



100 20 454

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 17.3.2022 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 15. März 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Studer sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____ AG

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG (Rekurrentin) mit Sitz in E. _____ bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb eines Architekturbüros und Ausführung aller damit zusammenhängenden Arbeiten, usw. Hierbei ist sie auf die zeitgemässe Instandstellung von historischer Bausubstanz spezialisiert. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 9. November 1998 (Urschrift Nr. _____ von Notar C. _____; Dossier Steuerverwaltung, pag. 85-95) kaufte sie das Grundstück E. _____ Gbbl. Nr. _____ (E. _____ Dorf, _____: Bauernhaus und Garage Nr. _____, Waschhaus Nr. _____ und Gartenhäuschen [_____] Nr. _____ sowie _____ m² Hausplatz, Umschwung und Land) zum Preis von CHF 220'000.-- (Nutzen und Gefahr: 15.11.1998; Grundbucheintrag: 19.11.1998). Das Bauernhaus, bei dem es sich um ein im Bauinventar der Einwohnergemeinde E. _____ als erhaltenswert eingestuftes Gebäude handelt (vgl. Ziff. III.3 des Kaufvertrags vom 9.11.1998, S. 4; pag. 88), wurde kurz nach dem Erwerb (2000/2001) durch die Rekurrentin umfassend umgebaut und anschliessend als Mietobjekt auf dem Immobilienmarkt angeboten und während längerer Zeit, nämlich bis zu dessen Veräusserung, vermietet. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. Dezember 2019 (Urschrift Nr. _____ von Notarin D. _____; pag. 15-25) verkaufte die Rekurrentin das Grundstück mehr als 21 Jahre später zum Preis von CHF 1'500'000.-- (Nutzen und Gefahr: 1.1.2020; Grundbucheintrag: 8.1.2020) an eine der bisherigen Mieterinnen.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 15. September 2020 (pag. 1-5) wurde der steuerbare Grundstücksgewinn von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung) auf gerundet CHF 244'900.-- festgesetzt (Verkaufspreis: CHF 1'500'000.--, Anlagekosten: CHF 1'077'644.--, Besitzesdauerabzug von 42 % [21 Jahre]: CHF 177'390.--). Die gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache vom 12. Oktober 2020 (pag. 104-108) wurde mit Einspracheentscheid vom 20. November 2020 (pag. 98-103) teilweise gutgeheissen. Hierbei wurde der pro 2020 steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 244'900.-- bestätigt und einer allfälligen Anrechnung von Betriebsverlusten durch Aufnahme eines entsprechenden Ergänzungsvorbehalts im Sinn von Art. 178 Abs. 3 Bst. b StG Rechnung getragen.

C. Dagegen hat die B. _____ (Vertreterin) im Auftrag der Rekurrentin mit Eingabe vom 21. Dezember 2020 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) unter Kosten- und Entschädigungsfolge Rekurs erhoben. Namens der Rekurrentin beantragt sie, der steuerbare Grundstücksgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks E. _____ Gbbl. Nr. _____ sei zufolge Unterwerfung unter die Gewinnsteuer i.S.v. Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG auf CHF Null festzusetzen. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, die

Mehrzahl der Arbeiten der Rekurrentin seien über klassische Architekturverträge realisiert worden. Gleichzeitig habe es über die Jahre diverse Projekte gegeben, die nur dank dem vorgängigen Erwerb des Baugrundstücks hätten umgesetzt werden können. Mit dem Erwerb dieser Liegenschaften seien in zeitlich nahe Zusammenhang wertvermehrende Arbeiten von über 25 % des Kaufpreises ausgeführt worden. Daraus leite die Steuerverwaltung ab, dass die Rekurrentin zwar als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren sei, es den gehaltenen Liegenschaften aber an der Zweckbestimmung zur Handelsware fehle, weil sie nicht in der Absicht gekauft werden, sobald als möglich – d.h. sinngemäss umgehend – mit Gewinn weiterverkauft zu werden. Vielmehr werde aus der Nutzung der Liegenschaften durch die Rekurrentin – insbesondere aus der erfolgten Vermietung – eine Zugehörigkeit zum Kapitalanlagevermögen gefolgert. Mit der von der Rekurrentin vorgebrachten Argumentation, dass – auch nach Auffassung der Steuerverwaltung – Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften der ordentlichen Gewinnsteuer unterständen, wenn die Arbeitsbeschaffung und damit die Erzielung eines Erwerbseinkommens im Vordergrund stehe und nicht die Realisierung eines (konjunkturellen) Mehrwerts, setze sich die Steuerverwaltung dagegen nicht auseinander. In formeller Hinsicht sei darin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs zu erblicken. In materieller Hinsicht greife die Fokussierung auf die drei verschiedenen Immobilientypen und das sehr restriktive Verständnis der Handelswareneigenschaft zu kurz. Wenn die Rekurrentin Liegenschaften erwerbe, dann erfolge dies stets dazu, eigene Projekte umzusetzen. Diese Projekte seien häufig umfangreich und es stehe damit jeweils zum Vornherein fest, dass die Besitzesdauer über einem Jahr liegen werde. Die Rekurrentin strebe mit ihren Liegenschaftsgeschäften stets in erster Linie eine Wertsteigerung durch ihre architektonische Leistung und aufgrund der von ihr vergebenen (und finanzierten) Arbeiten an, und nicht durch die Ausnutzung konjunktureller Wertschwankungen oder Spekulationen. Auch sei es nicht möglich, den vorliegend zu beurteilende Verkauf losgelöst von den anderen Liegenschaftsgeschäften zu betrachten, welche die Rekurrentin in den letzten Jahren habe tätigen können. Sie habe in den letzten Jahren nämlich mehrfach die Gelegenheit erhalten, kurz- bis mittelfristig sanierungsbedürftige Objekte mit interessanter Bausubstanz zu erwerben. Um die hierfür erforderlichen Mittel freizumachen, hätten jedoch von den bereits instand gestellten Objekten einzelne veräussert werden müssen. Die Wahl sei hierbei vorab auf das vorliegend verkaufte Grundstück gefallen. Gerade bei Architekten oder Bauhandwerkern deute der An- und Verkauf einer Liegenschaft auf gewerbsmässigen Liegenschaftshandel hin, diene diese Tätigkeit meist der Arbeitsbeschaffung. Für die Qualifikation als Handelsware falle vorliegend ins Gewicht, dass das Objekt von Anfang an dazu bestimmt gewesen sei, ein eigenes Projekt unter Erbringung eigener Arbeiten zu realisieren und mittels Investition eigenen Kapitals einen Mehrwert zu schaffen. Indem die Rekurrentin wiederholt Liegenschaften mit Sanierungs- und Renovationspotential gekauft und in der Folge ausgeschöpft habe, manifestiere sich, dass der An- und auch der Verkauf von Liegenschaften zielgerichtet

erfolge und in der fortwährenden Absicht, dadurch ein (zusätzliches) Erwerbseinkommen zu erzielen. Die von der Steuerverwaltung propagierte statische Zuordnung von Immobilien zum Umlauf- oder Anlagevermögen greife zumindest in gemischten Betrieben zu kurz. Weder die lange Besitzesdauer noch die erfolgte Vermietung könnten in solchen Konstellationen der Besteuerung der durch Arbeit und Kapital am Grundstück bewirkten Wertschöpfung mittels ordentlicher Gewinnsteuer entgegenstehen, sobald sie durch einen Verkauf realisiert werde. Erlöse aus der Veräusserung solcher Liegenschaften seien gewinn- und nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig.

D. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 4. März 2021 die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Sie führt zusammengefasst aus, dass die Rekurrentin grundsätzlich als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren sei und vorstehend wertvermehrende Aufwendungen in der Höhe von mindestens 25 % des Erwerbspreises während der Eigentumsdauer ausgeführt habe. Aber selbst eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin verfüge regelmässig über sog. Betriebsliegenschaften und/oder über Renditeobjekte (Kapitalanlageliegenschaften), die sie in ihrem Anlagevermögen halte und die nicht als "Handelsware" zu qualifizieren seien. Bei einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin stellten Immobilien üblicherweise Umlauf- und nicht Anlagevermögen (Betriebs- oder Kapitalanlageliegenschaft) dar. Darüber hinaus gelte als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin, wer tatsächlich mit Liegenschaften Handel treibe. Erforderlich sei stets, dass die steuerpflichtige Person Liegenschaften planmässig und in der Absicht kaufe, sie baldmöglichst mit Gewinn weiterzuverkaufen. Auch müsse das zu veräussernde Grundstück nach seiner Zweckbestimmung Handelsware (Umlaufvermögen) darstellen. Eine lange Haltedauer einer veräusserten Liegenschaft deute eher nicht auf eine Handelstätigkeit. Eine kurze Besitzesdauer spreche dagegen für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel. Würde die massgebliche Liegenschaft ein Handelsobjekt darstellen, hätte man selbst bei umfassenden bzw. komplexen Renovations- oder Umbauarbeiten von einer deutlich kürzeren Haltedauer ausgehen müssen. Die Steuerrekurskommission wies bereits vor Jahrzehnten einen Gewinn auf einer Liegenschaft, die während langer Zeit (22 Jahre) zum Anlagevermögen gehört habe, nicht der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zu. Vorliegend sei aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände, den Gesichtspunkten der langen Haltedauer (Verkauf über 21 Jahre nach dem Erwerb), der Verbuchung im Anlagevermögen, der Verfolgung einer (mittelfristigen) Anlagestrategie durch Generierung von Mieterträgen und der Vornahme von alljährlichen ordentlichen Abschreibungen erheblich mehr Gewicht beizumessen, als dem Einsatz von Kapital und Arbeit an der veräusserten Liegenschaft. Mithin sei vorliegend von einer Kapitalanlageliegenschaft auszugehen, deren Veräusserung zu Recht der Grundstückgewinnsteuer unterworfen werde. Der Einwand, wonach weder eine

lange Besitzesdauer noch die erfolgte Vermietung der Besteuerung über die ordentliche Gewinnsteuer entgegenständen, erweisen sich somit als unbehelflich. Auch sei die Rüge hinsichtlich einer angeblichen Verletzung des rechtlichen Gehörs verfehlt.

E. Die Vertreterin hat Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen. Davon hat sie am 16. März 2021 Gebrauch gemacht. Hierbei führt sie aus, dass in der Zusammenstellung der herkömmlicherweise unterschiedenen Liegenschaftsarten von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern in der Vernehmlassung die Kategorie der zur Arbeitsbeschaffung erworbenen Grundstücke gefehlt habe. Dies sei wohl darauf zurückzuführen, dass Personen, die Liegenschaften zur Arbeitsbeschaffung erwerben, damit nicht Handel im engeren Sinn betrieben. Das vorliegend zu beurteilende Geschäft falle jedoch unter die Kategorie der Arbeitsbeschaffung.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen weiter eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). 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.

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]).

2. Streitig ist im vorliegenden Verfahren, ob der Verkauf der Liegenschaft E. _____ Gbbl. Nr. _____ der Grundstückgewinnsteuer unterliegt oder ob die Voraussetzungen für die Ausnahme von der Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel erfüllt sind.

3. Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks der Grundstückgewinnsteuer. Dabei unterscheidet das StG grundsätzlich nicht zwischen Grundstücken im Geschäfts- und solchen im Privatvermögen. Der Kanton Bern hat damit von der in Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Grundstückgewinnsteuer auch auf Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zu erheben und hat diese Einkünfte im Gegenzug von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen (sog. monistisches System). Der bernische Gesetzgeber hat das monistische System jedoch insofern gelockert, als Gewinne aus Grundstückshandel nach Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und der Einkommens- und Gewinnsteuer unterworfen sind (Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG). Der im vorliegenden Zusammenhang interessierende Art. 85 Abs. 4 StG bestimmt, dass Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken, mit denen eine juristische Person handelt, vollumfänglich zum steuerbaren Reingewinn gehören, sofern diese an den betreffenden Grundstücken wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat. Mit dem Wechsel zur (periodischen) Einkommens- bzw. Gewinnsteuer entgehen diese Grundstücksgewinne insbesondere der zusätzlichen Belastung durch einen allfälligen Spekulationszuschlag (vgl. Art. 147 StG). Die Sonderbehandlung der gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerinnen und -händler wird damit begründet, dass für diese nicht das Abschöpfen eines "unverdienten", d.h. infolge Zeitablaufs und äusserer Umstände eingetretenen Mehrwerts im Vordergrund steht. Der Erwerb und Verkauf von Grundstücken ist für gewerbsmässige Liegenschaftshändlerinnen und -händler vielmehr Mittel zum Zweck der Arbeitsbeschaffung, d.h. der Erzielung eines Erwerbseinkommens bzw. betrieblichen Erfolgs. Wie die Gewinne aus anderen gewerblichen Tätigkeiten sollen auch so erzielte Gewinne der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterstellt werden (VGE 100 2017 292 vom 18.7.2019, E. 2.1 f.; VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 2.1 f.; VGE 22699/22700/22701 vom 20.9.2007 in BVR 2008 S. 490 ff. E. 3.1 f.; BGer 2C_598/2007 vom 2.7.2008, in NStP 2009 S. 1 ff. E. 4.1; vgl. auch Toni Amonn, Bernisches Steuerrecht, Skriptum, Aufl. 2021, S. 65; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Art. 126 bis 293, 2011, N. 1 zu Art. 129 StG). Der Spekulationszuschlag, der auf unverdiente Mehrwerte abzielt, passt somit nicht auf Unternehmen, die Häuser bauen und verkaufen. Der Grundstücksgewinn ist dort Kern der unternehmerischen Leistung und soll wie bei allen anderen Unternehmen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden (ohne Spekulationszuschlag). Der reine Handel mit Grundstücken (ohne Schaffung eines Mehrwerts) kann zwar auch eine unternehmerische Tätigkeit darstellen, unterliegt (wegen des Erfordernisses von mindestens 25 % wertvermehrenden Investitionen) dennoch der Grundstückgewinnsteuer (Toni Amonn, a.a.O., S. 65).

3.1 Grundstücksgewinne werden nur unter den folgenden kumulativen Voraussetzungen durch die Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst: 1) Die steuerpflichtige Person handelt berufsmässig mit Liegenschaften; 2) Das Grundstück ist Handelsobjekt, d.h., es wurde im Rahmen der Handelstätigkeit der steuerpflichtigen Person erworben und weiterveräussert; 3) Während der Eigentumsdauer wurden wertvermehrnde Aufwendungen (Art. 142 StG) am Grundstück ausgeführt; 4) Der Umfang dieser wertvermehrnden Arbeiten samt dem Wert der eigenen Arbeiten muss mindestens 25 % des Erwerbspreises ausmachen (Markus Langenegger, a.a.O., N. 2 zu Art. 129 StG; vgl. auch Ziff. 1 des Merkblatts A der Steuerverwaltung zum gewerbsmässigen Handel mit Grundstücken [einsehbar unter: <<http://www.sv.fin.be.ch>>, Rubrik "Publikationen > Merkblätter > Grundstückgewinnsteuer > Merkblatt A", nachfolgend: Merkblatt A [abgerufen am 23.12.2021]). Der Begriff der gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin ist in Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG damit viel enger umschrieben als jener bei der direkten Bundessteuer (Leuch/Strahm, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, 2014, N. 58 zu Art. 85 StG und N. 82 zu Art. 21 StG), wonach planmässiges und auf Gewinnerzielung gerichtetes Handeln vorausgesetzt wird und es werden im kantonalen Recht weitergehende Voraussetzungen verlangt (Ziff. 2 des Merkblatts A). Es ist daher denkbar, dass ein Grundstücksgewinn beim Bund als gewerbsmässig qualifiziert wird, im Kanton aber dennoch der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (z.B. weil nicht ausreichend wertvermehrnde Arbeiten vorgenommen wurden; Toni Amonn, a.a.O., S. 11).

3.2 Als Liegenschaftshändlerin bzw. -händler im Sinn von Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG gilt, wer tatsächlich mit Liegenschaften Handel treibt und sich durch geordnete Buchführung über sämtliche Geschäftsvorfälle, Rechte und Verpflichtungen, die den von ihr oder ihm betriebenen Liegenschaftshandel betreffen, ausweisen kann. Erforderlich ist stets, dass mindestens in gewissem Mass von Handel gesprochen werden kann, d.h. dass die steuerpflichtige Person Liegenschaften planmässig und in der Absicht kauft, sie so bald als möglich mit Gewinn weiter zu verkaufen. Die Käufe und Verkäufe müssen grundsätzlich eine gewisse Regelmässigkeit aufweisen und dabei den Rahmen der normalen Vermögensverwaltung bzw. des Gelegenheitsgeschäfts sprengen (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.3; Markus Langenegger, a.a.O., N. 3 zu Art. 129 StG). Der Liegenschaftshandel kann auch im Nebenberuf erfolgen. Gerade bei Architekten oder Bauhandwerkern deuten der An- und Verkauf einer Liegenschaft auf gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, dient diese Tätigkeit doch meist der Arbeitsbeschaffung (Markus Langenegger, a.a.O., N. 3 zu Art. 129 StG; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 37 zu Art. 18 DBG). Bei einer juristischen Person gelten praxisgemäss insbesondere der in den Statuten umschriebene Gesellschaftszweck wie auch der von der Gesellschaft während ihrer Geschäftstätigkeit erzielte betriebliche Erfolg aus Grundstückshandel als Indizien für ihre Qualifizierung

als Liegenschaftshändlerin (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.3). Des Weiteren wird verlangt, dass das konkrete Grundstück im Rahmen der Handelstätigkeit der steuerpflichtigen Person gekauft und verkauft worden ist. Die Gewinnrealisierung muss mit anderen Worten auf einem Grundstück erfolgen, das nach seiner Zweckbestimmung Handelsware darstellt. Ob dies zutrifft, ergibt sich aus den gesamten Umständen. Die Erwerbsart kann ein Hinweis sein, darf aber nicht absolut verstanden werden. Wichtiger ist die vermögensmässige Zuordnung des Grundstücks im Zeitpunkt des Erwerbs. Die Rechtsprechung und Lehre unterscheiden in diesem Zusammenhang drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen (Anlagevermögen). Immobilien gelten in der Regel dann als Handelsobjekt, wenn sie dem Umlaufvermögen zugeordnet sind, d.h. wenn sie weder dem Betriebsvermögen angehören noch der Kapitalanlage dienen (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.3; BGer 2C_866/2016 vom 6.6.2017, E. 3.3; Peter Locher, a.a.O., N. 47 zu Art. 18 DBG). Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn eine Liegenschaft zum Verkauf steht, sondern auch, wenn diese vermietet und dem Handelsbetrieb bloss als Vorratsimmobilie dient. Als Kapitalanlageliegenschaft stellt sich eine Immobilie für einen Liegenschaftshändler nur dann dar, wenn auf Grund der Gesamtumstände angenommen werden muss, dass diese zur Kapitalanlage genutzt und während der nächsten Jahre auch nicht verkauft werden soll (RKE 7925 NP/DB 2002 vom 21.4.2009, E. 4; BGer 2C_866/2016 vom 6.6.2017, E. 3.3; BGer 2A.667/2006 vom 16.2.2007, E. 3.2). Nicht von gewerbsmässigen Liegenschaftshandel ist bei Objekten auszugehen, die zunächst zum Eigengebrauch (z.B. als eigene Wohnung) erworben und erst nachträglich zum Verkauf bestimmt worden sind. Die Zuordnung als Handelsware kann nicht erst im Hinblick auf einen Verkauf und die damit verbundenen Steuerfolgen vorgenommen werden (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.3; vgl. auch Markus Langenegger, a.a.O., N. 4 zu Art. 129 StG). Ferner sind nur auf dem Anlagevermögen planmässige Wertverminderungen denkbar, die auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gutes verteilt werden (sog. ordentliche Abschreibungen). Beim Umlaufvermögen kann es naturgemäss keine entsprechende Nutzungsdauer geben, auf welche bei der Festsetzung der Pauschalsätze Rücksicht genommen wird (BGer 2A.667/2006 vom 16.2.2017, E. 3.3).

4. Vorliegend ist unstrittig, dass die Rekurrentin als Architekturbüro grundsätzlich als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin qualifiziert wird – die Tätigkeit dient doch meist der Arbeitsbeschaffung – und wertvermehrende Aufwendungen im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises während der Eigentumsdauer ausgeführt hat (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4.3.2021, S. 3 f. mit Verweis auf die Bauabrechnung für den Umbau des

Bauernhauses; pag. 48 ff.). Strittig ist jedoch, ob das konkrete Verkaufsobjekt im Rahmen der Handelstätigkeit der Rekurrentin erworben und weiterveräußert wurde bzw. ein Handelsobjekt darstellte.

4.1 Die Steuerverwaltung ist aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände der Ansicht (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4.3.2021, S. 6), dass es sich beim vorliegend interessierenden Grundstück um eine Kapitalanlageliegenschaft handle, deren Veräußerung der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen sei. Ausschlaggebend seien die lange Haltedauer (Verkauf über 21 Jahre nach dem Erwerb), die Verbuchung im Anlagevermögen, die Verfolgung einer (mittelfristigen) Anlagestrategie durch Generierung von Mieterträgen und die Vornahme von alljährlichen ordentlichen Abschreibungen. Diesen seien mehr Gewicht beizumessen als dem Einsatz von Kapital und Arbeit an der veräußerten Liegenschaft durch die Rekurrentin.

4.2 Die Vertreterin bringt dagegen vor (vgl. Rekurschreiben vom 21.12.2020, S. 4 f.), dass wenn die Rekurrentin Grundstücke erwerbe, dies stets erfolge, um eigene Projekte umzusetzen. Diese Projekte seien häufig umfangreich, weshalb jeweils zum Vornherein feststehe, dass die Besitzesdauer über einem Jahr liegen werde. Die Rekurrentin strebe mit ihren Grundstücksgeschäften in erster Linie eine Wertsteigerung durch ihre architektonische Leistung und aufgrund der von ihr vergebenen (und finanzierten) Arbeiten an (sog. industrieller Mehrwert), und nicht die Ausnutzung konjunktureller Wertschwankungen oder Spekulationen. Auch sei es nicht möglich, den vorliegend zu beurteilenden Verkauf losgelöst von den anderen Liegenschaftsgeschäften zu betrachten, welche die Rekurrentin in den letzten Jahren habe tätigen können: Sie habe in den Jahren 2014 und 2018 die Grundstücke E. _____ Gbbl. Nrn. _____ und _____ sowie kürzlich die Grundstücke E. _____ Gbbl. Nrn. _____ und _____ erwerben können, die kurz- bis mittelfristig sanierungsbedürftige Objekte mit interessanter Bausubstanz darstellten. Um die für diese Investitionen erforderlichen Mittel freizumachen, hätten von den bereits instand gestellten Objekten einzelne an geeignete Kaufinteressenten veräußert werden müssen. Die Wahl sei dabei auf das vorliegend interessierende Grundstück E. _____ Gbbl. Nr. _____ ("_____") gefallen. Dies, weil hier mit einer der bisherigen Mieterinnen eine Offerentin vorhanden gewesen sei, die ein zureichendes Verständnis und eine ausgeprägte Wertschätzung für die Besonderheiten des denkmalgeschützten Gebäudes mitgebracht habe und nicht zuletzt auch aufgrund einer Erbschaft zu den erforderlichen Mitteln für den Erwerb gekommen sei. Für die Qualifikation als Handelsware falle vorliegend ins Gewicht, dass das Objekt von Anfang an dazu bestimmt gewesen sei, ein eigenes Projekt unter Erbringung eigener Arbeiten zu realisieren und mittels Investition eigenen Kapitals einen Mehrwert zu schaffen.

4.3 Das Grundstück E. _____ Gbbl. Nr. _____ wurde im Zeitpunkt des Erwerbs – wie die weiteren Grundstücke – dem Anlagevermögen zugeordnet (vgl. Bilanz per 31.12.1998;

pag. 36) und blieb über 21 Jahre dort bilanziert (vgl. Bilanz per 31.12.2019; pag. 29). Es wurde kurz nach dem Erwerb durch die Rekurrentin umfassend umgebaut und anschliessend jahrelang vermietet. Die entsprechenden Erträge sind – neben weiteren Erträgen von weiteren Liegenschaften – den Erfolgsrechnungen zu entnehmen (z.B. den Erfolgsrechnungen pro 2018 und 2019; pag. 32). Immobilien gelten in der Regel aber nur dann als Handelsobjekt, wenn sie dem Umlaufvermögen zugeordnet sind, d.h. wenn sie weder dem Betriebsvermögen angehören noch der Kapitalanlage dienen. Der Zweckbestimmung und vermögensrechtlichen Zuordnung beim Erwerb (Umlauf- oder Anlagevermögen) kommt entscheidende Bedeutung zu (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.5). Da das Grundstück nicht zum Umlaufvermögen und somit kein Handelsobjekt (Grundstück, dass grundsätzlich innert zwölf Monate zum Verkauf bestimmt ist) darstellt, erfüllt die Rekurrentin hinsichtlich des Verkaufs des Grundstücks E. _____ Gbbl. Nr. _____ die Voraussetzungen einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin nicht. Das Halten und langfristige Vermieten der Liegenschaft spricht in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4.3.2021, S. 5) stark gegen die Absicht eines raschen, gewinnbringenden Weiterverkaufs und spricht vielmehr auf eine blossse Verwaltung des eigenen Vermögens hin, die gerade keinen gewerbsmässigen Immobilienhandel begründet (vgl. BGer 2C_784/2016 vom 13.4.2017, E. 4.2 und E. 4.6; vgl. auch BGer 2C_866/2016 vom 6.6.2017, E. 4.2 ["bereits seit fünf resp. sogar bereits zehn Jahren unverändert zwecks Erzielung von Mieterträgen gehalten wurden"]; BGer 2C_375/2010 vom 22.3.2011, E. 4.4 ["Objekt befand sich relativ lange – zehn Jahre – in seinem Besitz"]). Dies insbesondere bei einer Haltedauer von über 21 Jahren, in der die Liegenschaft zum Anlagevermögen gehörte und die Rekurrentin jährlich ordentliche Abschreibungen vorgenommen hat. Mit Blick auf diese sehr lange Haltedauer, die eher für die Absicht der Erzielung eines langfristigen Vermögensertrags spricht, ändert die von der Vertreterin vorgebrachten Besonderheiten des Marktes, in der sich die Rekurrentin bewege, und die damit einhergehenden Einschränkungen der Handelsmöglichkeiten (vgl. Stellungnahme der Vertreterin zur Vernehmlassung vom 16.3.2021, S. 2), nichts. Daran ändert ebenfalls nichts, dass das Objekt von Anfang an dazu bestimmt gewesen sei, ein eigenes Projekt unter Erbringung eigener Arbeiten zu realisieren und mittels Investition eigenen Kapitals einen Mehrwert zu schaffen (vgl. Rekursschreiben vom 21.12.2020, S. 5). Auch ändert daran nichts, dass die Rekurrentin offenbar Wert darauflegt, dass die von ihr sorgfältig sanierten Objekte nach einem Verkauf erhalten und in ihrem Sinn weitergenutzt werden, dass also bei einem Verkaufsentscheid auch ideelle und nicht nur wirtschaftliche Überlegungen eine Rolle spielen (vgl. Stellungnahme der Vertreterin zur Vernehmlassung vom 16.3.2021, S. 2). Ebenso wenig ändert daran etwas, dass der Verkauf erfolgte, damit aus dem Erlös andere sanierungsbedürftige Objekte erworben werden könnten (vgl. Rekursschreiben vom 21.12.2020, S. 5). Angesichts dieser eindeutigen Umstände sieht die Steuerrekurskommission hinsichtlich des Verkaufs des Grundstücks

E. _____ Gbbl. Nr. _____ keinen Anlass, den im Jahr 2020 erzielten Veräusserungsgewinn mit der Gewinnsteuer und nicht mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass der Spekulationszuschlag vorliegend aufgrund der langen Haltedauer auch nicht zur Anwendung kommt. Den Grundstücksgewinn unter gewissen Voraussetzungen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zu erfassen (ohne Spekulationszuschlag), war aber der steuerpolitische Hintergrund einer Ausnahme von der Anwendung des monistischen Systems bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern, sofern die Voraussetzungen gegeben waren.

5. Ferner bringt die Vertreterin vor, der Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt worden, da sich die Steuerverwaltung nicht mit der von der Rekurrentin vorgebrachten Argumentation auseinandergesetzt habe, dass Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften der ordentlichen Gewinnsteuer unterständen, wenn die Arbeitsbeschaffung und damit die Erzielung eines Erwerbseinkommens im Vordergrund stehe und nicht die Realisierung eines (konjunkturellen) Mehrwerts. Doch selbst bei einer Verletzung des rechtlichen Gehörs, kann von einer Rückweisung an die Steuerverwaltung abgesehen werden, da der Steuerrekurskommission volle Kognition zusteht und allfällige Verfahrensmängel – wie die Vertreterin selbst bereits festgehalten hat (vgl. Rekurschreiben vom 21.12.2020, S. 4) –, im Rekursverfahren geheilt werden können (vgl. Art. 198 Abs. 2 StG). Der Rekurs ist deshalb vollumfänglich abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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 sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.

3. Es werden keine Parteikosten 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
 - Einwohnergemeinde E._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger