



100 23 441

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 25.4.2024 RNA/NWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 23. April 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Fankhauser und Maleta sowie Werren als Gerichtsschreiberin

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____, **D.** _____ AG

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2022

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Mit öffentlicher Urkunde vom 18. November 2022, betitelt als "Kaufvertrag", übertrug A._____ (Rekurrentin) ihr Eigentum an der Liegenschaft C._____ Gbbl. Nr. _____ ihrem Sohn (nachfolgend auch Übernehmer). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), veranlagte am 25. Juli 2023 die Steuerforderung aus Grundstückgewinn für die Rekurrentin mit CHF 36'585.-- (Akten der Steuerverwaltung, pag. 3). Bei der Berechnung ging sie von einem Erlös in der Höhe von CHF 283'000.-- und von Anlagekosten im Betrag von CHF 70'114.-- aus, was einen Rohgewinn von CHF 212'886.-- ergab. Hiervon wurde noch der Besitzdauerabzug im Umfang von CHF 89'412.-- (21 Jahre Besitzdauer, 42 % Abzug), was einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 123'474.-- (gerundet CHF 123'400.--) ergab.

B. Hiergegen hat die Rekurrentin, vertreten durch Rechtsanwalt und Notar B._____ (Vertreter), am 9. August 2023 Einsprache bei der Steuerverwaltung erhoben. Der Vertreter beantragte die Vornahme einer neuen Veranlagung. Es sei die Unentgeltlichkeit der Handänderung festzustellen und folglich ein allfälliger Grundstückgewinn aufzuschieben. Zur Begründung bringt er zusammengefasst vor, dass von Beginn weg eine gemischte Schenkung beabsichtigt gewesen sei. Es sei nie ein Kaufpreis für die Liegenschaft bezahlt worden. Der im Vertrag aufgeführte Kaufpreis sei lediglich eingesetzt worden, um den Verkehrswert der Liegenschaft aufzuzeigen, damit der Übernehmer anschliessend bei einer Bank Fremdkapital zur Finanzierung der Renovation aufnehmen können. Der Kaufpreis sei mit einem Schuldüberbund verrechnet und der Restbetrag als Schenkung ausgewiesen worden. Entgegen dem Titel "Kaufvertrag" der öffentlichen Urkunde sei gemäss beurkundeter und übereinstimmender Willenserklärung der Parteien offenkundig kein entgeltliches Rechtsgeschäft, sondern ein Schenkungsvertrag mit Schuldüberbund (gemischte Schenkung) vereinbart worden. Zudem seien ein Erbvorbezug bzw. eine Schenkung nur dann unentgeltlich, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich in der Übernahme von Grundpfandforderungen zu Gunsten Dritter bestehe. Vorliegend sei der Sohn der Rekurrentin der Übernehmer. Er sei gleichzeitig ihr gesetzlicher und ausgleichungspflichtiger Erbe. Aus der öffentlichen Urkunde gehe hervor, dass dieser ausschliesslich die Grundpfandschulden der Rekurrentin übernehme, ansonsten aber keine zusätzlichen Leistungen oder Verpflichtungen zu ihren Gunsten eingegangen sei. Damit sei offenkundig erstellt, dass es sich bei dem der Steuerveranlagung zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft um eine unentgeltliche Handänderung handle und der Grundstückgewinn vollständig aufgeschoben werden müsse.

C. Mit Einspracheentscheid vom 3. Oktober 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache – unter Verweis auf die Veranlagungsverfügung vom 25. Juli 2023 – vollumfänglich ab. Sie

ergänzte ihre Begründung mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung betreffend gemischte Schenkungen, wonach die Aufteilung solcher Rechtsgeschäfte in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil abgelehnt werde. Entsprechend sei der vereinbarte Vertrag mit einem Kaufpreis von CHF 283'000.-- einheitlich als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen.

D. Der Vertreter hat hiergegen im Namen der Rekurrentin am 27. Oktober 2023 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2023 aufgrund des Vorliegens einer unentgeltlichen Handänderung und dem damit verbundenen Steueraufschub eines allfälligen Grundstückgewinns. Entsprechend sei die Steuerveranlagung neu auf CHF Null festzulegen. Seinen Antrag begründet er zusammengefasst damit, dass die vorliegende Handänderung in Anbetracht der herrschenden Lehre und Rechtsprechung zweifellos unentgeltlicher Natur sei. Die gesetzliche Grenze für eine Schenkung an einen gesetzlichen Erben, welche dem Erbvorbezug gleichgestellt sei, werde nicht überschritten. Demzufolge müsse das Rechtsgeschäft einen vollumfänglichen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zur Folge haben.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 7. Dezember 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Zur Begründung bringt sie vor, dass sich die Rekurrentin bzw. deren Vertreter selbst widerspreche, wenn er einerseits vorbringt, es sei ein Schenkungsvertrag mit Schuldüberbund abgeschlossen worden. Andererseits sei aber ein Kaufvertrag mit einem Teilerlass des Kaufpreises beurkundet worden. Ferner weiche die effektiv gewählte Rechtsschrift vom Wortlaut und vom Inhalt her deutlich von einem Schenkungsvertrag mit Schuldüberbund ab. So werde abweichend davon ein Kaufpreis mit Zahlungsmodalitäten definiert und Hinweise auf Bestimmungen des Kaufvertrags im OR gemacht. Ferner sei auch die Definition einer Schenkungssumme ungewöhnlich, zumal ein Grundstück und nicht ein bestimmter Geldbetrag verschenkt werde. Folglich hätten die Vertragsparteien sich bewusst für einen Kaufvertrag entschieden, um gegenüber der Bank einen Kaufpreis ausweisen zu können. Darüber hinaus sei durch Ziffer II/2 des Kaufvertrags ein Kaufpreis von CHF 283'000.-- festgesetzt worden, wodurch der Rekurrentin zunächst eine Forderung in entsprechender Höhe zugestanden worden sei. Darin liege die Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts begründet. Die in Ziffer II/3 vereinbarte Zahlungsmodalität (Erlass bzw. Schenkung) sei nach ständiger Rechtsprechung zur Erlösbestimmung irrelevant. Schliesslich dürfe der Argumentation des Vertreters auch im Hinblick auf das Kongruenzprinzip nicht gefolgt werden. Denn ein Steueraufschub hätte zur Folge, dass der Erwerber im Zeitpunkt eines dereinstigen Weiterverkaufs der Liegenschaft als Erwerbspreis nur den amtlichen Wert im Zeitpunkt der Übertragung oder die wohl noch tieferen effektiven Anlagekosten des Rechtsvorgängers geltend machen dürfte.

F. Am 28. Dezember 2023 hat der Vertreter zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen.

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. Die Rekurrentin ist im 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 den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert 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]).

2. Vorliegend ist strittig, ob die mit Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2023 veranlagte Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von CHF 36'585.-- aufgeschoben werden kann oder nicht. Hierzu muss in einem ersten Schritt geprüft werden, wie das mit öffentlicher Urkunde vom 18. November 2022 abgeschlossene Rechtsgeschäft zu qualifizieren ist. In einem zweiten Schritt muss schliesslich geprüft werden, ob dieses Rechtsgeschäft entgeltlich oder unentgeltlich ist bzw. ob die Gewinnsteuer aufgeschoben werden kann oder nicht.

3. Die Steuerverwaltung argumentiert, es handle sich vorliegend sowohl nach Wortlaut als auch nach dem Inhalt der öffentlichen Urkunde um einen Kaufvertrag, auch wenn die Rekurrentin dem Erwerber bzw. Übernehmer einen Teil des Kaufpreises erlasse. Der Vertrag weiche wörtlich und inhaltlich von einem Schenkungsvertrag mit Schuldüberbund ab. So würden beispielsweise ein Kaufpreis sowie Zahlungsmodalitäten vereinbart. Im Weiteren würde auch auf Bestimmungen betreffend Kaufvertrag im Schweizerischen Obligationenrecht (OR; SR 220) verwiesen. Schliesslich sei die Bezifferung der Schenkungssumme ungewöhnlich, zumal ein Grundstück und nicht ein bestimmter Geldbetrag verschenkt werde. Damit hätten die Vertragsparteien bewusst einen Kaufvertrag abgeschlossen, zumal sie gegenüber der Bank

einen Kaufpreis hätten ausweisen wollen. Der Vertreter bringt vor, nicht die Vertragsterminologie, sondern der effektive, materiellrechtliche Inhalt des Vertrags sei steuerrechtlich massgebend (*falsa demonstratio non nocet*). Dies gelte selbst bei der öffentlichen Beurkundung, bei welcher es zu den Berufspflichten des Notars gehöre, den wirklichen Willen der Parteien festzustellen. Es sei von Anbeginn die Absicht der Parteien gewesen, dass der Sohn die Liegenschaft im Sinn einer gemischten Schenkung zu den anhaftenden Grundpfandforderungen übernehme, darüber hinaus aber keinen Kaufpreis bezahle. Entsprechend bestehe das vorliegende Rechtsgeschäft lediglich aus einer Schenkung sowie der Übernahme der aufhaftenden Grundpfandforderungen, welche nach Art. 131 Abs. 3 Bst. a StG keine Besteuerung auslöse.

4. Die Vertragsauslegung richtet sich in erster Linie nach dem empirisch festzustellenden übereinstimmenden wirklichen Willen der Vertragspartner (Art. 18 Abs. 1 OR; empirische oder subjektive Vertragsauslegung). Art. 18 Abs. 1 OR behandelt Fälle, bei denen eine Diskrepanz zwischen dem Wortlaut der Erklärung und dem wirklichen Willen der Vertragsparteien vorliegt. Diese Nichtübereinstimmung von Willen und Erklärungen wird grundsätzlich für unbeachtlich gehalten, wenn und soweit der wirkliche Wille der Parteien übereinstimmt. Dieser im Rechtssprichwort "*falsa demonstratio non nocet*" zusammengefasste Grundsatz gilt an sich für alle Fälle, in denen es zu einer derartigen Diskrepanz von Wille und Erklärung kommt (Wolfgang Wiegand in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl., 2020, N. 13 f. und N. 18 ff. zu Art. 18 OR). Wer den vom objektiven Verständnis – insbesondere vom Wortlaut – abweichenden ("unrichtigen"), aber übereinstimmenden Willen der Parteien behauptet, hat ihn zu beweisen (Wolfgang Wiegand, a.a.O., N. 49 zu Art. 18 OR).

4.1 Die Auslegung hat demgemäss mit dem Wortlaut des Vertrags zu beginnen. Der zu beurteilende Vertrag ist als "Kaufvertrag" betitelt und hat die Übertragung des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. _____ von der Rekurrentin an ihren Sohn zum Inhalt (pag. 53-66). Dies war auch gemäss dem Vertreter die grundsätzliche Absicht der Parteien, jedoch sei das Rechtsgeschäft nicht als Kauf, sondern als gemischte Schenkung zu verstehen.

4.2 Gegenstand des öffentlich beurkundeten Rechtsgeschäfts ist gemäss Ziffer II/1 des Vertrags der Verkauf des besagten Grundstücks von der Rekurrentin an ihren Sohn (pag. 59). Ferner wurden der diesbezügliche Kaufpreis (Ziffer II/2; pag. 59) und die Zahlungsmodalitäten (Ziffer II/3; pag. 59) vereinbart. Dabei wurde beschlossen, dass der Übernehmer einerseits den Betrag zur Ablösung der bestehenden Hypothekarverbindlichkeit auf das entsprechende Liegenschaftskonto der Rekurrentin überweist. Andererseits wurde ein Restkaufpreis von CHF 133'000.-- aufgeführt, den die Rekurrentin ihrem Sohn im Sinn einer Schenkung erlasse (pag. 60). Dabei handelt es sich entgegen dem Vorbringen des Vertreters nicht um ein Rechtsgeschäft "*uno actu*", im Gegenteil, es handelt sich um zwei separate Rechtsgeschäfte.

Die Rekurrentin erwirbt in einem ersten Schritt aufgrund des Kaufvertrags – zumindest für eine logische Sekunde – die Kaufpreisforderung (erstes Rechtsgeschäft), welche sie im Anschluss mittels Schenkung ihrem Sohn wieder erlässt (zweites Rechtsgeschäft). Zudem wird – wie die Steuerverwaltung richtig angemerkt hat – in den weiteren Vertragsbestimmungen des Vertrags (Ziffer III) auf die obligationenrechtlichen Normen betreffend Kaufvertrag verwiesen. Es ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, dass diese Elemente in einem Vertrag für eine gemischte Schenkung so nicht deklariert würden. Somit ist erstellt, dass es sich vorliegend um einen Kaufvertrag handelt, der den gemeinsamen, übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien umgesetzt hat. Es bleibt anzumerken, dass die öffentliche Urkunde für die bezeugten Tatsachen den vollen Beweis erbringt, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Die Unrichtigkeit des Kaufvertrags wird vorliegend weder vorgebracht noch nachgewiesen, weshalb dieser wie beurkundet als richtig zu qualifizieren ist.

5. Der vom Vertreter beantragte Aufschub der Grundstückgewinnsteuer wird bei (unentgeltlichen) Eigentumswechseln durch Schenkung (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Erbvorbezug gewährt (vgl. Art. 131 Abs. 1 StG). Wie sich in E. 4.2 hiervor gezeigt hat, handelt es sich bei dem öffentlich beurkundeten Rechtsgeschäft um einen Kaufvertrag. Ebenfalls ist in der öffentlichen Urkunde mit keinem Wort ein Erbvorbezug erwähnt. Auch in der Deklaration und Veranlagung der Handänderungsteuer wird als Geschäftsgegenstand "Kaufvertrag" ausgewiesen (pag. 68). Demzufolge ist auch kein Steueraufschub nach Art. 131 StG möglich.

6. Abschliessend gilt es festzuhalten, dass zivilrechtlich das gewünschte Resultat – vorliegend die Eigentumsübergabe des Grundstücks in C. _____ von der Rekurrentin an ihren Sohn – auf unterschiedliche Arten möglich ist. Je nach Wahl der Eigentumsübertragung zeitigen diese unterschiedliche steuerrechtliche Folgen. Die Aufklärung hierüber obliegt dem Notar, der die Verurkundung vornimmt. Dass die gewählte Vertragskonstruktion gegenüber einer anderen möglichen Vertragsformulierung ungewollte Steuerfolgen hat, ändert daran nichts. Vielmehr ist aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, dass der Kaufpreis der Liegenschaft nicht abweichend von der Verurkundung beliebig umgedeutet werden kann. Aufgrund der vorangehenden Ausführungen ist der Rekurs abzuweisen.

7. 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. 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]). Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalge-

bühr von CHF 1'800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

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

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2022 wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten 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:
 - B._____ zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Einwohnergemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Werren