

100.2020.420U
BUC/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 30. Oktober 2024

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Abteilungspräsidentin
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Streun

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

gegen

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Grundstücksgewinnsteuer 2016; Steueraufschub (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Oktober 2020;
100 19 435)



Prozessgeschichte:

A.

Am 15. Juli 2016 übertrug A. _____ seiner Schwester seinen hälftigen Gesamthandanteil am Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ zu einem Anrechnungswert von Fr. 332'500.--, welcher durch Übernahme der anteiligen Hypothek von Fr. 218'500.-- sowie durch Zahlung der Herausschuld von Fr. 114'000.-- getilgt wurde. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), qualifizierte die Übertragung der Liegenschaft auf die Schwester als grundstückgewinnsteuerauslösende Handänderung und setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn mit Veranlagungsverfügung vom 7. April 2017 auf Fr. 57'000.-- fest. Am 10. September 2019 hiess die Steuerverwaltung die dagegen erhobene Einsprache teilweise gut und setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn neu auf Fr. 16'600.-- fest. Sie anerkannte das Vorliegen einer fortgesetzten Erbengemeinschaft hinsichtlich eines Viertels der Liegenschaft, was zu einem (teilweisen) Aufschub der Grundstückgewinnsteuer führe.

B.

Hiergegen gelangte A. _____ am 10. Oktober 2019 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) mit dem Begehren, die Besteuerung des Grundstücksgewinns sei auch in Bezug auf den anderen Viertel der übertragenen Liegenschaft aufzuschieben, weil insoweit von einer «Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft» auszugehen sei. Die StRK hiess den Rekurs mit Entscheid vom 22. Oktober 2020 gut, erkannte auf einen Aufschub der Besteuerung und wies die Sache zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

C.

Dagegen hat die Steuerverwaltung am 20. November 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Entscheid der StRK vom 22. Oktober 2020 betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2016 sei aufzuheben und ihr Einspracheentscheid vom 10. September 2019 zu bestätigen.

Mit Vernehmlassung vom 26. November 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 21. Dezember 2020 beantragen die StRK und der Beschwerdegegner je die 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. 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. Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. 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).

1.3 Da der Streitwert Fr. 20'000.-- nicht erreicht, fällt der vorliegende Entscheid an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Ge-

setzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

2.

2.1 Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 128 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig sind sowohl natürliche wie auch juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (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).

2.2 Das Gesetz kennt verschiedene Tatbestände, bei deren Vorliegen die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben wird; die massgeblichen Regelungstatbestände sind durch Art. 12 Abs. 3 StHG abschliessend umschrieben und auch inhaltlich harmonisiert (vgl. BGE 141 II 207 E. 2.2.4 und 4.5.2, 130 II 202 E. 3.2). Ein Steueraufschub bewirkt, dass der privilegierte Grundstücksgewinn vorläufig unbesteuert bleibt (Hunziker/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N. 95). Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bis zur nächsten steuerauslösenden Veräusserung. Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht erst mit Abschluss der Aufschubkette, also mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. In grundstückgewinnsteuerlicher Hinsicht führt der Steueraufschub nicht zu einer (echten) Steuerbefreiung, sondern zu einer Situation, als ob der Grundstücksgewinn aus der entsprechenden Veräusserung nie realisiert worden wäre (BGE 141 II 207 E. 4.2.1 f.; Zweifel/

Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7 N. 1 f.).

2.3 Unter dem Artikeltitel «unentgeltliche Handänderungen» gewährt das Steuergesetz einen Steueraufschub bei Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Erbvorbezug (Art. 131 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 3 Bst. a StHG). Die Erwerberinnen oder Erwerber treten in Bezug auf sämtliche latenten Steuerlasten in die Rechtsstellung ihrer Rechtsvorgängerinnen bzw. Rechtsvorgänger ein. Latente Steuerlasten ergeben sich aus allen auf dem Grundstück erzielten Gewinnen, deren Besteuerung bisher aufgeschoben worden ist (Art. 131 Abs. 2 StG). Ein Erbvorbezug gilt noch als unentgeltlich, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich besteht in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandforderungen zu Gunsten Dritter (Art. 131 Abs. 3 Bst. a StG), in der Vereinbarung einer Verpfändung zu Gunsten der abtretenden Person (Bst. b) oder in der Verpflichtung zu Ausgleichsleistungen an Miterbinnen und Miterben (Bst. c). Leistungen, welche über die in Absatz 3 genannten Ausnahmen hinausgehen, führen zur Entgeltlichkeit des ganzen Rechtsgeschäfts (Abs. 4).

3.

Der Beschwerdegegner hat seinen hälftigen Gesamthandanteil am Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ wie folgt erworben:

- zu einem Achtel durch Erbgang von seiner am ... verstorbenen Mutter,
- zu einem Achtel durch Erbverzicht seines noch lebenden Vaters auf dessen Anteil am Nachlass der Mutter (bzw. seiner Ehefrau) und
- zu einem Viertel durch Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft (Erbvorbezug) von seinem Vater mit öffentlicher Urkunde vom 28. März 2012, eingetragen im Grundbuch am 29. März 2012 (Erbenschein mit Nachtrag je vom 28.3.2012 S. 2 und 5 f., Vorakten StV [act. 3B] pag. 64 ff.).

Der Beschwerdegegner und seine Schwester bildeten somit hinsichtlich des Grundstücks B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ teils eine Erbengemeinschaft

und teils eine durch Erbvorbezug begründete einfache Gesellschaft (vgl. Nachtrag zum Erbenschein Ziff. 4 und 6, Vorakten StV [act. 3B] pag. 69 f.). Mit öffentlicher Urkunde vom 15. Juli 2016, bezeichnet als «Aufhebung von Gesamteigentum und Schenkungsvertrag» und eingetragen im Grundbuch am 21. Juli 2016, übertrug der Beschwerdegegner seiner Schwester seinen internen hälftigen Anteil am Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ zum Anrechnungswert von Fr. 332'500.--. Dieser Anrechnungswert wurde durch Übernahme der anteiligen Hypothek von Fr. 218'500.-- sowie durch Zahlung der Herausschuld von Fr. 114'000.-- getilgt (vgl. Vertrag vom 15.7.2016 Ziff. III/1-4, Vorakten StV [act. 3B] pag. 80 ff.). Die Steuerverwaltung bejahte einen Steueraufschub, soweit die Übertragung des hälftigen Gesamthandanteils jenen Teil betraf, den der Beschwerdegegner durch Erbgang von seiner am ... verstorbenen Mutter und durch Erbverzicht seines noch lebenden Vaters auf dessen Anteil am Nachlass der Mutter (bzw. der Ehefrau) erworben hatte (interner Anteil von $\frac{1}{4}$). Hingegen verneinte sie den Steueraufschub für den Anteil, den der Beschwerdegegner mit Vertrag vom 28. März 2012 von seinem Vater durch Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft (Erbvorbezug) zusammen mit seiner Schwester zu Gesamteigentum als einfache Gesellschaft erhalten hatte (vgl. vorne Bst. A).

4.

4.1 Der Beschwerdegegner brachte vor der StRK vor, er und seine Schwester hätten bezüglich der Hälfte des übertragenen Gesamthandanteils eine Erbvorbezugsgemeinschaft gebildet, deren Auflösung gleich zu behandeln sei, wie diejenige einer Erbengemeinschaft. Die Erbvorbezugsgemeinschaft sei mit der Erbengemeinschaft insofern vergleichbar, als beide von bloss vorübergehender Natur seien und bei ihnen der Liquidationszweck im Vordergrund stehe. Wie der Erbgang sei auch der Erbvorbezug zweigeteilt, indem die Liegenschaft zunächst im Rahmen einer einfachen Gesellschaft in ein Gesamthandverhältnis überführt und dieses mit der späteren Zuteilung wieder aufgelöst werde. Es finde damit keine Übertragung an eine Drittperson, sondern bloss eine Zuweisung unter den präsumptiven Erbinnen und Erben statt. Zudem führe die Auflösung einer einfachen Gesellschaft in

sachenrechtlicher Hinsicht nicht zu einer eigentlichen Handänderung, sondern verliere die ausscheidende Person ihre dingliche Berechtigung am Gesellschaftsvermögen, welches den verbleibenden Gesellschafterinnen oder Gesellschaftern anwachse. Massgebend für den Steueraufschub nach Art. 131 Abs. 1 StG könne damit einzig sein, ob die Änderung der Eigentumsverhältnisse an der geerbten bzw. vorbezogenen Liegenschaft noch im Bereich des Erbanfalls bzw. des Erbvorbezugs liege. – Die StRK folgte der Auffassung des Beschwerdegegners und kam zum Schluss, dass die Auflösung der Erbvorbezugsgemeinschaft jedenfalls dann entsprechend der Erbteilung zu behandeln sei, wenn die Zuwendung unentgeltlich und unter Anrechnung an den künftigen Erbanspruch erfolgt sei, alle Mitglieder der Erbvorbezugsgemeinschaft hinreichend sicher erbberechtigt seien und in Bezug auf das vorbezogene Grundstück eine Gemeinschaft zur gesamten Hand bildeten. Schliesslich sei erforderlich, dass der Zweck der Erbvorbezugsgemeinschaft nicht über die erwähnte Liquidation hinausgehe (angefochtener Entscheid E. 4.2 f.). Weil diese Voraussetzungen im strittigen Fall erfüllt seien, sei die Übertragung des anteiligen Gesamthandanteils am Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ vom Beschwerdegegner auf seine Schwester (soweit durch Erbvorbezug erworben) als eine der Erbteilung «nahestehende privilegierte Handänderung» (ebenfalls) unter Art. 131 Abs. 1 StG zu subsumieren und folglich die Grundstückgewinnsteuer 2016 vollumfänglich aufzuschieben (angefochtener Entscheid E. 4.4 f. und 5).

4.2 Die Steuerverwaltung wendet dagegen ein, das Gesetz erwähne neben der Handänderung durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis) namentlich auch jenen durch Erbvorbezug; nicht genannt werde hingegen der Eigentumswechsel infolge Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft. Indem sowohl Erbfolge als auch Erbteilung als unentgeltliche Handänderung aufgeführt würden, beim Erbvorbezug indes nur dieser ausdrücklich genannt werde, komme zum Ausdruck, dass die Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft nicht als unentgeltliche Handänderung gelte. Der Wortlaut der fraglichen Norm sei insoweit klar und die als unentgeltliche Handänderungen anerkannten Aufschubtatbestände würden abschliessend aufgezählt. Soweit das Steuerrecht zivilrechtliche Begriffe wie jenen der Erbteilung verwende, seien diese grundsätzlich im Sinn des Zivilrechts zu ver-

stehen und auszulegen. Massgeblich sei somit, dass ein Grundstück im Rahmen einer Erbteilung als Teil des Nachlasses auf eine Erbin oder einen Erben übergehe. Entsprechend setze der Steueraufschub voraus, dass sich das Vertragsobjekt im Zeitpunkt der Teilung im Gesamteigentum einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft befinde, die als fortgesetzte Erbengemeinschaft qualifiziert werden könne. Weil die hier strittige entgeltliche Übertragung des Grundstücks nicht anlässlich einer Erbteilung, sondern infolge der Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft erfolgt sei, könne dieser Sachverhalt nicht unter die Steueraufschubtatbestände gemäss Art. 131 Abs. 1 StG subsumiert werden. Indem die StRK bei der Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft unter gewissen Voraussetzungen das Vorliegen eines Steueraufschubtatbestands anerkenne, werde Art. 131 Abs. 1 StG in unzulässiger Weise ausgedehnt und der Steuerverwaltung eine Praxis auferlegt, die gegen Art. 12 Abs. 3 Bst. a StHG verstosse.

4.3 Der Beschwerdegegner hält daran fest, dass die Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft bei Grundstücken im Gesamteigentum der Erbteilung bei bestehender Erbengemeinschaft gleichkomme. Mit der steuerlichen Ungleichbehandlung von Erbvorbezugsgemeinschaft und Erbengemeinschaft würden gleiche Sachverhalte in verfassungswidriger Weise ungleich behandelt. Es erscheine stossend, dass die Realkollation im Rahmen der Erbteilung nach geltender Praxis der Steuerverwaltung steuerbefreit sei, während bei Vorliegen einer Erbvorbezugsgemeinschaft das vorempfangene Grundstück aus steuerlichen Gründen nicht einer Person zu Alleineigentum zugewiesen werden könne. Eine solche Praxis sei weder zeitgemäss noch entspreche sie Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, weshalb die Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft – entsprechend der zürcherischen Steuerpraxis – wie die Erbteilung privilegiert zu behandeln sei.

4.4 Unbestritten ist der Steueraufschub, soweit der Beschwerdegegner mit Vertrag vom 15. Juli 2016 seiner Schwester die beiden durch Erbgang bzw. Erbverzicht erworbenen Anteile von je einem Achtel an der Liegenschaft B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ übertragen hat. Strittig ist dagegen, ob die Übertragung des hälftigen Gesamthandanteils des Beschwerdegegners an der Liegenschaft auf seine Schwester, soweit er

diesen durch Erbvorbezug erlangt hat (interner Anteil von einem Viertel), zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer führt. Dabei steht ein Aufschub infolge «Schenkung» nach Art. 131 Abs. 1 StG zu Recht nicht zur Diskussion. Uneinig sind sich die Parteien jedoch, ob der Eigentumswechsel allenfalls unter die Tatbestände «Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis)» (hiernach E. 5) oder «Erbvorbezug» (hinten E. 6) zu subsumieren ist.

5.

Zunächst ist zu prüfen, ob der strittige Eigentumswechsel unter den Aufschubtatbestand des *Erbgangs* fällt.

5.1 Nach Art. 131 Abs. 1 StG (bzw. Art. 12 Abs. 3 Bst. a StHG) wird die Besteuerung des Grundstückgewinns u.a. aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang, wobei dieser Vorgang die drei Tatbestände Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis umfasst. Das Steuerrecht verwendet hier zivilrechtliche Begriffe bzw. knüpft an zivilrechtliche Institute an, so dass grundsätzlich dieses «privatrechtliche Kleid» auch für das Steuerrecht massgebend ist (Ernst Giger, *Steuerrechtliche Aspekte – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern*, in Stephan Wolf [Hrsg.], *Erbvorempfang und Schenkung*, 2016, S. 79 ff., 85 f. auch zum Folgenden; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, 2011, Art. 130 N. 49). Bezeichnet ein Begriff ein durch das Zivilrecht geschaffenes Institut, besteht eine starke Vermutung, dass die zivilrechtliche Bedeutung für die Auslegung des Steuergesetzes verbindlich ist (BVR 2019 S. 528 E. 4.1 auch zum Folgenden; VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 2.2; vgl. auch Blumenstein/Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8. Aufl. 2023, S. 47). Für den Begriff der Erbteilung hat das Verwaltungsgericht im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer die Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Bedeutung mehrfach bestätigt (VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 2.2 und 3.4, 21098 vom 21.5.2001, in NStP 2001 S. 38 E. 2c/bb).

5.2 Beim Erbgang besteht der «Eigentumswechsel» (Art. 131 Abs. 1 StG) im Übergang der Vermögenswerte des Erblassers bzw. der Erblasserin auf die Erben und Erben. Der Tatbestand der *Erbfolge* zielt auf die Universal sukzession ab, wonach die Erbschaft als Ganzes mit dem Tod des Erblassers bzw. der Erblasserin kraft Gesetzes auf die Erben und Erben übergeht (Art. 560 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Beerben mehrere Erben und/oder Erben den Erblasser bzw. die Erblasserin, besteht zwischen ihnen bis zur Teilung der Erbschaft eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft (sog. Erbgemeinschaft; Art. 602 Abs. 1 ZGB). Sie werden Gesamteigentümer bzw. Gesamteigentümerinnen der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Dieser Rechtsübergang soll nach dem Willen des Gesetzgebers keine Grundstücksgewinnsteuer auslösen, zumal es sich insofern um eine reine (unentgeltliche) Rechtsnachfolge ex lege handelt (BGer 2C_1055/2019 vom 26.6.2020, in StE 2020 B 42.31 Nr. 8 E. 2.2.2). Der Tatbestand der *Erbteilung* kommt später dadurch zum Ausdruck, dass die Erbgemeinschaft das Gesamteigentum ganz oder teilweise (subjektiv- oder objektiv-partiell) aufhebt und ins Alleineigentum einer Miterbin bzw. eines Miterben überführt (Singularsukzession gemäss Art. 634 ZGB). Voraussetzung ist, dass die übernehmende Person der Erbgemeinschaft angehört und daher als deren Rechtsnachfolgerin zu betrachten ist (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 7; BGer 2C_1055/2019 vom 26.6.2020, in StE 2020 B 42.31 Nr. 8 E. 2.2.3 f.). In diesem Fall geht die latente Steuerlast – ebenso wie sie realisationsfrei vom Erblasser bzw. der Erblasserin auf die Erbgemeinschaft übergegangen war – realisationsfrei auf die übernehmende Miterbin bzw. den übernehmenden Miterben über (BGer 2C_1055/2019 vom 26.6.2020, in StE 2020 B 42.31 Nr. 8 E. 2.2.5 a.E.). Die Gewährung des Steueraufschubs liegt hier im unentgeltlichen Charakter des Erwerbs durch Erbgang begründet (vgl. auch VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 3.3). Dabei wird – eigentlich unrichtig – nicht auf das Verhältnis zwischen der erwerbenden und der veräussernden Person, sondern auf das Verhältnis zur Erblasserin bzw. zum Erblasser abgestellt (vgl. BVR 2019 S. 528 E. 2.1 und 3 [betreffend Handänderungssteuer]). Bis zur Steuergesetzrevision 1991 galt die Erbteilung (ausgenom-

men die Realteilung) denn auch als (nicht steueraufschubberechtigender) Veräusserungstatbestand, weil sie (mit Ausnahme der Realteilung) wegen der in der Regel damit verbundenen Ausgleichsleistungen einen entgeltlichen Charakter hat (Ernst Giger, a.a.O., S. 90) und Erbinnen und Erben, die im Rahmen einer Erbteilung ihren Anteil an einem zur Erbmasse gehörenden Grundstück auf einen Miterben bzw. eine Miterbin übertragen, in diesem Ausmass einen quotenmässigen Anteil an einem in der Zeit zwischen dem Erwerb und dem (Erben-)Auskauf entstandenen Mehrwert realisieren (Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 81 N. 4; Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976 [nachfolgend: Objekt], S. 165 f.; Peter E. Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1976, S. 127 f.). Die Erbteilung wurde anlässlich der Revision vorab aus pragmatischen (und weniger aus sachlogischen) Gründen zum Steueraufschubtatbestand, weil der Verwaltungsaufwand (zu) hoch, die Berechnung für die Steuerpflichtigen schwer nachvollziehbar und die steuerbaren Gewinne häufig Gegenstand von Rechtsmittelverfahren waren (Vortrag des Regierungsrats betreffend die Steuergesetzrevision 1991, in Tagblatt des Grossen Rates 1989, Beilage 68, S. 8 und 66 f.; VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 3.2).

5.3 Zur Erbteilung gehört die sogenannte Ausgleichung (Paul Eitel, Berner Kommentar, 2004, Vorbem. zu Art. 626 ff. ZGB N. 15). Die gesetzlichen Erbinnen und Erben sind gegenseitig verpflichtet, alles zur Ausgleichung zu bringen, was ihnen die Erblasserin oder der Erblasser bei Lebzeiten auf Anrechnung an ihren Erbanteil zugewendet hat (Art. 626 Abs. 1 ZGB; Paul Eitel, a.a.O., Vorbem. zu Art. 626 ff. ZGB N. 15). Dabei haben Nachkommen alle (ganz oder zumindest teilweise) unentgeltlichen Zuwendungen der Erblasserin oder des Erblassers zur Ausgleichung zu bringen, denen ein gewisser Ausstattungskarakter zukommt (vgl. Art. 626 Abs. 2 ZGB; zur Konzeption der Versorgungs- oder Schenkungskollation Paul Eitel, a.a.O., Art. 626 ZGB N. 25 und 76 ff.; Wolf/Hrubesch-Millauer, Grundriss des schweizerischen Erbrechts, 2017, § 31 N. 1919, 1925 ff. und 1942 ff. mit Hinweisen). Durch den Einbezug lebzeitiger Zuwendungen im Rahmen der Erbteilung wird dem wichtigen Grundsatz der Gleichbehandlung aller Erbinnen und Erben entsprochen (BGE 126 III 171 E. 3b/bb; Paul Eitel, a.a.O.,

Vorbem. zu Art. 626 ff. ZGB N. 10 ff.). Die ausgleichspflichtigen Erbinnen und Erben haben die Wahl, die Ausgleichung durch Einwerfung in Natur (Realkollation) oder durch Anrechnung des Wertes (Idealkollation) vorzunehmen, und zwar auch dann, wenn die Zuwendungen den Betrag des Erbanteils übersteigen (Art. 628 Abs. 1 ZGB). Mit der Realkollation wird die lebzeitige Zuwendung rückgängig gemacht, was den Empfängerinnen und Empfängern von Vorbezügen die Möglichkeit eröffnet, anstatt des zuvor empfangenen Objekts andere Gegenstände zu erhalten. Die Realkollation bewahrt sie auch davor, einen Ausgleich mit Geld vornehmen zu müssen (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 5). Das Rückgängigmachen der Zuwendung setzt voraus, dass die Originalzuwendung noch vorhanden ist (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 21 ff.). Die Übertragung des Zuwendungsgegenstands in die Gesamthand aller Erbinnen und Erben muss grundsätzlich im Grundbuch nachvollzogen werden. Die Lehre anerkennt allerdings die direkte Übereignung eines Grundstücks von der ausgleichspflichtigen Person an jene Erbin bzw. jenen Erben, der bzw. dem es im Rahmen der Erbteilung zugewiesen wird (vgl. Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 19 f.; Wolf/Hrubesch-Millauer, a.a.O., § 31 N. 1989 mit Hinweisen; zum Ganzen BVR 2019 S. 528 E. 4.2). Gehört die Realkollation zur erbrechtliche Ausgleichung und diese wiederum gesetzessystematisch zur Erbteilung, so ist es für die Grundstücksgewinnsteuer ohne Weiteres folgerichtig, sie unter den Aufschubtatbestand der Erbteilung zu subsumieren (Madeleine Simonek, Der Erbvorbezug eines Unternehmens aus einkommensteuerlicher Sicht, in ZBJV 1997 S. 733 ff. [nachfolgend: Erbvorbezug], S. 746; dieselbe, Unternehmensrecht II, 2022 [nachfolgend: Unternehmensrecht], S. 173 Rz. 28; Ernst Giger, a.a.O., S. 112). Unter den Tatbestand der Erbteilung im Sinn von Art. 131 Abs. 1 StG fällt nach der Praxis auch die Übertragung eines Grundstücks aus dem Nachlass einer verstorbenen Person ins Allein- oder Miteigentum einer Erbin bzw. eines Erben, sofern eine oder mehrere Präsumtiverbinnen bzw. -erben das Grundstück zu Lebzeiten der verstorbenen Person unentgeltlich erhalten und nach deren Tod durch ausdrückliche oder konkludente Erklärung zwecks Ausgleichung der Erbmasse zugewendet haben. Nicht erforderlich ist, dass das Grundstück grundbuchlich zunächst ins Eigentum der Erben-gemeinschaft und sodann in dasjenige der neuen Eigentümerschaft übertragen wird (vgl. Praxisfestlegung Nr. 12 der Steuerverwaltung «Realkollation im Rahmen der Erbteilung» [act. 4A; nachfolgend: Praxisfestlegung Nr. 12]

insb. Ziff. 4.2 und 7; betreffend Handänderungssteuer vgl. BVR 2019 S. 528 E. 4.1 ff., insb. 4.3, mit Bemerkungen von Stephan Wolf; Ernst Giger, a.a.O., S. 89 Fn. 35).

5.4 Im Licht der voranstehend dargestellten Rechtslage kann der zu beurteilende Eigentumswechsel nicht unter den Steueraufschubtatbestand «Erbgang» subsumiert werden: Weder im Verhältnis zwischen dem übereigenden Beschwerdegegner und der erwerbenden Schwester noch unter Einbezug des Vaters der beiden Geschwister ist eine Erbfolge eingetreten, so wenig wie von einem Vermächtnis auszugehen wäre. Namentlich bilden die beiden Geschwister keine Erbengemeinschaft, wie die Steuerverwaltung zutreffend festhält (Beschwerde S. 4). Auch eine Erbteilung liegt nicht vor: Zwischen dem Beschwerdegegner und seiner Schwester besteht hinsichtlich des Vorempfangs keine Erbengemeinschaft. Die Realkollation setzt als Vorgang der Erbteilung stets das Bestehen einer solchen bzw. einen Erbteilungsvertrag als Grundlage voraus. Von Art. 131 Abs. 1 StG wird der durch den Tod einer anderen Person ausgelöste Eigentumswechsel sowie der daran anknüpfende Teilungsvorgang erfasst (VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 3.1.2). Für den Steueraufschub ist unerlässlich, dass die übernehmende Person der Erbengemeinschaft angehört und als deren Rechtsnachfolgerin zu betrachten ist (vorne E. 5.2); eine «lebzeitige Realkollation» ist nicht möglich (vgl. Ernst Giger, a.a.O., S. 112 f. Fn. 127).

6.

Es bleibt weiter zu prüfen, ob der strittige Eigentumswechsel den Steueraufschubtatbestand des *Erbvorbezugs* erfüllt.

6.1 In grammatikalischer Hinsicht (vgl. zur Gesetzesauslegung statt vieler BGE 143 II 661 E. 6.2; BVR 2023 S. 201 E. 3.2, 2020 S. 493 E. 3.1, 2019 S. 51 E. 6.2) ist zunächst festzuhalten, dass der Erbvorbezug zivilrechtlich kein feststehender Begriff ist; eine eigene gesetzliche Regelung im Erbrecht fehlt. Der Erbvorbezug wird lediglich «indirekt» erwähnt, namentlich im Zusammenhang mit der Ausgleichung (Art. 626 Abs. 1 ZGB; Ernst Giger,

a.a.O., S. 91). Da zur Ausgleichung zu bringen ist, was die Erblasserin bzw. der Erblasser den gesetzlichen Erbinnen und Erben bei Lebzeiten auf Anrechnung an deren Erbanteil zuwendet, sind für den Erbvorbezug indes zwei Elemente wesentlich, einerseits die Zuwendung unter Lebenden und andererseits die Ausgleichung, wenn der Empfänger bzw. die Empfängerin erbt (vgl. Bastien Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier*, 2011, S. 297 f.; vgl. auch vorne E. 5.3). In aller Regel erfolgt der Erbvorbezug von Grundstücken nur teilweise unentgeltlich und teilweise entgeltlich – zu den Gegenleistungen gehören (neben einer allfälligen Barzahlung) häufig die Übernahme bestehender Hypothekarschulden sowie der Barwert eines zugunsten der Verkäuferschaft eingeräumten unentgeltlichen Wohnrechts oder einer Nutzniessung (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 7 Rz. 40). Das bernische Grundstückgewinnsteuerrecht berücksichtigt gewisse im Gesetz explizit aufgezählte Gegenleistungen für die Übertragung des Grundstücks bei Erbvorbezügen nicht (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 15; vorne E. 2.3). Die aufgezählten Leistungen, so jedenfalls die Schuldübernahme und die Einräumung einer Verpfändung, stellen Gegenleistungen der übernehmenden an die übertragende Person dar. Ohne entsprechende (klare) gesetzliche Grundlage würden diese Leistungen die Übertragung des Grundstücks zur (teilweise) entgeltlichen Veräusserung machen und folglich die Grundstückgewinnsteuer auslösen. Der Gesetzgeber erweiterte damit die Tatbestände der Unentgeltlichkeit bzw. lässt in den genannten Fällen einen (vollständigen) Aufschub der Grundstückgewinnbesteuerung trotz teilweiser Entgeltlichkeit bewusst zu (vgl. Ernst Giger, a.a.O., S. 92). Als Erbvorbezug gilt nach Rechtsprechung und Lehre somit ein Rechtsgeschäft, bei dem eine präsumtive Erblasserin oder ein präsumtiver Erblasser zu Lebzeiten einer präsumtiven Erbin oder einem präsumtiven Erben eine vollständig oder zumindest teilweise unentgeltliche Zuwendung ausrichtet, mit der die Präsumtiverbin oder der Präsumptiverbe bereichert werden soll und die sich diese bzw. dieser dereinst, wenn die präsumptive Erblasserin bzw. der präsumptive Erblasser stirbt und damit zur bzw. zum «eigentlichen» Erblasserin bzw. Erblasser wird, im Erbgang an ihren bzw. seinen Erbteil anrechnen lassen muss (BGer 2C_785/2020 vom 18.3.2021 E. 2.4.3 mit Verweis auf BGE 145 III 1 E. 3.1 und 3.2; Bastien Verrey, a.a.O., S. 297 f.; Klemens Jansen, *Der Vertrag über die ausgleichungspflichtige Zuwendung*, Diss. Zürich 2019, S. 1 und 70; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 7

Rz. 39; Madeleine Simonek, *Erbvorbezug*, S. 734). Nichts deutet darauf hin, dass der Begriff des Erbvorbezugs im Steuerrecht grundsätzlich anders oder weiter als beschränkt auf die lebzeitige Zuwendung an gesetzliche und eingesetzte Erbinnen und Erben zu verstehen wäre (so wenig wie der Begriff der Schenkung mehr umfassen sollte als bloss lebzeitige Zuwendungen an andere Personen; vgl. Madeleine Simonek, *Unternehmensrecht*, S. 164 f.). Die hier strittige Konstellation wird davon unzweifelhaft nicht erfasst, zumal weder geltend gemacht noch ersichtlich ist, dass der Beschwerdegegner seine Schwester als Erbin eingesetzt hätte. In Art. 131 Abs. 1 StG ist – anders als beim Erbfall («Erbgang») – nicht etwa von einem Erbvorbezugsgang oder ähnlich, sondern – analog zur Variante der Schenkung – einzig und allein von diesem einen Rechtsgeschäftsvorgang die Rede, ohne dass der Gesetzgeber eine konkretisierende und erweiternde Aufzählung angefügt hat (wie dies bei der Variante «Erbgang» in Klammern der Fall ist). Deshalb führt der (relativ) eindeutige Wortlaut von Art. 131 Abs. 1 StG zum Schluss, dass die zu beurteilende Übertragung des Grundstückteils nicht unter diesen Steueraufschubtatbestand zu subsumieren ist. Es bleibt zu prüfen, ob andere Auslegungselemente wichtige Gründe vermitteln, die zu einem abweichenden Ergebnis führen und insbesondere eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung rechtfertigen oder erfordern, wie sie die StRK und der Beschwerdegegner befürworten.

6.2 Der Entstehungsgeschichte des StHG lassen sich für das Verständnis des hier interessierenden Steueraufschubtatbestands keine weiterführenden Hinweise entnehmen (vgl. insbesondere Botschaft des Bundesrats über die Steuerharmonisierung, in BBl 1983 III S. 1 ff., 102). Die Materialien zu Art. 131 Abs. 1 StG machen aber klar, dass diese Bestimmung (soweit hier interessierend) Art. 80 Bst. c und d des alten Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) nachgebildet werden und entsprechen sollte (Tagblatt des Grossen Rates 1999, Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Separate Beilage 13 [nachfolgend: Erläuterungen 2001], S. 199). Art. 80 Bst. c aStG wurde anlässlich der Steuergesetzrevision 1974 neu konzipiert, indem zum einen die Befreiungsvorschrift in eine eigentliche Ausnahmeregel umgestaltet und zum andern ihr Anwendungskreis eingeschränkt wurde. Der Vortrag führt hierzu

aus, dass nur noch die echte, d.h. die unentgeltliche Abtretung auf Rechnung zukünftiger Erbschaft im Sinn einer «antizipierten Erbfolge» steuerlich privilegiert sein soll (Vortrag zur Änderung des aStG, in Tagblatt des Grossen Rates 1973, Beilage 35 [nachfolgend: Vortrag 1973], S. 6 f.; Peter Locher, Objekt, S. 219 Fn. 36). Entsprechend war im ursprünglichen Entwurf der Regierung einzig der Schuldüberbund als eine die «Unentgeltlichkeit» nicht ausschliessende Gegenleistung anerkannt worden (Peter Locher, Objekt, S. 219 Fn. 38 auch zum Folgenden). Im gemeinsamen Antrag der Regierung und der Kommission vom 29. Oktober 1973 kamen das Wohnrecht, die Nutzniessung sowie die Verpfändung hinzu, die dann auch ins Gesetz aufgenommen wurden (Vortrag 1973 S. 20; Gesetzessammlung [GS] 1974 S. 70 ff., 85). Abgesehen davon unterblieben soweit hier interessierend aber weitere Anpassungen. Sollte mit Art. 131 Abs. 1 StG die bisherige Regelung fortgeführt werden (Erläuterungen 2001 S. 199), konnte (auch) in diesem Zug keine (weitere) Ausdehnung des Steueraufschubtatbestands «Erbvorbezug» angestrebt worden sein. Weder die geschilderte Entstehungsgeschichte noch jene des Tatbestands «Erbteilung» (vorne E. 5.2) liefern nach dem Gesagten Anhaltspunkte, die es rechtfertigen würden, die Auflösung von Erbvorbezugsgesellschaften wie die hier zu beurteilende unter den Tatbestand «Erbvorbezug» zu fassen. Wenn es sich anders verhalten und nach dem Willen des Gesetzgebers solche Fälle (ebenfalls) zum Steueraufschub führen sollten, so hätte dies (wenn schon nicht im Gesetzestext selbst, dann) zumindest in den Materialien seinen Niederschlag finden müssen, was jedoch nicht der Fall ist. Eine historische Betrachtung von Art. 131 Abs. 1 StG erlaubt es demnach nicht, den Sachverhalt im Widerspruch zum (relativ) klaren Wortsinn der Norm (E. 6.1 hiervor) darunter zu subsumieren.

6.3 Unter systematischen Gesichtspunkten ist zunächst zu beachten, dass beim Aufschubtatbestand «Erbgang» aus steuerlicher Sicht auf eine – von Gesetzes wegen eintretende – (unentgeltliche) Rechtsnachfolge (Erbfolge) mit der Erbteilung ein in aller Regel (zumindest teil-)entgeltlicher Veräusserungstatbestand folgt. Dieser ist aber eng mit der Rechtsnachfolge verknüpft bzw. bereits in dieser angelegt (Erbteilung bedeutet Auflösung eines Gesamteigentumsverhältnisses, das seinen Ursprung in der Erbfolge hat, vgl. vorne E. 5.1 f.; Beusch/Steiner, Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens, in TREX 2006 S. 334 ff., 341 auch zum

Folgenden). Daneben umfasst der Steueraufschubtatbestand nach Art. 131 Abs. 1 StG (nebst der Schenkung) zwar ausdrücklich auch erbrechtliche Vorgänge unter Lebenden (Erbvorbezug) und stellt diese insoweit im Ansatz dem Erbgang gleich. Dem Erbvorbezug liegt jedoch – anders als der Erbfolge – eine gewillkürte, einverständliche Zuwendung zugrunde, die bei Übertragung des Grundstücks in aller Regel mit einer Gegenleistung einhergeht. Mit der Auflösung eines Gesamthandverhältnisses unter mehreren präsumtiv Erbbeteiligten (Erbvorbezugsgemeinschaft) infolge Zuweisung des Grundstücks an eine Gesellschafterin bzw. einen Gesellschafter zu Alleineigentum folgt eine weitere entgeltliche Teilveräusserung (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 26; Peter Locher, Objekt, S. 159 f.; vgl. auch vorne E. 5.2 zur vergleichbaren Situation bei der Erbteilung). Diese Auflösung unter den Erbvorbezug zu fassen, führte zu einer Erweiterung des Tatbestands, die auch im Hinblick darauf nicht gerechtfertigt erscheint, dass bereits die Privilegierung der Erbteilung wegen ihrer in aller Regel zumindest teilweisen Entgeltlichkeit an sich systemwidrig ist, obschon sie in der (unentgeltlichen) Universalsukzession begründet liegt (vorne E. 5.2). Dass das Grundstücksgewinnsteuerrecht mit der Erbfolge und dem Erbvorbezug an unterschiedliche zivilrechtliche Vorgänge unterschiedliche Steuerfolgen knüpft, stellt namentlich vor diesem Hintergrund keine (verpönte) Ungleichbehandlung dar, sondern erweist sich als sachgerecht. Dies zeigt sich auch darin, dass umgekehrt – also mit der Gewährung eines Steueraufschubs bei Auflösung von Erbvorbezugsgemeinschaften – neue Ungleichheiten geschaffen würden. So erscheint stossend, dass die Zuweisung einer Liegenschaft auf an der Erbvorbezugsgemeinschaft nicht beteiligte präsumptive Miterbinnen und -erben keine Privilegierung erfahren würde, wenn eine «Realkollation» zu Lebzeiten des Erblassers oder der Erblasserin bei der Erbvorbezugsgemeinschaft zugelassen würde. Die voranstehenden Überlegungen zeigen, dass es sich beim Erbgang und beim Erbvorbezug um wertungsmässig nicht in einem Ausmass vergleichbare Fälle handelt, dass es aus Gründen der Rechtsgleichheit gerechtfertigt erschiene, den Tatbestand des Erbvorbezugs im Rahmen seiner Anwendung auf dem Weg der Analogie auf die Veräusserung von Grundstücken durch Auflösung von Erbvorbezugsgemeinschaften zu erweitern. Über diesen rechtlich relevanten Unterschied vermag auch der von der StRK herangezogene gemeinsame Liquidationszweck von Erbengemeinschaft und Erbvorbezugsgemeinschaft nicht hinwegzutäuschen (ange-

fochtener Entscheid E. 4.2). Für einen Analogieschluss besteht ferner auch deshalb kein Raum, weil bei der systematischen Betrachtungsweise auch (weiteren) übergeordneten, verfassungsmässigen Prinzipien Rechnung zu tragen ist (vgl. BVR 2023 S. 201 E. 3.5.2, 2010 S. 193 E. 3.5.2). Dazu zählt namentlich der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]), gemäss dem immerhin zu berücksichtigen ist, dass Ausnahmen von der Steuerpflicht grundsätzlich systemwidrig und somit zumindest tendenziell nicht extensiv auszulegen sind (BVR 2024 S. 397 E. 3.3.2 mit Hinweisen [bestätigt durch BGE 9C_772/2023 vom 19.8.2024]). Eine tatbestandserweiternde Analogie drängt sich schliesslich, anders als der Beschwerdegegner meint, auch nicht gestützt auf einen interkantonalen Rechtsvergleich auf – im Gegenteil: Wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, wird die vom Beschwerdegegner angerufene Praxis nur von den Kantonen Zürich, Aargau und Thurgau angewendet (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 7 Rz. 43), während die übrigen Kantone davon auszugehen scheinen, dass eine solche Praxis nicht dem StHG entspricht.

6.4 Im Übrigen führt jeder Steueraufschub, der mit einem Subjektwechsel verbunden ist, zu einer Überwälzung einer latenten Steuerlast (Peter Locher, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, 2014, S. 398 f.). Letztere entspricht grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer, die die veräussernde Person zu entrichten hätte, wenn die Veräusserung nicht einen Steueraufschub nach sich ziehen würde (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 7 Rz. 11). Der Aufschub hat auch zur Folge, dass bei einer späteren Weiterveräusserung für die Gewinnermittlung und Steuerberechnung nicht auf die Faktoren des eigenen Erwerbs der übernehmenden Person abgestellt wird, sondern auf die letzte steuerbare Veräusserung; die erbrachte Gegenleistung kann mithin nicht als Anlagekosten geltend gemacht werden (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 7 Rz. 11, 19 und 44; Ernst Giger, a.a.O., S. 88 sowie S. 90 f.; Beusch/Steiner, a.a.O., S. 336 und 342). Auch in Anbetracht dieser weitreichenden Folgen des Steueraufschubs, auf die der Gesetzgeber in Art. 131 Abs. 2 StG ausdrücklich hinweist (vgl. vorne E. 2.3), erscheint es nicht sachgerecht, die Auflösung der Erbvorbezugs-gemeinschaft unter den Tatbestand von Art. 131 Abs. 1 StG zu stellen. Hinzu kommt, dass nach Art. 126 Abs. 2 StG bei Ge-

samteigentum jede veräussernde Person den Gewinn aus ihrem Anteil individuell zu versteuern hat. Dies führt dazu, dass jene Person, welche die latente Steuerlast trägt, am Veranlagungsverfahren, in welchem über den Steueraufschub entschieden wird, nicht beteiligt ist und ihre Rechte somit nicht wahren kann. Daran vermag auch eine allfällige vertragliche Regelung nichts zu ändern, in welcher sich die betroffene Person (wie im hier vorliegenden Fall geschehen) mit dem Überbund der latenten Steuern einverstanden erklärt hat. Die aufgezeigten Problemfelder verdeutlichen, dass eine Erweiterung des Tatbestands des Erbvorbezugs Sache des Gesetzgebers und nicht der Rechtsprechung ist. Schliesslich ist weder dargetan noch ersichtlich, dass beim Erbvorbezug aus pragmatischen Gründen (vgl. zur Erbteilung vorne E. 5.3) auf eine (sofortige) Besteuerung bei Auflösung der Erbvorbezugsgemeinschaft verzichtet werden soll.

6.5 Zusammenfassend bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber auch die Auflösung einer Erbvorbezugsgemeinschaft privilegieren wollte. Es liegen keine hinreichenden Gründe vor, um vom (relativ klaren Wortlaut von Art. 131 Abs. 1 StG (bzw. Art. 12 Abs. 3 Bst. a StHG) abzuweichen. Der vorliegend strittige Eigentumswechsel kann daher nicht unter den Steueraufschubtatbestand «Erbvorbezug» subsumiert werden.

7.

Nach dem Gesagten ist, soweit noch strittig, die Abtretung des Grundstücks B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ vom Beschwerdegegner an seine Schwester, an welcher der Vater als potentieller Erblasser nicht beteiligt war, weder als Erbteilung noch als Erbvorbezug und auch nicht per Analogieschluss als steueraufschiebende Veräusserung im Sinn von Art. 131 Abs. 1 StG bzw. Art. 12 Abs. 3 Bst. a StHG zu qualifizieren (vgl. BGer 2A.402/2002 vom 7.1.2003 E. 2). Die Beschwerde der Steuerverwaltung erweist sich daher als begründet. Der Entscheid der StRK vom 22. Oktober 2020 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. September 2019 ist zu bestätigen.

8.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdegegner 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). Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen und vollumfänglich dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG). Dieser hat keinen Anspruch auf Parteikostenentschädigung im vorinstanzlichen Verfahren (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 22. Oktober 2020 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. September 2019 wird bestätigt.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.-- werden dem Beschwerdegegner auferlegt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 900.--, werden dem Beschwerdegegner auferlegt.
4. Es werden weder für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht noch für das Verfahren vor der StRK Parteikosten bzw. eine Parteientschädigung zugesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegner
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern

- Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Abteilungspräsidentin:

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.