



100 22 29

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.9.2022 JCU/TMI/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Junod und Maleta sowie Mion als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

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) ist eine Stiftung im Bereich der beruflichen Vorsorge mit Sitz in Basel. Mit Grundbucheintrag vom 7. November 2013 erwarb die Rekurrentin vom Kanton Bern das Eigentum am Grundstück Gbbl. Nr. X. _____ in E. _____ mit einer Fläche von 26'229 m² zu einem Kaufpreis von CHF 17'500'000.--. Sie liess in der Folge auf dem Grundstück 14 Mehrfamilienhäuser, 3 Wohn- und Geschäftshäuser sowie eine Einstellhalle erstellen. In der Absicht, zwei der Mehrfamilienhäuser mit 15 Eigentumswohnungen und zwei Bastelräumen zu veräussern, wurde derjenige Teil der Parzelle Gbbl. Nr. X. _____, auf dem sich die beiden Mehrfamilienhäuser befanden, abparzellierte. Hierfür wurde neu die Parzelle Gbbl. Nr. Y. _____ errichtet und in Stockwerkeigentum aufgeteilt. Ebenfalls abparzellierte wurde die Einstellhalle und dafür die Parzelle Gbbl. Nr. Z. _____ errichtet, wobei im Grundbuch für die einzelnen Einstellhallenplätze Miteigentumsanteile ausgestaltet wurden. Die Rekurrentin veräusserte daraufhin im Jahr 2017 die besagten Stockwerkseigentumseinheiten sowie die Einstellhallenplätze, unter anderem die Grundstücke Gemeinde E. _____ Gbbl. Nrn. Y. _____-12 (Wohnung) und Z. _____-15 (Einstellhallenplatz), welche Gegenstand des eingereichten Rekurses sind.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung) hat mit Veranlagungsverfügung vom 3. November 2020 für die zuletzt bezeichneten Grundstücke einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 264'000.-- veranlagt. Die steuerliche Behandlung der weiteren 14 Verkäufe wurde nach ihren Angaben bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids in dieser Sache (Pilotfall) sistiert.

C. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Rekurrentin, damals vertreten durch die C. _____ AG, am 1. Dezember 2020 Einsprache. Im Laufe des weitläufigen Einspracheverfahrens bestellte die Rekurrentin die B. _____ in Bern (Vertreterin) als neue Vertreterin, welche mit Schreiben vom 28. Oktober 2021 zum von der Steuerverwaltung vorgelegten Entwurf des Einspracheentscheids Stellung nahm. Darin beanstandete die Vertreterin die Berechnung des Gewinns und machte darüber hinaus neu geltend, dass der Gewinn gar nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliege, weil die Verkäufe der Stockwerkeinheiten inkl. Einstellhallenplätze als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel anzusehen und mit der Gewinnsteuer zu besteuern seien.

D. Mit Einspracheentscheid vom 18. Januar 2022 verneinte die Steuerverwaltung die Qualifikation der Verkäufe als gewerbsmässigen Liegenschaftshandel und hielt an der Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer fest. Sie setzte jedoch den steuerbaren Grundstückgewinn aufgrund einer Neuberechnung der Anlagekosten auf CHF 180'600.-- herab und hiess die Ein-

sprache insofern teilweise gut. Zusätzlich erhob sie einen Steuerzuschlag gemäss Art. 147 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11; sog. Spekulationszuschlag) von 20 %, was gesamthaft eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 69'371.40 ergab.

E. Mit Schreiben vom 17. Februar 2022 hat die Vertreterin namens der Rekurrentin dagegen Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben mit dem sinngemässen Begehren, der Einspracheentscheid betreffend die Grundstückgewinnsteuer sei aufzuheben. Der mit dem Verkauf der Stockwerkeinheit inkl. Einstellhallenplatz in E. _____ erzielte Gewinn sei stattdessen mit der Gewinnsteuer zu erfassen und wegen der Steuerbefreiung der Rekurrentin sei auf eine Besteuerung zu verzichten. Eventualiter sei der Gewinn in analoger Anwendung der Gewinnsteuerregeln, d.h. unter Anwendung des Gewinnsteuertarifs und ohne Spekulationszuschlag zu besteuern. Subeventualiter, falls die Steuerrekurskommission aufgrund abweichender Würdigung Grundstückgewinnsteuerrecht anwende, sei auf den Spekulationszuschlag zu verzichten, da keine Spekulationsabsicht gegeben sei. Für den Fall, dass es zu einer Besteuerung komme, bestreitet die Rekurrentin die Bemessung des Grundstücksgewinns, namentlich die Berechnung der Anlagekosten.

F. Mit Vernehmlassung vom 25. März 2022 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge. Die Rekurrentin könne nicht als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin qualifiziert werden. Ihre Gewinne müssten daher der Grundstückgewinnsteuer unterstellt werden. Im Übrigen könne eine spekulative Absicht nicht völlig ausgeschlossen werden. Dementsprechend sei der Zuschlag gemäss Steuergesetz zu erheben. Hinsichtlich der Höhe der Anlagekosten hält die Steuerverwaltung an deren Berechnung, wie sie im Einspracheentscheid vorgenommen worden ist, und damit am veranlagten Grundstücksgewinn fest.

G. Auf die weiteren Ausführungen der Vertreterin wie auch der Steuerverwaltung in ihren Rechtsschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer (kantonale Steuern) 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 die Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Vorliegend streitig ist die Frage, mit welcher Steuer die aus dem Verkauf der Grundstücke E._____ Gbbl. Nrn. Y._____ -12 (Wohnung) und Z._____ -15 (Einstellhallenplatz) stammenden Gewinne zu erfassen sind (Grundstückgewinnsteuer oder Gewinnsteuer) oder ob gar keine Besteuerung erfolgt. Für den Fall, dass eine Besteuerung erfolgen soll, ist die Erhebung des Spekulationszuschlags wie auch die Berechnung des mit dem Verkauf der Liegenschaften erzielten Gewinns (Bemessungsgrundlage) angefochten worden.

4. Die Rekurrentin ist gemäss Handelsregistereintrag eine am 4. September 1991 gegründete Stiftung. Sie bezweckt die Förderung der Personalvorsorge durch die rationelle und wirtschaftliche Anlage der ihr von Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 3 der Statuten anvertrauten Vermögenswerte. Es handelt sich bei ihr unbestrittenermassen um eine berufliche Vorsorgestiftung, welche nach Art. 83 Abs. 1 lit. e StG und Art. 56 a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) von der Steuerpflicht bezüglich Gewinnsteuer befreit ist (Einspracheentscheid vom 18.1.2022, S. 4, Akten der Steuerverwaltung, pag. 123).

5. Mit Kauf- und Werkvertrag vom 17. Januar 2017 sowie Nachtrag vom 20. Dezember 2017 verkaufte die Rekurrentin eine 4.5-Zimmer-Wohnung (Gemeinde E._____ Gbbl. Nr. Y._____ -12) sowie einen Einstellhallenplatz (Gbbl. Nr. Z._____ -15) zum Preis von zusammen CHF 910'000.-- (Nachtrag vom 20.12.2017, pag. 34). Die Steuerverwaltung veranlagte hierfür im Einspracheverfahren einen Grundstückgewinn von CHF 180'600.--, welchen sie mit der Grundstückgewinnsteuer erfasste (Einspracheentscheid vom 18.1.2022, pag. 122). Die Rekurrentin macht demgegenüber primär geltend, dass sie als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin gemäss Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG qualifiziere. Sie sei deshalb für den Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften nicht mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern mit der Gewinnsteuer steuerpflichtig, von der sie aber – als Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule – befreit sei. Dies habe zur Folge, dass sie für den Gewinn aus den Liegenschaftsverkäufen steuerfrei bleiben müsse.

6. Die Besteuerungsmethode für die Grundstückgewinne ergibt sich aus dem kantonalen Recht. Die Kantone sind im Rahmen der vom Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) gebote-

nen Möglichkeiten frei. Der Kanton Bern wendet das monistische System an. Nach diesem System wird keine Unterscheidung zwischen Grundstücken des Privat- oder des Geschäftsvermögens gemacht. Vielmehr werden alle Gewinne, die bei Handänderungen an Grundstücken anfallen, mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Die Grundstückgewinne im Bereich des Geschäftsvermögens werden in diesem System von der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung ausgeklammert und wie die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer unterworfen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, N 5 zu VB zu § 216 - 226a StG ZH). Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen deshalb im Kanton Bern sowohl natürliche wie auch juristische Personen, die im Kanton Bern ein Grundstück veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei 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). Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet.

7. Ausnahmsweise von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterworfen sind gemäss Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG jedoch Gewinne aus Grundstückshandel nach Art. 21 Abs. 4 StG bzw. nach Art. 85 Abs. 4 StG. Gemäss Art. 85 Abs. 4 StG gehören Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken, mit denen eine juristische Person handelt, vollumfänglich zum steuerbaren Reingewinn, sofern sie daran wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 Prozent des Erwerbspreises ausgeführt hat. Begründet wird diese Ausnahmbestimmung damit, dass für den Liegenschaftshändler die Grundstücke Handelswaren (also Umlaufvermögen) seiner Unternehmung und die erzielten Gewinne ordentliche Betriebserträge darstellen (Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, 1976, S. 105). Für den gewerbsmässigen Handel mit Liegenschaften wird die tatsächliche Handelstätigkeit mit Liegenschaften (Gewerbsmässigkeit) resp. der buchmässige Ausweis über den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel vorausgesetzt (RKE 100 2011 516 vom 25.3.2014, E. 4.2; Markus Langenegger in: Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 4 zu Art. 129 StG).

8. Die Umschreibung der Gewerbsmässigkeit nach Art. 18 DBG (planmässiges und auf Gewinnerzielung gerichtetes Handeln) deckt sich nicht mit den weiter gehenden kantonalen Anforderungen (RKE 100 2011 516 vom 25.3.2014, E. 4.3; NStP 1979 S. 225 ff.). Gewerbsmässigkeit wird nach kantonalem Recht angenommen, sobald der Handel mit Liegenschaften den Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung bzw. eines Gelegenheitskaufs und -verkaufs sprengt. Der Handel muss damit eine gewisse Regelmässigkeit aufweisen (RKE 100 2011 516

vom 25.3.2014, E. 4.3; Markus Langenegger, a.a.O., N. 3 zu Art. 129 StG). Nach Ansicht des Bundesgerichts gehören bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern die zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften i.d.R. zum Umlaufvermögen (BGer_2C_50/2011 vom 16.5.2011). Die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung der Liegenschaften stellt einen eigentlichen Geschäftszweck dar (BGE 111 Ia 220). Es ergibt sich dabei aus der Formulierung des Bundesgerichts, dass es sich bei dieser Kapitalgewinnerzielung nicht um einen Hauptzweck handeln muss; es kann sich dabei auch um einen Nebenzweck handeln, der aber immerhin einige Bedeutung haben muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, N. 158 zu § 221 StG ZH).

8.1 Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Rekurrentin die Förderung der Personalvorsorge durch die rationelle und wirtschaftliche Anlage der ihr von Vorsorgeeinrichtungen anvertrauten Vermögenswerte. Infolgedessen muss sie von Gesetzes wegen ihr Vermögen so verwalten, dass Sicherheit und genügender Ertrag der Anlagen, eine angemessene Verteilung der Risiken sowie die Deckung des voraussehbaren Bedarfs an flüssigen Mitteln gewährleistet sind (Art. 71 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40]). Diese Formulierung, welche auf sämtliche Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule Anwendung findet, lässt es nicht zu, dass Liegenschaftshandel als Zweck (auch nicht als Nebenzweck) gelten kann. Hauptzweck einer Vorsorgeeinrichtung ist die Verwaltung des Vorsorgevermögens. Das zeigt sich auch darin, dass Vorsorgeeinrichtungen diverse Vorschriften zu erfüllen haben, wie etwa, dass sie bei der Anlage des Vermögens darauf zu achten haben, dass die gesetzlich festgelegten Obergrenzen (50 % in Aktien, 50 % in Grundpfandtiteln, 30 % in Immobilienanlagen, 15 % in alternativen Anlagen, 30 % in Fremdwährungen) eingehalten werden (Art. 55 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 [BVV 2, SR 831.441.1]). Die Rekurrentin qualifiziert sich demnach aufgrund ihrer Zweckbestimmung nicht als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin und untersteht mit ihren Liegenschaftsgewinnen nicht der Gewinn- sondern der Grundstückgewinnsteuer.

8.2 Die Argumentation der Rekurrentin, wonach Liegenschaftsverkäufe mit zu ihren gewöhnlichen Aufgaben gehörten und Verkäufe vorkämen, wenn z.B. eine Liegenschaft, die von der Rekurrentin gesetzten Nachhaltigkeitsziele nicht erfüllen würde (Rekursschreiben S. 6, Ziff. 32 und 33), widerlegt das oben Gesagte nicht. Eine Handelstätigkeit im eigentlichen Sinn der Wortbedeutung (regelmässiger Ankauf und Verkauf von Grundstücken als Handelsware) ist damit nicht dargetan, sondern die Ausführungen beschreiben letztlich das, was bei der üblichen Verwaltung von Vermögen, welches Liegenschaften beinhaltet, zuweilen vorkommt. Die Steuerverwaltung hat nicht bestritten, dass die Rekurrentin mit der Absicht, eine Rendite zu erzielen,

tätig ist, was Kern jeder Vermögensverwaltung ist. Mit der Bemerkung der Vertreterin in Ziff. 37 (Rekursschreiben S. 7), wonach der Verkauf der Eigentumswohnungen zur Projektredimensionierung diene und ermögliche, die Mietzinsen der im Portefeuille verbleibenden Liegenschaften unter Beibehaltung der angestrebten Bruttorendite zu senken, zeigt die Rekurrentin selber, dass nicht gewerbsmässiger Liegenschaftshandel, sondern die Optimierung der langfristigen Vermögensanlage der Treiber der Verkäufe gewesen war.

8.3 Schliesslich ist auch festzuhalten, dass der Bundesgesetzgeber offensichtlich vermeiden wollte, dass die Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule die Gewinne aus Liegenschaftsverkäufen unbesteuert lassen. Deswegen hat er den Kantonen in Art. 23 Abs. 4 StHG vorgeschrieben, dass die gemäss Art. 23 Abs. 1 Bst. d StHG steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterstehen. Es handelt sich dabei um einen Vorbehalt der Grundstückgewinnsteuer – also um eine Einschränkung der subjektiven Steuerbefreiung – für Vorsorgeeinrichtungen (Marco Greter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., 2002, N. 45 zu Art. 23 StHG). Wären die Vorsorgeeinrichtungen als Liegenschaftshändlerinnen von der Steuer befreit, würde dies klar den zwingenden bundesrechtlichen Vorgaben widersprechen und wäre harmonisierungswidrig.

8.4 Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Rekurrentin nicht unter den Ausnahmetatbestand von Art. 129 Abs. 1 StG (Liegenschaftshändlerin) fällt und die bei ihr anfallenden Liegenschaftsgewinne deshalb grundsätzlich mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind. Da Einrichtungen der beruflichen Vorsorge verpflichtet sind, Grundstückgewinnsteuern zu bezahlen (E. 8.3), hat die Steuerbefreiung der Rekurrentin keinen Einfluss auf ihre Pflicht zur Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer. Als weitere Folge ergibt sich daraus, dass dies auch keinen Raum lässt für die eventualiter beantragte analoge Anwendung des Gewinnsteuerrechts, da sich eine solche Anwendung genauso wenig mit dem Wortlaut von Art. 23 Abs. 4 StHG vereinbaren liesse.

9. Des Weiteren hat die Rekurrentin für den Fall, dass sie mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert wird, beantragt, es sei auf die Erhebung des Spekulationszuschlags zu verzichten.

9.1 Gemäss Art. 147 Abs. 2 StG wird ein Zuschlag erhoben, wenn die Besitzesdauer einer Liegenschaft weniger als fünf Jahre beträgt. Der Zuschlag wird nach Art. 147 Abs. 2 StG allerdings nicht erhoben, wenn das Grundstück im Zuge einer Erbschaftsliquidation veräussert wird (Bst. a), wenn die verkaufende Person aus persönlichen Gründen zu einem Verkauf gezwungen war (Bst. b) oder wenn die verkaufende Person nachweist, dass Umstände vorliegen, die jede

spekulative Absicht ausschliessen (Bst. c). Das Gesetz ist so formuliert, dass bei kurzer Besitzdauer grundsätzlich ein Zuschlag erhoben wird, wobei keine spezielle spekulative Absicht verlangt wird. Diese wird bei einer Veräusserung innert kurzer Zeit nach Erwerb gesetzlich vermutet und kann nur mit ausdrücklichem Nachweis des Fehlens jeglicher spekulativen Absicht auch in der Form einer Nebenabsicht widerlegt werden. Die spekulative Absicht liegt in der Zielsetzung im Zeitpunkt des Erwerbs, innert kurzer Zeit einen Mehrwert zu realisieren (rascher Weiterverkauf mit möglichst hohem Gewinn), resp. in der Absicht (auch in der Form einer Nebenabsicht), einen kurzfristigen Weiterverkauf bei gutem Angebot nicht auszuschliessen (Markus Langenegger, a.a.O., N. 2 zu Art. 147 StG).

9.2 Soweit die Rekurrentin geltend gemacht hat, dass sie mit den Gewinnen aus der Veräusserung der Stockwerkeinheiten andere Mietobjekte zu günstigeren Mietbedingungen anbieten könne, bringt sie nichts vor, was einen Verzicht auf die Erhebung des Spekulationszuschlags begründen könnte. Vielmehr zeigt dies gerade die Absicht, durch die Verkäufe innert kurzer Zeit einen Mehrwert zu realisieren. Die weitere Verwendung des realisierten Mehrwerts für die Subventionierung der anderen Mietobjekte ändert nichts an dieser Würdigung, denn letztlich verschaffte sich die Rekurrentin mit dem gewählten Vorgehen eine bessere Ausgangslage auf dem Mietmarkt bei gleichzeitiger Bewahrung der Bruttorendite, was insgesamt ein planmässig auf Gewinnerzielung ausgerichtetes Verhalten darstellt. Das ist für eine Anlagestiftung zwar ein legitimes Ziel und liegt im Kernbereich ihres statutarischen Zwecks, erfüllt jedoch die steuerrechtliche Qualifikation einer spekulativen Absicht im Bereich von Art. 147 Abs. 2 StG. Die Vertreterin streicht in der Stellungnahme vom 9. Mai 2022 die Vorgeschichte des Erwerbs des Grundstücks und die in dieser Zeit angestellten Überlegungen heraus. Dem kann zusammengefasst entnommen werden, dass die Rekurrentin aufgrund eines Reglements (Reglement S., Rekursbeilage 5) nach dem Erwerb des Grundstücks und der Realisierung der Überbauung zur Redimensionierung des Projekts verpflichtet war. Dies entlastet die Rekurrentin jedoch nicht, sondern bestätigt umgekehrt, dass schon in der Projektanlage die Redimensionierung, mithin von vornherein ein Teilverkauf und die Absicht, Gewinn zu erzielen, enthalten war. Dass sich der zeitliche Ablauf des Projekts anders als von der Rekurrentin erhofft entwickelte, hat die Absicht nicht entfallen lassen. Sie hat beim Erwerb des Grundstücks bestanden und wurde in weniger als vier Jahren realisiert.

9.3 Die Rekurrentin hat mit Grundbucheintrag vom 7. November 2013 das Grundstück Grundstück Gbbl. Nr. X._____ in E._____ erworben (vgl. Grundbuchmeldung vom 17.1.2014, pag. 12) und die von diesem Grundstück abparzellierte Stockwerkeigentumseinheit Gemeinde E._____ Gbbl. Nrn. Y._____-12 (Wohnung) mit dem Einstellhallenplatz Gbbl. Nr. Z._____-15 am 17. Januar 2017 weiterverkauft (Grundbuchmeldung vom 6.5.2018,

pag. 10). Damit hielt die Rekurrentin die verkauften Grundstücke zwischen drei und vier Jahren in ihrem Besitz, was gemäss Art. 147 Abs. 1 StG zu einem Zuschlag von 20 % führt, wie ihn die Steuerverwaltung erhoben hat. Die Erhebung und der Umfang des Zuschlags sind daher nicht zu beanstanden.

10. Die Rekurrentin hat sodann für den Fall, dass die Grundstückgewinnsteuer zur Anwendung kommt, die Berechnung der Anlagekosten und damit die Berechnung des Grundstückgewinns bemängelt. Seitens der Steuerverwaltung wurde in der Vernehmlassung ihre Berechnungsweise der Anlagekosten ausführlich dargelegt (Vernehmlassung S. 10-11, Ziff. 6.5.4).

10.1 Ein erster Kritikpunkt der Rekurrentin betrifft den angerechneten Landpreis. Sie bringt vor, dass bei den Anlagekosten für den Kauf des Baulands ein Durchschnittspreis über die ganze Landfläche (CHF 667.-- pro m²) angerechnet worden sei. Das abparzellierte und verkaufte Grundstück Gemeinde E. _____ Gbbl. Nr. Y. _____ sei jedoch derjenige Teil des Baulands, welcher am meisten Sonne und die beste Sicht aufweise und am ruhigsten gelegen sei. Wäre jener Teil bereits beim Ankauf abparzelliert gewesen, hätte die Teilfläche weit mehr gekostet. Die Rekurrentin vertritt deshalb die Auffassung, dass ein um 22 % erhöhter Wert (CHF 814.-- pro m²) als Anlagekosten zu berücksichtigen sei. Die Steuerverwaltung hält ihrerseits dafür, dass für die Bestimmung der Anlagekosten die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs massgeblich seien. Bei Teilveräusserungen erfolge die Aufteilung des Erwerbspreises im Verhältnis der Grundstücksflächen.

Dass für die Bestimmung der Erwerbskosten auf den Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen ist, erscheint allein sachgerecht und entspricht der Praxis der Steuerverwaltung (siehe dazu das auf ihrer Internetseite abrufbare Merkblatt F "Erwerbspreisbestimmung bei Teilveräusserung", <<https://www.sv.fin.be.ch>> Menu "Publikationen > Merkblätter > Grundstückgewinnsteuer > Merkblatt F" [abgerufen am 30.6.2022]). Veränderungen aufgrund von nachträglichen Massnahmen (Investitionen, Änderungen der Baubestimmungen) oder Marktveränderungen (Hypothekarzinsänderungen, Nachfrage, Wirtschaftslage) gehören schon rein begrifflich nicht mehr zum Erwerb, sondern stellen nachgelagerte Entwicklungen dar. Eine solche nachträgliche Massnahme stellt auch die Abparzellierung dar, durch die erst die Teilfläche entstanden ist, welche eine Teilbetrachtung erlaubt. Vor der Abparzellierung ist die Grösse der Teilfläche noch gar nicht bestimmt gewesen, so dass auch eine preisliche Differenzierung noch nicht möglich gewesen wäre. Hat die Parzelle im Erwerbszeitpunkt als Ganzes bestanden, so ist als Konsequenz ein Durchschnittspreis über die ganze Landfläche als Erwerbspreis einzusetzen.

10.2 Im Weiteren hat die Vertreterin im Rekurschreiben (S. 10, Ziff. 57 ff.) auf die zugunsten des Grundstücks Gemeinde E. _____ Gbbl. Nr. Y. _____ eingeräumten Dienstbarkeiten hingewiesen (Nutzung von Fernwärmeleitungen, Besucherparkplätzen, Veloabstellplätzen, Containerplätzen, Grundanlagen/Spielflächen, Wegrechte etc.), welche die Nutzung der unbebauten Fläche der Überbauung ermöglichten. Die Einräumung dieser Dienstbarkeiten habe in einem Mehrwert resultiert, den die Vertreterin mit CHF 770'581.40 beziffert und der bei den Anlagekosten zu berücksichtigen sei. Für die Ermittlung des genannten Betrags stellt die Vertreterin in Ziff. 58 des Rekurschreibens eine Berechnung an, die im Kern darauf beruht, dass sie von den Kosten für das gesamte Grundstück (CHF 18'300'000.-- inkl. Zusatzkosten) die Landkosten der bebauten Fläche abzieht, so dass auf die unbebaute Freifläche noch Landkosten in der Höhe von CHF 9'300'000.-- entfallen. Da auf das Grundstück Gbbl. Nr. Y. _____ 11.51 % der bebauten Fläche entfallen, resultiert nach der Berechnung der Vertreterin ein anteilmässiger Betrag von CHF 1'070'381.-- für die unbebaute Landfläche, wovon sie einen Wert von 30 % für die umgekehrt zu Lasten des Grundstücks Gbbl. Nr. Y. _____ eingeräumten Dienstbarkeiten abzieht, was zum Betrag von CHF 770'581.40 führt. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt (S. 9, zweiter Abschnitt), liegt dieser Berechnungsweise ein Denkfehler zugrunde, da die vollen Landkosten in die Berechnung eingesetzt werden, wie wenn die Freifläche sachenrechtlich zu Eigentum übertragen worden wäre, es sich jedoch nur um Mitbenutzungsrechte handelt (ausser beim Parkplatz mit einem amtlichen Wert von lediglich CHF 6'300.--). Weiter erachtet die Steuerverwaltung das Verhältnis zwischen den das Grundstück Gbbl. Nr. Y. _____ belastenden und berechtigenden Dienstbarkeiten als annähernd ausgewogen ("... die sich nur marginal von den Rechten unterscheiden", Vernehmlassung S. 9, zweiter Abschnitt), was die Rekurrentin nicht widerlegt hat. Dementsprechend ergibt sich daraus kein Anlass, den Verteilschlüssel der Anlagekosten zu korrigieren.

10.3 Die Rekurrentin beantragt, ein Honorar von CHF 150'000.-- für die Bautreuhand zu berücksichtigen (Rekurschreiben S. 12, Ziff. 68). Die Steuerverwaltung hat ihrerseits auf die bereits berücksichtigten Vermarktungskosten von CHF 1'088'561.70 hingewiesen, womit ihrer Auffassung nach auch die Bautreuhandkosten abgedeckt seien (Vernehmlassung S. 9). Es kann offenbleiben, ob dies zutrifft, da eine Rechnung für solche Kosten nicht vorgelegt wurde. Die Vertreterin hat als Beleg lediglich ihr eigenes Schreiben vom 28. Oktober 2021 (Beilage 27 zum Rekurschreiben, Ziff. 2.2.4) angegeben, was keinen Nachweis darstellt. Dass die Rekurrentin für steuermindernde Tatsachen beweispflichtig ist, führt die Vertreterin selber an anderer Stelle aus und braucht daher nicht weiterer erörtert zu werden.

10.4 Strittig ist sodann die Behandlung von Finanzierungskosten von CHF 420'000.-- (Rekurschreiben S. 12, Ziff. 69-73). Die Vertreterin vertritt die Auffassung, dass es sich um Baukredit-

zinsen handle, welche abzugsfähig seien. Die Steuerverwaltung hat im Einspracheentscheid die Berücksichtigung der Kosten abgelehnt, da es sich um nicht abzugsfähige Hypothekarzinsen handle und auch weil nur ein Buchungsbeleg, nicht aber ein Zahlungsnachweis vorgelegt worden sei. Am zweiten Punkt hat sich nichts geändert, denn auch im Rekursverfahren wurde kein Nachweis der Zahlung erbracht. Demnach braucht nicht näher untersucht zu werden, ob ein Kredit der D. _____ Bank, welcher der Rekurrentin auf der Grundlage eines bestehenden Schuldbriefs gewährt wird, als Baukredit oder als Hypothek zu betrachten wäre.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass kraft ausdrücklicher Bestimmung von Art. 23 Abs. 1 Bst. d StHG die Rekurrentin der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, weshalb eine Steuerbefreiung nicht in Frage kommt. Da nach eigener Darstellung von vornherein eine Redimensionierung des Projekts, das heisst eine Teilveräusserung, geplant gewesen war, ist eine spekulative Absicht gegeben gewesen und somit der Spekulationszuschlag zu erheben. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Berechnung der Anlagekosten hält der Überprüfung durch die Steuerrekurskommission stand, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die 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]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'600.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. **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 vom Beschwerdeführer selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

4. Zu eröffnen an:

- B. _____ zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Mion