

100.2015.221U  
ARB/ROC/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 15. Februar 2017**

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

**A. \_\_\_\_\_ GmbH**  
handelnd durch die statutarischen Organe  
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

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

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2011 (Entscheid der Steuer-  
rekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2015; 100 12 487)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ GmbH erwarb am 12. Februar 2009 die Stockwerkeinheit ... Gbbl. Nr. 1\_\_\_ (nachfolgend: StWE B.\_\_\_\_\_) zu einem Preis von Fr. 360'000.-- (inkl. Mobilier). Am 14. März 2011 verkaufte sie diese Einheit für Fr. 705'000.-- (inkl. Mobilier). Im Veranlagungsverfahren machte die A.\_\_\_\_\_ GmbH geltend, ein allfälliger Gewinn aus dem Verkauf unterliege nicht der Grundstückgewinnsteuer, sondern der ordentlichen Gewinnbesteuerung. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Abteilung Grundstückgewinnsteuer, verneinte hingegen die Qualifikation der A.\_\_\_\_\_ GmbH als Liegenschaftshändlerin und veranlagte diese mit Verfügung vom 12. April 2012 für das Steuerjahr 2011 auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 207'900.--, was nach Vornahme eines Spekulationszuschlags von 35 % eine Steuerforderung von Fr. 87'848.60 auslöste. Die dagegen erhobene Einsprache wies sie am 4. September 2012 ab.

### **B.**

Am 3. Oktober 2012 gelangte die A.\_\_\_\_\_ GmbH mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche das Rechtsmittel am 16. Juni 2015 abwies.

### **C.**

Am 17. Juli 2015 (bzw. mit nachgebesselter Eingabe vom 24.7.2015) hat die A.\_\_\_\_\_ GmbH Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2015 sei aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn bezüglich des Verkaufs der StWE B.\_\_\_\_\_, Gemeinde ..., auf CHF 0.-- herabzusetzen.

2. Eventualiter ist der wider Erwarten zu versteuernde Grundstückgewinn auf den buchhalterisch ausgewiesenen Betrag zu reduzieren.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 11. August 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 11. September 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 einzutreten.

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

#### **2.**

Streitig ist, ob die Beschwerdeführerin für den Gewinn aus dem Verkauf der StWE B. \_\_\_\_\_ der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

**2.1** Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks der Grundstückgewinnsteuer (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]). 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 StHG vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Grundstückgewinnsteuer auch auf Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zu erheben und hat diese im Gegenzug von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen (sog. *monistisches System*; BVR 2015 S. 282 E. 2.1, 2008 S. 490 E. 3.1; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 128 N. 6 ff.).

**2.2** 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- bzw. Gewinnsteuer unterworfen sind (Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. BVR 2008 S. 490 E. 3.2). 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 sie 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 Sonderbehandlung 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 (vgl. VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in NStP 2011 S. 9 E. 2; Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 197; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 1; vgl. auch BVR 2008 S. 490 E. 3.2 mit Hinweisen).

### 3.

**3.1** Nach Auffassung der Vorinstanz sind beim hier interessierenden Grundstückverkauf die Voraussetzungen von Art. 85 Abs. 4 StG in mehrfacher Hinsicht nicht erfüllt. Zunächst handle die Beschwerdeführerin nicht gewerbsmässig bzw. regelmässig mit Grundstücken, zumal sie im massgebenden Zeitraum nebst der strittigen StWE B.\_\_\_\_\_ lediglich über zwei weitere Grundstücke verfügt habe. Sämtliche Liegenschaften seien zudem als Anlagevermögen ausgewiesen und der damit erzielte Erfolg sei ausserhalb des Betriebsgewinns verbucht worden. Doch selbst wenn die Beschwerdeführerin als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin gelten würde, wären in Bezug auf das konkrete Verkaufsobjekt nach Ansicht der StRK die Voraussetzungen von Art. 85 Abs. 4 StG nicht erfüllt, da das Grundstück kein Handelsobjekt darstelle, sondern Teil des Anlagevermögens bilde. Zudem habe die Beschwerdeführerin in einem anderen Verfahren geltend gemacht, bei der StWE B.\_\_\_\_\_ handle es sich um ein Ersatzobjekt des betriebsnotwendigen Anlagevermögens. Die StWE B.\_\_\_\_\_ sei dementsprechend als Firmendomizil ins Handelsregister eingetragen worden. Bei diesen Gegebenheiten könne offenbleiben, in welchem Umfang am Grundstück wertvermehrnde Arbeiten ausgeführt worden seien.

**3.2** Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, die buchhalterische Qualifikation des Grundstücks sei nicht ausschlaggebend, zumal sie keinen spezifischen Bilanzierungsvorschriften unterliege. Sie sei beim Verkauf der StWE B.\_\_\_\_\_ planmässig und systematisch vorgegangen, etwa indem sie das Verkaufsangebot in einem Schaukasten ausgeschrieben habe. Das Grundstück sei mit einem hohen Fremdkapitalanteil finanziert, nur für kurze Dauer gehalten und der Erlös aus dem Verkauf umgehend wieder investiert worden. Ausserdem verfüge die geschäftsführende Gesellschafterin im Bereich der Immobilienvermittlung über langjährige berufliche Erfahrung. Eine regelmässige Handelstätigkeit (wie sie die StRK voraussetze) sei nicht in jedem Fall erforderlich. Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, sie habe mit Grundstückshandel beginnen wollen, dieses Vorhaben aber nach dem Verkauf der StWE B.\_\_\_\_\_ aufgrund der

schlechten Marktlage wieder aufgegeben. Ferner treffe zwar zu, dass sie die StWE B.\_\_\_\_\_ zunächst als Ersatzobjekt (des betriebsnotwendigen Anlagevermögens) bezeichnet habe. Ihr Entschluss, diese Einheit zum Handelsobjekt zu machen, sei erst gefallen, nachdem sie erkannt habe, dass sich deren Räumlichkeiten nicht als Büro eigneten. Insofern sei auch der Umstand, dass sie die StWE B.\_\_\_\_\_ als Firmendomizil habe eintragen lassen, nicht von Belang.

**3.3** Als Liegenschaftshändlerin bzw. Liegenschaftshändler im Sinn von Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG gilt, wer tatsächlich mit Liegenschaftlichen Handel treibt und sich durch geordnete Buchführung über sämtliche Geschäftsvorfälle, Rechte und Verpflichtungen, welche 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 (vgl. BVR 1992 S. 246 E. 3; VGE 19256 vom 5.1.1995, in StR 1995 S. 498 und NStP 1995 S. 24 E. 4a und 4d, 21965 vom 2.5.2005 E. 3.4; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 3 mit Hinweisen; Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 109 ff.; Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 1987, Art. 77 N. 5 mit weiteren Hinweisen). Bei einer juristischen Person gelten praxismässig 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 (vgl. Merkblatt A der Steuerverwaltung in der hier massgebenden Fassung vom 14.8.2008 bzw. die soweit interessierend gleichlautende, ab 2012 gültige Fassung, einsehbar unter: <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Publicationen/Merkblätter/Grundstückgewinnsteuer»). Weiter 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. 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 (vgl. BGer 2C\_107/2011 vom 2.4.2012, in StR 2012 S. 443 E. 3.2, 2C\_50/2011 vom 16.5.2011, in StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8 E. 2.1, je mit Hinweisen). Nicht von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel ist namentlich 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 (vgl. VGE 21965 vom 2.5.2005 E. 3.4, 19669 vom 14.5.1996 E. 2; zum Ganzen Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 4).

**3.4** Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Beschwerdeführerin namentlich den Handel mit sowie die Vermittlung und Verwaltung von Liegenschaften. Den eingereichten Geschäftsbüchern (Beilage 2 zur Stellungnahme vom 14.2.2013, in Vorakten StRK pag. 187 ff. bzw. 180 ff., auch zum Folgenden) und weiteren Unterlagen ist zu entnehmen, dass sie im hier interessierenden Zeitraum Eigentümerin folgender Grundstücke war: Erwähnt wird eine Liegenschaft in ... («StWE C.\_\_\_\_\_»), die offenbar von der alleinigen und einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführerin als Privatwohnung genutzt wird (vgl. Schreiben vom 19.7.2012 S. 2, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 63 ff.). Weiter gehörten ihr die im Februar 2009 verkaufte StWE D.\_\_\_\_\_ und die StWE B.\_\_\_\_\_, welche Erstere ersetzt hat (vgl. Ausführungen sogleich). Aus dem Verkaufserlös der StWE B.\_\_\_\_\_ hat die Beschwerdeführerin gemäss ihren Angaben (Be-

schwerde S. 6) im Jahr 2011 eine Liegenschaft in Spanien erworben («Chalet E. \_\_\_\_\_»). Sämtliche Liegenschaften sind als Anlagevermögen bilanziert worden. Die entsprechenden Erträge und Aufwände sowie der beim Verkauf erzielte Gewinn wurden als neutraler bzw. ausserordentlicher Erfolg verbucht, wobei die Erträge bei jeder Liegenschaft Mieterträge darstellen. Der betriebliche Erfolg setzte sich ausschliesslich aus Verwaltungshonoraren und Vermittlungskommissionen zusammen. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren betreffend den Verkauf der StWE D. \_\_\_\_\_ beschrieb die Beschwerdeführerin ihre Haupttätigkeit mit der «Verwaltung und Vermietung von Chalets und Eigentumswohnungen in der Region». Aus strategischen Überlegungen und Kostengründen habe sie beschlossen, ihren Geschäftssitz mit der «Schwestergesellschaft», der F. \_\_\_\_\_ GmbH, in der StWE B. \_\_\_\_\_ zusammenzulegen, welche die StWE D. \_\_\_\_\_ ersetzt habe. Sie habe in der Folge ihre Geschäftstätigkeit in den neuen Räumlichkeiten aufgenommen, weshalb die StWE B. \_\_\_\_\_ betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstelle (vgl. zum Ganzen Einsprache vom 5.2.2010, Einspracheentscheid vom 19.3.2010 sowie Schreiben vom 21.12.2009, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 76 ff., 73 ff. und 82 f.). Die StWE B. \_\_\_\_\_ war vom 4. Februar 2010 bis zum 1. April 2015 als Geschäftsdomizil der Beschwerdeführerin im Handelsregister eingetragen.

**3.5** Daraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin zwar vereinzelt eine Liegenschaft gekauft bzw. verkauft hat. Die Liegenschaften dienten indes im Wesentlichen als private Wohnung der Geschäftsführerin oder als Büro- und Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin und deren «Schwestergesellschaft». Eine regelmässige Handelstätigkeit in dem Sinn, dass die Beschwerdeführerin Liegenschaften planmässig und in der Absicht kaufte, sie so bald als möglich mit Gewinn weiter zu verkaufen, ist nicht ersichtlich, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.2). Aus den eingereichten Geschäftsbüchern ergibt sich vielmehr, dass die Beschwerdeführerin praktisch ausschliesslich mit der Verwaltung und Vermittlung von Liegenschaften beschäftigt ist bzw. war, wie sie im Veranlagungs- und Einspracheverfahren betreffend die StWE D. \_\_\_\_\_ ausgeführt hatte (vgl. vorne E. 3.4; vgl. auch Auszug Homepage, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 91 ff.). Soweit die Be-

schwerdeführerin den Verkauf der StWE B.\_\_\_\_\_ trotz ihrer fehlenden Eigenschaft als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin als Liegenschaftshandel qualifiziert haben möchte, vermag ihre Argumentation nicht zu überzeugen: Die StWE B.\_\_\_\_\_ ist nicht in der Absicht erworben worden, sie so bald als möglich mit Gewinn weiter zu verkaufen. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin dort ihr Büro und ihren Geschäftssitz als Ersatz für die zuvor verkaufte StWE D.\_\_\_\_\_ eingerichtet (vgl. vorne E. 3.4). Dass sie die entsprechenden Räumlichkeiten zumindest anfänglich auch genutzt hat, streitet sie – anders als noch vor der Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid E. 5.2) – nicht mehr ab. Sie verweist gar auf eine Fotoaufnahme, die das vollständig eingerichtete Büro in der StWE B.\_\_\_\_\_ zeigt (vgl. Beschwerde S. 7; Beschwerdebeilage 7) und erläutert, dass sie erst nach dem Ausbleiben von Kundschaft ihr Büro in eine zentraler gelegene Liegenschaft verlegt habe (vgl. Beschwerde S. 7). – Der Zweckbestimmung und vermögensrechtlichen Zuordnung beim Erwerb (Umlauf- oder Anlagevermögen) kommt entscheidende Bedeutung zu (vgl. vorne E. 3.3), wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat. Die als betriebsnotwendige Anlage erworbene Liegenschaft wurde aus Sicht des Grundstückgewinnsteuerrechts auch nicht dadurch zum Handelsobjekt, dass die Beschwerdeführerin diese nachträglich professionell ausgeschrieben und verkauft hat (vgl. vorne E. 3.2). Angesichts ihrer widersprüchlichen Angaben zur Zweckbestimmung der StWE B.\_\_\_\_\_ ist davon auszugehen, dass sie deren Umdeutung zum Handelsobjekt erst im Hinblick auf den Verkauf und die damit verbundenen Steuerfolgen vorgenommen hat, was keinen Rechtschutz verdient (vgl. vorne E. 3.3; vgl. auch Rekursvernehmlassung S. 5 f.).

**3.6** Die Beschwerdeführerin erfüllt somit weder im Allgemeinen noch hinsichtlich des Verkaufs der StWE B.\_\_\_\_\_ die Voraussetzungen einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz nicht geprüft hat, ob die Beschwerdeführerin am Grundstück wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises vorgenommen hat (angefochtener Entscheid E. 6 Ingress), zumal solche tatsächlich lediglich im Umfang von Fr. 67'749.-- und mithin rund 19 % des Erwerbspreises (Fr. 350'000.--) belegt sind (vgl. E. 4 sogleich; Einspracheentscheid S. 5). Der aus dem

Verkauf der StWE B.\_\_\_\_\_ erzielte Gewinn unterliegt damit der Grundstückgewinnsteuer.

#### 4.

Die Beschwerdeführerin stellt als Eventualbegehren den Antrag, dass der steuerbare Grundstückgewinn auf den «buchhalterisch ausgewiesenen Betrag» zu reduzieren sei, ohne diesen zu beziffern (vgl. vorne Bst. C). Gemäss Kontoblatt der StWE B.\_\_\_\_\_ beträgt der Buchgewinn Fr. 74'733.--, während die Erfolgsrechnung für das Jahr 2011 einen solchen von Fr. 67'233.-- ausweist (beides in Vorakten StRK pag. 41 bzw. 175). Die Frage, ob damit – auch unter Zuhilfenahme der Beschwerdebegründung – ein genügend bestimmter Antrag vorliegt (vgl. Art. 32 Abs. 2 VRPG), kann mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben.

**4.1** Der steuerbare Grundstückgewinn ergibt sich aus dem um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung verminderten Rohgewinn (Art. 137 Abs. 2 StG). Letzterer entspricht der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten, welche sich aus dem Erwerbspreis und den Aufwendungen zusammensetzen (Art. 137 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG). Als Aufwendungen gelten die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung untrennbar verbunden sind oder die zur Verbesserung oder Wertvermehrung des veräusserten Vermögensbestandteils beigetragen haben (Art. 142 Abs. 1 StG). Anrechenbar sind gemäss Art. 142 Abs. 2 StG insbesondere die Kosten der Handänderung, Verschreibung und Versteigerung (Bst. a), Provisionen und Auslagen für die Vermittlung des Kaufs oder Verkaufs (Bst. b) sowie Auslagen für dauernde Wertvermehrung am Grundstück wie Neu- und Umbauten, Wasserversorgung, Licht- und Heizungsanlagen, Strassenbauten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten (Bst. c).

**4.2** Nicht als Aufwendungen anrechenbar sind insbesondere Ausgaben für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung (Art. 142 Abs. 3 Bst. a StG). Diese können bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer berücksichtigt werden. Eine Anrechnung derselben Kosten bei beiden Steuerarten ist

ausgeschlossen (vgl. BVR 2005 S. 489 E. 4.4, 1999 S. 368 E. 3b f.; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 14). Für die Abgrenzung wertvermehrender Aufwendungen von werterhaltenden Unterhaltsarbeiten finden sinngemäss die Grundsätze Anwendung, wie sie für den Abzug von Unterhaltskosten von Grundstücken im Privatvermögen im Bereich der Einkommenssteuer gelten (vgl. Art. 36 StG; vgl. zum Ganzen VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in NStP 2011 S. 9 E. 3.4, 2010/108 vom 2.9.2011 E. 2.2 f.; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 66 ff.). Zu beachten ist, dass bei Grundstücken im Geschäftsvermögen grundsätzlich die Buchhaltung Ausgangspunkt der Gewinnberechnung bildet, wobei der Buchwert namentlich um die wieder eingebrachten Abschreibungen und die steuerlich nicht zulässigen Aufwertungen zu korrigieren ist. Zu berücksichtigen sind zudem die spezifischen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften, denen Liegenschaften im Geschäftsvermögen unterliegen (vgl. zum Ganzen Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 3 ff. und Art. 142 N. 69 ff.).

**4.3** Gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) gelten als Unterhaltskosten insbesondere Auslagen für Reparaturen (Bst. a), für jährlich oder periodisch wiederkehrende Erneuerungsarbeiten aller Art (Bst. b) sowie für den Ersatz bereits vorhandener Anlagen, soweit sie keinen Mehrwert bewirken (Bst. c). Demgegenüber ist bei Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken von wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen; wertvermehrnde Umbaukosten liegen vor, wenn sie entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken. Umfasst eine Aufwendung sowohl einen wertvermehrenden als auch einen werterhaltenden Anteil, so sind die jeweiligen Anteile zu schätzen (vgl. VGE 2012/94/95 vom 21.5.2013, in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.4 und 4.3 mit Hinweisen). Gestützt auf Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV hat die Steuerverwaltung das Merkblatt 5 betreffend die «Grundstückskosten» erlassen, das einen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung der wertvermehrenden Aufwendungen von den werterhaltenden Unterhaltsarbeiten enthält (nachfolgend: MB 5; einsehbar unter: <http://www.fin.be.ch>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Publikationen/Merkblätter/Einkommens- und

Vermögenssteuer»; vgl. zum Ganzen VGE 2012/94/95 vom 21.5.2013, in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 2.1 mit Hinweisen).

**4.4** Die Vorinstanzen haben zur Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns direkt auf die vorhandenen Unterlagen (vgl. namentlich Grundbuchauszug, Kaufvertrag, Honorarrechnung des Vermittlers, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 8 f., 12 ff. und 23) abgestellt, weil der in der Buchhaltung ausgewiesene Gewinn nicht nachvollziehbar sei. Die Steuerverwaltung bemerkte insbesondere, dass auf dem Konto (Nr. 2\_\_\_) betreffend die StWE B.\_\_\_\_\_ nicht der gesamte Verkaufspreis verbucht worden sei. Zudem enthalte der ausgewiesene Buchwert aktivierte Mobilienwerte und Unterhaltsarbeiten sowie weitere nicht nachvollziehbare Buchungen (vgl. Rekursvernehmlassung S. 8). Die StRK bemängelte insbesondere, dass der Saldo des Kontos Nr. 2\_\_\_ innerhalb eines Jahres ohne erkennbaren Grund von Fr. 282'000.-- auf Fr. 608'101.-- gestiegen sei, obwohl der Buchwert bei einem Kaufpreis von Fr. 360'000.-- und ersichtlichen Investitionen von Fr. 180'800.-- höchstens einen Betrag von Fr. 540'800.-- ergeben hätte. Weiter könne die zugunsten der «Schwestergesellschaft» F.\_\_\_\_\_ GmbH verbuchte Vermittlungsprovision von Fr. 26'000.-- nicht nachvollzogen werden, sei die Vermittlung gemäss Schreiben des beauftragten Notars doch durch eine Drittperson erfolgt. Zudem sei der Gewinn aus dem Verkauf der (zuvor auf demselben Konto geführten) StWE D.\_\_\_\_\_ sowohl in zeitlicher Hinsicht als auch betragsmässig nicht korrekt verbucht worden. Auch die Aktivierung einer Rückstellung von Fr. 40'000.-- für die Grundstückgewinnsteuer sei nicht nachvollziehbar. Ferner widerspreche es dem Gebot der Bilanzklarheit, wenn – wie hier – Mobilienwerte auf einem Konto des Anlagevermögens verbucht würden. Schliesslich stimme der auf dem Kontoblatt Nr. 2\_\_\_ verbuchte Gewinn nicht mit der Erfolgsrechnung überein.

**4.5** Die Steuerverwaltung berechnete den steuerbaren Grundstückgewinn im Einzelnen wie folgt: Vom Erlös von Fr. 705'000.-- und Erwerbspreis von Fr. 360'000.-- zog sie die Kosten für das mitenthaltene Mobilien von Fr. 45'000.-- bzw. Fr. 10'000.-- ab, was einen zu berücksichtigenden Betrag von Fr. 660'000.-- bzw. Fr. 350'000.-- ergibt. Als Aufwendungen rechnete sie Notariatskosten von Fr. 11'154.--, eine Vermittlungsprovision von

Fr. 23'166.-- sowie wertvermehrnde Aufwendungen im Umfang von Fr. 67'749.-- an, woraus Anlagekosten von insgesamt Fr. 452'069.-- resultieren. Wird dieser Betrag dem Erlös von Fr. 660'000.-- gegenübergestellt, ergibt sich ein steuerbarer Grundstücksgewinn von (gerundet) Fr. 207'900.-- (vgl. Veranlagungsverfügung). Die wertvermehrnden Aufwendungen von Fr. 67'749.-- ermittelte die Steuerverwaltung aufgrund einer von der Beschwerdeführerin eingereichten Zusammenstellung, die «Umbauarbeiten» an der StWE B.\_\_\_\_\_ im Umfang von insgesamt Fr. 114'254.05 ausweist. Sie anerkannte namentlich Kosten für einen neuinstallierten Windfang auf der Terrasse von insgesamt Fr. 2'787.75 vollumfänglich. Weiter rechnete sie Kosten für die Neuverlegung eines Teppichs von insgesamt Fr. 7'334.--, für neue Bodenbeläge in Küche und Bad von insgesamt Fr. 1'217.-- sowie für die Erneuerung der Küche von insgesamt Fr. 20'591.-- je zu einem Drittel an. Die geltend gemachten Aufwendungen für den Ersatz der Storen von Fr. 2'842.35 sowie für eine Eckbank von Fr. 4'000.--, eine Truhe und einen Schrank von zusammen Fr. 3'195.70 schied sie als nicht wertvermehrend aus (vgl. zum Ganzen Tabelle «Umbauarbeiten Chalet G.\_\_\_\_\_ [StWE B.\_\_\_\_\_]» mit handschriftlichen Notizen der Steuerverwaltung, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 25 und Rekursvernehmlassung S. 6; angefochtener Entscheid E. 9 Ingress). Die Vorinstanz hat diese Berechnungen geprüft und für richtig befunden. Die Steuerverwaltung habe sich an den Ausscheidungskatalog gemäss MB 5 und den ihr dabei zustehenden Ermessensspielraum gehalten. Insbesondere habe sie die Eckbank, die Truhe und den Schrank zu Recht ausgeschieden, da nur fest eingebautes Mobiliar anrechenbarer Bestandteil einer Liegenschaft darstelle.

**4.6** Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz vor, sie habe sich nicht bemüht, die Hintergründe der Buchungsvorgänge richtig zu prüfen. Sämtliche Buchungen wiesen einen wirtschaftlich vertretbaren und plausiblen Hintergrund auf und seien nicht zu beanstanden. So sei die für den Verkauf der StWE D.\_\_\_\_\_ gebildete Rückstellung von Fr. 40'000.-- wieder aufgelöst und bei der Gewinnermittlung gar nicht berücksichtigt worden. Die (zusätzlich) der F.\_\_\_\_\_ GmbH gutgeschriebene Vermittlungsprovision von Fr. 26'000.-- beruhe darauf, dass diese beim Verkauf der StWE B.\_\_\_\_\_ mitgeholfen habe und die Verbuchung des mitverurkundeten

Mobiliars auf dem Konto Nr. 2\_\_\_\_ stelle eine bei einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin korrekte Verbuchungsart dar. Weiter werde die Berechnung des Grundstückgewinns generell bestritten, weil sie nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Die beauftragten Handwerker hätten den Mehrwert der geltend gemachten Aufwendungen von insgesamt Fr. 114'254.05 bestätigt. Das MB 5 stelle zwar grundsätzlich eine taugliche Abgrenzungshilfe dar, lasse in begründeten Fällen aber Ausnahmen zu. So habe der 30-jährige Teppich entfernt werden müssen, und auch die neuen Bodenbeläge in Küche und Bad seien nach dem Umbau nötig gewesen. Die alten zerrissenen Storen seien durch neue ersetzt und auf dem Balkon sei ein Windfang installiert worden. Die 30-jährige Küche sei durch eine Neueinteilung mit Geschirrspüler, Standardkühlschrank usw. den heutigen Anforderungen angepasst worden. Es widerspreche jeglicher wirtschaftlichen Vernunft und sei realitätsfremd, diese Aufwendungen lediglich zu einem Drittel als wertvermehrend zu betrachten. Schliesslich seien Fotos und Handwerkerrechnungen eingereicht worden, aus denen der Einbau der Eckbank, der Truhe und des Schrank hervorgehe.

**4.7** Diese Einwände sind nicht stichhaltig: Die Ermittlung des für den steuerbaren Grundstückgewinn massgeblichen Rohgewinns ergibt sich – unabhängig davon, ob sich das Grundstück im Privat- oder Geschäftsvermögen befindet – aus der Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten. Als Anlagekosten gelten nebst dem Erwerbspreis ausschliesslich die Aufwendungen im Sinn von Art. 142 StG (vgl. vorne E. 4.1 f.). Die nötigen Angaben können der eingereichten Buchhaltung nicht in nachvollziehbarer Weise entnommen werden. Soweit die Beschwerdeführerin auf die von den Vorinstanzen dargelegten Ungereimtheiten (vorne E. 4.3) überhaupt eingeht, vermögen ihre Ausführungen diese nicht zu klären. Ihre Hinweise betreffend die aufgelöste Rückstellung von Fr. 40'000.-- für die StWE D.\_\_\_\_\_, die Vermittlungsprovision von Fr. 26'000.-- für angeblich zusätzliche Vermittlungsdienste der F.\_\_\_\_\_ GmbH und das auf dem Liegenschaftskonto verbuchte Mobiliar erklären insbesondere nicht, weshalb der Buchhaltung kein Liegenschaftswert zu entnehmen ist, der mit dem verurkundeten Erwerbspreis und den dargelegten Aufwendungen in Einklang zu bringen wäre. Die Vorinstanzen haben zur Berechnung des

Grundstückgewinns zu Recht nicht auf die Buchhaltung, sondern direkt auf die vorhandenen Belege abgestellt.

**4.8** Die Steuerverwaltung hat sich bei der Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen sodann an die Vorgaben gemäss MB 5 gehalten. Dies gilt namentlich für die von der Beschwerdeführerin angesprochenen Positionen. Sowohl die vollständige Ausscheidung der Auslagen für die Storen als auch die Anrechnung der Kosten für den neu verlegten Teppich, die neuen Bodenbeläge in Küche und Bad sowie der erneuerten Küche zu je einem Drittel entsprechen den Vorgaben des Ausscheidungskatalogs (vgl. Ziffern 1.1.1 Bst. a bzw. 4.1, 5.1 und 5.2 des Ausscheidungskatalogs). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind keine Gründe ersichtlich, um eine von der geltenden Rechtsprechung und Praxis abweichende Beurteilung vorzunehmen. Der Einwand, dass die beauftragten Handwerker ihrer eigenen Arbeit einen höheren Mehrwert zuschreiben würden, ist offensichtlich ungeeignet, die Rechtmässigkeit der steuerrechtlichen Beurteilung in Zweifel zu ziehen, wie bereits die Vorinstanz richtig bemerkt hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 9.3). Hinsichtlich der Kosten für den Windfang scheint die Beschwerdeführerin sodann zu übersehen, dass diese vollumfänglich als wertvermehrend anerkannt worden sind, womit ihrem Begehren entsprochen worden ist. Was die Kosten für Eckbank, Truhe und Schrank anbelangt, hat die Vorinstanz weiter zutreffend erwogen, dass Auslagen für Mobiliar keine anrechenbaren Anlagekosten darstellen, weil sie nicht Bestandteil der Liegenschaft bilden (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 40). Zur umstrittenen Frage, ob diese Möbelstücke durch einen festen Einbau zum Bestandteil der Liegenschaft geworden sind, geben die eingereichten Unterlagen wenig Aufschluss. Die Truhe und der Schrank sind auf den erwähnten Fotos (in Vorakten StRK pag. 134 ff.) nicht erkennbar, und von einem Einbau ist auch auf den entsprechenden Rechnungen nichts erwähnt (in Vorakten StRK pag. 2), sodass bei diesen Möbelstücken von vornherein kein Einbau angenommen werden kann. Auf der Rechnung der Eckbank befindet sich zwar ein handschriftlicher Vermerk «Einbau Eckbank». Das entsprechende Foto (in act. 1C) lässt aber Zweifel aufkommen, zumal der betreffende Handwerker auf Nachfrage der Beschwerdeführerin lediglich eine «Installation nach Mass» bestätigt hat (vgl. Schreiben vom

Februar 2013, in Vorakten StRK pag. 145). Die Beschwerdeführerin lässt diese Aktenstücke weitgehend unkommentiert und nimmt zur entsprechenden Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht näher Stellung (vgl. angefochtener Entscheid E. 9.2), womit auch für das Verwaltungsgericht kein Anlass besteht, von einem festen Einbau auszugehen. Im Übrigen legt die Beschwerdeführerin nicht dar, inwiefern die Gewinnberechnung ansonsten fehlerhaft sein soll, sodass diesbezüglich auf die Ausführungen der Vorinstanz bzw. Steuerverwaltung verwiesen werden kann.

**4.9** Es ergibt sich, dass die Vorinstanz zur Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns zu Recht nicht auf die in der Buchhaltung ausgewiesenen Werte abgestellt hat. Die Gewinnberechnung und die damit einhergehende Ermittlung der wertvermehrenden Aufwendungen halten zudem der Rechtskontrolle stand.

## **5.**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Entschädigungspflichtige Parteikosten sind nicht angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG).

### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, 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.