



100 24 202

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 30.10.2025 JCU/PWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 28. Oktober 2025

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Maleta und Studer sowie Wermuth als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

der

A. _____ GmbH

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2017 (Pfandrechtsverfahren)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ GmbH (Rekurrentin) erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 28. März 2017 das Grundstück E. _____ Gbbl-Nr. 1 _____ (Liegenschaft) für CHF 830'000.-- von der C. _____ GmbH (nachfolgend "Verkäuferin"). Der Grundbucheintrag erfolgte am 30. März 2017. Mit Veranlagungsverfügungen vom 6. Juni 2018 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn gegenüber der Verkäuferin auf CHF _____ festgesetzt (vgl. Akten der Steuerverwaltung, pag. 58). Die dagegen ergriffenen Rechtsmittel wurden abgewiesen (Einspracheentscheid vom 5.9.2018 [pag. 1], RKE 100 2018 464 vom 17.9.2019, nicht publiziert [pag. 147], VGE 100 2019 330 vom 17.8.2021 [pag. 114], nachfolgend "ursprüngliches Grundstücksgewinnsteuerverfahren"). Die rechtskräftige Steuerforderung wurde nur teilweise beglichen. Die Verkäuferin wurde in der Folge am 28. Mai 2021 aufgelöst und das gegen diese eingeleitete Konkursverfahren wurde mangels Aktiven eingestellt.

B. Zur Sicherung der noch ausstehenden Steuerforderung wurde ein gesetzliches Grundpfandrecht von CHF 41'464.15 zu Lasten der Rekurrentin im Grundbuch eingetragen. Mit Schreiben vom 16. November 2021 verlangte die Grundpfandeigentümerin (d.h. die Rekurrentin) von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), eine Pfandrechtsverfügung, um (wie gesetzlich vorgesehen) die ursprünglich gegenüber der Verkäuferin festgesetzten Grundstücksgewinnsteuern einer nochmaligen, vollen Überprüfung unterziehen zu können und um Bestand und Umfang des Pfandrechts verbindlich festlegen zu lassen. Am 29. November 2021 erliess die Steuerverwaltung antragsgemäss eine Pfandrechts- und Veranlagungsverfügung (pag. 288), mit welcher sie den veranlagten Grundstücksgewinn in Höhe von CHF _____ bestätigte. Ebenso bestätigte sie die Höhe der Restforderung und hielt fest, dass weitere Verzugszinsen vorbehalten bleiben.

C. Dagegen erhob die Rekurrentin am 9. Dezember 2021 Einsprache (pag. 284). Sie beantragte, die Anlagekosten zu erhöhen und eventualiter die "Rohgewinne" aus früheren Veräusserungen zu prüfen und anzurechnen. Die Rekurrentin führte aus, dass nicht nachvollziehbar sei, weshalb die frühere wirtschaftliche Handänderung bzw. die entsprechenden "Rohgewinne" nicht zu höheren Anlagekosten geführt hätten. Diese Thematik sei bereits im ursprünglichen Grundstücksgewinnsteuerverfahren der Verkäuferin vorgebracht worden, wobei damals zu Unrecht seitens der angerufenen Instanzen nicht näher darauf eingegangen worden sei. Die Rekurrentin hat sodann im Zusammenhang mit der früheren wirtschaftlichen Handänderung von D. _____, dem zwischenzeitlichen bzw. früheren Mehrheitsaktionär der Verkäuferin (nachfolgend: Mehrheitsaktionär), ausdrücklich ein Gesuch um Akteneinsicht gestellt. Darauf stellte die Steuerverwaltung der Rekurrentin am 28. August 2023 lediglich die Steuerakten der Verkäuferin im ursprünglichen Grundstücksgewinnsteuerverfahren G 551784/5 bis zum 15. April 2019

zu (vgl. Bst. A). Die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs (u.a. auch bezüglich der wirtschaftlichen Handänderung im Jahr 2012) wurden dagegen nicht herausgegeben. Zur Begründung verwies die Steuerverwaltung auf das Steuergeheimnis und erklärte weiter, dass dies von der Steuerrekurskommission im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren ebenso gehandhabt worden sei (vgl. pag. 158). Ausserdem hielt die Steuerverwaltung fest, dass mit Blick auf die Verkäuferin keine wirtschaftlichen Handänderungen mit Grundstückgewinnsteuerfolgen resultiert hätten, weshalb im Ergebnis im Grundstückgewinnsteuerverfahren betreffend die Verkäuferin (vgl. Bst. A) zu Recht keine entsprechenden Rohgewinne berücksichtigt worden seien.

D. Am 22. September 2023 erklärte die Rekurrentin, nun vertreten durch B. _____ (nachfolgend Vertreter), dass sie am Gesuch um (weitergehende) Akteneinsicht festhalte. Mitunter bestehe ein erhebliches Feststellungsinteresse der Rekurrentin daran, ob die wirtschaftliche Handänderung beim Mehrheitsaktionär im Jahr 2012 mit Blick auf die Grundstückgewinnsteuerfolgen korrekt beurteilt worden sei. Soweit diese Akteneinsicht weiterhin verweigert werde, sei diesbezüglich von der Steuerverwaltung eine separate, anfechtbare Verfügung zu erlassen. Mit Einspracheentscheid vom 25. April 2024 wies die Steuerverwaltung schliesslich einerseits das Akteneinsichtsgesuch betreffend die wirtschaftliche Handänderung 2012 des Mehrheitsaktionärs und andererseits die Einsprache der Rekurrentin vom 9. Dezember 2021 ab. Der steuerbare Grundstückgewinn in Höhe von CHF _____ wurde bestätigt, ebenso die Höhe der Restforderung, wobei wiederum weitere Verzugszinsen vorbehalten blieben. Im Wesentlichen hielt die Steuerverwaltung zur Begründung fest, dass kein Grund ersichtlich sei, weshalb sowohl betreffend Akteneinsichtsgesuch (vgl. Bst. C) als auch betreffend Höhe der festgelegten Grundstückgewinnsteuer im Pfandrechtsverfahren anders zu entscheiden wäre als im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren (vgl. Bst. A). Die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs, insbesondere auch diejenigen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012, würden nach wie vor dem Steuergeheimnis unterliegen (pag. 272).

E. Die Rekurrentin bzw. deren Vertreter hat gegen den Einspracheentscheid vom 25. April 2024 mit Eingabe vom 27. Mai 2024 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs erhoben. Sie beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolge, (1) den Einspracheentscheid im Pfandrechtsverfahren aufzuheben, (2) eine vollständige Akteneinsicht, (3) die für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer massgebenden Anlagekosten auf mindestens CHF 690'000.-- festzulegen und (4) das Grundpfandrecht nicht auf die von der Verkäuferin geschuldeten Verzugszinsen zu erstrecken. In prozessualer Hinsicht ist beantragt worden, soweit seitens der Steuerrekurskommission die vollständige Akteneinsicht weiterhin verweigert werde (oder keine Vorkehrungen getroffen werden könnten, die massgebenden Akten unter Wahrung des Steuergeheimnisses in das Verfahren einzubringen), dass über das Ge-

such um Akteneinsicht in einem separaten Verfahren zu entscheiden sei. Mithin sei das Verfahren betreffend die Akteneinsicht vom Verfahren der materiellen Prüfung des steuerbaren Grundstückgewinns im Pfandrechtsverfahren zu trennen. Zur Begründung hat die Rekurrentin zusammengefasst ausgeführt, dass für sie wegen der bisher nicht gewährten Akteneinsicht betreffend die wirtschaftliche Handänderung 2012 des Mehrheitsaktionärs nicht ersichtlich sein könne, ob der steuerbare Grundstücksgewinn korrekt festgesetzt worden sei. Die Verweigerung der Akteneinsicht stelle eine Rechtsverletzung dar, welche im nun hängigen Rechtsmittelverfahren zu heilen sei. Es sei Sache der angerufenen Steuerrekurskommission, entsprechende Vorkehrungen zu treffen, sei es durch Gewährung der Akteneinsicht oder zumindest durch Bekanntgabe des entscheidrelevanten Akteninhalts. In diesem Zusammenhang führt die Rekurrentin auch konkret auf, welche Fragen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012 zumindest beantwortet werden müssten, um die Vorgänge bzw. die Nichtbesteuerung nachvollziehen zu können (Rekurs vom 27.5.2024, Rz. 33). Betreffend Verzugszinsen erklärt die Rekurrentin, dass keine genügende gesetzliche Grundlage bestehe, wonach das gesetzliche Pfandrecht auch auf Verzugszinsen angewendet werden könne (Rekurs vom 27.5.2024, Rz. 38 ff.).

F. Die Steuerverwaltung hat sich am 31. Juli 2024 vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses bzw. sämtlicher Rechtsbegehren der Rekurrentin. Die Steuerverwaltung weist insbesondere darauf hin, dass die jetzige Rekurrentin auch schon die Vertreterin der Verkäuferin im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren (vgl. Bst. A) gewesen sei. Bereits im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren (die Verkäuferin betreffend) sei die Frage der (weitergehenden) Akteneinsicht thematisiert und gerichtlich beurteilt worden. Dabei sei bestätigt worden, dass die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs (insbesondere auch diejenigen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012) dem Steuerergebnis unterlägen (pag. 272). An dieser Auffassung werde weiter festgehalten. Aus prozessökonomischen Gründen sei deshalb kein separater Entscheid zur Akteneinsicht zu fällen. Die verlangte Erhöhung der Anlagekosten (ohne veränderte Ausgangslage gegenüber dem ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren) sei ferner von vornherein aussichtslos. Letztlich hält die Steuerverwaltung darüber hinaus fest, dass im vorliegenden Fall das Pfandrecht mit Blick auf die gesetzlichen Grundlagen und die einschlägige Rechtsprechung zu Recht auch auf die Verzugszinsen angewendet worden sei.

G. Die Rekurrentin bzw. deren Vertreter hat Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen. Davon hat sie mit Eingabe vom 20. August 2024 Gebrauch gemacht. Die Rekurrentin erklärt, dass sich entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren (die Verkäuferin betreffend) weder

die Steuerrekurskommission noch das Verwaltungsgericht eingehend zur Frage der Akteneinsicht und der Offenlegung der Rohgewinnberechnung (im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012) geäussert hätten. Die Steuerrekurskommission habe damals zwar Einsicht in die einschlägigen Akten genommen, sei aber zum Schluss gekommen, dass die Überlegungen und Berechnungen nicht zu überprüfen seien (RKE 100 2018 464 vom 17.9.2019, E. 5). Das Verwaltungsgericht habe schliesslich im Wesentlichen nur das Vorgehen der Steuerrekurskommission bestätigt, sich aber nicht vertieft mit der Frage der Akteneinsicht auseinandergesetzt (VGE 100 2019 330 vom 17.8.2021, E. 3.5). Vor diesem Hintergrund hält die Rekurrentin an den gestellten Rechtsbegehren gemäss Rekurs vom 27. Mai 2024 fest.

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.

1.1 Die Rekurrentin ist Eigentümerin einer Liegenschaft, auf welcher ein gesetzliches Grundpfandrecht zu Gunsten des Kantons in Höhe der bisher nicht bezahlten Grundstückgewinnsteuer der Verkäuferin besteht (Art. 241 Abs. 1 Bst. a StG). Die Rekurrentin hat deshalb die Möglichkeit, sowohl Bestand und Umfang des Grundpfandrechts (Pfandrechtsteil) als auch die geschuldete Steuer (d.h. Berechnung des Grundstückgewinns und dessen Umrechnung auf den Steuerbetrag; Veranlagungsteil) in einem vom ursprünglichen (Grundstückgewinn-)Veranlagungsverfahren unabhängigen Pfandrechtsverfahren der Überprüfung zuzuführen (Art. 241 Abs. 3 StG; VGE 100 2021 38 vom 14.4.2023, E. 2.3; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 13 zu Art. 241 StG). Von diesem Recht hat die Rekurrentin vorliegend Gebrauch gemacht (Bst. C). Dabei stehen der Rekurrentin als Pfandeigentümerin die gleichen Rechtsmittel zur Verfügung wie der damals steuerpflichtigen Person (Verkäuferin). Durch Gewährung einer entsprechenden (erneuten) Anfechtbarkeit wird der Anspruch auf rechtliches Gehör der Pfandeigentümerschaft gewahrt (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]). Gleichzeitig bildet die Pfandrechtsverfügung die Voraussetzung dafür, dass das Pfandrecht gegenüber dem Eigentümer des Drittpfands tatsächlich vollstreckbar ist (VGE 100 2021 38 vom 14.4.2023, E. 2.3).

1.2 Die Rekurrentin als Pfandeigentümerin 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.

1.3 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. In prozessualer Hinsicht hat die Rekurrentin grundsätzlich beantragt, die Verfahren (Pfandrecht und Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nach Art. 241 Abs. 3 StG einerseits und andererseits das Gesuch um Akteneinsicht nach Art. 157 Abs. 4 StG) zu trennen (Bst. E). Die Steuerverwaltung hält eine Trennung der Verfahren aus prozessökonomischen Gründen für nicht angezeigt (Bst. F). Im hier angefochtenen Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung in einem einzigen Entscheid integral über das Pfandrecht, die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer und über das Gesuch um Akteneinsicht befunden (Bst. D).

2.1 Nach Art. 17 Abs. 2 VRPG kann die instruierende Behörde gemeinsam eingereichte Eingaben trennen, wenn sich aus der gemeinsamen Durchführung des Verfahrens Schwierigkeiten ergeben. Die instruierende Behörde verfügt betreffend den Entscheid über die Trennung oder Vereinigung von Verfahren über einen grossen Ermessensspielraum. Wichtigste Richtschnur bildet dabei die Prozessökonomie. Sowohl die Trennung als auch die Vereinigung sind in jedem Verfahrensstadium möglich, d.h. nicht nur zu Beginn oder während des Verfahrens, sondern auch noch mit dem instanzabschliessenden Entscheid (vgl. zum Ganzen Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 1 zu Art. 17 VRPG).

2.2 Während des Instruktionsverfahrens wurde nicht förmlich über den Antrag der Rekurrentin zur Trennung der Verfahren entschieden. Deshalb ist darüber im vorliegenden Entscheid zu befinden. Zu berücksichtigen bleibt dabei, dass die Rekurrentin zu Recht anmerkt, dass im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren die Frage der Akteneinsicht tatsächlich nicht vertieft abgeklärt worden ist. Das damalige Gesuch um Akteneinsicht wurde eher beiläufig im Rahmen des Instruktionsverfahrens auf Stufe der Steuerrekurskommission abgewiesen (pag. 158), was vom Verwaltungsgericht nicht mehr weiter thematisiert worden ist. Hingegen sind die zentralen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer bereits umfassend beurteilt worden, weshalb im vorliegenden Verfahren der Fokus im Wesentlichen auf

die noch offenen Aspekte (Gesuch um weitergehende Akteneinsicht und die Frage zum Verzugszins) gelegt werden kann. Eine umfassende und damit prozessökonomische Beurteilung der gesamten Angelegenheit in einem Entscheid ist damit ohne weiteres möglich, bietet keine besonderen Schwierigkeiten und führt für die Rekurrentin zu keinen Rechtsnachteilen. Folglich ist keine Verfahrenstrennung angezeigt. Dementsprechend weist die Steuerrekurskommission den Prozessantrag der Rekurrentin (vgl. Bst. E) zur Trennung der Verfahren (Pfandrecht und Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer einerseits und andererseits das Gesuch um Akteneinsicht) ab.

3. In der Hauptsache ist zum einen strittig, ob das Gesuch der Rekurrentin um Akteneinsicht (insbesondere in die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs der Verkäuferin im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012) von der Steuerverwaltung zu Recht abgewiesen worden ist.

3.1 Der Vollständigkeit halber bleibt zunächst festzuhalten, dass der Rekurrentin sämtliche Akten aus dem ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren zugestellt worden sind (Bst. C), womit der Anspruch auf Akteneinsicht grundsätzlich erfüllt worden ist. Darüber hinaus hat die Rekurrentin ein weitergehendes, mithin noch strittiges Gesuch um Einsicht in die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs der Verkäuferin gestellt, insbesondere im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012 (Bst. D). Diese Steuerakten sind für die Rekurrentin deshalb von zentralem Interesse, weil eine nach Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG allfällig beim Mehrheitsaktionär besteuerte wirtschaftliche Handänderung 2012 gestützt auf Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG als Anlagekosten bei der Rekurrentin berücksichtigt werden könnten. M.a.W. würden sich in vorliegender Angelegenheit geringere Grundstückgewinnsteuern ergeben, wenn beim Mehrheitsaktionär im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Handänderung 2012 eine Besteuerung erfolgt wäre. Gemäss Angaben der Steuerverwaltung haben sich aus der wirtschaftlichen Handänderung 2012 keine Steuerfolgen ergeben (Bst. D). Die Rekurrentin bezweifelt mithin, ob das korrekt ist und will das deshalb verifizieren. Diese Verifikation kann nur erfolgen, soweit sie Einsicht in die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs der Verkäuferin insbesondere im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012 nehmen kann oder zumindest anderweitig die erwünschten Informationen erhält (vgl. Bst. D bzw. zu den diesbezüglich offenen Fragen der Rekurrentin den Rekurs vom 27.5.2024, Rz. 33).

3.2 Nach Art. 157 Abs. 1 StG sind steuerpflichtige Personen berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichnete Akten Einsicht zu nehmen. Die übrigen Akten stehen der steuerpflichtigen Person zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Art. 157 Abs. 2 StG). Notwendige Voraussetzung zur Ausübung der Akteneinsicht ist, dass die Behör-

den überhaupt Akten anlegen (Regina Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 2 zu Art. 157 StG). Als Korrelat zum Akteneinsichts- und Beweisführungsrecht der Parteien ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV deshalb für die Behörden eine Aktenführungspflicht (BGer 2C_516/2020 vom 2.2.2021, E. 6.2). Aufgrund dieser Aktenführungspflicht haben die Behörden alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (BGer 2C_516/2020 vom 2.2.2021, E. 6.2). Folglich erstreckt sich das Einsichtsrecht auch auf alle für die Verfügung oder den Entscheid wesentlichen Akten, mithin auf solche, welche Grundlage der Entscheidung bilden (vgl. Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 20 zu Art. 114 DBG).

3.3 Insofern muss zunächst geklärt werden, ob die gesamten Steuerakten des Mehrheitsaktionärs der Verkäuferin (insbesondere im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012) für das ursprüngliche Grundstückgewinnsteuerverfahren wesentlich gewesen bzw. für das vorliegende Pfandrechtsverfahren weiterhin entscheidend sind. Nach der einschlägigen gesetzlichen Grundlage ist für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer im hier zu beurteilenden Zusammenhang einzig relevant, ob eine wirtschaftliche Handänderung besteuert worden ist oder nicht (vgl. Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG, wonach als Aufwendung der nach Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Handänderung besteuerte Rohgewinn abgezogen werden kann). Demzufolge ist für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer (sowohl im ursprünglichen als auch im vorliegenden Verfahren) alleine der Umstand wesentlich, ob und allenfalls in welcher Höhe Rohgewinne im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Handänderungen effektiv besteuert worden sind. Demnach ist die Steuerverwaltung auch nur gehalten gewesen, diese Information bzw. das Ergebnis aus allfälligen wirtschaftlichen Handänderungen betreffend die Verkäuferin zu den Akten im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren zu nehmen. Folglich kann sich das Einsichtsrecht der Rekurrentin bezüglich allfälliger wirtschaftlicher Handänderungen auch einzig auf diese Ergebnisse erstrecken, d.h. ob Rohgewinne besteuert worden sind oder nicht (E. 3.2).

3.4 Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Verwaltungsgericht) hat dies in einem ähnlich gelagerten Pfandrechtsverfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer ebenso entschieden (VGE 100 2008 23511 vom 2.10.2009). Mithin ist in diesem Verfahren die Frage im Raum gestanden, ob dem Pfandeigentümer Einsicht in die (Einkommens-)Steuerakten des Verkäufers (einer selbstständig erwerbenden natürlichen Person) zu gewähren ist, da der Pfandeigentümer vermutet hatte, dass keine Grundstückgewinnsteuer anfallen würde, sollten die Verluste des Verkäufers (aus dem Einkommenssteuerverfahren) korrekt angerechnet werden. Derweil sind im Grundstückgewinnsteuerverfahren keine Verluste aktenkundig gewesen (VGE 100 2008

23511 vom 2.10.2009, E. 3.2). Das Verwaltungsgericht führte dazu aus, dass im Rahmen eines Pfandrechtsverfahrens geradezu undenkbar sei, die (rechtskräftige) Einkommenssteuerveranlagung des Veräusserers einer nachträglichen Überprüfung zuzuführen (VGE 100 2008 23511 vom 2.10.2009, E. 4). Das sei weder praktikabel noch zielführend und mit Blick auf die zusätzlich geforderte Akteneinsicht unvereinbar mit dem Steuergeheimnis (VGE 100 2008 23511 vom 2.10.2009, E. 4.2). Damit hat das Verwaltungsgericht implizit ebenfalls festgehalten, dass sich das Einsichtsrecht einzig auf die Ergebnisse aus anderen Steuerakten erstrecken kann, die für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuern von unmittelbarer Relevanz sind.

3.5 Demnach kann festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren zu Recht lediglich über allfällig besteuerte oder nicht besteuerte Rohgewinne aus allfälligen wirtschaftlichen Handänderungen informiert hat. Ausschliesslich diese Informationen sind von unmittelbarer Relevanz. Darüber hinaus besteht kein Einsichtsrecht in weitere Steuerakten bezogen auf den Mehrheitsaktionär. Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin insofern die notwendigen Informationen gegeben und damit die Gehörsansprüche der Rekurrentin gewahrt (vgl. E. 3.2). Insbesondere ist der Rekurrentin mehrmals dargelegt worden, dass im vorliegenden Fall keine Rohgewinne im Zusammenhang mit allfälligen wirtschaftlichen Handänderungen besteuert worden sind (mit Verweis bzw. durch Herausgabe der Unterlagen auf das ursprüngliche Grundstückgewinnsterverfahren, vgl. pag. 282). Schliesslich ist auch aktenkundig, dass die Rekurrentin im ursprünglichen Grundstückgewinnsterverfahren bereits die Vertreterin der Verkäuferin gewesen und schon alleine deshalb umfassend über diesen Umstand informiert gewesen ist bzw. weiterhin ist (vgl. pag. 275). Bereits im ursprünglichen Grundstückgewinnsterverfahren sind der Verlauf und das Ergebnis des Verfahrens des Mehrheitsaktionärs betreffend die allfällige Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung 2012 dargelegt worden (vgl. pag. 172). M.a.W. hat die Rekurrentin Kenntnis davon, dass der Mehrheitsaktionär im Verfahren betreffend die Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung 2012 nicht mitgewirkt hat, weshalb seitens der Steuerverwaltung Unterlagen zur allfälligen Besteuerung (nach pflichtgemäsem) Ermessen aus verschiedenen Quellen zusammengetragen werden mussten. Aus den zusammengetragenen Unterlagen ist eine (interne) tabellarische Übersicht erstellt und daraus der Schluss gezogen worden, dass kein steuerbarer Gewinn resultiert hat und somit beim Mehrheitsaktionär keine wirtschaftliche Handänderung 2012 zu besteuern gewesen ist. Die tabellarische Übersicht, welche (mit Blick auf den Mehrheitsaktionär) den Verzicht auf die Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung 2012 nachvollziehbar macht, ist zur ausschliesslichen Einsichtnahme für die Steuerrekurskommission im ursprünglichen Grundstückgewinnsterverfahren eingereicht worden (pag. 76 f. sowie pag. 175 f.). Die Steuerrekurskommission hat damals im Instruktionsverfahren festgehalten, dass die tabellarische Übersicht aufgrund des Steuergeheimnisses (Art. 153 StG) nicht ausgehändigt werden könne

(pag. 158). Im Entscheid ist die Steuerrekurskommission zur Erkenntnis gelangt, dass der Verzicht auf die Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung 2012 beim Mehrheitsaktionär im Grundstückgewinnsteuerverfahren der Verkäuferin nicht mehr zu überprüfen ist (RKE 100 2018 464 vom 19.9.2019, E. 5 [pag. 152] sowie E. 7 [pag. 152], bestätigt in VGE 100 2019 330 vom 17.8.2021, E. 3.4). An diesen zutreffenden Schlussfolgerungen ist auch im vorliegenden Verfahren festzuhalten.

3.6 Mit Blick auf das hier gestellte Gesuch um Akteneinsicht ergibt sich demnach zusammengefasst, was folgt. Für die Rekurrentin besteht in vorliegendem Verfahren ausschliesslich ein Einsichtsrecht in diejenigen Akten des Grundstückgewinnsteuerverfahrens, welche für das Festsetzen des Grundstückgewinns wesentlich gewesen sind. Zu diesen Akten gehört die Information, dass beim Mehrheitsaktionär der Verkäuferin im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Handänderung 2012 kein Rohgewinn besteuert worden ist. Diese Information ist der Rekurrentin gegeben worden. Damit ist dieser das ihr zustehende Akteneinsichtsrecht vollständig gewahrt worden. Darüberhinausgehende Informationen sind für das hier vorliegende Verfahren nicht von Bedeutung. Die von der Rekurrentin zusätzlich gestellten Fragen (vgl. Bst. E bzw. Rekurs vom 27.5.2024, Rz. 33) sind damit nicht zu beantworten und der Rekurrentin ist kein weiteres Einsichtsrecht in die Steuerakten des Mehrheitsaktionärs (insbesondere betreffend die Akten zur Abklärung einer allfälligen wirtschaftlichen Handänderung 2012) zu gewähren. Dem steht das Steuergeheimnis entgegen (Art. 153 StG). Folglich ist das Rechtsbegehren 2 der Rekurrentin (betreffend die vollständige Akteneinsicht, vgl. Bst. E) abzuweisen.

4. Weiter hat die Rekurrentin beantragt, die für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer massgebenden Anlagekosten auf mindestens CHF 690'000.-- festzulegen (Rechtsbegehren 3, vgl. Bst. E). Die Rekurrentin hat das Rechtsbegehren 3 zuweilen mit ihrer Vermutung begründet, dass beim Mehrheitsaktionär eine wirtschaftliche Handänderung 2012 zu besteuern wäre und deshalb die massgebenden Anlagekosten zu erhöhen sind (Rekurs vom 27.5.2024, Rz. 33). Dem kann die Steuerrekurskommission nicht folgen. Zu wiederholen bleibt, dass die unterlassene Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung 2012 beim Mehrheitsaktionär im hier vorliegenden Verfahren keiner nachträglichen Überprüfung unterzogen wird. Ebenso hat das Verwaltungsgericht in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden, dass in Grundstückgewinnsteuerverfahren nicht auf rechtskräftig erstellte Tatsachen bzw. Ergebnisse (aus anderen Verfahren) zurückzukommen ist, welche für die Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer zuweilen mitrelevant sind (E. 3.4). Das wurde ausserdem bereits im Rahmen des ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahrens von der Steuerrekurskommission entsprechend festgestellt (RKE 100 18 464 vom 19.9.2019, E. 5 [pag. 152] sowie E. 7 [pag. 152]) und vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern bestätigt (VGE 100 2019 330 vom 17.8.2021, E. 3.4). Bei dieser

Sachlage besteht im vorliegenden Pfandrechtsverfahren kein Anlass, die Höhe der im ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerverfahren berücksichtigten Anlagekosten erneut einer eingehenden Prüfung zu unterziehen. Die Rekurrentin hat nichts Substantiiertes vorgebracht, weshalb die Anlagekosten ansonsten zu erhöhen wären. Folglich genügt festzuhalten, dass die Steuerrekurskommission betreffend die berücksichtigten Anlagekosten in den Rechtsmittelentscheiden zu der ursprünglichen Grundstückgewinnsteuerveranlagung keine offensichtlichen Fehler erblickt, welche noch zu korrigieren wären (vgl. analog dazu die Gegebenheiten gemäss Zürcher Steuergesetz, beschrieben bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., 2021, N. 47 zu § 208). Insofern ist auch das Rechtsbegehren 3 der Rekurrentin abzuweisen.

5. Letztlich rügt die Rekurrentin, dass sie im Ergebnis zu Unrecht auch die Verzugszinsen der Verkäuferin zu tragen habe (vgl. Bst. E bzw. das Rechtsbegehren 4, wonach das Grundpfandrecht nicht auf die von der Verkäuferin geschuldeten Verzugszinsen zu erstrecken sei). Die Rekurrentin vertritt die Auffassung, dass die gesetzliche Grundlage nicht ausreiche, um die bei der ursprünglichen Verkäuferin aufgelaufenen Verzugszinsen ebenfalls vom Grundpfandrecht erfassen zu lassen. Die Steuerverwaltung vertritt dagegen die Meinung, dass die bei der Verkäuferin aufgelaufenen Verzugszinsen auch vom Grundpfandrecht miterfasst bzw. zu Recht der Rekurrentin mitauferlegt worden seien. Zur Begründung verweist sie auf die Darstellung im Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., N. 8 zu Art. 241 StG).

5.1 Zu den von der Steuerverwaltung zitierten Ausführungen im Praxiskommentar (vgl. E. 5) bleibt anzumerken, dass dort mit Verweis auf die Rechtsprechung der Steuerrekurskommission (bzw. auf den "Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17.2.2004 i.S.R., publ. in NStP 2004 S. 57 ff.") festgehalten wird, der Umfang des Grundpfandrechts erstrecke sich ebenfalls auf sämtliche Verzugszinsen. Dabei hat sich in dieser Passage offenbar ein redaktioneller Fehler eingeschlichen. Der dort erwähnte Entscheid der Steuerrekurskommission ist jedenfalls nicht in der NStP 2004 S. 57 ff. abgedruckt. Nichtsdestotrotz existiert der erwähnte Entscheid (vgl. RKE 100 2002 4396 vom 17.2.2004, nicht publiziert) und der Inhalt bzw. das Ergebnis sind im Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz korrekt wiedergegeben. Die Erstreckung des Grundpfands nach Art. 241 Abs. 1 Bst. a StG auf sämtliche Verzugszinsen des Verkäufers wird in RKE 100 2002 4396 vom 17.2.2004, nicht publiziert, im Wesentlichen damit begründet, dass gemäss Wortlaut des in der gesetzlichen Grundlage vorhandenen Begriffs der "Steuer" (gleichzusetzen mit dem Begriff der Steuerforderung) alle vom Gesetz vorgesehenen Bestandteile und damit insbesondere auch die Verzugszinsen umfasst seien (RKE 100 2002 4396 vom 17.2.2004, E. 4, nicht publiziert; damals mit Verweis auf Blumenstein/Locher, System des

schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 2002, S. 312 N. 2). Die gleiche Auslegung des Begriffs der "Steuer" gelte gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern auch bei der Sicherstellung nach Art. 242 StG (vgl. zum Ganzen: RKE 100 2002 4396 vom 17.2.2004, E. 4, nicht publiziert).

5.2 Im soeben erwähnten Entscheid der Steuerrekurskommission wird jedoch auch erwähnt, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in dieser Angelegenheit eine andere Auffassung vertreten hat (RKE 100 2002 4396 vom 17.2.2004, E. 4, nicht publiziert). Dieses hat in einem Entscheid vom 6. Mai 1997 (publiziert in StE 1997 B 99.20 Nr. 8) festgehalten, dass Verzugszinsen (des Verkäufers) nicht zum Umfang der Pfandhaftung betreffend Grundstückgewinnsteuern gehören. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist zum Schluss gekommen, dass ein gewisser Bezug der Verzugszinsen (des Verkäufers) zum Grundstück durchaus bestehe. Mangels eindeutiger gesetzlicher Grundlage (betreffend das Grundpfand inkl. allfälliger beim Verkäufer aufgelaufener Verzugszinse) könne allerdings nicht zugelassen werden, dass der neue Eigentümer mit Forderungen konfrontiert werde, auf deren Entstehung und Umfang er über die verlangte Steuer hinaus keinen Einfluss habe und für die er vom Verkäufer auch keine Sicherstellung verlangen könne. Im Jahr 2005 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich seine Rechtsprechung dazu bestätigt, wobei im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz diesbezüglich angemerkt wird, dass die veränderte Rechtslage damals unberücksichtigt geblieben sei. Gemäss der im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz vertretenen Auffassung umfasse das gesetzliche Grundpfandrecht betreffend die Grundstückgewinnsteuer somit jedenfalls auch den bei der Verkäuferin aufgelaufenen Verzugszins, obwohl dies in § 208 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 weiterhin nicht explizit festhalten werde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 14 zu § 208).

5.3 Die Steuerrekurskommission kommt in diesem Zusammenhang (im Einklang mit der hiesigen Rechtsprechung und der im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz vertretenen Auffassung, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 14 zu § 208) weiterhin zum Ergebnis, dass das gesetzliche Grundpfandrecht betreffend die Grundstückgewinnsteuer auch den bei der Verkäuferin aufgelaufenen Verzugszins mitumfasst. Entscheidend ist, dass der Begriff der "Steuer" in der einschlägigen gesetzlichen Grundlage (Art. 241 Abs. 1 Bst. a StG) die Verzugszinsen mitbeinhaltet (vgl. E. 5.2). Diese Auslegung wird dabei nicht nur nach Art. 241 Abs. 1 Bst. a StG angewandt, sondern wird auch im Bereich der Sicherstellung von Steuern entsprechend vorgenommen (vgl. E. 5.1, Art. 242 StG). Diese Auffassung wird zudem von anderen staatlichen Behörden geteilt. So ist in Verfahren um definitive Rechtsöffnung bei Grundstückgewinnsteuerforderungen (bzw. der entsprechenden Pfandrechte) auch nicht beanstandet worden, wenn der Erwerber die Verzugszinsen des Verkäufers zu tragen hatte (vgl. den Rechtsöffnungsentscheid

des [damaligen] Appellationshofes vom 31.7.2003, in NStP 2003 S. 135 ff.). Insoweit ist durch die Erwerbenden bzw. hier die Rekurrentin hinzunehmen, dass sich das Grundpfand neben der geschuldeten Grundstückgewinnsteuern (Hauptforderung) auch auf die bei der Verkäuferin aufgelaufenen und der weiteren Verzugszinsen erstreckt (Nebenforderung). Diesbezüglich bleibt in Erinnerung zu rufen, dass die Erwerbenden auch die Möglichkeiten haben, ihrerseits bei den Verkaufenden eine Sicherstellung der Hauptforderung zu verlangen, um ihre Haftungsrisiken entscheidend zu minimieren (vgl. Art. 241 Abs. 1 Bst. b StG sowie VGE 100 2008 2351 vom 2.10.2009, E. 4.3). Folglich ist auch das Rechtsbegehren 4 der Rekurrentin abzuweisen.

6. Dementsprechend kann keinem der von der Rekurrentin gestellten Rechtsbegehren entsprochen werden (vgl. Bst. E sowie E. 3.6, E. 4 und E. 5.3). Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung ist somit zu bestätigen und 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

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 2017 (Pfandrechtsverfahren) wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, 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 der A._____ GmbH
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Einwohnergemeinde E._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Wermuth