



100 23 167

100 23 168

100 23 169

Gemeinde 1: D. _____

Gemeinde 2: E. _____

Gemeinde 3: F. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 29.8.2024 JCU/PWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 27. August 2024

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

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____ **Advokatur und Notariat**, Rechtsanwalt und Notar C. _____,

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2022

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) hat im Steuerjahr 2022 drei Liegenschaften verkauft (D. _____ Grundbuchblatt Nr. _____, E. _____ Grundbuchblatt Nr. _____ und F. _____ Grundbuchblatt Nr. _____). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (nachfolgend Steuerverwaltung), hat den Verkauf der Liegenschaften in D. _____ und in E. _____ mit separaten Veranlagungsverfügungen, beide datiert vom 16. September 2022, veranlagt (G _____ "D. _____", nachfolgend "Fall 4" und G _____ "E. _____", nachfolgend "Fall 5"). Mit Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 hat die Steuerverwaltung zudem den Verkauf der Liegenschaft in F. _____ veranlagt (G _____ "F. _____", nachfolgend "Fall 6"). Im Rahmen der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (Fall 6) hat die Steuerverwaltung ergänzend für die Fälle 4 und 5 (Akten der Steuerverwaltung zum Verfahren RKE 100 23 169 [nachfolgend: 169], pag. 1 [169]) den Gesamtsteuersatz neu festgelegt bzw. erhöht, da für die Satzbestimmung alle während eines Kalenderjahres erzielten Grundstückgewinne zusammengerechnet werden. Die Steuerforderung für den Fall 4 erhöhte sich von CHF 18'731.50 auf CHF 20'469.45 und für den Fall 5 von CHF 26'002.80 auf CHF 28'415.50. Die Gesamtsteuerforderung für den Fall 6 wurde mit CHF 35'121.55 ausgewiesen.

B. Mit Schreiben vom 27. Oktober 2022 erhob der Rekurrent, vertreten durch Rechtsanwalt und Notar C. _____ (Vertreter), Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022. Dabei beantragte er, die Grundstückgewinnsteuern der Fälle 4, 5 und 6 neu zu veranlagern und in allen drei Fällen weitere, wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen. Mit Einspracheentscheid vom 14. März 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache im Fall 6 ab, da es sich bei den nachträglich geltend gemachten Kosten nicht um wertvermehrnde Aufwendungen handle (pag. 20 [169]). Mit separaten Entscheiden (ebenfalls vom 14.3.2023) wies die Steuerverwaltung auch die Einsprachen betreffend den Fall 4 (Akten der Steuerverwaltung zum Verfahren RKE 100 23 167 [nachfolgend: 167], pag. 20 [167]) und den Fall 5 (Akten der Steuerverwaltung zum Verfahren RKE 100 23 168 [nachfolgend: 168], pag. 20 [168]) ab. In den Fällen 4 und 5 sei mit den "Ergänzungsverfügungen" je ein eigenständiges Verfahren abgeschlossen worden, wobei die Anfechtungsmöglichkeiten auf die von der Ergänzung betroffenen Elemente (d.h. hier den Gesamtsteuersatz) beschränkt bleibe. Deshalb könnten die in der Einsprache vom 27. Oktober 2022 geltend gemachten, wertvermehrnden Aufwendungen in den Fällen 4 und 5 nicht mehr berücksichtigt bzw. beurteilt werden. Zudem hielt die Steuerverwaltung fest, wegen Fristversäumnis nicht einzutreten, soweit sich die Einsprachen des Rekurrenten gegen die zunächst ergangenen Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 (betreffend die Fälle 4 und 5) richten sollten.

C. Gegen die Einspracheentscheide vom 14. März 2023 (Fälle 4, 5 und 6) hat der Vertreter für den Rekurrenten mit drei Schreiben vom 14. April 2023 Rekurse bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Für die Fälle 4 und 5 beantragt er, die Einspracheentscheide vom 14. März 2023 aufzuheben und die Sache zur Fortsetzung der Einspracheverfahren, d.h. zur Beurteilung der zwischenzeitlich geltend gemachten, wertvermehrenden Aufwendungen, an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Für den Fall 6 beantragt er, den Einspracheentscheid vom 14. März 2023 aufzuheben und den Gesamtsteuersatz (mit Blick auf die Veranlagung der Fälle 4 und 5) später anzupassen. Der Vertreter begründet die Rekurse im Wesentlichen damit, dass die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (Fall 6) betreffend die Fälle 4 und 5 die entsprechenden, früheren Veranlagungsverfahren fortgesetzt hätte. Die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen betreffend die Fälle 4 und 5 vom 16. September 2022 seien bei Erlass der Ergänzungsverfügungen (im Rahmen der Veranlagungsverfügung vom 22.9.2022) jedoch noch nicht rechtskräftig gewesen. Ausserdem könne eine Ergänzungsverfügung generell kein eigenständiges Verfahren begründen bzw. abschliessen. Insofern sei der Vertreter der verwaltungsrechtlichen Logik entsprechend davon ausgegangen, dass die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen der Fälle 4 und 5 insgesamt ersetzt habe und nicht "zwei parallele Verfahren" gelaufen seien. Soweit die Steuerrekurskommission dieser Argumentation nicht folgen könne, bleibe zu berücksichtigen, dass die Rechtsmittelbelehrung in der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 fehlerhaft gewesen sei. Schliesslich sei dort nicht auf eine allenfalls beschränkte Einsprachemöglichkeit betreffend die Ergänzungsverfügungen hingewiesen worden.

D. Am 17. Juli 2023 hat sich die Steuerverwaltung zu den Rekursen vernehmen lassen. Sie beantragt, die Rekurse je unter Kostenfolge abzuweisen. Die Steuerverwaltung merkt an, dass die Ergänzungsverfügungen (für die Fälle 4 und 5) auf den ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 aufbauen und diese insofern lediglich ergänzen. Es treffe deshalb nicht zu, dass die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 ersetzt worden seien. Nach Auffassung der Steuerverwaltung sei die Rechtsmittelbelehrung auf der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 auch nicht zu beanstanden.

E. Der Vertreter hat Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen, wovon er mit Schreiben vom 19. September 2023 Gebrauch gemacht hat. Er hält an den bisher vertretenen Standpunkten fest. Die Steuerverwaltung verkenne, dass die erneute Verfügung vom 28. September 2022 (u.a. betreffend die Fälle 4 und 5) während eines laufenden Veranlagungsverfahrens nichts anderes als die Hinfälligkeit der ursprünglichen Verfügungen vom 16. September 2022 (betreffend die Fälle 4 und 5) nach sich ziehen könne.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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. Der Rekurrent ist in den vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er 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 einzutreten.

1.1 Aufgrund der Eingaben des Vertreters wurden die Rekursverfahren Nr. 100 23 167, Nr. 100 23 168 und Nr. 100 23 169 eröffnet. In den Verfahren stellen sich zusammenhängende Fragen und sie betreffen dieselbe steuerpflichtige Person. Damit ist gerechtfertigt, die Verfahren zu vereinigen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 17 Abs. 1 VRPG).

1.2 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da eine Streitsache mit unbestimmtem Streitwert vorliegt (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] und VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, E. 2.2, nicht publiziert).

2. Strittig und zu beurteilen ist, ob mit der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (Fall 6) die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 betreffend die Fälle 4 und 5 vollumfänglich ersetzt oder punktuell ergänzt worden sind.

3. Das Steuergesetz sieht im Bereich der Grundstückgewinnsteuer Gründe vor, die zur Ergänzung einer Veranlagung führen können (Art. 178 Abs. 3 StG). Mit der Möglichkeit der Ergänzung bei der Grundstückgewinnsteuer soll sowohl dem Erfordernis der laufenden (sofortigen) Veranlagung als auch den (nachträglich) zu berücksichtigenden Veränderungen des Sachverhalts Rechnung getragen werden. Mit einer Ergänzungsverfügung können bspw. nachträgliche Verluste angerechnet oder (wie im vorliegenden Fall) der Gesamtsteuersatz angepasst werden, wenn innerhalb eines Kalenderjahres weitere Grundstücksgewinne erzielt bzw. veranlagt werden (Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band

2,

Artikel 126 bis 293, 2011, N. 6 ff. zu Art. 178 StG).

3.1 Im Gesamtkontext ist festzuhalten, dass in der Veranlagungsverfügung vom 16. September 2022 der steuerbare Grundstücksgewinn für den Fall 4 (Liegenschaft "D._____") und in der anderen Veranlagungsverfügung ebenfalls vom 16. September 2022 der steuerbare Grundstücksgewinn für den Fall 5 (Liegenschaft "E._____") festgelegt worden ist. Im Rahmen der späteren Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 sind dann drei Aspekte gleichzeitig geregelt worden. Für den Fall 6 (Liegenschaft "F._____") ist der steuerbare Grundstücksgewinn festgelegt worden (1. Aspekt), währendem für den Fall 5 und den Fall 4 je eine Ergänzung betreffend den anzuwendenden Gesamtsteuersatz (2. und 3. Aspekt) erfolgt ist. Die Fälle 1 bis 3 sind unstrittig geblieben.

3.2 Im Grundsatz können Verfügungen von der erlassenden Verwaltungsbehörde sowohl vor als auch nach Eintritt der formellen Rechtskraft abgeändert werden. Nach Eintritt der formellen Rechtskraft sind die Voraussetzungen für eine Neubeurteilung bzw. einer Änderung allerdings strenger, weil dem Gebot der Rechtssicherheit und dem Vertrauensschutz dann grössere Bedeutung zukommt. Üblicherweise wird als Widerruf bezeichnet, wenn eine noch nicht rechtskräftige Verfügung von der erlassenden Verwaltungsbehörde zurückgenommen und abgeändert wird (vgl. zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., 2020, N. 1224 ff. zu § 17).

3.3 Der Rekurrent bringt zunächst vor (Bst. C), dass die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 betreffend die Fälle 4 und 5 mit Blick auf den anzupassenden Gesamtsteuersatz insgesamt ersetzt bzw. sinngemäss widerrufen worden seien. Entscheidend sei, dass die Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 betreffend die Fälle 4 und 5 noch nicht rechtskräftig gewesen seien, als mit der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 der Gesamtsteuersatz der Fälle 4 und 5 angepasst worden sei (vgl. exemplarisch den Rekurs vom 14.4.2023 betreffend den Fall 4 [167], N. 13 ff.). Deshalb bestehe keine Einschränkung, was im weiterlaufenden Verfahren noch eingebracht werden könne. Die Steuerverwaltung hält dazu fest, die Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 weder widerrufen noch fortgesetzt, sondern mit der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (Fall 6) lediglich ergänzt zu haben. Vor diesem Hintergrund sei es dem Rekurrenten nicht mehr möglich, im Rahmen des Einspracheverfahrens betreffend die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (Fall 6) erstmals wertvermehrende Aufwendungen betreffend die Fälle 4 und 5 geltend zu machen (vgl. pag. 17 [167] sowie pag. 26 [168]).

3.3.1 Zu prüfen bleibt somit zunächst, ob die Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 widerrufen (E. 3.3.2) oder durch die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 "fortgesetzt" worden sind (E. 3.3.3).

3.3.2 In den Akten finden sich keine Schriftstücke, wonach die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 ausdrücklich widerrufen hätte. In der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 kommt ebenfalls nicht sinngemäss zum Ausdruck, dass die Steuerverwaltung die am 16. September 2022 ergangenen Veranlagungsverfügungen betreffend die Fälle 4 und 5 hätte widerrufen wollen. In der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 ist im Zusammenhang mit den Fällen 4 und 5 einzig das Wort "Ergänzung" enthalten. Das Wort "Ergänzung" bedeutet im allgemeinen Sprachgebrauch "Zusatz". Nach allgemeinem Sprachgebrauch ist mit der "Ergänzung" betreffend die Fälle 4 und 5 in der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 also etwas Neues zu einer bereits bestehenden Gegebenheit hinzugefügt worden.

3.3.3 Folglich muss geklärt werden, ob die Steuerverwaltung den für die Fälle 4 und 5 anzupassenden Gesamtsteuersatz in das ursprüngliche Veranlagungsverfahren einbezogen und dieses damit sinngemäss fortgesetzt hat. In diesem Zusammenhang ist entscheidend, dass die Grundstückgewinnsteuererklärung betreffend den Fall 6 bei der Steuerverwaltung erst am 23. September 2022 eingegangen ist (vgl. pag. 4 [169]). Zu diesem Zeitpunkt waren die Veranlagungsverfügungen betreffend die Fälle 4 und 5, datiert vom 16. September 2022, bereits ergangen und die entsprechenden Veranlagungsverfahren somit nicht mehr bei der Steuerverwaltung rechtshängig. Die Rechtshängigkeit vor einer Verwaltungsbehörde wie der Steuerverwaltung endet mit dem förmlichen Abschluss des Verfahrens, d.h. mit dem Erlass einer Verfügung und nicht erst bei Eintritt der formellen Rechtskraft (Reto Feller in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 28 zu Art. 16 VRPG). Da keine Rechtshängigkeit mehr gegeben war, konnte die Steuerverwaltung die Erkenntnis zum anzupassenden Gesamtsteuersatz nicht mehr in die ursprünglichen Veranlagungsverfahren der Fälle 4 und 5 integrieren (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 1 zu Art. 17 VRPG). Mit Ausnahme des Widerrufs (welcher nicht erfolgt ist, vgl. E. 3.3.2) oder einer (im vorliegenden Fall ebenfalls nicht erfolgten) behördlichen Einsprache nach Art. 189 Abs. 2 StG hatte die Steuerverwaltung also keine Handhabe mehr, die ursprünglichen Veranlagungsverfahren in den Fällen 4 und 5 fortzusetzen. Vor diesem Hintergrund steht fest, dass die Veranlagungsverfahren betreffend die Fälle 4 und 5 auch nicht sinngemäss fortgesetzt werden konnten bzw. nicht erst mit Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 abgeschlossen worden sind. Das Veranlagungsverfahren be-

treffend die Fälle 4 und 5 ist folglich bereits mit den Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 abgeschlossen worden.

3.4 Der Rekurrent gibt im Übrigen zu bedenken, dass eine Ergänzungsverfügung an und für sich nie ein separates Verfahren abschliessen könne, sondern immer das ursprüngliche, zugrundeliegende Veranlagungsverfahren wiedereröffnet werde. Diesen Standpunkt begründet er im Wesentlichen damit, dass im einschlägigen Steuergesetz kein Hinweis auf ein separates Verfahren betreffend die Ergänzung existiere (vgl. exemplarisch den Rekurs vom 14.4.2023 betreffend den Fall 5 [168], N. 23 ff.).

3.4.1 Der Standpunkt des Rekurrenten betreffend die Wiedereröffnung der zugrundeliegenden Veranlagungsverfahren wird weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung geteilt. Vielmehr wird einhellig davon ausgegangen, dass eine Ergänzungsverfügung die Rechtskraft der zugrundeliegenden Verfügung gerade nicht tangiert (Markus Langenegger, a.a.O., N. 6 zu Art. 178 StG, m.w.H.). Die Auffassung des Rekurrenten wird ebenso wenig durch die Gesetzesmaterialien gestützt. Aus diesen folgt, dass eine Ergänzungsverfügung nach Art. 178 StG nicht zur Aufhebung und Überprüfung der ursprünglichen Verfügung führt. Es soll vielmehr nur das im Gesetz genau umschriebene Element neu bzw. zusätzlich berücksichtigt werden (vgl. zum Ganzen: Vortrag des Regierungsrats an den Grossen Rat betreffend das Steuergesetz 2001, Erläuterungen zu Art. 178 StG). Das entspricht auch der allgemeinen Gesamtkonzeption, wonach im Steuerrecht ausschliesslich in gesetzlich vorgesehenen Ausnahmefällen auf rechtskräftige Veranlagungen zurückzukommen ist (namentlich im Rahmen eines Revisions-, Berichtigungs- oder Nachsteuerverfahrens, vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl., 2019, N. 8 zu § 26). Dementsprechend kann der Argumentation des Rekurrenten nicht gefolgt werden, wonach im Rahmen einer Ergänzung nach Art. 178 StG stets das zugrundeliegende Veranlagungsverfahren wiedereröffnet wird.

3.4.2 Weil das zugrundeliegende Veranlagungsverfahren nach bisher Gesagtem prinzipiell nicht wiedereröffnet wird (E. 3.4.1), muss eine Ergänzung bzw. ein neuer Aspekt (hier der anzupassende Gesamtsteuersatz nach Art. 178 Abs. 3 Bst. c StG) zwangsläufig in einem eigenständigen Verfahren neu verfügt werden. Dass im Steuergesetz diesbezüglich keine eigenständigen Verfahrensregeln vorhanden sind (wie der Rekurrent geltend macht, vgl. E. 3.2), bleibt unerheblich. Schliesslich geben bereits die allgemeinen Verfahrensregeln (Art. 151 StG i.V.m. Art. 50 VRPG) vor, dass die Steuerverwaltung gestützt auf einschlägige Erkenntnisse ein Verfahren auf Erlass einer Verfügung einzuleiten hat, soweit eine autoritative Regelung notwendig wird (Michel Daum, a.a.O., N. 2 zu Art. 50 VRPG). Die Einleitung von Verfahren für die Ergänzung der Fälle 4 und 5 (Anpassung Gesamtsteuersatz) wurde mithin notwendig, weil im Zuge der Veranlagung vom Fall 6 eine neue Erkenntnis gefunden wurde, welche Anlass gab,

den Gesamtsteuersatz nach Art. 178 Abs. 3 Bst. c StG für die Fälle 4 und 5 zu erhöhen. Es ist dann auch nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung den Gesamtsteuersatz direkt angepasst und diesen im Rahmen der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 eröffnet hat.

3.4.3 In der Verfügung vom 28. September 2022 mündeten mithin drei verschiedene Verfahren. Betreffend den Fall 6 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn verfügt und betreffend die Fälle 4 und 5 wurde je in einem eigenständigen Verfahren der Gesamtsteuersatz neu festgesetzt (vgl. auch E. 3.1). Die Steuerverwaltung hat dabei die drei Verfahren sinngemäss (gestützt auf Art. 151 StG i.V.m Art. 17 Abs.1 VRPG) in der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 vereinigt, bevor diese im Einspracheverfahren wiederum getrennt (vgl. Bst. B) und in vorliegendem Entscheid wiedervereinigt worden sind (E. 1.1).

3.4.4 Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 eine Verfügung i.S. des VRPG darstellt und demnach grundsätzlich die in Art. 52 VRPG normierten Inhalte aufweisen muss (Art. 151 StG i.V.m. Art. 52 VRPG; vgl. Regina Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 1 zu Art. 175 StG). Dabei muss nach Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG eine Verfügung insbesondere die Tatsachen, Rechtssätze und die Gründe nennen, auf die sie sich stützt. Die Verfügung vom 28. September 2022 nennt dabei ausschliesslich betreffend den Fall 6 die für die Herleitung des steuerbaren Grundstücksgewinns wesentlichen Tatsachen (wie Erlös, Anlagekosten und Anzahl der Jahre Besitzdauer, vgl. Art. 137 ff. StG sowie pag. 3 [169]). Für die Fälle 4 und 5 wird der steuerbare Grundstücksgewinn lediglich als Betrag wiederholt, aber nicht selbstständig hergeleitet. Deshalb wäre die Verfügung vom 28. September 2022 betreffend die Fälle 4 und 5 für sich betrachtet mangelhaft, soweit sie die Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 (gemäss dem Standpunkt des Rekurrenten) vollumfänglich ersetzt hätte. Ausschliesslich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Fälle 4 und 5 im Rahmen der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 lediglich um neue Aspekte (Anpassung Gesamtsteuersatz) ergänzt worden sind, erweist sie sich als für die Fälle 4 und 5 vollumfänglich korrekt verfügt. Namentlich wird die gesetzliche Grundlage für die Ergänzung (Art. 178 Abs. 3 Bst. c StG) erwähnt und der neue Gesamtsteuersatz kann für alle Fälle insgesamt nachvollzogen werden. Betreffend die Fälle 4 und 5 ist sodann die bisherige und die neue Steuerforderung ausdrücklich festgehalten.

3.4.5 Die Fälle 4 und 5 wurden demnach mit der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 ausschliesslich punktuell (Anpassung Gesamtsteuersatz) ergänzt (E 3.4.2). Die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 betreffend die Fälle 4 und 5 wurden somit nicht vollumfänglich durch die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 ersetzt

(E. 3.3.3.). Der steuerbare Grundstücksgewinn der Fälle 4 und 5 wurde unter Berücksichtigung aller innert Frist vorgebrachter Gegebenheiten festgesetzt und die diesbezüglich massgebenden Veranlagungsverfügungen sind spätestens am 26. Oktober 2022 in Rechtskraft erwachsen (vgl. zu der Berechnung pag. 26 [168]). Die Steuerverwaltung ist damit zu Recht nicht mehr auf die angeblich wertvermehrenden Aufwendungen betreffend die Fälle 4 und 5 eingegangen, welche erst im Rahmen der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 verspätet vorgebracht worden sind. Dass die Anfechtung der Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 mit der erfolgten Einsprache vom 27. Oktober 2022 rechtzeitig erfolgt wäre, wird vom Rekurrenten (zu Recht) nicht geltend gemacht. Im Rahmen der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 konnte der Rekurrent betreffend die Fälle 4 und 5 somit einzig die Ergänzungen (d.h. die jeweilige Anpassung des Gesamtsteuersatzes) anfechten.

3.5 Der Rekurrent hält diese Schlussfolgerung mithin für "verwirrend", da neben dem üblichen Veranlagungsverfahren parallel ein weiteres "Ergänzungsverfahren" durchgeführt worden sei (Bst. C). Die auf der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (Fall 6) enthaltene Rechtsmittelbelehrung gebe diesen Umstand falsch wider und sei insoweit fehlerhaft. Nach Auffassung des Rekurrenten bzw. dessen Vertreter hätte in der Rechtsmittelbelehrung jedenfalls auf die eingeschränkte Einsprachemöglichkeit und auf die verschiedenen, parallelen Verfahren hingewiesen werden müssen (vgl. exemplarisch den Rekurs vom 14.4.2023 betreffend den Fall 5 [168], N. 34 ff.).

3.5.1 Der Anspruch auf eine Rechtsmittelbelehrung gilt in der bernischen Verwaltungspflege grundsätzlich für alle Verfahren. Fehlt sie, ist sie unrichtig oder unvollständig, dürfen den Betroffenen daraus keine Nachteile erwachsen. Das bedeutet aber nicht, dass sich Betroffene uneingeschränkt auf eine mangelhafte Rechtsmittelbelehrung berufen können. Das Gebot des Verhaltens nach Treu und Glauben verlangt, dass sie ihrerseits die nötige Sorgfalt aufwenden und setzt dem Vertrauensschutz damit Grenzen. In der Rechtsmittelbelehrung muss nur auf ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelinstanz und die Anfechtungsfrist hingewiesen werden. Auf weitere Prozessvoraussetzungen oder formelle Anforderungen ist (Ausnahme bei Ermessensveranlagungen) nicht einzugehen (vgl. zum Ganzen Michel Daum, a.a.O., N. 14 zu Art. 52 VRPG sowie Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 13 zu Art. 116 DBG).

3.5.2 Mit Blick auf die vorstehenden Ausführungen (E. 3.3.1) sind in der hier fraglichen Rechtsmittelbelehrung auf der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 keine Fehler ersichtlich. Das ordentliche Rechtsmittel (Einsprache), die Rechtsmittelinstanz (Steuerverwaltung) und die Anfechtungsfrist (30 Tage) wurden sowohl für die "Verfügung zum steuerbaren

Grundstückgewinn" als auch für die "Ergänzungsverfügung" ausdrücklich genannt (pag. 4 [169]). Damit genügt sie den grundsätzlichen Anforderungen. Auf allfällig weitere Spezialitäten musste die Steuerverwaltung nicht näher eingehen, zumal auch weitere Prozessvoraussetzungen oder formelle Anforderungen nicht ausdrücklich zu nennen sind. Zu erörtern bleibt, ob dem Vertreter zuzumuten war, die eingeschränkte Einsprachemöglichkeit (vgl. E. 3.5) selbst zu erkennen.

3.5.3 Grundsätzlich gilt im Verwaltungsrecht, dass mit einer Einsprache ausschliesslich und unmittelbar die im Anfechtungsobjekt geregelten Rechtsverhältnisse einer erneuten Überprüfung unterzogen werden können (Michel Daum, a.a.O., N. 1 zu Art. 55 VRPG). Die wertvermehrenden Aufwendungen bzw. die Anlagekosten waren in den Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 behandelt worden (vgl. pag. 4 [167] und pag. 3 [168]) und betreffend die Fälle 4 und 5 nicht mehr Gegenstand der Veranlagungsverfügung vom 28. September 2022 (E. 3.4.1 ff.). Unter Berücksichtigung des soeben erwähnten verwaltungsrechtlichen Grundsatzes und mit Blick auf den einschlägigen Gesetzestext in Art. 178 StG hätte der Vertreter somit folgern können, dass auf die früher festgelegten Anlagekosten nicht mehr im Rahmen einer späteren Ergänzungsverfügung zurückgekommen werden kann. Demnach kann sich der Rekurrent bzw. dessen Vertreter nicht auf eine mangelhafte Rechtsmittelbelehrung berufen. Zur "Verwirrung" im vorliegenden Zusammenhang hat vermutlich alleine die nahe zeitliche Abfolge der Veranlagungsverfügungen beigetragen. Ansonsten hätte der Vertreter wohl jedenfalls innert Frist die Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2022 direkt angefochten, um erstmals wertvermehrende Aufwendungen geltend zu machen.

4. Nachdem die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung inhaltlich zutreffend sind (E. 3.2.5) und sich der Vertreter des Rekurrenten auch nicht auf eine fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung berufen kann (E. 3.3.3), sind die vorliegenden Rekurse insgesamt abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'400.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit den geleisteten Kostenvorschüssen zu verrechnen.

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs im Verfahren Nr. 100 23 167 wird abgewiesen.
2. Der Rekurs im Verfahren Nr. 100 23 168 wird abgewiesen.
3. Der Rekurs im Verfahren Nr. 100 23 169 wird abgewiesen.
4. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'400.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. **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.
7. Zu eröffnen an:
 - B._____ Advokatur und Notariat, Rechtsanwalt und Notar C._____,
zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D._____
 - Gemeinde E._____
 - Gemeinde F._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Wermuth