



100 23 322

Gemeinde: B. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 25.4.2024 RNA/NWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 23. April 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Fankhauser und Maleta sowie Werren als Gerichtsschreiberin

In der Rekursache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Am 12. Februar 2021 verkaufte A. _____ (Rekurrent) Liegenschaften in B. _____ (B. _____ 1 Gbbl. Nr. D. _____, Gbbl. Nr. E. _____, Gbbl. Nr. F. _____, Gbbl. Nr. G. _____ und Gbbl. Nr. H. _____; vgl. Kaufvertrag, Akten der Steuerverwaltung, pag. 33-49). Mit Veranlagungsverfügung vom 31. März 2022 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, den steuerbaren Grundstückgewinn pro 2021 auf CHF 885'100.-- fest (pag. 1-12). Dabei liess sie entgegen der Steuererklärung (pag. 13-19) die Projektkosten der Überbauungsordnung Nr. _____ (nachfolgend: ÜO Nr. C. _____) von insgesamt CHF 408'517.-- nicht zum Abzug zu.

B. Hiergegen hat der Rekurrent am 28. April 2022 Einsprache erhoben (pag. 26-30). Er beantragte eine entgegenkommende Anrechnung der Hälfte der Projektkosten der ÜO Nr. _____. Seinen Antrag begründete er zusammengefasst damit, dass er von der Gemeinde aufgrund seines Bauvorhabens zur Initiierung der ÜO Nr. _____ verpflichtet worden sei. Darüber hinaus sei der Betrachtungsperimeter von der Einwohnergemeinde B. _____ (nachfolgend: EG B. _____) viel zu gross angesetzt worden, wogegen er sich erfolglos zur Wehr gesetzt habe. Der grosse Betrachtungsperimeter habe zur Folge gehabt, dass neun Fremdeigentümer in die ÜO Nr. _____ involviert wurden. Diese stimmten dem Projekt unter der Bedingung zu, hieraus keine Kosten tragen zu müssen. Die Gemeinde habe dies den Fremdeigentümern zugesagt, mit der Konsequenz, dass er die gesamten Kosten der ÜO Nr. _____ habe tragen müssen. Nach langer und komplizierter Planung von fast fünf Jahren habe sich herausgestellt, dass die vom Grossen Gemeinderat (nachfolgend GGR) der EG B. _____ genehmigte ÜO Nr. _____ aufgrund von Unstimmigkeiten mit involvierten Fremdeigentümern, sich nicht realisieren lasse. Aus diesem Grund sei der Rückzug der ÜO Nr. _____ Ende September 2021 vom GGR beschlossen worden. Der Beschluss des Rückzugs sei Ende Oktober 2021 rechtskräftig geworden.

C. Mit Einspracheentscheid vom 12. Juli 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung brachte sie zusammengefasst vor, bei der Grundstückgewinnsteuer gelte die sachenrechtliche Betrachtungsweise. Es werde folglich zwischen Grundstückbestandteilen und nicht liegenschaftlichen Bestandteilen unterschieden, wobei letztere nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegen würden. Bauprojektkosten würden zu den nicht liegenschaftlichen Bestandteilen gehören, bis zur Realisierung des Projekts bzw. bis zum Baubeginn. Ab diesem Zeitpunkt würden sie zum Grundstückbestandteil und steuerrechtlich zu Anlagekosten. Da vorliegend die Überbauung nicht realisiert worden, beziehungsweise die ÜO Nr. _____ gar zurückgezogen worden sei, seien die damit verbundenen Kosten nie zu Anlagekosten geworden und in der Konsequenz auch nicht bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbar.

D. Mit Eingabe vom 10. August 2023 hat der Rekurrent bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 12. Juli 2023 erhoben. Antrag sowie Begründung entsprechen denjenigen im Einspracheverfahren.

E. Die Steuerverwaltung hat sich mit Eingabe vom 6. November 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Sie hält ebenfalls an ihrer Begründung gemäss Einspracheentscheid fest. Sie ergänzt, dass die angefallenen Verfahrens-, Planungs- und Projektierungskosten im Rahmen des unternehmerischen Risikos als Auslagen "à fonds perdu" zu qualifizieren seien. Dies insbesondere, da weder der Rekurrent selbst noch der Erwerber das Projekt beziehungsweise die Überbauung realisiert hätten. Im Gegenteil, die ÜO Nr. _____ sei sogar vom GGR zurückgezogen worden.

F. Der Rekurrent hat am 25. November 2023 seine Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung eingereicht. Er führt ergänzend aus, die Angelegenheit sei für ihn enttäuschend und unverständlich. Insbesondere habe die EG B. _____ die überdimensionierte ÜO Nr. _____ mit den Fremdeigentümern zu wenig abgesprochen, was schlussendlich zu deren Scheitern geführt habe. Er habe die Liegenschaften nur aufgrund der gescheiterten ÜO Nr. _____ und "contre coeur" verkauft. Es sei für ihn unbegreiflich, weshalb er alleine die gesamten Projektkosten der ÜO Nr. _____ – auch diejenigen der Fremdeigentümer – zu tragen habe. Abschliessend beantragt er den Anteil der zu berücksichtigenden Projektkosten von 50% auf 40-35% zu senken.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, im Rahmen der 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. 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. Vorliegend strittig und zu prüfen ist, ob die Projektkosten der ÜO Nr. _____ bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden können.

3. Der Rekurrent beantragt die Berücksichtigung der Kosten für die ÜO Nr. _____ bei der Grundstückgewinnsteuer im Umfang von 50 bzw. 40-35%. Dies, weil der Betrachtungsperimeter der ÜO Nr. _____ neun Fremdeigentümer umfasst habe. Trotzdem habe er die Kosten alleine tragen müssen. Die Nichtberücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer sei für ihn nicht nachvollziehbar. Die Steuerverwaltung begründet die Ablehnung der Projektkosten mit der sachenrechtlichen Betrachtungsweise im Bereich der Grundstückgewinnsteuer. Solche Kosten würden erst mit Baubeginn zum Grundstücksbestandteil und damit (ab diesem Zeitpunkt) steuerlich relevant. Aufgrund der Nichtrealisierung der ÜO Nr. _____ beziehungsweise deren Rückzug, seien die Kosten als "à fonds perdu"-Auslagen im Rahmen des unternehmerischen Risikos zu qualifizieren und könnten steuerlich nicht zum Abzug gebracht werden.

4. Der Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) ergibt den Rohgewinn (Art. 137 Abs. 1 StG). Der um den Besitzdauerabzug und die Verlustanrechnung verminderte Rohgewinn ergibt den steuerbaren Rohgewinn (Art. 137 Abs. 2 StG). Mit anderen Worten, ein Grundstücksgewinn ergibt sich, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt (vgl. Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, N. 1 zu Art. 137 StG [nachfolgend Langenegger Praxiskommentar]). Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis und den wertvermehrenden Aufwendungen nach Art. 142 StG zusammen. Dabei handelt es sich um Aufwendungen aus den mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbundenen Ausgaben sowie diejenigen für die dauerhafte Wertvermehrung oder Verbesserung des Grundstücks (Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, 2002, N. 2 zu Art. 137 StG [nachfolgend: Langenegger Handbuch]).

4.1 Betreffend die strittigen Projektkosten für die ÜO Nr. _____ ist den Akten eine Zusammenstellung des Rekurrenten zu entnehmen, die sich wie folgt präsentiert:

Rechnungssteller	Bezeichnung der Leistung	Betrag
I. _____ Architekten AG, B. _____	Entwicklungs-, Planungs- und Zeichnungsarbeiten, Sitzungen, Berichte	CHF 357'780.--
J. _____ AG, K. _____	Planungsarbeiten, Berichte, Sitzungen, Protokolle	CHF 34'580.--
Achitekturbüro L. _____, K. _____	Planungsbegleitung, neutrale Beurteilung der Visionen	CHF 3'821.--
EG B. _____	Baugesuch: Abbruch K-Objekt "M. _____"	CHF 1'200.--
N. _____ AG, K. _____	Lärmschutz- und Strassenbelagsuntersuchung und Vorschläge	CHF 6'500.--
O. _____, Geometer, B. _____	Originalpläne	CHF 386.--
Sitzung mit P. _____, EG B. _____, J. _____ in K. _____	Materialtransport (Quartiermodell)	CHF 450.--
Workshops, Begehungen vor Ort	Teilnahme an Sitzungen, Besprechungen, Beratungen	CHF 3'800.--
AGR, K. _____	Verfügung: Kosten Nichtabbruch "M. _____"	CHF 1'000.--
Total Projektkosten ÜO Nr. _____		CHF 409'517.--

Die Kosten stehen unstreitig in Zusammenhang mit den Auslagen aufgrund des Projekts ÜO Nr. _____ und sie sind als Bauprojektkosten zu qualifizieren.

4.2 Betreffend Bauprojektkosten gilt im Bereich der Grundstückgewinnsteuer die sachenrechtliche Betrachtungsweise, wonach zwischen Grundstückbestandteilen und nicht liegenschaftlichen Bestandteilen unterschieden wird. Entgelte für Mobilien werden aus der Grundstückgewinnberechnung ausgeschlossen, sowohl als Erlösbestandteil als auch als Anlagekostenkomponente. Baupläne und dazu gehörende Unterlagen für noch auszuführende Bauprojekte stellen nicht liegenschaftliche Werte dar. Erst mit der Realisierung des Bauprojekts werden sie als Grundlage der Bauausführung zum liegenschaftlichen Wert, zum Grundstückbestandteil. Als Zeitpunkt des Übergangs zum Grundstückbestandteil gilt der Baubeginn (Langenegger, Praxis-kommentar, N. 107 zu Art. 142 StG).

4.3 Der Rekurrent hat in seinen Eingaben erklärt, dass die ÜO Nr. _____ zwar im Jahr 2020 durch den GGR bewilligt worden war, jedoch aufgrund der Unmöglichkeit der Realisierung, im Herbst 2021 wieder zurückgezogen worden ist. Damit ist erstellt und auch unbestritten, dass das Projekt im Zusammenhang mit der ÜO Nr. _____ nicht umgesetzt worden ist. Es ist den Akten auch nicht zu entnehmen, dass mit der Umsetzung des Projekts begonnen worden wäre. Demzufolge ist aufgrund der vorangehenden Ausführungen der Argumentation der Steuerverwaltung zu folgen, wonach die Kosten in Zusammenhang mit der ÜO Nr. _____ nicht als Anlagekosten zu qualifizieren sind. Es ist der Steuerrekurskommission auch nicht möglich, wie vom Rekurrenten beantragt, im Sinn eines Entgegenkommens einen Teil dieser Kosten

steuerlich zum Abzug zuzulassen. Dies wäre eine Verletzung des Gebots der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Folglich wird der Rekurs abgewiesen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt 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 2021 wird abgewiesen.
2. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, 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:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde B. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Werren