

100.2015.118U
ARB/ROC/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 21. Dezember 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

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

betreffend Grundstücksgewinnsteuer 2010; Steueraufschub (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015;
100 12 343)



Sachverhalt:

A.

A._____ verkaufte am 1. April 2008 die Liegenschaft B._____ Gbbl. Nr. 1___, die sie selbst bewohnt hatte. Die Besteuerung des dabei angefallenen Rohgewinns von Fr. 5'733'539.-- wurde aufgrund des Erwerbs einer im Kanton Genf gelegenen Ersatzliegenschaft (C._____ Gbbl. Nr. 2___) aufgeschoben. Am 16. Juni 2010 verkaufte A._____ diese Ersatzliegenschaft. Mit Verfügung vom 1. Februar 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Abteilung Grundstückgewinnsteuer, A._____ für das Steuerjahr 2010 unter Berücksichtigung eines Besitzesdauerabzugs von 16 % auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 4'816'100.--, was eine Steuerforderung von Fr. 1'906'682.70 auslöste. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 20. Juni 2012 ab.

B.

Am 12. Juli 2012 gelangte A._____ mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche das Rechtsmittel am 17. März 2015 abwies, soweit sie darauf eintrat.

C.

Dagegen hat A._____ am 16. April 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und folgende Anträge gestellt:

«Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015 und der diesem zugrunde liegende Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung seien aufzuheben wegen fehlender Steuerhoheit des Kantons Bern. Der für den Kanton Bern und die Gemeinden bereits bezahlte Steuerbetrag in der Höhe von CHF 1'906'682.70 sei mit Zins zurück zu erstatten. Es sei festzustellen, dass der gesamte Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft ... in C._____ der Steuerhoheit des Kantons Genf untersteht, inklusive dem aufgeschobenen Gewinn aus einer Liegenschaft im Kanton Bern.

Eventualiter: Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015 sei wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs aufzuheben.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 2. Juli 2015 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]). Die Beschwerdeführerin 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 unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen einzutreten.

1.2 Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren bestimmt sich der Streitgegenstand anhand der im angefochtenen Entscheid getroffenen Anordnungen einerseits und der dagegen formulierten Anträge andererseits (statt vieler BVR 2011 S. 391 E. 2.1). Angefochten ist der Entscheid der StRK vom 17. März 2015 mit dem über die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Steuerjahr 2010 befunden worden ist. Soweit die Beschwerdeführerin darüber hinaus die Rückerstattung des Steuerbetrags von Fr. 1'906'682.70 samt Zins verlangt, bewegt sie sich ausserhalb des Streitgegenstands. Die Rückforderung einer Steuerzahlung betrifft den Steuerbezug und nicht die Veranlagung (vgl. Art. 244 StG; VGE 2014/222/223 vom 23.9.2016, E. 2.1 mit Hinweisen). Soweit diesem Rechtsbegehren überhaupt selbständige Bedeutung zukommen soll, ist

darauf nicht einzutreten. Gleiches gilt für den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids vom 20. Juni 2012. Er ist durch den Entscheid der StRK ersetzt worden und gilt als inhaltlich mitangefochten (sog. Devolutiv-effekt der Beschwerde; vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.4; s. auch BGE 136 II 539 E. 1.2).

1.3 Weiter beantragt die Beschwerdeführerin, es sei festzustellen, dass der gesamte Gewinn aus der Veräusserung der Genfer Liegenschaft einschliesslich des aufgeschobenen Grundstückgewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft im Kanton Bern der Steuerhoheit des Kantons Genf untersteht. – Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär und damit nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der das Feststellungsbegehren stellenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2016 S. 273 E. 2.2, 2014 S. 33 E. 1.4 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 49 N. 19 ff.). Das trifft vorliegend nicht zu: Wird der angefochtene Entscheid (ersatzlos) aufgehoben, bedeutet dies, dass die Grundstückgewinnsteuer nicht geschuldet ist. Ein weitergehendes Interesse der Beschwerdeführerin an der Feststellung der Zuständigkeit des Kantons Genf zur Besteuerung des Grundstückgewinns ist weder erkennbar noch dargetan. Ausserdem ist es nicht Sache des Verwaltungsgerichts, über die Steuerhoheit eines anderen Kantons zu befinden (vgl. auch hinten E. 4.6). Auf das Feststellungsbegehren ist daher nicht einzutreten. Beim Eventualbegehren handelt es sich schliesslich um ein Begründungselement zur Stützung des bereits mit dem Hauptbegehren gestellten Antrags auf Aufhebung des angefochtenen Entscheids (vgl. auch hinten E. 5).

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

2.

2.1 Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstück-

gewinnsteuer. Steuerpflichtig sind namentlich natürliche und juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Erlös, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

2.2 Unter bestimmten Voraussetzungen wird der steuerpflichtigen Person ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung gewährt (vgl. Art. 132 ff. StG). So ist die Besteuerung des Grundstücksgewinns namentlich dann aufzuschieben, wenn ein dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Eigenheim (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) veräussert und der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist für den Erwerb oder zum Bau eines gleichgenutzten Ersatzobjekts in der Schweiz verwendet wird (Art. 134 Bst. a StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG; VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 2.2).

2.3 Allerdings wird ein Steueraufschub nur insoweit gewährt, als die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks (Reinvestition) diejenigen des veräusserten Grundstücks übersteigen (Art. 135 Abs. 1 StG); der Teil des Erlöses, der die Reinvestition übertrifft, wird sofort als Rohgewinn besteuert (Art. 135 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG; sog. absolute Methode; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 134 N. 4, Art. 135 N. 2; BGE 141 II 207 E. 2.2.4, 137 II 419 E. 2.2.1, 130 II 202 E. 5.3). Aufgeschobene Grundstücksgewinne werden demgegenüber erst bei der Weiterveräusserung des Ersatzgrundstücks besteuert (Art. 136 Abs. 1 StG). Dies gilt auch bei ausserkantonalen Liegenschaften: Wer ein in einem anderen Kanton gelegenes Ersatzobjekt veräussert, dessen Erwerb zu einem Steueraufschub im Kanton Bern wegen Ersatzbeschaffung geführt hat, wird grundsätzlich hier steuerpflichtig (Art. 126 Abs. 1 Bst. d StG), wobei sich die Besteuerung auf den im Kanton Bern aufgeschobenen Rohgewinn beschränkt (Art. 136 Abs. 3 StG). Vorbehalten

bleibt stets, dass nicht erneut ein Tatbestand vorliegt, der Anspruch auf Steueraufschub vermittelt (Art. 136 Abs. 1 letzter Teilsatz StG). Erst die Veräusserung ohne erneuten Steueraufschub löst die Nachbesteuerung aller auf dem veräusserten Grundstück haftenden, aufgeschobenen (berni-schen) Grundstücksgewinne aus (vgl. Art. 136 Abs. 2 StG; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 136 N. 5 ff.; zum Ganzen VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 2.3).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin hat durch den Verkauf ihrer selbstbewohn-ten Liegenschaft in B._____ am 1. April 2008 unbestrittenermassen einen steuerbaren Grundstücksgewinn erzielt. Dieser ist von der Steuerverwaltung rechtskräftig festgelegt und der Rohgewinn im Umfang von Fr. 5'733'539.-- wegen Beschaffung einer Ersatzliegenschaft im Kanton Genf aufgeschoben worden. Am 16. Juni 2010, d.h. rund zwei Jahre nach deren Erwerb, veräusserte die Beschwerdeführerin die Genfer Ersatzliegenschaft wieder, ohne erneut eine Ersatzbeschaffung zu tätigen. Zwar weist sie darauf hin, dass Kaufverhandlungen für eine neue Liegenschaft im Gang seien. Ein tatsächlicher Kauf wird aber weder behauptet noch nachgewiesen (vgl. zum Ganzen angefochtener Entscheid E. 4; Beschwerde S. 3). Die Beschwerdeführerin macht denn auch nicht geltend, es liege erneut ein Tatbestand vor, der Anspruch auf einen weiteren Steueraufschub vermittele. Insbesondere stellt sie zu Recht nicht in Frage, dass unter den gegebenen Umständen die angemessene Frist zum Erwerb der Ersatzliegenschaft gemäss Art. 134 Bst. a StG bzw. Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG verstrichen ist (vgl. VGE 2011/151 vom 16.1.2012, E. 3 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 141 II 207 E. 2.2.5, 138 II 105 E. 5.1). Damit ist im Grundsatz unbestritten, dass der im Kanton Bern aufgeschobene Rohgewinn von Fr. 5'733'539.-- wegen Weiterveräusserung des ausserkantonalen Ersatzgrundstücks zur Besteuerung fällig geworden ist. Streitig ist hingegen, ob der Kanton Bern zur Besteuerung des aufgeschobenen Rohgewinns zuständig ist (sog. Steuerhoheit).

3.2 Zur Beantwortung der Frage, welcher Kanton zur nachträglichen Besteuerung von aufgeschobenen privaten Grundstücksgewinnen im interkantonalen Verhältnis zuständig ist, stehen im Wesentlichen zwei unterschiedliche Vorgehensweisen zur Diskussion. Nach der *Zerlegungsmethode*, die der Kanton Bern gestützt auf Art. 126 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 136 Abs. 3 StG anwendet, unterliegt der hier aufgeschobene Gewinnanteil weiterhin der Besteuerung durch Bern als Wegzugskanton. Vom Zuzugskanton erfasst wird nur ein allfällig erzielter Zusatzgewinn, wenn der letztlich realisierte Gesamtgewinn den aufgeschobenen Rohgewinn übersteigt (vgl. auch vorne E. 2.3). Nach der von anderen Kantonen angewandten *Einheitsmethode* wird das gesamte latente Steuersubstrat in jenem Zuzugskanton erfasst, auf dessen Gebiet es zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft ohne weiteren Steueraufschub kommt. Der aufgeschobene Rohgewinn aus der Erstveräusserung bildet, gleich wie allfällige weitere aufgeschobene Gewinne aus zwischenzeitlichen Handänderungen, zusammen mit dem bei der letzten Handänderung anfallenden Gewinn im (letzten) Zuzugskanton ein einheitliches Steuerobjekt (vgl. BGE 141 II 207 E. 2.2.4; grundlegend BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 2.4; VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.2).

3.3 Die Vorinstanz hat ein Besteuerungsrecht des Kantons Bern gestützt auf Art. 126 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 136 Abs. 3 StG bejaht. Zwar habe das Bundesgericht mit Urteil vom 19. Dezember 2012 (BGer 2C_337/2012) die Steuerhoheit grundsätzlich demjenigen Kanton zugesprochen, in welchem sich die Ersatzliegenschaft befinde (Einheitsmethode). Indes habe es das höchste Gericht ausdrücklich offengelassen, wie es sich verhalte, wenn das ausserkantonale Ersatzobjekt innert fünf Jahren (ohne erneute Ersatzbeschaffung) weiterveräussert werde. Für solche Fälle habe sich die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) auf die Zerlegungsmethode geeinigt (angefochtener Entscheid E. 5 am Schluss). Die SSK habe zwar nicht die Stellung eines rechtsetzenden Organs. Indes habe der Kanton Genf mit Schreiben vom 13. Oktober 2014 zu verstehen gegeben, dass er, wie zahlreiche weitere Kantone, in seiner Praxis der SSK folge, sodass deren Vorschläge dennoch ein gewisses Gewicht zukomme (angefochtener Entscheid E. 7; vgl. auch Beschwerdeantwort S. 2).

Ausserdem habe der Kanton Genf im selben Schreiben die Steuerhoheit des Kantons Bern ausdrücklich anerkannt.

3.4 Die Beschwerdeführerin wirft der StRK zunächst eine fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung vor. Einerseits habe sie das Schreiben des Kantons Genf vom 13. Oktober 2014 nicht korrekt übersetzt bzw. falsch interpretiert, finde sich doch darin keine Anerkennung der Steuerhoheit des Kantons Bern. Andererseits treffe nicht zu, dass sich die SSK bei Veräusserungen von Ersatzobjekten nach weniger als fünf Jahren auf die Zerlegungsmethode geeinigt habe. In Wahrheit liege lediglich eine unverbindliche Praxisempfehlung der zuständigen Kommission der SSK, nicht aber ein verbindlicher Beschluss der SSK vor. In rechtlicher Hinsicht macht die Beschwerdeführerin geltend, die kantonalrechtlichen Grundlagen, welche die Anwendung der Zerlegungsmethode vorsähen, seien bundesrechtswidrig und verstiesen gegen das verfassungsmässige Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Zwar habe sich das Bundesgericht im erwähnten Urteil (BGer 2C_337/2012) zur Bestimmungszuständigkeit bei einer zeitnahen Weiterveräusserung des ausserkantonalen Ersatzgrundstücks nicht verbindlich geäussert. Indes spreche sich insbesondere die jüngere Lehre für die Anwendung der Einheitsmethode aus und habe der Bundesgesetzgeber die Zerlegungsmethode ausdrücklich abgelehnt. In den Kantonen habe sich entgegen der Auffassung der StRK keine einheitliche Praxis zur anwendbaren Methode herausgebildet, weshalb es bis heute bei der unverbindlichen Praxisempfehlung der SSK geblieben sei. Die Festlegung einer «Sperrfrist» bedürfte zudem einer Grundlage im StHG und käme einer «Wegzugsbesteuerung» gleich, was dem schweizerischen Steuerrecht fremd sei. Mit Blick darauf und unter Berücksichtigung der Ausführungen des Bundesgerichts in BGer 2C_337/2012, die letztlich klar zugunsten der Einheitsmethode ausgefallen seien, rechtfertige sich die Anwendung der Zerlegungsmethode auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen nicht mehr. Mithin sei nicht der Kanton Bern, sondern der Kanton Genf zur Besteuerung des aufgeschobenen Rohgewinns zuständig.

4.

4.1 Das StHG bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die entsprechende kantonale Gesetzgebung auszugestaltet ist (Art. 1 Abs. 1 StHG). Es schreibt den Kantonen unter anderem vor, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG), regelt diese jedoch nicht in allen Einzelheiten (vgl. Art. 12 StHG). Soweit das StHG keine Vorschriften enthält, verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber ein erheblicher Gestaltungsspielraum (vgl. BGE 139 II 373 E. 3.5, 134 II 124 E. 3.2; BVR 2010 S. 462 E. 6.2; Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Bd. I/1, Art. 12 StHG N. 2, 75 f.). Betreffend Ersatzbeschaffungen von selbstgenutzten Eigenheimen hat sich der Bundesgesetzgeber darauf beschränkt, den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer vorzuschreiben (wobei der einschlägige Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG fast wortwörtlich mit Art. 134 Bst. a StG übereinstimmt). Wie bei kantonsübergreifenden Ersatzbeschaffungen vorzugehen ist, hat er im StHG nicht (explizit) geregelt (vgl. BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 2; VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.1). Die bisherigen Versuche, auf Ebene des StHG eine einheitliche und koordinierende Regelung zu schaffen, sind gescheitert. Insbesondere die parlamentarische Initiative von alt Nationalrat Hegetschweiler sah entsprechend einem Vorschlag der SSK im Sinn einer Kompromisslösung vor, bei Weiterveräusserung des (ersten) ausserkantonalen Ersatzobjekts innert fünf Jahren seit dessen Anschaffung die Zerlegungsmethode und später die Einheitsmethode anzuwenden (vgl. BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 2.4; VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.2).

4.2 Das Bundesgericht hat sich in BGer 2C_337/2012 erstmals zur Methodenfrage geäußert. Dabei sprach es sich grundsätzlich für die Einheitsmethode aus. Konzept und Tragweite der interkantonalen Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum könnten nicht ohne Betrachtung der Regelung betreffend Betriebsliegenschaften des Geschäftsvermögens erfasst werden (vgl. Art. 8 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 Bst. d und Abs. 4 Bst. a sowie Art. 24 Abs. 4 StHG). Mit Bezug auf die interkantonale

Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften gehe die herrschende Lehre nicht nur von einer Übertragung der stillen Reserven, sondern auch von einem Wechsel in der kantonalen Besteuerungszuständigkeit aus. Weshalb es sich im Bereich des Privatvermögens anders verhalten sollte, sei nicht ersichtlich. Vielmehr sei eine gleiche Handhabung der Ersatzbeschaffungstatbestände harmonisierungsrechtlich geradezu geboten. Die Kantone hätten sich bei der verbreiteten Einführung der Zerlegungsmethode wohl vorab von finanzpolitischen Erwägungen leiten lassen, was mangels einer bundesrechtlichen Lösung durchaus nachvollziehbar sei. Bei gesamtheitlicher Betrachtung stehe aber heute ausser Zweifel, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG (dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum) insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukommen müsse. Weil zwischen den streitbetroffenen Ersatzbeschaffungen mehr als neun Jahre und damit verhältnismässig viel Zeit vergangen war, liess das Bundesgericht aber offen, wie «reinvestitionsnahe Handänderungen» zu behandeln seien. Zugunsten einer zeitlichen Grenze für den Übergang von der Zerlegungs- zur Einheitsmethode bei fünf Jahren, wie sie die SSK empfehle bzw. wie sie die parlamentarische Initiative Hegetschweiler vorgesehen hätte (vgl. vorne E. 4.1), führt das Bundesgericht immerhin an, dass im Steuerrecht verbreitet eine Fünfjahresfrist als Sperrfrist vorgesehen sei (vgl. zum Ganzen auch VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.3).

4.3 Das Verwaltungsgericht hat gestützt auf dieses höchstrichterliche Urteil entschieden, dass der Kanton Bern Rohgewinne, deren Besteuerung wegen der Ersatzbeschaffung eines selbstgenutzten Eigenheims aufgeschoben wurde, zumindest dann nicht mehr nachbesteuern dürfe, wenn ein ausserkantonaes Ersatzobjekt (erst) nach mehr als fünf Jahren weiterveräussert wird. Verkauft die steuerpflichtige Person das (erste) ausserkantonale Ersatzobjekt jedoch innerhalb von fünf Jahren seit dessen Anschaffung, stehe Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG einer Besteuerung des aufgeschobenen Rohgewinns gemäss Art. 126 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 136 Abs. 3 StG nicht entgegen (VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.5). Zwar leuchtet ein, dass eine konsequente Angleichung der steuerlichen Behandlung von Ersatzbeschaffungen im Privat- und im Ge-

schäftsvermögen an sich kaum eine befristete Beibehaltung des Besteuerungsrechts des Wegzugskantons erlauben würde. Indes gibt es angesichts der grossen Unterschiede in der materiellen Steuerbelastung zwischen den Kantonen gerade mit Blick auf mögliche, rein der Steuerminde- rung dienende Ersatzanschaffungen von ausserkantonalen Eigenheimen durchaus gute Gründe, für den Bereich der Eigenheime eine solche Sperr- frist vorzusehen. Zu bedenken ist zudem, dass die Kompromisslösung der SSK bzw. die Initiative Hegetschweiler letztlich nicht an der vorgeschlage- nen zeitlichen Aufteilung zwischen Zerlegungs- und Einheitsmethode, son- dern an der angestrebten Einführung der sog. relativen Methode im Zu- sammenhang mit der Ermittlung des aufzuschiebenden Steuerbetrags, gescheitert ist (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 19.1.2010, in BBl 2010 S. 2585 ff., 2608 f.; AB S 2011 520; Bastien Verrey, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, Diss. Lausanne 2011, S. 242 ff.). Das Bundesgericht hat schliesslich im betreffenden, nicht in der amtlichen Sammlung publizierten Entscheid bewusst davon abgesehen, das Besteue- rungsrecht sofort dem Zuzugskanton zuzuweisen (vgl. zum Ganzen VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.4.2 mit Hinweisen).

4.4 Die Beschwerdeführerin hat die erste und einzige ausserkantonale Ersatzliegenschaft unbestrittenermassen innert fünf Jahren seit deren An- schaffung wieder verkauft (vgl. vorne E. 3.1). Das genaue Erwerbsdatum der Ersatzliegenschaft ist zwar nicht aktenkundig. Indes sind gemäss Vor- instanz zwischen dem Verkauf der ursprünglichen Berner Liegenschaft am 1. April 2008 und dem Verkauf der Genfer Ersatzliegenschaft am 16. Juni 2010 nicht viel mehr als zwei Jahre vergangen und es wird von der anwalt- lich vertretenen Beschwerdeführerin weder behauptet noch gibt es Hin- weise dafür, dass die Ersatzliegenschaft wesentlich länger gehalten wor- den wäre. Wenn die StRK bei diesen Gegebenheiten in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung auf die Anwendbarkeit der Zerlegungsmethode geschlossen hat, entspricht dies der geltenden verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, wonach Art. 126 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 136 Abs. 3 StG auf «reinvestitionsnahe Handänderungen» weiterhin Anwendung finden (E. 4.3 hiervor).

4.5 Die Einwände der Beschwerdeführerin geben keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen: Aus den bundesgerichtlichen Erwägungen kann auch bei einer gesamtheitlichen Betrachtung und unter Berücksichtigung der Lehrmeinungen nicht geschlossen werden, dass die Anwendung der Zerlegungsmethode generell bundesrechtswidrig wäre. Vielmehr hat das Bundesgericht in Erwägung 3.5 von BGer 2C_337/2012 die Frage der anwendbaren Methode für «reinvestitionsnahe Handänderungen» ausdrücklich offengelassen, wie die StRK zutreffend festgestellt hat. Zudem hat sich der Bundesgesetzgeber nicht ausdrücklich gegen einen zeitlichen Übergang von der Zerlegungs- zur Einheitsmethode ausgesprochen, wie die Beschwerdeführerin behauptet. Die Initiative Hegetschweiler ist aus anderen Gründen abgelehnt worden (vgl. vorne E. 4.3; vgl. auch Beschwerdeantwort S. 4), d.h. die Methodenfrage ist auch aus gesetzgeberischer Sicht weiterhin offen. Damit bleibt es den Kantonen unbenommen, innerhalb der vom Bundesgericht vorgegebenen Schranken, gestützt auf die vorhandenen kantonrechtlichen Grundlagen, die Zerlegungsmethode anzuwenden (vgl. vorne E. 4.1 f.; vgl. auch BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 2.6; VGE 2011/209 vom 6.9.2013, in StE 2014 B 42.38 Nr. 37 E. 6.2 am Schluss). Keine entscheidungswesentliche Rolle spielt hingegen, wie die diesbezügliche Stellungnahme der SSK zu qualifizieren ist. Die Vorschläge der SSK können bei der Entscheidungsfindung allenfalls eine Erkenntnisquelle bilden, haben für das Verwaltungsgericht aber ohnehin keinen verbindlichen Charakter (vgl. VGE 2014/340 vom 12.8.2016, E. 5.5). Im Übrigen hat die StRK weder die Empfehlung der SSK überbewertet noch das Schreiben des Kantons Genf falsch verstanden. Sie hat vielmehr zutreffend festgestellt, dass der Kanton Genf in seiner Praxis offenbar der von der SSK empfohlenen Kompromisslösung folge («Notre administration s'est ralliée à cette position»; vgl. Schreiben vom 13.10.2014, S. 1, Vorakten StRK, pag. 46 f.) und darauf hingewiesen, dass die Vorschläge der SSK für die rechtsanwendenden Behörden letztlich nicht bindend seien (vgl. angefochtener Entscheid E. 7).

4.6 Weiter vermag auch der Einwand, der angefochtene Entscheid verstosse gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV; SR 101]), nicht durchzudrin-

gen. Das Verbot ist namentlich verletzt, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. statt vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1). – Wie dargelegt, steht der angefochtene Entscheid nicht in Widerspruch zu den bundesrechtlichen Vorgaben und deren Präzisierung durch die Rechtsprechung (vgl. vorne E. 4.1 ff.). Es besteht daher kein Anlass, von einer Überschreitung der Steuerhoheit durch den Kanton Bern auszugehen (virtuelle Doppelbesteuerung). Die Beschwerdeführerin hält selber fest, dass solches nur anzunehmen wäre, wenn die Steuerhoheit beim Kanton Genf läge (Beschwerde S. 7). Zudem hat die StRK das Schreiben des Kantons Genf vom 13. Oktober 2014 auch in diesem Punkt nicht falsch verstanden. Es wird darin ausdrücklich Bezug genommen auf die innerhalb der Fünfjahresfrist erfolgte Veräusserung des im Kanton Genf gelegenen Ersatzgrundstücks («En l'occurrence, moins de cinq ans se sont écoulés [...]») und geschlossen, dass unter den gegebenen Umständen der aufgeschobene Rohgewinn im Kanton Bern zu besteuern sei («Dans ces conditions, le gain immobilier différé doit être imposé dans le canton de Berne»; vgl. Schreiben vom 13.10.2014, Vorakten StRK, pag. 46 f.; vgl. auch Beschwerdevernehmlassung S. 2). Gestützt darauf durfte die StRK ohne weiteres annehmen, dass der Kanton Genf den aufgeschobenen Rohgewinn nicht besteuern wird (aktuelle Doppelbesteuerung). Im Übrigen bestünde bei der gegebenen Rechtslage selbst im Fall einer tatsächlichen Doppelbesteuerung kein Anlass, die Steuerhoheit des Kantons Bern zu verneinen. Vielmehr wäre ein allfälliger Kompetenzkonflikt auf Beschwerde hin im bundesgerichtlichen Verfahren zu klären (vgl. BGE 133 I 300 E. 2.4, 133 I 308 E. 2.4; BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 1.3).

4.7 Nach dem Gesagten ergibt sich, dass die StRK die Besteuerungszuständigkeit des Kantons Bern in Übereinstimmung mit der geltenden Rechtsprechung und ohne Verletzung des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbots bejaht hat. Der angefochtene Entscheid ist nicht zu beanstanden.

5.

Mit ihrem «Eventualantrag» macht die Beschwerdeführerin schliesslich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend (Art. 21 ff. VRPG; Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), weil sie von der StRK «nicht angefragt» worden sei, sich zum Schreiben des Kantons Genf vom 13. Oktober 2014 zu äussern (vgl. Beschwerde S. 6). Gemäss Akten ist das fragliche Schreiben der Beschwerdeführerin am 17. Dezember 2014 zur Kenntnisnahme zugestellt worden und hat sie dazu am 25. Februar 2015 ausdrücklich Stellung genommen (vgl. Vorakten StRK, pag. 49 und 53 ff.; vgl. auch Beschwerdevernehmlassung S. 2). Damit hatte die Beschwerdeführerin entgegen ihrer Behauptung genügend Gelegenheit, sich zur Eingabe des Kantons Genf zu äussern. Der Vorwurf der Gehörsverletzung ist unbegründet.

6.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Mit Blick auf den Streitwert rechtfertigt sich eine Erhöhung der Normalgebühr (vgl. Art. 51 Bst. a i.V.m. Art. 6 Abs. 1 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Parteikosten sind keine zu sprechen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 10'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - 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.