

100.2016.201U
ARB/ROC/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 25. Juli 2017

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
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 Grundstückgewinnsteuer 2015 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016; 100 15 475)



Sachverhalt:

A.

A._____ verkaufte am 6. Mai 2004 das Grundstück B._____ (...) Gbbl. Nr. 1___ zum Preis von Fr. 515'000.-- an C._____, wobei sie dieser für einen Teil des Kaufpreises ein grundpfandgesichertes Darlehen gewährte. Da die Käuferin das Darlehen in der Höhe von Fr. 400'000.-- nicht wie vereinbart zurückbezahlte, leitete A._____ die Betreuung auf Pfandverwertung ein und ersteigerte das Grundstück am 20. März 2014 (Grundbucheintrag vom 7.4.2014) im Rahmen der Zwangsverwertung zum Preis von Fr. 410'000.--. Am 3. Dezember 2014 (Grundbucheintrag vom 6.1.2015) verkaufte sie das Grundstück zum Preis von Fr. 500'000.--. Letztmals mit Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2015 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, A._____ abweichend von ihrer Selbstdeklaration auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn 2015 von (gerundet) Fr. 70'200.--, was eine Steuerforderung von Fr. 19'297.65 auslöste. Die Abweichung beruhte darauf, dass die Steuerverwaltung Kosten von Fr. 34'086.--, die A._____ im Zusammenhang mit der (zwangsweisen) Eintreibung der Forderung aus dem Verkauf vom 6. Mai 2004 entstanden waren, nicht als gewinnmindernde Aufwendungen anerkannte. Hingegen verzichtete die Steuerverwaltung antragsgemäss auf die Erhebung eines Spekulationszuschlags.

B.

Dagegen gelangte A._____ am 20. November 2015 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche den Rekurs mit Entscheid vom 7. Juni 2016 abwies.

C.

Am 8. Juli 2016 hat A. _____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgendem Rechtsbegehren:

«Es sei der Rekursentscheid vom 7. Juni 2016 [...] betreffend Grundstückgewinnsteuer 2015 aufzuheben und die Veranlagung vom 11. September 2015 sei zu berichtigen bzw. teilweise aufzuheben, d.h. die geltend gemachten Prozesskosten von CHF 34'086.00 seien zum Abzug zuzulassen und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer sei neu auf CHF 8'096.25 festzulegen.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 28. Juli 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 30. August 2016 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 Erwägung einzutreten.

1.2 Anfechtungsobjekt ist der Entscheid der StRK vom 7. Juni 2016; dieser ist an die Stelle des Einspracheentscheids bzw. der Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung getreten (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 136 II 539 E. 1.2; BVR 2010 S. 411 E. 1.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7). Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht

kann deshalb allein der Rechtsmittelentscheid der StRK bilden. Soweit die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung der Verfügung der Steuerverwaltung beantragt, ist auf das Rechtsmittel daher nicht einzutreten.

1.3 Die Gutheissung der Beschwerde würde zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, weshalb die Beurteilung in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

2.

Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstückgewinnsteuer. 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]). Als Aufwendungen gelten 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. Dazu gehören gemäss Art. 142 Abs. 2 StG namentlich die Kosten der Handänderung, Verschreibung und Versteigerung (Bst. a), die Provisionen und Auslagen für die Vermittlung des Kaufs oder Verkaufs (Bst. b), Auslagen für dauernde Wertvermehrung am Grundstück wie etwa Neu- und Umbauten (Bst. c), Grundeigentümerbeiträge (Bst. d), direkt mit dem Planungsvorteil zusammenhängende Planungskosten (Bst. e), gewerbsmässig

erbrachte Eigenleistungen (Bst. f) sowie beim Verkauf des Grundstücks durch eine Immobiliengesellschaft der besteuerte Rohgewinn (Bst. g). Diese Aufzählung ist nicht abschliessend (vgl. BVR 2015 S. 282 E. 5.3.1, 2010 S. 462 E. 5.2; VGE 22177 vom 6.5.2005 E. 3.4.1; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 142 N. 1 f.). Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Begriff der anrechenbaren Aufwendungen beliebig weit gefasst wäre; vielmehr begrenzen die präzisen Formulierungen einzelner anrechenbarer Aufwendungen deren Umfang und verdeutlichen, dass nebst den wertvermehrenden nur die unmittelbar mit dem Erwerb oder der Veräusserung verbundenen Ausgaben von der Generalklausel erfasst werden (VGE 2016/297 vom 21.3.2017 E. 3.2, 22177 vom 6.5.2005 E. 3.4.1; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 2).

3.

Streitig ist einzig die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns aus der zweiten Veräusserung des Grundstücks Nr. 1___ am 3. Dezember 2014.

3.1 Die Beschwerdeführerin hat das im Rahmen des ersten Grundstückverkaufs vom 6. Mai 2004 der Käuferin gewährte Darlehen von Fr. 400'000.-- nicht erhältlich machen können und sah sich gezwungen, im Rahmen der Betreuung auf Grundpfandverwertung das Grundstück für Fr. 410'000.-- zu ersteigern, um nicht ihrer Forderung verlustig zu gehen (vgl. vorne Bst. A). Gemäss ihren Ausführungen hat sie zur Eintreibung der Forderung zunächst ein Inkassobüro und später einen Rechtsanwalt beigezogen. Sie macht geltend, die ihr dadurch entstandenen Kosten von insgesamt Fr. 34'086.05 stellten untrennbar mit dem Erwerb vom 20. März 2014 zusammenhängende Prozesskosten dar, die als Aufwendungen im Sinn von Art. 142 StG anzuerkennen seien. Angesichts des fehlenden Rückzahlungswillens der Darlehensnehmerin sei ihr nichts anderes übrig geblieben, als die Grundpfandverwertung einzuleiten und an der Versteigerung teilzunehmen. Es habe weder einen valablen Drittbeteiligten gegeben, noch sei ihr in Anbetracht der desolaten finanziellen Verhältnisse

der Schuldnerin die Hinnahme eines Pfandausfalls zumutbar gewesen. Der Eigenerwerb sei daher angesichts der mangelnden Handlungsalternativen die zwingende Folge aus der eingeleiteten Grundpfandverwertung gewesen, weshalb auch die dadurch entstandenen Prozesskosten untrennbar mit dem Erwerb zusammenhängen. – Die Vorinstanz hat einen solchen Zusammenhang – und damit die Anrechenbarkeit der geltend gemachten Kosten als Aufwendungen nach Art. 142 StG – im Wesentlichen mit der Begründung verneint, dass bei der hier einzunehmenden formalen, zivilrechtlichen Betrachtungsweise die strittigen Kosten ihre Ursache nicht im neuerlichen Erwerb des Grundstücks im Jahr 2014 hätten, sondern im ersten Verkauf im Jahr 2004 und der damit verbundenen Darlehensgewährung.

3.2 Zu prüfen ist mithin, ob die geltend gemachten Kosten untrennbar mit dem Erwerb des Grundstücks im Jahr 2014 verbunden und damit beim erneuten Verkauf als Aufwendungen gemäss Art. 142 StG anzurechnen sind. Im vorinstanzlichen Verfahren war dabei lediglich strittig, ob Aufwendungen im Sinn von Art. 142 Abs. 2 Bst. a StG vorlägen. Von vornherein nicht in Betracht kommt und zu Recht nicht geltend gemacht wird, dass es sich bei den Kosten um eine andere der in Art. 142 Abs. 2 Bst. b bis g StG genannten Aufwendungen (vgl. vorne E. 2) handeln könnte (vgl. angefochtener Entscheid E. 3 Ingress; Beschwerde S. 5).

3.3 Zu den von Art. 142 Abs. 2 Bst. a StG erfassten Aufwendungen gehören namentlich die Handänderungsabgaben, Notariatskosten, Steigerungskosten, Parzellierungs- und Geometerkosten, Insertionskosten und allfällige beim Erwerb zur Bezahlung übernommene Grundstückgewinnsteuern im Umfang der Erlöskorrektur bei der Voreigentümerschaft (VGE 2016/297 vom 21.3.2017 E. 4.4, 22177 vom 6.5.2005 E. 3.4.3; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 15). Auch Prozesskosten werden nach der Rechtsprechung gestützt auf diese Bestimmung als anrechenbar anerkannt, wenn sie im Zusammenhang mit wertvermehrenden Aufwendungen entstanden sind oder sonst in untrennbarem (direktem) Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräusserung stehen. So sollen namentlich Kosten aus Prozessen, die zu einer rechtlichen (z.B. Einzonung, Aufzonung oder Erhöhung der Ausnützungsziffer) oder tatsäch-

lichen (z.B. Verringerung von Geruchsemissionen) Verbesserung des Grundstücks geführt haben, anerkannt werden, nicht hingegen Prozesskosten aus anderen Rechtsstreitigkeiten, die für die Grundeigentümerschaft lediglich Auslöser für den Verkauf (oder Kauf) des Grundstücks gewesen sind (z.B. Nachbarschaftsstreitigkeiten; vgl. zum Ganzen Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 25 ff. mit Hinweisen; vgl. auch Zwahlen/Nyffenegger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 12 StHG N. 58).

3.4 Die Beschwerdeführerin hat zur betriebsrechtlichen Durchsetzung der Kaufpreisrestanz ein Inkassobüro und – als dessen Bemühungen erfolglos geblieben waren – einen Rechtsanwalt beauftragt. Für deren Tätigkeiten wurden ihr Fr. 10'467.10 bzw. Fr. 23'618.95, insgesamt Fr. 34'086.05, in Rechnung gestellt. Während hinsichtlich der Auslagen für das Inkassobüro lediglich eine Belastungsanzeige vorhanden ist (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 21), liegt vom beauftragten Rechtsanwalt eine Honorarrechnung vor. Er bezieht sich darin auf seine «Bemühungen und Aufwendungen [...] im Zusammenhang mit dem Inkasso der Darlehensforderung inkl. Grundpfandverwertungsverfahren und Ersteigerung der Liegenschaft»; im detaillierten Rechnungsbeschreibung werden die getätigten Bemühungen und Auslagen mit «Schlichtungsgesuch und Teilnahme an Schlichtungsverhandlung, Verwertungsbegehren, Abberkennungsklage, Arbeiten im Zusammenhang mit der Liegenschaftsschätzung, Teilnahme an Liegenschaftssteigerung, Forderungseingabe per Steigerungsdatum, [...] sowie umfangreiche Korrespondenz, Telefonate, Besprechungen Klientin, Gericht, Betreibungsamt, Bank, Versicherung, [...]» umschrieben (vgl. Honorarrechnung vom 9.6.2015, in Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 19 f.).

3.5 Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Eintreibung der Kaufpreisrestanz bzw. des Darlehens Kosten im geltend gemachten Umfang entstanden sind. Indes ist nicht ersichtlich, inwiefern es sich dabei um Kosten nach Art. 142 Abs. 2 Bst. a StG handeln könnte. Soweit unter den Kosten für die Tätigkeiten des Inkassobüros und des Rechtsanwalts überhaupt Prozesskosten in einem weiteren Sinn zu verstehen sind, haben diese jedenfalls nicht zu einer Ver-

besserung des Grundstücks geführt (vgl. vorne E. 3.3). Die Beschwerdeführerin macht sodann zu Recht nicht geltend, dass die Berechnung des Grundstücksgewinns aus dem ersten Verkauf im Jahr 2004 nachträglich korrigiert werden müsste, weil ihr die Käuferin den als Darlehen stehengelassenen Teil des Kaufpreises nicht wie vereinbart zurückbezahlt hat. Das Stehenlassen eines Teils des Kaufpreises als Darlehen an den Erwerber oder die Erwerberin stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine steuerrechtlich unbeachtliche Erlösverwendung dar. Das Gewähren eines Darlehens durch die veräussernde Person setzt ja gerade einen Erlös voraus. Ein allfälliger durch die Insolvenz der Darlehensschuldnerin oder des Darlehensschuldners verursachter Verlust resultiert, rechtlich gesehen, nicht aus dem Grundstückverkauf, sondern aus dem Darlehensgeschäft (BVR 2001 S. 446 E. 2b). Die strittigen Kosten hängen mithin nicht untrennbar mit dem Verkauf im Jahr 2004 zusammen.

3.6 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin besteht aber auch kein untrennbarer Zusammenhang der Auslagen mit dem neuerlichen Erwerb im Jahr 2014: Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang zu Recht auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Bezug genommen, wonach ein Pfandausfall nicht als Aufwendung nach Art. 142 StG gilt (angefochtener Entscheid E. 3.2). Der bernische Gesetzgeber geht von einem formalen, zivilrechtlich ausgerichteten Gewinnbegriff aus, nach welchem Pfandausfälle weder Bestandteil des Erwerbspreises noch der Aufwendungen bilden (BVR 2015 S. 282 E. 5.4). Ein Pfandausfall, soweit er überhaupt als Auslage bezeichnet werden kann, ist weder mit dem Erwerb noch mit der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden und hat erst recht nicht zu dessen Verbesserung oder Wertvermehrung beigetragen. Zwischen dem vorausgehenden Darlehensgeschäft und dem Erwerb im Rahmen der Zwangsverwertung besteht (zivil-)rechtlich gesehen kein Zusammenhang (BVR 2015 S. 282 E. 5.3.2 mit Verweis auf BVR 2001 S. 446 E. 2b). Die Beschwerdeführerin macht zwar keinen Pfandausfall geltend. Indes kann es sich im Hinblick auf Auslagen, die zur Vermeidung oder Verminderung eines drohenden Pfandausfalls aufgewendet worden sind, nicht anders verhalten. Wie sie selber ausführt, waren die Ersteigerung und der anschliessende Weiterverkauf des Grundstücks darauf ausgerichtet, den drohenden Verlust aus dem Darlehensgeschäft zu verhindern (Be-

schwerde S. 6). Ob und in welchem Ausmass daraus ein Verlust oder Kosten für sie entstanden sind, ist zwar direkt vom bei der Zwangsversteigerung erzielten Kaufpreis abhängig, womit in wirtschaftlicher Hinsicht durchaus ein Zusammenhang zwischen Kosten und Erwerb besteht. In zivilrechtlicher Hinsicht hängen die Kosten indes nicht ursächlich mit dem Erwerb zusammen, sondern sind Folge des Darlehensgeschäfts (vgl. auch BVR 2015 S. 282 E. 5.2.2). Dies zeigt sich auch daran, dass das Grundstück von einer beliebigen Drittperson hätte ersteigert werden können. In diesem Fall wären einerseits die strittigen Kosten der Beschwerdeführerin dennoch entstanden, andererseits könnte sich die Drittperson die «Prozesskosten» der Pfandgläubigerin bei der Berechnung des Grundstücksteuergewinns offensichtlich nicht als Aufwendung anrechnen lassen (vgl. auch BVR 2015 S. 282 E. 5.3.2). Den geltend gemachten Kosten fehlt es mithin am geforderten untrennbaren, unmittelbaren (ursächlichen) Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb gemäss Art. 142 Abs. 1 bzw. Art. 142 Abs. 2 Bst. a StG. Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführerin offenbar keine Handlungsalternativen zur Verfügung standen und der erneute Erwerb des Grundstücks wohl die einzige Möglichkeit war, um die ausstehende Forderung erhältlich zu machen. Diesen Umständen hat die Steuerverwaltung insofern Rechnung getragen, als sie trotz einer Besitzesdauer von unter einem Jahr auf einen Spekulationszuschlag verzichtet hat (vgl. Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG).

3.7 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Vorinstanz die strittigen «Prozesskosten» zu Recht nicht als Aufwendung nach Art. 142 StG anerkannt hat. Andere Gründe, weshalb der angefochtene Entscheid rechtsfehlerhaft sein könnte, werden weder geltend gemacht noch sind solche ersichtlich. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind

keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

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

Die Einzelrichterin:

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.