

**100.2019.381U**  
ARB/SBE/SPR

## **Verwaltungsgericht des Kantons Bern**

Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 22. Juli 2021**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Keller  
Gerichtsschreiberin Streun

1. **A.** \_\_\_\_\_ **GmbH**  
2. **B.** \_\_\_\_\_  
3. **C.** \_\_\_\_\_  
alle vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführende

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2011 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Oktober 2019; 100 15 44-49)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ GmbH (ehemals: D.\_\_\_\_\_ GmbH) erwarb am 12. August 2010 (Grundbucheintrag vom 24.8.2010) gemeinsam mit ihrem einzigen Gesellschafter B.\_\_\_\_\_ sowie dessen Ehefrau C.\_\_\_\_\_ die Grundstücke ... Gbbl. Nrn. 1\_\_\_\_\_ und 2\_\_\_\_\_ zu einem Preis von Fr. 730'000.-- zu Gesamteigentum. Auf den Grundstücken befinden sich ein Mehrfamilienhaus mit Restaurant und Parkplätzen sowie ein Altbau. Am 9. Dezember 2010 (Grundbucheintrag vom 31.3.2011) wurden diese Grundstücke für Fr. 1'600'000.-- verkauft. Mit Verfügungen vom 25. Juli 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, die A.\_\_\_\_\_ GmbH sowie B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ je auf einen anteilmässigen steuerbaren Grundstückgewinn von (gerundet) Fr. 266'900.--, was für die Erstere eine Steuerforderung von Fr. 160'776.05 und für die beiden Letzteren eine Steuerforderung von je Fr. 155'865.95 auslöste. Gestützt auf die in den anschliessenden Einspracheverfahren gewonnenen Erkenntnisse leitete die Steuerverwaltung gegen die A.\_\_\_\_\_ GmbH sowie B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ Steuerstrafverfahren ein und auferlegte ihnen mit Verfügungen vom 19. September 2014 je eine Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies sie gleichzeitig mit den Einsprachen gegen die Grundstückgewinnsteueranlagung ab (Einspracheentscheide vom 22.12.2014).

### **B.**

Hiergegen gelangten die A.\_\_\_\_\_ GmbH sowie B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ am 30. Januar 2015 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer vereinigte und bis zum Abschluss der Steuerstrafverfahren sistierte (Verfügung vom 11.12.2015). In der Folge wies die StRK die Rekurse gegen die Steuerbussen mit Entscheiden vom 7. Juni 2016 ab, was das Verwaltungsgericht auf Beschwerde hin schützte (VGE 2016/206, 2016/207 und 2016/208 vom 14.6.2018). Am 21. August

2018 gelangten die A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_ an das Bundesgericht, das ihre Beschwerden ebenfalls abwies (BGer 2C\_682/2018 vom 14.5.2019). Am 6. Juni 2019 nahm die StRK das Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011 wieder auf und wies die Rekurse mit Entscheid vom 17. Oktober 2019 ab.

### **C.**

Am 20. November 2019 haben die A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_ gemeinsam Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellen folgende Rechtsbegehren:

- «1. Der vorinstanzliche Entscheid vom 17. Oktober 2019 sei aufzuheben und die Angelegenheit zur Vervollständigung des Sachverhalts und Neubeurteilung zurückzuweisen.
2. Eventualiter und in Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides vom 17. Oktober 2019 sei bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer der Betrag von CHF 595'000.00 vollumfänglich als wertvermehrender Aufwand (Anlagekosten) in Abzug zu bringen.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 28. November 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 19. Dezember 2019 je auf Abweisung der Beschwerde.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Auf-

hebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

**2.1** Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstückgewinnsteuer. Der steuerbare Grundstücksgewinn ergibt sich aus dem um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung verminderten Rohgewinn (Art. 137 Abs. 2 StG). Letzterer entspricht der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten, welche sich aus dem Erwerbspreis und den Aufwendungen zusammensetzen (Art. 137 Abs. 1 StG). Als Aufwendungen gelten gemäss der Generalklausel von Art. 142 Abs. 1 StG die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden sind oder die zur Verbesserung oder Wertvermehrung beigetragen haben. Anrechenbare Aufwendungen sind insbesondere Auslagen für dauernde Wertvermehrung am Grundstück wie Neu- und Umbauten, Wasserversorgung, Licht- und Heizungsanlagen, Strassenbauten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten, einschliesslich der dafür dem Gemeinwesen oder einem Verband freiwillig geleisteten Beiträge, sowie mit der Behörde vertraglich vereinbarte Bauten auf dem Grundstück wie Kinderspielplätze, gemeinschaftlich genutzte Räume oder andere Einrichtungen (Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG).

**2.2** Nicht als Aufwendungen gelten u.a. Ausgaben für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung (Art. 142 Abs. 3 Bst. a StG). Sie können aber bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer berücksichtigt werden (BVR 2005 S. 489 E. 4.4; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 142 N. 14; vgl. auch BGE 143 II 382 E. 4.1.1 f.). Für die Abgrenzung wertvermehrender Aufwendungen von werterhaltenden Unterhaltsarbeiten finden bei der Ver-

äusserung von Grundstücken im Eigentum von juristischen Personen und damit im Geschäftsvermögen sinngemäss die Grundsätze Anwendung, wie sie gemäss Art. 36 StG für den Abzug von Unterhaltskosten von Grundstücken im Privatvermögen im Bereich der Einkommenssteuer gelten (vgl. zum Ganzen VGE 2015/221 vom 15.2.2017 E. 4.2 f. mit Hinweisen).

**2.3** Im Steuerrecht trägt grundsätzlich die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BVR 2011 S. 241 E. 4.1; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 143 II 661 E. 7.2). Die Anerkennung von Aufwendungen im Sinn von Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG wirkt sich bei der Grundstückgewinnsteuer steuermindernd aus (vgl. vorne E. 2.1), weshalb die Beschwerdeführenden die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit zu tragen haben.

### **3.**

Die Beschwerdeführenden rügen vorab eine mehrfache Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör.

**3.1** Sie beanstanden zunächst, dass die Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung die Liegenschaften am 6. November 2013 im Rahmen der Einspracheverfahren besichtigt habe, ohne sie vorgängig zu informieren. Als Verfahrensbeteiligte und direkt Betroffene hätte ihnen die Teilnahme an der Besichtigung ermöglicht werden müssen, zumal die Steuerverwaltung bei ihrer Beurteilung in massgeblicher Weise auf das Ergebnis dieser Begehung bzw. den daraus resultierenden Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung vom 30. Januar 2014 abgestellt habe. Damit sei ihr Recht auf Mitwirkung an der Beweiserhebung in schwerwiegender Weise missachtet worden.

**3.1.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist eine grundlegende Verfahrensgarantie (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101], Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]). Er vermittelt unter anderem das Recht, von der Behörde angehört zu werden, bevor diese verfügt oder entscheidet (Art. 21 Abs. 1 VRPG). Weiter sind die Parteien be-

rechtigt, an Instruktionsverhandlungen und amtlichen Augenscheinen teilzunehmen, Personenbefragungen beizuwohnen und um Beantwortung von Ergänzungsfragen zu ersuchen (Art. 22 VRPG). Ausserdem haben sie das Recht, zum Ergebnis eines Beweisverfahrens Stellung zu nehmen (Art. 24 VRPG). Der Anspruch der Parteien, gehört zu werden, besteht gemäss dem Wortlaut von Art. 21 VRPG lediglich gegenüber der verfügenden bzw. entscheidenden Behörde. Führt diese einen (formellen) Augenschein durch, an dem sie sich als entscheidende Instanz aufgrund direkter Wahrnehmung einen eigenen Eindruck der tatsächlichen Gegebenheiten macht, haben die Parteien ein Recht auf Teilnahme. Anderes gilt für eine im Zusammenhang mit der Erstattung eines Amtsberichts vorgenommene Ortsbesichtigung durch eine beauftragte Fachstelle: Beschafft sich diese die für die Abgabe ihrer Fachmeinung dienlichen Kenntnisse, muss sie die Parteien nicht beziehen, selbst wenn in gewissem Umfang Tatsachenfeststellungen als Basis der fachlichen Beurteilung in ihren Bericht einfliessen (vgl. BGer 1C\_430/2016 vom 6.7.2017 E. 2; BVR 2019 S. 51 [VGE 2017/351 vom 14.11.2018] nicht publ. E. 7.5; VGE 2017/352 vom 3.10.2018 E. 3.2 [bestätigt durch BGer 1C\_603/2018 vom 13.1.2020]; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 22 N. 3).

**3.1.2** Die für die Veranlagung zuständige Abteilung Grundstückgewinnsteuer hat nicht selbst einen Augenschein durchgeführt (Art. 19 Abs. 1 Bst. f VRPG), sondern bei der Abteilung Amtliche Bewertung einen Amtsbericht eingeholt (Art. 19 Abs. 1 Bst. b VRPG). Letztere wurde beauftragt, bei den geltend gemachten Auslagen die nicht abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen (vgl. Auftrag der Abteilung Grundstückgewinnsteuer vom 30.11.2012, Vorakten StV [act. 3D] pag. 226 f.). Um diesem Auftrag nachzukommen, musste die Abteilung Amtliche Bewertung eine Begutachtung vornehmen. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse dienten als Grundlage für den Amtsbericht. Darin eingeflossen sind auch Äusserungen eines der beiden neuen Grundeigentümer und des Pächters, deren Anwesenheit für die Besichtigung erforderlich war (vgl. Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung vom 30.1.2014, Vorakten StV [act. 3D] pag. 367 ff.). – Nach dem Ausgeführten war es zulässig, dass die Mitarbeitenden der Abteilung Amtliche Bewertung die Verhältnisse vor Ort

besichtigt und ihrer fachlichen Beurteilung die entsprechenden tatsächlichen Feststellungen zugrunde gelegt haben, ohne die Verfahrensbeteiligten beizuziehen. Es war ihnen dabei nicht verwehrt, mit der Grundeigentümerschaft (bzw. dem Pächter) Kontakt zu haben, ohne deren Anwesenheit eine Besichtigung der Grundstücke nicht hätte erfolgen können (vgl. BVR 2019 S. 51 [VGE 2017/351 vom 14.11.2018] nicht publ. E. 7.5.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 22 N. 3). Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt demnach nicht vor.

**3.2** Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, ihnen hätte im Anschluss an die Besichtigung zumindest das Recht gewährt werden müssen, sich zu den Ergebnissen schriftlich zu äussern. – Die Steuerverwaltung hat den Beschwerdeführenden den Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung vom 30. Januar 2014 mit Einleitung der Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung am 15. April 2014 zur Kenntnis gebracht (Vorakten StV [act. 3D] pag. 263, 315, 373). Die Beschwerdeführenden haben Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten, wovon sie am 20. Juni 2014 Gebrauch gemacht haben (Vorakten StV [act. 3D] pag. 450 f.). Weiter haben sie sich in ihren Einsprachen gegen die Steuerbussenverfügungen nochmals einlässlich zum Bericht geäußert (Einsprachen vom 21.10.2014, Ziff. 4-6, Vorakten StV [act. 3D] pag. 298 ff., 350 ff., 533 ff.). In den Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer ist ihnen der Bericht alsdann zusammen mit den Einspracheentscheiden vom 22. Dezember 2014 nochmals zugestellt worden. Da der Amtsbericht auf ihre Einsprachen im Grundstückgewinnsteuerverfahren hin eingeholt worden war, lag auf der Hand, dass die Steuerverwaltung nicht nur in den Steuerstrafverfahren, sondern auch bei der Behandlung dieser Einsprachen darauf abstellen wird. Die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden hätten mithin die Bedeutung des Amtsberichts für das vorliegende Verfahren erkennen können, zumal es darin um Sachumstände geht, die sowohl im Bereich des Strafsteuerpunkts als auch bei der Veranlagung der Steuer gleichermaßen von Interesse sind, und es grundsätzlich zulässig ist, in den Veranlagungsverfahren auf die bei der Untersuchung der versuchten Steuerhinterziehung gewonnenen Erkenntnisse abzustellen (vgl. BGer 2C\_516/2020 vom 2.2.2021 E. 5.2, 2C\_717/2018 vom 24.1.2020 E. 3.4, je mit Hinweisen). Hätten sich die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden zwischen Ergehen der Bussenverfügungen am 19. September

2014 und der Einspracheentscheide am 22. Dezember 2014 nochmals äussern wollen, hätten sie hierzu hinreichend Gelegenheit gehabt. Darin, dass ihnen die in den Steuerstrafverfahren vertieft abgeklärten, aktenkundigen Erkenntnisse in den Veranlagungsverfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer nicht vor den Einspracheentscheiden (nochmals) separat eröffnet worden sind, ist somit keine Gehörsverletzung zu sehen (vgl. BGer 1C\_60/2020 vom 25.11.2020 E. 2.2). Im Übrigen wäre eine solche im Verfahren vor der StRK geheilt worden, zumal diese über dieselbe Kognition verfügt wie die Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 199 Abs. 2 StG) und die Beschwerdeführenden ihre Rechte vollumfänglich haben wahrnehmen können (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen statt vieler BGE 142 II 218 E. 2.8.1 [Pra 106/2017 Nr. 2]; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5).

**3.3** Die Beschwerdeführenden beanstanden schliesslich, die Vorinstanz sei ihrer Begründungspflicht nicht hinreichend nachgekommen, da sie im angefochtenen Entscheid mehrfach auf die Steuerstrafverfahren verwiesen habe. – Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet die Behörden, eine Verfügung oder einen Entscheid zu begründen. Die Begründung muss zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen die Verfügung oder den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können (statt vieler BGE 143 III 65 E. 5.2, 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98]; BVR 2018 S. 341 E. 3.4.2, 2016 S. 402 E. 6.2). Die Begründung muss dabei grundsätzlich in der Verfügung bzw. dem Entscheid selber enthalten sein (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG); unter Umständen kann aber ein Verweis genügen (BVR 2013 S. 443 E. 3.1.1; VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 3.3; Michel Daum, a.a.O., Art. 52 N. 6). Aus den Erwägungen im angefochtenen Entscheid geht klar hervor, weshalb die StRK die Erkenntnisse aus den Steuerstrafverfahren auch für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als massgebend erachtete. Es war nicht erforderlich, die Erwägungen nochmals vollständig wiederzugeben. Den Beschwerdeführenden war es denn auch möglich, den Entscheid vor Verwaltungsgericht sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch ungenügende Begründung des angefochtenen Entscheids liegt ebenfalls nicht vor.

#### 4.

In der Sache ist strittig, ob bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer 2011 wertvermehrende Investitionen von insgesamt Fr. 595'000.-- zu Unrecht unberücksichtigt geblieben sind.

**4.1** Die StRK hat betreffend die geltend gemachten Investitionen auf die Erkenntnisse abgestellt, die sie in den Steuerstrafverfahren gewonnen hat. In diesen kamen mit ihr auch das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht zur Überzeugung, aus dem Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung vom 30. Januar 2014 ergebe sich eindeutig, dass die Sanierung – so wie geltend gemacht – nicht stattgefunden habe, weshalb die vorgelegten Rechnungen als fiktiv anzusehen seien. Die (wenigen) festgestellten Arbeiten könnten den Rechnungen weder inhaltlich noch betragsmässig zugeordnet werden, womit auch keine Auslagen belegt seien. Die Feststellung, dass in geringem Umfang Arbeiten vorgenommen worden seien, beinhalte keinen Nachweis dafür, dass Auslagen in entsprechendem Umfang angefallen seien. Es mangle insoweit nicht nur an einer Handwerkerrechnung, die den Aufwand für die festgestellten Arbeiten beziffere, sondern auch an einem Zahlungsnachweis als Beleg für die entsprechenden Aufwendungen (VGE 2016/206, 2016/207 und 2016/208 vom 14.6.2018 E. 4.1 f. sowie BGer 2C\_682/2018 vom 14.5.2019 E. 4.2.2). Alle Instanzen schlossen daraus, dass es den Beschwerdeführenden weder gelungen sei, die offensichtlichen Ungereimtheiten zwischen den in den Rechnungen pauschal bezeichneten und den tatsächlich festgestellten Arbeiten auch nur ansatzweise zu klären, noch darzulegen, dass sie die Kosten für die angeblich von ihnen veranlassten Arbeiten tatsächlich getragen hätten (VGE 2016/206, 2016/207 und 2016/208 vom 14.6.2018 E. 4.4 f. sowie BGer 2C\_682/2018 vom 14.5.2019 E. 4.3 f.).

**4.2** Die Beschwerdeführenden bringen im vorliegenden Verfahren im Wesentlichen dieselben Einwände vor, die das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht in den Steuerstrafverfahren als unbegründet verworfen haben. Nach wie vor bleiben die Beschwerdeführenden den Nachweis schuldig, dass ihnen die behaupteten Aufwendungen für die geltend gemachten

Investitionen tatsächlich entstanden sind bzw. sie die entsprechenden Kosten getragen haben. Bei der Grundstückgewinnsteuer sind rechtsprechungsgemäss einzig wertvermehrende Kosten gewinnmindernd zu berücksichtigen, welche die veräussernde Person effektiv aufgewendet hat («Prinzip der effektiven Kostenanrechnung»; vgl. BGE 143 II 382 E. 4.2.2; BGer 2C\_357/2017 vom 22.2.2018, in StR 73/2018 S. 612 E. 3.3 f., je auch zum Folgenden). Wertvermehrende Aufwendungen sind demnach (nur) im Umfang des tatsächlich aufgewendeten Betrags und nicht eines objektiv geschaffenen Werts anzurechnen. Ist ein Aufwand zwar in Rechnung gestellt, aber nicht bezahlt worden, oder leisten die Steuerpflichtigen trotz entsprechender Aufforderung den Nachweis der Bezahlung nicht, so kann dieser Betrag nicht berücksichtigt werden. Von vornherein unerheblich ist dementsprechend, dass der Verkaufspreis der hier interessierenden Grundstücke rund Fr. 900'000.-- höher war als der Kaufpreis vier Monate zuvor (Beschwerde S. 9). Aus einem allfälligen Mehrwert lassen sich keine verlässlichen Rückschlüsse auf entsprechende Aufwendungen ziehen. Die Differenz zwischen Kauf- und Verkaufspreis ist hier wohl eher auf andere Umstände zurückzuführen, zumal nicht erstellt ist, dass die Preise dem objektiven Marktwert entsprochen haben.

**4.3** Auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden sind nicht geeignet, die in den Steuerstrafverfahren gewonnenen Erkenntnisse in Frage zu stellen: Die undatierte «Schatzung» des Architekten ... (in Vorakten StV [act. 3D] pag. 143 ff.), auf die sich die Beschwerdeführenden berufen (Beschwerde S. 7 f.), vermag die im Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung vom 30. Januar 2014 enthaltenen Feststellungen nicht zu widerlegen. Ebenso wenig geht daraus hervor, dass die Arbeiten in einer den eingereichten Rechnungen entsprechenden Weise ausgeführt worden sind (so bereits VGE 2016/206, 2016/207 und 2016/208 vom 14.6.2018 E. 4.4.2 [bestätigt durch BGer 2C\_682/2018 vom 14.5.2019 E. 4.3.2]). Hinzu kommt, dass diesem Dokument im Hinblick auf die Frage, ob die eingereichten Handwerkerrechnungen jemals beglichen wurden, kein Beweiswert zukommt. Soweit die Beschwerdeführenden schliesslich (erneut) rügen, die StRK habe den Käufern bzw. dem Pächter aufgrund blosser Behauptungen effektiv durch die Beschwerdeführenden vorgenommene Renovierungsarbeiten zugerechnet (Beschwerde S. 6), erweist sich dies

ebenfalls als nicht stichhaltig. Die Anerkennung von Anlagekosten scheidet hier bereits daran, dass die wenigen Erneuerungsarbeiten, die die Abteilung Amtliche Bewertung festgestellt hat, den vorgelegten Rechnungen – unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Ausführung – weder inhaltlich noch betragsmässig zugeordnet werden können und zudem stichhaltige Zahlungsnachweise als Beleg für entsprechende Aufwendungen fehlen. Die Aussagen von Käufer und Pächter waren mithin für die Beurteilung bedeutungslos (so bereits VGE 2016/206, 2016/207 und 2016/208 vom 14.6.2018 E. 4.4.1 [bestätigt durch BGer 2C\_682/2018 vom 14.5.2019 E. 4.3.1]).

**4.4** Es sind somit im vorliegenden Verfahren keine Gesichtspunkte dargelegt oder ersichtlich, die nicht bereits in den Steuerstrafverfahren berücksichtigt worden wären. Der StRK ist demnach keine rechtsfehlerhafte Beweiswürdigung vorzuwerfen, wenn sie in ihrem Entscheid auf die Erkenntnisse jener Verfahren abgestellt hat. Ebenso wenig ist angesichts der klaren Beweislage zu beanstanden, dass sie auf die Abnahme weiterer Beweise verzichtet hat (vgl. auch VGE 2016/206, 2016/207 und 2016/208 vom 14.6.2018 E. 4.5; zur Zulässigkeit der antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2020 S. 113 E. 3.7, je mit Hinweisen).

## **5.**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Eventualbegehrens als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden unter Solidarhaft kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Art. 106 VRPG). Bei der Bemessung der Pauschalgebühr ist dem hohen Streitwert bzw. dem Umstand, dass mehrere Beschwerdeführende daran beteiligt sind, angemessene Rechnung zu tragen (vgl. Art. 6 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 9'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführende
  - Beschwerdegegnerin
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.