



100 22 31

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.9.2023 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. September 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Glatthard und Mauerhofer sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

des

A. _____-Vereins

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Beim "A. _____-Verein" (fortan: Rekurrent) handelt es sich um einen im Handelsregister eingetragenen Verein mit Sitz in B. _____, Kanton D. _____. **Der Verein bezweckt hauptsächlich karitative, soziale und pastorale Zwecke.** Mit Verfügung vom 31. Oktober 2019 (Akten Steuerverwaltung, pag. 3-7) wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (fortan: Steuerverwaltung), für den Verkauf des Grundstücks E. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 243'100.-- veranlagt. Der Steuerbetrag belief sich insgesamt auf CHF 81'263.95. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B. Am 16. Juni 2021 stellte der Rekurrent, vertreten durch die Treuhandgesellschaft C. _____ (fortan: Vertreterin), bei der Steuerverwaltung einen Antrag auf Revision der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2019 (pag. 36-38). Die Vertreterin erklärte, dass der Rekurrent zu 85 % von der Gewinnsteuer befreit sei. Die nicht steuerbefreite Sparte sei für das Steuerjahr 2019 im Kanton D. _____ mit Veranlagungsverfügung vom 17. Mai 2021 auf einen steuerbaren Gewinn von CHF Null veranlagt worden. Der Betriebsverlust habe im Geschäftsjahr 2019 ca. CHF 4.1 Mio. und die verrechenbaren Vorjahresverluste hätten ca. CHF 73.9 Mio. betragen. Die Vertreterin machte geltend, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Kanton Bern den hier erzielten Grundstückgewinn mit dem Betriebsverlust und den Vorjahresverlusten aus dem Kanton D. _____ verrechnen müsse. Daher sei der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF Null zu reduzieren.

C. Mit "Ergänzungsverfügung" vom 7. September 2021 (pag. 30-35) wies die Steuerverwaltung das Revisionsbegehren ab. Sie verwies darauf, dass das bernische Steuergesetz ein spezifisches Ergänzungsverfahren für die nachträgliche Anrechnung von Betriebsverlusten an Grundstückgewinne kenne. Die Eingabe des Rekurrenten vom 16. Juni 2021 werde als ein solches Ergänzungsgesuch behandelt. Materiell erklärte die Steuerverwaltung, dass der Rekurrent im Kanton Bern vollumfänglich von der Gewinnsteuer befreit sei, dies gelte jedoch nicht für Grundstückgewinne. Aufgrund der vollumfänglichen Befreiung von der Gewinnsteuer sei die Anrechnung von ausserkantonalen Betriebsverlusten nicht möglich. Die dagegen erhobene Einsprache vom 8. Oktober 2021 (pag. 65-71) wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 19. Januar 2022 ab (pag. 58-64).

D. Gegen den Einspracheentscheid hat die Vertreterin im Namen des Rekurrenten mit Eingabe vom 18. Februar 2022 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Beantragt wird, dass der Betriebsverlust und die Vorjahresverluste des Rekurrenten an den steuerbaren Grundstückgewinn angerechnet und letzterer

damit auf CHF Null festgesetzt werde. Begründet wird dieser Antrag im Wesentlichen damit, dass der Kanton Bern als Liegenschaftskanton gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Übernahme von Betriebsverlusten am Hauptsteuerdomizil verpflichtet sei. Es erscheine absonderlich, wenn der Kanton Bern dem Rekurrenten eine vollumfängliche Steuerbefreiung gewähre, mit dem Ergebnis, dass dieser unter dem Strich höher besteuert werde als mit der bloss 85-prozentigen Steuerbefreiung im Kanton D._____. Die bernische Grundstückgewinnsteueranlagung verstosse zudem gegen das Doppelbesteuerungs- und das daraus abgeleitete Schlechterstellungsverbot.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 8. April 2022 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge. Die Steuerverwaltung macht geltend, dass der Rekurrent im Kanton D._____ aufgrund einer Spartenrechnung nur teilweise von der Gewinnsteuer befreit sei. Die im Kanton Bern mit Gewinn veräusserte Liegenschaft gehöre aufgrund der vorhandenen Informationen nicht zur gewinnorientierten und damit steuerpflichtigen Sparte des Rekurrenten. Eine missbräuchliche spartenübergreifende Verlustanrechnung sei gemäss Bundesgericht unzulässig.

F. Mit Eingabe vom 20. Mai 2022 (irrtümlich datiert mit 20.5.2021) hat die Vertreterin im Namen des Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihrem Standpunkt festgehalten. Sie führt u.a. mit Verweis auf die vom Kanton Graubünden verfolgte Praxis aus, dass es bei einer teilweise steuerbefreiten juristischen Person, die insgesamt Verluste erziele, gar nicht zu einer missbräuchlichen spartenübergreifenden Verlustanrechnung kommen könne.

G. Auf ein entsprechendes Ersuchen der Steuerrekurskommission hin, hat sich die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 18. Januar 2023 dazu geäußert, wie es zur Steuerbefreiung des Rekurrenten im Kanton Bern gekommen ist.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen 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. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchge-

drungen. Er 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. Wie unter Bst. B hiavor festgehalten, hat sich der Rekurrent am 16. Juni 2021 mit einem Gesuch um Revision der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2019 an die Steuerverwaltung gewandt und die Anrechnung von ausserkantonalen Betriebsverlusten beantragt. Das bernische Steuergesetz enthält mit Art. 178 Abs. 3 Bst. b StG eine Bestimmung, wonach eine Veranlagungsverfügung betreffend Grundstückgewinnsteuer ergänzt werden kann, wenn nachträglich ein Verlust gemäss Art. 143 StG anzurechnen ist, wozu u.a. Verluste in der Jahresrechnung und Vorjahresverluste gehören. Im vorliegenden Verfahren muss daher nicht überprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Revision im Sinn von Art. 202 ff. StG gegeben sind. Es gilt allerdings zu beachten, dass eine Ergänzungsverfügung die ursprüngliche Veranlagungsverfügung nicht ersetzt, sondern eben bloss ergänzt. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich nur der mittels Ergänzungsverfügung geänderte Inhalt der ursprünglichen Veranlagung auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg angefochten werden kann (Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 6 zu Art. 178 StG). Im hier zu beurteilenden Fall hat die Steuerverwaltung mit der Ergänzungsverfügung vom 7. September 2021 die ursprüngliche Verfügung bestätigt und damit das Gesuch um nachträgliche Anrechnung eines Verlusts abgewiesen. Diese Abweisung ist Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Im Folgenden ist demnach nur zu prüfen, ob bei der Veranlagung des im Kanton Bern zu versteuernden Grundstückgewinns Betriebs- und Vorjahresverluste anzurechnen sind, die im Sitzkanton D. _____ angefallen sind.

Die (ohnehin unbestrittene) Berechnung des Grundstückgewinns von CHF 243'100.-- ist hingegen nicht durch die Steuerrekurskommission zu beurteilen. Das Gleiche gilt für die Frage, ob der Rekurrent gestützt auf Art. 8 des Kirchensteuergesetzes vom 16. März 1994 (KStG; BSG 415.0) Anspruch auf Befreiung auf den auf die Kirchensteuer entfallenden Teil der Grundstückgewinnsteuer (ausmachend CHF 3'679.65) gehabt hätte.

3. Gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. i StG sind juristische Personen, die kantonal oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit. Diese

Bestimmung stimmt überein mit Art. 23 Abs. 1 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14). Sofern eine juristische Person nebst dem Kultuszweck noch andere Zwecke verfolgt, kommt eine teilweise Steuerbefreiung in Frage (Greter/Greter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl., 2022, N. 35 zu Art. 23 StHG). Bei der Grundstückgewinnsteuer gelten andere Regeln betreffend Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht (Art. 83 Abs. 3 StG). Gemäss Art. 127 StG sind nur der Bund, der Kanton Bern, die Gemeinden sowie die konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen von der Grundstückgewinnsteuerpflicht ausgenommen. Für juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen, besteht demgegenüber keine Ausnahme von der Steuerpflicht. Die bernische Gesetzeslage entspricht damit Art. 23 Abs. 4 StHG, wonach u.a. juristische Personen, die wegen der Verfolgung von Kultuszwecken von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit sind, in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen.

4. Der Rekurrent ist an seinem Sitz im Kanton D. _____ wegen Verfolgens von Kultuszwecken nur zu 85 % von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit, weil er zusätzlich auch steuerbare Zwecke verfolgt (vgl. Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons D. _____ vom 6.11.2017 [Rekursbeilage 11]). Demgegenüber geht die Steuerverwaltung davon aus, dass der Rekurrent im Kanton Bern vollumfänglich von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit ist. Daraus leitet sie ab, dass eine Anrechnung von Betriebsverlusten (im vorliegenden Entscheid zu verstehen als Verluste, die nicht aus der Veräusserung von Grundstücken resultieren) ausgeschlossen sei. Die Vertreterin vertritt demgegenüber die Auffassung, dass Betriebsverluste von juristischen Personen, die von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit sind, mit Grundstückgewinnen verrechnet werden könnten.

4.1 Gemäss bernischem Steuergesetz können Betriebsverluste nur dann vom steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden, wenn der Gewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt worden ist und die Verrechnung von einer steuerpflichtigen und buchführenden Person geltend gemacht wird (Art. 143 Abs. 2 StG). Damit ist für juristische Personen, die nach Art. 83 Abs. 1 Bst. i StG von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit sind, eine Anrechnung von Betriebsverlusten nicht vorgesehen. Die Vertreterin bezeichnet diese bernische Gesetzeslage als verfassungs- und bundesrechtswidrig, weil eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 23 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Bst. c StHG eine Verlustverrechnung für gewinnsteuerbefreite juristische Personen zwingend vorschreibe (Rekursschrift vom 18.2.2022, S. 5).

4.2 Art. 10 Abs. 1 StHG hält fest, dass "die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen" als geschäftsmässig begründete Kosten von den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit abgezogen werden dürfen. Wie die Vertreterin zutreffend ausführt, interpretiert das Bundesgericht den in Art. 23 Abs. 4 StHG enthaltenen sinngemässen Verweis auf Art. 10 Abs. 1 Bst. c StHG dahingehend, dass die Kantone verpflichtet werden, "den Verlustabzug bei der Grundstückgewinnsteuer der (ansonsten) steuerbefreiten juristischen Personen vorzusehen" (BGer 2C_1080/2014 vom 5.7.2016, E. 5.5). Jener Fall betraf allerdings eine Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Grundstückverlusten aus dem gleichen Kanton. In einem weiteren Urteil vom 28. Januar 2020 entschied das Bundesgericht, dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern bei der Grundstückgewinnsteueranlagung einer gewinnsteuerbefreiten kollektiven Kapitalanlage auch Grundstückverluste aus anderen Kantonen in Abzug bringen müsse (BGer 2C_216/2019 vom 28.1.2020, E. 9.1).

4.3 Im gleichen Urteil führte das Bundesgericht in Erwägung 8.1 aus, dass sich die gewinnsteuerbefreite kollektive Kapitalanlage aus zwei Sparten zusammensetze, nämlich aus der steuerbefreiten Sparte, welche die Immobilienerträge umfasse und aus der steuerbaren Sparte, zu der einzig die der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Wertzuwachsgewinne gehörten. Weiter heisst es in der Erwägung 8.1 wörtlich: "Damit [...] es nicht zu missbräuchlichen spartenübergreifenden Gewinn- oder Verlustverschiebungen kommt, müssen diese beiden Sparten steuerlich getrennt behandelt werden. Es können demzufolge keine spartenübergreifenden Verlustverrechnungen zugelassen werden. Somit sind Veräusserungsverluste nicht mit Liegenschaftserträgen [...] verrechenbar. Umgekehrt können steuerbare Wertzuwachsgewinne nicht mit Betriebsverlusten aus der steuerbefreiten Sparte verrechnet werden". Diesem Abschnitt lässt sich in aller Deutlichkeit entnehmen, dass das Bundesgericht jede Vermischung der beiden Sparten als missbräuchlich und daher unzulässig betrachtet, anders als von der Vertreterin auf Seite 5 der Rekurschrift geltend macht (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N. 55 zu § 16). Nichts Anderes lässt sich dem von der Vertreterin ins Feld geführten Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten entnehmen (abrufbar unter: <https://www.steuerkonferenz.ch>), Menu "Dokumente > Kreisschreiben" [konsultiert am 8.6.2023]), das sich mit keinem Wort zu gewinnsteuerbefreiten juristischen Personen äussert. Zusätzlich verweist die Vertreterin auf eine Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden zur Grundstückgewinnsteuer steuerbefreiter juristischer Personen (abrufbar unter: <https://www.gr.ch>), Menu "Institutionen > Verwaltung > "Steuerverwaltung > Dokumentation > Praxis > Grundstückgewinnsteuer" [konsultiert am 8.6.2023]). Gemäss dieser bereits am 1. Januar 2009 veröffentlichten Verwaltungsverordnung ist eine Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Verlusten "aus dem steuerbefreiten Bereich" explizit zulässig. Ob diese, für die Steuer-

rekurskommission ohnehin nicht verbindliche, Praxisfestlegung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten würde, ist angesichts des hiervor zitierten Urteils BGer 2C_216/2019 vom 28. Januar 2020 zu bezweifeln. Im Ergebnis ist erstellt, dass der Rekurrent, falls er zu 100 % von der Gewinnsteuerpflicht befreit wäre, keine Betriebsverluste vom Grundstücksgewinn abziehen dürfte.

5. Wie bereits erwähnt, ist der Rekurrent im Sitzkanton D._____ jedoch nicht vollumfänglich, sondern bloss zu 85 % von der Gewinnsteuerpflicht befreit. Gemäss der hiervor zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung käme eine teilweise Verlustverrechnung in Frage, wenn der Rekurrent auch im Liegenschaftskanton Bern nur zu 85 % von der Gewinnsteuerpflicht befreit wäre und ein Teil des geltend gemachten Betriebsverlusts auf die nicht steuerbefreite Sparte entfielen. Die Vertreterin erachtet es als "grundsätzlich fraglich, inwiefern interkantonal unterschiedliche Steuerbefreiungsquoten existieren können" (Rekursschrift vom 18.2.2022, S. 4).

5.1 Vorab ist darauf zu verweisen, dass sich das Bundesgericht bereits im Jahr 2010 zur Steuerbefreiung einer juristischen Person mit Kultuszweck in einem interkantonalen Kontext geäussert hat. Es hat zugunsten des Beschwerdeführers (bei dem es sich mit grösster Wahrscheinlichkeit um den Rekurrenten gehandelt hat) festgehalten, dass die damalige bündnerische Gesetzesbestimmung, wonach ausschliesslich unmittelbar dem Kultuszweck dienende Vermögenswerte und die Erträge daraus von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit seien, nicht mit dem Steuerharmonisierungsgesetz vereinbar sei (BGer 2C_442/2010 vom 24.11.2010, E. 2.4). Dabei hat das Gericht festgehalten, dass dem Rekurrenten "die Steuerfreiheit für die Steuerperiode 2006 zu gewähren" sei (E. 3.1), ohne mit einem Wort darauf einzugehen, dass dieser im Kanton D._____ nicht vollumfänglich, sondern (damals) nur zu 80 % von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit gewesen ist (Bst. A). Das Bundesgericht erachtet kantonal unterschiedliche Steuerbefreiungsquoten mithin nicht per se als unvereinbar mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

5.2 Die bernische Steuerverwaltung behandelt nur Steuerbefreiungsgesuche juristischer Personen mit Sitz im Kanton Bern (vgl. <<https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>, Menu "Gewinn- und Kapitalsteuern > Artikel 83 StG > Steuerbefreiung beantragen" [konsultiert am 9.6.2023]). Die hier zu beurteilende vollumfängliche Steuerbefreiung ist denn auch nicht auf ein Gesuch des Rekurrenten zurückzuführen. Vielmehr orientiert sich die Steuerverwaltung am Steuerbefreiungsentscheid des Kantons D._____, wonach der Rekurrent nebst seiner Kultustätigkeit eine gewinnorientierte Sparte führt (offenbar zwei Gastro- und Hotelleriebetriebe sowie ein Landwirtschaftsbetrieb, siehe Rekursschrift vom 18.2.2022, S. 3). Laut Website des Rekurrenten führt dieser im Kanton Bern keinen Betrieb (<https://www.A._____.ch>, Menu: Über uns > Betriebe > Standorte [konsultiert am 9.6.2023]). Unter diesen Umständen geht die Steuerverwaltung

zu Recht davon aus, dass der Rekurrent im Kanton Bern nur kultische Zwecke verfolgt, bzw. Vermögenswerte besitzt, die mittelbar kultischen Zwecken dienen (vgl. Eingabe der Steuerverwaltung vom 18.1.2023). Im Übrigen handelt es sich bei der vom Rekurrenten im Jahr 2019 verkauften Liegenschaft in E._____ um ein Mehrfamilienhaus, das er im Jahr 2018 durch Erbgang erworben hat. Es ist offensichtlich, dass das fragliche Grundstück zur gewinnsteuerbefreiten Sparte des Rekurrenten gehört.

5.3 Bei einer bloss teilweisen Steuerbefreiung müssen die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sein und die Institution muss organisatorisch und rechnungsmässig eine eindeutige Trennung zwischen ihren steuerbegünstigten und anderen Aktivitäten vornehmen (Greter/Greter, a.a.O., N. 35 i.V.m. N. 23 zu Art. 23 StHG; Ziff. II/5 des Kreisschreibens ESTV Nr. 12 vom 8. Juli 1994, abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Menu "Direkte Bundessteuer / Fachinformationen / Kreisschreiben / W95-012D", nachfolgend: KS 12 [abgerufen am 9.6.2023]). Es ist fraglich, ob der Rekurrent eine Spartenrechnung führt, die diesen Anforderungen gerecht wird. Obwohl von der Steuerverwaltung auf Seite 4 ihrer Vernehmlassung vom 8. April 2022 explizit erwähnt, hat die Vertreterin der Steuerrekurskommission keine Spartenrechnung zukommen lassen, aus der hervorginge, welcher Anteil an Gewinn bzw. Verlust und am Kapital auf die steuerbare Sparte (Gastronomie, Hotellerie, Landwirtschaft) entfällt. In dieses Bild passt, dass die Vertreterin keinen bezifferten Antrag auf Verrechnung des Grundstückgewinns mit Verlusten aus der nicht steuerbefreiten Sparte stellt. Vielmehr fordert sie, 15 % des gesamten Jahresverlustes und 15 % sämtlicher Verlustvorträge anzurechnen (Rekursschrift vom 18.2.2022, S. 1 f.). Eine rein quotale Ausscheidung des gesamten Ergebnisses einer teilweise steuerpflichtigen juristischen Person widerspricht dem Gebot der objektbezogenen Steuerbefreiung mit organisatorisch und rechnungsmässig klarer Trennung der beiden Sparten (vgl. Greter/Greter, a.a.O., N. 23 zu Art. 23 StHG). Damit misslingt dem Rekurrenten der Nachweis, dass überhaupt verrechenbare Betriebsverluste aus der nicht gewinnsteuerbefreiten Sparte vorhanden sind.

5.4 Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass zum einen die Steuerverwaltung den im Kanton Bern erzielten Grundstückgewinn zu Recht vollumfänglich der steuerbefreiten Sparte des Rekurrenten zugewiesen hat, und dass zum anderen nicht ersichtlich ist, wie hoch der Verlust aus der nicht gewinnsteuerbefreiten Sparte des Rekurrenten ausfällt. Beide Feststellungen bewirken bereits für sich alleine, dass keine Betriebsverluste angerechnet werden können.

6. Die Vertreterin macht zusätzlich geltend, dass die bernische Steuerverwaltung mit der Verweigerung der Verlustverrechnung gegen das aus Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101) abgeleitete Schlechterstellungsverbot verstosse. Ein Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn ein

Kanton eine steuerpflichtige Person deshalb anders und stärker belastet, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist (Peter Mäusli-Allenspach in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Aufl., 2021, N. 37 zu § 3; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., N. 12 zu § 16). Die Vertreterin geht davon aus, dass "eine zu 85 % steuerbefreite Rekurrentin bei einem innerbernschen Sachverhalt [...] die Betriebsverluste selbstverständlich ohne Weiteres und vollumfänglich verrechnen [könnte]" (Stellungnahme vom 20.5.2021, S. 5). Diese Annahme widerspricht dem hiervor Ausgeführten. Auch eine im Kanton Bern domizilierte und teilweise steuerbefreite juristische Person kann einen Betriebsverlust nur dann von einem Grundstücksgewinn abziehen, wenn sowohl der Betriebsverlust als auch das veräusserte Grundstück der gewinnsteuerpflichtigen Sparte zuzuordnen sind (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., N. 55 zu § 16). Eine Schlechterstellung im Sinn des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung liegt somit nicht vor.

7. Die Vertreterin verwendet den Begriff der Schlechterstellung noch in einem zweiten Zusammenhang. Sie argumentiert, dass der teilweise von der Gewinnsteuerpflicht befreite Rekurrent gegenüber einer vollumfänglich steuerpflichtigen juristischen Person, die ebenfalls Verluste generiert, schlechter gestellt werde. Dies mag zwar zutreffen, ist jedoch die logische Konsequenz aus dem vom Bundesgericht bestätigten spartenübergreifenden Verlustverrechnungsverbot (E. 4.3 hiervor). Diese Benachteiligung in einer Verlustsituation ändert nichts daran, dass gewinnsteuerbefreite gegenüber ordentlich besteuerten juristischen Personen im Normalfall steuerlich privilegiert sind. Im Kanton Bern sind die betroffenen juristischen Personen zudem von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit (Art. 6 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]). Dies ist auch dem Rekurrenten zugutegekommen, als ihm das Grundstück in E. _____ im Jahr 2018 vererbt worden ist. Nur schon aus diesem Grund wäre es stossend, nicht nur den Erwerb des Grundstücks, sondern auch noch den damit erzielten Wertzuwachsgewinn von einer Besteuerung auszunehmen.

8. Ergänzend ist auf die Besonderheiten des vorliegenden Sachverhalts einzugehen. Der Rekurrent weist in der Handelsbilanz 2019 (Rekursbeilage 7) Aktiven von CHF 180.7 Mio. aus, wovon CHF 72.5 Mio. auf immobile Sachanlagen entfallen. Langfristiges Fremdkapital ist nur in Form von Rückstellungen in der aussergewöhnlichen Höhe von CHF 93.3 Mio. vorhanden. Die handelsrechtliche Erfolgsrechnung 2019 weist einen Jahresgewinn von CHF 4.7 Mio. aus. Es handelt sich beim Rekurrenten offensichtlich um eine wirtschaftlich solide Organisation. Nur aufgrund von Besonderheiten bei der Besteuerung der Klöster im Kanton D. _____ (vgl. Rekursbeilage 8) resultiert in der steuerlichen Jahresrechnung 2019 ein Jahresverlust von CHF 4.1

Mio. und sind verrechenbare Vorjahrsverluste von CHF 73.9 Mio. vorhanden (Rekursbeilage 9), wobei die Höhe der handelsrechtlichen Rückstellungen offenbar nicht in Frage gestellt worden ist. Die Vertreterin bezeichnet es als "etwas absonderlich", dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern dem Rekurrenten eine höhere Steuerbefreiungsquote gewährt als der Kanton D._____, wenn daraus im Ergebnis eine höhere Steuerbelastung resultiert. Umgekehrt ist nicht zu übersehen, dass die 15-prozentige Steuerpflicht im Kanton D._____, wenn man der Rechtsauffassung der Vertreterin betreffend Verlustverrechnung folgen wollte, letztlich einzig bewirken würde, dass der wirtschaftlich starke Rekurrent dauerhaft weder Gewinnsteuern (aufgrund der ständigen Verluste in der steuerlichen Jahresrechnung) noch Grundstückgewinnsteuern (aufgrund der Verlustverrechnung) bezahlen müsste. Der Rekurrent wäre damit, obwohl nur teilweise von der Gewinnsteuerpflicht befreit, bessergestellt als eine vergleichbare Institution mit vollumfänglicher Steuerbefreiung. Auch aus diesem Blickwinkel erweist sich die Besteuerung des im Kanton Bern erzielten Grundstückgewinns als gerechtfertigt.

9. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der aus dem Verkauf des Grundstücks E._____ Gbbl. Nr. 1._____ resultierende Grundstückgewinn weder mit dem im Kanton D._____ angefallenen Jahresverlust 2019 noch mit Verlusten aus früheren Steuerperioden verrechnet werden kann. Folglich ist der Rekurs abzuweisen.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er 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]). Diese werden vorliegend auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.-- bestimmt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2019 wird abgewiesen.
 2. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden dem Rekurrenten 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:
 - C._____ zuhanden des A._____ -Vereins
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde E._____
- Zur Kenntnis an:
- Steuerverwaltung des Kantons D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann