



100 22 14

200 22 13

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.12.2022 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. Dezember 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterinnen Glauser und Schlup Guignard sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ AG

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG (Rekurrentin) mit Sitz in C. _____ betreibt ein Malergeschäft und den Handel mit Liegenschaften. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 19. Januar 2018 (Urschrift Nr. _____ von Notar B. _____; im Grundbuch eingetragen am 26.1.2018) verkaufte die Rekurrentin die sich im Geschäftsvermögen befindenden Stockwerkeinheiten Gbbl. Nr. _____ (4.5-Zimmerwohnung mit Nebenraum) und Gbbl. Nr. _____ (Garage im UG) in der Einwohnergemeinde C. _____ zu einem Verkaufspreis von CHF 190'000.-- an Frau E. _____ (Akten der Steuerverwaltung; pag. 22-30). Letztere ist die Ehegattin von F. _____, Präsident des Verwaltungsrats und Alleinaktionär der Rekurrentin. In der Jahresrechnung 2018 der Rekurrentin (pag. 15) wird für die per 19. Januar 2018 (Übergang Nutzen und Gefahr per 1.2.2018; pag. 27) verkauften Stockwerkeinheiten noch Liegenschaftsunterhaltsaufwand (neue Küche und Fensterreparatur; Rechnungen datiert im März/April 2018) in der Höhe von CHF 21'985.70 verbucht.

B. Am 6. Oktober 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrentin in Abweichung von ihrer Selbstdeklaration bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018 (pag. 48-52) auf einen steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 116'963.-- und ein steuerbares und satzbestimmendes Kapital von CHF 2'669'225.--. Die Abweichung beruhte gemäss Steuerverwaltung u.a. darauf, dass der beurkundete Verkaufspreis von CHF 190'000.-- für die Stockwerkeinheiten in etwa dem amtlichen Wert entspreche und dem Drittvergleich nicht standhalte. Ferner sei nicht klar, weshalb für die verkauften Stockwerkeinheiten Unterhaltskosten von CHF 21'985.-- geltend gemacht worden seien. Infolge fehlender Unterlagen (Verzicht der Rekurrentin auf die Erstellung eines Verkehrswertgutachtens) habe die Steuerverwaltung den Verkaufspreis der Stockwerkeinheiten auf CHF 330'000.-- (4.5-Zimmerwohnung) bzw. auf CHF 20'000.-- (Garage), insgesamt auf CHF 350'000.--, festgesetzt. Die Steuerverwaltung rechnete CHF 160'000.-- (Differenz zwischen anerkanntem Verkehrswert von CHF 350'000.-- zum beurkundeten Verkaufspreis von CHF 190'000.--) sowie den Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.--, ausmachend insgesamt CHF 181'985.--, als verdeckte Gewinnausschüttungen auf. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 26. Oktober 2020 Einsprache (pag. 53-57). Im Einspracheverfahren wurde der Verkaufspreis der Stockwerkeinheiten (Wohnung inkl. Garage) in Anlehnung an die Handänderungssteuer-Werte (HAST-Werte) über die Zeitperiode 1. Januar 2018 bis 29. Oktober 2020 sowie der Verkäufe gleichwertiger Objekte in der gleichen Grösse/Lage in der Stadt C. _____ zuerst auf CHF 430'000.-- festgelegt (pag. 63). Nachdem die Rekurrentin im Rahmen des Einspracheverfahrens ein privates Verkehrswertgutachten (nachfolgend:

Privatgutachten) für die 4.5-Zimmerwohnung mit Garage einreichte (pag. 72 f.) und die Steuerverwaltung den darin festgehaltenen Verkehrswert von CHF 345'500.-- als dem Markt entsprechend (jedoch am unteren Ende des Marktgeschehens) erachtete, wurde die Einsprache mit Einspracheverfügungen vom 31. Dezember 2021 teilweise gutgeheissen (pag. 83-90). Die Steuerverwaltung rechnete CHF 155'500.-- (Differenz zwischen anerkanntem Verkehrswert des Privatgutachtens von CHF 345'500.-- zum beurkundeten Verkaufspreis von CHF 190'000.--) sowie den Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.--, ausmachend insgesamt CHF 177'485.--, als verdeckte Gewinnausschüttungen auf. Ferner wurde festgehalten, dass in der Veranlagung 2018 keine Aufrechnungen im Zusammenhang mit fehlenden Darlehensamortisationen vorgenommen werden. Sollten jedoch die Vorgaben (Einreichung Darlehensvertrag und Amortisationszahlungen / Zinsvereinbarung) nicht eingereicht bzw. eingehalten werden, würden ab dem Steuerjahr 2022 steuerliche Korrekturen unter Hinweis auf diese Veranlagung erfolgen.

C. Gegen die Einspracheverfügungen hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 27. Januar 2022 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde erhoben und beantragt darin, die Einspracheverfügungen pro 2018 seien aufzuheben. Sie führt im Wesentlichen aus, dass nebst der Aufrechnung von CHF 155'500.-- (Verkehrswert des Privatgutachtens von CHF 345'500.-- abzüglich den beurkundeten Verkaufspreis von CHF 190'000.--) noch der verbuchte Liegenschaftsunterhalt für den Küchenersatz mit CHF 21'985.-- aufgerechnet worden sei. Die Kosten für den Küchenersatz seien jedoch bereits im Verkehrswert von CHF 345'500.-- bzw. in den aufgerechneten CHF 155'500.-- enthalten, da die Liegenschaftsbewerterin die Bewertung vor Ort am 12. Mai 2021 mit der neuen Küche vorgenommen habe. Die Rechnungen datierten vom März und April 2018 und seien in der Buchhaltung der Rekurrentin als Liegenschaftsunterhalt 2018 verbucht worden. Die Kosten für den Küchenersatz seien daher in den aufgerechneten CHF 177'485.-- doppelt enthalten. Ferner sei es übertrieben, von ihr im Steuerjahr 2018 unter Androhung steuerlicher Konsequenzen ab dem Steuerjahr 2023 eine jährliche Amortisation von CHF 250'000.-- auf dem Darlehen / Kontokorrent F. _____ zu verlangen. Dies umso mehr nachdem sie im Jahr 2022 eine ausserordentliche Amortisation in der Höhe von CHF 400'000.-- vornehmen werde. Die ausserordentliche Amortisation werde sich F. _____ leisten können, weil er seine Privatliegenschaft (Villa in G. _____) mit grossem Umschwung und schöner Aussicht auf den H. _____ und auf die Bergwelt verkaufen werde (Verkaufserlös zwischen CHF 2,8 und CHF 2,9 Mio.).

D. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 30. März 2022 die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge. Dies begründet sie im Wesentlichen damit, dass das per 22. November 2019 verkaufte Vergleichsobjekt sehr gut mit dem Verkauf der

Wohnung (inkl. Garage) der Rekurrentin an die Ehegattin von F._____ vergleichbar sei (amtliche Werte seien grundsätzlich identisch). Da die vergleichbare Wohnung erst im Jahr 2020 renoviert/saniert worden sei, geht die Steuerverwaltung nicht davon aus, dass diese in einem neueren Zustand gewesen sei. Das beigezogene Vergleichsobjekt eigne sich daher hervorragend für die Anwendung der Vergleichsmethode, da es sich ebenfalls um eine 4.5-Zimmer Stockwerkeigentumswohnung handle, die sich in der gleichen Strasse wie das vorliegend interessierende Verkaufsobjekt befinde. Bei der Berücksichtigung eines Pauschalpreises für die Garage UG von CHF 25'000.-- wäre ein Vergleichswert nur für die Wohnung von CHF 405'000.-- zu erfassen. Da sich der von der Steuerverwaltung erfasste Verkaufspreis von CHF 345'000.-- (inkl. Garage UG) klar am unteren Ende des Marktgeschehens belaufe, könne dem von der Rekurrentin gestellten Antrag, die Aufwendungen für den Küchenersatz seien doppelt erfasst, nicht stattgegeben werden. Vielmehr habe die Rekurrentin im Rekurs- und Beschwerdeschreiben darauf hingewiesen, dass die Rechnungen datiert vom März und April 2018 für den Küchenersatz von CHF 21'985.-- in der Buchhaltung der Rekurrentin als Liegenschaftsunterhalt verbucht worden seien, obschon der Verkauf der Stockwerkeinheiten mit Vertragsabschluss 19. Januar 2018 stattgefunden habe. Diese Problematik sei von der Steuerverwaltung bereits in den Verfahren Nrn. 100 21 349 / 200 21 239 (versuchte Steuerhinterziehung) dokumentiert und begründet worden. Daher verzichte die Steuerverwaltung auf eine weitere Stellungnahme in dieser Angelegenheit. Bezüglich des Darlehens F._____ führt die Steuerverwaltung aus, dass entgegen dem Hinweis der Rekurrentin, es sich um eine Androhung von steuerlichen Korrekturen handle, die Rekurrentin in den Einspracheverfügungen pro 2018 lediglich darauf hingewiesen worden sei, wie unter Berücksichtigung aller bekannter Faktoren (Höhe des Darlehens, Vermögenswerte der Firma, Alter F._____ etc.) das Darlehen amortisiert werden könne bzw. solle. Da es sich steuerrechtlich um keine Aufrechnung bzw. Korrektur handle, verzichte die Steuerverwaltung auch hier auf das Vorbringen einer weiteren, detaillierten Stellungnahme.

E. Die Rekurrentin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 20. April 2022 Gebrauch gemacht hat.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

G. Mit Schreiben vom 12. Oktober 2022 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrentin über eine mögliche reformatio in peius informiert und ihr Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äussern. Auch ist die Rekurrentin darauf hingewiesen worden, dass einem allfällig erklärten Rückzug aufgrund der Ankündigung der reformatio in peius im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wohl keine Folge geleistet würde. Die Rekurrentin hat sich nach einer

gewährten Fristverlängerung mit Eingabe vom 14. November 2022 insofern vernehmen lassen, als dass sie sinngemäss beantragt, das Verfahren in Folge ihres Rückzugs einzustellen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb grundsätzlich einzutreten.

1.1 Die Rekurrentin bringt zunächst vor (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 27.1.2022, S. 1 und 3), dass es übertrieben und unsachgerecht sei, von ihr im Steuerjahr 2018 unter Androhung steuerlicher Konsequenzen ab dem Steuerjahr 2023 eine jährliche Amortisation von CHF 250'000.-- auf dem Darlehen bzw. Kontokorrent F._____ zu verlangen. Dies umso mehr, da sie im Jahr 2022 eine ausserordentliche Amortisation in der Höhe von CHF 400'000.-- vornehmen werde. Sie beantragt daher, auf die ab dem Steuerjahr 2023 jährliche Amortisation von CHF 250'000.-- zu verzichten. Auf diesen Antrag kann jedoch nicht eingetreten werden, da vorliegend bloss die Einspracheverfügungen vom 31. Dezember 2021 für das Jahr 2018 (pag. 83-90) Anfechtungsobjekte bilden. Wie die Steuerverwaltung bereits zu Recht festgestellt hat (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.3.2022, S. 4), wurde in den Einspracheverfügungen pro 2018 auch bloss festgehalten, wie das Darlehen zukünftig zu amortisieren sei. Ergänzend wurde darin festgehalten, dass ab dem Steuerjahr 2022 unter Hinweis auf die Veranlagung pro 2018 steuerrechtliche Korrekturen erfolgen würden, sollten die Vorgaben (Einreichung eines Darlehensvertrags, von Amortisationszahlungen bzw. einer Zinsvereinbarung) nicht eingehalten werden. In den Einspracheverfügungen pro 2018 erfolgte keine Korrektur. Insofern ist bezüglich diesem Punkt denn auch keine Beschwer der Rekurrentin gegeben. Auf das diesbezügliche Begehren der Rekurrentin kann nicht eingetreten werden.

1.2 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Die Rekurrentin macht im vorliegenden Verfahren einzig geltend (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 27.1.2022, S. 1-3), dass der verbuchte Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.-- für die Kosten des Küchenersatzes in den aufgerechneten CHF 177'485.-- (bestehend aus CHF 155'500.-- [Differenz zwischen geschätztem Verkehrswert des Privatgutachtens von CHF 345'500.-- zum beurkundeten Verkaufspreis von CHF 190'000.--] und dem Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.--) doppelt enthalten sei. Dies, weil die externe Expertin den Verkehrswert der Stockwerkeinheiten (4.5-Zimmerwohnung mit Garage) im Privatgutachten vom 12. Mai 2021 (pag. 72 f.) auf CHF 345'500.-- schätzte und die neue Küche in diesem Verkehrswert bereits mitenthalten gewesen sei.

Vorab ist unbestritten, dass der Verkauf der sich im Geschäftsvermögen der Rekurrentin befindlichen Stockwerkeinheiten Gbbl. Nr. _____ (4.5-Zimmerwohnung mit Nebenraum) und Gbbl. Nr. _____ (Garage im UG) in der Einwohnergemeinde C. _____ an die Ehegattin des Verwaltungsratspräsidenten und Alleinaktionärs der Rekurrentin, F. _____ (pag. 22-30), für CHF 190'000.-- unterpreislich erfolgte und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Unstrittig zwischen den Parteien ist auch deren Umfang. Weiter ist unstrittig, dass der Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.70 für die damals nicht (mehr) im Eigentum der Rekurrentin stehenden Stockwerkeinheiten in deren Jahresrechnung für das Jahr 2018 zu Unrecht als Aufwand verbucht worden ist (pag. 15). Dementsprechend ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung in der Höhe von CHF 21'985.-- zu Recht erfolgt. Da die Stockwerkeinheiten gemäss Kaufvertrag im Ist-Zustand (pag. 27) – also ohne Küchenersatz – verkauft worden sind, ist der Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.-- bezüglich der Festlegung eines marktgerechten Verkaufspreises unbeachtlich. Damit sind die Kosten des Küchenersatzes – entgegen der Ansicht der Rekurrentin – in den aufgerechneten CHF 177'485.-- auch nicht doppelt enthalten. Ein solcher Küchenersatz hätte überdies den geschätzten Verkehrswert der Stockwerkeinheiten, wenn überhaupt, nur minimal beeinflusst, zumal bei jeder Schätzung auch ein gewisser Ermessens- bzw. Schätzungsspielraum besteht. Dem Antrag der Rekurrentin, die Aufrechnung um CHF 21'985.-- zu kürzen, ist somit nicht zu folgen.

3. Vielmehr erachtet die Steuerrekurskommission die Höhe des gemäss Privatgutachtens geschätzten und von der Steuerverwaltung berücksichtigten Verkehrswerts von CHF 345'500.-- aus nachfolgenden Gründen als deutlich zu tief.

3.1 Der Verkehrswert eines Grundstücks ist der Wert, den es aufgrund der bisherigen Nutzung oder einer möglichen besseren Verwendung für eine beliebige kaufwillige Person aufweist. Der Verkehrswert ist ein hypothetischer Wert, der durch Schätzung ermittelt werden muss. Als massgeblicher Verkehrswert gilt der Erlös, der am Stichtag (vorliegend: 26.1.2018) bei einem Verkauf an eine unabhängige Drittperson ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse hätte erzielt werden können. Mittels Verkehrswertschätzung wird versucht, die für ein bestimmtes Grundstück in einer definierten Umgebung an einem Stichtag gültigen Verhältnisse auf dem Immobilienmarkt möglichst realitätsnah zu simulieren und so zu einem dem Markt entsprechenden Verkehrswert zu gelangen (VGE 22119 vom 12.12.2006, E. 3.2). Es gibt verschiedene Methoden und Schätzungsverfahren, die zur Verkehrswertermittlung von Liegenschaften verwendet werden können. Je nach Art des Schätzungsobjekts und -zwecks eignet sich die eine oder andere Methode besser. Bei der Schätzung des Verkehrswerts von Liegenschaften wird üblicherweise entweder auf statistische Vergleichswerte, den Ertragswert oder den Sach- bzw. Realwert abgestellt. Verschiedene Methoden können auch kombiniert werden (VGE 100 2014 122 vom 5.7.2016, E. 4.1 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt sich der Verkehrswert von Liegenschaften grundsätzlich am zuverlässigsten aufgrund der Verkehrswertmethode ermitteln, welche auf die tatsächlich gehandelten Preise für vergleichbare Objekte abstellt. Diese Präferenz stellt jedoch keine feste Regel dar und setzt überdies voraus, dass genügend Vergleichspreise für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen. Bezüglich der anzuwendenden Berechnungsmethode verbleibt der zuständigen Behörde demzufolge ein gewisses "Auswahlermessen" (VGE 100 2014 122 vom 5.7.2016, E. 7.2). Eine Verkehrswertschätzung beruht zudem zwangsläufig auf zahlreichen Annahmen und Schätzungen, bei deren Festlegung der Schätzerin ein grosser Ermessensspielraum zukommt. Korrekturen sollten nur vorgenommen werden, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (VGE 100 2013 135/136 vom 31.8.2015, E. 6.1). Bei der Überprüfung der angefochtenen Entscheide ist von der diesen zugrundeliegenden Bewertungsmethoden nur dann abzuweichen, wenn die Wahl in Überschreitung des Ermessensspielraums erfolgt ist bzw. der tatsächlichen Situation nicht gerecht wird (VGE 100 2014 122 vom 5.7.2016, E. 7.2).

3.2 Die Steuerverwaltung korrigierte im Rahmen des Einspracheverfahrens die im Veranlagungsverfahren vorgenommene Aufrechnung in Anlehnung an die HAST-Werte über die Zeitperiode 1. Januar 2018 bis 29. Oktober 2020 sowie der Verkäufe gleichwertiger Objekte in der gleichen Grösse/Lage in der Stadt C._____. Den Verkaufspreis der Stockwerkeinheiten (Wohnung inkl. Garage) per 26. Januar 2018 legte sie im Rahmen des Veranlagungsverfahrens

auf CHF 430'000.-- fest (vgl. Veranlagungsvorschlag der Steuerverwaltung vom 18.3.2021, S. 4; pag. 63). Daraufhin reichte die Rekurrentin ein Privatgutachten ein (pag. 72 f.). Das eingereichte Privatgutachten, dem die Aussagekraft einer Parteibehauptung zukommt, wurde von der Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung aus verwaltungsökonomischen Gründen ohne Augenschein und somit bloss "grob" überprüft. Hierbei kam die Abteilung Amtliche Bewertung zum Schluss, dass die Grundstückdaten, die der Wertberechnung im eingereichten Privatgutachten zu Grunde liegen, zutreffend seien. Auch sei die Verkehrswertermittlung nach anerkannten Schätzungsmethoden vorgenommen worden. Die Steuerverwaltung erachtete daher den im Privatgutachten festgehaltenen Verkehrswert von CHF 345'500.-- als angemessen, fügte jedoch hinzu, dass der Verkehrswert am unteren Ende des Markgeschehens liege (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.3.2022, S. 2; Einsprachverfügungen vom 31.12.2021, S. 3; pag. 85). Dementsprechend rechnete sie im Einspracheverfahren nur CHF 155'500.-- (Differenz zwischen geschätztem Verkehrswert des Privatgutachtens von CHF 345'500.-- zum beurkundeten Verkaufspreis von CHF 190'000.--) als verdeckte Gewinnausschüttung auf.

3.3 Die Steuerrekurskommission erachtet jedoch in dem von der Rekurrentin vorgelegten Privatgutachten (vgl. Liegenschaftsbewertung der I. _____ Immobilien AG, C. _____, vom 12.5.2021; pag. 72 f.) gesamthaft keine taugliche Grundlage für die Ermittlung des Verkehrswerts der Stockwerkeinheiten per 26. Januar 2018. Dies, weil dem Privatgutachten vorab kein (Wertermittlungs-)Stichtag zu entnehmen ist, womit unklar ist, für welchen Stichtag der Verkehrswert festgestellt wurde und welcher allenfalls anstehende Unterhaltsbedarf darin bereits berücksichtigt ist. Ferner weicht der in erster Linie in Anwendung der Ertragswertmethode geschätzte Verkehrswert des Privatgutachtens vom 12. Mai 2021 von CHF 345'000.-- betragsmässig stark vom zuvor von der Steuerverwaltung in Anwendung der Vergleichsmethode berücksichtigten Verkehrswerts von CHF 430'000.-- ab. Der deutlich höher geschätzte Verkehrswert gemäss Vergleichsmethode ist Indiz, dass das Privatgutachten einen zu tief geschätzten Verkehrswert wiedergibt. Kommt hinzu, dass das per 22. November 2019 verkaufte Vergleichsobjekt (4.5-Zimmerwohnung mit Nebenraum und Garage, die sich in der gleichen Strasse befinden) offenbar sehr gut mit der hier interessierenden 4.5-Zimmerwohnung (mit Nebenraum und Garage) vergleichbar ist (grundsätzlich identische amtliche Werte; vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.3.2022, S. 3 f.). Der höher geschätzte Verkehrswert von CHF 430'000.-- aufgrund des verkauften Vergleichsobjekts (per 22.11.2019) liegt zudem näher am Datum des hier interessierenden Verkaufs der Stockwerkeinheiten (per 26.1.2018) als der tiefer geschätzte Verkehrswert des Privatgutachtens von CHF 345'500.-- (per 12.5.2021). Der um rund 20 % tiefer geschätzte Verkehrswert des Privatgutachtens im Vergleich zum geschätzten Verkehrswert aufgrund des Vergleichsobjekts überrascht zudem, da

die Quadratmeterpreise beim Kauf einer Wohnung oder eines Hauses in C. _____ seit dem 1. Quartal 2017 um etwa 26 % gestiegen sind (vgl. https://www.immomapper.ch/de/immobilienpreise/m/D._____), abgerufen am 30.8.2022). Auch ist dem Immo-Monitoring 2022 der Wüest & Partner zu entnehmen (vgl. <https://immo-monitoring.wuestpartner.com>), abgerufen am 30.8.2022), dass sich in C. _____ beim Kauf einer Eigentumswohnung der tiefste Quadratmeterpreis im August 2022 auf CHF 4'470.-- belief. Wird von einer Bruttogeschossfläche für die vorliegend verkaufte 4.5-Zimmereigentumswohnung von 106 m² ausgegangen (vgl. Privatgutachten vom 12.5.2021, S. 1; pag. 72) ergibt dies einen Wert von CHF 473'820.--. Dies entspricht im Rahmen des 10%-Quantils einem Kaufpreis für eine 4- bis 5-Zimmereigentumswohnung in C. _____ zwischen CHF 463'000.-- und CHF 582'000.--. Hinzu kommt, dass sich der geschätzte Verkehrswert des Privatgutachtens auch deutlich unter den Verkaufspreisen vergleichbarer Objekte in C. _____ bewegt (vgl. <https://www.immoscout24.ch/de/wohnung/kaufen/ort-C?nrf=4.5&nrt=4.5>), abgerufen am 30.8.2022). Diese Werte geben aus Sicht der Steuerrekurskommission eindeutige Hinweise, dass der geschätzte Verkehrswert für eine 4.5-Zimmereigentumswohnung (inkl. Garage) in C. _____ gemäss Privatgutachten (CHF 345'000.--) deutlich zu tief ist. Obwohl einem Schätzer jeweils ein nicht unerheblicher Ermessensspielraum zugestanden wird, deutet das soeben Ausgeführte darauf hin, dass der von der Steuerverwaltung berücksichtigte Verkehrswert vergleichsweise zu tief ist bzw. nicht mehr innerhalb des "Schätzerermessens" liegt. Anders als die Steuerverwaltung erachtet die Steuerrekurskommission den Verkehrswert von CHF 345'000.-- daher nicht als dem Markt entsprechend.

4. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil (sog. "reformatio in peius") abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG). Daraus folgt, dass der Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis zukommt wie der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (VGE 100 2014 122 vom 5.7.2016, E. 5.2). Da vorliegend ein zu tief geschätzter Verkehrswert berücksichtigt worden und die Abweichung wesentlich ist, rechtfertigt sich hier eine Korrektur zum Nachteil der Rekurrentin.

4.1 Mit Schreiben vom 12. Oktober 2022 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrentin unter Verweis auf Art. 199 Abs. 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG auf eine drohende reformatio in peius aufmerksam gemacht, dass einem allfällig erklärten Rückzug in Einklang mit der bundes-

gerichtlichen Rechtsprechung kaum Folge gegeben würde. Weiter wurde der Rekurrentin Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Die Rekurrentin hat sich nach einer Fristverlängerung insofern dazu vernehmen lassen, als dass sie in ihrem Schreiben vom 14. November 2022 den Rückzug des Rekurses bzw. der Beschwerde erklärt. Diese Rückzugserklärung ist jedoch unbeachtlich. Dies, weil gemäss Art. 198 Abs. 3 StG und Art. 134 Abs. 2 DBG einem Rückzug des Rekurses und der Beschwerde keine Folge gegeben wird, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass der Einspracheentscheid unrichtig ist (vgl. auch BGer 2A.408/2002 vom 13.2.2004, E. 1.4; BGer 2A.286/2004 vom 31.8.2004, E. 2.1; VGE 100 2016 139/140 vom 27.11.2017, E. 10.1; Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 11 zu Art. 143 DBG). Dies ist aus Sicht der Steuerrekurskommission vorliegend der Fall. Die Steuerverwaltung hat auf einen zu tiefen Wert als massgebenden Verkehrswert abgestützt, dies auch ohne eine genauere Prüfung der Liegenschaften und insbesondere des Privatgutachtens vorzunehmen. Mit der gewährten Gelegenheit zur Stellungnahme sind die Voraussetzungen für die Anpassung zu Ungunsten der Rekurrentin erfüllt. Es wird in einem nächsten Schritt an der Steuerverwaltung sein, allenfalls auch unter Einbezug der Fachabteilung Amtliche Bewertung, die Verkehrswerte der übertragenen Grundstücke seriös zu ermitteln und die von der Steuerverwaltung in den Einspracheverfügungen vom 31. Dezember 2021 für das Steuerjahr 2018 vorgenommene Aufrechnung entsprechend zu erhöhen.

4.2 Die Abteilung Amtliche Bewertung hat vorliegend den Verkehrswert der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten aus verwaltungsökonomischen Gründen ohne Augenschein (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.3.2022, S. 2) bzw. nur "grob" überprüft. Dies wird sie nun genauer zu prüfen haben. Hierbei wird die Steuerverwaltung zu berücksichtigen haben, dass ein sachgerechter Verkehrswert sich mindestens im Bereich des von ihr selbst im Rahmen des Einspracheverfahrens zuerst festgelegten Werts von CHF 430'000.-- zu bewegen hat (vgl. auch E. 3.3). Aufgrund des vorstehend Ausgeführten erscheint es deshalb sachgerecht, die gesamten Akten der Steuerverwaltung zu überweisen, damit diese als erste Instanz vertieft den anzurechnenden Verkehrswert abklärt (Stichtag: 26.1.2018). Dementsprechend ist die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Reingewinns im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Dies führt zur Abweisung des Rekurses und der Beschwerde pro 2018, soweit darauf eingetreten werden kann.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwal-

tungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Rekurrentin ist hinsichtlich ihrer Anträge, soweit darauf eingetreten werden konnte, nicht durchgedrungen, weshalb von einem vollständigen Unterliegen ihrerseits auszugehen ist. Dies umso mehr, als es zu einer Korrektur zum Nachteil der Rekurrentin kommt. Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.-- damit der unterliegenden Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall nicht vertreten ist, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2018 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Reingewinns im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde pro 2018 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Reingewinns im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12,

3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV).

Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____ AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Steuerverwaltung der Stadt C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger