



100 22 450

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: . _____

Eröffnung: 20.6.2024 RNA/TMI/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Junod sowie Mion als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____, Rekurrent 1

B. _____, Rekurrentin 2

vertreten durch

C. _____, Rechtsanwälte und Notare,

gegen

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

betreffend die Erbschafts- und Schenkungssteuer 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. B._____ (Rekurrentin 2) war Eigentümerin des Grundstücks D._____ Gbbl. Nr._____ (nachfolgend Grundstück Nr. 1) in K._____ (Gemeinde D._____). Sie plante zusammen mit ihrem Neffen A._____ (Rekurrent 1) ab dem Jahr 2017 die Überbauung ihres Grundstücks. Im Zuge dieser Planungsarbeiten räumte die Rekurrentin 2 der F._____ AG und der G._____ Generalunternehmung AG am 28. Dezember 2017 ein Kaufrecht am Grundstück Nr. 1 ein. Davon liess die Rekurrentin 2 eine Fläche von 811 m² abparzellieren, woraus sich das neue Grundstück D._____ Gbbl. Nr. _____ ergab (nachfolgend Grundstück Nr. 2, vgl. Parzellierungsvertrag vom 29.1.2020, angemeldet beim Grundbuchamt am 30.1.2020). Mit Schenkungsvertrag vom 27. Januar 2020 übertrug die Rekurrentin 2 das nunmehr verkleinerte Grundstück Nr. 1 schenkungsweise dem Rekurrenten 1 (der Schenkungsvertrag wurde vor der Abparzellierung beurkundet, aber erst nachher, am 12.2.2020, beim Grundbuchamt angemeldet). Mit gleichentags (27.1.2020) beurkundetem Kaufvertrag hat der Rekurrent 1 das erhaltene Grundstück der einfachen Gesellschaft EG J._____, bestehend aus der H._____ AG (einer Schwestergesellschaft der F._____ AG) und der G._____ Generalunternehmung AG (nachfolgend EG J._____), für CHF 850'000.-- verkauft (angemeldet beim Grundbuchamt am 12.2.2020). Dabei räumte er der EG J._____ ein Verkäuferdarlehen im Betrag von CHF 690'000.-- ein.

B. Der Rekurrent 1 hat sodann mit Kaufvertrag vom 15. Juli 2020 von der EG J._____ eine noch zu erstellende Stockwerkeigentumseinheit D._____ Gbbl. Nr. _____ inklusive einem Einstellhallenplatz (zusammen nachfolgend Stockwerkeinheit Nr. _____) für CHF 680'500.-- erworben. Der Kaufpreis der Stockwerkeinheit wurde dabei mit dem gewährten Verkäuferdarlehen des Rekurrenten 1 über CHF 690'000.-- verrechnet.

C. Am 8. September 2022 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts- und Schenkungsteuer (Steuerverwaltung), eine Schenkungssteuerveranlagung. Darin bezeichnete sie das gewählte Vorgehen als Steuerumgehung und legte der Schenkungssteuer eine schenkungsweise Barzuwendung der Rekurrentin 2 an den Rekurrenten 1 im Betrag von CHF 850'000.-- (entspricht dem Erlös des Verkaufs des Grundstücks Nr. 1) zugrunde. Aufgrund der vertraglich vorgesehenen Übernahme der Schenkungssteuer durch die Rekurrentin 2 rechnete die Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer den vorweg berechneten Steuerbetrag von CHF 166'579.-- dazu, so dass der Schenkungsanfall insgesamt CHF 1'016'759.-- betrug und eine Steuer von CHF 212'388.-- resultierte.

D. Am gleichen Tag erliess die Abteilung Grundstückgewinnsteuer der Steuerverwaltung eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung jeweils für das Grundstück Nr. 1 und für das Grundstück Nr. 2.

E. Gegen die vorerwähnte Veranlagungsverfügung betreffend Schenkungssteuer und gegen die beiden Grundstückgewinnsteuerveranlagungen erhoben der Rekurrent 1 und die Rekurrentin 2, beide vertreten durch I._____, Notar, und J._____, Rechtsanwältin, C._____ (Vertreter), in einer gemeinsamen Eingabe am 6. Oktober 2022 Einsprache. Soweit die Schenkungssteuer betreffend, beantragten sie darin, dass für die Bestimmung des Schenkungsanfalls vom amtlichen Wert des (verkleinerten) Grundstücks Nr. 1 auszugehen, eventualiter der amtliche Wert der Stockwerkeinheit Nr. _____ heranzuziehen sei.

F. Die Steuerverwaltung wies mit Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2022 die hier interessierende Einsprache betreffend Schenkungssteuer ab.

G. Die Vertreter haben mit Eingabe vom 23. Dezember 2022 namens des Rekurrenten 1 und der Rekurrentin 2 gegen den Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2022 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und die im Einspracheverfahren gestellten Anträge erneuert. Sie bestreiten wiederum das Vorliegen einer Steuerumgehung und verlangen die Besteuerung der Schenkung gemäss den verkündeten Rechtsgeschäften.

H. Mit Vernehmlassung vom 27. Februar 2023 hat die Steuerverwaltung grundsätzlich an ihrer Auffassung gemäss Einspracheentscheid (Vorliegen einer Steuerumgehung) festgehalten. Sie macht jedoch hinsichtlich der Berechnung des Schenkungsanfalls auf den bislang nicht berücksichtigten Umstand aufmerksam, dass die Rekurrentin 2 eine Entschädigung für die Einräumung des Kaufrechts von CHF 60'000.-- erhalten habe, welche an den Erlös von CHF 850'000.-- aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 1 angerechnet worden sei. Da sich dadurch der Schenkungsanfall zugunsten des Rekurrenten 1 von CHF 850'000.-- auf CHF 790'000.-- reduziere, führe dies auch zu einer Reduktion der Schenkungssteuer von CHF 212'388.-- auf CHF 191'350.50. Demnach beantragt die Steuerverwaltung insofern eine teilweise Gutheissung des Rekurses mit Auferlegung der Kosten zu Lasten des Rekurrenten 1.

I. Die Akten der Verfahren 100 2022 451 und 100 2022 452 sind für die Beurteilung des vorliegenden Verfahrens von Amtes wegen beigezogen worden.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Erbschafts- und Schenkungssteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 24 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 23. November 1999 [ESchG; BSG 662.1] i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent 1 ist als Beschenkter die steuerpflichtige Person (Art. 4 Abs. 1 Bst. c ESchG). Die Rekurrentin 2, die sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt hat, trifft von Gesetzes wegen eine solidarische Mithaftung (Art. 30 Abs. 2 ESchG) und wird auf dem Einspracheentscheid auch namentlich genannt. Sie sind daher beide beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 24 i.V.m. Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21], für die Legitimation der solidarisch Mithaftenden vgl. Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Das Bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, 1990, § 9 V A; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., 2023, S. 107, im gleichen Sinne auch Richner/Frei, Kommentar zum zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, N. 5 zu § 57). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

2. Die Vertreter der Rekurrentin 2 und des Rekurrenten 1 haben die Vereinigung der Verfahren 100 2022 451 (Grundstückgewinnsteuer betreffend Grundstück Nr. 1), 100 2022 452 (Grundstückgewinnsteuer betreffend Grundstück Nr. 2) mit dem vorliegenden Verfahren 100 2022 450 (Schenkungssteuer) beantragt. Nach Art. 17 Abs. 1 VRPG können Verfahren vereinigt werden, wenn sie den gleichen Gegenstand betreffen. Damit ist gemeint, dass in den zu vereinigenden Verfahren die gleiche Thematik zu behandeln ist (Michael Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 6 zu Art. 17 VRPG). Wichtigste Richtschnur hierfür bildet die Prozessökonomie (VGE 200 2015 324 vom 24.3.2015, E. 2.2). Da es sich jedoch um verschiedene Steuerarten handelt und eine Vereinigung die Urteilsbegründung unnötig verkomplizieren würde (vgl. VGE 100 2022 136 vom 8.4.2022), erachtet die Steuerrekurskommission eine Vereinigung des vorliegenden Verfahrens betreffend Schenkungssteuer (Verfahren 100 2022 450) mit den beiden Verfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer (Verfahren 100 2022 451 und Verfahren 100 2022 452) nicht als opportun.

3. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert der Schenkungssteuer über CHF 10'000.-- liegt (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]).

4. Vorliegend sind die schenkungssteuerlichen Folgen der Übertragung des (verkleinerten) Grundstücks Nr. 1 an den Rekurrenten 1 mittels Schenkung im Lichte des nachfolgenden Verkaufs des Grundstücks durch den Rekurrenten 1 an die EG J._____ zu beurteilen. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung darin zu Recht eine Steuerumgehung erblickt und den Vorgang so behandelt hat, wie wenn die Rekurrentin 2 das Grundstück direkt an die EG J._____ veräussert, für den Verkauf des Grundstücks Nr. 1 den Erlös von CHF 850'000.-- bekommen und anschliessend dem Rekurrenten 1 schenkungsweise diesen Betrag (oder allenfalls abzüglich des an die Rekurrentin 2 bezahlten Betrags von CHF 60'000.-- für die Einräumung des Kaufrechts, CHF 790'000.--) zugewendet hätte.

5. Als Schenkung gilt jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung (unter Lebenden) von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art (Art. 8 Abs. 1 ESchG). Der Begriff der Schenkung beinhaltet demnach drei Elemente, nämlich eine Zuwendung (unter Lebenden), deren Unentgeltlichkeit und den Schenkungswillen (Adrian Muster, Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, 1990, §18, S. 295 f). Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn die Zuwendungsempfängerin bzw. der Zuwendungsempfänger für den Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass die zuwendende Person Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss (VGE 100 2018 228/ 229 vom 18.11.2020, E. 4.1; BGE 146 II 6 E. 7.1). Art. 15 ESchG bestimmt, dass bei Grundstücken und Wasserkräften als Wert der Zuwendung der amtliche Wert gemäss Steuergesetz gilt.

6. Die Steuerverwaltung hat in ihrem Einspracheentscheid den Betrag von CHF 1'016'679.-- der Schenkungssteuer zu Grunde gelegt, weil ihrer Auffassung nach die Zuwendung eine Barschenkung von CHF 850'000.-- beinhalte und zudem aus einer Steuerersparnis von CHF 166'679.-- bestehe. Mit der Barschenkung von CHF 850'000.-- habe die Rekurrentin 2 dem Rekurrenten 1 konkret den Erwerb der Stockwerkeinheit Nr. _____ finanziert. In ihrer Vernehmlassung hat die Steuerverwaltung die Reduktion des Betrags der Barschenkung um CHF 60'000.-- auf CHF 790'000.-- beantragt. Der Rekurrent 1 macht demgegenüber geltend, die Zuwendung bestehe aus dem ihm übertragenen Grundstück Nr. 1. Bei der Bestimmung des Werts der Schenkung sei deshalb vom amtlichen Wert des Grundstücks Nr. 1 im Zeitpunkt der Übertragung auszugehen, welcher bei CHF 80'744.-- liege.

7. Fest steht, dass am selben Tag (27.1.2020) die schenkungsweise Übertragung des verkleinerten Grundstücks Nr. 1 von der Rekurrentin 2 an den Rekurrenten 1 und der Verkauf des Grundstücks von Letzterem an die EG J._____ beurkundet worden ist (siehe Sachverhalt Bst. A). In betragsmässiger Hinsicht besteht Einigkeit darüber, dass für das verkleinerte

Grundstück Nr. 1 von einem amtlichen Wert von CHF 80'744.-- auszugehen ist. Dieser ist vom amtlichen Wert des ursprünglichen Grundstücks Nr. 1 von CHF 137'741.-- abgeleitet und entspricht der proportionalen Verkleinerung der Grundstücksfläche nach der Abparzellierung des Grundstücks Nr. 2 (siehe zur Berechnung im Detail die Ausführungen in Ziff. 2 b im Schreiben vom 8.9.2022 der Steuerverwaltung [Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer], Steuerakten Verfahren 100 2022 451, pag. 20). Im Kaufvertrag vom 27. Januar 2020 zwischen dem Rekurrenten 1 als Verkäufer und der EG J. _____ als Käuferin ist als Kaufpreis für das nunmehr verkleinerte Grundstück Nr. 1 CHF 850'000.-- festgelegt worden, wovon CHF 60'000.-- bereits vorgängig der Rekurrentin 2 zugeflossen sind (Kaufvertrag vom 27.1.2020, Ziff. 2.2, Beilage 8 zum Rekursschreiben betr. Grundstück Nr. 1). Einen Teilbetrag von CHF 100'000.-- hat die EG J. _____ dem verurkundenden Notar zwecks Deckung der zu entrichtenden Grundstücksgewinnsteuer überwiesen. Für den Rest ist ein Verkäuferdarlehen von CHF 690'000.-- vereinbart worden (Kaufvertrag vom 27.1.2020, Ziff. 2.2, Beilage 8 zum Rekursschreiben betr. Grundstück Nr. 1). Sodann hat der Rekurrent 1 gemäss Kaufvertrag vom 15. Juli 2020 von der EG J. _____ die Stockwerkeinheit Nr. _____ erworben. Beim Kauf der Stockwerkeinheit ist ein Kaufpreis von CHF 680'500.-- festgesetzt und dessen Verrechnung mit dem Verkäuferdarlehen aus dem Landverkauf vereinbart worden (Beilage 10 zum Rekursschreiben betreffend Schenkungssteuer). Die Beträge sind soweit unbestritten und werden durch die Akten belegt. Was im Hinblick auf die Differenz von CHF 9'500.-- vereinbart worden ist, kann den Akten hingegen nicht entnommen werden.

8. Die Steuerverwaltung hat im gewählten Vorgehen (27.1.2020 Verurkundung der Schenkung des Grundstücks Nr. 1 an den Rekurrenten 1, gleichentags Verurkundung des Verkaufs an die EG J. _____ und nachfolgend, am 15.7.2020, Verurkundung des Kaufs einer auf der Parzelle Nr. 1 zu erstellenden Stockwerkeinheit) eine Steuerumgehung erblickt. Sie hat wie erwähnt den Vorgang so behandelt, wie wenn die Rekurrentin 2 das Grundstück Nr. 1 selber direkt der EG J. _____ veräussert, für den Verkauf den Erlös von CHF 850'000.-- bekommen und diesen Betrag anschliessend dem Rekurrenten 1 schenkungsweise zugewendet hätte.

8.1 Das Verwaltungsgericht hat in einem vor kurzem ergangenen Urteil die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerumgehung dargelegt (VGE 100 2022 317 vom 6.3.2024, E. 2.4). Danach wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), zweitens anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich

zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element; statt vieler: BGE 142 II 399 E. 4.2; BGE 138 II 239 E. 4.1).

8.2 Aus dem Sachverhalt (Bst. A) geht hervor, dass bereits im Jahr 2017 zwischen der Rekurrentin 2 und der F._____ AG und der G._____ Generalunternehmung AG ein Kaufrechtsvertrag über das ursprüngliche Grundstück Nr. 1 abgeschlossen worden ist. Ziff. 7.17 des Kaufrechtsvertrags vom 28. Dezember 2017 räumt der Rekurrentin 2 dabei ein Vorhandrecht ein, um maximal zwei Wohnungen in den von den Kaufrechtsberechtigten zu erstellenden Mehrfamilienhäusern zu erwerben. Im Rekursschreiben betreffend dem Grundstück Nr. 1 führen die Vertreter explizit aus, dass der Rekurrent 1 an der Planung der Überbauung beteiligt gewesen ist (Rekursschreiben betr. Grundstück Nr. 1, Ziff. III Materielles). Im Kaufvertrag vom 27. Januar 2020 über die Stockwerkeinheit zwischen dem Rekurrenten 1 und der EG J._____ wird sodann in Ziff. 3.12 erwähnt, dass die EG J._____ beabsichtigt, das Grundstück zu überbauen und dass die hierfür nötige Baubewilligung schon vorliegt. Daraus lässt sich ableiten, dass bereits seit 2017, also einige Zeit vor der Schenkung bzw. des Verkaufs des (abparzellierten und verkleinerten) Grundstücks Nr. 1 die Überbauung in Planung war und auch ein Baugesuch eingereicht worden ist. Da eine Baubewilligung Pläne erfordert, müssen die zu erstellenden Wohnungen vorgängig, ab 2017, planerisch definiert worden sein. Dies lässt sich auch daran ablesen, dass bereits beim Verkauf des Grundstücks Nr. an die EG J._____ im Rahmen der Einräumung eines Verkäufendarlehens auf eine Wohnung Bezug genommen wird (Kaufvertrag Ziff. 2.2). Für das durch den Rekurrenten 1 eingeräumte Verkäufendarlehen über den Betrag von CHF 690'000.-- ist eine Sicherstellung durch einen Schuldbrief vorgesehen (Kaufvertrag Ziff. 2.3). In der gleichen Ziffer des Kaufvertrags ist eine Verpflichtung des Rekurrenten 1 enthalten, der Übertragung des Schuldbriefs beim allfälligen Kauf der Wohnung und des Parkplatzes zuzustimmen.

8.3 Dass eine Privatperson einer gewerbsmässig tätigen Baufirma bzw. Generalunternehmung ein Verkäufendarlehen einräumt, dürfte nur dort auftreten, wo ein Folgegeschäft zwischen den gleichen Parteien (von Beginn weg) vorgesehen ist. Daraus ist zu schliessen, dass bereits beim Verkauf des Grundstücks der Kauf der Stockwerkeinheit beschlossene Sache gewesen ist, auch wenn der Kaufvertrag über die Stockwerkeinheit erst am 15. Juli 2020, also knapp ein halbes Jahr nach Abschluss des Kaufvertrags über die Parzelle Nr. 1 (27.1.2020) unterzeichnet worden ist. Dies wird erhärtet durch die Wortwahl im Kaufvertrag betreffend die Parzelle Nr. 1 (*der* Wohnung und *des* Parkplatzes, nicht *einer* Wohnung und *eines* Parkplatzes), was darauf hindeutet, dass bereits in jenem Zeitpunkt eine konkrete Wohnung bzw. ein Parkplatz ausgewählt worden war. Dieser Eindruck wird weiter dadurch bestärkt, dass bis auf eine kleine

Differenz von CHF 9'500.-- der Betrag des Verkäuferdarlehens mit dem Kaufpreis der Stockwerkeinheit Nr. _____ übereinstimmt und dass im Kaufpreis der Stockwerkeinheit auch ein Einstellhallenplatz mit enthalten gewesen ist. Zu beachten ist auch, dass am Tag der Beurkundung der Schenkung bzw. des Verkaufs des Grundstücks Nr. 1 (27.1.2020) die Abparzellierung noch nicht beurkundet gewesen war, welche erst am 29. Januar 2020 erfolgte und im Nachgang zur verurkundeten Schenkung nochmals eine Unterschrift der Rekurrentin 2 erforderte. Mithin lässt sich aus den genannten Umständen ablesen, dass eine enge und durchgängige Mitwirkung aller Beteiligten (Rekurrent 1, Rekurrentin 2 und Käufer) erforderlich gewesen ist. Anhand der Formulierung der Ziff. 7.17 des Kaufrechtsvertrags vom 28. Dezember 2017 wie auch aufgrund des Einholens einer Baubewilligung kann weiter festgehalten werden, dass alle Beteiligten von einer Überbauung des ursprünglichen Grundstücks Nr. 1, von der Erstellung von Mehrfamilienhäusern und vom Erwerb der Rekurrentin 2 von einer oder zwei Stockwerkeinheiten ausgegangen sind. Die Formulierung bereits im Kaufrechtsvertrag, die gemeinsame Planung der Überbauung, die enge zeitliche und inhaltliche Abstimmung der Verträge (Schenkungsvertrag, Kaufvertrag betreffend die Parzelle Nr. 1 und Kaufvertrag der Stockwerkeinheit Nr. _____) zeigen, dass der Schenkungswille der Rekurrentin 2 darauf gerichtet gewesen ist, dem Rekurrenten 1 in der gemeinsam mit ihm geplanten Überbauung das Eigentum an einer Stockwerkeinheit zu verschaffen. Dabei kann die bereits erwähnte, bestimmt gehaltene Formulierung (*der Wohnung und des Parkplatzes*) nur so verstanden werden, dass es am Tag der Schenkung (27.1.2020) nicht um eine beliebige Wohnung ging, sondern sich die Beteiligten bereits auf die Stockwerkeinheit Nr. _____ (inklusive Parkplatz) festgelegt hatten. Damit ist die Auffassung der Vertreter widerlegt, wonach sich der Schenkungswille auf die Übertragung des blossen Baulands bezogen habe. Vielmehr ist von der Schenkung der Stockwerkeinheit Nr. _____ auszugehen.

8.4 Der Auffassung der Steuerverwaltung, wonach vorliegend die Rechtsgestaltung nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht und aufgrund dem ungewöhnlichen Vorgehen (Schenkungen an den Rekurrenten 1 trotz bestehendem Kaufrecht und Weiterverkauf am gleichen Tag, nachträgliche Abparzellierung) als konstruiert erscheint, ist daher als zutreffend anzusehen. Dass damit eine Steuerersparnis erreicht worden wäre, ist offensichtlich, so dass die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind. Entgegen dem Antrag des Rekurrenten 1 kann daher nicht der amtliche Wert des Grundstücks Nr. 1 von CHF 80'744.-- bei der Bestimmung der Höhe des Schenkungsanfalls massgebend sein.

9. Die Frage stellt sich jedoch, welches die sachgemässe Ordnung der Verhältnisse wäre (siehe oben E. 8.1), die den Ausgangspunkt für die steuerliche Beurteilung bilden müsste. Die Steuerverwaltung ist von der Fiktion einer Barschenkung der Rekurrentin 2 an den

Rekurrenten 1 ausgegangen, was aber nicht überzeugt. Wie bereits dargelegt, sind die Schenkung und der Verkauf des Grundstücks Nr. 1 (am gleichen Tag beim gleichen Notar beurkundet) offensichtlich miteinander koordiniert worden. Eine weitere Koordination inhaltlicher Art stellt die Gewährung des Verkäuferdarlehens, die Abstimmung der Höhe des Verkäuferdarlehens mit der Höhe des Kaufpreises der Stockwerkeinheit und die Erwähnung des Erwerbs "der" Wohnung und "des" Parkplatzes bereits beim Verkauf des Grundstücks Nr. 1 dar. Nicht zu übersehen ist dabei, dass das Verkäuferdarlehen für die EG J. _____ den Liquiditätsbedarf für die Umsetzung des Bauvorhabens erheblich vermindert hat, was ein bedeutender wirtschaftlicher Vorteil ist. Damit ist auch eine gewisse Zweckbindung des Erlöses des Verkaufs einhergegangen, während es demgegenüber bei einer Barschenkung dem Rekurrenten 1 unbenommen gewesen wäre, das Geld sonst wie zu verwenden. Dies verbunden mit dem Umstand, dass für das Grundstück Nr. 1 im Moment des Verkaufs bereits ein baubewilligtes Projekt vorgelegen hat, verleiht der gesamten Kette der Ereignisse (Planung Überbauung, Abschluss Kaufrechtsvertrag, Einholung Baubewilligung, Schenkung, Verkauf Land, Kauf Stockwerkeinheit) den Charakter eines durchgeplanten Vorgehens "Land gegen schlüsselfertige Wohnung". Unter Würdigung der gesamten Umstände ist daher eine direkte Zuwendung der Stockwerkeinheit Nr. _____ anzunehmen. Dies führt aufgrund von Art. 15 ESchG dazu, dass der amtliche Wert massgebend ist, welcher gemäss Grudis ab dem Jahr 2021 CHF 436'680.-- beträgt.

9.1 Der Betrag von CHF 850'000.--, welcher dem Einspracheentscheid betreffend Schenkungssteuer als Schenkungsanfall zugrunde gelegt worden ist, hat nebst dem Verkäuferdarlehen von CHF 690'000.-- auch eine früher an die Rekurrentin 2 geleistete Zahlung von CHF 60'000.-- sowie eine Überweisung von CHF 100'000.-- zur Deckung der zu erwartenden Grundstückgewinnsteuer beinhaltet. Der letztgenannte Betrag zeigt, dass beim Abfassen der Verträge bedacht worden ist, dass die gewählte Konstruktion (zuerst Schenkung, dann Verkauf) Steuerfolgen haben wird. Es kann daher mit der Steuerverwaltung ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der Schenkungswille auch die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer umfasst hat (was im Schenkungsvertrag für die Schenkungssteuer ausdrücklich festgehalten worden ist [Schenkungsvertrag, Ziff 3.10, Beilage 7 zum Rekurs betreffend Schenkungssteuer]). Dementsprechend ist der Betrag von CHF 100'000.-- richtigerweise zum Schenkungsanfall hinzugezählt worden. Hingegen hat die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht darauf aufmerksam gemacht, dass die geleistete Anzahlung von CHF 60'000.-- nicht dem Rekurrenten 1, sondern der Rekurrentin 2 zugeflossen ist (E. 7 vorne). Sie ist somit nicht als Teil des Schenkungsanfalls zu betrachten.

9.2 Wie erwähnt (E. 9.1), enthält der Schenkungsvertrag einen Passus, wonach die Rekurrentin 2 die Schenkungssteuer übernimmt, für welche der Rekurrent 1 steuerpflichtig ist.

Folgerichtig ist der Schenkungsanfall um den Betrag der Schenkungssteuer zu erhöhen (Taxinfo Schenkungssteuer, <<https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>> Rubriken "Erbschafts- und Schenkungssteuern > Art. 8 ESchG", abgerufen am 22.4.2024). Die Steuerverwaltung hat dafür im Einspracheentscheid CHF 166'679.-- eingesetzt. Aufgrund der Heranziehung des amtlichen Werts der Stockwerkeinheit Nr. _____ anstelle des Kaufpreises des Grundstücks Nr. 1 und aufgrund des Wegfalls der Anzahlung von CHF 60'000.-- reduziert sich auch der Steuerbetrag entsprechend, weshalb der von der Rekurrentin 2 übernommene und somit dem Rekurrenten 1 geschenkte Betrag von der Steuerverwaltung neu zu berechnen ist.

9.3 Zusammenfassend führt dies zu einer teilweisen Guttheissung, in dem bei der Berechnung des Schenkungssteueranfalls der amtliche Wert der Stockwerkeinheit Nr. _____ von CHF 436'680.--, der überwiesene Betrag von CHF 100'000.-- sowie die noch zu berechnende und von der Rekurrentin 2 übernommene Schenkungssteuer zugrunde zu legen ist. Die darüber hinaus gehenden Begehren werden abgewiesen.

10. Für die Verfahrenskosten hinsichtlich der Schenkungssteuer ist angesichts des Schwierigkeitsgrads und der Komplexität des Verfahrens sowie des hohen Streitwerts als Ausgangsbetrag CHF 3'000.-- anzunehmen (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 VKD). Da der Rekurrent 1 im Umfang von etwa der Hälfte durchdringt, ist dem durch eine entsprechende Reduktion der Verfahrenskosten Rechnung zu tragen. Die Gerichtsgebühr von CHF 3'000.-- wird demnach dem Rekurrenten 1 im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 1'500.-- zur Bezahlung auferlegt, unter solidarischer Mithaftung der Rekurrentin 2, und ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

11. Der Rekurrent 1 und die Rekurrentin 2 werden im vorliegenden Verfahren durch die gleichen Vertreter unterstützt. Es sind ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden, weshalb eine Parteikostenentschädigung zugesprochen werden kann, soweit eine ganz oder teilweise Guttheissung der Rechtsbegehren erfolgt (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG). Die Vertreter haben für jedes der Verfahren eine gleichlautende Kostennote von CHF 4'476.80 (inkl. Auslagen und MwSt) eingereicht und somit eine schematische Aufteilung vorgenommen. Die Parteikostenentschädigung wird entsprechend dem Anteil des hälftigen Ob-siegens (E. 10), gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote auf CHF 2'238.40 (einschliesslich Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Schenkungssteuer 2020 wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuberechnung der Schenkungssteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Verfahrenskosten von CHF 1'500.-- werden dem Rekurrenten 1, unter solidarischer Mithaftung der Rekurrentin 2 auferlegt.
3. Es werden Parteikosten von CHF 2'238.40 (einschliesslich Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid 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 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.
5. Zu eröffnen an:
 - C._____ zuhanden von A._____
 - C._____ zuhanden von B._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Einwohnergemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Mion