



100 23 170

Gemeinde: P. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.9.2024 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 19. September 2024

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

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____ und **C.** _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (fortan: Rekurrent) erwarb am 23. Oktober 2003 (Grundbucheintrag) das Grundstück P._____ Gbbl. Nr. 1_____, indem er ein am 30. Juni 1995 im Grundbuch vorgemerkt Kaufsrecht ausübte. Auf dem Grundstück befand sich früher ein Hotel- und Restaurantbetrieb, den der Rekurrent in ein Wohn- und Geschäftshaus umbauen liess. Am 25. Oktober 2021 (Grundbucheintrag) veräusserte der Rekurrent das Grundstück.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (fortan: Steuerverwaltung), bestimmte den steuerbaren Grundstückgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 1_____ auf insgesamt CHF 2'769'000.-- (Verfügung vom 25.7.2022, Akten Steuerverwaltung, pag. 1-5). Dabei verweigerte die Steuerverwaltung die gewinnreduzierende Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen, die der Rekurrent für die Periode vor der Ausübung des Kaufsrechts geltend gemacht hatte. Zudem akzeptierte die Steuerverwaltung nur einen Teil der auf die Jahre 2004 bis 2019 entfallenden Aufwendungen als wertvermehrend und damit abziehbar. Die Besitzesdauer wurde von der Steuerverwaltung auf 18 Jahre festgesetzt, entsprechend den Jahren der zivilrechtlichen Handänderungen (Erwerb 2003, Veräusserung 2021).

C. Die vom Rekurrenten, damals vertreten durch Rechtsanwalt C._____ und Rechtsanwältin D._____, gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache vom 23. August 2022 (pag. 31-44) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 16. März 2023 (pag. 24-30) teilweise gutgeheissen und der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 2'314'100.-- reduziert. Die Steuerverwaltung anerkannte dabei zusätzliche nach 2003 angefallene Aufwendungen als wertvermehrend. Hingegen hielt sie an der Auffassung fest, dass Investitionen, die der Rekurrent vor der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung getätigt hatte, nicht berücksichtigt werden könnten. Ebenso bestätigte die Steuerverwaltung die Besitzesdauer von 18 Jahren.

D. Dagegen hat der Rekurrent, nunmehr vertreten durch die Rechtsanwälte B._____ und C._____ (fortan: Vertreter), mit Eingabe vom 14. April 2023 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Er stellt im Wesentlichen vier Rechtsbegehren: (1) Wertvermehrende Aufwendungen aus den Jahren 1994 bis 2003, mithin vor der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung, seien im Umfang von CHF 668'707.70 anzurechnen. (2) Zusätzlich seien Aufwendungen aus dem Jahr 2000 von CHF 20'000.-- für eine wertvermehrende Vereinbarung mit der Eigentümerschaft einer Nachbarparzelle anzurechnen ("E._____ Agreement"). (3) Die Aufwendungen gemäss "Liste F._____ P._____" seien in vollem Umfang von CHF 477'139.20 anzurechnen und nicht

bloss mit CHF 333'940.45 wie im Einspracheentscheid. (4) Die Besitzesdauer sei auf 25 Jahre zu bestimmen.

Zur Begründung des ersten, zweiten und vierten Rechtsbegehrens wird vorgebracht, dass der Rekurrent die fragliche Liegenschaft bereits im Jahr 1994 im Rahmen einer sogenannten wirtschaftlichen Handänderung übernommen habe, weshalb sämtliche von ihm ab diesem Zeitpunkt getätigten wertvermehrenden Aufwendungen angerechnet werden könnten. Zudem sei die wirtschaftliche Handänderung auch relevant für die Berechnung der Besitzesdauer. In Bezug auf das dritte Rechtsbegehren wird hauptsächlich geltend gemacht, dass der Umbau des vormaligen Hotels einem sogenannten wirtschaftlichen Neubau gleichkomme, weshalb sämtliche Investitionen als wertvermehrend zu qualifizieren seien.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 27. Juni 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs teilweise gutzuheissen und den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 2'243'500.-- festzusetzen. Die Differenz von CHF 70'600.-- zum Grundstücksgewinn gemäss Einspracheentscheid ist darauf zurückzuführen, dass die Steuerverwaltung zusätzliche Aufwendungen aus den Jahren 2004 bis 2015 anerkennt, mit Verweis auf ihre damalige Praxis betreffend wirtschaftliche Neubauten. Im Übrigen hält die Steuerverwaltung an ihren Standpunkten aus dem Einspracheverfahren fest.

F. Die Vertreter haben mit Schreiben vom 24. Juli 2023 im Namen des Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie halten an den Rechtsbegehren gemäss Rekurseingabe vom 14. April 2023 vollumfänglich fest.

Auf die detaillierten Ausführungen der Parteien in den genannten Rechtsschriften 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 durchgedrungen. 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. Der steuerbare Grundstücksgewinn entspricht dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen), reduziert um einen allfälligen Besitzesdauerabzug oder eine Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG). Erwerbspreis und Erlös sind im vorliegenden Fall nicht umstritten. Uneinigkeit besteht hingegen bezüglich der anrechenbaren Aufwendungen und des Besitzesdauerabzugs.

3. Der Sachverhalt wird in der Rekurschrift vom 14. April 2023 wie folgt dargestellt (N. 11-23): Der Rekurrent, der G._____ Staatsbürger sei, habe seit den 1960er Jahren über einen sehr ausgeprägten Bezug zur Schweiz verfügt. Im Hinblick auf eine vom Rekurrenten und seiner Familie angestrebten Aufenthaltsbewilligung habe der Rekurrent im Jahr 1994 das damalige Hotel H._____ in P._____ erwerben wollen, um darin ein I._____geschäft zu betreiben. Aufgrund der damals geltenden Regelung im Bundesgesetz vom 16. Dezember 2016 betreffend den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG; SR 211.412.41) sei ein Kauf der Immobilie jedoch nicht möglich gewesen. Daher hätten der Rekurrent und der damalige Eigentümer des Grundstücks am 26. Juli 1994 einen auf zehn Jahre befristeten Mietvertrag für das Erdgeschoss unterzeichnet und zugleich ein limitiertes Vorkaufsrecht zu Gunsten des Rekurrenten mit einem Ausübungspreis von CHF 1.250 Mio. vereinbart. Zusätzlich sei ein Kaufsrecht vereinbart worden, welches dem Rekurrenten ab dem 1. September 1999 bis am 31. August 2004 ermöglicht habe, das Grundstück durch einseitige Erklärung für CHF 1.250 Mio. zu erwerben. Sowohl der Mietvertrag als auch das Vorkaufs- und das Kaufsrecht seien im Grundbuch vorgemerkt worden. Mit dem Einverständnis des Eigentümers habe der Rekurrent die gemieteten Flächen im Erdgeschoss bis auf die Grundstruktur abreißen und komplett sanieren lassen. Die dadurch entstandenen Kosten von insgesamt CHF 688'707.70 seien vollumfänglich vom Rekurrenten finanziert worden. Nach dem Umbau habe die 1995 vom Rekurrenten gegründete J._____ SA (ab 9.10.2015 "K._____ AG", gelöscht am 20.11.2017) als Untermieterin ein I._____geschäft im Erdgeschoss der Liegenschaft betrieben. Mit Schreiben vom 19. März 2001 habe der Rekurrent dem damaligen Eigentümer mitgeteilt, dass er das Kaufsrecht ausüben wolle. Die zivilrechtliche Handänderung sei am 23. Oktober 2003 im Grundbuch eingetragen worden. Aufgrund des I._____geschäfts sei der Erwerb nunmehr bewilligungsfrei möglich gewesen (vgl. Art. 2 Abs. 1 BewG). Anschliessend habe der Rekurrent auch die oberen Stockwerke grundlegend umbauen lassen. Anstelle der vorherigen Nutzung als "Bed and Breakfast" seien Räumlichkeiten geschaffen worden, die geschäftlichen Zwecken

(Büro- oder Konferenzräume) oder als "Luxusunterbringungen" dienten. Insgesamt habe die Sanierung des gesamten Grundstücks rund zwei Jahrzehnte gedauert.

Die Steuerverwaltung umschreibt den Sachverhalt aus ihrer Sicht in Ziff. 5 der Vernehmlassung vom 27. Juni 2023. Daraus ergeben sich keine Widersprüche zur Darstellung des Rekurrenten, auf die daher abgestellt werden kann.

4. Für die Bestimmung der anrechenbaren Aufwendungen und des Besitzesdauerabzugs ist relevant, zu welchem Zeitpunkt der Rekurrent das Grundstück im grundstückgewinnsteuerlichen Sinn erworben hat.

4.1 Im Normalfall stellt das Grundstückgewinnsteuerrecht auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Handänderung ab, sprich auf das Datum des Grundbucheintrags (Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 49 zu Art. 130 StG). Allerdings werden Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie (zivilrechtliche) Veräusserungen wirken, diesen gleichgestellt (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG). In diesen Fällen, den sogenannten wirtschaftlichen Handänderungen, ändert sich an der im Grundbuch eingetragenen Eigentümerschaft nichts. Als Zeitpunkt des Erwerbs gilt daher der Moment, in dem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt unwiderruflich auf den wirtschaftlichen Erwerber übergeht (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N. 160 zu § 6). Die Vertreter machen geltend, dass der Rekurrent die Liegenschaft bereits im Jahr 1994 im Rahmen einer wirtschaftlichen Handänderung erworben habe.

4.2 Das bernische Steuergesetz nennt in Art. 130 Abs. 2 Bst. a zwei Erscheinungsformen der wirtschaftlichen Handänderung: zum einen die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft und zum anderen die entgeltliche Übertragung eines Kaufsrechts an einem Grundstück (sogenanntes "Kettengeschäft"; vgl. Markus Langenegger, a.a.O., N. 45 zu Art. 130 StG). Diese gesetzliche Aufzählung ist indes nicht abschliessend (Markus Langenegger, a.a.O., N. 39 zu Art. 130 StG). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor, "wenn wesentliche Teile der Verfügungsmacht, welche das Eigentum vermittelt, rechtsgeschäftlich übertragen werden, sodass gesagt werden kann, das fragliche Rechtsgeschäft wirke 'wirtschaftlich' wie eine Eigentumsübertragung" (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., N. 40 zu § 6, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung).

4.3 Die Vertreter argumentieren, dass der Rekurrent ab 30. Juni 1995, als das Kaufsrecht ins Grundbuch eingetragen worden war, durch einseitige Erklärung Eigentum am Objekt habe er-

werben können, weshalb spätestens zu diesem Zeitraum eine wirtschaftliche Handänderung stattgefunden habe (Rekursschrift vom 14.4.2023, N. 34). Diese Annahme geht nur schon deswegen fehl, weil das Kaufsrecht des Rekurrenten zwar am 30. Juni 1995 ins Grundbuch eingetragen worden ist, jedoch erst ab 1. September 1999 (und bis 31. August 2004) hat ausgeübt werden können (siehe Kaufsrechtvertrag vom 30.6.1995, S. 3, Rekursbeilage 9). Wenn man auf die blossе Möglichkeit des Eigentumserwerbs durch einseitige Erklärung abstellen wollte, wäre somit der 1. September 1999 relevant.

4.4 Unabhängig vom dargelegten zeitlichen Aspekt ist fraglich, ob bereits die Einräumung eines Kaufsrechts eine wirtschaftliche Handänderung darstellen kann. Erst wenn der Kaufsberechtigte gegenüber dem Eigentümer erklärt, das Kaufsrecht ausüben zu wollen, wird jener verpflichtet, das Eigentum und damit die Verfügungsmacht zu übertragen. Im Gegenzug wird der Kaufsberechtigte auch erst zu jenem Zeitpunkt verpflichtet, den festgesetzten Kaufpreis zu entrichten (vgl. Christian Brückner in: Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstückkauf, 2. Aufl., 2001, N. 144 zu § 11). Wie auch die Vertreter einräumen (Rekursschrift vom 14.4.2023, N. 33), darf der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht leichthin als erfüllt gelten. Für eine Gleichstellung mit einer zivilrechtlichen Handänderung ist erforderlich, "dass das dingliche Vollrecht übertragen wird, die Befugnisse umfassend auf den Käufer übergehen und einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal (noch) aussteht" (BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, in StR 2016 S. 226, E. 2.4.2 mit Hinweisen; vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., N. 41 zu § 6). Dies ist bei Einräumung eines Kaufsrechts noch nicht der Fall. Vielmehr muss der Berechtigte erst die Ausübung erklären und den Kaufpreis bezahlen. Bis zu diesem Zeitpunkt kann der Kaufsrechtbelastete grundsätzlich immer noch frei über sein Eigentum verfügen (selbst wenn faktisch ein Verkauf an eine Drittperson kaum vorstellbar ist; vgl. Christian Brückner, a.a.O., N. 14 zu § 11) und kann dieses beispielsweise weiterhin hypothekarisch belasten. Entgegen den Ausführungen der Vertreter sind die strikten Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Handänderung mithin nicht bereits dann erfüllt, wenn der spätere Eigentümer die Möglichkeit erhält, durch einseitige Erklärung die zivilrechtliche Handänderung zu bewirken. Die Vertreter verweisen auf den bereits zitierten Kommentar von Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld. Dort wird die Einräumung eines öffentlich beurkundeten Kaufsrechts tatsächlich als ein Beispiel für eine wirtschaftliche Handänderung genannt (a.a.O., N. 42 zu § 6). Diese Angabe erfolgt jedoch ohne Verweis auf ein einschlägiges Urteil oder auf andere Literatur. Zudem wird sie durch die Autoren in der folgenden N. 43 zu § 6 stark relativiert, wo sie ausführen, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht nur dann an den Kaufsberechtigten übergehe, wenn dieser das Recht entweder selber ausübe (was jedoch eine zivilrechtliche und keine wirtschaftliche Handänderung darstelle) oder wenn er das Kaufsrecht entgeltlich weiterübertrage (Kettengeschäft, siehe E. 4.2 hiavor). Soweit ersichtlich, ist die

blosse Einräumung eines Kaufsrechts bis anhin weder vom Bundesgericht noch vom bernischen Verwaltungsgericht je als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert worden. Gemäss Markus Langenegger ist selbst die entgeltliche Einräumung eines Kaufsrechts für die Grundstückgewinnsteuer nicht relevant (a.a.O., N. 45 zu Art. 130 StG), was erst recht gelten muss, wenn das Kaufsrecht, wie hier, unentgeltlich eingeräumt wird (Kaufsrechtvertrag vom 30.6.1995, Ziff. II/3, Rekursbeilage 9). Dass diese Praxis sachgerecht ist, ergibt sich im Übrigen ohne weiteres, wenn man sie aus Sicht des (vermeintlichen) Veräusserers und der Veranlagungsbehörde betrachtet. Bei der Einräumung des Kaufsrechts steht nicht fest, ob und gegebenenfalls zu welchem Zeitpunkt der Berechtigte das Recht ausüben wird. Somit müsste der Veräusserer entweder einen noch ungewissen Gewinn versteuern oder die Besteuerung erfolgt u.U. erst viele Jahre später und rückwirkend. In beiden Konstellationen würden sich unvermeidlich zahlreiche Probleme ergeben.

4.5 Die Vertreter weisen in ihren Eingaben wiederholt darauf hin, dass für die Beurteilung des Sachverhalts nicht bloss auf Art. 130 StG und die bernische Praxis abgestellt werden dürfe. Vielmehr gelte es, Art. 12 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zu berücksichtigen, wonach Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, den (zivilrechtlichen) Veräusserungen gleichgestellt seien. Der Wortlaut dieser Norm stimmt mit der bernischen Regelung in Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG überein. Dennoch werfen die Vertreter der Steuerverwaltung vor, das Steuerharmonisierungsgesetz zu missachten. Ihrer Auffassung nach gebietet die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG vorliegend die Bejahung einer wirtschaftlichen Handänderung zum Zeitpunkt, als das Kaufsrecht im Grundbuch eingetragen worden ist. Es bleibt jedoch unklar, wie die Vertreter zu diesem Ergebnis kommen. Die von ihnen erwähnten Präjudizien BGer 2C_704/2013, BGer 2C_138/2014 (in StR 2015 S. 353) und das Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden A 21 13 vom 24. Juni 2021 (veröffentlicht in: Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden PVG, S. 66) betreffen andere Sachverhalte. Aus dem Verweis auf die harmonisierungsrechtliche Regelung der wirtschaftlichen Handänderung und der Rechtsprechung hierzu kann der Rekurrent somit nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.6 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Eintragung des Kaufsrechts in das Grundbuch am 30. Juni 1995 keine wirtschaftliche Handänderung im grundstückgewinnsteuerrechtlichen Sinn darstellt. Damit steht auch fest, dass der bereits am 29. Juli 1994 im Grundbuch vorgemerkte Mietvertrag und das im gleichen Dokument vereinbarte limitierte Vorkaufsrecht (Rekursbeilagen 7 und 8) ebenfalls nicht als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren

sind, denn diese Rechte sind weniger umfassend als das Kaufsrecht. Demnach ist für die Bestimmung der Besitzesdauer auf den 23. Oktober 2003, das Datum der zivilrechtlichen Handänderung, abzustellen.

5. Als nächstes ist zu klären, ob der Rekurrent Aufwendungen, die er vor dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Handänderung getätigt hat, vom erzielten Erlös abziehen kann. Zu den grundsätzlich abziehbaren Aufwendungen zählen insbesondere Auslagen für wertvermehrende Arbeiten wie Neu- oder Umbauten (Art. 142 Abs. 2 Bst. b StG). Weder das bernische Steuergesetz noch das Steuerharmonisierungsgesetz enthalten eine explizite Regelung betreffend den Zeitraum, in dem die Aufwendungen getätigt werden müssen. Dies im Gegensatz bspw. zum Kanton Zürich, wo in § 221 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG-ZH) festgehalten ist, dass nur "die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen" anrechenbar sind. Trotz fehlender gesetzlicher Regelung im Kanton Bern und anderen Kantonen gilt dieser Grundsatz allgemein (Markus Langenegger, a.a.O., N. 7 zu Art. 130 StG; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., N. 141 zu § 10; vgl. auch Zehnder/Klöti-Weber in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., 2023, N. 3 zu § 104 StG-AG). Gemäss den Kommentaren zum Zürcher und Aargauer Steuergesetz können ausnahmsweise auch Auslagen abgezogen werden, die vor dem Eigentumserwerb, jedoch im Hinblick auf diesen erfolgt sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., 2021, N. 6 zu § 221 StG-ZH; Zehnder/Klöti-Weber, a.a.O., N. 3 zu § 104 StG-AG). Zu denken sei etwa an Planungskosten oder "Rechnungen, die nach Festlegung des Kaufpreises, aber vor Vertragsunterzeichnung vom Erwerber bezahlt werden" (Zehnder/Klöti-Weber, a.a.O., N. 3 zu § 104 StG-AG).

5.1 Die Vertreter weisen darauf hin, dass die vom Rekurrenten in den Jahren 1994 bis 2003 getätigten wertvermehrenden Auslagen steuerrechtlich "ins Leere fallen" würden, wenn sie nicht vom Rekurrenten abgezogen werden könnten, denn der damalige zivilrechtliche Eigentümer habe die Investitionen bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung nicht abziehen können, weil er sie nicht selber finanziert habe. Werde dem Rekurrenten der Abzug verweigert, müsse er einen zu hohen, nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechenden, Grundstückgewinn versteuern. Dies sei mit der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer und mit dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Aus diesen Gründen sei im Sinn einer Einzelfallbeurteilung ein Abzug der vor der zivilrechtlichen Handänderung getätigten Investitionen gerechtfertigt.

5.2 Die Steuerverwaltung erachtet einen den Abzug von vor dem Liegenschaftserwerb getätigten Aufwendungen als unzulässig. Sie argumentiert, dass Aufwendungen vor dem Eigentumserwerb als mit dem Kaufpreis getilgt gälten und verweist hierzu auf das Urteil des Verwal-

tungsgerichts Nr. 17033 vom 3. März 1986 (in NStP 1986 S. 178, zitiert von Markus Langenegger, a.a.O., N. 7 zu Art. 142 StG).

Diesem Entscheid lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Eigentümer einer Liegenschaft im Kanton Bern schlossen mit einem deutschen Staatsangehörigen im Jahr 1972 einen auf zehn Jahre fixierten Mietvertrag ab, wobei der Mietzins auf CHF Null festgesetzt wurde. Zugleich räumten die Eigentümer dem Mieter das Recht ein, die Liegenschaft vor Ablauf des Mietvertrags für CHF 398'000.-- zu erwerben. Im Gegenzug gewährte der Mieter den Eigentümern ein unverzinsliches Darlehen über CHF 198'000.--, das bei Ausübung des Kaufrechts mit der Kaufpreisforderung verrechnet werden sollte. Im Jahr 1978 erfolgte die zivilrechtliche Handänderung. Das Verwaltungsgericht verweigerte den Abzug der vom Beschwerdeführer beantragten Auslagen von CHF 90'000.--, die dieser für wertvermehrende Aufwendungen an der Liegenschaft vor der zivilrechtlichen Handänderung beantragt hatte.

Das Verwaltungsgericht führte aus, dass es sich bei der zu beurteilenden Konstellation nicht um eine wirtschaftliche Handänderung in Form eines Kettengeschäfts handle, weshalb auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Handänderung abzustellen sei (E. 3b). Sodann gelte als Erlös (d.h. als Erwerbspreis aus Sicht des Käufers) der vereinbarte Kaufpreis. Bei der Begründung eines limitierten Vorkaufsrechts oder eines Kaufrechts würden sich die Vertragsparteien auf einen Ausübungspreis einigen, wobei Annahmen betreffend Teuerung oder noch vorzunehmende Unterhalts- bzw. wertvermehrende Arbeiten zu treffen seien. Weiter hätten die Vertragsparteien "durch geschickte Vertragskombination" erreicht, dass der deutsche Staatsangehörige trotz bundesrechtlicher Beschränkungen des Immobilienkaufs durch Ausländer das Grundstück habe "erwerben" und nutzen können. Daher sei davon auszugehen, dass ihm die steuerrechtlichen Konsequenzen seines Vorgehens bewusst gewesen seien. Dementsprechend habe die Steuerrekurskommission zu Recht festgestellt, dass im grundbuchlich festgehaltenen Kaufpreis die vor dem Eigentumsübergang getätigten Aufwendungen abgegolten worden seien (E. 4c). Im Ergebnis könne von einer fiktiven Grundstückgewinn-Besteuerung nicht die Rede sein (E. 4d).

5.3 Nach Auffassung der Vertreter ist das zitierte verwaltungsgerichtliche Urteil nicht einschlägig, weil der Rekurrent vom Veräusserer für seine vor der Handänderung getätigten Investitionen nicht entschädigt worden sei. Zudem würden vorliegend aufgrund des Kaufrechts "nicht Mietereinbauten per se vorliegen" (Rekursschrift vom 14.4.2023, N. 49 f.). Dieser Interpretation kann nicht zugestimmt werden. Zum einen ist der Beschwerdeführer im vom Verwaltungsgericht beurteilten Fall auch nicht vom vorherigen Eigentümer für seine Investitionen entschädigt worden. Zum anderen ist auch in jenem Fall ein Kaufrecht vereinbart worden. Kommt hinzu, dass es dem damaligen Beschwerdeführer – ebenso wie vorliegend dem Rekurrenten – aus rechtlichen Gründen nicht möglich war, die Liegenschaft sofort käuflich zu erwerben.

ben. Wie im vorliegenden Fall ist es mit einer Kombination verschiedener Verträge gelungen, die Handänderung dennoch zu ermöglichen. Im Ergebnis könnten die Parallelen zwischen den beiden Sachverhalten kaum grösser sein. Auch wenn das zitierte verwaltungsgerichtliche Urteil bereits 38 Jahre alt ist, bleibt es für die Steuerrekurskommission bindend, sofern keine überzeugenden Gründe für einen gegenteiligen Entscheid gegeben sind.

5.4 Ein naheliegender Grund für eine abweichende Würdigung des Sachverhalts wäre eine veränderte Rechtslage. Das 1986 geltende Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944 (aStG) stimmt jedoch mit den aktuellen Regelungen im Wesentlichen überein. So enthält Art. 81 Abs. 2 aStG die gleichen Bestimmungen zur wirtschaftlichen Handänderung wie Art. 130 Abs. 2 StG. Auch die Umschreibung der anrechenbaren Aufwendungen in Art. 86 Abs. 2 aStG ist mit Art. 142 Abs. 2 StG, soweit hier relevant, identisch. Damit entfällt eine Praxisänderung aufgrund veränderter gesetzlicher Grundlagen.

5.5 Aufgrund der Darstellung der Vertreter und der eingereichten Unterlagen ist davon auszugehen, dass der Rekurrent die von ihm geltend gemachten Investitionen finanziert hat und hierfür nicht vom vorherigen Eigentümer entschädigt worden ist. Gleich verhielt es sich auch im zitierten Verwaltungsgerichtsentscheid aus dem Jahr 1986, was sich aus der Formulierung ergibt, dass die Aufwendungen des Erwerbers durch den beurkundeten Kaufpreis "zumindest steuerlich gesehen" abgegolten worden seien (VGE 17033 vom 3.3.1986, a.a.O., E. 4c am Ende). An dieser Praxis ist festzuhalten. Entgegen den Ausführungen der Vertreter kommt es bei der Grundstückgewinnsteuer nicht in erster Linie auf eine Vertragsauslegung bezüglich des "wahren Willens der Parteien" an, sondern auf die Einträge im Grundbuch. Ausnahmen sind nur bei einer wirtschaftlichen Handänderung gerechtfertigt, die hier nicht vorliegt. Aus Gründen der Rechtsgleichheit und Vorhersehbarkeit der Besteuerung dürfen werterhaltende (bei der Einkommenssteuerveranlagung) und wertvermehrnde (bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung) Aufwendungen nur von dem zum entsprechenden Zeitpunkt sachenrechtlichen Eigentümer in Abzug gebracht werden. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass der sachkundig beratene Rekurrent (vgl. Rekursschrift vom 14.4.2023, N. 13) sich bewusst gewesen ist, dass die vor dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb getätigten Investitionen steuerlich nicht zum Abzug zugelassen werden könnten. In Bezug auf die Aufwendungen in den Jahren 1994 bis 2003 ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung daher zu bestätigen.

6. Als Letztes ist zu klären, in welchem Umfang der Rekurrent Aufwendungen, die unstrittig nach der zivilrechtlichen Handänderung erfolgt sind, zum Abzug bringen kann. Gemäss Darstellung in der Rekursschrift vom 14. April 2023 (N. 23) sind ab 2004 die oberen Stockwerke bis auf die tragenden Strukturen abgerissen und umgebaut worden. Dabei seien zwölf Stahlträger und mehrere fünf Meter lange Holzbalken eingebaut worden, um die neu konzipierte Gebäudestruk-

tur zu stützen. Dies sei notwendig gewesen, da zahlreiche Wände herausgerissen worden seien, weshalb das Gewicht von Dach und Böden neu habe verteilt werden müssen. Die Vertreter sind der Auffassung, sämtliche Kosten in diesem Zusammenhang seien wertvermehrend, es handle sich um einen sogenannten wirtschaftlichen Neubau.

6.1 Unter einem wirtschaftlichen Neubau versteht man eine Sanierung, die aufgrund ihres Umfangs und ihrer Intensität wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt. In solchen Fällen hat die frühere Rechtspraxis sämtliche Investitionen als (bei der Einkommenssteuer) nicht abziehbare Herstellungskosten betrachtet (vgl. BGer 2C_558/2016 vom 24.10.2017, E. 2.4.1; VGE 100 2020 43/44 vom 15.8.2022, E. 2.3, mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Indizien für einen wirtschaftlichen Neubau lagen vor, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten überstieg, wenn die Gebäudehülle ersetzt wurde, wenn eine Aushöhlung des Gebäudes mit Neugestaltung der Raumeinteilung vorgenommen wurde sowie wenn eine Nutzungsänderung oder eine Totalsanierung vorlag (VGE 100 2020 43/44 vom 15.8.2022, E. 2.4).

6.2 Diese Praxis führte in bestimmten Konstellationen zu Abgrenzungsproblemen und teilweise unbefriedigenden Resultaten. Wenig nachvollziehbar war insbesondere, dass auch Auslagen für Arbeiten, die objektiv-technisch der Instandstellung vorhandener Bausubstanz dienten, bei der Einkommenssteuerveranlagung nicht als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden konnten, sobald die Bauarbeiten in ihrer Gesamtheit als Totalsanierung bzw. als wirtschaftlicher Neubau qualifiziert wurden. Das Gleiche galt für Energiesparmassnahmen. Dementsprechend hat die Steuerverwaltung per 1. Januar 2015 ihre diesbezügliche Praxis geändert. Seither wird nicht mehr untersucht, ob ein wirtschaftlicher Neubau vorliegt. Vielmehr wird auch bei umfassenden Sanierungen in jedem Fall geprüft, ob und in welchem Umfang die ausgeführten Arbeiten dem Erhalt des bestehenden Gebäudes dienen. Soweit die Einkommenssteuer betroffen ist, obliegt der Nachweis der entsprechenden Kosten der steuerpflichtigen Person (TaxInfo: Ersatz von Gebäudeteilen als Unterhalt, abrufbar unter: <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Themen / Einkommens- und Vermögenssteuern / Artikel 36 StG", Fassung vom 27.3.2015. [abgerufen am 23.8.2024]). Diese Praxisänderung stösst in der Lehre auf Zustimmung (Mairbach/Häuselmann, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, S. 666 in: StR 2015 S. 658) und ist angesichts der Nachteile des bisherigen Vorgehens auch von der Steuerrekurskommission mehrfach bestätigt worden (RKE 100 2013 589 vom 15.12.2015, RKE 100 2014 183 vom 12.11.2015, RKE 100 15 18 vom 15.3.2016, alle nicht publiziert). Im bereits zitierten Entscheid 100 2020 43/44 vom 15. August 2022 hat das Verwaltungsgericht sodann klargestellt, dass nur ganz ausnahmsweise, sprich bei "eindeutigen Fällen einer eigentlichen Neuerstellung mit merklich erhöhtem Nutzungswert", von einem wirtschaftlichen Neubau

auszugehen ist (E. 2.4). Konkret hat das Verwaltungsgericht entschieden, dass auch bei einer neu erstellten Wohnung im Dachgeschoss die dadurch notwendig gewordenen Arbeiten an Dach, Zugangstreppe und Unterlagsboden nicht vollumfänglich als wertvermehrende Anlagekosten qualifiziert werden dürften. Vielmehr sei für jeden vorbestehenden Gebäudeteil aufgrund einer objektiv-technischen und funktionalen Betrachtungsweise eine Ausscheidung in werterhaltende und wertvermehrende Investitionen vorzunehmen (E. 4.2.1, S. 23). Das Bundesgericht hat mit Leitscheid BGE 149 II 27 (BGer 9C_677/2021 vom 23.2.2023) diese Praxisänderung in einem den Kanton Freiburg betreffenden Fall bestätigt und das Konzept des "wirtschaftlichen Neubaus" als mit Wortlaut und Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) unvereinbar bezeichnet (E. 4.5).

6.3 Mit Einspracheentscheid vom 16. März 2023 hat die Steuerverwaltung wertvermehrende Aufwendungen von insgesamt CHF 1'778'787.-- anerkannt. In der Vernehmlassung vom 27. Juni 2023 beantragt sie, diesen Betrag um CHF 113'335.-- auf CHF 1'892'182.-- zu erhöhen (inkl. Rechnung L. _____ AG über CHF 3'124.70, die bereits im Einspracheentscheid [pag. 28] akzeptiert, in der Vernehmlassung jedoch versehentlich nicht berücksichtigt worden ist [vgl. Vernehmlassung vom 27.6.2023, Ziff. 6.2.2 und Stellungnahme vom 24.7.2023, N. 32]). Die Steuerverwaltung begründet diesen Antrag zugunsten des Rekurrenten damit, dass sie den Grossteil der Aufwendungen vor 2015 als wertvermehrend qualifiziere, weil aufgrund der damals herrschenden Praxis wohl keine Abzüge für Liegenschaftsunterhalt gewährt worden wären (Vernehmlassung vom 27.6.2023, Ziff. 6.2.2). Rechnungen im Umfang von CHF 16'349.--, die tatsächlich bereits als Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuerveranlagung berücksichtigt worden sind, hat die Steuerverwaltung in Abzug gebracht (Vernehmlassung vom 27.6.2023, Ziff. 6.2.3). Das Vorgehen der Steuerverwaltung bezüglich Rechnungen vor 2015 ist schlüssig und nicht zu beanstanden. Von den ab 2015 datierenden Rechnungen im Gesamtbetrag von CHF 45'591.90 akzeptiert die Steuerverwaltung CHF 32'137.40 als wertvermehrend (Vernehmlassung vom 27.6.2023, Ziff. 6.2.4). Die verbleibenden CHF 13'454.50 entfallen auf die Schlussrechnung der Zimmerei M. _____ AG vom 22. Januar 2016 über total CHF 33'879.50, davon Unterhalt CHF 10'000.--, eine Rechnung von "N. _____ Holzbau" vom 25. August 2016 über CHF 974.70 und eine Rechnung von Architekt O. _____ vom 3. Juli 2019 über CHF 2'479.80 (Liste: Rekursbeilage 4; Detailbelege: Rekursbeilage 21).

6.4 Die Vertreter beantragen in ihrer Stellungnahme, die Rechnungen der M. _____ AG und von N. _____ vollumfänglich als wertvermehrende Aufwendungen einzustufen. Im Übrigen erklären sie sich mit der Zusammenstellung der Steuerverwaltung einverstanden. Strittig ist somit nur noch ein Betrag von CHF 10'974.70.

6.4.1 Aus den eingereichten Detailrechnungen (Rekursbeilagen 86-90) und den Ausführungen der Vertreter (Stellungnahme vom 24.7.2023, N. 28), ergibt sich, dass die vorbestehende Fassade und der vorbestehende Dachaufbau ersetzt worden sind. Mit Blick auf das in E. 6.2 hiavor erwähnte Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15. August 2022 ist somit ohne weiteres von teilweise werterhaltendem Charakter der entsprechenden Arbeiten auszugehen. Führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Anlage zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, so sind die Anteile zu schätzen (VGE 100 2020 43/44 vom 15.8.2022, E. 2.2, mit Hinweisen). Es ist darauf hinzuweisen, dass sich der Gesamtbetrag, der von der M._____ AG für die Sanierung der Fassade im gesamten Zeitraum ausgestellten Rechnungen auf CHF 86'313.-- beläuft (wovon CHF 81'000.-- auf von der Steuerverwaltung vollumfänglich akzeptierte Akontozahlungen vor 2015 entfallen). Vor diesem Hintergrund ist der von der Steuerverwaltung ermessensweise auf CHF 10'000.-- bestimmte Anteil werterhaltender Aufwendungen keineswegs zu hoch und ist zu bestätigen.

6.4.2 Die Rechnung des Holzbaugeschäfts N._____ vom 25. August 2016 über CHF 974.70 nennt als Tätigkeit "Altholzboden abschleifen", weshalb sie von der Steuerverwaltung nachvollziehbar als vollumfänglich werterhaltender Natur qualifiziert worden ist. In der Stellungnahme machen die Vertreter jedoch geltend, dass der Rekurrent einen neuen Holzboden aus eigens aus Paris importiertem "Parquet de Versailles" habe verlegen lassen. Gemäss Ziff. 4.1 des Ausscheidungskatalogs (Merkblatt 5 betreffend Grundstückskosten, Version für Steuerjahr 2019; abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern > 2019) können beim Ersatz von Bodenbelägen mit Komfortverbesserung 2/3 der Aufwendungen als Unterhalt abgezogen werden. Dementsprechend können vorliegend CHF 325.-- als wertvermehrende Aufwendungen angerechnet werden.

6.4.3 Insgesamt setzen sich die anrechenbaren Aufwendungen wie folgt zusammen: Aufwendungen 2004 bis 2015: CHF 1'860'045.65 (nicht umstritten), Aufwendungen 2016 bis 2019 gemäss Vernehmlassung der Steuerverwaltung: CHF 32'137.40, Anteil Rechnung Holzbau N._____: CHF 325.--, Gesamttotal: CHF 1'892'507.05.

7. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die dem Einspracheentscheid zugrundeliegende Besitzesdauer von 18 Jahren zu bestätigen ist. Weiter kann der Rekurrent keine wertvermehrenden Aufwendungen geltend machen, die er vor der zivilrechtlichen Handänderung (23.10.2003) getätigt hat. Für die Jahre 2004 bis 2019 betragen die anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen insgesamt CHF 1'892'507.-- und liegen damit um CHF 113'720.--

über dem Abzug gemäss Einspracheentscheid (CHF 1'778'787.--). Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Teil der 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 den vom Rekurrenten beantragten wertvermehrenden Aufwendungen von CHF 2'944'634.-- und der beantragten Besitzesdauer von 25 Jahren hätte ein steuerbarer Grundstücksgewinn von CHF 1'225'000.-- resultiert. Dieser Betrag liegt um CHF 1'089'100.-- unter dem Wert gemäss angefochtenem Einspracheentscheid (CHF 2'314'100.--). Gemäss vorliegendem Rekursentscheid belaufen sich die wertvermehrenden Aufwendungen auf CHF 1'892'507.-- und die Besitzesdauer beträgt unverändert 18 Jahre. Damit beträgt der steuerbare Grundstücksgewinn CHF 2'241'300.--. Dieser Betrag liegt um CHF 72'800.-- unter dem Einspracheentscheid. Damit obsiegt der Rekurrent zu 7 % (CHF 72'800.-- / CHF 1'089'100.--). Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'000.-- werden dem Rekurrenten zu 93 %, ausmachend CHF 1'800.--, zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Vorschuss verrechnet.

9. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]) festgelegt. Weil der Rekurrent vorliegend nur zu 7 % obsiegt, wird auf das Einholen einer Kostennote verzichtet und die Parteikostenentschädigung auf eine Pauschale von CHF 500.-- (inkl. Mehrwertsteuer und allfälliger Auslagen) bestimmt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021 wird teilweise gutgeheissen. Der Betrag der vom Erlös abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen wird auf CHF 1'892'507.-- festgesetzt. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden dem Rekurrenten anteilmässig im Umfang von CHF 1'800.-- auferlegt.

3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 500.-- (inkl. Mehrwertsteuer und allfälliger 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. _____ und C. _____ zuhanden von A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde P. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann