



100 23 237

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.12.2024 JCU/TMI/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. Dezember 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Steiner sowie Mion als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

der

A. _____ AG

vertreten durch

D. _____ AG

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG mit Domizil in B. _____ (Rekurrentin) bezweckt laut Handelsregister die Führung eines Architekturbüros [usw.].

B. Im Rahmen einer Zwangsverwertung erwarb die Rekurrentin am 21. November 2012 das Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ mit den darauf befindlichen Gebäuden E. _____ strasse 7d (Wohnhaus/Gewerbe) und 7e (Garage) zum Preis von CHF 129'000.--. Im Anschluss an den Erwerb nahm die Rekurrentin Investitionen in das Grundstück vor. Schliesslich veräusserte sie es am 21. Juli 2021 zu einem Verkaufspreis von CHF 470'000.--.

C. Mit Verfügung vom 9. März 2023 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), einen Grundstückgewinn von CHF 253'400.--, woraus ein Grundstückgewinnsteuerbetrag von CHF 89'752.85 resultierte (Akten der Steuerverwaltung, pag. 1-4). In der Begründung der besagten Verfügung hielt die Steuerverwaltung fest, dass nicht die ordentliche Gewinnbesteuerung, sondern die Grundstückgewinnsteuer zur Anwendung komme, wenn das gesetzliche Erfordernis von wertvermehrenden Aufwendungen in der Höhe von mindestens 25 % des Erwerbspreises nicht erfüllt sei. Im Fall der Rekurrentin würden die wertvermehrenden Aufwendungen 23.39 % des Erwerbspreises ausmachen, weshalb eine Grundstückgewinnsteuer zu veranlagten sei.

D. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch die D. _____ AG (Vertreterin), mit Schreiben vom 6. April 2023 Einsprache (pag. 127-130) mit dem Begehren, dass im vorliegenden Fall nicht die Grundstückgewinnsteuer, sondern die ordentliche Gewinnbesteuerung zur Anwendung komme, weshalb die Verfügung vom 9. März 2023 aufzuheben sei. Unter Beilegung einer Aufstellung mit wertvermehrenden Aufwendungen machte die Vertreterin geltend, dass entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung die Limite von 25 % überschritten werde.

E. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 19. Mai 2023 ab (pag. 121-126). In der Begründung führte sie aus, dass die Rekurrentin in ihrer Bilanz nicht alle Investitionen als wertvermehrend aktiviert, sondern einen Teil steuerwirksam der Erfolgsrechnung belastet habe. Die aktivierten Aufwendungen, welche als wertvermehrend anzusehen seien, würden CHF 30'177.-- betragen. Die Erwerbsauslagen von CHF 3'106.-- würden nicht als wertvermehrende Aufwendungen zählen, auch wenn sie aktiviert worden seien. Der erwähnte Betrag von CHF 30'177.-- stelle 23.39 % des Erwerbspreises von CHF 129'000.-- dar, weshalb das Erfordernis von mindestens 25 % an wertvermehrenden Aufwendungen nicht erfüllt sei.

F. Mit Schreiben vom 19. Juni 2023 hat die Vertreterin namens der Rekurrentin Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 19. Mai 2023 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) eingereicht. Sie macht erneut geltend, dass die gesetzliche Limite für die ordentliche Gewinnbesteuerung erfüllt sei und beantragt sinngemäss die Aufhebung der Grundstückgewinnsteuerveranlagung. Ihrer Auffassung nach seien die nicht aktivierten und direkt der Erfolgsrechnung belasteten Investitionen bei der Prüfung der Frage, ob für die Anwendung der Gewinnsteuer die Limite von 25 % des Erwerbspreises erreicht sei, miteinzubeziehen. Dies habe nicht zur Folge, dass entsprechende Aufwendungen erneut berücksichtigt würden. Falls dem nicht gefolgt werde, seien zumindest die Erwerbsauslagen von CHF 3'106.-- für die Ermittlung der Einhaltung der Limite von 25 % zu berücksichtigen.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 26. Juli 2023 beantragt die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Sie macht neu geltend, dass das fragliche Grundstück nicht die Qualifikation als Handelsware erfülle, denn die lange Haltedauer von neun Jahren deute auf den Charakter als Anlageobjekt hin. Im Übrigen hält die Steuerverwaltung an ihrer Auffassung fest, dass die Erwerbsauslagen bei der Prüfung der Frage, ob die Limite von 25 % an wertvermehrenden Aufwendungen erfüllt sei, nicht zu berücksichtigen seien, weshalb die Limite nicht erreicht werde.

H. Die Vertreterin hat namens der Rekurrentin dazu am 7. September 2023 Stellung genommen. Sie hält dafür, dass das fragliche Grundstück den Charakter eines Handelsobjekts erfülle und bekräftigt ihren Standpunkt, wonach die Limite von 25 % an wertvermehrenden Aufwendungen überschritten werde.

I. Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden 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. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.
2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).
3. Streitig ist im vorliegenden Verfahren, ob der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ der Grundstückgewinnsteuer unterliegt oder ob die Voraussetzungen für die Ausnahme von der Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel erfüllt sind und die ordentliche Gewinnbesteuerung zur Anwendung kommt.
4. Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks der Grundstückgewinnsteuer. Dabei unterscheidet das StG grundsätzlich nicht zwischen Grundstücken im Geschäfts- und solchen im Privatvermögen. Der Kanton Bern hat damit von der in Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Grundstückgewinnsteuer auch auf Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zu erheben und hat diese Einkünfte im Gegenzug von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen (sog. monistisches System). Der bernische Gesetzgeber hat das monistische System jedoch insofern gelockert, als Gewinne aus Grundstückshandel nach Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und der Einkommens- und Gewinnsteuer unterworfen sind (Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG). Der im vorliegenden Zusammenhang interessierende Art. 85 Abs. 4 StG bestimmt, dass Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken, mit denen eine juristische Person handelt, vollumfänglich zum steuerbaren Reingewinn gehören, sofern diese an den betreffenden Grundstücken wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat. Mit dem Wechsel zur (periodischen) Einkommens- bzw. Gewinnsteuer entgehen diese Grundstückgewinne insbesondere der zusätzlichen Belastung durch einen allfälligen Spekulationszuschlag (vgl. Art. 147 StG). Die Sonder-

behandlung der gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerinnen und -händler wird damit begründet, dass für diese nicht das Abschöpfen eines "unverdienten", d.h. infolge Zeitablaufs und äusserer Umstände eingetretenen Mehrwerts im Vordergrund steht. Der Erwerb und Verkauf von Grundstücken ist für gewerbsmässige Liegenschaftshändlerinnen und -händler vielmehr Mittel zum Zweck der Arbeitsbeschaffung, d.h. der Erzielung eines Erwerbseinkommens bzw. betrieblichen Erfolgs. Wie die Gewinne aus anderen gewerblichen Tätigkeiten sollen auch so erzielte Gewinne der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterstellt werden (VGE 100 2017 292 vom 18.7.2019, E. 2.1 f.; VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 2.1 f.; VGE 22699/22700/22701 vom 20.9.2007 in BVR 2008 S. 490 ff. E. 3.1 f.; BGer 2C_598/2007 vom 2.7.2008, in NStP 2009 S. 1 ff. E. 4.1; vgl. auch Toni Amonn, Bernisches Steuerrecht, Skriptum, Aufl. 2021, S. 65; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, N. 1 zu Art. 129 StG).

4.1 Für die Besteuerung von Grundstücksgewinnen im Rahmen der Einkommens- oder Gewinnsteuer gelten folgende kumulativen Voraussetzungen: 1) Die steuerpflichtige Person handelt berufsmässig mit Liegenschaften; 2) Das Grundstück ist Handelsobjekt, d.h., es wurde im Rahmen der Handelstätigkeit der steuerpflichtigen Person erworben und weiterveräussert; 3) Während der Eigentumsdauer wurden wertvermehrnde Aufwendungen (Art. 142 StG) am Grundstück ausgeführt; 4) Der Umfang dieser wertvermehrnden Arbeiten samt dem Wert der eigenen Arbeiten muss mindestens 25 % des Erwerbspreises ausmachen (Markus Langenegger, a.a.O., N. 2 zu Art. 129 StG; vgl. auch Ziff. 1 des Merkblatts A der Steuerverwaltung zum gewerbsmässigen Handel mit Grundstücken [einsehbar unter: <<http://www.sv.fin.be.ch>>, Rubrik "Publikationen > Merkblätter > Grundstückgewinnsteuer > Merkblatt A", nachfolgend: Merkblatt A" [abgerufen am 19.11.2024]).

4.2 Als Liegenschaftshändlerin bzw. -händler im Sinn von Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG gilt, wer tatsächlich mit Liegenschaften Handel treibt und sich durch geordnete Buchführung über sämtliche Geschäftsvorfälle, Rechte und Verpflichtungen, die den von ihr oder ihm betriebenen Liegenschaftshandel betreffen, ausweisen kann. Erforderlich ist stets, dass mindestens in gewissem Mass von Handel gesprochen werden kann, d.h. dass die steuerpflichtige Person Liegenschaften planmässig und in der Absicht kauft, sie so bald als möglich mit Gewinn weiter zu verkaufen. Die Käufe und Verkäufe müssen grundsätzlich eine gewisse Regelmässigkeit aufweisen und dabei den Rahmen der normalen Vermögensverwaltung bzw. des Gelegenheitsgeschäfts sprengen (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.3; Markus Langenegger, a.a.O., N. 3 zu Art. 129 StG). Der Liegenschaftshandel kann auch im Nebenberuf erfolgen. Gerade bei Architekten oder Bauhandwerkern deuten der An- und Verkauf einer Liegenschaft auf gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, dient diese Tätigkeit doch meist der Arbeitsbeschaf-

fung (Markus Langenegger, a.a.O., N. 3 zu Art. 129 StG; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 37 zu Art. 18 DBG). Bei einer juristischen Person gelten praxisgemäss insbesondere der in den Statuten umschriebene Gesellschaftszweck wie auch der von der Gesellschaft während ihrer Geschäftstätigkeit erzielte betriebliche Erfolg aus Grundstückshandel als Indizien für ihre Qualifizierung als Liegenschaftshändlerin (VGE 100 2015 221 vom 15.2.2017, E. 3.3). Vorliegend ist aufgrund des statutarischen Zwecks sowie der ausgeübten geschäftlichen Tätigkeit unbestritten, dass die Rekurrentin mit Liegenschaften handelt, um Erträge zu erzielen, und deshalb als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin anzusehen ist.

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

5. Die Steuerverwaltung hat im Veranlagungs- und Einspracheverfahren einzig damit argumentiert, dass die oben dargelegte Voraussetzung (wertvermehrende Aufwendungen im Umfang von 25 % des Erwerbspreises, E. 4.1) nicht erfüllt werde. In ihrer Vernehmlassung hat sie neu die Auffassung vertreten, dass das fragliche Grundstück zudem die Eigenschaft als Handelsobjekt nicht erfülle und aufgrund der langen Haltedauer eher als Anlageobjekt anzusehen sei. Sie weist auf die Verbuchung im Anlagevermögen und auf die Vermietung hin. Die Vertreterin wendet dagegen ein, dass sich die Verbuchung als Anlagevermögen aus dem Handelsrecht ergäbe, wonach Vermögenswerte, welche länger als ein Jahr gehalten würden, nicht mehr als Umlaufvermögen verbucht werden könnten (Art. 960d Abs. 1 und 2 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR, SR 120]). Die handelsrechtliche Verbuchung könne daher nicht steuerlich ausschlaggebend sein. Soweit die Steuerverwaltung auf den Entscheid der Steuerrekurskommission 100 2020 454 vom 15. März 2022 hinweise, sei der Sachverhalt nicht vergleichbar, weil es dort um eine Haltedauer von 21 Jahren gegangen sei. Die Motivation zum Erwerb der Immobilie habe in casu darin gelegen, dass das Nachbargrundstück C. _____ Gbbl. Nr. 2___ bereits der Rekurrentin gehört habe und sich die Zufahrt zur gemeinsamen Einstellhalle auf dem vorliegend zu betrachtenden Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ befinde. Es bestünden komplexe Verhältnisse bezüglich Dienstbarkeiten (Näherbaurechte, Grenzbaurecht, Durchfahrtsrechte), weshalb die Rekurrentin das Grundstück mit der Absicht erworben habe, einen für die Situation passenden Käufer zu finden. Bezüglich Vermietung wies die Vertreterin darauf hin, dass es bei einer Renditeliegenschaft einen Vorteil auf dem Liegenschaftsmarkt darstellen könne, wenn ein angebotenes Objekt bereits voll vermietet und die Rentabilität ausgewiesen sei.

6. Die Rekurrentin hat das Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ im November 2012 erworben und im Juli 2021 veräussert, woraus eine Haltedauer von knapp neun Jahren resultiert. In den Jahren 2013 und 2014 hat die Rekurrentin Arbeiten an der Liegenschaft vorgenommen. Anschliessend stand die Liegenschaft noch weitere sieben Jahre im Eigentum der Rekurrentin. Dies erscheint nicht gerade kurz, aber ist dennoch nicht zu vergleichen mit dem erwähnten Entscheid 100 2020 54 der Steuerrekurskommission, bei dem eine Haltedauer von 21 Jahren zu beurteilen war. Auch ist aufgrund der von der Rekurrentin angeführten Dienstbarkeiten, die das verkaufte Grundstück Gbbl. Nr. 1. _____ und das ihr schon vorher gehörende Grundstück Gbbl. Nr. 2___ verbinden, plausibel, dass bei der Suche nach einer Käuferschaft das Kriterium einer reibungslosen Ausübung der Dienstbarkeiten bei der Auswahl eines Käufers eine Rolle gespielt und damit den Verkaufsprozess in die Länge gezogen hat. Aus der Haltedauer allein kann vorliegend für die Zuordnung als Handelsobjekt oder als Kapitalanlage noch nichts gewonnen werden. Das Grundstück wurde im Anlagevermögen verbucht und die Rekurrentin hat darauf Abschreibungen vorgenommen. (pag. 14 ff). Daraus lassen sich ebenfalls noch keine Schlüsse ziehen, weil die Vertreterin zu Recht auf Art. 960d Abs. 2 OR hinweist,

wonach bereits eine Haltedauer von mehr als zwölf Monaten als langfristig gilt. Die Lehre scheint die zwölf Monate allerdings nicht in jedem Fall anwenden zu wollen. Es wird darauf hingewiesen, dass ein Widerspruch zur Funktion des Objekts und zum üblichen Geschäftszyklus bestehen könnte, was bei der Verbuchung allenfalls ein Abweichen von den zwölf Monaten nach sich ziehen könnte. Demnach wäre eine Verbuchung im Umlaufvermögen nicht in jedem Fall ausgeschlossen (Haag/Neuhaus in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl., 2024, N. 6 zu Art 960d OR). Somit gibt auch die vorliegende Verbuchung nicht Grund zu einer eindeutigen Zuordnung als Handelsobjekt oder als Kapitalanlage. Das Objekt wurde unbestrittenermassen nach der Ausführung der Arbeiten vermietet (pag. 31 ff), was bei einer Käuferschaft, die nach Renditeobjekten sucht, allenfalls ein Vorteil sein kann. Gleichzeitig schafft das Vermieten auch Erträge, was auch für eine Kapitalanlage sprechen kann. Weder die Haltedauer noch der Aspekt des Vermietens noch die Art der Verbuchung können vorliegend in eindeutiger Weise eine Qualifizierung als Handelsobjekt oder als Kapitalanlage bewirken. Die Frage kann allerdings aufgrund der nachstehenden Ausführungen offen gelassen werden.

7. Die Steuerverwaltung hat im Einspracheentscheid dargelegt, dass die in Art. 85 Abs. 4 StG enthaltene Limite von 25 % an wertvermehrenden Arbeiten im Vergleich zum Erwerbspreis nicht erreicht werde. Uneinigkeit besteht darin, welche Aufwendungen bei der Frage, ob die Limite von 25 % erreicht wird, zu berücksichtigen sind.

7.1 Was unter einer wertvermehrenden Aufwendung zu verstehen ist, wird weder in Art. 21 Abs. 4 noch in Art. 85 Abs. 4 i.V.m. Art. 129 StG festgelegt (dazu und zum Nachfolgenden VGE 100 2017 292 vom 18.7.2019, E. 4.2). Grundsätzlich wird dem Begriff "wertvermehrend" jedoch der gleiche Sinngehalt beigemessen, wie er im Zusammenhang mit Art. 142 Abs. 1 StG entwickelt worden ist. In beiden Fällen geht es um die Abgrenzung zwischen der Grundstücksgewinnsteuer und der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in NSTP 2011 S. 9 E. 3.5; vgl. auch Markus Langenegger, a.a.O., N. 2 zu Art. 129 StG). Für die Berechnung der 25 %-Limite werden jedoch nur Aufwendungen anerkannt, die eine Wertsteigerung oder Substanzverbesserung des Grundstücks bewirken. In Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG werden gewisse als wertvermehrend anerkannte Auslagen ausdrücklich genannt. Die Aufzählung ist nicht abschliessend (Markus Langenegger, a.a.O., N. 2 zu Art. 142 StG). Als wertvermehrende Investitionen in ein Grundstück gelten insbesondere Bauten oder Einrichtungen wie Neu- und Umbauten, Strassenbauten oder Einrichtungen der Wasserversorgung.

7.2 Unbestrittenermassen hat die Rekurrentin wertvermehrende Arbeiten an der Liegenschaft in C._____ im Umfang von CHF 30'177.-- aktiviert. Sie macht geltend, weitere wertvermehrende Arbeiten ausgeführt zu haben. Auch wenn diese nicht aktiviert, sondern direkt der Erfolgsrechnung belastet worden seien, würde das nichts an ihrem Charakter als wertvermehr-

de Aufwendungen ändern. Die direkte Belastung in der betreffenden Steuerperiode sei handelsrechtlich zulässig. Es gehe nicht darum, diese Aufwendungen ein zweites Mal abzuziehen, sondern darum, ob die Gesamtheit der getätigten Ausgaben den nach Art. 85 Abs. 4 StG geforderten Prozentsatz von 25 % erreiche.

Die Rekurrentin hat sich bewusst für die Verbuchung eines Teils der investierten Gelder als Aufwand entschieden. Die erfolgswirksame Belastung im Aufwand verschafft der steuerpflichtigen Person im betreffenden Jahr einen gewinnmindernden und damit auch steuermindernden Effekt. Es erscheint steuersystematisch nicht sachgerecht, Aufwendungen, welche in einer früheren Steuerperiode erfolgswirksam geltend gemacht worden sind, Jahre später bei der Veräusserung der Immobilie nochmals (steuermindernd) zu berücksichtigen. Dies würde dazu führen, dass die bereits erfolgswirksam berücksichtigten Ausgaben bei der Grundstückgewinnsteuer noch einmal herangezogen würden, was zu einer Vermischung der Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer führen würde. Bei der Kapitalsteuer bringt die Nicht-Aktivierung ebenfalls Vorteile, indem ein niedrigeres Eigenkapital resultiert. Von daher erachtet es die Steuerrekurskommission als sachgerecht, dass die steuerpflichtige Person innerhalb der Schranken des Rechnungslegungsrechts entscheiden kann, ob ein Vermögenswert aktiviert wird oder nicht. Sie muss sich jedoch auf dem einmal getroffenen Entscheid behaften lassen. Verzichtet sie darauf Aufwendungen zu aktivieren, auch wenn sie wertvermehrend sind, so hat sie in Kauf zu nehmen, dass die Aufwendung im Rahmen von Art. 85 Abs. 4 StG nicht mehr berücksichtigt wird.

7.3 Im Weiteren weist die Vertreterin auf die Erwerbsauslagen von CHF 3'106.-- hin, welche aktiviert worden seien. Würden diese berücksichtigt, so würde die 25 % Limite überschritten. Im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräusserung eines Grundstücks angefallene Auslagen werden gemäss Art. 142 Abs. 1 StG bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer angerechnet. Indessen sind sie nach der Lehre und Rechtsprechung nicht als wertvermehrende Aufwendungen zu zählen, auch wenn sie aktiviert worden sind. Sie tragen nicht zur Verbesserung der Substanz der Immobilie bei und sind daher unter dem Blickwinkel von Art. 85 Abs. 4 StG unbeachtlich (VGE 100 2017 292 vom 18.7.2019, E. 4.2; Markus Langenegger, a.a.O., N. 5 zu Art. 129 StG).

8. Demnach trifft die Feststellung der Steuerverwaltung zu, wonach lediglich die von der Rekurrentin vorgenommenen und aktivierten Arbeiten im Betrag von CHF 30'177.-- als wertvermehrend im Sinn von Art. 85 Abs. 4 StG angesehen werden können, und es ist auch korrekt, dass sich daraus im Verhältnis zum Erwerbspreis von CHF 129'000.-- eine Quote von weniger als den gesetzlich geforderten 25 %, nämlich 23.39 %, ergibt. Somit ist bei der Veräusserung des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ zur Recht nicht die ordentliche Gewinnbesteue-

rung zur Anwendung gekommen, sondern die Grundstückgewinnsteuer veranlagt worden, was zur Abweisung des Rekurses führt.

9. 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]). Demnach sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'500.-- der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

10. Da die Rekurrentin unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021 wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'500.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- D. _____ AG zuhanden der A. _____ AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Mion