



100 24 414

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.6.2025 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. Juni 2025

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Lüthi und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die C._____ Hotel-Restaurant AG ist Eigentümerin der sieben zusammenhängenden Grundstücke D._____ Gbbl. Nrn. 1____, 2____, 3____, 4____, 5____, 6____ und 7____. Die gesamte Fläche der Grundstücke beträgt 17'214 m². Das Areal liegt zwischen den Ortschaften D._____ und E._____ oberhalb der Hauptstrasse nach F._____. Darauf befinden sich folgende Gebäude (Bezeichnung gemäss Verkaufsdokumentation, Akten Steuerverwaltung, pag. 48-57): Restaurant C._____ (Gebäude Nr. 11____), Hotel C._____ (Nr. 11____a), Hütte (Nr. 11____b), Garage/Werkstatt (Nr. 11____c), Käsespeicher, Studio (Nr. 11____d), Baracken (Nr. 11____e) sowie ein grosser Parkplatz. Mit Ausnahme des im Jahr 2002 erworbenen Grundstücks Nr. 2____ sind die genannten Parzellen seit 1984 im Eigentum der C._____ AG.

B. Auf den 1. Juli 2013 erwarb A._____ (fortan: Rekurrent) sämtliche 1'750 Aktien zu nominell CHF 100.-- der C._____ AG (Kaufvertrag vom 6.6.2013, pag. 34 f.). Mit Kaufvertrag vom 9. April 2021 (pag. 164-167) verkaufte der Rekurrent per 1. Juli 2021 sein Aktienpaket an G._____ und schied zugleich aus dem Verwaltungsrat der C._____ AG aus. Diese Transaktion wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (fortan: Steuerverwaltung), als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert. Sie veranlagte den Rekurrenten mit Verfügung vom 15. April 2024 (pag. 0-6) auf einen Grundstückgewinn von CHF 605'000.--, wobei sie einen Besitzesdauerabzug von 14 % vornahm. Die vom Rekurrenten, damals vertreten durch Rechtsanwalt H._____, gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache vom 15. Mai 2024 (pag. 249-262) hiess die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2024 (pag. 241-248) insoweit gut, als sie den Besitzesdauerabzug von 14 % auf 16 % erhöhte, wodurch sich der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 590'900.-- reduzierte.

C. Gegen den Einspracheentscheid hat der Rekurrent, vertreten durch B._____ (fortan: Vertreterin), mit Eingabe vom 7. November 2024 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Beantragt wird in erster Linie, dass der Einspracheentscheid ersatzlos aufgehoben werde. Zur Begründung bringt die Vertreterin vor, dass die C._____ AG zum Zeitpunkt des Aktienverkaufs an G._____ keine Immobiliengesellschaft gewesen sei. Vielmehr habe es sich um eine Betriebsgesellschaft gehandelt, weshalb der Rekurrent keinen Grundstückgewinn, sondern einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn erzielt habe. Mit einem zweiten Antrag, der als Eventualbegehren zu verstehen ist, beantragt die Vertreterin, dass der Besitzesdauerabzug anhand einer Haltedauer von 37 Jahren bestimmt werde. Aus den Ausführungen auf Seite 3 der Rekurschrift ergibt sich ausserdem, dass die Vertreterin zusätzlich beantragt, bei der Berechnung der Anlagekosten zwei Forde-

rungsverzichte der vorherigen Inhaber der Aktien zu berücksichtigen. Auch dieser Antrag stellt ein Eventualbegehren dar.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 28. Januar 2025 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung des Rekurses. Die Steuerverwaltung argumentiert, dass die C._____ AG schon seit längerem keinen Restaurant- und Hotelbetrieb geführt habe. Vielmehr habe sie sich auf die Vermietung bzw. Verpachtung von Räumlichkeiten beschränkt, was sie zu einer Immobiliengesellschaft mache. Hierfür spreche namentlich auch der Umstand, dass der vom Rekurrenten erzielte Verkaufspreis der Aktien auf dem Wert der Grundstücke und nicht auf demjenigen eines aktiven Gastronomiebetriebs basierten. Den Eventualantrag betreffend Anlagekosten erachtet die Steuerverwaltung aufgrund der Vereinbarungen zwischen den früheren Aktionären und dem Rekurrenten als ungerechtfertigt. In Bezug auf den Eventualantrag betreffend Besitzesdauer erklärt die Steuerverwaltung, dass sich bei wirtschaftlichen Handänderungen der Besitzesdauerabzug aus der Haltedauer der Beteiligung ergebe. Diese betrage vorliegend acht ganze Jahre, weshalb der Besitzesdauerabzug 16 % (2 % pro Jahr) ausmache.

E. Mit Schreiben vom 19. Februar 2025 hat die Vertreterin im Namen des Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie hält an ihren Anträgen fest und weist namentlich die Argumentation der Steuerverwaltung zurück, wonach sich der Aktienverkaufspreis am Grundstückswert orientiert habe.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden 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 im 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 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 zunächst strittig, ob der Rekurrent mit dem Verkauf seiner Beteiligung an der C._____ AG einen steuerbaren Grundstücksgewinn oder einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn erzielt hat. Sollte ersteres zutreffen, wäre in einem zweiten Schritt die Höhe der Anlagekosten und des Besitzesdauerabzugs zu prüfen.

3. Bei der Grundstückgewinnsteuer werden Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, den eigentlichen (zivilrechtlichen) Veräusserungen gleichgestellt – was u.a. beim Verkauf der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft zutrifft (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG; vgl. Art. 12 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Solche Transaktionen werden als wirtschaftliche Handänderungen bezeichnet. Der Nachweis, dass eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt, ist durch die Steuerverwaltung zu erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., 2021, N. 72 zu § 216 StG-ZH).

3.1 Unbestritten ist, dass der Rekurrent als Alleinaktionär per 1. Juli 2021 sämtliche Aktien an der C._____ AG verkauft hat. Ob es sich bei der C._____ AG zu jenem Zeitpunkt um eine Immobiliengesellschaft im Sinn von Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG gehandelt hat, wie die Steuerverwaltung annimmt, ist im Folgenden zu prüfen.

3.2 Wenn eine Gesellschaft zumindest überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als Kapitalanlage bezweckt, handelt es sich um eine Immobiliengesellschaft. Dies kann u.a. durch Vermietung, Verpachtung oder Veräusserung der Liegenschaft(en) geschehen. Die anderen Tätigkeiten der Gesellschaft sind in einer solchen Konstellation bloss von untergeordneter Bedeutung (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N. 75 zu § 6; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 95 zu § 216 StG-ZH). Demgegenüber bezweckt eine Betriebsgesellschaft die dauernde Erhaltung des Grundbesitzes als Grundlage ihres Geschäftsbetriebs (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., N. 78 zu § 6; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 94 zu § 216 StG-ZH; BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, E. 2.5). Nur bei aussergewöhnlichen Verhältnissen kann ausnahmsweise selbst der Verkauf der Beteiligungsrechte einer Betriebsgesellschaft als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert werden; so wenn der Erwerber der Aktien einer Hotelgesellschaft von Anfang an beabsichtigt hat, das Gebäude abzureissen und durch einen Neubau mit geänderter Nutzung zu ersetzen. Unter diesen Umständen basiert der

Verkaufspreis nicht primär auf dem Wert des Hotelbetriebs, sondern auf demjenigen des Bodens (BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, E. 2.5.3, mit Verweis auf BGE 91 I 467 E. 2). Für die Bestimmung, ob eine Immobilien- oder eine Betriebsgesellschaft vorliegt, sind die konkreten Umstände im Einzelfall massgebend. Dabei kommt es auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs an (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., N. 79 f. zu § 6; BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, E. 2.4). In der bernischen Veranlagungspraxis werden zur Unterscheidung zwischen Immobilien- und Betriebsgesellschaften drei Ansatzpunkte betrachtet: (1) die Aktivität und der statutarische oder tatsächliche Zweck der Unternehmung, (2) die Umsatz- und Gewinnstruktur sowie (3) die Zusammensetzung der Bilanz. Keiner dieser Ansatzpunkte macht jedoch für sich allein eine Immobiliengesellschaft aus (Merkblatt H zur wirtschaftlichen Handänderung, abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Publikationen > Merkblätter > Grundstückgewinnsteuer", Ziff. 1.2; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 40 f. zu Art. 130 StG).

3.3 Der statutarische Zweck der C._____ AG lautet wie folgt (unverändert seit 2010):

"_____"

Aus diesem offen formulierten statutarischen Zweck lässt sich in Bezug auf die hier zu klärende Frage nichts ableiten. Entscheidend ist jedoch ohnehin nicht der offizielle Zweck, sondern die tatsächliche Tätigkeit der Gesellschaft (BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, E. 2.4). Die Steuerverwaltung führt hierzu aus, dass sich die tatsächlichen Aktivitäten der C._____ AG auf das Vermieten/Verpachten ihrer Grundstücke beschränke. Die Gesellschaft sei weder am Markt aufgetreten noch verfüge sie über Personal. Vielmehr seien die in der C._____ unstrittig durchgeführten Anlässe von der I._____ Event GmbH organisiert worden. Diese Gesellschaft bezweckt "_____". Es handelt sich um eine namhafte Veranstalterin von Grossanlässen (vgl. die Website <https://_____ch> [besucht am 14.4.2025]). Die Anteile der I._____ Event GmbH werden vollumfänglich von der I._____ Holding AG gehalten. Der Rekurrent ist einerseits Geschäftsführer der I._____ Event GmbH und andererseits Präsident des Verwaltungsrats der I._____ Holding AG. Aus den von der Steuerverwaltung genannten Presseartikeln vom 1. Oktober 2009 und vom 16. Dezember 2009 (pag. 237-240) ergibt sich, dass die I._____ Event GmbH die Räumlichkeiten der C._____ im Herbst 2009 als Pächterin übernommen hat. Dass sich die C._____ AG als Verpächterin der Liegenschaften verstanden hat, zeigt sich zudem an der Umschreibung des Gesellschaftszwecks in den Steuererklärungen: "Verpachtung eines Gastwirtschaftsbetriebs" (2012-2014, pag. 190, 194, 198), "Pachten [sic!] von Betrieben und Liegenschaften" (2016, pag. 206), "Verpachten von Grundstücken" (2018, 2019, pag. 212, 219). Einzig in der Steuererklärung 2015 wird im Zweck ein Betrieb erwähnt: "Kauf, Verkauf und Führen von Betrieben" (pag. 202). Die Steuererklärung 2017 ist nicht in den Akten. Insgesamt sprechen die von der C._____ AG gegenüber der

Öffentlichkeit und der Steuerverwaltung gemachten Äusserungen sowie ihre Stellung innerhalb der vom Rekurrenten kontrollierten Gesellschaften dafür, dass die C._____ AG hauptsächlich bezweckt hat, der I._____ Event GmbH Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen.

3.4 In den drei Jahren vor dem Verkauf des Aktienpakets an G._____ zeigt die Erfolgsrechnung der C._____ AG folgendes Bild (2018: pag. 44 f., 2019 und 2020: pag. 38 f.; die Jahresrechnungen umfassen jeweils den Zeitraum Dezember Vorjahr bis November Steuerjahr, auf ganze CHF gerundet):

	2018	2019	2020
Einnahmen Vermietung / Verpachtung	10'200	71'899	33'790
Einnahmen aus Events	1'000	1'321	14'620
Ertrag aus Dienstleistungen	72'420		
Total Ertrag	83'620	73'220	48'410
Direkter Aufwand	8'828	6'908	10'5_____
Sonstiger Betriebsaufwand	43'695	45'293	43'674
Abschreibungen	80'840	6'270	660
Finanzaufwand + Steuern	8'732	8'947	8'246
Total Aufwand	142'095	67'418	62'942
Ausserordentlicher Ertrag			8'000
Ergebnis	-58'475	5'802	-6'531

Die Steuerverwaltung führt im Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2024 aus, dass offensichtlich ein Grossteil der Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung der Räumlichkeiten stamme. Aus den Buchungsjournalen der Steuerperiode 2020 (nicht in den Akten der Steuerrekurskommission) ergebe sich zudem, dass die Einnahmen der C._____ AG hauptsächlich von der nahestehenden I._____ Event GmbH stammten. Entscheidend sei zudem, dass kein Personalaufwand verbucht worden sei. Ohne Personal könne kein Betrieb geführt werden. Die Vertreterin macht in ihrer Rekurschrift demgegenüber geltend, dass "kurz vor der Pandemie" Belastungen für "Wäschereinigung, Alkoholabgabe, Kontrolle Kühlanlage, Lebensmittelinspektion oder auch Beiträge für den L-GAV [Landes-Gesamtarbeitsvertrag des Gastgewerbes]" verbucht worden seien, was bei einer Immobiliengesellschaft nicht der Fall wäre.

3.5 Aus den Buchungstexten zum Geschäftsjahr 2019 (Rekursbeilage 5) ergibt sich, dass vom gesamten verbuchten Ertrag (CHF 73'220.--, Konten 3000, 3200 und 3400) CHF 62'487.-- auf Gutschriften der I._____ Event GmbH entfallen.

Auf der Aufwandseite ist zunächst relevant, dass kein Personalaufwand vorhanden ist. Dass die C._____ AG kein Personal beschäftigt hat, ergibt sich zudem aus der von der Vertreterin eingereichten "Deklaration der L-GAV-Vollzugskostenbeiträge für 2016" (Rekursbeilage 4). Die Vertreterin fragt in diesem Zusammenhang rhetorisch, wie die Lebensmittel auf die Tische der

Gäste gekommen seien und wer deren Zimmer gereinigt habe. Ihrer Auffassung nach nennt sich dieser Umstand "Unternehmertum" (Rekursschrift vom 7.11.2024, Ziff. 2), ohne dass sie jedoch hierzu präzisere Auskünfte erteilt. Es ist unwahrscheinlich, dass der damalige Alleinaktionär, der in J._____ wohnt und Geschäftsführer der I._____ Event GmbH ist, sich persönlich um diese Dinge gekümmert hat. Viel plausibler ist es, dass Personal im Auftrag der Pächterin (also der I._____ Event GmbH) die anfallenden Arbeiten erledigt hat. Weiter verweist die Vertreterin auf die "statthafte" Summe, welche die C._____ AG für Lebensmittel ausgegeben habe. Im Konto 4000 "Direkter Aufwand" sind für das Geschäftsjahr 2019 total CHF 6'908.-- verbucht worden, wobei die Beträge in der Regel dem Kontokorrent des Rekurrenten (Nr. 2300) gutgeschrieben worden sind. Vorab ist festzuhalten, dass die verbuchten Ausgaben für Lebensmittel entgegen der Auffassung der Vertreterin für einen Gastrobetrieb sehr gering sind. Weiter fällt auf, dass nebst Einkäufen beim Grosshandel (Growa, Prodega) von total CHF 4'218.05 zahlreiche Klein- und Kleinstbeträge auf Coop, Migros und Lidl entfallen, wobei regelmässig mehrere Transaktionen das gleiche Buchungsdatum aufweisen. Ob diese Einkäufe tatsächlich geschäftsmässig begründet gewesen sind, muss im vorliegenden Verfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer nicht geklärt werden. Dass die C._____ AG in geringem Umfang Lebensmittel gekauft hat, vermag angesichts des fehlenden Personalaufwands ohnehin nichts daran zu ändern, dass die Struktur der Erfolgsrechnung insgesamt gegen das Vorliegen einer Betriebsgesellschaft spricht.

3.6 Nebst einem Bankkonto hat der genannte Grundbesitz in den Jahren 2012 bis 2016 das einzige relevante Aktivum der C._____ AG gebildet. Im Jahr 2017 sind sodann "Maschinen und Apparate" von CHF 19'070.-- und Geschäftsmobiliar von CHF 9'900.-- aktiviert worden, wobei nicht bekannt ist, worum es sich dabei handelt. Weiter fällt auf, dass die Bilanz keine Vorräte (Lebensmittel, Getränke) enthält, was für einen aktiven Gastronomiebetrieb unüblich ist. In den Passiven findet sich zudem bis 2019 ein "Mietzinsdepot Pächter", das im Geschäftsjahr 2020 über ausserordentlichen Ertrag ausgebucht worden ist. Auch die Bilanzstruktur deutet somit auf eine Immobiliengesellschaft hin.

3.7 Ergänzend ist anzumerken, dass die der Steuerrekurskommission vorliegenden Buchhaltungsunterlagen nur bedingt aussagekräftig sind. Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangte die Steuerverwaltung bereits im Rahmen einer Buchprüfung betreffend die Steuerperiode 2016, bei der die Buchführung als "nicht sorgfältig geführt" qualifiziert worden ist (pag. 230). Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Struktur von Erfolgsrechnung und Bilanz darauf hindeutet, dass die C._____ AG nicht selbst einen Betrieb geführt, sondern der I._____ Event GmbH die Räumlichkeiten für die gelegentlich durchgeführten Anlässe zur Verfügung gestellt hat.

4. Ein weiteres wichtiges Element für die Qualifikation des strittigen Aktienverkaufs ist, wie der zwischen den Parteien vereinbarte Kaufpreis zustande gekommen ist. Wie in E. 3.2 hiavor ausgeführt, vermag dieses Kriterium in Ausnahmefällen sogar bei Vorliegen einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung zu bejahen.

4.1 In den Akten befindet sich ein nicht datiertes "Verkaufs-Exposé" (pag. 48-57), erstellt durch die K._____ AG. Das Dokument ist überschrieben mit "Hotel-Restaurant C._____ mit 17'214 m² Bauland und Projektmöglichkeiten". Das Titelbild ziert ein "Konzeptfoto einer möglichen Überbauung gemäss vorhandener Studie" (pag. 48). Die Verfasserin des Dokuments führt aus, dass sich das Restaurant in einem zeitgemässen Zustand befinde und ohne weiteres betrieben werden könne. Demgegenüber sei das Hotel für den heutigen Gästemarkt nicht geeignet. Weiter sei das Restaurant "nicht aktiv" und der Betrieb nur ein paar Monate im Sommer geöffnet. Aus diesem Grund seien die vorhandenen Jahresabschlüsse "nicht sehr aussagekräftig". Der eigentliche Wert des Projekts liege in den vorhandenen Entwicklungsmöglichkeiten (pag. 55). Aufgrund einer Machbarkeitsstudie sei eine "Überbauung durchaus denkbar und realisierbar" (pag. 56). Im Ergebnis beziffert die K._____ AG den Richtpreis für sämtliche Aktien an der C._____ AG auf CHF 1.5 Mio. (pag. 57). Die Studie, auf die im Verkaufs-Exposé Bezug genommen wird, datiert vom 1. März 2018 und ist von der L._____ Architektur AG verfasst worden (pag. 58-94). Darin werden der heutige Bestand der Grundstücke und mögliche Varianten einer Neuüberbauung dargelegt. Alle Varianten sehen vor, dass nebst einem teilweise neu erstellten Restaurant- und Hotelbetrieb mehrere Gebäude mit Ferienwohnungen errichtet werden. Gemäss der Verfasserin der Studie entspricht die geltende Überbauungsordnung (UeO) aus dem Jahr 1984 allerdings "nicht mehr der heutigen Zeit". Dementsprechend wird empfohlen, auf politischem Weg auf eine Überarbeitung der UeO hinzuwirken (Ziff. 4.5, pag. 93).

4.2 Für den Verkauf des Aktienpakets an G._____ hat die K._____ AG dem Rekurrenten am 15. Oktober 2021 ein Honorar von CHF 69'520.35 in Rechnung gestellt, wovon CHF 58'000.-- auf die Vermittlungsprovision (4 % von CHF 1.45 Mio.) entfallen (pag. 119). Aus dieser Provisionszahlung ergibt sich, dass der vereinbarte Preis für das Aktienpaket von CHF 1.45 Mio. auf der vorerwähnten Verkaufsdokumentation der K._____ AG basiert. Die Vorbringen des Rekurrenten bzw. seiner jeweiligen Vertretungen vermögen daran nichts zu ändern. So war die M._____ Treuhand AG, welche am 6. November 2023 die Grundstück-gewinnsteuererklärung eingereicht hatte, offensichtlich ausserstande nachzuweisen, dass im Verkaufspreis stille Reserven auf nicht liegenschaftlichen Anlagen von insgesamt CHF 170'000.-- enthalten sind (Schreiben vom 6.11.2023, pag. 116, und Einforderungsschreiben der Steuerverwaltung vom 13.11.2023, pag. 95). Die aktuelle Vertreterin macht in ihrer

Stellungnahme vom 19. Februar 2025 erstmals geltend, dass der Verkaufspreis der Aktien anhand eines "Arbeitspapiers" bestimmt worden sei. Das mit der Stellungnahme eingereichte "Arbeitspapier" umfasst nur eine Seite. Es weist einen Verkaufspreis von CHF 1'524'875.-- aus. Dieser setzt sich zusammen aus einem diskontierten Cashflow von CHF 1'178'105.--, einem Agio für "Landwert / Potential Neuprojekt" von CHF 946'770.-- und einem Abzug für Investitionen des Käufers von CHF 600'000.--. Wie diese Teilergebnisse zustande gekommen sind, ist nicht nachvollziehbar und wird auch nicht erläutert. Damit steht fest, dass der Kaufpreis hauptsächlich auf den im Verkaufs-Exposé und der Machbarkeitsstudie umschriebenen Entwicklungsmöglichkeiten des Areals basiert und nicht auf dem Unternehmenswert des Gastronomiebetriebs, womit auch dieses zentrale Kriterium für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung spricht.

4.3 Die Vertreterin macht schliesslich geltend, dass sich mit dem Verkauf der Aktien an G._____ an der Nutzung der Gebäude auf dem Areal der C._____ nichts Wesentliches geändert habe. Tatsächlich wird die C._____ im Internet weiterhin als Lokalität für Firmen-events und private Feiern beworben (siehe <https://www._____.ch> [besucht am 15.5.2025]). Dieser Umstand vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass die C._____ AG zum Zeitpunkt vor der Aktientransaktion keinen aktiven Betrieb geführt und dass der vom Rekurrenten erzielte Verkaufspreis auf dem Wert der Grundstücke und nicht auf dem Wert des Hotel- und Restaurationsbetriebs basiert hat. Im Ergebnis hat der Rekurrent somit die Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussert, weshalb diese Transaktion als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren ist. Folglich muss der Rekurrent einen Grundstücksgewinn versteuern. Daher sind im Folgenden die Eventualanträge der Vertreterin betreffend Anlagekosten und Besitzesdauerabzug zu prüfen.

5. Der steuerbare Grundstücksgewinn ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen), reduziert um einen allfälligen Besitzesdauerabzug oder eine Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG). Bezüglich Erlös besteht zwischen den Parteien Einigkeit. Umstritten ist hingegen die Höhe der zu berücksichtigenden Anlagekosten.

5.1 Bei wirtschaftlichen Handänderungen setzt sich der Erwerbspreis zusammen aus dem Preis für die Beteiligungsrechte, zuzüglich Fremdkapital, abzüglich nicht liegenschaftliche Werte (Merkblatt H, Ziff. 1.4.1). Als Aufwendungen gelten namentlich die auf dem Liegenschaftskonto der Gesellschaft aktivierten wertvermehrenden Aufwendungen sowie die mit _____ dem Beteiligungskauf und -verkauf untrennbar verbundenen Auslagen der veräussernden Person

(Merkblatt H, Ziff. 1.4.2). Die Steuerverwaltung hat die Anlagekosten im Einspracheentscheid wie folgt bestimmt (pag. 247):

Anlagekosten gemäss Steuerverwaltung	
Kaufpreis Aktien	1
Kurzfristiges Fremdkapital	11'890
Hypothek	455'000
Darlehen Verkäufer	300'000
Nicht liegenschaftliche Werte	-11'683
Verkaufsprovision	69'520
Anlagekosten	755'208

Die Addition der einzelnen Beträge in der vorstehenden Tabelle ergibt ein Total von CHF 824'728.--. Die Differenz zu der von der Steuerverwaltung ausgewiesenen Summe von CHF 755'208.-- beträgt CHF 69'520.--. Hierbei handelt es sich um die Verkaufsprovision an die K._____ AG (E. 4.2 hiervor). Diese Kosten können unstreitig vom Verkaufserlös abgezogen werden.

5.2 Die Vertreterin beantragt, die Darlehen der beiden Verkäufer mit je CHF 200'000.-- anstatt je CHF 150'000.-- bei den Anlagekosten zu berücksichtigen. Aus dem Kaufvertrag vom 6. Juni 2013 (pag. 34) geht jedoch hervor, dass sich die beiden vorherigen Inhaber der Aktien verpflichtet haben, per 1. Juli 2013 auf je CHF 50'000.-- ihrer Darlehensforderung zu verzichten. Dieser Forderungsverzicht war offensichtlich eine Bedingung für den Aktienverkauf an den Rekurrenten zum symbolischen Preis von CHF 1.--, der ebenfalls auf den 1. Juli 2013 terminiert worden ist. Die Steuerverwaltung hat die Darlehen demnach zu Recht mit total CHF 300'000.-- an die Anlagekosten angerechnet. Inwiefern dieses Vorgehen "faktisch zu einer Doppelbesteuerung" führen soll, wie die Vertreterin annimmt (Rekursschrift vom 7.11.2024, S. 3), ist nicht nachvollziehbar.

6. Der Besitzesdauerabzug gemäss Art. 144 Abs. 1 StG berechnet sich bei einer wirtschaftlichen Handänderung nach der Eigentumsdauer des Beteiligungsbesitzes (Markus Langenegger, a.a.O., N. 29 zu Art. 137 StG). Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs gegebenenfalls noch eine Betriebsgesellschaft gewesen ist. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass mit einer wirtschaftlichen Handänderung die Besitzesdauer der Immobiliengesellschaft nicht unterbrochen wird (Markus Langenegger, a.a.O., N. 38 zu Art. 137 StG; Merkblatt H, Ziff. 1.5). Das bedeutet, dass die C._____ AG bei einem allfälligen Verkauf ihrer Grundstücke die gesamte Besitzesdauer seit dem Zeitpunkt des zivilrechtlichen Erwerbs (31.10.1984 für die Grundstücke Nr. 1____, 3____ bis 7____; 24.7.2002 für Grundstück Nr. 2____) geltend machen kann. Zum andern hat das Bundesgericht die Anrechnung einer längeren Besitzesdauer selbst in einem Fall verneint, in dem die steuerpflichtige

Person (bzw. ihr verstorbener Vater als Erblasser) bereits vor dem zivilrechtlichen Erwerb die strittige Liegenschaft wirtschaftlich beherrscht hat (als Beteiligte an einer Mieter-Aktiengesellschaft [eine Art Vorläufer des Stockwerkeigentums], BGer 2C_459/2020 vom 19.1.2021, E. 6.3). Vorliegend war der Rekurrent vor dem 1. Juli 2013 weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich an den fraglichen Grundstücken beteiligt. Als Haltedauer gilt der Zeitraum zwischen dem Aktienerwerb per 1. Juli 2013 bis zum Aktienverkauf per 1. Juli 2021. Die Steuerverwaltung hat mithin richtigerweise die Besitzesdauer auf acht Jahre und den daraus resultierenden Besitzesdauerabzug auf 16 % des Rohgewinns bestimmt (2 % pro ganzes Jahr, Art. 144 Abs. 1 StG).

7. Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten: (1) Der Rekurrent hat mit dem Verkauf seiner Beteiligung an der C._____ AG einen steuerbaren Grundstücksgewinn erzielt. (2) Die Forderungsverzichte der früheren Eigentümer der Aktien gehören nicht zu den abziehbaren Anlagekosten. (3) Der von der Steuerverwaltung errechnete Besitzesdauerabzug von 16 % ist zu bestätigen. (4) Die vom Rekurrenten geleistete Provisionszahlung von CHF 69'520.-- ist bei den abziehbaren Anlagekosten zu berücksichtigen und diese folglich auf CHF 824'728.-- zu erhöhen. Der steuerbare Grundstücksgewinn beträgt somit CHF 532'500.--:

Erlös	1'458'697
Anlagekosten neu	-824'728
Rohgewinn	633'969
Besitzesdauerabzug 16 %	-101'435
Grundstücksgewinn	532'534
Grundstücksgewinn gerundet	532'500

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Teil der 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]). Der von der Steuerrekurskommission festgesetzte Grundstücksgewinn liegt um 10 % unter dem angefochtenen Gewinn von CHF 590'900.--. Weil der Rekurrent in der Hauptsache die ersatzlose Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt hat, unterliegt er zu 90 %. Die Verfahrenskosten von CHF 2'500.-- werden dem Rekurrenten daher im Umfang von CHF 2'200.-- zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

9. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens gemäss

dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostensatzes [PKV; BSG 2____.811]) festgelegt. Weil der Rekurrent vorliegend nur zu 10 % obsiegt, wird auf das Einholen einer Kostennote verzichtet und die Parteikostenentschädigung auf eine Pauschale von CHF 300.-- (inkl. Mehrwertsteuer und allfälliger Auslagen) bestimmt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021 wird teilweise gutgeheissen. Der Betrag der vom Erlös abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen wird auf CHF 824'728.-- festgesetzt. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'500.--, werden dem Rekurrenten anteilmässig im Umfang von CHF 2'200.-- auferlegt.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 300.-- (inkl. Mehrwertsteuer und allfälliger Auslagen) 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 D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann