

# **BGer 9C\_304/2024 vom 24. März 2026**

Bundesgericht, 2026-03-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_304\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_304_2024)

FR: TF 9C\_304/2024 du 24 mars 2026

IT: TF 9C\_304/2024 del 24 marzo 2026

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind erfüllt. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Dennoch prüft es - offensichtliche Fehler vorbehalten - nur die in seinem Verfahren gerügten Rechtsmängel ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1; 145 V 57 E. 4.2; je mit Hinweisen). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2).

### **E. 1.3**

Eine willkürliche Anwendung kantonalen Rechts liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch dessen Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar als zutreffender erscheinen mag, genügt nicht ( BGE 149 I 329 E. 5.1; 149 II 225 E. 5.2 ; 141 I 70 E. 2.2).

### **E. 1.4**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 149 IV 57 E. 2.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 150 II 346 E. 1.6).

### **E. 2**

Streitgegenstand bildet die Höhe der Handänderungssteuer. Unbestritten ist, dass die Einräumung der Baurechte zugunsten der Beschwerdeführerinnen der Handänderungssteuer unterliegt und dass diesbezüglich 1.8 % des zwanzigfachen jährlichen Baurechtszinses (total Fr. 23'233'695.10) massgebend ist, was eine Steuer von Fr. 418'206.50 ergibt. Zu prüfen ist, ob zusätzlich zum Zins auch der mit der Totalunternehmerin vereinbarte Werklohn für die Überbauung "D. \_\_\_\_\_" von Fr. 83'054'009.- in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer miteinzubeziehen ist. Während die Vorinstanz - in Bestätigung der Entscheide der Unterinstanzen - dies bejaht und von einer Handänderungssteuer von Fr. 1'913'178.65 ausgeht, machen die Beschwerdeführerinnen geltend, die Steuer sei auf Fr. 418'206.50 festzusetzen.

### **E. 3.1**

Diverse Kantone erheben Handänderungssteuern. Diese Steuern sind auf Bundesebene nicht harmonisiert (vgl. Art. 129 Abs. 1 BV), sodass die kantonalen Bestimmungen darüber rein kantonales Recht darstellen (vgl. BGE 138 II 557 E. 4.1; Urteil 9C\_118/2023 vom 11. Mai 2023 E. 1.2.1). Typischerweise knüpfen die Handänderungssteuern primär am Übergang des zivilrechtlichen Eigentums am Grundstück an, wobei daneben regelmässig weitere Vorgänge der Steuer unterworfen werden, die sich wirtschaftlich wie ein Eigentumsübergang auswirken (vgl. Urteil 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020 E. 4.1). Anders als bei der Grundstückgewinnsteuer (welche zwar ebenfalls an die Veräusserung der Liegenschaft anknüpft, deren Objekt aber der erzielte Gewinn bildet) ist bei der Handänderungssteuer prinzipiell die Übertragung eines Rechts - regelmässig des Eigentums am Grundstück - Steuerobjekt, weswegen die Handänderungssteuern üblicherweise zu den Rechtsverkehrs- oder genauer zu den Rechtsübertragungssteuern gezählt werden (vgl. Urteil 2C\_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.1, in: StR 73/2018 S. 218).

### **E. 3.2.1**

Gemäss Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Bern vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG/BE; BSG 215.326.2; seit 1. April 2023: HStG) ist dem Kanton beim Erwerb eines Grundstücks eine Steuer zu entrichten. Handänderungen von Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind nach Art. 5 Abs. 1 HG/BE: der zivilrechtliche Eigentumsübergang (lit. a), die Errichtung eines selbständigen und dauernden Rechtes zugunsten einer Drittperson (lit. b), die Überlassung neuen Landes, die Ersitzung und Aneignung (lit. c).

### **E. 3.2.2**

Die Steuer wird auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 Abs. 1 HG/BE). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a Abs. 1 HG/BE). Gemäss dem am 1. Mai 2022 in Kraft getretenen Art. 6a Abs. 2 HG/BE liegt eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinne von Abs. 1 vor, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine vertragliche Bindung zwischen der Veräusserin oder dem Veräusserer oder einer dieser oder diesem nahestehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht.

Nach der (altrechtlichen) Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern zu Art. 6a Abs. 1 HG/BE ist vom Erwerb einer künftigen Sache auszugehen, wenn Kauf- und Werkvertrag derart verbunden sind, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete. Nicht erforderlich ist, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen worden sind. Die gegenseitige Abhängigkeit muss sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsschlusses ergeben. Es genügt, dass das Geschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Kauf einer künftigen Sache (meist schlüsselfertige Baute) gleichkommt, mithin Erwerbsobjekt der Boden mitsamt der zu erstellenden Baute bildet. Sind hingegen die (nacheinander oder gleichzeitig abgeschlossenen) Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich frei, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden. Mit Urteil 2P.114/2006 vom 3. Mai 2006 erwog das Bundesgericht, dass diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht auf einer willkürlichen Auslegung des kantonalen Rechts beruht und dass mit Art. 6a HG/BE eine genügende gesetzliche Grundlage für eine Bemessung der Steuer nach der Summe von Landpreis und Werklohn besteht (E. 2.3 f. des zitierten Urteils; vgl. auch Urteil 2C\_879/2017 vom 15. März 2018 E. 2.1 f.).

#### **E. 4**

Die Vorinstanz erachtete Art. 6a HG/BE in der bis 30. April 2022 geltenden Fassung für anwendbar, da sich der zu beurteilende Sachverhalt vor Inkrafttreten von Art. 6a Abs. 2 HG/BE ereignet habe. Weiter ging sie davon aus, dass diese Bestimmung auch für Baurechtsverträge gelte. Sie gelangte gestützt auf Art. 6a Abs. 1 HG/BE und der diesbezüglichen Praxis zum Ergebnis, dass die Handänderungssteuer auf den Gesamtpreis (Baurechtszins und Werkpreis) zu bemessen sei. Die Beschwerdeführerinnen wenden dagegen im Wesentlichen ein, die Vorinstanz sei in Willkür verfallen und habe das Legalitätsprinzip verletzt, als sie auf die vor der Gesetzespräzisierung angewendete Praxis zu Art. 6a HG/BE abgestellt habe. Weiter sei Art. 6a HG/BE nicht auf Baurechtsverträge anwendbar; die gegenteilige Auffassung der Vorinstanz verletze das Legalitätsprinzip. Zudem bestreiten die Beschwerdeführerinnen, dass ihre Entscheidungsfreiheit als Investorinnen in Bezug auf die Frage, wie das Bauprojekt konkret aussehen sollte und wer das Bauvorhaben letztlich erstellen sollte, in irgendeiner Weise eingeschränkt worden sei.

#### **E. 5**

Zunächst stellt sich die Frage des anwendbaren Rechts.

##### **E. 5.1**

Für die Beurteilung der Frage, welches Recht bei einer Änderung der Rechtsgrundlagen in zeitlicher Hinsicht Anwendung findet, gilt der Grundsatz, dass diejenigen Rechtssätze massgebend sind, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben ( BGE 146 V 364 E. 7.1 mit zahlreichen Hinweisen; 140 V 41 E. 6.3.1). Es widerspricht diesem Grundsatz, wenn ein Gesetz an ein Ereignis anknüpft, das sich vor seinem Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist (sog. eigentliche oder echte Rückwirkung; BGE 144 I 81 E. 4.1 ; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa; vgl. weiterführend MADELEINE CAMPRUBI, Ungeschriebene Grenzen der Rückwirkung von Rechtssätzen in der Schweiz, 2020, S. 23 ff.; MATTHIAS KRADOLFER, Intertemporales

öffentliches Recht, 2020, N. 133 ff.; zur unechten Rückwirkung: BGE 151 V 169 E. 5.2 ; 144 I 81 E. 4.1 ; 138 I 189 E. 3.4). Die echte Rückwirkung ist im Lichte der Art. 5, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV nur dann unbedenklich, wenn sie ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohlerworbene Rechte respektiert ( BGE 147 V 156 E. 7.2.1 ; 144 I 81 E. 4.1 ; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa). Stehen zwingende öffentliche Interessen auf dem Spiel, ist das neue Recht auch ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift ausnahmsweise sofort anzuwenden, selbst wenn die Vorinstanz den Sachverhalt nach altem Recht beurteilt hat ( Art. 2 SchlT ZGB analog; BGE 141 II 393 E. 2.4; 139 II 243 E. 11.1; 135 II 384 E. 2.3; 122 II 26 E. 3; 101 Ib 410 E. 3). Zwingende Gründe für eine sofortige Anwendung des neuen Rechts hat das Bundesgericht insbesondere im Bereich des Gewässer-, Natur-, Heimat- und Umweltschutzrechts als gegeben erachtet ( BGE 141 II 393 E. 2.4 mit Hinweisen; 139 II 243 E. 11.1; 135 II 384 E. 2.3).

## **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerinnen bringen im Wesentlichen vor, bei Art. 6a Abs. 2 HG/BE handle es sich nicht um eine Gesetzesänderung, sondern lediglich um eine Präzisierung des Gesetzes. Diese sei nötig gewesen, da sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zu Art. 6a Abs. 1 HG/BE in einer Weise entwickelt habe, die nicht der Absicht des Gesetzgebers entsprochen habe. Die Praxis des Verwaltungsgerichts zu Art. 6a Abs. 1 HG gehe zu weit und verletze das Legalitätsprinzip, weshalb sie per sofort nicht mehr anzuwenden sei.

### **E. 5.3.1**

Am 1. Mai 2022 ist Art. 6a Abs. 2 HG/BE in Kraft getreten. Das bernische Handänderungsgesetz kennt keine Übergangsbestimmung spezifisch zu Art. 6a Abs. 2 HG/BE, sieht jedoch in Art. 30 HG/BE folgende Regelung vor:

"Für Steuertatbestände, die vor dem Zeitpunkt der Inkraftsetzung dieses Gesetzes verwirklicht wurden, gelten die bisherigen Vorschriften. Das Verfahren richtet sich in jedem Fall nach den neuen Vorschriften."

Diese Regelung entspricht dem in E. 5.1 genannten allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz, wonach diejenigen Rechtssätze massgebend sind, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben.

### **E. 5.3.2**

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich unbestrittenermassen vor dem formellen Inkrafttreten von Art. 6a Abs. 2 HG/BE verwirklicht (vgl. Sachverhalt lit. A), weshalb es grundsätzlich nicht gegen Bundesrecht - namentlich nicht gegen oben dargelegte Rechtsgrundsätze (vgl. E. 5.1) - verstösst, wenn die Vorinstanz Art. 6a HG/BE in der bis 30. April 2022 geltenden Fassung für anwendbar erklärt hat. Daran vermag auch der geltend gemachte Umstand nichts zu ändern, dass es sich bei Abs. 2 um eine Präzisierung von Abs. 1 handle. So oder anders wurde mit der Einführung dieser neuen Bestimmung eine Änderung des Gesetzes vorgenommen, welche dem grundsätzlichen Rückwirkungsverbot unterliegt (vgl. E. 5.1). Es mag sein, dass der Gesetzgeber - wie von den Beschwerdeführerinnen geltend gemacht - mit der neu eingefügten zusätzlichen Bestimmung die nicht seinen Absichten entsprechende Praxis des Verwaltungsgerichts

korrigieren wollte. Massgebend ist jedoch, dass er - was ihm offen gestanden hätte - diese neue Bestimmung nicht rückwirkend für alle noch nicht erledigten Fälle in Kraft setzte. Soweit die Beschwerdeführerinnen sodann unter Berufung auf das Legalitätsprinzip geltend machen, die Praxis des Verwaltungsgerichts sei von Art. 6a Abs. 1 HG/BE nicht abgedeckt und daher per sofort nicht mehr anzuwenden, hat das Bundesgericht sich bereits mit Urteil 2P.114/2006 vom 3. Mai 2006 zu dieser Frage geäussert. Es gelangte zum Ergebnis, dass mit Art. 6a HG/BE eine genügende gesetzliche Grundlage für eine Bemessung der Steuer nach der Summe von Landpreis und Werklohn bestehe (E. 2.4 des zitierten Urteils; vgl. E. 3.2.2 in fine). Andere zwingende Gründe für eine sofortige Anwendung des neuen Rechts (vgl. E. 5.1 in fine) machen die Beschwerdeführerinnen nicht geltend. Solche sind auch nicht ersichtlich.

### **E. 5.3.3**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz weder das kantonale Recht willkürlich angewendet noch das Legalitätsprinzip verletzt, als sie für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt Art. 6a HG/BE in der bis 30. April 2022 geltenden Fassung für anwendbar erklärte.

### **E. 6**

Die Beschwerdeführerinnen bestreiten nicht, dass es sich bei den mit Baurechtsverträgen vom 5. Juli 2017 eingeräumten Baurechten um selbständige und dauernde Rechte handelt, welche gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b HG/BE der Handänderungssteuer unterliegen. Indes bestreiten sie die Anwendbarkeit von Art. 6a Abs. 1 HG/BE auf Baurechtsverträge. Mit ihren Vorbringen vermögen sie allerdings keine Bundesrechtswidrigkeit des angefochtenen Urteils darzutun. Die Vorinstanz hat ausführlich dargelegt, weshalb Art. 6a Abs. 1 HG/BE auf Baurechtsverträge anwendbar ist. Insbesondere ist sie dabei auch auf die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen Grundeigentum und beschränkten dinglichen Rechten, wozu das Baurecht gehört, eingegangen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen lässt sich daraus allerdings nicht ableiten, dass die Gleichbehandlung von Grundeigentum und Baurecht im Handänderungssteuerrecht auf einer willkürlichen Anwendung von kantonalem Recht beruht resp. gegen das Legalitätsprinzip verstossen würde. Damit hat die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt, indem sie Art. 6a Abs. 1 HG/BE auf Baurechtsverträge angewendet hat.

### **E. 7.1**

In Anwendung von Art. 6a Abs. 1 HG/BE und der diesbezüglichen (altrechtlichen) Praxis gelangte das Verwaltungsgericht zum Ergebnis, dass bei der Bemessung der Handänderungssteuer der Gesamtpreis, d.h. neben dem kapitalisierten Baurechtszins von Fr. 23'233'695.10 auch der Werkpreis von Fr. 84'054'009.- zu berücksichtigen sei. Eine Gesamtwürdigung der konkreten Umstände ergebe, so die Vorinstanz, dass eine gegenseitige Abhängigkeit der Baurechtsverträge und des Totalunternehmer-Werkvertrags bestanden habe. Letzterer sei unter der Bedingung abgeschlossen worden, dass die Baurechte rechtsgültig begründet und im Grundbuch eingetragen würden. Dieser Vertrag wäre also ohne den Abschluss der Baurechtsverträge nicht gültig zustande gekommen. Umgekehrt sei nach dem Gesagten ohne Weiteres davon auszugehen, dass auch die Baurechtsverträge ohne den kurz bevorstehenden Abschluss des Totalunternehmer-Werkvertrags nicht unterzeichnet worden wären, zumal darin ausdrücklich die Realisierung des beabsichtigten Siegerprojekts "F. \_\_\_\_\_" in Aussicht genommen werde. Die Verträge seien damit faktisch und rechtlich derart miteinander

verknüpft gewesen, dass nicht gesagt werden könne, die Beschwerdeführerinnen seien im Zeitpunkt des Abschlusses der Baurechtsverträge (und umso weniger bei deren Grundbuchanmeldung) in ihrer Entscheidung, wie und wann sie die Baurechtsgrundstücke überbauen wollen, tatsächlich - bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise - noch frei gewesen. Wenn demnach davon auszugehen sei, dass der eine Vertrag ohne die anderen nicht zustande gekommen wäre, sei es - jedenfalls nach Massgabe der bisherigen Rechtslage und Praxis beurteilt - nicht zu beanstanden, dass die Direktion für Inneres und Justiz wie bereits das Grundbuchamt von einem Kauf einer (künftigen) schlüsselfertigen Baute ausgegangen sei und die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis bemessen habe.

#### **E. 7.2**

Die Beschwerdeführerinnen wenden dagegen ein, dass ihre Entscheidungsfreiheit als Investorinnen in Bezug auf die Frage, wie das Bauprojekt konkret aussehen sollte und wer das Bauvorhaben letztlich erstellen sollte, in keiner Art und Weise eingeschränkt worden sei. Wie sich indes aus den verbindlichen vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ergibt, wurde das Baugesuch für das im September 2017 bewilligte Bauprojekt bereits am 29. November 2016 - und damit vor Einräumung der Baurechte an die Beschwerdeführerinnen am 5. Juli 2017 - eingereicht (vgl. Sachverhalt lit. A). Vor diesem Hintergrund ist es jedenfalls nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz argumentiert, die Beschwerdeführerinnen seien - bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise - im Zeitpunkt des Abschlusses der Baurechtsverträge nicht frei gewesen, wann und wie sie die Baurechtsgrundstücke überbauen wollen. Damit hat die Vorinstanz weder den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, noch Art. 6a HG/BE willkürlich angewendet, als sie von einem Kauf einer (künftigen) schlüsselfertigen Baute ausgegangen ist.

#### **E. 8**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt, als sie den Werklohn in die Berechnungsgrundlage miteinbezogen hat. Die konkrete Berechnung der Handänderungssteuer ist unbestritten geblieben, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen.

#### **E. 9**

Die Beschwerde ist abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführerinnen die Gerichtskosten unter solidarischer Haftung zu tragen ( Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG ). Parteienschädigungen sind nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 1-3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.