

Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 27.03.2015 abgewiesen, soweit es darauf eingetreten ist (2C_589/2014).

100.2013.255U publiziert in **BVR 2015 S. 282**
MUT/SAD/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 16. Mai 2014

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiber Schurter

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer



gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2010 (Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Juni 2013; 100 12 105)

Sachverhalt:

A.

A._____ erwarb am 3. Dezember 2009 im Rahmen einer Zwangsverwertung das im Gemeindegebiet B._____ gelegene Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ zum Preis von Fr. 15'416'365.--. Bis zur Zwangsverwertung befand sich das Grundstück zu je einem Drittel im Miteigentum von D._____, seiner Ehefrau E._____ sowie den Kindern F._____, G._____ und H._____, welche eine einfache Gesellschaft bildeten. Die drei Miteigentumsanteile waren als separate Grundstücke im Grundbuch aufgenommen (Gbbl. Nrn. 1_____ -1 bis 1_____ -3).

A._____ hatte der Familie ... zuvor in zwei Tranchen ein Darlehen in der Höhe von insgesamt Fr. 8'500'000.-- gewährt. Als Sicherheit diente ihm ein limitiertes Kaufrecht für die Miteigentumsanteile Nrn. 1_____ -1 und 1_____ -2 (gültig bis 1.3.2015) sowie Schuldbriefe, die im 9. und 10. Rang auf den Miteigentumsanteilen Nrn. 1_____ -1 und 1_____ -2 lasteten und seit 18. Dezember 2007 bzw. 28. Dezember 2008 zu seinen Gunsten im Grundbuch eingetragen waren. Auf dem Miteigentumsanteil Nr. 1_____ -3 der drei Kinder wurde das Pfandrecht nicht im Grundbuch eingetragen, da die Vormundschaftsbehörde ihre Zustimmung für den damals noch minderjährigen H._____ (geb. 1.10.1994) verweigerte. Im Rahmen des von Drittgläubigern eingeleiteten Zwangsvollstreckungsverfahrens betrugen die Forderungen von A._____ Fr. 10'277'777.75. Am 23. August 2010 bescheinigte das Betreibungsamt Oberland A._____ gegenüber D._____ einen Pfandausfall von Fr. 9'957'398.95 aus dem abgeschlossenen Zwangsverwertungsverfahren, da A._____ für seine pfandgesicherte Forderung nur im Betrag von Fr. 320'378.80 befriedigt worden war.

Nach dem Erwerb des Grundstücks Nr. 1_____ liess A._____ am 11. März 2010 eine Fläche von 553 m² zu Gunsten des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 2_____ abparzellieren. Mit Kaufvertrag vom 15./16. Juli 2010 veräusserte er das Grundstück Nr. 1_____ für Fr. 30'600'000.-- (Grundbucheintrag vom 14.10.2010).

B.

Mit Verfügung vom 18. Mai 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), A. _____ für das Jahr 2010 abweichend von seiner Selbstdeklaration auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 15'399'700.--. Dabei verneinte sie insbesondere die von A. _____ beantragte Anrechnung des erlittenen Pfandausfalls an den steuerbaren Grundstückgewinn. Die Einsprache des Steuerpflichtigen vom 14. Juni 2011 wies die Steuerverwaltung am 3. Februar 2012 ab.

C.

Am 5. März 2012 gelangte A. _____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche den Rekurs mit Entscheid vom 18. Juni 2013 abwies.

D.

Am 22. Juli 2013 hat A. _____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Es sei der Rekursentscheid (StRK 100-12-105) betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2010 von A. _____ aufzuheben und neu ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 5'805'300.-- bzw. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 2'085'055.-- festzulegen.
2. Es seien dem Beschwerdeführer die vorinstanzlichen Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- zurückzuerstatten und – zusätzlich für das Rekursverfahren – eine Verfahrensschädigung (Parteikosten) zuzusprechen.
3. Eventualiter sei der Rekursentscheid aufzuheben und die Angelegenheit sei zur näheren Sachverhaltsabklärung sowie zur Festsetzung des steuerbaren Grundstückgewinns an die Steuerverwaltung Bern zurückzuweisen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Eingaben vom 25. Juli bzw. 3. September 2013 je auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer namentlich Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben. Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen (Art. 12 Abs. 4 StHG). Der Kanton Bern folgt bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen dem sog. monistischen System, das – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – nicht zwischen Privat- und Geschäftsvermögen unterscheidet: Steuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. BVR 2008 S. 490 E. 3.1). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen; Rohgewinn) unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG).

2.2 Grundgedanke der Grundstückgewinnsteuer ist es, auf äusseren Umständen basierende, sog. «unverdiente» Mehrwerte fiskalisch zu erfassen. Steuerobjekt ist ein bei der Veräusserung erzielter Wertzuwachs, der sich in einem den Anlagewert übersteigenden Entgelt niederschlägt. Die bernische Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer, d.h. die Steuer wird grundsätzlich gestützt auf den erzielten Gewinn erhoben, wobei der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts bzw. ausserfiskalischen Bedürfnissen nur ganz punktuell Rechnung getragen wird (BVR 2003 S. 473 E. 2.2 mit Hinweisen, 2001 S. 446 E. 2a, 1998 S. 225 E. 4a; VGE 22593 vom 18.5.2009, E. 2.2, 22284 vom 22.8.2005, in NStP 2005 S. 129 E. 4.2, 22476 vom 21.12.2006, E. 3.1, 21448 vom 3.9.2002, in NStP 2002 S. 101 E. 3a/aa; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 128 N. 2; Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 47). Dies entspricht dem System des StHG, wonach die Grundstückgewinne ebenfalls objektiv, d.h. allein auf dem auf der Liegenschaft erzielten Mehrwert, bemessen werden (BGer 2C_747/2010 vom 7.10.2011, in StE 2012 B 44.13.7 Nr. 25 E. 5.2). Für die Gewinnermittlung wird mit anderen Worten nur auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt (BGer 2C_747/2010 vom 7.10.2011, in StE 2012 B 44.13.7 Nr. 25 E. 6.1).

3.

Vorliegend ist streitig, ob der Beschwerdeführer den Pfandausfall von Fr. 9'957'398.95, den er im Rahmen der Zwangsverwertung des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____ erlitten hat, bei der Weiterveräusserung des Grundstücks (als Anlagekosten) vom Erlös in Abzug bringen kann. Das Berner Steuergesetz enthält – im Unterschied zur Steuergesetzgebung verschiedener anderer Kantone (vgl. hinten E. 5.4) – keine Bestimmung, die eine solche Anrechnung ausdrücklich vorsieht. Der Beschwerdeführer ist jedoch der Auffassung, der Pfandausfall müsse dennoch berücksichtigt werden, und zwar entweder durch Subsumtion unter den Erwerbspreis oder in Anwendung der nicht abschliessenden Aufzählung der Aufwendungen nach Art. 142 StG bzw. unter Annahme einer echten Gesetzeslücke (Beschwerde Rz. 23).

4.

Die Vorbringen des Beschwerdeführers sind zunächst mit Blick auf die Entstehungsgeschichte des Steuergesetzes näher zu prüfen.

4.1 Art. 80 Abs. 1 des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) in seiner Fassung vom 28. Juni 1964 (GS 1964 S. 137 ff.) sah unter dem Randtitel «Ausnahmen von der Steuerpflicht» unter Bst. b («Pfandausfall») vor, dass die Steuer auf dem Grundstücksgewinn nicht erhoben wird «bei der Weiterveräusserung eines Grundstücks, das der Pfandgläubiger oder Bürge in der Zwangsverwertung erworben hatte, soweit der Gewinn den Verlust auf der pfandversicherten Forderung nicht übersteigt. [...]». Die herrschende Lehre qualifizierte diese gesetzliche Regelung als echte Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht, da sich ein Pfandausfall bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer (formal) nicht auf den Gewinn auswirke (Peter Locher, a.a.O., S. 217; so auch Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 80 N. 2 und 5; Irene Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 1948, Art. 81 N. 2; so bereits StRK 27.12.1962, in MBVR 1963 S. 441; a.M. Peter Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, 1976, S. 113; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, 1952, S. 153, 192 ff.). Das geltende StG enthält keine Bestimmung, die Art. 80 Abs. 1 Bst. b aStG nachempfunden ist. Der Gesetzgeber ging von der Annahme aus, dass das StHG im Bereich der Grundstückgewinnsteuer bloss Steueraufschubstatbestände, aber – im Unterschied zum aStG – keine (objektiven) Steuerbefreiungstatbestände kenne. Die Aufschubstatbestände seien in Art. 12 Abs. 3 StHG abschliessend und verbindlich geregelt, weshalb den Kantonen insoweit kein Spielraum verbleibe. Der echte Steuerbefreiungstatbestand von Art. 80 Abs. 1 Bst. b aStG falle damit als StHG-widrig weg (Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Tagblatt des Grossen Rates 1999, separate Beilage Nr. 13, S. 199; René Eichenberger, Das neue bernische Steuergesetz – Streiflichter auf die zahlreichen Neuerungen der Gesetzesvorlage, in ST 2000 S. 674 ff., S. 679).

4.2 Wenn das kantonale Recht bewusst keine Bestimmung (mehr) enthält, welche die Anrechnung von Pfandausfällen an spätere Grundstückgewinne vorsieht, würde es dem gesetzgeberischen Willen klar widersprechen, wenn im Rahmen einer Zwangsverwertung erlittene Pfandausfälle unter dem Titel «Anlagekosten» (Art. 137

Abs. 1 StG) entweder als Aufwendungen (Art. 142 StG) oder als Teil des Erwerbspreises (Art. 139 StG) dennoch vom Erlös in Abzug gebracht werden könnten (vgl. BVR 2010 S. 462 E. 5.4.3 [betreffend Anrechnung vertraglicher Mehrwertabschöpfungen als Anlagekosten]; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 2). Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt – der Gesetzgeber habe in den Beratungen zum Steuergesetz nur summarisch und einzig in Bezug auf die fehlende StHG-Konformität der früheren Ausnahmebestimmung argumentiert – überzeugt nicht. Vielmehr ging der Gesetzgeber nach dem Gesagten, der damaligen Steuerrechtslehre folgend, von einer echten Ausnahme von der Steuerpflicht aus, was die gleichzeitige Anrechnung von Pfandausfällen als Teil der Anlagekosten logischerweise ausschliesst. An diesen eindeutigen gesetzgeberischen Willen ist das Verwaltungsgericht grundsätzlich gebunden (Art. 66 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. auch BVR 2012 S. 252 E. 3.6). Soweit sich der Beschwerdeführer auf eine echte Gesetzeslücke beruft (vgl. dazu BGE 136 III 96 E. 3.3, 134 V 182 E. 4.1, 128 I 34 E. 3b; BVR 2001 S. 97 E. 3a), ist dies somit einzig unter dem Aspekt der Vereinbarkeit des bernischen Steuergesetzes mit dem StHG zu prüfen. Sollte sich, wie der Beschwerdeführer weiter dafürhält, die Anrechnung des Pfandausfalls an die Grundstückgewinnsteuer als Teil des Erwerbspreises oder der Aufwendungen bereits aus Art. 12 Abs. 1 StHG ergeben, geht diese Bestimmung dem kantonalen Recht vor (Art. 49 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 72 Abs. 2 StHG; Art. 66 Abs. 3 KV).

5.

5.1 Art. 12 Abs. 1 StHG definiert den Grundstücksgewinn als (positive) Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen). Die hier massgeblichen Begriffe Erlös, Anlagekosten, Erwerbspreis und Aufwendungen führt das StHG nicht näher aus. Es überlässt daher den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen erheblichen Gestaltungsspielraum (BVR 2010 S. 462 E. 6.2; VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.1). Insofern stellt das Grundstückgewinnsteuerrecht kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 StHG). Das Schrifttum hebt denn auch hervor, dass der Charakter des StHG als Rahmengesetz bei der Grundstückgewinnsteuer besonders deutlich hervortrete (Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 12 StHG

N. 2). Zugleich haben die Kantone bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten; dies insbesondere mit Blick darauf, dass Grundstückgewinn- und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind (zum Ganzen statt vieler BGE 131 II 722 E. 2.1; BGer 2C_77/2013 vom 6.5.2013, E. 5.1). Einschränkungen der Gestaltungsfreiheit ergeben sich demnach in Bezug auf andere Bestimmungen des StHG – also auf der horizontalen Ebene –, so etwa aufgrund des Gewinnbegriffs im Geschäftsvermögen (Art. 8 Abs. 1 StHG; BGer 2A.9/2004 vom 21.2.2005, E. 3.1). Die Auslegung von Rechtsbegriffen wie «Erlös» und «Anlagekosten» im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG kann indessen nicht autonom erfolgen; soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, ist auch aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten (BGE 133 II 114 E. 3.2; BGer 2C_705/2011 vom 26.4.2012, E. 1.5.3 und E. 4.3.2, 2C_272/2011 vom 5.12.2011, E. 1.3). Ob die bernische Regelung mit dem StHG vereinbar ist oder ob sie den harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsspielraum verletzt, muss mithin vor allem unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 12 Abs. 1 StHG geprüft werden.

5.2 Es stellt sich zunächst die Frage, ob der Pfandausfall Bestandteil des Erwerbspreises bildet.

5.2.1 Art. 138 Abs. 1 StG bezeichnet als *Erlös* den gesamten Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet. Als *Erwerbspreis* gilt der im Grundbuch eingetragene oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis. Ein höherer Preis kann nur angerechnet werden, wenn die Vorbesitzerin oder der Vorbesitzer die Grundstückgewinnsteuer und allfällige Strafsteuern aufgrund des wirklichen Erlöses bezahlt hat (Art. 139 Abs. 1 StG). Indem der Erlös des Veräusserers mit dem Erwerbspreis des Erwerbers übereinstimmt, ist die Kontinuität der Besteuerung gewährleistet (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 139 N. 1 und 4). Diese Regelung entspricht der im Schrifttum zum StHG vertretenen Auffassung, wonach Erlös und Erwerbspreis grundsätzlich deckungsgleich sind und dem Kaufpreis unter Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers entsprechen (vgl. Bernhard Zwahlen, a.a.O., Art. 12 StHG N. 46, 57). Die Zwangsverwertung stellt eine öffentlich-rechtliche Eigentumsübertagung auf Grund einer amtlichen Verfügung

(vgl. BGE 117 III 39 E. 4b) und damit einen die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Realisierungstatbestand nach Art. 12 Abs. 1 StHG dar (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 6 mit Hinweis; BGer 2C_798/2011 vom 24.8.2012, E. 2.2 f.). Dabei gilt der Zuschlagspreis als massgeblicher Erlös für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer (vgl. etwa Klöti-Weber/Baur, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 103 N. 15; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 220 N. 117). Die Anrechnung des Pfandausfalls als Teil des Erwerbspreises wäre dagegen systemwidrig, da Erlös und Erwerbspreis voneinander abweichen und Letzterer unterschiedlich ausfallen würde, je nachdem, ob eine Pfandgläubigerin bzw. ein Pfandgläubiger oder eine Drittperson das Grundstück erwirbt.

5.2.2 In gleicher Weise hat das Bundesgericht zum «Gewinn» nach Art. 4 Abs. 1 Bst. a des damals noch anwendbaren Bundesbeschlusses vom 6. Oktober 1989 über eine Sperrfrist für die Veräusserung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke und die Veröffentlichung von Eigentumsübertragungen von Grundstücken (BBSG; AS 1989 S. 1974 ff.) entschieden, dass der Erwerbspreis bei einer Zwangsversteigerung in jenem Betrag besteht, zu dem das Grundstück zugeschlagen wird. Hingegen bleibt kein Raum, auch den Pfandausfall zu berücksichtigen. Zwischen dem Erwerb des Grundstücks und dem erlittenen Verlust besteht kein ursächlicher Zusammenhang. Der Verlust ist vielmehr Folge eines früheren Geschäfts, nämlich der Kredit- oder Darlehensgewährung (BGE 116 II 564 E. 2b mit Hinweis). Wie schon die StRK im angefochtenen Entscheid überzeugend ausgeführt hat, besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Im Gegenteil: Das Bundesgericht hat zwar festgehalten, dass der Gewinnbegriff gemäss BBSG nicht notwendigerweise gleich auszulegen ist wie im Steuerrecht, zumal der Sperrfrist-Beschluss andere Zwecke verfolge als das Steuerrecht. Während es im Steuerrecht darum gehe, die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungskraft zu besteuern, bezwecke der BBSG das Verhindern der Spekulation und das Beruhigen des Bodenmarkts. Der Pfandgläubiger, der das haftende Grundstück ersteigere, um es anschliessend weiterzuverkaufen, versuche, mit dem Erwerb und dem Weiterverkauf des Grundstücks einen Gewinn zu erzielen und dadurch einen Verlust aus dem Kreditgeschäft auszugleichen bzw. zu verhindern. Der Gewinn werde nicht durch eine reale Wertschöpfung am Grundstück erzielt, sondern durch Erwerb und Weiterveräusserung, was der Bundesbeschluss in den ersten fünf Jahren seit dem Grundstückserwerb verhindern wolle (E. 2c des Urteils). Daraus folgt, dass bei einer formalen, objektmässigen Betrachtung der

erlittene Pfandausfall auch nicht Bestandteil der Gewinnberechnung nach Art. 12 Abs. 1 StHG ist (vorne E. 2.2; so auch die herrschende Lehre, vgl. vorne E. 4.1; ferner auch Kantonsgericht JU 14.5.1991, in StR 1993 S. 354). Dass zwischen dem Pfandausfall und dem Grundstücksgewinn keine rechtliche Verknüpfung besteht, räumt sinngemäss auch der Beschwerdeführer ein, wenn er geltend macht, er habe mit dem Grundstücksgewinn den drohenden Darlehensverlust auffangen wollen. Im Steuerrecht kann es sich nach der Rechtsprechung zwar rechtfertigen, bei der Auslegung von Normen mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten nicht strikt von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen, sondern den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (BVR 1995 S. 439 E. 4a mit Hinweis), wobei auch die bernische Grundstücksgewinnsteuer deutliche Bezüge zu wirtschaftlichen Vorgängen aufweist (BVR 1999 S. 193 E. 3d). Vorliegend ergibt sich jedoch aus den Materialien zum Steuergesetz, dass der Gesetzgeber die Anrechnung von Pfandausfällen als Ausnahme von der Steuerpflicht qualifizierte und für unzulässig hielt. Indem er auf diese Ausnahme verzichtete, stellte er gerade nicht auf wirtschaftliche Vorgänge, sondern auf einen, aus der zivilrechtlichen Betrachtung gewonnenen, formalen Gewinnbegriff ab (vorne E. 4). Dies entspricht insofern der Praxis bei der Gewinnermittlung, als sich die Uneinbringlichkeit des Verkaufspreises aus Sicht des Veräusserers nicht gewinnmindernd auswirkt (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 178 N. 14; vgl. dazu insb. BVR 2001 S. 446 E. 2b).

5.2.3 Auch ein (unfreiwilliger) Forderungsverzicht liegt entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht vor. Der Verzicht auf eine Forderung gegenüber der Veräusserin bzw. dem Veräusserer wird zwar als Entgelt betrachtet und entsprechend als Bestandteil des Erlöses (bei der veräussernden Person) und des Erwerbspreises (bei der erwerbenden Person) berücksichtigt (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 17 ff.; BVR 1999 S. 293 E. 4d/aa). Die Forderung des Beschwerdeführers ist jedoch mit der Zwangsverwertung nicht untergegangen, wie die StRK zutreffend erwogen hat (angefochtener Entscheid, E. 6.2): Kann bei der Betreibung auf Pfandverwertung nach Art. 151 ff. des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) das Pfand wegen ungenügenden Angeboten (Art. 126 und 127 SchKG) nicht verwertet werden oder deckt der Erlös die Forderung nicht, so stellt das Betreibungsamt dem betreibenden Pfandgläubiger einen Pfandausfallschein aus (Art. 158 Abs. 1 SchKG; Art. 120 der Verordnung des Bundesgerichts vom 23. April 1920 über die Zwangsverwertung von Grundstücken [VZG; SR 281.42]). Gemäss Art. 111 Abs. 1 VZG hat das Betreibungsamt bei Ergebnislosigkeit der Verwertung das

Pfandrecht für die in Betreuung gesetzte Forderung sowie die nach Art. 90 und 97 VZG vorgemerkte Verfügungsbeschränkung zur Löschung anzumelden. Das Pfandrecht wird im Grundbuch entkräftet, wobei der Pfandausfall als ungesicherte Forderung bestehen bleibt. Der Pfandausfallschein ist die amtliche Bescheinigung darüber, dass die Forderung aus dem Pfanderlös nicht (vollständig) bezahlt werden konnte (Jolanta Kren Kostkiewicz, Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, 2012, Rz. 962 f.). Die Gläubigerschaft erleidet damit aber noch keinen definitiven Verlust; der Pfandausfallschein verleiht vielmehr das Recht, die Betreuung für die Ausfallforderung auf das übrige Vermögen der Schuldnerschaft zu richten (Art. 158 Abs. 2 und 3 SchKG; Amonn/Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. Aufl. 2013, § 33 Rz. 43 ff.). Dementsprechend verlangen (teilweise) die kantonalen Steuergesetze, welche die Berücksichtigung von Pfandausfällen bei der Grundstücksgewinnsteuer vorsehen, den Nachweis, dass der Verlust bei der Veräusserung (aller Wahrscheinlichkeit nach) endgültig ist (vgl. Klöti-Weber/Baur, a.a.O., § 103 N. 15; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N. 119; so auch Art. 80 Abs. 1 Bst. b aStG). – Der Beschwerdeführer behauptet zwar, der Forderungsverlust sei im Veranlagungsverfahren nicht bestritten gewesen und damit von der Steuerverwaltung implizit anerkannt worden, womit die StRK diese Tatsache nicht mehr hätte in Zweifel ziehen dürfen. Dieser Argumentation kann indes schon deshalb nicht gefolgt werden, weil die StRK den Sachverhalt innerhalb des Streitgegenstands von Amtes wegen feststellt und das Recht von Amtes wegen anwendet (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 und Art. 20a Abs. 1 VRPG) und demnach von der Begründung der Steuerverwaltung abweichen kann (sog. Substitution der Motive; vgl. BVR 2013 S. 521 E. 2.4, 2012 S. 241 E. 3.4, 2010 S. 495 E. 2.4). Der Beschwerdeführer weist sodann darauf hin, dass die Vollstreckung von Forderungen gegenüber Angehörigen von Staaten, die dem Übereinkommen vom 30. Oktober 2007 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Lugano-Übereinkommen, LugÜ; SR 0.275.12) nicht beigetreten sind, faktisch nicht möglich sei (Beschwerde Rz. 39). Gerade wenn sich die Beziehung zu den Schuldern und deren finanziellen Verhältnisse derart undurchsichtig präsentieren wie im vorliegenden Fall, genügt ein solch pauschaler Hinweis der gesetzlichen Begründungs- und Mitwirkungspflicht (Art. 167 und Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG) für die Substantiierung eines endgültigen Darlehensverlusts indes bei weitem nicht, zumal das LugÜ grundsätzlich sowohl für die Geltendmachung als auch für die Anerkennung und Vollstreckung von Ansprüchen nicht auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf den Wohnsitz abstellt (vgl. Art. 2 und 33 Abs. 1 LugÜ). Der

Beschwerdeführer hat damit weder belegt noch glaubhaft gemacht, dass die Darlehensschuldner Angehörige eines Nicht-LugÜ Staates sind und ihren Wohnsitz nicht (mehr) in der Schweiz haben (vgl. dazu insb. Vorakten Steuerverwaltung, pag. 123, 160). Selbst wenn der Pfandausfall tatsächlich zu einem faktischen Forderungsverlust geführt haben sollte, würde dies im Übrigen an der vorstehenden Beurteilung nichts ändern, da die Uneinbringlichkeit einer Forderung nicht mit einem Verzicht darauf gleichgesetzt werden kann (vgl. E. 5.2.2 betreffend Uneinbringlichkeit des Verkaufspreises).

5.3 Der Beschwerdeführer erachtet den Pfandausfall sodann als Aufwendung im Sinn von Art. 12 Abs. 1 StHG bzw. Art. 142 StG.

5.3.1 Welche Auslagen unter dem Titel «Aufwendungen» als Anlagekosten anrechenbar sind und welche Kosten als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachtet werden, können die Kantone nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich selber bestimmen. In Bezug auf diese Besonderheiten beschränkt sich das Bundesgericht darauf, den dem kantonalen Gesetzgeber zustehenden Spielraum auf seine Bundesrechts- und Verfassungskonformität hin zu prüfen (BGE 131 II 722 E. 2.2, 130 II 202 E. 3.1; BGer 2C_119/2009 vom 29.5.2009, E. 2.1, 2C_652/2008 vom 20.5.2009, E. 2.1). Indes zwingt die bundessteuerrechtlich vorgeschriebene Anrechnung der Anlagekosten den kantonalen Steuergesetzgeber zum Abzug von Aufwendungen, die zu einer Vermehrung der Grundstückssubstanz geführt haben (vgl. auch zum Folgenden: BGer 2C_44/2008 vom 28.7.2008, E. 2.1 mit Hinweis auf Ferdinand Zuppinger, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, in ASA 61 S. 309 ff., insb. S. 322, sowie Bernhard Zwahlen, a.a.O., Art. 12 StHG N. 58). Im Kanton Bern gelten als Aufwendungen gemäss der Generalklausel von Art. 142 Abs. 1 StG die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden sind oder die zur Verbesserung oder Wertvermehrung beigetragen haben; Art. 142 Abs. 2 StG zählt einzelne anrechenbare Aufwendungen in nicht abschliessender Weise auf (vgl. BVR 2010 S. 462 E. 5.2; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 2; Peter Locher, a.a.O., S. 66 ff.).

5.3.2 Ein Pfandausfall gilt nach dem klaren Willen des bernischen Gesetzgebers nicht als Aufwendung nach Art. 142 StG (vorne E. 4). Diese Lösung hält dem Willkürverbot ohne weiteres stand, ist doch der Pfandausfall, soweit er überhaupt als Auslage

bezeichnet werden kann, weder mit dem Erwerb noch mit der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden und hat erst recht nicht zu dessen Verbesserung oder Wertvermehrung beigetragen. So hat auch das Bundesgericht ausdrücklich festgehalten, ein Pfandausfall könne von vornherein nicht Bestandteil der Aufwendungen sein (BGE 116 II 564 E. 2b betr. den «Gewinn» nach Art. 4 Abs. 1 Bst. a BBSG). Zwischen dem vorausgehenden Darlehensgeschäft und dem Erwerb im Rahmen der Zwangsverwertung besteht (zivil-)rechtlich gesehen kein Zusammenhang (so im Ergebnis auch BVR 2001 S. 446 E. 2b). Zu Recht hat die StRK darauf hingewiesen, dass eine beliebige Drittperson das Grundstück hätte erwerben können. Dass zwei Miteigentumsanteile des Grundstücks mit einem limitierten Kaufrecht zu Gunsten des Beschwerdeführers belastet waren und er es im ersten Aufruf zugesprochen erhielt, ändert daran vom Grundsatz her nichts. Vergebens beruft sich der Beschwerdeführer schliesslich auf das Bundesgerichtsurteil 2C_44/2008 vom 28.7.2008; dort konnte das Grundstück faktisch nur zusammen mit einer Schuldverpflichtung gegenüber Dritten (rückerstattungspflichtige Grundverbilligungsbeiträge gemäss dem Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz vom 4. Oktober 1974 [WEG; SR 843]) erworben werden, weshalb das Bundesgericht von untrennbar mit dem Erwerb verbundenen Ausgaben nach Art. 142 StG ausging (E. 3.2 des Urteils).

5.4 Daraus folgt zusammenfassend, dass es sich bei der Anrechnung von Pfandausfällen an den Grundstücksgewinn um eine echte objektive Ausnahme von der Steuerpflicht handelt; eine solche hat der Berner Gesetzgeber bewusst nicht vorgesehen (vorne E. 4). Er geht damit von einem formalen, zivilrechtlich ausgerichteten Gewinnbegriff aus, nach welchem Pfandausfälle weder Bestandteil des Erwerbspreises noch der Aufwendungen bilden. Das StHG definiert den Begriff des Grundstücksgewinns nicht näher und lässt damit Raum für diese Lösung. Ein kursorischer gesamtschweizerischer Vergleich zeigt denn auch, dass gut die Hälfte aller Kantone die Anrechnung von Pfandausfällen im Rahmen der Zwangsverwertung bzw. von dabei entstandenen Verlusten bei der Weiterveräusserung als Teil der Anlagekosten ausdrücklich oder sinngemäss zulässt, während die übrigen Kantone keine solche Regelung kennen. Auch unter Berücksichtigung der bundesrechtlichen Vorgaben kann daher von einer echten Gesetzeslücke keine Rede sein, womit es an der erforderlichen gesetzlichen Grundlage für die Anrechnung des Pfandausfalls als privater Kapitalverlust fehlt. Nichts anderes ergäbe sich, wenn das Grundstück dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen wäre. Art. 143 Abs. 2 StG

lässt die Verrechnung von Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (bloss) dann zu, wenn das Geschäftsjahr einer buchführenden, steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode mit einem Verlust abschliesst. Da der Beschwerdeführer das betreffende Darlehen nach eigenen Angaben als «Nachbar ... und Bekannter der Familie» (Vorakten Steuerverwaltung, pag. 62) gewährte, wäre der Pfandausfall bzw. der private Darlehensverlust von vornherein nicht geeignet, zu einem Geschäftsverlust zu führen.

5.5 Schliesslich bleibt anzumerken, dass die Steuerverwaltung bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer – aufgrund einer Zusicherung vom 14. Januar 2010 (Vorakten Steuerverwaltung, pag. 61) – auf die Erhebung des sog. Spekulationszuschlags nach Art. 147 Abs. 1 StG bei einer Besitzesdauer von weniger als fünf Jahren verzichtete. Dieser Zuschlag wird namentlich dann nicht erhoben, wenn die verkaufende Person aus persönlichen Gründen zu einem Verkauf gezwungen war oder wenn sie nachweist, dass Umstände vorliegen, die jede spekulative Absicht ausschliessen (Art. 147 Abs. 2 StG; weiterführend: Markus Langenegger, a.a.O., Art. 147 N. 8; BVR 1995 S. 395). Die Zusicherung der Steuerverwaltung erfolgte gestützt auf eine Anfrage des Beschwerdeführers, worin er darlegte, dass er persönlich nicht an der Liegenschaft interessiert gewesen sei und der Erwerb einzig dazu gedient habe, den drohenden Darlehensverlust durch den Weiterverkauf der Liegenschaft (teilweise) abzuwenden (Vorakten Steuerverwaltung, pag. 62 ff.). Es handelte sich damit zwar um den typischen Fall eines spekulativen Erwerbs bzw. eines Erwerbs, bei dem nicht jede spekulative Absicht ausgeschlossen werden kann (vgl. BGE 116 II 564 E. 2b). Mit dem Verzicht auf den Spekulationszuschlag hat die Steuerverwaltung aber offenbar gewisse Billigkeitsüberlegungen zu Gunsten des Beschwerdeführers berücksichtigt. Darauf (und auf die Rechtmässigkeit dieses Vorgehens) ist an dieser Stelle nicht zurückzukommen, da das Verwaltungsgericht gemäss Art. 84 Abs. 2 VRPG in seinem Urteil nicht über die Parteibegehren hinausgehen darf (Verbot der *reformatio in peius vel melius*; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 84 N. 8 und Art. 73 N. 2; BVR 2010 S. 169 E. 4.1).

6.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG

i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Mit Blick auf die sehr hohe wirtschaftliche Bedeutung der Streitsache rechtfertigt sich eine Gebühr oberhalb des Höchstansatzes des Rahmentarifs (vgl. Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 51 Bst. a des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht sind auf Fr. 9'000.-- festzusetzen. Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 und 104 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 9'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.