

100.2021.38U
HAT/FLN/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 14. April 2023

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Häusler
Gerichtsschreiberin Flückiger

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2017 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 8. Dezember 2020;
100 20 242)



Prozessgeschichte:

A.

Mit Kaufvertrag vom 25. Oktober 2016 veräusserte die B. _____ AG das Grundstück ... Gbbl. Nr. 1 _____ zum Preis von Fr. 1'980'000.-- an die A. _____ AG; der Grundbucheintrag erfolgte auf den 4. April 2017. Am 10. November 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die von der B. _____ AG zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 1'180'000.-- auf Fr. 782'326.50 (zuzüglich einer Busse von Fr. 1'000.-- und Gebühren von Fr. 60.--). Diese Veranlagungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Am 21. März 2018 liess die Steuerverwaltung auf dem veräusserten Grundstück zur Sicherung der Gesamtforderung in der Höhe von Fr. 783'386.50 ein gesetzliches Grundpfandrecht ins Grundbuch eintragen. Auf Ersuchen der A. _____ AG als belastete Grundeigentümerin erliess die Steuerverwaltung am 22. August 2019 eine «Pfandrechts- und Veranlagungsverfügung». Am 23. September 2019 erhob die A. _____ AG Einsprache und beantragte eine Reduktion des steuerbaren Grundstückgewinns. Mit Entscheid vom 28. Mai 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

B.

Am 29. Juni 2020 gelangte die A. _____ AG an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies den erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 8. Dezember 2020 ab.

C.

Am 5. Februar 2021 hat die A. _____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Entscheid der StRK vom 8. Dezember 2020 betreffend das Veräusserungsgeschäft vom 25. Oktober 2016 sei aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn «auf maximal

Fr. 520'000.-- festzusetzen»; der Grundstückgewinn sei zudem um den Verlust der B._____ AG aus dem Geschäftsjahr 2017 zu reduzieren.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmung vom 10. Februar 2021 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 15. April 2021 je die Abweisung der Beschwerde.

Die A._____ AG hat sich am 30. April 2021 erneut vernehmen lassen und weitere Unterlagen eingereicht. Die übrigen Parteien haben darauf verzichtet, sich dazu zu äussern.

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 Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 151 StG i.V.m. 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 Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 128 Abs. 1 StG). Der Kanton Bern folgt bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen dem sog. monistischen System, das – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – nicht zwischen Privat- und Geschäftsvermögen unterscheidet: Steuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich nach dem Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Erlös, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG). Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG). Grundsätzlich entspricht der massgebende Erlös dem verkündeten Kaufpreis, der vermutungsweise den objektiven Wert bzw. den Verkehrswert der Liegenschaft wiedergibt (BVR 2001 S. 446 E. 2a; Hunziker/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N. 74; vgl. zum Ganzen auch BGE 143 II 33 E 3.2.3; VGE 2019/330 vom 17.8.2021 E. 2.1, 2018/352 vom 19.3.2020 E. 2.1, je mit Hinweisen).

2.2 Die Steuerforderung entsteht mit der Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestands (BGer 2C_660/2017 vom 30.1.2019, in RDAF 2019 II S. 240 E. 4.1, 2C_152/2015 vom 31.7.2015 E. 4.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 369 ff.). Die Grundstückgewinnsteuer knüpft an die «Veräusserung» von Grundstücken (oder Teilen davon) an, womit vorab die zivilrechtlichen Arten der Eigentumsübertragung erfasst sind (vgl. Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 130 Abs. 1 StG; vgl. auch BVR 2018 S. 198 E. 3.3; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 128 N. 4 und 9; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N. 43 ff.).

Massgebender Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerforderung ist im Fall der zivilrechtlichen Handänderung der Eigentumsübergang (Art. 12 Abs. 1 und 2 StHG; BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 3.3, 2C_674/2011 vom 7.2.2012, in StR 67/2012 S. 357 E. 3.3, je auch zum Folgenden). Da beim Grundstückskauf der Grundbucheintrag konstitutive Wirkung hat, ist der Tag der Eintragung zugleich massgebend für die Entstehung des Steueranspruchs (Felix Richner, in Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstückskauf, 3. Aufl. 2017, S. 510 f.; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 25 Rz. 16). Entsprechend wird für die Bestimmung des Erlöses nach konstanter Praxis auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrags abgestellt (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 138 N. 3; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N. 44; zum Ganzen VGE 2018/352 vom 19.3.2020 E. 2.2).

2.3 Zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer besteht auf dem veräusserten Grundstück ein (allen anderen Pfandrechten vorgehendes) gesetzliches Grundpfandrecht zugunsten des Kantons (Art. 241 Abs. 1 Bst. b StG). Dieses Pfandrecht entsteht ohne Eintragung in das Grundbuch unmittelbar mit der Veräusserung des Grundstücks (Art. 109 Bst. b des Gesetzes von 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [EG ZGB; BSG 211.1]), ist aber innert gesetzlicher Frist (vier Monate ab Fälligkeit und zwei Jahre ab Entstehung der zugrunde liegenden Forderung) in das Grundbuch einzutragen, ansonsten es gutgläubigen Dritten nicht mehr entgegengehalten werden kann (vgl. Art. 836 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]; vgl. auch BGer 2C_552/2020 vom 16.11.2020 E. 4.3 und 9). So wird das Risiko für das Steuerinkasso der erwerbenden Person überbunden, indem der Kanton das belastete Grundstück verwerten lassen kann, falls seine Grundstückgewinnsteuerforderung weder von der steuerpflichtigen noch von der erwerbenden Person als Pfandeigentümerin beglichen wird (VGE 23511 vom 2.10.2009 E. 2.2). Diese hat die Möglichkeit, sowohl Bestand und Umfang des Grundpfandrechts als auch die geschuldete Steuer in einem vom ursprünglichen Veranlagungsverfahren unabhängigen Pfandrechtsverfahren der Überprüfung zuzuführen (Art. 241 Abs. 3 StG). Dabei stehen ihr die gleichen Rechtsmittel zur Verfügung wie dazumal der steuerpflichtigen Person. Durch Gewährung einer entsprechenden (erneuten) Anfechtbarkeit wird der Gehörsanspruch 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 der Eigentümerin bzw. dem Eigentümer des Drittpfands tatsächlich vollstreckbar ist (BGE 75 I 97 E. 3; BVR 2004 S. 164 E. 2.5; zum Ganzen auch VGE 23511 vom 2.10.2009 E. 2.2 und 3.1).

3.

Den Akten ist Folgendes zu entnehmen:

3.1 Am 25. Oktober 2016 erwarb die Beschwerdeführerin das Grundstück Nr. 1_____ von der B._____ AG (Kaufvertrag vom 25.10.2016 [nachfolgend: Kaufvertrag 2], Vorakten StV [act. 4B] pag. 52 ff.), die das Objekt ihrerseits gleichentags zu einem Kaufpreis von Fr. 853'175.-- von einer Privatperson erstanden hatte (vgl. Kaufvertrag vom 25.10.2016 [nachfolgend: Kaufvertrag 1], Vorakten StV [act. 4B] pag. 97 ff.; Grundbuchmeldung vom 4.4.2017 [nachfolgend: Grundbuchmeldung 1], Vorakten StV [act. 4B] pag. 68). Der zwischen der B._____ AG und der Beschwerdeführerin vereinbarte Kaufpreis belief sich demgegenüber auf Fr. 1'980'000.--, wobei darin «das Kleininventar von CHF 134'000.00 sowie der Weinvorrat von CHF 10'000.00 enthalten» waren (Kaufvertrag 2 Ziff. II/1 und III/7). Weiter wurde vereinbart, dass ein «Kaufpreisanteil von CHF 660'000.00 [...] unter den Parteien gemäss besonderer Vereinbarung verrechnet» werde (Kaufvertrag 2 Ziff. II/2). Der Grundbucheintrag erfolgte auf den 4. April 2017 (Grundbuchmeldung vom 2.5.2017 [nachfolgend: Grundbuchmeldung 2], Vorakten StV [act. 4B] pag. 84). Die B._____ AG unterliess es trotz Mahnung der Steuerverwaltung, die für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer erforderliche Steuererklärung einzureichen (vgl. Schreiben vom 22.8.2017 und vom 7.9.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 105 und 159 ff.). In der Folge veranlagte die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer ermessensweise gestützt auf die ihr vorliegenden Unterlagen, ausgehend von einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 1'180'000.--, auf Fr. 782'326.50 (zuzüglich einer Busse von Fr. 1'000.-- und Gebühren von Fr. 60.--; vgl. Veranlagungsverfügung vom 10.11.2017,

Vorakten StV [act. 4B] pag. 79 ff.). Da die B. _____ AG die Bezahlung der Steuerforderung schuldig blieb, liess die Steuerverwaltung am 21. März 2018 ihr gesetzliches Grundpfandrecht am Grundstück Nr. 1 _____ ins Grundbuch eintragen (vgl. Grundbuchanmeldung vom 20.3.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 28; Informationsschreiben des Grundbuchamts Seeland vom 4.4.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 29).

3.2 Mit «Pfandrechts- und Veranlagungsverfügung» vom 22. August 2019 und mit Einspracheentscheid vom 28. Mai 2020 bestätigte die Steuerverwaltung hinsichtlich des Kaufvertrags 2 den geschuldeten Steuerbetrag von insgesamt Fr. 783'386.50 (einschliesslich Busse und Gebühren; Vorakten StV [act. 4B] pag. 1 ff. und 39 ff.). Am 29. Juni 2020 gelangte die Beschwerdeführerin mit Rekurs an die StRK und verlangte insbesondere die Reduktion des hier strittigen Grundstückgewinns von Fr. 1'180'000.-- auf Fr. 520'000.-- (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 11 ff.). Zur Begründung führte sie aus, beim Kaufpreisanteil von Fr. 660'000.-- habe es sich gemäss separater Vereinbarung (vgl. «Werkvertrag» vom 25.10.2016 [nachfolgend: Zusatzvereinbarung], Vorakten StV [act. 4B] pag. 60) um Werklohn für eine durch die Verkäuferin vorzunehmende Renovation gehandelt (Rekurs Rz. 9 ff.). Dieser sei bei der Bestimmung des Grundstückgewinns nicht zu berücksichtigen. Im Übrigen sei die Renovation nicht ausgeführt worden, worauf die Parteien die ergänzende Vereinbarung einvernehmlich aufgehoben hätten (Rekurs Rz. 12 ff.; Aufhebungsvereinbarung vom 14.9.2018 [nachfolgend: Aufhebungsvereinbarung], Vorakten StV [act. 4B] pag. 61). Am 25. Juni 2020 habe man die Anpassung des Kaufpreises öffentlich beurkunden und eine entsprechende Eintragung im Grundbuch vornehmen lassen (Rekurs Rz. 16; vgl. den vom 25.6.2020 datierenden Nachtrag zum Kaufvertrag vom 25.10.2016 [nachfolgend: Nachtrag zum Kaufvertrag], Vorakten StRK [act. 4A] pag. 2 f.).

3.3 Die StRK wies den Rekurs der Beschwerdeführerin mit Entscheid vom 8. Dezember 2020 ab. Dabei erwog sie, zwar sei nach ihrer Praxis Werklohn für die Ermittlung des Erlöses nicht einzubeziehen (angefochtener Entscheid E. 7). Im vorliegenden Fall sei jedoch nicht belegt, dass der Kaufpreisanteil von Fr. 660'000.-- tatsächlich Gegenstand eines Werkvertrags bilde. Das von der Beschwerdeführerin eingereichte Dokument bestimme die

werkvertraglichen Leistungen nicht hinreichend; es sei als Ergänzung des Kaufvertrags zwecks Regelung der Zahlungsmodalitäten anzusehen (angefochtener Entscheid E. 9.2). Nachträgliche Vertragsänderungen hätten auf die Grundstückgewinnsteuer keinen Einfluss (vgl. angefochtener Entscheid E. 8 und 9.3). – Die Beschwerdeführerin bekräftigt vor Verwaltungsgericht ihre Auffassung, es liege ein Werkvertrag vor, weshalb der Teilbetrag von Fr. 660'000.-- nicht Erlös, sondern Werklohn darstelle (Beschwerde Rz. 11 ff.). Im Übrigen seien die Aufhebungsvereinbarung vom 14. September 2018 und der Nachtrag zum Kaufvertrag Ausdruck eines von beiden Vertragsparteien anerkannten Willensmangels, der sowohl zivil- als auch steuerrechtlich zu berücksichtigen sei (Beschwerde Rz. 17 ff.). Darüber hinaus bestünden Hinweise, dass die Verkäuferin im massgebenden Steuerjahr einen mit dem Grundstückgewinn verrechenbaren Verlust erzielt habe; die erforderlichen Unterlagen seien beim Steueramt ... zu edieren (Beschwerde Rz. 26).

3.4 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie als Pfandeigentümerin für die von der Verkäuferin geschuldete Grundstückgewinnsteuer in Anspruch genommen werden kann. Sie beanstandet jedoch die Höhe der Steuerforderung. Sie macht zum einen geltend, der als Erlös berücksichtigte Betrag sei zu hoch bemessen; zum anderen, es habe eine Verlustanrechnung zu erfolgen. Demgegenüber rügt sie weder die von der Steuerverwaltung nach Ermessen auf Fr. 800'000.-- bestimmten Anlagekosten noch den erhobenen Spekulationszuschlag von 70 Prozent (vgl. Art. 147 Abs. 1 Bst. a StG).

4.

Zunächst ist dem Einwand der Beschwerdeführerin nachzugehen, der vertraglich vereinbarte Kaufpreis von 1,98 Mio. Franken entspreche nicht dem massgebenden Erlös, weil sie sich (in Bezug auf den geschlossenen Vertrag) auf einen Willensmangel berufen könne. Aufhebungsvereinbarung und Nachtrag zum Kaufvertrag seien Ausdruck eines von beiden Vertragsparteien anerkannten Willensmangels bzw. eines Grundlagenirrtums.

4.1 Mit der blossen Rückabwicklung des Sachverhalts, der eine Steuer ausgelöst hat, wird die entstandene Steuerschuld nicht beseitigt (vgl. statt vieler BGer 2C_557/2017 vom 7.8.2018, in StR 73/2018 S. 801 E. 2.4.1, 2C_692/2013 und 2C_693/2013 vom 24.3.2014, in ASA 82 S. 740 und StR 69/2014 S. 531 E. 4.2). Die nachträgliche einverständliche Aufhebung eines Rechtsgeschäfts führt somit nicht dazu, dass Steuerfolgen vermieden bzw. rückgängig gemacht werden können. Entsprechend zeitigt eine nachträgliche Vertragsänderung im gegenseitigen Einvernehmen ebenfalls keine steuerrechtlichen Auswirkungen, ausser das ursprüngliche, steuerauslösende Rechtsgeschäft ist ungültig. Nur die zivilrechtliche Unverbindlichkeit eines Vertrags, etwa weil dieser erfolgreich wegen Willensmängeln angefochten wurde (Art. 23 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]), hat auch steuerrechtliche Folgen: Fällt ein Vertrag rückwirkend dahin, stellt sich die zivilrechtliche Situation so dar, wie wenn die Vertragsparteien nie einen Vertrag geschlossen hätten (Ungültigkeitstheorie bzw. Dahinfallen mit Wirkung «ex tunc»; BGE 137 III 243 E. 4.4.3, 114 II 131 E. 3b; Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Band 1, 11. Aufl. 2020, N. 890 ff.; Schwenger/Fountoulakis, in Basler Kommentar, 7. Aufl. 2020, Art. 23 OR N. 8). Diesfalls hat auch aus steuerrechtlicher Sicht keine Veräusserung stattgefunden und hat sich der steuerauslösende Tatbestand nicht verwirklicht (vgl. BGer 2C_154/2021 vom 6.7.2022 E. 6.4.1, 2C_219/2021 vom 11.5.2021 E. 2.4.3, 2C_662/2013 vom 2.12.2013, in ASA 82 S. 383 und StR 69/2014 S. 231 E. 3.3 betr. Handänderungssteuern; zum Ganzen BVR 2001 S. 446 E. 4a; VGE 2018/352 vom 19.3.2020 E. 2.3, je mit Hinweisen).

4.2 Gestützt auf Art. 23 OR kann ein Vertrag von einer Partei für unverbindlich erklärt werden, wenn sie sich bei dessen Abschluss in einem wesentlichen Irrtum befunden hat. Als wesentlich gilt ein Irrtum namentlich, wenn er einen bestimmten Sachverhalt betraf, der von der irrenden Person nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr als eine notwendige Grundlage des Vertrags betrachtet wurde (Grundlagenirrtum, Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR). Der geltend gemachte Grundlagenirrtum muss einen sachlichen Bezug zum fraglichen Vertrag aufweisen. Er kann sich auf innerhalb oder ausserhalb des Vertrags liegende Umstände beziehen und bei Vertragsabschluss gegenwärtige oder vergangene sowie, unter gewissen Voraussetzungen, künftige

Sachverhalte betreffen (Schwenzer/Fountoulakis, a.a.O., Art. 24 OR N. 17 f. mit Hinweisen). Zudem sind für einen Grundlagenirrtum die subjektive und objektive Wesentlichkeit sowie deren Erkennbarkeit für die Gegenpartei erforderlich: Die subjektive Wesentlichkeit setzt voraus, dass der Sachverhalt, auf den sich die irrige Vorstellung bezieht, unerlässliche Voraussetzung («conditio sine qua non») dafür war, den Vertrag überhaupt oder jedenfalls mit dem betreffenden Inhalt abzuschliessen. Die objektive Wesentlichkeit ergibt sich dadurch, dass der fragliche Sachverhalt vom Standpunkt oder nach den Anforderungen des loyalen Geschäftsverkehrs als notwendige Grundlage des Vertrags erscheint (BGE 136 III 528 E. 3.4.1; BVR 2019 S. 344 E. 5.1 f.; BGer 4A_106/2020 vom 8.7.2020 E. 3.1, VGE 2020/207 vom 6.1.2022 E. 4.2, je mit Hinweisen; Schwenzer/Fountoulakis, a.a.O., Art. 24 OR N. 20 ff.).

4.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Aufhebungsvereinbarung vom 14. September 2018 und der Nachtrag zum Kaufvertrag seien Ausdruck davon, dass die Verkäuferin ihre Berufung auf einen Grundlagenirrtum anerkannt habe (vgl. Beschwerde Rz. 17 ff.). Sie führt jedoch nicht aus, inwiefern sie in Bezug auf den Kaufvertrag bzw. die darin genannte «besondere Vereinbarung» konkret einem Irrtum unterlegen sein soll. Sie erwähnt in diesem Zusammenhang bloss am Rand, «Leistungswille und Leistungsmöglichkeit» ihrer Vertragspartnerin hinsichtlich der Renovationsarbeiten bildeten «notwendige Grundlage des beurkundeten Kaufvertrags» (Beschwerde Rz. 18 f.). Sie äussert sich aber mit keinem Wort zu den Gründen, warum die B._____ AG die vereinbarten Leistungen nicht erbracht hat, oder zur Frage, inwiefern sie in diesem Zusammenhang einem Irrtum unterlegen sein soll. Ebenso wenig ergeben sich aus den von der Beschwerdeführerin angeführten Dokumenten Hinweise auf einen Irrtum: So ist die Aufhebungsvereinbarung vom 14. September 2018 äusserst knapp gehalten und bestimmt lediglich, dass die Parteien den «Werkvertrag vom 25.10.2016 im gegenseitigen Einvernehmen» aufheben und deshalb der «Kaufpreisanteil von Fr. 660'000.00 betreffend Grundstückkaufvertrag vom 25.10.2016 [...] nicht geschuldet» sei. Dem am 25. Juni 2020 öffentlich beurkundeten Nachtrag zum Kaufvertrag ist zu entnehmen, dass die gemäss gesonderter Vereinbarung «noch auszuführenden Um- und Ausbauarbeiten durch die Verkäuferschaft [...] überhaupt nicht ausgeführt wurden und auch nicht mehr ausge-

führt werden sollen». Weiter reduzieren die Parteien «einvernehmlich den Kaufpreis um CHF 660'000.00 auf neu CHF 1'320'000.00». Weshalb die Verkäuferin ihren (angeblichen) vertraglichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, erschliesst sich aus keiner der beiden Vereinbarungen. Die Dokumente enthalten auch keine Hinweise darauf, dass sich die Beschwerdeführerin über den Willen oder die Möglichkeiten der B._____ AG zur Renovation der gekauften Liegenschaft getäuscht und sich deswegen auf eine Unverbindlichkeit des Vertrags berufen hätte. Vielmehr erwähnen beide Schriftstücke ausdrücklich eine einvernehmliche Vertragsänderung, also eine *nachträgliche* Anpassung des Vereinbarten, die – wie dargelegt (vorne E. 4.1) – steuerlich unbeachtlich ist. Ebenso wenig hat sich die Beschwerdeführerin in den übrigen aktenkundigen Dokumenten auf einen Irrtum berufen. Namentlich enthalten ihre Mahnungsschreiben vom 8. Januar, 3. Mai und 4. Juli 2018 (Beschwerdebeilage [BB] 2) keine Hinweise auf einen Willensmangel, beruft sie sich doch auf ihr vertraglich vereinbartes Rücktrittsrecht. Im Übrigen unterliegen subjektiv wesentliche Vertragspunkte grundsätzlich dem Formzwang und wären somit öffentlich zu beurkunden (vgl. BGE 135 III 295 E. 3.2, 113 II 402 E. 2a; BGer 5A_843/2021 vom 2.8.2022 E. 2.4.1). Von Um- und Ausbauarbeiten ist im Kaufvertrag indes keine Rede; dieser hält im Gegenteil unter Ausschluss allfälliger Rechts- und Sachgewährleistungsansprüche ausdrücklich fest, dass die Käuferschaft «die Liegenschaft im heutigen und ihr bekannten Zustand» übernehme (vgl. Kaufvertrag 2 Ziff. III/2).

4.4 Nach dem Gesagten ist ein Grundlagenirrtum im vorliegenden Fall weder hinreichend substantiiert geltend gemacht noch belegt. Die Änderungsvereinbarung vom 14. September 2018 und der am 25. Juni 2020 öffentlich beurkundete Nachtrag zum Kaufvertrag sind demnach als steuerlich unbeachtliche einverständliche Vertragsänderung zu verstehen (vgl. vorne E. 4.1). Daher ist unerheblich, ob die Beschwerdeführerin sich angesichts der kauf- und werkvertraglichen Mängelrechte überhaupt auf einen Grundlagenirrtum berufen könnte (verneinend für den Werkvertrag Peter Gauch, Der Werkvertrag, 6. Aufl. 2019, Rz. 2316 ff.; für den Kaufvertrag von der Rechtsprechung anerkannt: BGE 145 III 383 E. 5.3.3, 114 II 131 E. 1, je mit Hinweisen). Offenbleiben kann auch, wie sich eine Berufung auf einen Grundlagenirrtum bezüglich Renovationsarbeiten auf den Grundstückskauf auswir-

ken bzw. ob dies nicht zu einer Rückabwicklung des gesamten Vertragsverhältnisses führen würde.

5.

Als nächstes ist zu prüfen, ob der für die Grundstückgewinnsteuer massgebliche Erlös um Fr. 660'000.-- zu reduzieren ist, weil es sich bei diesem Teilbetrag um steuerlich nicht zu berücksichtigenden Werklohn handelt.

5.1 Die Vorinstanz hat erwogen, zwar sei Werklohn nicht zum massgebenden Erlös zu zählen; hier bleibe aber unbewiesen, dass tatsächlich ein Teil des vereinbarten Preises die Herstellung eines Werkes abgelten sollte (vorne E. 3.3). Das Verwaltungsgericht hat bisher noch nicht beurteilt, wie ein mit einem Kaufvertrag verknüpfter Werkvertrag bei der Grundstückgewinnsteuer zu behandeln bzw. ob beim vereinbarten Preis ein Werklohnanteil zu berücksichtigen ist. Die StRK hat sich im angefochtenen Entscheid auf ihre publizierte Praxis gestützt, wonach einerseits werkvertragliche Leistungen des Veräusserers nicht als wertvermehrnde Aufwendungen anzurechnen sind und andererseits der Werklohn für die Ermittlung des Erlöses auszuklammern ist (StRK 26.4.2005, in BVR 2006 S. 169 ff.). Zum selben Ergebnis führt die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen Zürich und Schwyz, die – jedenfalls bei wirtschaftlicher Einheit von Landverkäuferin und Werkherstellerin – zwar den Werklohn an den Erlös anrechnet, diesen aber auch als Teil der wertvermehrnden Aufwendungen bei den Anlagekosten berücksichtigt (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 N. 87 ff. mit Hinweisen). Wie es sich damit im Kanton Bern verhält, kann hier offenbleiben.

5.2 Gemäss Art. 363 OR verpflichtet sich bei einem Werkvertrag die Unternehmerin zur Herstellung eines Werkes und die Bestellerin zur Leistung einer Vergütung. Diese beiden Leistungen sowie die ausreichende Umschreibung bzw. Bestimmbarkeit des Werkes stellen die objektiv wesentlichen Vertragspunkte dar, über die für einen gültigen Abschluss des Werkvertrags zwingend Konsens bestehen muss (vgl. Peter Gauch, a.a.O.,

Rz. 380 ff.). Der Werkvertrag unterliegt als solcher keinen Formvorschriften; er bedarf grundsätzlich auch dann keiner öffentlichen Beurkundung, wenn er derart mit einem Immobilienkauf verbunden ist, dass er eine «conditio sine qua non» für den Abschluss des Kaufvertrags darstellt. Selbst bei einem gemischten Vertragsverhältnis unterstehen die werkvertraglichen Abreden nicht der Formpflicht, wenn sie als selbständiges, geschlossenes Leistungs-paar – also Werkleistung und hierfür geschuldete Vergütung – zum kaufver-traglichen Austauschverhältnis – Grundstück und Kaufpreis – hinzutreten (BGE 117 II 259 E. 2b, 113 II 402 E. 2a; Peter Gauch, a.a.O., Rz. 409 f.; vgl. zur Bedeutung subjektiv wesentlicher Vertragselemente auch vorne E. 4.3). Anders verhält es sich mit dem Formzwang aber, wenn die Parteien für das verkaufte Grundstück und die Werkleistung zusammen eine einzige Gesamt-vergütung vereinbaren: In diesem Ausnahmefall ist mit dem Gesamtpreis zu-sammen auch die geschuldete Werkleistung des Verkäufers und Unterneh-mers in die öffentliche Urkunde aufzunehmen, wird doch ansonsten der Kaufpreis unrichtig (nämlich zu hoch) verurkundet (vgl. BGE 135 III 295 E. 3.2 [Pra 98/2009 Nr. 121]; Peter Gauch, a.a.O., Rz. 411).

5.3 Die Vorinstanz hat erwogen, weder dem Kaufvertrag noch der Zu-satzvereinbarung sei zu entnehmen, welche werkvertraglichen Leistungen die Verkäuferin hätte erbringen sollen. Die Beschwerdeführerin vermöge den Abschluss eines Werkvertrags nicht darzutun, erscheine die Zusatzverein-barung doch als blosser Ergänzung des Kaufvertrags hinsichtlich der Zah-lungsmodalitäten (angefochtener Entscheid E. 9.2). – Mit der StRK ist fest-zuhalten, dass im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag weder ein abzulieferndes Werk noch zusätzliche von der Verkäuferin zu erbringende Leistungen erwähnt werden; es wird lediglich in Bezug auf die «Zahlung» bestimmt, dass ein Teil des Kaufpreises «gemäss besonderer Vereinbarung» zu verrechnen sei (vorne E. 3.1). Die Beschwerdeführerin hat der Steuerverwaltung ein als «Werkvertrag» bezeichnetes Dokument eingereicht, bei dem es sich um die im Kaufvertrag angesprochene «besondere» Vereinbarung handeln soll. Dieser «Werkvertrag» ist wie der Kaufvertrag auf den 25. Oktober 2016 da-tiert und von der Beschwerdeführerin und der B. _____ AG unterzeichnet. Letztere verpflichtet sich, «den Umbau an der Liegenschaft [...] gemäss Bau-kostenzusammenstellung vom 08.09.2016 vorzunehmen», während im Gegenzug die Beschwerdeführerin eine «Werklohnvergütung von

Fr. 660'000.00 pauschal» zu entrichten hat. In einer «Präambel» verweisen die Parteien insoweit auf die im Grundstückskaufvertrag vorgesehene «Verrechnung» in der Höhe von Fr. 660'000.-- (Zusatzvereinbarung Ziff. II-IV). Die nicht näher bezeichneten Bauarbeiten hätten am 2. Oktober 2017 begonnen und am 30. Juni 2018 abgeschlossen werden sollen (Zusatzvereinbarung Ziff. V), wobei es dazu in der Folge offenbar nicht gekommen ist (vgl. Aufhebungsvereinbarung; Nachtrag zum Kaufvertrag S. 1; Beschwerde Rz. 21). Die Zusatzvereinbarung ist weder mit dem Kaufvertrag zusammen öffentlich beurkundet noch als Anhang zu diesem dem Grundbuchamt eingereicht worden. Eine Konkretisierung der werkvertraglichen Leistungen findet sich darin ebenso wenig wie im Kaufvertrag und die in der Zusatzvereinbarung zitierte Baukostenzusammenstellung hat die Beschwerdeführerin nie vorgelegt. Auch der Stellungnahme des beurkundenden Notars lässt sich hinsichtlich der zu erbringenden Werkleistung nichts entnehmen: Der Notar bestätigt zwar, dass der pauschalierte Betrag von Fr. 660'000.-- «für noch auszuführende Arbeiten durch die Verkäuferschaft vorgesehen war», erklärt aber gleichzeitig ausdrücklich, dass «im Zeitpunkt der Unterzeichnung kein Baubeschrieb vorlag» (Schreiben vom 30.9.2020, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 31).

5.4 Bei diesen Gegebenheiten hat die StRK zu Recht erwogen, dass die werkvertraglichen Leistungen sich anhand der von der Beschwerdeführerin eingereichten Beweismittel nicht hinreichend bestimmen lassen. Ergänzende Unterlagen – insbesondere die in der Zusatzvereinbarung genannte Baukostenzusammenstellung, einen Baubeschrieb, Offerten, Fotomaterial, Mailverkehr oder Ähnliches – hat die Beschwerdeführerin auch vor Verwaltungsgericht nicht beigebracht. Dabei hätte es ihr als Partei der in Frage stehenden Vereinbarung ohne weiteres möglich sein müssen, schlüssige Beweismittel zum Abschluss eines Werkvertrags und den in der Folge aufgetretenen Leistungsstörungen einzureichen. Gegen die behauptete Verknüpfung des Immobilienkaufvertrags mit einem Werkvertrag spricht schliesslich, dass die Parteien mit dem Kaufvertrag nicht auch den angeblichen Werkvertrag öffentlich haben beurkunden lassen. Träfe die unzureichend belegte Darstellung der Beschwerdeführerin zu, dürfte es sich wohl um einen Ausnahmefall handeln, in dem die vom Gesamtpreis mitumfasste Werkleistung des Verkäufers ebenfalls unter die Formvorschriften des

Grundstückkaufs fallen würde (vgl. vorne E. 5.2). Dennoch hat sich die (anwaltlich vertretene) Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt auf einen Formmangel des Kaufvertrags vom 25. Oktober 2016 berufen und ist – angesichts der blossen öffentlichen Beurkundung eines Nachtrags – der zuständige Notar am 25. Juni 2020 auch nicht von einer solchen Verknüpfung der beiden Vereinbarungen ausgegangen.

5.5 Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass am 25. Oktober 2016, also im Zeitpunkt der Beurkundung des Kaufvertrags und der Unterzeichnung der Zusatzvereinbarung, allfällige werkvertragliche Leistungen der Verkäuferin noch nicht hinreichend definiert waren. Die Übernahme der Liegenschaft erfolgte ausdrücklich «im heutigen» der Käuferschaft bekannten «Zustand» (vorne E. 4.3). Die Beschwerdeführerin hat nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass die Parteien einen Werkvertrag geschlossen haben und der mit Kaufvertrag vom 25. Oktober 2016 vereinbarte Kaufpreis auch werkvertragliche Leistungen mitumfasst.

6.

Die Beschwerdeführerin macht ferner vor Verwaltungsgericht (erstmalig ausdrücklich) geltend, die B._____ AG habe im Jahr 2017 mutmasslich einen bei der Ermittlung des massgebenden Grundstückgewinns zu berücksichtigenden Verlust erzielt (Beschwerde Rz. 26; für das vorinstanzliche Verfahren vgl. Rekurs Rz. 13).

6.1 Der steuerbare Grundstückstückgewinn bestimmt sich, indem der Rohgewinn (Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung vermindert wird (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. vorne E. 2.1). Gemäss Art. 143 StG sind zunächst jene Verluste abzuziehen, welche die steuerpflichtige Person im gleichen, im vorangegangenen oder im nachfolgenden Kalenderjahr bei der Veräusserung von Grundstücken oder Wasserkräften und aus der Einräumung von Rechten an solchen erleidet oder erlitten hat, sofern für die betreffenden Geschäfte die subjektive Steuerpflicht im Kanton Bern gegeben war (Abs. 1). Zu berücksichtigen ist weiter auch ein allfälliger Betriebsverlust: Schliesst das Ge-

schäftsjahr einer buchführenden steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode, in der ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden Grundstückgewinn abgezogen werden (Abs. 2). Stehen solche Verluste erst fest, nachdem die Grundstückgewinnsteuer rechtskräftig veranlagt wurde, kommt es – auf Antrag der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen – zu einer Ergänzung der Veranlagung (Art. 178 Abs. 3 Bst. b StG).

6.2 Die Beschwerdeführerin belegt vor Verwaltungsgericht, dass die B. _____ AG im Jahr 2016 einen Verlust von Fr. 151'346.80 bilanziert hat (act. 9A). Aufgrund von mündlichen Angaben des ehemaligen Alleinaktionärs der B. _____ AG geht sie auch für das hier massgebende Jahr 2017 von einem Betriebsverlust aus, konnte aber den Geschäftsabschluss 2017 nicht erhältlich machen (vgl. Eingabe vom 30.4.2021 und Beschwerde Rz. 26). Ein Betriebsverlust der B. _____ AG im Jahr 2017 liegt grundsätzlich nahe, hat sie doch nicht lange nach Veräusserung des hier interessierenden Grundstücks ihre Tätigkeit eingestellt und offenbar auch über keine Aktiven mehr verfügt, sodass sie am 1. Oktober 2020 von Amtes wegen im Handelsregister gelöscht wurde (dies gestützt auf aArt. 155 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV; SR 221.411], in Kraft bis 31.12.2020 [AS 2011 S. 4721 und 2007 4851]). Bei diesen Gegebenheiten ist dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf einen massgebenden Betriebsverlust nachzugehen. Zwar bringt die Steuerverwaltung zu Recht vor, die B. _____ AG habe als steuerpflichtige Person keinen Antrag auf Verlustanrechnung gemäss Art. 143 StG gestellt und auch keine Ergänzung der Veranlagung nach Art. 178 Abs. 3 StG veranlasst (Beschwerdeantwort S. 2). Zudem konnte die Steuerverwaltung von Umständen, die eine solche gerechtfertigt hätten, nicht ohne weiteres Kenntnis erlangen: Die B. _____ AG hatte ihren Sitz im hier massgebenden Zeitpunkt im Kanton Aargau, bevor sie ihn im September 2018 in den Kanton Zug verlegte, und war entsprechend im Kanton Bern nicht subjektiv steuerpflichtig. Indes hat sich auch die Beschwerdeführerin keine Versäumnis zuschulden kommen lassen. Es war ihr als Pfandeigentümerin nicht möglich, ohne (freiwillige) Kooperation der B. _____ AG die für den Nachweis erforderlichen Steuerunterlagen erhältlich zu machen. Weiter kann ihr die Untätigkeit der Verkäuferin im Ver-

anlagungsverfahren nicht entgegengehalten werden, ist doch die geschuldete Steuer im Pfandrechtsverfahren auf entsprechende Rüge hin (erneut) zu überprüfen. Die Steuerbehörden können nötige Auskünfte in anderen Kantonen jederzeit einholen (vgl. Art. 39 Abs. 2 StHG). Deshalb ist es in Wahrung der behördlichen Untersuchungspflicht angezeigt, weitere Abklärungen hinsichtlich einer möglichen Verlustanrechnung vorzunehmen. Dem entsprechenden Beweisantrag der Beschwerdeführerin ist grundsätzlich stattzugeben. Es ist jedoch nicht Sache des Verwaltungsgerichts, das Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 143 StG als letzte kantonale Instanz erstmals zu prüfen (vgl. etwa Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 11 mit Hinweisen). Die Sache ist daher zur weiteren Sachverhaltsabklärung bzw. zur Einholung der massgebenden Steuerunterlagen bei der Steuerverwaltung des Kantons Aargau und (gegebenenfalls) zur Prüfung einer allfälligen Verlustanrechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

7.

Schliesslich ist noch Folgendes zu berücksichtigen:

7.1 Die B._____ AG hat es im Nachgang zur Veräusserung trotz Mahnung unterlassen, eine Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer einzureichen (vgl. vorne E. 3.1). Die Steuerverwaltung hat in der Folge den Grundstückgewinn gestützt auf die ihr vorliegenden Unterlagen nach Ermessen bestimmt. Sie ist dabei aufgrund des einschlägigen Kaufvertrags von einem Erlös von Fr. 1'980'000.-- ausgegangen und hat die Anlagekosten der B._____ AG gestützt auf den bezahlten Erwerbspreis (vgl. vorne E. 3.1) auf Fr. 800'000.-- festgelegt (Veranlagungsverfügung vom 10.11.2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 79 ff.; Pfandrechts- und Veranlagungsverfügung vom 22.8.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 1 ff.; Kaufvertrag 1 Ziff. II/1; Grundbuchmeldung 1; Kaufvertrag 2 Ziff. II/1; Grundbuchmeldung 2). Entsprechend ermittelte sie einen Rohgewinn von Fr. 1'180'000.--. Ausser Acht gelassen hat die Steuerverwaltung dabei aber, dass gemäss vertraglicher Vereinbarung im Kaufpreis auch «Kleininventar von CHF 134'000.00 sowie der Weinvorrat von CHF 10'000.00» enthalten waren (Kaufvertrag 2

Ziff. III/7). Dabei handelt es sich um bewegliche Sachen, die als nichtliegendenschaftliche Werte nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (vgl. Art. 128 Abs. 1 StG; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 128 N. 12, Art. 137 N. 40 ff. und Art. 138 N. 4). Da sich Existenz und Wert der für die Gewinnberechnung auszuscheidenden Mobiliars ohne weiteres aus dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag ergeben, hätte der entsprechende Betrag von Steuerverwaltung und StRK auch im Rahmen einer Ermessensveranlagung berücksichtigt werden müssen. Dies umso mehr, als die vom Notar verfasste Deklaration der Handänderungssteuer, die die Beschwerdeführerin als Käuferin des Grundstücks zu entrichten hatte, Inventar und Weinvorrat im Wert von Fr. 144'000.-- richtigerweise aus der Bemessungsgrundlage ausklammerte (vgl. Deklaration und Veranlagung von Handänderungssteuern vom 5.4. und 1.5.2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 86). Entsprechend entfällt vom vertraglich vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von Fr. 1'980'000.-- auch bei der Grundstückgewinnsteuer ein Anteil von Fr. 144'000.-- auf Mobilien. In die Gewinnberechnung ist daher richtigerweise ein Erlös von Fr. 1'836'000.-- einzubeziehen.

7.2 Fraglich ist ferner, ob die Steuerverwaltung zu Recht neben der Forderung für die Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 782'326.50 auch die gegenüber der B. _____ AG ausgesprochene Busse im Umfang von Fr. 1'000.-- grundpfandrechtlich hat sichern lassen (vorne Bst. A sowie E. 3.1 f.). So beschlägt das gesetzliche Grundpfandrecht gemäss dem Wortlaut von Art. 241 Abs. 1 Bst. b StG einzig die Grundstückgewinnsteuer; weitere Forderungen sind nicht erwähnt. Das Bundesgericht hat die Grundpfandsicherung zumindest für Bussen, die infolge von Steuerhinterziehung und «Steuerdelikten» ergehen, unzulässig erklärt; offengelassen hat es die Frage hinsichtlich von «Ordnungsbussen» wegen Verfahrenspflichtverletzungen, da solche Sanktionen eng mit der Berechnung der gesamten Steuerforderung verbunden seien (BGer 2P.441/1997 vom 28.9.1998, in Pra 88/1999 Nr. 30 und StR 54/1999 S. 53 E. 3e/aa). In der Lehre scheint die Auffassung vorzuherrschen, die steuergrundpfandrechtliche Sicherung von Bussen sei ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage unzulässig, da es an einem hinreichenden Grundstücksbezug fehle (vgl. Peter Stähli, Das Steuergrundpfandrecht unter besonderer Berücksichtigung des bernischen Rechts, Diss. Bern 2005, N. 4.141 ff. mit zahlreichen Hinweisen, auch zur Praxis im

Kanton Bern N. 4.174 ff., zum Erfordernis des Grundstückbezugs N. 3.104 ff.; a.M. bezüglich «Ordnungsbussen» offenbar Markus Langenegger, a.a.O., Art. 237 N. 30 f.; vgl. hierzu aber auch Peter Stähli, a.a.O., Fn. 499). Ob die im vorliegenden Fall gestützt auf Art. 216 StG ausgesprochene Busse als solche «Ordnungsbusse» zu qualifizieren ist, ist unklar (wobei Ordnungsbussen ohnehin ebenfalls echte Strafen darstellen; vgl. BGE 143 IV 130 E. 3.1; BGer 2C_284/2014 vom 2.12.2014, in StR 70/2015 S. 256 E. 3.2, je mit Hinweisen; BVR 2005 S. 317 E. 2.1). So oder anders stellt sich die Frage, inwiefern Steuerbussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen im Hinblick auf ihren höchstpersönlichen Charakter (vgl. BGE 147 V 417 E. 7.2.2, 134 III 59 E. 2.3.2, 86 II 71 E. 4; BGer 2C_689/2019 vom 15.8.2019, in ASA 88 S. 349, StE 2019 B 99.1 Nr. 17 und StR 74/2019 S. 746 E. 2.2.2) der Grundpfandeigentümerschaft überbunden bzw. auf diese überwältzt werden können. Angesichts der Tatsache, dass die Grundpfandsicherung der Busse im bisherigen Verfahren unbestritten war, haben sich weder die Beschwerdeführerin noch die Steuerverwaltung hierzu geäußert. Es ist ebenfalls nicht Sache des Verwaltungsgerichts, erstinstanzlich über diesen Aspekt zu befinden, sondern die ohnehin erneut mit der Angelegenheit befasste Vorinstanz wird dieser Frage nachzugehen haben.

8.

8.1 Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet. Sie ist dahin gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur weiteren Behandlung (Abklärung und Neufestsetzung des steuerbaren Grundstückgewinns) im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Sache ihrerseits an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 16 und Art. 72 N. 9).

8.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Rechtsbegehren teilweise durch. Nach den vorangehenden Ausführungen kann die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung je-

doch nicht zu einer vollständigen Gutheissung der Beschwerde führen. Die Beschwerdeführerin ist daher (auch) im Kostenpunkt nicht als vollständig obsiegend zu betrachten (zur Praxis bei Rückweisungsentscheiden mit offenem Verfahrensausgang vgl. BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Es ist insoweit von einem teilweisen Obsiegen im untergeordneten Umfang von einem Fünftel auszugehen. Im Übrigen unterliegt die Beschwerdeführerin und sind ihr die Verfahrenskosten entsprechend aufzuerlegen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG).

8.3 Im Umfang ihres Obsiegens hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Ihr Rechtsvertreter hat eine Honorarrechnung eingereicht, die einen Gesamtaufwand von Fr. 9'643.65 (inkl. Auslagen und MWSt) ausweist, von dem auf das verwaltungsgerichtliche Verfahren Fr. 4'788.25 entfallen. Die von der Steuerverwaltung zu ersetzenden Parteikosten machen einen Fünftel davon aus.

8.4 Die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die im vorinstanzlichen Verfahren entstandenen Kosten gemäss dem Ausgang der Neuprüfung verlegen (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

9.

Rückweisungsentscheide wie der vorliegende gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können nur unter einer der (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 8. Dezember 2020 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 8'000.--, werden der Beschwerdeführerin im Umfang von vier Fünfteln, ausmachend Fr. 6'400.--, auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
3. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Parteikosten, bestimmt auf Fr. 4'788.25 (inkl. Auslagen und MWSt), zu einem Fünftel, ausmachend Fr. 957.65 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.