



100 20 122

Gemeinde: F. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.3.2021 PKA/TMI/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. März 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Antenen und Maleta sowie Mion als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

der

A. _____ AG

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2017

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ (Rekurrentin) hat ihren Sitz in Zürich und verfügt über ein Aktienkapital von CHF 150'000'000.--. Sie ist eine Tochtergesellschaft der C. _____ Holding und konzentriert sich auf Erwerb, Verkauf und Bewirtschaften von kommerziellen Immobilien. Die Rekurrentin veräusserte am 1. November 2017 das Grundstück F. _____ Gbbl. Nr. _____ an die D. _____ zum Preis von CHF 24'600'000.-- (exkl. MWST). In der Folge veranlagte die Steuerverwaltung, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 16. Oktober 2018 einen Grundstückgewinn von CHF 7'888'100.--. Dabei ging sie vom genannten Erlös von CHF 24'600'000.-- aus und zog davon CHF 12'999'806.-- als Anlagekosten und CHF 3'712'132.-- für 16 Jahre Besitzesdauer ab (Veranlagungsverfügung vom 16.10.2018, Akten der Steuerverwaltung, pag. 5). Im Rahmen der Anlagekosten berücksichtigte die Steuerverwaltung abweichend von der Deklaration der Rekurrentin, welche unter der Rubrik "Aufwendungen und Auslagen" CHF 1'236'184.-- geltend gemacht hatte (Steuererklärung Grundstückgewinn, pag. 2), lediglich eine bezahlte Vermittlungsprovision von CHF 492'000.-- (2 % des Kaufpreises). In der Begründung der Verfügung führte sie aus, dass die für gewerbsmässige Liegenschaftshändler entwickelte bundesgerichtliche Kollisionsregel, wonach der Liegenschaftskanton eine sogenannte Unkostenpauschale zu übernehmen habe, grundsätzlich auch für die bernische Grundstückgewinnsteuer gelte. Es habe sich als Faustregel ein Satz von 5 % des Verkaufspreises eingespielt. Die Pauschale könne nach der bundesgerichtlichen Praxis herabgesetzt werden, wenn damit weit mehr als die wirklich erwachsenen Aufwendungen abgedeckt würden, und ganz entfallen, wenn für die Vermittlung beim Verkauf Provisionszahlungen an Dritte zum Abzug gebracht würden. Da vorliegend eine Vermittlungsprovision von CHF 492'000.-- berücksichtigt werde, sei die Anrechnung einer zusätzlichen Unkostenpauschale nicht gerechtfertigt.

B. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 14. November 2018 Einsprache. Sie machte zusammengefasst geltend, dass gemäss dem in der Verfügung genannten Entscheid des Bundesgerichts nur aus besonderen Gründen die Pauschale von 5 % unterschritten werden könne. Als ein derartiger besonderer Grund werde der Beizug eines Vermittlers genannt, dessen Kosten an die Pauschale anzurechnen seien. Von einem Nachweis der einzelnen Kosten des Hauptsitzes sei in den Entscheiden nicht die Rede. Dass die Pauschale ganz entfallen könne, lasse sich dem angegebenen Entscheid des Bundesgerichts nicht entnehmen. Die Rekurrentin habe vor drei Jahren ein Grundstück im Kanton Bern verkauft. Damals habe die Steuerverwaltung die Händlerpauschale von 5 % gewährt und dafür die Vermittlungsprovision gestrichen. Deshalb sei die Rekurrentin hier gleich vorgegangen und habe die Händlerpauschale um die Vermittlungsprovision gekürzt. Sie verlange, dass der vorliegende Fall in gleicher Weise wie damals behandelt werde.

C. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2018 forderte die Steuerverwaltung die Rekurrentin auf, zwecks Plausibilisierung der angefallenen Auslagen in geeigneter Weise einen Nachweis der allgemeinen Unkosten zu erbringen. In den am 18. Januar 2019 eingereichten Gegenbemerkungen stellte sich der damalige Vertreter auf den Standpunkt, dass dazu nach der bundesgerichtlichen Praxis, welche eine Pauschale vorsehe, keine Veranlassung bestehe.

D. In der Folge wies die Steuerverwaltung die Einsprache am 27. Februar 2020 ab. Zur Begründung führte sie aus, dass bei einer falschen Rechtsanwendung in einem einzigen Fall kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht bestehe. Das Bundesgericht habe in einem Fall von 2019 seine Praxis bestätigt, wonach in interkantonalen Fällen der Liegenschaftskanton bei Liegenschaftshändlern im Sinn einer Faustregel eine Unkostenpauschale von 5 % zu übernehmen habe. Gemäss dem Kommentar zum bernischen Steuergesetz müsse jedoch die Pauschale in einem vernünftigen Verhältnis zu den Auslagen stehen. Es bestehe bei hohen Verkaufspreisen wie vorliegend eine natürliche Vermutung, dass die Unkostenpauschale von 5 % zu hoch sei. Das Bundesgericht habe in einer anderen Entscheidung ausgeführt, dass ein niedriger Prozentsatz insbesondere dann angezeigt sei, wenn eine Vermittlungsprovision bezahlt werde, und den Satz von 1 % angewandt. Gemäss dem Kommentar zum bernischen Steuergesetz könne in einem solchen Fall die Unkostenpauschale auch ganz entfallen. Daher habe die Steuerverwaltung die Rekurrentin zwecks Plausibilisierung der angefallenen Auslagen aufgefordert, in geeigneter Weise einen Nachweis der allgemeinen Unkosten zu erbringen. Die vom damaligen Vertreter eingereichten Gegenbemerkungen hätten hierzu keine Angaben enthalten, sondern sich nur auf die bundesgerichtliche Praxis bezogen. Somit sei die ergangene Verfügung zu bestätigen.

E. Dagegen hat die Rekurrentin, vertreten durch die B. _____ (Vertreterin), am 27. März 2020 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. In der Eingabe lässt die Rekurrentin den Antrag stellen, dass die Unkostenpauschale für interkantonale Liegenschaftshändler im Umfang von 2 % des Erlöses bei den Anlagekosten gewinnmindernd zu berücksichtigen sei, eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und zu neuer Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Unter Bezugnahme auf den vor drei Jahren erfolgten Verkauf eines Grundstücks im Kanton Bern weist die Rekurrentin darauf hin, dass die Steuerverwaltung damals neben der Vermittlungsprovision eine Unkostenpauschale von 2 % akzeptiert habe. Weiter weist die Rekurrentin auf die in ihrer Erfolgsrechnung enthaltenen administrativen Kosten von CHF 2'597'283.75 hin, welche allgemeine Unkosten darstellen würden, an denen sich der Kanton Bern zu beteiligen habe. Die gekürzte Händlerpauschale von 2 %, d.h. von CHF 492'000.--, sei daher angemessen. Im Einspracheverfahren habe die Steuerverwaltung den Nachweis von Unkosten verlangt und, da der damalige

Vertreter solche nicht nachgewiesen habe, die Einsprache ohne weiteres abgewiesen. Darin liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Aufgrund der Untersuchungspflicht hätte die Steuerverwaltung die Erfolgsrechnung einfordern und allenfalls unter vorgängiger Androhung die Unkosten schätzen müssen. Auch sei die komplette Streichung der Händlerpauschale in der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht vorgesehen und daher nicht zulässig. Dies stelle eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung dar.

F. Mit Vernehmlassung vom 30. April 2020 beantragt die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Sie bestreitet erneut, dass ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht aufgrund des früheren Verkaufs eines Grundstücks im Kanton Bern bestehe. Da die Rekurrentin ihre Immobilien als Sachanlagen im Anlagevermögen bilanziere, sei die damalige Gewährung der Unkostenpauschale zu Unrecht erfolgt. Die einmalige fehlerhafte Rechtsanwendung stelle keine regelmässige Praxis der Veranlagungsbehörde dar, weshalb daraus kein Anspruch auf erneute fehlerhafte Rechtsanwendung abgeleitet werden könne. Hinsichtlich des Vorwurfs der Verletzung des rechtlichen Gehörs führt die Steuerverwaltung aus, dass sie im Schreiben vom 12. Dezember 2018 den damaligen Vertreter zur Einreichung eines Nachweises der Auslagen aufgefordert und dabei beispielhaft die Erfolgsrechnung, das Konto Liegenschaftsertrag, Belege, Rechnungen und dergleichen angeführt habe. Da es sich um steuermindernde Tatsachen handle, obliege der steuerpflichtigen Person deren Nachweis. Im genannten Schreiben sei unmissverständlich die Abweisung der Einsprache in Aussicht gestellt worden für den Fall, dass ein solcher Nachweis nicht erbracht werde. Aufgrund der Bilanzierung der Immobilien im Anlagevermögen hätte eigentlich die Einforderungshandlung sogar unterbleiben können, da die geltend gemachte Unkostenpauschale dementsprechend a priori ungerechtfertigt gewesen sei.

G. Namens der Rekurrentin hat sich die Vertreterin dazu in ihrer Stellungnahme vom 27. April 2020 geäussert. Sie weist zusammengefasst darauf hin, dass die Rekurrentin anerkanntermassen eine interkantonale Liegenschaftshändlerin sei. Die Rekurrentin sei zur Verbuchung der Immobilien im Anlagevermögen aufgrund des Kotierungsreglements der Swiss Exchange verpflichtet. Die Verbuchungspraxis sei aber vorliegend gar nicht relevant, weil das Bundesgericht entschieden habe, dass Liegenschaften, die zum Verkauf ausgeschrieben worden seien, steuerlich zu Umlaufvermögen umqualifiziert würden, unabhängig von deren Verbuchung in der Bilanz. Die Argumentation der Steuerverwaltung bezüglich der Verbuchung der Immobilien im Anlagevermögen ändere demzufolge nichts an der Berechtigung der Rekurrentin, im interkantonalen Verhältnis die (gekürzte) Händlerpauschale geltend zu machen. Die Vertreterin weist nochmals auf die bundesgerichtliche Praxis und die in der Erfolgsrechnung enthaltene Summe von CHF 2'597'283.75 an allgemeinen Unkosten hin. Es seien im Jahr 2017

Transaktionen im Gesamtbetrag von CHF 28'937'610.-- getätigt worden. Die beantragte Händlerpauschale stehe dazu in einem angemessenen Verhältnis. Die Anwendung der Händlerpauschale führe daher zu keiner verpönten Verschiebung von Steuersubstrat in den Kanton Zürich.

Auf die weiteren Vorbringen der Steuerverwaltung wie auch der Vertreterin wird, soweit entscheiderelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. StG). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Die Rekurrentin macht in formeller Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, die sie darin gegeben sieht, dass die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren den Nachweis von im Zusammenhang mit dem Verkauf stehenden Unkosten verlangt und, da der damalige Vertreter einen solchen nicht eingereicht, die Einsprache ohne weiteres abgewiesen habe.

Materiell ist strittig, wie hoch der Grundstückgewinn und insbesondere die bei dessen Ermittlung zu berücksichtigenden Anlagekosten aus dem Verkauf des damals der Rekurrentin gehörenden Grundstücks F. _____ Gbbl. Nr. _____ zu veranlagen ist. Dabei geht es einzig darum, ob die Rekurrentin aufgrund der Praxis des Bundesgerichts zur interkantonalen Doppelbesteuerung wegen ihres Hauptsitzes im Kanton Zürich eine Händlerpauschale zur Abgeltung der allgemeinen Unkosten zum Abzug bringen darf und falls ja, in welcher Höhe. Hinsichtlich des Sachverhalts sind sich beide Seiten über den massgeblichen Erlös (als Ausgangspunkt für die Berechnung der Pauschale) und alle anderen Steuerfaktoren (weitere Auslagen, Besitzesdauerabzug) einig, so dass sich hierzu Bemerkungen erübrigen. Unbestritten ist namentlich,

dass die Rekurrentin für die Vermittlung des Verkaufs eine Vermittlungsprovision in Höhe von 2 % des Verkaufspreises (CHF 492'000.--) bezahlt hat.

4. Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) ist formeller Natur. Er dient einerseits der Klärung des Sachverhaltes und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht der Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern und an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Ausgang des Verfahrens zu beeinflussen (BGer 1C_26/2020 vom 17.11.2020, E. 3.2; BGE 140 I 99 E. 3.4 S. 102; BGE 135 II 286 E. 5.1 S. 293; je mit Hinweisen). Dem Gehörsanspruch entspricht die Pflicht der Behörden, die Vorbringen tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in ihrer Entscheidfindung angemessen zu berücksichtigen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person den Entscheid sachgerecht anfechten kann. Sie muss die wesentlichen Überlegungen enthalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Vorinstanz in ihrer Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 142 II 49 E. 9.2 S. 65; BGE 137 II 226 E. 3.2 S. 270, mit Hinweisen).

Vorliegend ist nicht ersichtlich, inwiefern die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör der Rekurrentin verletzt haben soll. Im Einspracheverfahren hat sie die Erbringung eines Nachweises für die im Zusammenhang mit dem Verkauf stehenden Unkosten verlangt (Schreiben vom 12.12.2018, pag. 76). Dies hat der Rekurrentin bzw. dem damaligen Vertreter die Möglichkeit gegeben, sich zu äussern, was er auch getan hat (Schreiben vom 18.1.2019, pag. 80). Damit ist das Recht auf Mitwirkung am Verfahren zweifellos gewahrt worden. Ob das Vorgehen der Steuerverwaltung richtig gewesen ist oder ob sie aufgrund der Untersuchungspflicht (Art. 177 Abs. 3 StG) hätte die Erfolgsrechnung einfordern und allenfalls unter vorgängiger Androhung die Unkosten schätzen müssen, ist eine Frage der materiellen Rechtsanwendung, worauf unten noch einzugehen ist (siehe E. 11.1).

5. Von Bundesrechts wegen sind die Kantone aufgrund von Art. 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) verpflichtet, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Abs. 1 von Art. 12 StHG besagt, dass Gewinne zu besteuern sind, die sich ergeben, soweit "der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt". Eine genaue Definition, wie diese Werte

zu ermitteln sind, kann dem StHG nicht entnommen werden. Die Kantone sind demnach nicht zu einer Harmonisierung der Gewinnermittlung verpflichtet (Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., 2002, N. 44 zu Art. 12 StHG), es bleibt ihnen überlassen, in welcher Art sie den Erwerbspreis konkretisieren wollen (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, N. 1 zu § 220 StG ZH). Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten, Spielraum (BGE 141 II 207 E. 2.2.1 S. 209, mit Hinweisen). Was die "Aufwendungen" betrifft, gilt an sich dasselbe (BGer 2C_589/2014 vom 27.3.2015, E. 3.2, in StR 70/2015 S. 311).

6. Im bernischen Steuergesetz ist die Grundstückgewinnsteuer in den Art. 129 bis 148 StG normiert. Gemäss Art. 137 StG wird der Grundstückgewinn als Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) bestimmt. Art. 142 StG definiert die massgeblichen Aufwendungen, wonach als Aufwendungen namentlich die Kosten der Handänderung und Verschreibung (Art. 142 Abs. 2 Bst. a StG) sowie Auslagen für die dauernde Wertvermehrung am Grundstück wie Neu- und Umbauten, Wasserversorgung, Licht und Heizungsanlagen (Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG) gelten.

7. Die Anrechnung der hier strittigen Händlerpauschale ist nicht im Gesetz normiert, sondern entspringt wie erwähnt der Praxis des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101). Das Bundesgericht betrachtet es als interkantonale Doppelbesteuerung, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; siehe zum Ganzen BGE 138 I 297 E. 3.1 S. 300 f.; BGE 137 I 145 E. 2.2 S. 147; BGE 134 I 303 E. 2.1).

8. Der von einem gewerbsmässigen Grundstückshändler erzielte Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstücks, das in einem Nicht-Betriebsstätte-Kanton liegt, ist nach der im Jahr 1953 begründeten Praxis des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausschliesslich dem Belegenheitskanton zur Besteuerung zugewiesen (BGE 79 I 142 E. 3 S. 147 f.; Peter Mäusli-Allenspach in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach

[Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, N. 30 zu § 18). Im Gegenzug ist der Belegenheitskanton nach der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zur objektmässigen Übernahme aller auf das Veräusserungsobjekt entfallenden Einzelkosten des interkantonalen Grundstückhändlers verpflichtet (vgl. BGer 2C_152/2019 vom 20.9.2019, E. 5.1; BGer 2C_817/2014 vom 25.8.2015, E. 4.3.3, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 152 zu § 221 StG ZH).

9. Zusätzlich hat der Grundstückskanton nach der Praxis des Bundesgerichts zu seinen Lasten und zu Gunsten des Hauptsteuerdomizils einen Anteil an den Gemeinkosten zu übernehmen (BGer 2C_152/2019 vom 20.9.2019, E. 5.2). Seiner Konzeption nach ist die anteilige Überbindung der Gemeinkosten auf den Interessenausgleich zwischen den Kantonen zugeschnitten (BGer 2C_817/2014 vom 25.8.2015; E. 4.4.3). Aus verfahrensökonomischen Gründen darf die erwähnte objektmässige Übernahme eines Teils der Gemeinkosten des Grundstückhändlers durch den Belegenheitskanton in Form einer Pauschale geschehen, die nach Massgabe des Veräusserungserlöses erhoben wird. Im Sinne einer Faustregel wird den allgemeinen Unkosten mit einer Pauschale von 5 % des Veräusserungserlöses Rechnung getragen, soweit die Veräusserung in Form einer zivilrechtlichen Handänderung erfolgt (BGer 2C_152/2019 vom 20.9.2019, E. 5.3; BGer 2C_817/2014 vom 25.8.2015, E. 2.5.1; BGer 2C_404/2013 vom 2.5.2014, E. 4.1, in ASA 83 S. 52 und 250; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 53 zu Art. 142 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 165 zu § 221 StG/ZH).

10. Bestehen hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Pauschale den auf das Liegenschaftsgeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen falsch bemisst und das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung zuwiderläuft, kann vom üblichen Satz nach oben oder unten abgewichen werden (BGer 2C_152/2019 vom 20.9.2019, E. 5.3; BGer 2C_689/2010 vom 4.4.2011, E. 2.1; Markus Langenegger, a.a.O., N. 53 zu Art. 142 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 166 zu § 221 StG/ZH).

10.1 Nach oben weicht das Bundesgericht im Fall von Generalunternehmern ab, welche selbst überbaute Grundstücke veräussern. Hier muss der Belegenheitskanton nebst den (die Projekt-, Erschliessungs- und Ausführungskosten beinhaltenden) Baukosten noch pauschal 8 % der Bausumme als pauschales Architektenhonorar anrechnen. Der entsprechende Pauschalbetrag tritt dabei an die Stelle der Pauschale von 5 % (BGer 2C_152/2019 vom 20.9.2019, E. 5.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 165 zu § 221 StG/ZH).

10.2 Eine Reduktion nach unten kommt nach der Praxis des Bundesgerichts zur Anwendung, wenn Vermittlungsprovisionen und Dienstleistungshonorare an Dritte verbucht werden (BGer 2C_404/2013 vom 2.5.2014, E. 4.2.1). In solchen Fällen gewährt das Bundesgericht einen Pauschalabzug von 1 %, weil die Mithilfe eines Maklers erfahrungsgemäss eine Verringerung der allgemeinen Personal- und Sachaufwendungen des Grundstückhändlers bewirkt (BGer 2C_404/2013 vom 2.5.2014, E. 4.2.1). Im letztzitierten Urteil hat das Bundesgericht in E. 4.5 ergänzend bemerkt, dass die Pauschale auch dann herabgesetzt werden kann, wenn nur ein im Verhältnis zum Verkaufspreis geringer Wertzuwachs erzielt wurde, so dass bei Anwendung der Pauschale kein Grundstücksgewinn, sondern ein Verlust entsteht.

11. In tatbeständlicher Hinsicht ist bereits erwähnt worden (E. 3), dass über den erzielten Erlös von CHF 24'600'000.-- Einigkeit besteht. Auch steht fest, dass die Rekurrentin für Vermittlungsbemühungen eine Provision von 2 % des Erlöses, d.h. CHF 492'000.-- bezahlt hat, welche von der Steuerverwaltung als Aufwendung akzeptiert worden ist (Einspracheentscheid vom 27.2.2020, pag. 65). Aus der von der Rekurrentin eingereichten Erfolgsrechnung geht hervor, dass im Jahr 2017 allgemeine Unkosten von CHF 2'597'283.75 angefallen sind (Erfolgsrechnung 2017, Beilage 5 zum Rekursschreiben). Der Rohgewinn ohne die strittige Händlerpauschale beträgt CHF 11'600'194.-- (Einspracheentscheid vom 27.2.2020, pag. 65).

11.1 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht in seinen Entscheiden unmissverständlich von einer Pauschale spricht und dies mit verfahrensökonomischen Aspekten begründet (oben E. 8). Der von der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren verfolgte Ansatz, von der Rekurrentin Belege einzufordern und von ihr im Einzelnen den Nachweis der angefallenen allgemeinen Unkosten zu verlangen, ist damit nicht vereinbar. Wenn eine Pauschale nachgewiesen werden muss, wird damit die Zielsetzung der Verfahrensvereinfachung zunichte gemacht und die Pauschalierung ihres Sinnes entleert. Nicht zu beanstanden ist die Einforderung der Erfolgsrechnung, um beurteilen zu können, ob die Händlerpauschale zu den verbuchten Verwaltungskosten in einer angemessenen Relation steht (siehe als Beispiel BGer 2C_404/2013 vom 2.5.2014, E. 4.5).

11.2 Ob die von der Steuerverwaltung geäusserte Auffassung zutrifft, wonach bei hohen Verkaufspreisen eine natürliche Vermutung bestehe, dass die Pauschale mit 5 % zu hoch sei, ist zweifelhaft. Zwar wird diese Meinung in der Lehre gestützt auf ältere kantonale Entscheide vertreten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 169 zu § 221 StG/ZH, mit Hinweisen; Markus Langenegger, a.a.O., N. 53 zu 142 StG). Das Bundesgericht hat in einem neueren Entscheid eher zur gegenteiligen Auffassung tendiert, dass nämlich ein relativ hoher Gewinn ein Indiz für einen höheren Verwaltungskostenanteil sein könne (BGer 2C_404/2013 vom 2.5.2014,

E. 4.2.2). Abgesehen davon steht der Ansatz von 5 % vorliegend gar nicht zur Debatte. Es wurde oben schon dargelegt, dass das Bundesgericht die Pauschale auf 1 % des Verkaufserlöses herabsetzt, wenn eine Vermittlungsprovision ausgerichtet wurde, was hier der Fall ist (E. 9). Daher ist die von der Rekurrentin beantragte Höhe von 2 % des Verkaufserlöses nicht konform mit der bundesgerichtlichen Praxis.

11.3 Der Umstand, dass der Rekurrentin eine Pauschale in dieser Höhe in einem früheren Grundstücksverkauf angerechnet worden war, ändert daran nichts, da ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht nicht besteht.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. zum Ganzen statt vieler BGer 1C_554/2018 vom 5.8.2019, E. 3.1) geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt den Bürgern grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Ausnahmsweise und unter strengen Bedingungen wird jedoch im Rahmen des verfassungsmässig verbürgten Gleichheitssatzes ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht anerkannt (Art. 8 Abs. 1 BV). Die Gleichbehandlung im Unrecht setzt gemäss dem zitierten Urteil voraus, dass die zu beurteilenden Fälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen, dass dieselbe Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zudem zu erkennen gibt, auch inskünftig nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen. Dabei begründen wenige vereinzelte Fälle noch keine Praxis.

Vorliegend handelt es sich nur um einen Fall, auf den sich die Rekurrentin berufen kann, und nicht um zahlreiche andere Fälle, bei denen eine Händlerpauschale von 2 % trotz gleichzeitiger Bezahlung einer Vermittlungsprovision akzeptiert worden wäre. Eine ständige Praxis ist damit nicht dargetan. Auch hat die Steuerverwaltung klar zu verstehen gegeben, dass sie jene Taxation als fehlerhafte Rechtsanwendung ansieht und sie heute anders entscheiden würde. Demnach kann nicht von einer Praxis ausgegangen werden, an der sie trotz Fehlerhaftigkeit festzuhalten gedenkt. Ein Anspruch der Rekurrentin auf Gleichbehandlung im Unrecht ist somit nicht gegeben.

11.4 Dass die Steuerverwaltung nach ihrem Bekunden grundsätzlich die Händlerpauschale verweigert, wenn eine Vermittlungsprovision bezahlt wurde, steht ebenso wenig mit der dargelegten bundesgerichtlichen Praxis im Einklang (E. 9). Das Bundesgericht hat ausdrücklich festgehalten, dass die Vermittlungsprovision und andere Dienstleistungshonorare für An- und Verkauf der Handelsobjekte gesondert fakturiert werden und es sich somit bei ihnen

betriebswirtschaftlich nicht um Gemein-, sondern um Einzelkosten handelt (BGer 2C_404/2013 vom 2.5.2014, E. 4.2.1). Die Vermittlungsprovision deckt demnach nicht die Gemeinkosten ab, von denen der Liegenschaftskanton mit der Händlerpauschale einen Anteil tragen soll (E. 8). Soweit sich die Steuerverwaltung auf die Lehre beruft (Markus Langenegger, a.a.O., N. 53 zu Art. 142 StG), wonach die Pauschale ganz wegfallen kann, wenn für die Vermittlung beim Verkauf Provisionszahlungen geleistet werden, ist die angeführte Lehrmeinung unvollständig zitiert worden. Markus Langenegger und der seinerseits von ihm zitierte Bundesgerichtsentscheid (BGer vom 5.12.1985, in ASA 56 S. 572) haben sich in ihren Ausführungen auf nebenberuflich tätige Liegenschaftshändler bezogen. Da dies auf die Rekurrentin nicht zutrifft, sind weder die Lehrmeinung noch der Bundesgerichtsentscheid hier von Relevanz.

11.5 Andere Gründe, welche es rechtfertigen würden, die Händlerpauschale gänzlich entfallen zu lassen, sind nicht ersichtlich. Der Rohgewinn gemäss Einspracheentscheid beträgt CHF 11'600'194.-- (E. 10). Einer Händlerpauschale von CHF 246'000.-- (1 % von CHF 24'600'000.--, E. 10.2 vorne) steht damit ein bedeutender Wertzuwachs gegenüber, der sich nach Abzug der Pauschale nur leicht auf CHF 11'354'194.-- reduziert. In der Erfolgsrechnung hat die Rekurrentin CHF 2'597'283.75 an Gemeinkosten verbucht. Die Händlerpauschale von CHF 246'000.-- stellt weniger als 10 % dieser Kosten dar. Nach ihren Angaben sind im Jahr 2017 Transaktionen im Gesamtbetrag von CHF 28'937'610.-- getätigt worden, woraus sich schliessen lässt, dass die hier zu beurteilende Veräusserung mit CHF 24'600'000.-- bei weitem die bedeutendste gewesen ist. Wenn bei den restlichen Transaktionen von rund CHF 4 Mio. ebenfalls Händlerpauschalen in der Grössenordnung von 1 % berücksichtigt werden (CHF 40'000.--), stehen den Gemeinkosten von CHF 2'597'283.75 Pauschalen von gesamthaft CHF 286'000.-- gegenüber. Demnach verbleiben beim Kanton Zürich als Domizilkanton immer noch knapp 90 % der Gemeinkosten. Es kann von daher zum einen nicht gesagt werden, dass die Händlerpauschale im Vergleich zum Wertzuwachs zu hoch sei. Zum anderen ist sie weder überproportional gross im Vergleich mit den Gemeinkosten noch kommt es im interkantonalen Verhältnis zu einer übermässigen Verschiebung von Kosten in den Kanton Bern. Für eine gänzliche Streichung der Händlerpauschale besteht damit kein Anlass. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Praxis ist somit vorliegend die Händlerpauschale auf 1 % des Erlöses festzusetzen, ausmachend CHF 246'000.--. Dies führt zur teilweisen Gutheissung des Rekurses und zur erwähnten Reduktion des Rohgewinns auf CHF 11'354'194.--.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend

obsiegt die Rekurrentin zu 50 %, da sie die Hälfte der beantragten Händlerpauschale erhält. Demnach werden die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 6'000.-- der Rekurrentin im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 3'000.-- zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

13. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Die Kostennote vom 14. Januar 2021 ist weder detailliert (kein timesheet) noch ist der verrechnete Stundenansatz ersichtlich. Deshalb kann nicht auf die pauschale Kostennote abgestellt werden. Die Parteikosten werden deshalb pauschal auf CHF 5'000.-- ohne MWST festgesetzt. Davon wird im Umfang des Obsiegens ein Betrag von CHF 2'500.-- ausgerichtet. Auf den Ersatz der Mehrwertsteuer wird verzichtet, da die Rekurrentin selbst mehrwertsteuerpflichtig ist und die von der Vertreterin überwälzte Mehrwertsteuer ihrerseits in Abzug bringen kann.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und bei den Anlagekosten eine Händlerpauschale von 1 %, d.h. von CHF 246'000.-- berücksichtigt, was die Reduktion des Rohgewinns auf CHF 11'354'194.-- zur Folge hat. Die Akten werden zur Neuberechnung der Steuer an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 6'000.--, werden der Rekurrentin anteilmässig im Betrag von CHF 3'000.-- zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden Parteikosten von CHF 2'500.-- (ohne MWST und Auslagen) gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- B. _____, zuhanden von A. _____ AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde F. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mion