

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 328 vom 22. Dezember 2025

BE Verwaltungsgericht, 2025-12-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2024_328

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 328 du 22 décembre 2025

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 328 del 22 dicembre 2025

Regeste

Grundstückgewinnsteuer 2021 (Entscheid der Steuerrekurskommission vom 19. September 2024; 100 23 170) | Vermögensgewinn

Erwägungen

E. 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentcheid handelt es sich materiell um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (statt vieler: BGE 150 II 346 E. 1.3.2, 142 II 20 E. 1.2; BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekursver-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 4 fahren 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.

E. 1.2

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

E. 2.1

Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Steuerobjekt; Art. 128 Abs. 1 StG). Als Veräusserung gelten dabei insbesondere Verkauf, Tausch und Enteignung (vgl. Art. 130 Abs. 1 StG). Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, wie die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-gesellschaft und die entgeltliche Übertragung eines Kaufsrechts an einem Grundstück, unterliegen ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer (sog. wirtschaftliche Handänderung; vgl. Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 12 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes

vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche und juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 4 StHG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich ausgehend vom Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Verkaufserlös des veräusserten Grundstücks, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG).

E. 2.2

Eine wirtschaftliche Handänderung im Sinn einer «Generalklausel» liegt nach der insbesondere zu Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG ergangenen Praxis bei Rechtsgeschäften vor, welche die wesentlichen Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht rechtsgeschäftlich übertragen und so tatsächlich und wirtschaftlich wie eine zivilrechtliche Handänderung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 5 wirken (vgl. auch zum Folgenden Hunziker/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 12 N. 47 ff.). Dies trifft zu, wenn die Käuferschaft eine Stellung erhält, die (weitgehend) jener eines zivilrechtlichen Eigentümers entspricht, und von den damit verbundenen Befugnissen auch wirklich Gebrauch macht. Die vom Gesetz geforderte Gleichstellung mit der Übertragung des dinglichen Vollrechts bzw. einer «Veräusserung» des Grundstücks (vgl. Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG) ist bei wirtschaftlichen Vorgängen erfüllt, aufgrund derer die Befugnisse umfassend übergehen und einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal (noch) aussteht; diese umfassende Verfügungsmacht umschliesst in tatsächlicher Hinsicht die Befugnis auf Besitz, Gebrauch, Fruchtgenuss, Änderung, Trennung, Verschlechterung oder Zerstörung, in rechtlicher Hinsicht auf Verkauf, Schenkung oder Belastung des Grundstücks. Der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung ist dabei nicht leichthin anzunehmen bzw. restriktiv zu handhaben, weil nur so Gewähr dafür besteht, dass die steuerlichen Folgen des Rechtsgeschäfts vorhersehbar sind, wie dies das Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) voraussetzt (BGE 9C_279/2024 vom 14.2.2025 E. 5.3.1; BGer 2C_666/2015 vom 7.10.2016, in ASA 85 S. 380 E. 5.2, 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, in StR 2016 S. 226 E. 2.2 und 2.4.2, 2C_138/2014 vom 12.12.2014, in ASA 83 S. 608 E. 2.2.4 und 3.4.4; vgl. auch etwa VGE 2017/275 vom 10.9.2018 E. 2.2; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstücksgewinnsteuerrecht, 2021, § 6 N. 40 f.; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, Art. 130 N. 39 ff. mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3

Als (bei der Bemessung zu berücksichtigende) Aufwendungen gelten die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung untrennbar verbunden sind oder die zur Verbesserung oder Wertvermehrung des veräusserten Vermögensbestands teils beigetragen haben (Art. 142 Abs. 1 StG). Die Aufwendungen müssen grundsätzlich nachgewiesen werden. Es können nur Ausgaben berücksichtigt werden, die während der Besitzesdauer (vgl. dazu E. 2.4 hiernach) gemacht worden sind. Vor dem Eigentumserwerb getätigte Ausgaben gelten als mit dem

Kaufpreis abgegolten (VGE 2009/170 vom 22.10.2010 E. 4.1;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 6 vgl. auch etwa VGE 2016/208 vom 14.6.2018 E. 2.3; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 4 ff., 7).

E. 2.4

Die Berechnung der massgebenden Besitzesdauer und deren Auswirkungen auf die Ermittlung des Grundstückgewinns sind in Art. 144 StG soweit hier interessierend wie folgt geregelt: 1 Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstücksgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent. Unter der Besitzesdauer ist die Eigentumsdauer, also der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräusserung, zu verstehen. Massgebend für die Bestimmung dieses Zeitraums sind bei zivilrechtlichen Veräusserungen im Allgemeinen Eintrag und Löschung im Grundbuch (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 144 N. 2). Bei wirtschaftlichen Veräusserungen (vgl. vorne E. 2.1 und hinten E. 4 [Ingress] und E. 4.1) ist für die Bestimmung der Besitzesdauer jedoch auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem die Verfügungsmacht übergeht (BGer 2C_704/2013 vom 1.5.2014 E. 4.1 mit Hinweisen; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 11 N. 10).

E. 3

Der Beschwerdeführer veräusserte das Grundstück B._____ Gbbl. Nr. 1_____ am 25. Oktober 2021 (Grundbucheintrag) zu einem Preis von Fr. 7'050'000.--. Es ist unbestritten, dass er für den Gewinn aus diesem Verkauf steuerpflichtig ist und das Grundstück bei der zivilrechtlichen Handänderung (in Ausübung des Kaufrechts mit Grundbucheintrag am 23.10.2003) zum Preis von Fr. 1'250'000.-- erworben hat. Ebenso ist die Höhe der von ihm nach diesem zivilrechtlichen Erwerb getätigten und zu berücksichtigenden wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 1'892'507.-- unstrittig. Streitig ist indessen, ob für die Berechnung der Besitzesdauer nicht ein früherer Zeitpunkt als die zivilrechtliche Handänderung massgebend ist und ob die wertvermehrenden Aufwendungen, die er vor der zivilrechtlichen Handänderung getätigt hatte, bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung (ebenfalls) zu berücksichtigen sind.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 7

E. 3.1

Der Streitigkeit liegt folgender grundsätzlich unbestrittener Sachverhalt zugrunde: Der Beschwerdeführer ist amerikanischer Staatsbürger und wohnte im Jahr 1994 mit seiner Familie in der Schweiz. Im Hinblick auf die von ihm und seiner Familie angestrebte Aufenthaltsbewilligung beabsichtigte er eine Kunst- und Antiquitätengalerie zu eröffnen und suchte hierfür eine geeignete Betriebsstätte. Als Angehöriger eines ausländischen Staates ohne Recht, sich in der Schweiz niederzulassen, war für ihn aufgrund des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1983 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG; SR 211.412.42) der sofortige Kauf einer Liegenschaft allerdings rechtlich nur sehr eingeschränkt möglich. Am 26. Juli 1994 schloss der Beschwerdeführer deshalb mit dem damaligen Eigentümer des Grundstücks B._____ Gbbl. Nr. 1_____ «lediglich» einerseits einen Mietvertrag über die Erdgeschossräume der darauf stehenden

Liegenschaft ab. Das Mietverhältnis begann am 1. September 1994, war auf die Dauer von zehn Jahren befristet und sah einen monatlichen Mietzins von Fr. 3'000.-- vor. Andererseits bzw. zugleich vereinbarten die Parteien am vor- erwähnten Grundstück ein während der Mietdauer ausübbares, limitiertes Vorkaufsrecht sowie ein vom 1. September 1999 bis zum 31. August 2004 befristetes Kaufsrecht. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 1'250'000.-- festgesetzt (Vorakten StRK [act. 3C] pag. 31 ff., 36 f.). Gemäss Kaufsrechtsvertrag vom 30. Juni 1995 erfolgte die Einräumung des übertragbaren und vererblichen Kaufsrechts unentgeltlich (Vorakten StRK [act. 3C] pag. 52). Der Mietver- trag, das limitierte Vorkaufsrecht und – nachdem am 24. Mai 1995 die Bewil- ligung zur Einräumung des Kaufsrechts durch das Regierungsstatthalteramt B._____ erteilt worden war (Vorakten StRK [act. 3C] pag. 58 ff.) – das befristete Kaufsrecht wurden im Grundbuch vorgemerkt (Vorakten StRK [act. 3C] pag. 27). Nach Antritt des Mietverhältnisses liess der Beschwerdeführer das gemietete Erdgeschoss bis auf die Grundstruktur zurückbauen und sanieren (vgl. Rechnungen 1994-2003, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 85 ff.). Der Umbau wurde vom Beschwerdeführer organisiert und überwacht. Seinen Angaben zufolge beliefen sich die von ihm selbst getragenen wertvermehrenden Aufwendungen auf total Fr. 688'707.-- (vgl. Rechnungen 1994-2003, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 85 ff.; Beschwerde Rz. 31, 37 auch zum Folgenden). Diese Kosten umfassten auch eine Zahlung von Fr. 20'000.-- an die Eigentümerschaft einer Nachbarsparzelle, wozu sich der Beschwerdeführer mit Vereinbarungen vom 26. Mai bzw. vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 8 6./7. September 2000 verpflichtet hatte (sog. «C._____ Agreements»; Vorakten StRK [act. 3C] pag. 642, 644). Die umgebauten Räumlichkeiten im Erdgeschoss stellte er im Rahmen eines Untermietverhältnisses der von ihm gegründeten D._____ SA zur Verfügung, die dort eine Kunst- und Antiquitätengalerie betrieb (Handelsregisterauszug, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 79). Am 27. Juni 2000 reichte der Beschwerdeführer bei der Einwohnergemeinde (EG) B._____ ein Baugesuch ein für die Sanierung des bestehenden Gebäudes mit Rückführung der Bausubstanz auf die originalen Strukturen (vgl. Vorakten StRK [act. 3C] pag. 574). Mit Gesamtentscheid vom 30. Januar 2001 bewilligte der Regierungsstatthalter das Vorhaben (Vorakten StRK [act. 3C] pag. 603 ff.) und verlängerte die Baubewilligung mit Entscheid vom 16. Januar 2003 um zwei Jahre (Vorakten StRK [act. 3C] pag. 620 ff.). Am 19. März 2001 übte der Beschwerdeführer sein Kaufsrecht aus und erwarb das Grundstück – aufgrund der ihm zwischenzeitlich erteilten Niederlassungsbewilligung bewilligungsfrei (vgl. Art. 5 Abs. 1 Bst. a BewG) – zum vereinbarten Ausübungspreis von Fr. 1'250'000.--; der Grundbucheintrag erfolgte am 23. Oktober 2003. Am 10. Oktober 2003 begannen die Bauarbeiten zur Sanierung des bestehenden Gebäudes (vgl. Rechnung E._____ AG vom 21.1.2004, Rechnung F._____ vom 24.11.2003, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 169 ff.). Für diese Renovierung machte der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Ver- fahren insgesamt Kosten von Fr. 1'921'985.55 geltend (Fr. 1'444'846.35 in den Jahren 2003 bis 2008 und Fr. 477'139.20 in den Jahren 2009 bis 2019; Rekurs vom 14.4.2023 Rz. 60 und 63, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 36), wo- von die StRK Fr. 1'892'507.05 als wertvermehrende Aufwendungen berück- sichtigte (angefochtener Entscheid E. 6.4).

E. 3.2

Die StRK erachtet für die Bestimmung des Erwerbszeitpunkts die zi- vilrechtliche Handänderung als massgebend (Grundbucheintrag vom 23.10.2003). Zusammenfassend hat

sie erwogen, durch die Einräumung eines Kaufsrechts erhalte die berechtigte Person keine Stellung, die jener eines zivilrechtlichen Eigentümers entspreche. Erst wenn das Kaufsrecht ausgeübt werde, müsse der Eigentümer das Eigentum und damit die Verfügungsmacht übertragen, und der Kaufsrechtsberechtigte den Kaufpreis entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt könne der Kaufsrechtsbelastete grundsätzlich immer noch frei über sein Eigentum verfügen. Die Eintragung des Kaufs-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 9 rechts im Grundbuch am 30. Juni 1995 sei hier auch nicht als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren, zumal das Kaufsrecht unentgeltlich eingeräumt worden sei und vom Beschwerdeführer ohnehin erst ab dem 1. September 1999 habe ausgeübt werden können. Das Mietverhältnis sowie das limitierte Vorkaufsrecht seien inhaltlich weniger umfassend als das Kaufsrecht und daher unbeachtlich. Wertvermehrende Aufwendungen, die der Beschwerdeführer vor der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung getätigt habe, dürften nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sodann nicht zum Abzug gebracht werden. Dass der Beschwerdeführer vom Vermieter für seine Investitionen nicht entschädigt worden sei und die Liegenschaft aus rechtlichen Gründen nicht sofort erwerben konnte, vermöge daran nichts zu ändern (angefochtener Entscheid E. 4 f.).

E. 3.3

Der Beschwerdeführer ist hingegen der Ansicht, dass mit Abschluss des Vertrags vom 26. Juli 1994 die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Handänderung erfüllt seien: So habe er ab diesem Zeitpunkt in einem umfassenden Sinn die Projekt- und Verfügungshoheit (Organisation des Umbaus und Sanierung des Gebäudes bzw. Berechtigung, das Grundstück zu vordefinierten Konditionen zu erwerben, gegebenenfalls das Kaufsrecht zu übertragen) innegehabt. Er allein habe mit den Bewilligungs- und übrigen Behörden verkehrt und sei auch gegenüber Architekten, Handwerkern und Nachbarn in seinem (eigenen) Namen wie ein Eigentümer aufgetreten. Die zivilrechtliche Übertragung sei nur unterblieben, weil er als Ausländer die Liegenschaft rechtlich nicht sofort habe kaufen können. Durch die Kombination der Verträge (Miet-, Vorkaufs- und Kaufsrechtsvertrag) sowie in Verbindung mit dem Verhalten der Parteien habe er einzig – aber immerhin – die umfassende Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt. Für die Bestimmung der Besitzesdauer sei daher auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses vom 26. Juli 1994 abzustellen; die von ihm seither getätigten wertvermehrenden Aufwendungen seien in Abzug zu bringen. Mit Inkrafttreten des StHG sei der Gestaltungsspielraum der Kantone eingeschränkt worden, weshalb die noch zum altem Recht ergangene verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von wertvermehrenden Aufwendungen vor der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung nicht weitergeführt werden könne. Selbst wenn vorliegend nicht von einer wirtschaftlichen Handänderung auszugehen sei, würde bei Nichtberücksichtigung der von

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 10 ihm getragenen und vom vormaligen Eigentümer nicht entschädigten Aufwendungen ein Mehrwert besteuert, der aufgrund seiner Investitionen entstanden und daher nicht «unverdient» sei. Dies verletze das in Art. 12 Abs. 1 StHG verankerte Kongruenzprinzip (Beschwerde Rz. 44 ff.) und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; Beschwerde Rz. 42 und 74 ff.).

E. 4

Werden die wesentlichen Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht bereits vor der zivilrechtlichen Handänderung rechtsgeschäftlich übertragen (wirtschaftliche Handänderung), ist für die Bestimmung der Besitzesdauer auf diesen früheren Zeitpunkt abzustellen. Während dieser Besitzesdauer vorgenommene wertvermehrnde Aufwendungen sind bei der Gewinnberechnung abzuziehen (vgl. vorne E. 2.1 ff.). Strittig und zu prüfen ist, ob dem Beschwerdeführer bereits vor der zivilrechtlichen Handänderung – insbesondere aufgrund der Rechtsgeschäfte vom 26. Juli 1994 (vgl. vorne E. 3.1) – die umfassende Verfügungsmacht übertragen wurde und damit auf eine frühere wirtschaftliche Handänderung abzustellen ist.

E. 4.1

Im Licht der dargelegten Rechtsgrundlagen ist dem Beschwerdeführer zwar zunächst insoweit beizupflichten, als die Verfügungsmacht des vormaligen Eigentümers bereits vor der zivilrechtlichen Handänderung in gewissem Umfang eingeschränkt war, während er selbst faktisch über einzelne Eigentümerbefugnisse verfügte: So erhielt der Beschwerdeführer in rechtlicher Hinsicht durch die Verträge vom 26. Juli 1994 sowie 30. Juni 1995 ein limitiertes Vorkaufs- und Kaufsrecht am Grundstück. In tatsächlicher Hinsicht konnte er u.a. die Räumlichkeiten im Erdgeschoss der Liegenschaft nutzen, auf eigene Kosten umbauen und selbstständig eine Baubewilligung für die Sanierung des bestehenden Gebäudes erlangen (vgl. vorne E. 3.1). Aus den Akten geht diesbezüglich nichts hervor, was auf ein aktives Verhalten des vormaligen Eigentümers hinwies, abgesehen davon, dass dieser die Baugesuchspläne mitunterzeichnete (vgl. z.B. Vorakten StRK [act. 3B] pag. 593, 597). Dies erlaubt jedoch den Schluss nicht, die Eigentümerbefugnisse seien bereits vor der zivilrechtlichen Handänderung umfassend auf den Beschwer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 11 deführer übergegangen, so dass einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal noch ausgestanden hätte. Wie nachfolgend begründet, liegt weder ein steuergesetzlich ausdrücklich erwähnter noch ein nicht kodifizierter Anwendungsfall einer wirtschaftlichen Handänderung im Sinn der Generalklausel vor (vgl. E. 4.2 ff. hiernach).

E. 4.2

Die entgeltliche Übertragung eines Kaufsrechts an einem Grundstück wirkt bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung und unterliegt damit der Grundstückgewinnsteuer (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG; vorne E. 2.1 f.). Mit diesem Beispiel hat der Gesetzgeber den in den Boomjahren des Liegenschaftshandels häufigsten Anwendungsfall von sog. Kettengeschäften ausdrücklich als wirtschaftliche Handänderung statuiert. Bei solchen Geschäften werden im Rahmen obligatorischer Berechtigungen, verbunden mit mehrmaliger, kurzfristiger Weiterübertragung der Rechtsstellung, eine ganze «Kette» von berechtigten Personen bis zum Eigentumswechsel dazwischengeschaltet. Neben dem zivilrechtlichen Eigentumswechsel am Ende der Kette stellen die vorangehenden entgeltlichen Übertragungen des Kaufsrechts, aber auch ein Verzicht auf die Ausübung eines Kaufsrechts gegen Entgelt, grundsätzlich wirtschaftliche Veräusserungen dar, die besteuert werden (VGE 21779 vom 3.11.2005 E. 4.2; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 45 mit Hinweisen; Peter Locher, a.a.O., S. 196 f., 201 f.; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N. 49 ff.). – Mit den Verträgen vom 26. Juli 1994 und 30. Juni 1995 wurde dem Beschwerdeführer zwar ein übertragbares und vererbliches

Kaufrecht eingeräumt (vorne E. 3.1). Er hat das Kaufrecht aber weder entgeltlich an eine Drittperson übertragen, noch hat er zu Gunsten einer Drittperson auf die Ausübung des Kaufrechts verzichtet. Vielmehr hat er selbst davon Gebrauch gemacht. Allein damit unterscheidet sich der zu beurteilende Sachverhalt von der entgeltlichen Übertragung eines Kaufrechts, die der zivilrechtlichen Veräusserung gemäss Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG gleichgestellt ist.

E. 4.3

Ein anderer (nicht kodifizierter) Anwendungsfall einer wirtschaftlichen Handänderung im Sinn der Generalklausel (vgl. vorne E. 2.2), bei dem durch die Kombination von verschiedenen Rechtsgeschäften die umfassende Verfügungsmacht übertragen wird, ist ebenfalls nicht ersichtlich:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 12

E. 4.3.1

Das Verwaltungsgericht hat sich im Urteil vom 3. März 1986 bereits mit einem ähnlich gelagerten Sachverhalt befasst: Im zu beurteilenden Fall schlossen im Jahr 1972 der Liegenschaftseigentümer und der ausländische Staatsangehörige F. zeitgleich u.a. einen Kaufrechts- und einen Mietvertrag ab. Das übertragbare und vererbliche Kaufrecht (mit einem vereinbarten Kaufpreis von Fr. 398'000.--) wurde F. während der Dauer des Mietverhältnisses unentgeltlich eingeräumt. Das im Grundbuch eingetragene Mietverhältnis war auf die Dauer von zehn Jahren befristet und sah einen Gesamtmietzins von Fr. 0.-- vor. Im Jahr 1978 übte F. sein Kaufrecht aus und erwarb die Liegenschaft, nachdem für ihn der Liegenschaftserwerb trotz der bundesrechtlichen Beschränkungen nach dem damals massgeblichen Bundesbeschluss vom 23. März 1961 über die Bewilligungspflicht für den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewB; AS 1961 203) nun möglich geworden war. Im Jahr 1983 veräusserte F. das Objekt (zusammen mit Garage und Gebäudeplatz als weitere Liegenschaft) zum Preis von Fr. 600'000.-- an eine Drittperson weiter. Das Verwaltungsgericht berücksichtigte die vor dem zivilrechtlichen Erwerb 1978 bzw. während der Mietdauer getätigten wertvermehrenden Aufwendungen (von F. auf rund Fr. 90'000.-- bestimmt) bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung nicht. Zusammenfassend erwog es, dass grundsätzlich nur während der Eigendumsdauer vorgenommene Ausgaben berücksichtigt werden könnten. Der veräusserungsähnliche Tatbestand der entgeltlichen Übertragung des Kaufrechts erfasse ausschliesslich sog. Kettengeschäfte; ein solches liege aber nicht vor. Die blosser Begründung bzw. Einräumung der ganzen oder teilweisen tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht – im zu beurteilenden Fall durch Einräumung des Kaufrechts in Kombination mit dem Mietvertrag – stelle keine wirtschaftliche Veräusserung dar und sei für die Grundstückgewinnsteuer daher nicht relevant. Bei der Begründung eines limitierten Vorkaufs- oder Kaufrechts erfolge eine Liegenschaftsbewertung für einen in der Zukunft liegenden Handänderungszeitpunkt, wobei die Parteien sich typischerweise Überlegungen hinsichtlich der möglicherweise in- zwischen eintretenden Teuerung einerseits und der allenfalls noch vorzunehmenden Unterhalts- bzw. wertvermehrenden Arbeiten andererseits anstellten. Mit dem grundbuchlich festgehaltenen Kaufpreis seien (zumindest steuerlich) auch die vor dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb getätigten werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen als abgegolten zu

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 13 erachten. Die Liegenschaft sei folglich erst durch Ausübung des Kaufrechts im Rahmen des zivilrechtlichen Erwerbs 1978 «Vermögensbestandteil» (Art. 86 Abs. 1 des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern [aStG; GS 1944 S. 153 ff.; Fassung vom 28. Juni 1964; GS 1964 S. 137 ff.]; heute: Art. 142 Abs. 1 StG) geworden, weshalb wertvermehrende Aufwendungen erst ab diesem Zeitpunkt berücksichtigt werden könnten (VGE 17033 vom 3.3.1986, in NStP 1986 S. 178 E. 4b und 4c; daran anschliessend etwa VGE 17717 vom 10.4.1989 E. 2).

E. 4.3.2

Diese noch zum alten Recht ergangene Rechtsprechung ist auch bei der Anwendung des geltenden Rechts zu beachten (vgl. nur etwa VGE 21779 vom 3.11.2005 E. 4.2 am Ende; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 39 ff., 45, Art. 142 N. 7), zumal sich die hier relevante Rechtslage nicht geändert hat: Der für die wirtschaftliche Handänderung geltende Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG stimmt mit dem vormaligen Art. 81 Abs. 2 Bst. a aStG (Fassung vom 28. Juni 1964; GS 1964 S. 137 ff.) überein. Abgesehen von hier nicht relevanten Anpassungen (vgl. bspw. Art. 130 Abs. 2 StG «Rechtsgeschäfte, die [...] wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken» statt Art. 81 Abs. 2 aStG «Rechtsgeschäfte, die [...] tatsächlich und wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken»; Art. 144 Abs. 1 StG «Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstücksgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb [...]» statt Art. 90bis aStG «Hatte der Steuerpflichtige das veräusserte Grundstück während mindestens 5 Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Vermögensgewinn um je 2 % für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb [...]») verhält es sich gleich mit den jeweiligen Bestimmungen über die (abzugsfähigen) Aufwendungen und den Besitzes- dauerabzug (vgl. Art. 86 Abs. 1 aStG [in seiner Fassung vom 28. Juni 1964; GS 1964 S. 137 ff.] und Art. 90bis [ebenfalls in seiner Fassung vom 28. Juni 1964; GS 1964 S. 137 ff.] bzw. Art. 90a aStG [in seiner Fassung vom 7. Februar 1990; GS 1990 S. 112 ff.] resp. Art. 142 Abs. 1 und Art. 144 StG). In den Materialien finden sich keinerlei Hinweise, dass die geltenden Bestimmungen anders auszulegen wären (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1999, Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, separate Beilage 13 [nachfolgend: Erläuterungen 2001], S. 198 f., 208 ff.). Der Gesetzgeber hat das alte Recht vielmehr in Kenntnis der teilweise publizierten Steuerjustizpraxis im Rahmen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 14 der Totalrevision des Steuergesetzes im hier interessierenden Bereich materiell unverändert übernommen. Hätte er diesbezüglich Änderungen vornehmen wollen, so wäre dies entsprechend zum Ausdruck gekommen, was aber nicht der Fall war. Anders als der Beschwerdeführer meint (vgl. Beschwerde Rz. 45 ff.), steht einer Weiterführung der bisherigen Rechtsprechung auch nicht das StHG entgegen, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.5): Gemäss Art. 12 Abs. 2 StHG wird die Steuerpflicht durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet, wobei den Veräusserungen die Rechtsgeschäfte gleichgestellt sind, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (vgl. Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG). Als detaillierte Regelung belässt Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG dem kantonalen Gesetzgeber zwar grundsätzlich keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmungen kämen gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihnen widerspricht (BGE 9C_279/2024 vom

14.2.2025 E. 3.1, 133 II 114 E. 3.2). Die in Art. 12 Abs. 2 StHG enthaltene Generalklausel entspricht indes grundsätzlich Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG; dass der kantonale Gesetzgeber darin konkretisierend und in nicht abschliessender Weise mit dem Kettengeschäft und der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft die beiden wichtigsten Hauptformen von wirtschaftlichen Handänderungen nennt, ändert daran nichts (vgl. Erläuterungen 2001 S. 199; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N. 48 f.).

E. 4.3.3

In Bezug auf die von den Parteien getroffenen Vereinbarungen ist zunächst festzuhalten, dass – wie sich bereits aus den voranstehenden E. 4.3.1 f. ergibt – die blossе Begründung eines Kaufsrechts allein nicht als grundstücksteuerlich relevant anzusehen ist: Der Abschluss des Kaufsrechtsvertrags bietet lediglich die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Durchsetzung einer zivilrechtlichen Handänderung (und mag im Fall einer entgeltlichen Einräumung unter Umständen einkommens- oder gewinnsteuerrechtliche Folgen haben; vgl. StRK 7.5.1976, in BVR 1976 S. 245 E. 3 f.; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 45 mit Hinweisen auch zum Folgenden). Die wirtschaftliche Verfügungsmacht bleibt indessen so lange bei der Eigentümerschaft, bis die berechnigte Person ihr Recht selber ausübt – diesfalls liegt aber eine zivilrechtliche Handänderung vor – oder durch die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 15 Übertragung des Kaufsrechts auf eine Drittpartei über das Grundstück tatsächlich verfügt (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 6 N. 43, 48 f. [die in § 6 N. 42 isoliert aufgestellte These, wonach die Einräumung eines öffentlich beurkundeten Kaufsrechts ein Beispiel für eine wirtschaftliche Handänderung sei, erheblich relativierend; zutreffend angefochtener Entscheid E. 4.4]; Peter Locher, a.a.O., S. 201; BGer vom 22.3.1985, in ASA 54 S. 690 E. 3b/bb). Auch das hier mit Verträgen vom 26. Juli 1994 und vom 30. Juni 1995 vereinbarte Kaufsrecht bewirkte keine umfassende Übertragung der Verfügungsmacht an den Beschwerdeführer. So stand es dem vormaligen Eigentümer grundsätzlich frei, bis zu seiner Ausübung im Jahr 2003 im Rahmen der weiteren vertraglichen Abmachungen über das Grundstück zu verfügen. Beispielsweise bestand für ihn die Möglichkeit, die Liegenschaft zu belasten, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (angefochtener Entscheid E. 4.4). Zwar wurde im Kaufsrechtsvertrag vom 30. Juni 1995 vereinbart, dass der Eigentümer die Liegenschaft nicht mit Grundpfandrechten von mehr als Fr. 1'250'000.-- belasten durfte und aus dem Kaufpreis die bestehende Hypothekarschuld vorgängig zurückzuzahlen sei (Kaufsrechtsvertrag vom 30.6.1995 Ziff. IV.2b, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 53). Damit wurde die Eigentümerbefugnis zur Belastung der Liegenschaft zwar erheblich begrenzt, jedoch nicht vollständig ausgeschlossen. Sodann vermag die blossе Einräumung des Kaufsrechts umso weniger eine wirtschaftliche Handänderung zu begründen, wenn – wie hier (aus welchen Gründen auch immer; vgl. dazu Beschwerde Rz. 29; Einsprache vom 23.8.2022 Rz. 12 ff., Vorakten StV [act. 3A1] pag. 35) – der Zeitpunkt von dessen Ausübung zeitlich hinausgeschoben wurde, indem der Beschwerdeführer das Kaufsrecht erst ab dem 1. September 1999 ausüben durfte. Die Möglichkeit, die Eigentumsübertragung durch einseitige Erklärung zu erwirken, bestand daher erst rund fünf Jahre nach dem Vertragsschluss.

E. 4.3.4

Auch unter Mitberücksichtigung des vereinbarten Mietverhältnisses kann nicht gesagt werden, der Beschwerdeführer habe bereits vor seinem zivilrechtlichen Erwerb umfassende

Befugnisse erlangt, so dass einzig noch der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal ausstehend gewesen sei: Auf- grund des Mietvertrags vom 29. Juli 1994 wurde der Beschwerdeführer zwar nutzungs- berechtigt. Gegenstand des Mietvertrags bildeten dabei einzig «die Räumlichkeiten im Erdgeschoss inklusive der Toilettenanlage, aber ohne

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 16 das Treppenhaus» (vgl. Vertrag vom 29.7.1994 Ziff. II.3, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 40). Die Liegenschaft umfasst aber auch ein Ober- und ein Dachgeschoss (siehe bspw. Baupläne EG, OG und DG, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 717 ff.). Die mietrechtliche Befugnis bezog sich damit nicht auf die gesamte Liegenschaft, sondern war auf bestimmte Räumlichkeiten be- schränkt. Selbst insoweit wurden sodann vertraglich nicht umfassende Ei- gentümerbefugnisse übertragen, verblieb dem damaligen Eigentümer doch nebst anderen Befugnissen als Vermieter (und zivilrechtlicher Eigentümer) u.a. das Recht, einen Ertrag aus der Fremdnutzung seiner Liegenschaft zu erzielen. Der Beschwerdeführer war im Gegenzug während der Dauer des Mietverhältnisses verpflichtet, für die Gebrauchsüberlassung einen monat- lichen Mietzins von Fr. 3'000.-- zu bezahlen. Dass er selbst die Liegenschaft untervermietete und dadurch allenfalls Mieterträge erzielte, vermag daran nichts zu ändern, zumal seine Verpflichtung zur Mietzinszahlung weiterhin bestand. Soweit der Beschwerdeführer ferner aus der Behauptung etwas zu seinen Gunsten ableiten will, der Mietzins sei überhöht gewesen bzw. habe Entgelt für das eingeräumte Kaufsrecht enthalten (Beschwerde Rz. 29, 56), kann ihm nicht gefolgt werden: Zunächst ist weder konkret dargetan noch ersichtlich, weshalb der vereinbarte monatliche Mietzins von Fr. 3'000.-- für die 110 m² umfassende Geschäftsräumlichkeit als augenfällig überhöht an- zusehen wäre (vgl. Mietwerte im Bewertungsformular Geschäftshäuser vom 31.8.2003 S. 5 und in den Liegenschaftsbewertungen vom 4.8.1999 sowie vom 10.10.1999 S. 6 bzw. S. 7, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 649, 657 f., 668), selbst wenn diese im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht umgebaut und für den Galeriebetrieb ungeeignet war (vgl. Beschwerde Rz. 30). Weiter ist ihm entgegenzuhalten, dass er und der damalige Eigen- tümer gerade anderslautende Vereinbarungen getroffen haben. Im Mietver- trag deutet jedenfalls nichts darauf hin, dass mit dem Mietzins das Kaufs- recht mitabgegolten würde, und im Kaufsrechtsvertrag ist sogar ausdrücklich statuiert, dass die Kaufsrechtseinräumung unentgeltlich erfolgt (vgl. Mietver- trag vom 29.7.1994 Ziff. II ff. und Kaufsrechtsvertrag vom 30.6.1995 Ziff. II.3, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 40 ff. bzw. 52). Das neue, unbelegte Vorbrin- gen scheint insgesamt lediglich der Begründung des abweisenden Ent- scheids der StRK angepasst (angefochtener Entscheid E. 4.4) und ver- möchte den Standpunkt des Beschwerdeführers im Übrigen selbst dann nicht zu stützen, wenn es zutreffen würde.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 17

E. 4.3.5

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers fällt sodann nicht ent- scheidend ins Gewicht, dass ihm während der Mietdauer ein Vorkaufsrecht zustand (Vertrag vom 26.7.1994 S. 6 f., Vorakten StRK [act. 3C] pag. 36 f.). Das Vorkaufsrecht verleiht der berechtigten Person den Anspruch, die Über- tragung des Eigentums an einer Sache auf sich selber zu verlangen, sobald die betroffene Sache an eine Drittperson veräussert wird (BGE 116 II 49 E. 4). Wird ein Vorkaufsrecht begründet, ist unsicher und letztlich ins Belie- ben der vorkaufsbelasteten Person gestellt, ob der Vorkaufsfall in der be- schränkten Gültigkeitsdauer des Vorkaufsrechts eintritt (VGE 2018/228 vom 18.11.2020 E. 5.3).

Daraus folgt, dass der Beschwerdeführer während der Mietdauer nicht jederzeit die Übertragung des Eigentums am Grundstück verlangen konnte, sondern nur im Vorkaufsfall. Es mag daher zwar zutreffen, dass das Vorkaufsrecht das Kaufsrecht des Beschwerdeführers bis zu jenem Zeitpunkt sicherte, an dem der Beschwerdeführer letzteres ausüben konnte (Beschwerde Rz. 50). Dennoch hatte der Beschwerdeführer während dieser Zeit keine Möglichkeit, das Grundstück gegen den Willen des damaligen Eigentümers an sich zu ziehen.

E. 4.3.6

Wenn der Beschwerdeführer ferner vorbringt, er habe als Ausländer das Grundstück gar nicht früher kaufen können (Beschwerde Rz. 63), ist ihm entgegen zu halten, dass er damit bloss einen Grund oder ein Motiv anfügt, weshalb er das Grundstück nicht früher zivilrechtlich erwerben konnte oder wollte (vgl. BGer 2C_500/2008 vom 23.12.2008 E. 2.3). Für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung kommt es jedoch darauf an, ob tatsächlich wesentliche Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht übertragen worden sind, und nicht auf den Kaufgrund oder das Kaufmotiv.

E. 4.4

Was der Beschwerdeführer im Übrigen für die Berücksichtigung der wertvermehrenden Aufwendungen vor dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang vorbringt, ist nicht stichhaltig:

E. 4.4.1

Soweit er einwendet, die von ihm getragenen Investitionen seien ihm weder vom vormaligen Eigentümer entschädigt noch mit dem Kaufpreis getilgt worden (Beschwerde Rz. 31, 34, 36, 71), ist ihm entgegenzuhalten, dass das Verwaltungsgericht im zitierten Urteil vom 3. März 1986 bereits ausgeführt hat (vorne E. 4.3.1), die Parteien müssten bei der Begründung eines

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 18 limitierten Kaufsrechts eine Bewertung des Kaufgegenstands für einen in der Zukunft liegenden Handänderungszeitpunkt vornehmen und Überlegungen hinsichtlich der noch vorzunehmenden wertvermehrenden Arbeiten anstellen. Im zu beurteilenden Fall war aufgrund des planerischen Vorgehens bei der Vertragskombination davon auszugehen, dass sich die Parteien der steuerrechtlichen Konsequenzen ihres Vorgehens durchaus bewusst waren. Unter Berücksichtigung dieser Überlegungen galten daher die vor dem Eigentumserwerb getätigten Ausgaben als mit dem Kaufpreis getilgt (vgl. VGE 17033 vom 3.3.1986, in NStP 1986 S. 178 E. 4c). Gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers war den Parteien beim Abschluss des Kaufsrechtsvertrags bewusst, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft umbauen wird (Einsprache vom 23.8.2022 Rz. 29 ff.; Stellungnahme vom 23.11.2022 Rz. 16, Vorakten StV [act. 3A1] pag. 37 f., 60; Rekurs vom 14.4.2023 Rz. 37, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 27; Beschwerde Rz. 30 f.). Da das vereinbarte Kaufsrecht dem Beschwerdeführer erst ab dem 1. September 1999 zur Ausübung offenstand (vgl. vorne E. 4.3.3), ist davon auszugehen, dass die Parteien den Verkauf einer bereits auf Kosten des Beschwerdeführers umgebauten Liegenschaft ins Auge fassten. Es war daher – sowie im Vergleichsfall ebenfalls – an den Parteien, im Bewusstsein dieser noch ausstehenden Investitionen den Beschwerdeführer hierfür zu entschädigen oder zumindest die steuerrechtlichen Konsequenzen in ihrem planerischen Vorgehen zu berücksichtigen. Ob seine Aufwendungen tatsächlich entschädigt wurden, ist

daher nicht entscheidungsrelevant; zumindest grundstücksgewinnsteuerlich sind sie jedenfalls als mit dem Kaufpreis abgegolten zu erachten und können nicht mehr zum Abzug gebracht werden.

E. 4.4.2

Nach Auffassung des Beschwerdeführers verletzt die Besteuerung der von ihm getätigten wertvermehrenden Aufwendungen das in Art. 12 StHG verankerte Kongruenzprinzip. Dieses auch als Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bezeichnete Prinzip verlangt, dass das rechtlich und tatsächlich gleiche Objekt von der Grundstücksgewinnsteuer betroffen sein muss. Hat sich die Substanz eines Grundstücks während der massgeblichen Besitzesdauer umfänglich oder inhaltlich verändert, sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse zu schaffen (Markus Lanegenegger, a.a.O., Art. 129 N. 16; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 10 N. 4 ff.; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N. 81;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 19 BGer 9C_9/2023 vom 2.8.2023 E. 6.3, 2C_665/2019 vom 10.3.2020 E. 3; BVR 2010 462 E. 6.1). Das StHG schreibt den Kantonen allerdings nur in groben Zügen vor, wann und wie sie vergleichbare Verhältnisse zu schaffen haben. Bei der Umsetzung von Art. 12 StHG steht den Kantonen ein gewisser Spielraum zu (Moritz Seiler, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstücksgewinnsteuer, StR 2020 S. 725 ff., 729 ff.; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N. 81). Das Kongruenzprinzip verlangt nur, dass Substanzveränderungen berücksichtigt werden, die während der Haltdauer eines Grundstücks eintreten (BGer 2C_665/2019 vom 10.3.2020 E. 3.2). Der Beschwerdeführer hat die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Umbau des Erdgeschosses getätigt, bevor er die Liegenschaft im Jahr 2003 zu Eigentum erworben hat. Gegenstand sowohl des Erwerbs als auch der späteren Veräusserung war somit die Liegenschaft mit umgebautem Erdgeschoss und damit das umfänglich gleiche Grundstück. Die geltend gemachte Substanzveränderung fiel daher nicht in die massgebende Besitzesdauer, weshalb deren Nichtberücksichtigung keine Verletzung des Kongruenzprinzips darstellt. Ein anderes Ergebnis käme schliesslich auch der Umgehung der restriktiven Handhabung der wirtschaftlichen Handänderung (vgl. vorne E. 2.3) bzw. der Missachtung der steuergesetzlichen Regelung unter Rückgriff auf allgemeine Prinzipien gleich. Es wäre kaum nachvollziehbar, wenn die steuerrechtliche Qualifikation als wirtschaftliche Handänderung nur ausnahmsweise und bei aussergewöhnlichen Verhältnissen angenommen wird, während gleichzeitig die Berücksichtigung von Aufwendungen vor der wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen Handänderung ohne weiteres möglich wäre. Weshalb der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verletzt sein soll, begründet der Beschwerdeführer nicht näher. Allein aus dem Umstand, dass er wertvermehrende Aufwendungen getätigt hat, die nicht zum Abzug zugelassen werden (Beschwerde Rz. 75), ergibt sich noch keine Verfassungsverletzung. Dies ist eine Konsequenz des vom Beschwerdeführer selber gewählten Vorgehens, indem er einen Teil des Umbaus bereits als Mieter ausführen liess, als die Liegenschaft noch in fremdem Eigentum stand.

E. 4.5

Wie sich aus dem Dargelegten ergibt, wurde die Verfügungsmacht trotz der Kombination von Miet-, Vorkaufs- und Kaufsrechtsvertrag und den tatsächlichen Befugnissen des

Beschwerdeführers erst mit der zivilrecht-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 20 lichen Handänderung vollständig auf ihn übertragen. Angesichts der restriktiven Praxis zur Anerkennung einer wirtschaftlichen Handänderung sind deren Voraussetzungen – namentlich im Licht der (entgegen dem Beschwerdeführer sehr wohl) zu beachtenden Steuerjustizpraxis zum aStG gemäss VGE 17033 vom 3. März 1986 (vgl. vorne E. 4.3.1 f.) – vorliegend nicht gegeben. Die StRK hat folglich für die Bestimmung des Erwerbszeitpunkts zu Recht auf die zivilrechtliche Handänderung abgestellt; vor diesem Zeitpunkt getätigte wertvermehrnde Aufwendungen können somit nicht berücksichtigt werden, so wenig wie für den Besitzesdauerabzug auf einen früheren Zeitpunkt als den zivilrechtlichen Erwerb abgestellt werden darf. Daran vermag auch das Kongruenzprinzip nichts zu ändern. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). 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. 5'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen. 3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.12.2025, Nr. 100.2024.328U, Seite 21 4. Zu eröffnen: - Beschwerdeführer - 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.