



100 22 451

100 22 452

Gemeinde: C. _____

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, der Fachrichter Junod sowie Mion als Gerichtsschreiber

In den Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

E. _____, Rechtsanwälte und Notare, . _____

gegen

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

- betreffend
- die Grundstückgewinnsteuer 2020
(Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. . _____, Verfahren 100 2022 451)
 - die Grundstückgewinnsteuer 2020
(Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. _____, Verfahren 100 2022 452)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) war Eigentümerin des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. _____ (nachfolgend Grundstück Nr. 1) in D. _____ (Gemeinde C. _____). Sie plante ab dem Jahr 2017 die Überbauung ihres Grundstücks zusammen mit ihrem Neffen B. _____. Im Zuge dieser Planungsarbeiten räumte die Rekurrentin der H. _____ AG und der I. _____ Generalunternehmung AG am 28. Dezember 2017 ein Kaufrecht am Grundstück Nr. 1 ein. Davon liess die Rekurrentin eine Fläche von 811 m² abparzellieren, woraus sich das neue Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. _____ ergab (nachfolgend Grundstück Nr. 2; vgl. Parzellierungsvertrag vom 29.1.2020, angemeldet bei Grundbuchamt am 30.1.2020). Mit Schenkungsvertrag vom 27. Januar 2020 übertrug die Rekurrentin das verkleinerte Grundstück Nr. 1 schenkungsweise an B. _____ (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 B. _____ das erhaltene Grundstück der einfachen Gesellschaft EG J. _____ (nachfolgend EG J. _____), bestehend aus der K. _____ AG (einer Schwestergesellschaft der H. _____ AG) und der I. _____ Generalunternehmung AG, für CHF 850'000.-- verkauft (angemeldet beim Grundbuchamt am 12.2.2020). Dabei räumte er der EG J. _____ ein Verkäuferdarlehen über CHF 690'000.-- ein. Ebenfalls am 27. Januar 2020 verkaufte die Rekurrentin das (neue) Grundstück Nr. 2 der I. _____ Immobilien AG (Schwestergesellschaft der I. _____ Generalunternehmung AG) zu einem Preis von CHF 600'000.-- (angemeldet beim Grundbuchamt am 10.2.2020).

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

C. Am 8. September 2022 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), je eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung für die beiden Grundstücke Nr. 1 und Nr. 2. Darin bezeichnete sie das gewählte Vorgehen als Steuerumgehung und behandelte den Vorgang, wie wenn die Rekurrentin die beiden Grundstücke selber direkt an die EG J. _____ veräussert und für den Verkauf des Grundstücks Nr. 1 den Erlös von CHF 850'000.-- erzielt hätte. Demzufolge adressierte sie beide Verfügungen an die Rekurrentin und rechnete die beiden erzielten Grundstücksgewinne zusammen zur Bestimmung eines Gesamtsteuersatzes.

D. Am gleichen Tag erliess die Abteilung Erbschafts- und Schenkungsteuer der Steuerverwaltung eine Schenkungssteuerveranlagung.

E. Gegen die beiden Grundstückgewinnsteuerveranlagungen sowie gegen die vorerwähnte Veranlagungsverfügung betreffend Schenkungssteuer erhoben die Rekurrentin und B._____, beide vertreten durch L._____, Notar, und M._____, Rechtsanwältin, E._____ (Vertreter), in einer gemeinsamen Eingabe am 6. Oktober 2022 Einsprache. Soweit die hier interessierenden Grundstückgewinnsteuern betreffend, beantragte die Rekurrentin die Abänderung der Einspracheentscheide in folgender Weise:

Hinsichtlich des (verkleinerten) Grundstücks Nr. 1 beantragte die Rekurrentin, dass die Grundstückgewinnsteuer B._____ aufzuerlegen und dabei als Erlös der amtliche Wert des Grundstücks zugrunde zu legen sei. Hinsichtlich des Grundstücks Nr. 2 beanstandete die Rekurrentin den angewendeten Steuersatz, der auf der Zusammenrechnung der Grundstückgewinne der beiden Grundstücke beruht und verlangte, dass allein der Grundstücksgewinn aus dem Verkauf des genannten Grundstücks für den Steuersatz massgebend sein solle.

F. Die Steuerverwaltung wies mit zwei gleichzeitig eröffneten Einspracheentscheiden vom 2. Dezember 2022 die Einsprachen betreffend Grundstückgewinnsteuern ab.

G. Die Vertreter haben namens der Rekurrentin mit Eingabe vom 23. Dezember 2022 gegen beide Einspracheentscheide betreffend die Grundstückgewinnsteuer Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und die im Einspracheverfahren gestellten Anträge erneuert. Sie bestreiten das Vorliegen einer Steuerumgehung und verlangen die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer anhand der verurkundeten Rechtsgeschäfte.

H. In ihren Vernehmlassungen vom 27. Februar 2023 hat die Steuerverwaltung an ihrer Auffassung festgehalten, dass eine Steuerumgehung vorliege und entsprechend die kostenfällige Abweisung der Rekurse beantragt.

I. Die Akten des Verfahrens 100 2022 450 sind für die Beurteilung der vorliegenden Verfahren von Amtes wegen beigezogen worden.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist in den vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (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]). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Rekurse ist deshalb unter Vorbehalt der nachfolgenden Ausführungen einzutreten.

1.1 Eine steuerpflichtige Person kann lediglich ihre eigene Steuerpflicht hinsichtlich eines Sachverhalts bestreiten, weil der Streitgegenstand durch das Anfechtungsobjekt (Einspracheentscheid) begrenzt ist, welches sich nur über ihre Steuerpflicht ausspricht. Sie kann zur Begründung ihres Antrags darauf hinweisen, dass der Sachverhalt ihrer Rechtsauffassung nach die Steuerpflicht einer anderen Person auslöse. Die Beurteilung, ob eine andere Person für den strittigen Sachverhalt steuerpflichtig ist oder nicht, ist eine Frage, die ausserhalb des Anfechtungsobjekts liegt und in einem anderen Verfahren durch Erlass einer neuen (erstinstanzlichen) Verfügung zu klären wäre. Dementsprechend kann die Rekurrentin zwar beantragen, dass die zu ihren Lasten veranlagte Grundstückgewinnsteuer hinsichtlich des Grundstücks Nr. 1 (Verfahren 100 2022 451) aufzuheben sei. Sie ist jedoch nicht berechtigt, im Rahmen des vorliegenden Verfahrens die Feststellung der Steuerpflicht von B. _____ zu beantragen. Auch ist die erstinstanzliche Zuständigkeit der Steuerrekurskommission hierfür nicht gegeben. Auf das entsprechende Rechtsbegehren der Rekurrentin ist demzufolge nicht einzutreten.

1.2 Weiter beantragen die Vertreter der Rekurrentin die Vereinigung der Verfahren 100 2022 451 (Grundstückgewinnsteuer betreffend Grundstück Nr. 1), 100 2022 452 (Grundstückgewinnsteuer betreffend Grundstück Nr. 2) und 100 2022 450 (Schenkungsteuer). 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). 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 Verfahrens betreffend die Schenkungssteuer (Verfahren 100 2022 450) sowie der beiden Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer (Verfahren 100 2022 451 und Verfahren 100 2022 452) nicht als opportun. Die Voraussetzungen für eine Vereinigung können hinsichtlich der beiden Grundstückgewinnsteuerverfahren (Verfahren 100 2022 451 und Verfahren

100 2022 452) als erfüllt angesehen werden, so dass die beiden Verfahren vereinigt werden. Das Verfahren 100 2022 450 (Schenkungssteuer) wird indes separat geführt.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert hinsichtlich der veranlagten Grundstückgewinnsteuer im Verfahren betreffend das Grundstück Nr. 1 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]). Die Beurteilung des Rekurses gegen die Grundstückgewinnsteueranlagung im Verfahren betreffend das Grundstück Nr. 2 fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c GSOG). Aufgrund der Vereinigung der Verfahren ist aber eine einheitliche Überweisung an die Kammer geboten (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

3. Vorliegend sind die grundstückgewinnsteuerlichen Folgen der Übertragung des (verkleinerten) Grundstücks Nr. 1 an B. _____ mittels Schenkung sowie der gleichentags erfolgte Verkauf des Grundstücks durch ihn 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 das Grundstück direkt an die EG J. _____ veräussert hätte. Weiter ist zu prüfen, ob der Erlös aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 1 in Hinblick auf die Satzbestimmung der Grundstückgewinnsteuer zu Lasten der Rekurrentin mit dem Erlös aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 2 zusammenzurechnen ist.

4. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen sowohl natürliche wie auch juristische Personen, die ein im Kanton Bern gelegenes Grundstück veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich wertvermehrender Aufwendungen), unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG). Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet. Art. 145 Abs. 2 StG sieht zudem vor, dass für die Bestimmung des Steuersatzes alle während eines Kalenderjahres erzielten Grundstücksgewinne zusammengerechnet werden.

5. Fest steht, dass am selben Tag (27.1.2020) die schenkungsweise Übertragung des verkleinerten Grundstücks Nr. 1 von der Rekurrentin an B. _____ 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 Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer; Steuerakten Verfahren 100 2022 451, pag. 20). Im Kaufvertrag vom 27. Januar 2020 zwischen B. _____ 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 zugeflossen sind (Kaufvertrag vom 27.1.2020, Ziff. 2.2, Beilage 8 zum Rekurschreiben betr. Grundstück Nr. 1). Einen Teilbetrag von CHF 100'000.-- hat die EG J. _____ dem verurkundenden Notar zwecks Deckung der zu entrichtenden Grundstückgewinnsteuer überwiesen. Für den Rest ist ein Verkäuferdarlehen über CHF 690'000.-- vereinbart worden (Kaufvertrag vom 27.1.2020, Ziff. 2.2, Beilage 8 zum Rekurschreiben betr. Grundstück Nr. 1). Sodann hat B. _____ 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 Rekurschreiben 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. Die Steuerverwaltung hat im gewählten Vorgehen (27.1.2020 Verurkundung der Schenkung des Grundstücks Nr. 1 an B. _____, 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 den Vorgang wie erwähnt so behandelt, wie wenn die Rekurrentin das Grundstück Nr. 1 selber direkt der EG J. _____ veräussert hätte.

5.1 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, 138 II 239 E. 4.1).

5.2 Aus dem Sachverhalt (Bst. A) geht hervor, dass bereits im Jahr 2017 zwischen der Rekurrentin und der H. _____ AG und der I. _____ Generalunternehmung AG ein Kaufrechtsver-

trag über das ursprüngliche Grundstück Nr. 1 abgeschlossen worden ist. Ziff. 7.17 des Kaufrechtsvertrags vom 28. Dezember 2017 räumt der Rekurrentin dabei ein Vorhandrecht ein, um maximal zwei Wohnungen in den zu erstellenden Mehrfamilienhäusern zu erwerben. Im Rekurschreiben betreffend dem Grundstück Nr. 1 führen die Vertreter explizit aus, dass B. _____ an der Planung der Überbauung beteiligt gewesen ist (Rekurschreiben betr. Grundstück Nr. 1, Ziff. III Materielles). Im Kaufvertrag vom 27. Januar 2020 zwischen ihm und der EG J. _____ betreffend die Stockwerkeinheit 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. 1 an die EG J. _____ im Rahmen der Einräumung eines Verkäuferdarlehens auf eine Wohnung Bezug genommen wird (Kaufvertrag Ziff. 2.2). Für das durch B. _____ eingeräumte Verkäuferdarlehen 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 von B. _____ enthalten, der Übertragung des Schuldbriefs beim allfälligen Kauf der Wohnung und des Parkplatzes zuzustimmen.

5.3 Dass eine Privatperson einer gewerbsmässig tätigen Baufirma bzw. einer Generalunternehmung ein Verkäuferdarlehen 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 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 des Verkaufs des Grundstücks Nr. 1 (27.1.2020) bzw. der Schenkung die Abparzellierung noch nicht beurkundet gewesen ist. Diese ist erst am 29. Januar 2020 erfolgt. Das gewählte Vorgehen hat im Nachgang zur verkündeten Schenkung nochmals eine Unterschrift der Rekurrentin erfordert.

Mithin lässt sich aus den genannten Umständen ablesen, dass eine enge und durchgängige Mitwirkung aller Beteiligten (Rekurrentin, B. _____ und Käuferin) 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 von einem Gegengeschäft, dem Erwerb 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 darauf gerichtet gewesen ist, B. _____ in der gemeinsam geplanten Überbauung das Eigentum an einer Stockwerkeinheit zu verschaffen, wozu der Verkauf des Grundstücks Nr. 1 an die EG J. _____ ein notwendiger Zwischenschritt gewesen ist. Dabei kann die bestimmt gehaltene Formulierung (*der Wohnung und des Parkplatzes*) nur so verstanden werden kann, 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.

5.4 Der Auffassung der Steuerverwaltung, wonach vorliegend die Rechtsgestaltung nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht und aufgrund dem ungewöhnlichen Vorgehen (Schenkung an B. _____ trotz bestehendem Kaufrecht und Weiterverkauf am gleichen Tag, nachträgliche Abparzellierung) als konstruiert erscheint, ist daher als zutreffend anzusehen. Dass damit eine Steuerersparnis erreicht werden wollte und auch erreicht worden wäre, ist offensichtlich, so dass die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind.

5.5 Die Frage stellt sich jedoch, welches die sachgemässe Ordnung der Verhältnisse wäre (siehe oben E. 5.1), die den Ausgangspunkt für die steuerliche Beurteilung bilden müsste. Die Steuerverwaltung ist von der Fiktion einer Barschenkung der Rekurrentin an B. _____ 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 demgegenüber es

bei einer Barschenkung B._____ unbenommen gewesen wäre, das Geld sonstwie 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 ein direkter Verkauf des Grundstücks Nr. 1 an die EG J._____ anzunehmen.

5.6 Es erscheint aus dieser Sicht entsprechend konsequent, die Rekurrentin als Veräusserin des Grundstücks Nr. 1 anzusehen, weshalb nicht zu beanstanden ist, dass die Steuerverwaltung hinsichtlich des Verkaufs des Grundstücks Nr. 1 entgegen dem Kaufvertrag vom 27. Januar 2020 im Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2022 nicht B._____, sondern die Rekurrentin als grundstücksgewinnsteuerpflichtige Person bezeichnet hat, was von dieser als unzulässig bestritten wird. Wie oben dargelegt (E. 5.4), erblickt die Steuerrekurskommission in der Kette der Verträge einen Vorgang, der zwecks Steuerersparnis konstruiert worden ist, damit die Rekurrentin B._____ letztlich die gewählte Stockwerkeinheit hat zuwenden können. Was die Berechnung des Grundstücksgewinns anbelangt, ist im Einspracheentscheid CHF 850'000.-- als Erlös eingesetzt worden, was mit dem Kaufvertrag übereinstimmt (Einspracheentscheid vom 2.12.2022, S. 3, Beilage 1 zum Rekursschreiben betr. Grundstück Nr. 1). Als Erwerbspreis ist der Betrag von CHF 80'744.-- vermerkt, was vom amtlichen Wert des ursprünglichen Grundstücks Nr. 1 von CHF 137'741.-- abgeleitet ist (E. 5 oben). Unter Berücksichtigung von Handänderungskosten von CHF 565.-- und einem Besitzesdauerabzug von 70 % ist die Steuerverwaltung zu einem Grundstücksgewinn von gerundet CHF 230'600.-- gelangt. Diese Zahlen sind nicht bestritten. Die von den Vertretern beanstandete Zusammenrechnung mit dem Grundstücksgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 2 (dazu nachstehend E. 5.7), welche zu einem höheren Gesamtsteuersatz führt, ergibt sich aufgrund von Art. 146 Abs. 2 StG und ist zu Recht erfolgt. Die Beanstandungen der Rekurrentin hinsichtlich der Steuerpflicht und der Zusammenrechnung sind daher unbegründet, was diesbezüglich zur Abweisung des Rekurses im Verfahren 100 2022 451 führt, soweit darauf einzutreten ist.

5.7 Hinsichtlich des Grundstücks Nr. 2 wird von der Rekurrentin weder die Steuerpflicht bestritten noch die Berechnung des Grundstücksgewinns durch die Steuerverwaltung beanstandet. Angefochten ist einzig die Zusammenrechnung der beiden erzielten Grundstücksgewinne. Wie soeben dargelegt (E. 5.6), folgt die Steuerrekurskommission den diesbezüglichen Beanstandungen nicht. Die Zusammenrechnung der beiden Grundstücksgewinne ergibt sich zwangsläufig aufgrund von Art. 146 Abs. 2 StG. Der Rekurs im Verfahren 100 2022 452 ist daher ebenfalls abzuweisen.

6. Aufgrund des Unterliegens hat die Rekurrentin die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (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 Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Dabei ist der beträchtliche Streitwert im Verfahren 100 2022 451 (Grundstück Nr. 1) zu berücksichtigen. Mit Blick auf den verringerten Aufwand durch die Vereinigung der beiden Verfahren wird eine reduzierte Gerichtsgebühr von insgesamt CHF 1'600.-- (je CHF 800.--) festgesetzt, welche mit den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 2'000.-- zu verrechnen ist.

7. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020 (Grundstück C._____, Gbbl. Nr. F._____, Verfahren 100 2022 451) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020 (Grundstück C._____, Gbbl. Nr. G._____, Verfahren 100 2022 452) wird abgewiesen.
3. Die Verfahrenskosten betreffend die Verfahren 100 2022 451 und 100 2022 452 von CHF 1'600.-- werden der Rekurrentin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen diese Entscheide kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 C._____, 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.
6. Zu eröffnen an:
 - E._____ zuhanden von A._____

- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS C. _____

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Mion