



100 25 199

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 30.4.2026 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 28. April 2026

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichterin Luginbühl und der Fachrichter Fankhauser sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

A. _____

vertreten durch

B. _____ und **C.** _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021 (neue Beurteilung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (fortan: Rekurrentin) erwarb am 26. März 2010 (Grundbucheintrag) die beiden Grundstücke D._____ Gbbl. Nrn. 1___ und 2___ zum beurkundeten Kaufpreis von CHF 2'050'000.--. Vom Grundstück Nr. 1___ liess die Rekurrentin am 20. Mai 2021 eine Teilfläche von 394 m² abparzellieren, die unter der Nr. 3___ ins Grundbuch eingetragen wurde. Am 2. Juli 2021 veräusserte sie das neu entstandene Grundstück zum Preis von CHF 425'000.-.-.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (fortan: Steuerverwaltung), veranlagte die Rekurrentin mit Verfügung vom 2. August 2022 (Akten der Steuerverwaltung, pag. 77-73) auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 294'100.--, der aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 3___ resultierte. Die Steuerverwaltung nahm diese Veranlagung nach Ermessen vor, da die Rekurrentin keine Steuererklärung eingereicht hatte.

C. Die Rekurrentin erhob am 2. September 2022 (Postaufgabe 3.9.2022) gegen die Ermessensveranlagung vom 2. August 2022 Einsprache (pag. 30 f.), auf welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2022 (pag. 157-153) wegen versäumter Einsprachefrist nicht eintrat. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) bestätigte den Nichteintretensentscheid (RKE 100 2022 362 vom 6.6.2023, pag. 184-179). Auf die dagegen erhobene Beschwerde trat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern wegen versäumter Beschwerdefrist nicht ein (VGE 100 2023 190 vom 6.11.2023, pag. 178-173).

D. Mit Eingabe vom 29. Januar 2024 (pag. 206-197) gelangte die Rekurrentin, vertreten durch Rechtsanwalt B._____ und Rechtsanwältin C._____ (fortan: Vertreter), an die Steuerverwaltung und ersuchte um Feststellung der Nichtigkeit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 2. August 2022. Die Vertreter warfen der Steuerverwaltung namentlich vor, die Veranlagung nicht nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen zu haben. Sie habe die von der Rekurrentin bereits am 22. Juni 2022 eingereichte Kurzdeklaration der Grundstückgewinnsteuer ignoriert, die einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 68'300.-- ausgewiesen habe. Zudem sei die Steuerverwaltung bei ihrer Gewinnberechnung zu Unrecht nicht von den amtlichen Werten zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs im Jahr 2010 ausgegangen. Damit habe sich die Steuerverwaltung vorsätzlich vom wirklichen Sachverhalt abgewendet und die vorhandenen Unterlagen und Fakten wissentlich ignoriert. Zusätzlich machen die Vertreter geltend, dass die Steuerverwaltung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen habe. Ihr Vorgehen sei im Ergebnis derart krass pflichtwidrig, dass die Veranlagungsverfügung vom 2. August 2022 infolge Nichtigkeit aufzuheben und der Grundstückgewinn sachgerecht neu zu veranlagern sei.

E. Nachdem der Geschäftsbereich Recht und Koordination der Steuerverwaltung (fortan ebenfalls als Steuerverwaltung bezeichnet) das Gesuch um Feststellung der Nichtigkeit mit Verfügung vom 13. Juni 2024 (pag. 236-225) abgewiesen hatte, erhoben die Vertreter im Namen der Rekurrentin mit Eingabe vom 17. Juli 2024 Einsprache (pag. 264-253) und ersuchten um deren Weiterleitung an die Steuerrekurskommission im Sinn eines sogenannten "Sprungrekurses". Antragsgemäss leitete die Steuerverwaltung die Sache am 29. Juli 2024 zur Durchführung des Rekursverfahrens an die Steuerrekurskommission weiter (pag. 266).

F. Mit Entscheid Nr. 100 2024 274 vom 27. August 2024 (Akten Steuerrekurskommission, pag. 59-61) trat die Steuerrekurskommission nicht auf den Rekurs ein, weil ihrer Auffassung nach keine rechtsgenüglihe Vollmacht vorgelegen habe. Die von der Rekurrentin dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht mit Urteil Nr. 100 2024 293 vom 19. März 2025 gutgeheissen und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen.

G. Nachdem die Akten zu ihr zurückgelangt sind, hat die Steuerrekurskommission den Fall unter der neuen Dossiernummer 100 2025 199 registriert. Die Steuerverwaltung ist am 9. Februar 2026 aufgefordert worden, eine Vernehmlassung und die vollständigen Akten einzureichen.

H. Die Steuerverwaltung hat sich am 11. Februar 2026 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung des Rekurses. Die Steuerverwaltung erklärt, ihr sei zwar bei der Feststellung des Sachverhalts ein Irrtum unterlaufen, woraus die Rekurrentin jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten könne. Die Steuerverwaltung habe keine gravierenden verfahrensrechtlichen Fehler begangen, die gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Nichtigkeit der Verfügung bewirken könnten. Auch habe sie nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen.

I. Die Vertreter haben mit Eingabe vom 5. März 2026 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihren Standpunkten festgehalten.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Verfügungen betreffend die Grundstückgewinnsteuer sind grundsätzlich mittels Einsprache bei der Steuerverwaltung anzufechten (Art. 189 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]).

1.1 Allerdings kann eine Einsprache gegen eine Verfügung der Steuerverwaltung mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person direkt als Rekurs an die Steuerrekurskommission weitergeleitet werden, sofern die Veranlagungsverfügung einlässlich begründet worden ist (Art. 192 Abs. 3 StG, sogenannter "Sprungrekurs"). In der angefochtenen Verfügung vom 13. Juni 2024 hat die Steuerverwaltung ausführlich dargelegt, weshalb ihrer Auffassung nach die Veranlagung vom 2. August 2022 betreffend Grundstückgewinn nicht nichtig ist. Die Rekurrentin hat sodann die Weiterleitung ihrer Einsprache vom 17. Juli 2024 (fortan: Rekursschrift) an die Steuerrekurskommission beantragt. Damit sind die Voraussetzungen für einen Sprungrekurs erfüllt und die Steuerrekurskommission ist funktionell, 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 die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

1.2 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. Die Steuerverwaltung hat die von der Rekurrentin nach dem Verkauf des Grundstücks D. _____ Gbbl. Nr. 3___ zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer mit der Veranlagungsverfügung vom 2. August 2022 festgelegt. Nachdem die von der Rekurrentin dagegen erhobenen ordentlichen Rechtsmittel gescheitert sind (Bst. C hiervor), ist die Verfügung unbestritten in Rechtskraft erwachsen. Die Rekurrentin macht jedoch geltend, dass die Verfügung nichtig und aus diesem Grund aufzuheben sei. Ob dies zutrifft, ist im vorliegenden Verfahren zu klären.

2.1 Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Zeitablauf vermag die Nichtigkeit nicht aufzuheben, weshalb sich Betroffene jederzeit darauf berufen können (vgl. Markus Müller in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 85 ff. zu Art. 49 VRPG). Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar. Nichtigkeit einer Verfügung wird nur angenommen, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offen-

sichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Grund für eine Nichtigkeit kommen primär formelle Mängel in Frage, wie die fehlende Zuständigkeit der verfügenden Behörde, schwerwiegende Verfahrensfehler oder schwere Form- oder Eröffnungsfehler; inhaltliche Mängel sind nur ganz ausnahmsweise, in besonders schweren Fällen, mit der Nichtigkeitsfolge verbunden, etwa bei offensichtlichen und krassen Verstössen gegen Grundrechte (BGE 138 II 501 E. 3.1; BGE 132 II 21 E. 3.1; Markus Müller, a.a.O., N. 86 ff. zu Art. 49 VRPG).

2.2 In dem auch von den Vertretern angeführten Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017 (Rekursschrift vom 17. Juli 2024, S. 9) präzisierte das Bundesgericht den Begriff der Nichtigkeit mit Bezug auf Veranlagungen nach Ermessen. Demnach kommt die Nichtigkeit solcher Veranlagungen nur in Frage, wenn die Schätzung in einem stärkeren Ausmass willkürlich erfolgt ist, als für deren "offensichtliche Unrichtigkeit" gefordert wird, die eine steuerpflichtige Person bei der ordentlichen Anfechtung einer Ermessensveranlagung nachzuweisen hat (vgl. Art. 191 Abs. 3 StG). Zudem muss die qualifiziert unrichtige Schätzung auf "aussergewöhnlich schwere bzw. krasse Verstösse gegen die der Veranlagungsbehörde obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht" zurückzuführen sein (E. 3.4). In BGer 9C_673/2023 vom 19. August 2024, E. 6.3 fasste das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung zusammen und hielt fest, dass offensichtlich unrichtige Ermessensveranlagungen in der Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar seien. Nichtigkeit liegt demnach nur vor, "wenn die Veranlagungsbehörde aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen abweicht", was bisweilen als "krasse Willkür" bezeichnet wird.

3. Gemäss Art. 137 Abs. 1 und 2 StG entspricht der steuerbare Grundstücksgewinn der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Rohgewinn), vermindert um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung. Die Anlagekosten setzen sich ihrerseits aus dem Erwerbspreis und den Aufwendungen zusammen. Wird ein Grundstück nur zum Teil veräussert, ist der entsprechende Teil des Erwerbspreises anzurechnen (Art. 141 StG). Die Steuerverwaltung hat den steuerbaren Grundstücksgewinn in der Veranlagungsverfügung vom 2. August 2022 wie folgt errechnet (pag. 75):

Erlös		425'000
Erwerbspreis	-46'709	
Handänderungskosten	-1'168	
Total Anlagekosten		-47'877
Rohgewinn		377'123
Besitzesdauerabzug (11 Jahre, 22 %)		-82'967
Steuerbarer Grundstücksgewinn (gerundet)		294'100

3.1 Die Rekurrentin erblickt die inhaltliche Unrichtigkeit der strittigen Veranlagung darin, dass der von der Steuerverwaltung angenommene Erwerbspreis von CHF 46'709.-- viel zu tief sei. Wie unter Bst. A ausgeführt, erwarb die Rekurrentin im Jahr 2010 die Grundstücke Nrn. 1___ und 2___ gemeinsam zum Preis von CHF 2'050'000.--. Auf dem Grundstück Nr. 1___ befanden sich damals namentlich die drei Wohnhäuser E.____strasse 11, F.____strasse 12 (liegt auf dem später abgetrennten Grundstück Nr. 3___, fortan: Gebäude Nr. 12___) sowie G.____strasse 13 (pag. 30). Der Kaufvertrag vom 26. März 2010 (pag. 31-22) enthält keine Aufteilung des von der Rekurrentin bezahlten Kaufpreises auf die einzelnen Objekte. Dementsprechend stellt sich nach der Abparzellierung und Veräusserung des neu entstandenen Grundstücks Nr. 3___ die Frage, welcher Anteil des Erwerbspreises auf das verkaufte Grundstück entfällt. Die Steuerverwaltung bestimmte hierzu in einem ersten Schritt den auf das hier relevante Grundstück Nr. 1___ entfallenden Anteil am Erwerbspreis von total CHF 2'050'000.-- anhand der amtlichen Werte auf CHF 1'961'440.--. Anschliessend errechnete sie aufgrund der Fläche den auf das neue Grundstück Nr. 3___ entfallenden Anteil an diesem Betrag. Dabei ging die Steuerverwaltung zum einen davon aus, dass die Rekurrentin unbebautes Land erworben habe. Zum anderen nahm sie an, dass das sich bei der Veräusserung darauf befindende Gebäude Nr. 12___ (bezeichnet als "Scheune") keinen eigenständigen Wert aufgewiesen habe. Siehe Begründung der Verfügung vom 2. August 2022 (pag. 74):

Erwerbspreis Gbbl. Nr. 1___	1'961'440
Relativer Landwert 20 %	392'288
Total m ²	3'309
Landwert pro m ²	119
Anzahl m ² Gbbl. Nr. 3___	394
Erwerbspreis Nr. 3___	46'709

3.2 Die Rekurrentin erklärt, dass die Steuerverwaltung den auf das Grundstück Nr. 3___ entfallenden Erwerbspreis anhand der 2010 geltenden amtlichen Werte hätte bestimmen müssen. Gemäss ihrer Darstellung würden CHF 127'200.-- bzw. 16.06 % des gesamten damaligen amtlichen Werts des Grundstücks Nr. 1___ von CHF 792'100.-- auf Objekte entfallen, die im Jahr 2021 abparzelliert worden seien (pag. 242). Dementsprechend betrage der anteilige Erwerbspreis CHF 329'200.-- (CHF 2'050'000.-- * 16.06 %) und die gesamten Anlagekosten inkl. der pauschal mit 2.5 % berücksichtigten Handänderungskosten CHF 337'431.--. Der steuerbare Grundstücksgewinn beliefe sich gemäss dieser Berechnung auf CHF 68'300.-- (Rekursschrift vom 17.7.2024, S. 3, pag. 262):

Erlös		425'000
Erwerbspreis	-329'200	
Handänderungskosten	-8'231	
Total Anlagekosten		-337'431
Rohgewinn		87'569
Besitzesdauerabzug (11 Jahre, 22 %)		-19'265
Steuerbarer Grundstücksgewinn (gerundet)		68'300

4. Wie in E. 2.2 hiavor ausgeführt, ist für die Nichtigkeit der strittigen Veranlagungsverfügung zunächst verlangt, dass das Ergebnis bzw. die Schätzung in einem Ausmass von der Realität abweicht, das über der "offensichtlichen Unrichtigkeit" liegt, die bei einer Einsprache gegen eine Veranlagung nach Ermessen nachgewiesen werden muss.

4.1 Falls die Berechnung der Rekurrentin zutreffen sollte, würde der steuerbare Grundstücksgewinn CHF 68'300.-- betragen und damit nur 23 % des von der Steuerverwaltung verfügbaren Gewinns von CHF 294'100.-- ausmachen. Dabei handelt es sich um eine wesentliche Differenz, die zumindest nicht von vornherein gegen die Nichtigkeit der strittigen Verfügung spricht. Die Rekurrentin argumentiert, dass die Steuerverwaltung bei der Aufteilung des von ihr im Jahr 2010 bezahlten Erwerbspreises zu Unrecht nicht auf die damals geltenden amtliche Werte abgestellt habe. Sie verweist dabei auf das von der Steuerverwaltung publizierte Merkblatt F: Grundstücksgewinn ab 2021 (abrufbar unter: www.sv.fin.be.ch Menu "Publikationen > Merkblätter"). Das genannte Merkblatt nennt als Regel für eine "Teilveräusserung von Land ab überbautem Grundstück", dass diesfalls "die Aufteilung des Erwerbspreises im Verhältnis der beim Erwerb massgebenden amtlichen Werte" erfolge (Ziff. 2.3). Das im Merkblatt angefügte Berechnungsbeispiel zeigt zwar den Verkauf eines Teils des unbebauten Umschwungs, doch bestreitet auch die Steuerverwaltung nicht, dass die darin beschriebene Vorgehensweise auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist.

4.2 Die Steuerverwaltung erklärt jedoch, sie sei bei der Veranlagung irrtümlich davon ausgegangen, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs im Jahr 2010 das in der damals geltenden amtlichen Bewertung aufgeführte Gebäude Nr. 12___ zurückgebaut gewesen sei. Diese Annahme gründet gemäss Angaben der Steuerverwaltung darauf, dass in der seit dem Jahr 2001 geltenden und auf einem Augenschein im Jahr 1987 basierenden amtlichen Bewertung unter der Gebäudenummer 12___ ein "Wohnhaus" mit einem amtlichen Wert von CHF 124'500.-- erfasst gewesen sei. In der ab dem Jahr 2013 geltenden Bewertung sei unter der gleichen Gebäudenummer anstelle des Wohnhauses eine "Scheune unvollendet" mit einem amtlichen Wert von gerade noch CHF 7'600.-- vermerkt gewesen. Laut Steuerverwaltung sei ein solcher Wertzerfall innerhalb von bloss drei Jahren nicht vorstellbar, weshalb sie angenommen habe, dass die strittige Teilfläche zum Erwerbszeitpunkt nicht überbaut gewesen sei.

4.3 In den Akten finden sich Unterlagen der amtlichen Bewertung, welche die Darstellung der Steuerverwaltung bestätigen (pag. 37-33). Allerdings fehlen Aufnahme- und Zusatzprotokolle, die über allfällige bauliche Massnahmen Auskunft geben könnten. Gemäss Darstellung der Rekurrentin in ihrer (verspäteten) Einsprache vom 2. September 2022 (pag. 30) diene das Gebäude Nr. 12___ ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung (Stall im Erd-, Heuschober im Obergeschoss). In den 1970er Jahren sei im Obergeschoss eine Ferienwohnung eingerichtet worden. Das Gebäude sei in einem sehr schlechten Zustand und nicht bewohnbar. Aus diesem Grund habe sie das neu entstandene Grundstück als Bauland mit einem bewilligten Neubauprojekt veräussert. In der Rekursschrift vom 17. Juli 2024 führen die Vertreter ergänzend aus, dass das fragliche Objekt bis ins Jahr 2009 als Ferienwohnung vermietet worden sei. Im Hinblick auf den Verkauf an die Rekurrentin hätten die vorherigen Eigentümer den Mietvertrag jedoch gekündigt.

4.4 Aufgrund des hiervor Ausgeführten ist plausibel, dass das Gebäude Nr. 12___ bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Rekurrentin im Jahr 2010 in einem schlechten Zustand gewesen ist. Darauf deutet auch der Hinweis der Rekurrentin in ihrer Einsprache vom 2. September 2022 hin, in welchem sie ausführt, dass sie das neu entstandene Grundstück als Bauland mit einem bewilligten Neubauprojekt veräussert habe. Dementsprechend hat der von ihr bezahlte Erwerbspreis nicht primär auf dem damaligen Wert des Gebäudes, sondern auf demjenigen des entsprechenden Baulands basiert. Damit liegt eine Situation vor, in welcher die amtlichen Werte zum Zeitpunkt des Erwerbs den tatsächlichen Verhältnissen ungenügend Rechnung tragen. Für diese Konstellation sieht das Merkblatt F in Ziff. 3.1 vor, dass auf die Verkehrswerte (im Zeitpunkt des Erwerbs) abgestellt werden könne. Folglich kann der Steuerverwaltung nicht vorgeworfen werden, dass sie den Erwerbspreis nicht anhand der im Jahr 2010 geltenden amtlichen Werte aufgeteilt hat. Freilich ist zu bezweifeln, dass die von der Steuerverwaltung gewählte Methode unter Beizug des relativen Landwerts zu einem brauchbaren Ergebnis geführt hat. Der daraus resultierende Preis von CHF 119.-- pro m² liegt selbst unter Berücksichtigung der Rückbaukosten wohl deutlich unter dem damaligen Verkehrswert für Bauland in der Gemeinde D._____. Es ist mithin nicht auszuschliessen, dass sich der von der Steuerverwaltung errechnete steuerbare Grundstücksgewinn in einem ordentlichen Rechtsmittelverfahren als offensichtlich unrichtig erweisen würde. Hingegen ist die Schätzung der Steuerverwaltung kaum derart schwerwiegend falsch, dass sie die Nichtigkeit der strittigen Verfügung bewirken könnte. Dieser Punkt muss vorliegend allerdings nicht im Detail geprüft werden, wie sich aus den weiteren Erwägungen ergibt.

5. Selbst wenn der steuerbare Grundstücksgewinn gemäss Veranlagungsverfügung vom 2. August 2022 qualifiziert falsch geschätzt worden wäre, hätte dies nur dann deren Nichtigkeit

zur Folge, falls die Steuerverwaltung aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst und willkürlich von den tatsächlichen Umständen abgewichen wäre, bzw. krass willkürlich gehandelt hätte (vgl. E. 2.2 hiavor; so auch die Vertreter auf S. 10 der Rekurschrift vom 17.7.2024, pag. 255).

5.1 Die Vertreter erblicken das krass willkürliche Verhalten der Steuerverwaltung hauptsächlich darin, dass sie bei der Ermessensveranlagung eine von der Rekurrentin mit E-Mail vom 22. Juni 2022 eingereichte Kurzdeklaration nicht beachtet habe, obwohl deren Richtigkeit noch am gleichen Tag telefonisch bestätigt worden sei. Mit einer weiteren E-Mail vom 2. Juli 2021 habe die Rekurrentin ergänzende Angaben zu den wertvermehrenden Auslagen gemacht. Die Steuerverwaltung erklärt demgegenüber, dass weder die beiden E-Mails noch das Telefonat in den Verfahrensakten vorhanden seien. Dies stelle jedoch keinen Verstoss gegen ihre Aktenführungspflicht dar, denn das Grundstückgewinnsteuerverfahren betreffend Veräusserung des Grundstücks Nr. 3___ sei erst mit der Meldung des Grundbuchamts vom 21. Dezember 2021 rechtshängig geworden.

5.2 Gemäss Rekursbeilage 4 (pag. 247) sandte die Rekurrentin am 22. Juni 2021 ein E-Mail an eine Mitarbeiterin der Steuerverwaltung. Darin kündigte sie an, das Grundstück Nr. 3___ voraussichtlich am 24. Juni 2021 zu verkaufen. Weiter wies die Rekurrentin auf die beigefügte Gewinnberechnung durch einen Notar hin und bat die Empfängerin, diese auf die ungefähre Richtigkeit zu prüfen. Ergänzend erwähnte die Rekurrentin, wie sie den Erlös zu verwenden gedenke und erkundigte sich danach, ob sie wertvermehrnde Aufwendungen von ca. CHF 100'000.-- abziehen könne. Dem E-Mail fügte sie einen Anhang mit dem Titel "KD [=Kurzdeklaration] A._____Entwurf.pdf" bei, der die in E. 3.2 hiavor erwähnte Berechnung enthielt (Rekursbeilage 5, pag. 244-241). Am 2. Juli 2021 sandte die Rekurrentin ein weiteres E-Mail an die gleiche Mitarbeiterin der Steuerverwaltung (Rekursbeilage 6, pag. 240). Darin bedankte sie sich für den Rückruf vom 22. Juni 2021. Die Rekurrentin fügte dieser zweiten E-Mail eine Tabelle mit diversen Auslagen bei (vollständige Version: Beilage 4 zur Stellungnahme vom 5.3.2026). Gemäss eingereichter Lesebestätigung wurde die Nachricht vom 2. Juli 2021 am gleichen Tag von der Mitarbeiterin der Steuerverwaltung gelesen (Beilage 5 zur Stellungnahme vom 5.3.2026).

5.3 Aufgrund des von der Rekurrentin in ihrer zweiten E-Mail vom 2. Juli 2021 erwähnten Rückrufs der Mitarbeiterin der Steuerverwaltung ist erstellt, dass diese das erste E-Mail vom 22. Juni 2021 erhalten und dadurch vom geplanten Grundstückverkauf Kenntnis erlangt hat. Nicht bekannt ist hingegen, worüber die Mitarbeiterin und die Rekurrentin telefonisch gesprochen haben. Weitere schriftliche oder zumindest elektronische Antworten der Steuerverwaltung

auf die E-Mails vom 22. Juni 2021 und 2. Juli 2021, die als verbindliche Zusage betreffend Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer in Frage kommen könnten, sind nicht aktenkundig.

5.4 Wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, werden Grundstückgewinnsteuerverfahren durch eine Meldung des Grundbuchamts an die Steuerverwaltung ausgelöst (Art. 7a Abs. 1 der Verordnung vom 30. Januar 2002 über das Veranlagungsverfahren [VVV; BSG 661.521.1]). Anschliessend stellt die Steuerverwaltung der steuerpflichtigen Person eine Steuererklärung zu (Art. 7a Abs. 3 VVV). Freiwillig kann eine Kurzdeklaration des mutmasslichen Grundstückgewinns beim Grundbuchamt (nicht bei der Steuerverwaltung) eingereicht werden, was jedoch nicht von der Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung entbindet (Art. 7b Abs. 1 und 3 VVV). Im vorliegenden Fall informierte das Grundbuchamt Oberland die Steuerverwaltung erst am 21. Dezember 2021 über die Veräusserung des Grundstücks Nr. 3___ (pag. 68). Erst zu diesem Zeitpunkt ist das strittige Veranlagungsverfahren bei der Steuerverwaltung rechtshängig geworden. Damit besteht die Pflicht, Akten zu führen, erst seit diesem Zeitpunkt (Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 5 zu Art. 23 VRPG). Dass die Steuerverwaltung weder die E-Mails vom 22. Juni 2021 und vom 2. Juli 2021 noch eine Notiz zum Telefongespräch vom 22. Juni 2021 aufbewahrt bzw. zu den Akten erkannt hat, kann ihr folglich nicht vorgeworfen werden. Auf eine Befragung der betroffenen Mitarbeiterin als Zeugin, wie von den Vertretern in der Stellungnahme vom 5. März 2026 beantragt, ist unter diesen Umständen zu verzichten.

5.5 Nachdem die Steuerverwaltung gemäss ihren Angaben am 24. Januar 2022 die Steuererklärung an die Rekurrentin gesandt hatte, machte diese mit E-Mail vom 3. März 2022 (pag. 53) diverse Aufwendungen geltend und ersuchte um "einige Tage Geduld" zur Einreichung weiterer Belege. Diesem E-Mail war ein Link beigefügt, unter welchem die Belege zu den aufgeführten Auslagen hätten abgerufen werden können. Laut Angabe der Steuerverwaltung funktionierte der Link jedoch nicht. Anschliessend äusserte sich die Rekurrentin nicht mehr und reagierte insbesondere auch nicht auf die Mahnung zum Einreichen der Steuererklärung vom 26. April 2022 (pag. 67). Daher eröffnete die Steuerverwaltung am 2. August 2022 die hier strittige Veranlagung nach Ermessen.

5.6 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der Steuerverwaltung keine Verfahrensfehler vorgeworfen werden können. Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass die – vermutlich tatsächlich zu hoch ausgefallene – Schätzung des steuerbaren Grundstückgewinns auf fiskalische oder pönale Überlegungen seitens der Steuerverwaltung zurückzuführen wäre. Folglich fehlt es an der "krassen Willkür", welche die Nichtigkeit der strittigen Verfügung bewirken könnte.

6. Schliesslich werfen die Vertreter der Steuerverwaltung vor, sie habe gegen den in Art. 9 der Bundesverfassung (BV; SR 101) festgehaltenen Grundsatz von Treu und Glauben verstossen und widersprüchlich gehandelt, indem sie zunächst die Richtigkeit der von der Rekurrentin eingereichte Kurzdeklaration bestätigt habe und danach dennoch davon abgewichen sei. Ob widersprüchliches Verhalten einer Behörde überhaupt die Nichtigkeit einer rechtskräftigen Verfügung bewirken kann, ist zweifelhaft. Dieser Aspekt kann hier jedoch offengelassen werden. Damit sich die Rekurrentin auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen könnte, müsste vorab eine sogenannte Vertrauensgrundlage vorhanden sein, sprich eine vorbehaltlose Auskunft der Steuerverwaltung betreffend den konkreten Sachverhalt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 58 der VB zu Art. 109-121 DBG). Wie sich aus E. 5.3 hiervor ergibt, ist eine solche verbindliche Zusage im vorliegenden Fall nicht nachgewiesen. Dies gilt nicht nur in Bezug auf das Telefongespräch mit der Mitarbeiterin der Steuerverwaltung, sondern auch für den Kontakt mit dem Steuerbüro der Gemeinde D._____. Dieses hat zwar der Rekurrentin die Unterlagen zur amtlichen Bewertung der Grundstücke Nrn. 1___ und 2___ zukommen lassen (E-Mail vom 29.4.2021, Rekursbeilage 8, pag. 248). Irgendwelche Zusicherungen der Gemeinde gegenüber der Rekurrentin, die gemäss Auffassung der Vertreter der Steuerverwaltung zuzurechnen wären (Rekursschrift vom 17.7.2024, S. 8, pag. 257), sind hingegen nicht aktenkundig.

7. Im Ergebnis steht fest, dass die Steuerverwaltung die Verfügung vom 2. August 2022 zu Recht nicht als nichtig erklärt hat. Damit ist der Rekurs abzuweisen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Diese werden auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.-- festgesetzt und mit dem im Verfahren 100 2024 274 geleisteten Kostenvorschuss von CHF 2'000.-- verrechnet.

Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021 (Verfügung der Steuerverwaltung betreffend Nichtigkeit vom 13.6.2024) wird abgewiesen.
2. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, 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._____ und C._____ zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann