

100.2024.86U
BUC/AEN/CES

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 1. Juli 2025

Verwaltungsrichter Bürki, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Nyffenegger
Gerichtsschreiberin Aellen

A. _____

Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Schenkungssteuer 2018 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. Februar 2024; 100 23 59)



Prozessgeschichte:

A.

A._____ gründete im Jahr 1992 die B._____ AG in ... (nachfolgend: Gesellschaft) mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-- (100 Namenaktien zu Fr. 1'000.--). Am 31. Dezember 2012 besaßen er und sein Sohn C._____ (nachfolgend: Sohn) 80 bzw. 20 Namenaktien. Im Jahr 2013 erhielt die Tochter D._____ (nachfolgend: Tochter) von A._____ ebenfalls 20 Namenaktien, womit dieser noch 60 Namenaktien besass. Im Februar 2017 bzw. im Mai 2018 übertrugen der Sohn und die Tochter ihre jeweiligen Aktien auf A._____ zurück. Während die Steuerverwaltung in Bezug auf die erste Rückübertragung (durch den Sohn) ausdrücklich darauf verzichtete, die Schenkungssteuer zu erheben, qualifizierte sie die zweite Rückübertragung (durch die Tochter) als steuerbare Schenkung. Mit Verfügung vom 3. Februar 2022 bezifferte sie den Vermögensanfall auf Fr. 928'000.-- bzw. nach Berücksichtigung des persönlichen Abzugs von Fr. 12'000.-- auf Fr. 916'000.-- und erhob bei A._____ im Betrag von Fr. 102'561.-- die Schenkungssteuer. Die hiergegen von A._____ erhobene Einsprache blieb erfolglos (Entscheid vom 13.1.2023).

B.

Am 9. Februar 2023 gelangte A._____ mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die das Rechtsmittel mit Entscheidung vom 20. Februar 2024 abwies.

C.

Dagegen hat A._____ am 22. März 2024 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Begehren, der Entscheidung der StRK vom 20. Februar 2024 sei aufzuheben. Im Eventualstandpunkt beantragt er sinngemäss, den Verkehrswert der Aktien in Aufhebung des angefochtenen

Entscheids von Fr. 928'000.-- auf Fr. 188'950.-- herabzusetzen und die geschuldete Schenkungssteuer entsprechend zu reduzieren.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 8. Mai 2024 bzw. Beschwerdeantwort vom 5. Juni 2024 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] i.V.m. Art. 24 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung 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.

Der rechtserhebliche Sachverhalt stellt sich chronologisch wie folgt dar:

2.1 2012 bzw. 2013 übertrug der Beschwerdeführer seinem Sohn und seiner Tochter je 20 Namenaktien der Gesellschaft. Im Februar 2017 erhielt

er die 20 Namenaktien vom Sohn wieder zurück (vgl. vorne Bst. A). Im November 2017 schlossen der Beschwerdeführer und seine Ehefrau E._____ (nachfolgend: Ehefrau) einen Erbvertrag ab (Vorakten StV [act. 5B] pag. 20-24). Darin bestätigten die Ehegatten, an dem im September 1980 abgeschlossenen Ehevertrag festhalten und «in Anwendung von Art. 214 Abs. 1» des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) ein nach Ausscheidung des Mannes- und Frauenguts ergebender Vorschlag ganz dem überlebenden Ehegatten zuweisen zu wollen (Ziff. 1). Weiter stellten die Ehegatten u.a. fest, dass der Beschwerdeführer – im Gegensatz zu seiner Ehefrau – keine Vermögenswerte in die Ehe eingebracht habe und das eheliche Vermögen grösstenteils im Aktienkapital des Beschwerdeführers an der Gesellschaft bestehe (Ziff. 2). Diesbezüglich vereinbarten sie, dass der Beschwerdeführer der Tochter 51 % und dem Sohn 49 % des «gesamten in seinem Besitz befindlichen Aktienkapitals» der Gesellschaft vermache, sollte er vor seiner Ehefrau versterben (Ziff. 3). Falls die Ehefrau vor ihm verstirbt, soll hingegen die gesetzliche Erbfolge gelten (Ziff. 4). Am 25. Mai 2018 übertrug (auch) die Tochter die vom Beschwerdeführer erhaltenen Aktien auf diesen zurück, womit er wieder im Besitz aller 100 Aktien der Gesellschaft war (vorne Bst. A; zum Ganzen auch angefochtener Entscheid Bst. A, E. 4.1).

2.2 In einer internen «Gesprächsnotiz» vom 18. April 2019 hielt die Steuerverwaltung fest, dass eine telefonische Besprechung mit dem Sohn stattgefunden habe. Die 20 Namenaktien seien vom Beschwerdeführer «wieder zurückgenommen» bzw. die Aktien seien nicht verkauft worden; der Sohn habe dafür nichts erhalten. Abschliessend wurde Folgendes notiert: «Schenkungssteuermeldung – 20 Aktien à Fr. 46'400.-- (Steuerwert per 31.12.2017) Fr. 928'000.--» (Vorakten StV [act. 5C] pag. 149). Daraus geht hervor, dass die Steuerverwaltung die Rückübertragung der 20 Namenaktien vom Sohn auf den Beschwerdeführer zunächst als steuerbare Schenkung qualifizierte (vgl. auch hinten E. 2.4).

2.3 In der gemeinsamen Steuererklärung 2018 (vom 1.10.2019) deklarierten der Beschwerdeführer und seine Ehefrau die Rücknahme der 20 Namenaktien der Tochter und gaben an, dass diese unentgeltlich erfolgt sei (Formular 3.1, «20 NA Rücknahme Nachkommen [Tochter], ohne Zahlung»,

in Vorakten StV [act. 5B] pag. 7; Steuererklärung 2018 vom 1.10.2019, in Vorakten StV [act. 5C] pag. 175).

2.4 Nach «diverser Korrespondenz» sowie einem Telefongespräch mit dem Beschwerdeführer teilte die Steuerverwaltung diesem am 14. Februar 2020 mit, sie habe den Sachverhalt in Bezug auf den Sohn (vgl. vorne E. 2.2) «nochmals verwaltungsintern eingehend geprüft» und sei zum Schluss gelangt, dass die Voraussetzungen für die Erhebung der Schenkungssteuer nicht erfüllt seien. Die unentgeltliche Übertragung der 20 Namenaktien vom Sohn auf den Beschwerdeführer, «mit gleichzeitiger Neuregelung der Unternehmensnachfolge im Erbfall mittels Erbvertrags», löse keine Steuerfolgen im Zeitpunkt der Übertragung aus (Beschwerdebeilage [BB] 2; zum Ganzen auch angefochtener Entscheid Bst. A, D).

2.5 Die Tochter deklarierte die Rückübertragung der 20 Namenaktien auf den Beschwerdeführer erst in der Steuerklärung 2019, verwies aber darauf, dass der Vorgang bereits am 24. Mai 2018 stattgefunden habe. Weiter gab sie übereinstimmend mit dem Beschwerdeführer (vgl. vorne E. 2.3) an, dass die Rücknahme durch den Beschwerdeführer «ohne Zahlung» erfolgt sei und laut «Erbvertrag [...] bei Ableben alle Aktien an Nachkommen abgetreten» würden (Vorakten StV [act. 5B] pag. 8). Im April 2021 bat die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer, in Bezug auf die Rückübertragung der 20 Namenaktien von der Tochter auf ihn die Schenkungssteuer-/Vorempfangs-Anzeige vollständig ausgefüllt und unterschrieben einzureichen (Vorakten StV [act. 5B] pag. 9). Kurz darauf retournierte der Beschwerdeführer die nämliche Anzeige unausgefüllt, wies aber darauf hin, dass er die vor einigen Jahren übergebenen 20 Namenaktien wieder zurückgenommen habe, ohne dass Zahlungen erfolgt seien. Damit liege der gleiche Sachverhalt vor wie bei der Rücknahme der Aktien des Sohnes. Insoweit habe die Steuerverwaltung keine Schenkungssteuer erhoben; die Rücknahme der Namenaktien von der Tochter sei gleich zu behandeln (Vorakten StV [act. 5B] pag. 10-14; angefochtener Entscheid Bst. D). Mit Schenkungssteueranmeldung vom 3. Februar 2022 erhob die Steuerverwaltung beim Beschwerdeführer eine Schenkungssteuer von Fr. 102'561.-- (ausgehend von einem Vermögensanfall im Mai 2018 von Fr. 928'000.-- und einem persönlichen Abzug von Fr. 12'000.--), woran sie mit Einspracheentscheid

vom 13. Januar 2023 festhielt (vorne Bst. A; Vorakten StV [act. 5B] pag. 15-18, 27-31).

3.

Strittig ist, ob die StRK zu Recht bestätigt hat, dass die Voraussetzungen zur Erhebung der Schenkungssteuer erfüllt sind.

3.1 Der Kanton Bern erhebt auf allen unentgeltlichen Vermögenszuwängen unter Lebenden, bei denen die Schenkerin bzw. der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung steuerrechtlichen Wohnsitz, Aufenthalt oder Sitz im Kanton Bern hat, eine Schenkungssteuer (Art. 1 i.V.m. Art. 2 Bst. b ESchG). Steuerpflichtig ist die beschenkte Person (Art. 4 Abs. 1 Bst. c ESchG). Als Schenkung gilt jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art mit Einschluss des Erbauskaufs, des Erbvorbezugs, der Errichtung einer Stiftung sowie des schenkungsweisen Erlasses von Verbindlichkeiten (Art. 8 Abs. 1 ESchG). Obwohl sich der zivilrechtliche und der steuerrechtliche Schenkungsbegriff nicht in jeder Hinsicht decken, sind beiden die Elemente der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens – auch Schenkungsabsicht oder «animus donandi» genannt – gemeinsam. Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung ist erfüllt, wenn die Zuwendungsempfängerin bzw. der Zuwendungsempfänger für den Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass die zuwendende Person Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss. Die Schenkungsabsicht fehlt, wenn eine Gegenleistung erwartet wird oder die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer rechtlichen Pflicht erbracht wird. Diese Rechtspflicht kann gesetzlicher, statutarischer oder vertraglicher Natur sein. Dagegen entspricht die Schenkung einer freien Verfügung über das eigene Vermögen: Der Schenker gibt, was, wem und wann er will (zum Ganzen: BVR 2012 S. 58 E. 2.1 mit Hinweisen; ferner BGE 146 II 6 E. 7.1 [Pra 109/2020 Nr. 117]; BVR 2021 S. 375 E. 4.1 [je zum Verhältnis zwischen dem zivil- und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sowie zur Abgrenzung steuerbarer Einkünfte von einkommenssteuerfreien

Vermögensanfällen infolge Schenkung]; vgl. auch BGer 9C_195/2023 vom 20.2.2024 E. 3.1 [betreffend die Definition des Schenkungsbegriffs nach dem Gesetz des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer; ESchStG/BL; SGS 334]).

3.2 Beweisrechtlich gilt (auch) bei den Schenkungssteuern die allgemeine Regel, wonach die Steuerbehörde grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 146 II 6 E. 4.2 [Pra 109/2020 Nr. 117]; E. 2.4; Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, 1990, S. 457; Silvia Hunziker, in Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 35 N. 36). Spricht eine natürliche Vermutung für die Verwirklichung einer Tatsache, gilt diese als bewiesen, sofern nicht der Gegenbeweis erbracht wird (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.2; BVR 2012 S. 58 E. 4.1; VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestätigt durch BGer 2C_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.4; Silvia Hunziker, a.a.O., § 35 N. 35, auch zum Folgenden). Gemäss der Rechtsprechung kann im Steuerrecht bei Personen, die sich nahestehen, die Schenkungsabsicht vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Schenkung erfüllt sind (BGE 146 II 6 [BGer 2C_44/2028 vom 31.1.2020, in Pra 109/2020 Nr. 117], nicht publ. E. 8.5.1 mit Hinweisen; Sieber/Oehrl, in Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 14 N. 70).

3.3 Die StRK hat erwogen, eine Zuwendung liege unstreitig vor (angefochtener Entscheid E. 5.1). Auch in Bezug auf die (objektive) Voraussetzung der Unentgeltlichkeit sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer seiner Tochter für die Rückübertragung der 20 Namenaktien keine Zahlung geleistet habe. Da die Tochter aus dem Erbvertrag keinen Anspruch auf eine Gegenleistung ableiten könne und sich den Akten keine Anhaltspunkte für eine anderweitige Gegenleistung entnehmen liessen, stehe fest, dass die Vermögenszuwendung unentgeltlich erfolgt sei (angefochtener Entscheid E. 5.2). Die Schenkungsabsicht sei aufgrund des (ebenfalls unbestrittenen)

Verwandtschaftsverhältnisses und der damit einhergehenden Nähe zwischen der Tochter und dem Beschwerdeführer zu vermuten (zum Ganzen: angefochtener Entscheid E. 5.3). – Der Beschwerdeführer wendet ein, nach wie vor überzeugt zu sein, dass keine Schenkung vorliege (Beschwerde S. 7). Die Tochter habe ihre Namenaktien auf ihn zurückübertragen, damit die tatsächlichen Verhältnisse dem Erbvertrag vom 22. November 2017 entsprächen; die Rückübertragung sei eine «Richtigstellung zum Erbvertrag» gewesen. Sie erfülle «per se den Tatbestand einer Schenkung nicht (kein Schenkungswille bei meiner Tochter)» (Beschwerde S. 2 [Ziff. III/1] und 3; vgl. zum Erbvertrag vorne E. 2.1).

3.4 Aufgrund der Akten ist mit der StRK davon auszugehen, dass die Voraussetzung der Zuwendung gegeben ist (vorne E. 2.1 a.E.; angefochtener Entscheid E. 5.1 a.E.). Der Beschwerdeführer bestreitet den angefochtenen Entscheid in dieser Hinsicht zu Recht nicht. In Bezug auf das Kriterium der Unentgeltlichkeit steht weiter fest, dass der Beschwerdeführer seiner Tochter für die Rückübertragung der Aktien keine Zahlung geleistet hat (vorne E. 2.3, 2.5; angefochtener Entscheid E. 4.1, 5.2, auch zum Folgenden). Soweit die StRK zusammengefasst erwogen hat, die Tochter könne aus dem Erbvertrag keine Gegenleistung ableiten, ist nicht ersichtlich, inwiefern der angefochtene Entscheid rechtsfehlerhaft sein könnte. Der Beschwerdeführer hat sich denn auch nicht zur Frage einer Gegenleistung geäußert, die zur Rückübertragung der Aktien in einem Austauschverhältnis hätte stehen können (zu diesem Kriterium vgl. Sieber/Oehrli, a.a.O., § 14 N. 45). Ergibt sich eine solche gemäss richtiger Schlussfolgerung der Vorinstanz insb. nicht aus dem Erbvertrag, ist auch die Voraussetzung der Unentgeltlichkeit als erfüllt anzusehen.

3.5 Zu prüfen bleibt, ob die StRK zu Recht geschlossen hat, die Tochter habe die Aktien mit Schenkungsabsicht zugewendet. – Die Voraussetzungen der Zuwendung und Unentgeltlichkeit sind erfüllt; weiter ist unbestritten, dass sich der Beschwerdeführer und die Tochter aufgrund der Verwandtschaft nahestehen im vorgenannten Sinn. Damit ist mit der StRK die Schenkungsabsicht der Tochter zu vermuten (vorne E. 3.2; angefochtener Entscheid E. 5.3). Die StRK hat erwogen, die Tochter sei gesetzlich nicht verpflichtet gewesen, die im Rahmen des Erbvorbezugs erhaltenen Aktien

auf den Beschwerdeführer zurückzuübertragen. Insb. sei erbrechtlich keine Pflicht zur Rückübertragung eines Erbvorbezugs vorgesehen, und auch die Voraussetzungen der Rückforderung einer Schenkung gemäss Art. 249 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) seien nicht erfüllt gewesen. Weiter habe der zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau abgeschlossene Erbvertrag die Tochter nicht zur fraglichen Rückübertragung verpflichtet, zumal sie gar nicht Vertragspartei gewesen sei. Damit spreche insb. nicht gegen das Vorliegen einer Schenkungsabsicht der Tochter, dass mit der Rückübertragung der Aktien eine «Richtigstellung zum Erbvertrag» bezweckt worden sei. Auch sei keine sittliche bzw. moralische Pflicht zur Rückübertragung ersichtlich. Dazu gehöre etwa die finanzielle Unterstützung bei Bedürftigkeit; der Beschwerdeführer und seine Ehefrau seien aber gerade nicht bedürftig gewesen (zum Ganzen: angefochtener Entscheid E. 5.3.2 f., mit Hinweisen). Was die Tochter zur Rückübertragung bewogen haben könnte, sei irrelevant und eine Gegenleistung, welche die Tochter erwarten könne, sei nicht auszumachen. Die natürliche Vermutung der Schenkungsabsicht bleibe damit bestehen (angefochtener Entscheid E. 5.3.4 f.). – Es ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht dargetan, inwieweit diese vorinstanzlichen Erwägungen rechtsfehlerhaft sein könnten. Ergänzend lässt sich anfügen, dass aufgrund der güterrechtlichen Maximalbegünstigung durch gegenseitige Vorschlagszuweisung (Ziff. 1 des Erbvertrags, vgl. vorne E. 2.1) die Aktien bei Vorversterben des Beschwerdeführers gegebenenfalls zunächst der Ehefrau zukommen werden. Inwieweit sich diese güterrechtliche Vereinbarung mit einer allfälligen erbvertraglichen Verpflichtung der Ehefrau verträgt, die Aktien nach dem Ableben des Beschwerdeführers auf die Kinder zu übertragen (vgl. Ziff. 3 des Erbvertrags, wiederum vorne E. 2.1), kann mit der StRK offengelassen werden. So oder anders kann im Erbvertrag (oder dessen Erfüllung) keine Gegenleistung des Beschwerdeführers an die Tochter erblickt werden. Auch sonst ist nicht ersichtlich, inwiefern die Tochter bei der Zuwendung mit einer Gegenleistung gerechnet haben könnte, die gegen eine Unentgeltlichkeit der Aktienübertragung spricht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Tochter nicht nur um die (unbestrittene) Unentgeltlichkeit der Zuwendung wusste, sondern diese auch wollte (vgl. dazu vorne E. 3.1). Daran ändert nichts, dass sie (wie auch der Beschwerdeführer) allenfalls im Zeitpunkt der Rückübertragung der Aktien davon ausgegangen ist (und auch heute noch erwarten

mag), die Aktien könnten irgendwann in Zukunft – spätestens nach Ableben beider Elternteile – (wieder) auf sie übergehen. Damit ist mit der StRK auch die Voraussetzung der Schenkungsabsicht zu bejahen.

3.6 Nach dem Gesagten stellt die Rückübertragung der 20 Namenaktien durch die Tochter auf den Beschwerdeführer eine Schenkung im Sinn von Art. 8 Abs. 1 ESchG dar, auf welcher grundsätzlich die Schenkungssteuer zu erheben ist.

4.

Der Beschwerdeführer rügt jedoch eine Verletzung verfassungsmässiger Grundsätze und macht geltend, diese stünden einer Besteuerung entgegen.

4.1 Angerufen ist zunächst das Gebot der Rechtsgleichheit bzw. der allgemeinen Gleichbehandlung (Art. 8 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 10 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), welches im Steuerrecht konkretisiert wird durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 104 Abs. 1 KV; dazu und weiterführend: BGE 147 I 16 E. 4.2.2 f. [Pra 109/2020 Nr. 116], 137 I 145 E. 2.1; BVR 2024 S. 294 E. 4.3.1 mit weiteren Hinweisen). Diesbezüglich macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, die Rückübertragung durch den Sohn sei nicht als Schenkung qualifiziert bzw. besteuert worden. Bei der Rückübertragung durch die Tochter handle es sich um einen identischen Sachverhalt, weshalb nun nicht davon ausgegangen werden könne, es liege eine steuerbare Schenkung vor (vgl. Beschwerde S. 2, 4 f., 7). – Entgegen seiner Auffassung kann der Beschwerdeführer aus dem Gleichbehandlungsgebot nichts zu seinen Gunsten ableiten: Selbst wenn mit ihm davon ausgegangen würde, dass mit der Rückübertragung durch den Sohn einerseits und mit jener durch die Tochter andererseits gleichartige Sachverhalte vorliegen, ist hier einzig entscheidend, dass das zweite Rechtsgeschäft eine Zuwendung im schenkungssteuerrechtlichen Sinn darstellt und die strittige Schenkungsbesteuerung dem Grundsatz nach der Rechtskontrolle standhält (vorne E. 3; angefochtener Entscheid

E. 5.8.2). Rechtsuchende können sich der korrekten Rechtsanwendung nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen entziehen (zu einer solchen «Gleichbehandlung im Unrecht» vgl. BGE 146 I 105 E. 5.3.1, 139 II 49 E. 7.1 [Pra 102/2013 Nr. 33]; BVR 2019 S. 15 [VGE 2018/23 vom 13.9.2018] nicht publ. E. 5.2, 2013 S. 85 E. 8.1). Die StRK hat auch die diesbezügliche Rechtslage zutreffend wiedergegeben und ist zu Recht zum Schluss gelangt, dass die massgeblichen Voraussetzungen hier nicht erfüllt sind. Insoweit kann auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (angefochtener Entscheid E. 8), welchen nichts beizufügen ist. Weder erweisen sich diese (entgegen dem Beschwerdeführer) als überspitzt formalistisch noch lassen sie eine unzulässige Erhöhung des Beweismasses erkennen.

4.2 Weiter macht der Beschwerdeführer eine Verletzung des Gebots von Treu und Glauben geltend (Vertrauensschutz, Art. 5 Abs. 3 i.V.m. Art. 9 Abs. 2 BV; Art. 11 Abs. 2 KV). Er bringt vor, die Steuerverwaltung habe ihm in Bezug auf die Rückübertragung der Aktien durch den Sohn mitgeteilt, sie sei nach vertiefter Prüfung zum Schluss gelangt, die Voraussetzungen für eine Schenkungsbesteuerung lägen nicht vor. Auf die entsprechende Auskunft der Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 14. Februar 2020 habe er vertraut, zumal das zweite, zeitlich nachgelagerte Rechtsgeschäft zwischen ihm und seiner Tochter identisch sei mit dem ersten und die Steuerverwaltung im hiesigen Verfahren nie geltend gemacht habe, die erste Auskunft sei falsch gewesen; solches habe er als Laie auch nicht erkennen können. Wenn nun die Steuerverwaltung auf dem zweiten Rechtsgeschäft zwischen ihm und seiner Tochter die Schenkungssteuer erhebe, verhalte sie sich widersprüchlich (Beschwerde S. 3 ff.). – Der verfassungsmässige Grundsatz von Treu und Glauben verleiht in der Form des Vertrauensschutzes einen Anspruch auf Schutz berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten. Art. 9 BV bzw. Art. 11 Abs. 2 KV schützt auch das Vertrauen in eine unrichtige behördliche Auskunft. Vorausgesetzt wird u.a., dass sich die (vorbehaltlose) Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die Bürgerin bzw. den Bürger berührende Angelegenheit bezieht (dazu und zu den weiteren Voraussetzungen vgl. BGE 148 V 128 [BGer 9C_736/2020 vom 10.12.2021] nicht publ. E. 5.2, 143 V 95 E. 3.6.2; BVR 2017 S. 540 E. 6.2, 2015 S. 15

E. 4.1). In dem vom Beschwerdeführer eingereichten Schreiben (BB 2; zu dessen Inhalt vgl. auch vorne E. 2.4) äussert sich die Steuerverwaltung einzig und allein zur Rückübertragung der Aktien durch den Sohn. Jene durch die Tochter erwähnt die Steuerverwaltung nicht; auch äussert sie sich nicht dazu, wie der diesbezügliche Sachverhalt aus schenkungssteuerlicher Sicht zu beurteilen wäre. Schon aus diesem Grund liegt in Bezug auf diese zweite Rückübertragung keine (hinreichend konkrete) vertrauensbegründende Auskunft oder Zusicherung der Steuerverwaltung vor, auf die sich der Beschwerdeführer mit Erfolg berufen könnte. Hinzu kommt, dass die Tochter die Aktien im Mai 2018 und damit zwei Jahre vor dem fraglichen Schreiben übertragen hatte (vgl. vorne E. 2.1 ff.). Das Argument des Beschwerdeführers, er habe aufgrund des Schreibens bei der Rücknahme der Aktien von der Tochter darauf vertrauen dürfen, dass keine Schenkungssteuer erhoben werde (Beschwerde S. 5), ist also auch aufgrund der Chronologie der Ereignisse unbehelflich.

4.3 Zusammengefasst hat die StRK zu Recht bestätigt, dass die Aktienrückübertragung durch die Tochter der Schenkungssteuer unterliegt (vorne E. 3). Die vom Beschwerdeführer angerufenen verfassungsmässigen Grundsätze hindern eine Besteuerung nicht (vorne E. 4.1 und E. 4.2 hiervor). Damit erweist sich die Beschwerde im Hauptantrag als unbegründet und hält der angefochtene Entscheid insoweit der Rechtskontrolle stand.

5.

Zu prüfen bleibt der für die Steuerbemessung massgebende Wert der zugewendeten Aktien.

5.1 Gemäss Art. 11 ESchG ist für die Bewertung – vorbehaltlich der Bestimmungen von Art. 12 bis 15 ESchG – auf den Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbs abzustellen. Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Objekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also eine unabhängige Drittperson unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (BVR 2012 S. 58 E. 3 a.A.; BGE 148 I 210 E. 4.4.3, je auch zum

Folgenden). Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (VGE 2011/385 vom 14.12.2012 E. 3.2, 2009/159 vom 20.4.2010 E. 3.3). Das gilt auch für Wertpapiere ohne Kurswert (dazu hinten E. 5.3). Bei deren Bewertung kann auch im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer grundsätzlich auf das Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 28. August 2008 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer) abgestellt werden (einsehbar unter: <www.ssk-csi.ch>, Rubriken «Themen/Kreisschreiben/Kreisschreiben 28» [Fassung vom Dezember 2022; nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 28]; grundlegend: BVR 2012 S. 58 E. 3.3.1 f. mit Hinweisen; kritisch zu dieser, auch in anderen Kantonen weit verbreiteten Bewertungspraxis aber Oehrli/Attinger, in Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, § 21 N. 15, 18 ff.). Das Kreisschreiben Nr. 28 stellt eine Verwaltungsverordnung dar, die sich darauf beschränkt, Regeln für das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltungen aufzustellen. Im Einzelfall vermag sie weder Rechte noch Pflichten zu begründen. Sie gilt jedoch praxismässig als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da sie auf jenen Überlegungen basiert, welche für die Preisbildung bei nichtkotierten Aktien massgebend sind (vgl. BGer 2C_1057/2018 vom 7.4.2020 E. 4.2.1; BGE 143 I 73 [BGer 2C_826/2015 vom 5. Januar 2017, Pra 107/2017 Nr. 40] nicht publ. E. 4.3). Auch das Verwaltungsgericht anerkennt das Kreisschreiben Nr. 28 als Grundlage für Schätzungen, solange nicht eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts oder besondere Umstände im Einzelfall ein Abweichen von dessen Bewertungsgrundsätzen gebieten (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.1 mit Hinweisen).

5.2 Die Steuerverwaltung bewertete die 20 rückübertragenen Aktien mit Fr. 928'000.--, ohne die angewandte Bewertungsmethode gegenüber dem Beschwerdeführer näher zu erläutern (Veranlagungsverfügung vom 3.2.2022 sowie Einspracheentscheid vom 13.1.2023, beides in Vorakten StV [act. 5B] pag. 15 ff., 27 ff.). Dabei handelt es sich um den Vermögenssteuerwert per 31. Dezember 2017 von 20 Aktien (vgl. vorne E. 2.2; ferner auch angefochtener Entscheid E. 6.1, 6.3; Rekurs vom 9.2.2023 S. 3, in Vorakten StRK [act. 5A] pag. 4; Formular 3.1 der Steuererklärung 2018 vom

1.10.2019, in Vorakten StV [act. 5B] pag. 7). Aus den Akten ergibt sich weiter, dass die Steuerverwaltung die Aktien in früheren Steuerperioden mit der sog. «Praktikermethode» (dazu E. 5.3 hiernach) und zwar nach dem «Modell 1» gemäss Rz. 7 des Kreisschreibens Nr. 28 bewertet hatte, wie sich aus den Angaben in den Bewertungsmeldungen ergibt (vgl. Bewertungen durch Steuerverwaltung per 31.12.2015 und 31.12.2016 vom 7.7.2017 bzw. 18.9.2018 sowie jeweiliges Formular 3.1 der Steuererklärungen 2016 und 2017 vom 24.11.2017 bzw. 13.11.2018; alles in Vorakten StV [act. 5C] pag. 122, 148, 190 ff., 228 ff.; zur entsprechenden Bewertungsmethode vgl. E. 5.3 hiernach). Mangels gegenteiliger Hinweise ist anzunehmen, dass die Aktien auch per 31. Dezember 2017 nach dieser Methode bewertet wurden. Die StRK ist ihrerseits zusammengefasst zum Schluss gelangt, zur Berechnung der Schenkungssteuer könne gestützt auf Art. 14 Abs. 2 ESchG i.V.m. Art. 49 StG behelfsmässig auf diesen Wert abgestellt werden, da der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbs nicht bekannt sei (angefochtener Entscheid E. 6.2 f.).

5.3 Es steht fest, dass die Tochter die rückübertragenen Aktien im Privatvermögen hielt, diese nach der Rückübertragung auch beim Beschwerdeführer zum Privatvermögen gehörten und es sich um nichtkотиerte Aktien handelt. Gemäss Kreisschreiben Nr. 28 entspricht der Verkehrswert bei nichtkотierten Wertpapieren (ohne bekannte Kursnotierungen) dem inneren Wert. Er wird nach den Bewertungsregeln des Kreisschreibens in der Regel als Fortführungswert berechnet (Rz. 2 Abs. 4 erster und zweiter Satz). Dementsprechend ist zunächst der Unternehmenswert zu bestimmen. Dieser ergibt sich aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts (sog. «Praktikermethode»; Kreisschreiben Nr. 28 Rz. 34). Zur Ermittlung des Ertragswerts ist entsprechend dem Modell 1 (E. 5.2 hiervor) auf die Jahresabschlüsse der Steuerperiode sowie des Vorjahrs abzustellen, wobei der um allfällige steuerrechtlich bedingte Aufrechnungen und Abzüge korrigierte Ertrag der Steuerperiode doppelt und jener des Vorjahrs einfach gewichtet wird. Der derart errechnete durchschnittliche Reingewinn wird schliesslich kapitalisiert, woraus sich der Ertragswert ergibt (zum Ganzen: Rz. 7 ff., 34). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwerts ist die Jahresrechnung der Steuerperiode (Rz. 11 Abs. 1; zu den Bewertungsvorgaben im Einzelnen vgl. Rz. 12 ff.). Nach Ermittlung

des Unternehmenswerts ist der Wert der einzelnen Aktien zu berechnen. Bei Unternehmen wie der Gesellschaft des Beschwerdeführers, die nur eine Titelkategorie ausgegeben haben, entspricht der Steuerwert eines Titels dem Unternehmenswert, dividiert durch die Anzahl Titel (Rz. 52 Abs. 1; vorne E. 2.1).

5.4 Die von der Vorinstanz primär angewandte Bestimmung von Art. 14 Abs. 2 ESchG regelt die sachliche Bemessung bei einer Unternehmensnachfolge und sieht vor, dass für Wertschriften des Privatvermögens der Steuerwert gilt. Die streitbetroffenen Aktien wurden indessen nicht im Rahmen einer Unternehmensnachfolge übertragen (vgl. auch angefochtener Entscheid E. 7), sondern (angeblich) um diese nach Rückübertragung der Aktien neu regeln zu können für den Fall, dass der Beschwerdeführer vor seiner Ehefrau versterben sollte (vorne E. 2.1, 3.3. a.E.). Daher scheint fraglich, ob die streitbetroffenen Aktien gestützt auf Art. 14 Abs. 2 ESchG bewertet werden können. Dem von der StRK zitierten Verwaltungsgerichtsurteil lässt sich für den vorliegenden Sachverhalt insoweit keine Antwort entnehmen, stand dort in tatsächlicher Hinsicht doch eine Unternehmensnachfolge im Raum (BVR 2012 S. 58 E. 4.3 f.). Da (auch) keine anderen Ausnahmetatbestände zu Art. 11 ESchG erfüllt sind, gilt es hier in Anwendung dieser Bestimmung grundsätzlich den Verkehrswert der rückübertragenen Aktien zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbs (hier: 24.5.2018) zu ermitteln (sog. Verkehrswertprinzip, vgl. Taxinfo zu Art. 11 ESchG, einsehbar auf: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Privatpersonen, selbständig Erwerbstätige, Landwirtinnen und Landwirte/11. Erbschafts- und Schenkungssteuern/sachliche Bemessung, Grundsatz (Art. 11 ESchG)», in der noch heute geltenden Fassung vom 6.11.2013). Wohl ist nicht generell ausgeschlossen, dass der Steuerwert zum Jahresende, welcher dem Zeitpunkt der zu beurteilenden Zuwendung am nächsten liegt, als Verkehrswert im Sinn von Art. 11 ESchG angesehen oder behelfsmässig als solcher verwendet werden kann (vgl. die entsprechende Praxis zu Art. 14 ESchG in Taxinfo, einsehbar auf: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Privatpersonen, selbständig Erwerbstätige, Landwirtinnen und Landwirte/11. Erbschafts- und Schenkungssteuern/Unternehmensnachfolge (Art. 14 ESchG)», in der heute geltenden Fassung vom 2.3.2023). Der Beschwerdeführer bringt jedoch zusammengefasst vor, dass der per 31. Dezember 2017 ermittelte Steuerwert in seinem

Fall nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führe, weil die Gesellschaft in den diesfalls massgebenden Jahren 2016 und 2017 ausserordentlich hohe Konsortiumsgewinne erzielt und sich der Steuerwert damit fast verdoppelt habe. Dieser entspreche deshalb nicht dem gemäss Art. 11 ESchG für die Schenkungssteuer massgeblichen Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbs (Beschwerde S. 6 f.).

5.5 Die Jahresrechnungen 2015 bis 2019 zeigen in der Tat bei den Erfolgspositionen «F. _____» und «G. _____» (nachfolgend: BHG [total]) starke Schwankungen, wobei diese auf die vom Beschwerdeführer erwähnten Konsortiumsgewinne zurückzuführen sein dürften (in den Jahresrechnungen 2015 bis 2017 als «Betriebsfremder und ausserordentlicher Erfolg, Steuern» und in der Jahresrechnung 2019 als «Ausserordentlicher Erfolg» betitelt). Verbucht wurden unter diesen Titeln Erfolge in der Höhe von Fr. 1'491.90 bzw. Fr. 101'033.04 (2015), Fr. 6'774.65 bzw. Fr. 302'905.56 (2016), Fr. 405'934.70 bzw. Fr. 414'581.76 (2017) und Fr. -35'905.50 bzw. Fr. 136'859.99 (2018; Vorakten StV [act. 5C] pag. 217, 247, 267, 308). Ermittelt und veranlagt wurden jeweils die folgenden Reingewinne (Vorakten StV [act. 5C] pag. 177 f., 220 f., 251 f., 289):

	Erfolg BHG (total)	Veranlagter Reingewinn (Bund und Kanton)
2015	Fr. 102'524.94	Fr. 0.--
2016	Fr. 309'680.21	Fr. 204'800.--
2017	Fr. 820'516.46	Fr. 557'200.--
2018	Fr. 100'954.49	Fr. 176'900.--

Im Jahr 2019 verbuchte die Gesellschaft bei den beiden «BHG» Erfolge von Fr. -495.40 bzw. Fr. 6'589.43 bei einem Verlust (nach Steuern) von Fr. 26'294.92 (BB 8 S. 3, 8). Die Veranlagung der Gesellschaft für das Steuerjahr 2019 liegt dem Gericht zwar nicht vor. Es darf angesichts der vorgenannten Zahlen aber davon ausgegangen werden, dass das Jahresergebnis weit unter dem im Jahr 2017 veranlagten Reingewinn liegen dürfte. Hinsichtlich der Aktienbewertung ergibt sich folgendes Bild: Mit dem Beschwerdeführer lässt sich feststellen, dass in den Jahren 2015 bis 2017 mit zunehmendem Reingewinn auch die Steuerwerte gestiegen sind und sich

etwa der per 31. Dezember 2017 ermittelte Steuerwert im Vergleich zum Vorjahr fast verdoppelt hat (E. 5.4 hiervor a.E.). Während die Steuerverwaltung per 31. Dezember 2015 einen Steuerwert von Fr. 9'500.-- ermittelt hatte, kam sie in den Jahren 2016 und 2017 auf Werte von Fr. 25'400.-- bzw. Fr. 46'400.-- pro Aktie (Vorakten StV [act. 5C] pag. 175, 190 ff., 229 ff.). Für die Jahre 2018 und 2019 fehlen Berechnungen zum Steuerwert. Es liegt aber auf der Hand, dass eine Unternehmensbewertung nach der «Praktikermethode» (vgl. vorne E. 5.3) zu keinem anderen Ergebnis führen kann, als dass – bei mehr oder weniger stabilem Substanzwert – der Unternehmenswert bzw. Steuerwert pro Aktie bei überdurchschnittlich hohen Reingewinnen ebenfalls überdurchschnittlich hoch und bei einem sehr viel tieferen, allenfalls negativen Jahresergebnis entsprechend tief sein muss.

5.6 Nachdem die in den Steuerjahren 2018 und 2019 deklarierten Gewinne sowie der für 2018 veranlagte Reingewinn im Vergleich zu den Vorjahren 2016 und 2017 wieder deutlich gesunken waren (E. 5.5 hiervor), müsste in diesen Jahren demnach auch der jeweilige Steuerwert der Aktien erheblich gesunken sein. Damit deutet Einiges darauf hin, dass der strittigen Bemessung der Schenkungssteuer im mehrjährigen Vergleich massiv überdurchschnittliche Reingewinne zugrunde liegen. Auch die im Jahr 2018 verbuchten Erfolge der «BGH» bzw. der veranlagte Reingewinn sprechen vor diesem Hintergrund dafür, dass der von der Steuerverwaltung (behelfsmässig) verwendete und von der StRK bestätigte Steuerwert der Aktien per 31. Dezember 2017 wesentlich über dem Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbs liegen könnte, wie er nach Art. 11 ESchG massgebend ist (vgl. E. 5.5 hiervor). Da der Steueranspruch im gleichen Zeitpunkt entsteht (vgl. Art. 10 ESchG) und er sich damit von Gesetzes wegen nicht auf einen Wert belaufen kann, der höher ist als der Verkehrswert im Sinn von Art. 11 ESchG, könnte die behelfsmässige Verwendung des per 31. Dezember 2017 ermittelten Vermögenssteuerwerts hier nicht nur Art. 11 widersprechen, sondern auch Art. 10 ESchG. Es erscheint jedenfalls angezeigt, die rückübertragenen Aktien zum Zweck der Schenkungsbesteuerung per 24. Mai 2018 neu zu bewerten. Ob eine Bewertung gestützt auf das für die Vermögensbesteuerung konzipierte Kreisschreiben Nr. 28 im vorliegenden Fall zu einem gesetzeskonformen Verkehrswert führt (allenfalls über den vom Beschwerdeführer verlangten Abzug der Konsortiumsgewinne, vgl.

Beschwerde S. 7 f. sowie Kreisschreiben Nr. 28 Rz. 9 Abs. 2 Bst. a) oder sich andere Bewertungsmethoden besser eignen (vorne E. 5.1 a.E.; Kreisschreiben Nr. 28 Rz. 5; Kommentar Kreisschreiben Nr. 28, S. 4 [betreffend DCF-Methode], aber auch BVR 2012 S. 58 E. 3.3.1 sowie Oehli/Attinger, a.a.O., § 21 N. 20 [ebenfalls betreffend DCF-Methode]), ist unklar. Die Schätzungsgrundlagen werden im Rahmen der Neubewertung in jedem Fall so zu wählen sein, dass das Bewertungsergebnis den rechtserheblichen wirtschaftlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt (vgl. Kommentar Kreisschreiben Nr. 28, S. 3; ferner auch VGE 2015/125 E. 5.3 [betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007]).

5.7 Nach dem Gesagten bestehen erhebliche Zweifel daran, dass die rückübertragenen 20 Aktien zum Zweck der Schenkungsbesteuerung gesetzeskonform bewertet wurden bzw. der per 31. Dezember 2017 ermittelte Steuerwert der Aktie als Hilfswert verwendet werden durfte mit der Folge, dass gegebenenfalls auch die beim Beschwerdeführer erhobene Schenkungssteuer zu hoch bemessen wäre. Die StRK hätte nicht unbesehen auf den von der Steuerverwaltung eingesetzten Wert abstellen dürfen, sondern aufgrund ihrer grundsätzlichen Pflicht zur Feststellung des Sachverhalts von Amtes wegen weitere Abklärungen treffen müssen (Untersuchungspflicht, Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 198 Abs. 2 i.V.m. Art. 166 Abs. 2 und 3 StG), zumal der Beschwerdeführer in seiner Rekurschrift darauf hingewiesen hat, dass der verwendete Steuerwert wegen ausserordentlicher Effekte unüblich hoch war (Vorakten StRK [act. 5A] pag. 4). Der angefochtene Entscheid hält insofern der Rechtskontrolle nicht stand. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts, als letzte kantonale Instanz den Verkehrswert im Sinn von Art. 11 ESchG anstelle der Vorinstanz zu ermitteln, zumal es sich dabei um einen Schätzwert handelt (vgl. vorne E. 5.1). Vielmehr ist die Sache zur neuen Untersuchung und allenfalls Bewertung der rückübertragenen 20 Aktien an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 6.1 hiernach).

6.

6.1 Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde in Bezug auf das Eventualbegehren (vgl. vorne Bst. C) als begründet und ist dahin gutzuheissen, als der angefochtene Entscheid vom 20. Februar 2024 aufzuheben sowie die Sache zur neuen Untersuchung und allenfalls Bewertung der rückübertragenen 20 Aktien an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2022/229/230 vom 12.2.2024 E. 5.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

6.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen nur teilweise durch. Er hat auch im Kostenpunkt als nur teilweise obsiegend zu gelten, da nach dem Gesagten ausgeschlossen ist, dass die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubewertung der rückübertragenen 20 Aktien noch zu einer vollständigen Gutheissung des Hauptbegehrens führen kann. Nur bei Fortbestehen dieser Möglichkeit wäre aber nach der Praxis des Verwaltungsgerichts im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen (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). Unter Berücksichtigung aller Umstände rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführer für die Kostenverlegung als zur Hälfte obsiegend zu betrachten. Er hat somit die Hälfte der Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 25 ESchG i.V.m. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG).

6.3 Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festzulegen haben (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

7.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide. Sie können gegebenenfalls unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. Februar 2024 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. 4'000.--, werden dem Beschwerdeführer zur Hälfte, ausmachend Fr. 2'000.--, auferlegt; die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben. Die dem Beschwerdeführer auferlegten Verfahrenskosten werden dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Beschwerdegegnerin
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern

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. BGG geführt werden.