

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 3. Januar 2018

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Steinmann
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG 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 2014 (Entscheid der Steuerrekurs-
kommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016; 100 15 361)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG (heute in Liquidation) erwarb am 22. Juli 2011 das Grundstück ... Gbbl. Nr. 1_____ zum Preis von Fr. 566'600.-- und liess darauf eine gewerbliche Baute erstellen. Mit Vertrag vom 2. Juli 2014 verkaufte sie diese Liegenschaft für Fr. 3'544'767.55 an die B._____.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die A._____ AG mit Verfügung vom 27. April 2015 für das Jahr 2014 auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 434'600.--, was unter Berücksichtigung eines Spekulationszuschlags von 35 % eine Steuerforderung von Fr. 208'316.60 ergab. Die dagegen erhobene Einsprache wies sie am 16. Juli 2015 ab.

B.

Hiergegen gelangte die A._____ AG am 15. August 2015 mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche das Rechtsmittel am 7. Juni 2016 abwies.

C.

Am 13. Juli 2016 (bzw. mit fristgerecht verbesserter Eingabe vom 2.8.2016) hat die A._____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Grundstücksgewinnsteuer ohne Spekulationszuschlag zu erheben.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 7. September 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 8. November 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]).

1.2 Seine Rechte als Partei selbständig vor den Behörden verfolgen und verteidigen kann gemäss Art. 11 Abs. 1 VRPG, wer nach dem Zivilrecht handlungsfähig ist, was Rechtsfähigkeit voraussetzt. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin mit Beschluss der Generalversammlung vom 30. Oktober 2015 aufgelöst worden ist und sich nun in Liquidation befindet (vgl. SHAB Nr. 216 vom 6.11.2015, Publ. 2466875), ändert an ihrer juristischen Persönlichkeit nichts (Art. 739 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220], Art. 53 f. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Solange sie im Handelsregister nicht gelöscht wurde, ist sie somit parteifähig und behält ihre Parteistellung (vgl. BGer 1C_47/2009 vom 7.7.2009 E. 1, 1C_370/2012 vom 3.10.2012 E. 1; vgl. auch BVR 2004 S. 164 E. 2.2 f.). Da die Beschwerdeführerin mit einem Verwaltungsratsmitglied bzw. einem Liquidator weiterhin über handlungsfähige Organe verfügt (Art. 54 ZGB; Art. 739 Abs. 2 OR; vgl. auch BGE 123 III 473 E. 4b), kommt ihr auch Prozessfähigkeit zu.

1.3 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.

1.4 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 Grundstücksgewinnsteuer. 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 Beträgt die Besitzesdauer weniger als fünf Jahre, erhöht sich die Steuer um einen Zuschlag (sog. Spekulationszuschlag; Art. 147 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 5 StHG), wobei eine Besitzesdauer von unter einem Jahr zum maximalen Zuschlag von 70 % führt und bei einer Besitzesdauer zwischen vier und fünf Jahren der minimale Zuschlag von 10 % anfällt. Nicht erhoben wird dieser Zuschlag gemäss Art. 147 Abs. 2 StG dann, wenn das Grundstück im Zuge einer Erbschaftsliquidation veräussert wird (Bst. a), die verkaufende Person aus persönlichen Gründen zu einem Verkauf gezwungen war (Bst. b) oder wenn sie nachweist, dass Umstände vorliegen, die jede spekulative Absicht ausschliessen (Bst. c; weiterführend: Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, 2011, Art. 147 N. 1 ff.).

2.3 Spekulationsabsicht kann als subjektives Tatbestandselement im Einzelfall nur schwer nachgewiesen werden. Aus diesem Grund knüpft Art. 147 StG für die Erhebung des Spekulationszuschlags an die Besitzesdauer an. Eine kurze Besitzesdauer begründet demnach eine (widerlegbare) Vermutung zugunsten einer Spekulationsabsicht, d.h. der Zielsetzung im Zeitpunkt des Erwerbs eines Grundstücks, mit diesem innert kurzer Frist einen Mehrwert zu realisieren (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 147 N. 2). Damit nach Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG kein Zuschlag erhoben wird, ist der Nachweis zu erbringen, dass im Erwerbszeitpunkt die Absicht eines längerfristigen Eigentumserwerbs bestand. Diese Absicht muss objektivier-

bar, naheliegend und vernünftig erscheinen und ihre Verwirklichung darf nicht wesentlich gefährdet scheinen. Die Befreiung vom Zuschlag entfällt bereits dann, wenn eine gewisse spekulative Nebenabsicht bestand (vgl. zum Ganzen BVR 1995 S. 395 E. 3 [StR 1996 S. 554]; VGE 2014/306 vom 20.4.2015 E. 2.3 [bestätigt durch BGer 2C_463/2015 vom 20.4.2016]; 2012/8/9 vom 5.10.2012 E. 6.2, 21777 vom 7.6.2004 E. 4.2; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 147 N. 8).

3.

Strittig und zu klären ist vorliegend einzig, ob auf der für den Verkauf des Grundstücks der Beschwerdeführerin in ... geschuldeten Grundstücksgewinnsteuer ein Spekulationszuschlag zu erheben ist.

3.1 Die Beschwerdeführerin erwarb dieses Grundstück am 22. Juli 2011 zum Preis von Fr. 566'600.-- und liess darauf eine gewerbliche Baute erstellen, welche sie anschliessend mittels grundbuchlich gesichertem Mietvertrag für eine Dauer von 15 Jahren an die B._____ vermietete (vgl. Kaufvertrag vom 2.7.2014 Ziff. IV/5, act. 6A pag. 29). Am 2. Juli 2014 verkaufte sie die Liegenschaft für Fr. 3'544'767.55 an die B._____. Im Zeitpunkt des Verkaufs hatte die Beschwerdeführerin die fragliche Liegenschaft somit während nicht ganz drei Jahren in ihrem Eigentum gehalten. Unstrittig ist, dass der Verkauf vor dem Hintergrund erfolgte, dass beim Alleinaktionär und einzigen Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin im Jahr 2013 eine schwere unheilbare Krankheit diagnostiziert worden war, an welcher dieser im Dezember 2014 verstorben ist. Noch zu Lebzeiten brachte dieser sein in verschiedenen (aktiven) Immobiliengesellschaften gebundenes Vermögen in liquide Form, wobei er bei einigen Gesellschaften direkt die daran gehaltenen Aktien veräusserte (vgl. Vertrag vom 4.12.2013 über den Verkauf der C._____ AG, act. 6A pag. 23-18 und Schreiben des Rechtsvertreters des Alleinaktionärs vom 29.8.2013, act. 6A pag. 11-8). Bei anderen Gesellschaften – darunter die Beschwerdeführerin – verkaufte er die Liegenschaften und stellte die Geschäftstätigkeit ein (vgl. Schreiben des Rechtsvertreters des Willensvollstreckers vom 8.10.2015, act. 6A pag. 68-67). Strittig ist, ob vorliegend in-

folge der dargelegten Umstände von der Erhebung des Spekulationszuschlags abgesehen werden kann.

3.2 Die StRK hat dies verneint, weil einerseits als persönliche Gründe zur Nichterhebung des Spekulationszuschlags (Art. 147 Abs. 2 Bst. b StG) nur solche berücksichtigt würden, die bei der veräussernden Person selber vorlägen. Persönliche Gründe des Aktionärs könnten der Gesellschaft – da es sich bei Aktionär und Gesellschaft je um eigenständige Rechtssubjekte handle – nicht zugerechnet werden. Andererseits habe die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen vermocht, dass ihr jegliche spekulative Absicht abgegangen sei. Zwar habe die Beschwerdeführerin dargetan, dass ihre (Haupt-)Absicht als typisches Immobilienunternehmen darauf ausgerichtet gewesen sei, die in ihrem Eigentum stehende Immobilie für längere Zeit zu halten, jedoch könne eine spekulative Nebenabsicht nicht ausgeschlossen werden, weshalb auch Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG nicht greife. – Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass mit der Absicht eines längerfristigen Eigentumserwerbs ein subjektives Element zu beurteilen sei, wobei in ihrem Fall diese Absicht faktisch von ein und derselben Person gebildet werde, nämlich vom (Allein-)Aktionär und zugleich einzigen Verwaltungsrat als Organ der Gesellschaft in Personalunion. Deshalb seien bei der Beurteilung der Spekulationsabsicht die persönlichen Gründe des Aktionärs für den Zwangsverkauf zu berücksichtigen. Weiter ergebe sich aus der Gleichstellung von zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Handänderung für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, dass hinsichtlich der Befreiung vom Spekulationszuschlag in beiden Fällen die gleichen Voraussetzungen zu gelten hätten.

3.3 Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer bilden die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken, was vorab zivilrechtliche Handänderungen erfasst (vgl. Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 130 Abs. 1 StG). Um Umgehungen zu verhindern, sieht das Gesetz mehrere Ergänzungstatbestände vor, darunter die wirtschaftlichen Handänderungen gemäss Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG, wobei die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften als solche qualifiziert wird (vgl. BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, in StR 71/2016 S. 226 E. 2.1, 2C_138/2014 vom 12.12.2014, in ASA 83 S. 608 E. 2.2.1). Ob sich aus

dieser gesetzlichen Gleichstellung von wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Handänderung hinsichtlich der vorliegend zu klärenden Frage etwas ableiten lässt, erscheint fraglich: Mit der steuerlichen Anknüpfung an wirtschaftliche Vorgänge – wie den Verkauf einer Aktiengesamtheit oder -mehrheit – soll die (korrekte) grundstückgewinnsteuerliche Erfassung der resultierenden Gewinne sichergestellt werden (vgl. Marlene Kobierski, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 147 f.). Dass die steuerliche Erfassung (auch) von Ergänzungstatbeständen umgekehrt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung zivilrechtlicher Veräusserungen zufolge haben müsste, liegt nicht auf der Hand (vgl. zur Handänderungssteuer BGer 2C_20/2012 vom 24.4.2012, in StR 2012 S. 517 E. 3), zumal gerade nicht die Besteuerung des Anteilinhabers, sondern jene der Gesellschaft in Frage steht. Dabei fragt sich, ob bzw. inwiefern persönliche Gründe beim Alleinaktionär – wie sie vorliegend durch die Steuerverwaltung anerkannt wurden – bei einer Handänderung auf Stufe der Aktiengesellschaft zu berücksichtigen sind. Damit steht, wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, nicht eine Vermischung von Gesellschaft und Anteilinhaber im Vordergrund (vgl. dazu etwa BGE 136 I 65 E. 5.4 mit weiteren Hinweisen), sondern ist zu entscheiden, ob und inwiefern Eigenschaften oder innere Tatbestände der für die juristische Person handelnden bzw. an ihr beteiligten Personen dieser zuzurechnen sind. Eine solche Zurechnung wird in Rechtsprechung und Literatur, soweit sie sich nicht geradezu aufdrängt, nur mit Zurückhaltung angenommen (vgl. zum Ganzen Peter Jung, in Zürcher Kommentar, 2016, Art. 620 OR N. 235 ff.). Weiter ist zwar richtig, dass die Willensbildung einer Gesellschaft deren Organen obliegt. Weil aber das Vorliegen einer spekulativen Absicht nach objektivierten Gesichtspunkten zu beurteilen ist (vgl. vorne E. 2.3), sind für die Frage ob eine solche bei der Gesellschaft gegeben ist, die Beweggründe der sie beherrschenden (natürlichen) Person nur bedingt massgebend. Wie es sich damit letztlich verhält, kann indes – mit Blick auf die nachfolgende Erwägung – offenbleiben.

3.4 Damit im Sinn von Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG jegliche Spekulationsabsicht fehlt, muss sich aus den gesamten Umständen des konkreten Einzelfalls die Absicht der steuerpflichtigen Person ergeben, das Grundstück über längere Zeit im Eigentum zu halten.

3.4.1 Hinwiese auf eine entsprechende Absicht können sich in erster Linie aus den Verhältnissen im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks ergeben, aber auch in den Umständen von dessen Verkauf begründet liegen. Dabei stellt die Rechtsprechung an die Beweggründe für eine verfrühte Veräusserung keine besonders hohen Anforderungen und verlangt insbesondere nicht, dass ein «Zwang» im Sinn von Art. 147 Abs. 2 Bst. b StG zum Verkauf geführt hat. So hat das Verwaltungsgericht das Vorliegen von Umständen, die jede spekulative Absicht ausschliessen, etwa bejaht bei der Veräusserung des Eigenheims einer Familie infolge Auseinandersetzungen mit dem Nachbarn, der sich am Lärm der Kinder gestört hatte (BVR 1995 S. 395 [StR 1996 S. 554] E. 3). Gleich beurteilte es den Entscheid, eine beabsichtigte Überbauung des bei der Scheidung übernommenen Grundstücks wegen finanzieller Bedenken nicht zu verwirklichen (VGE 19419 vom 31.8.1995 E. 4). Eine Spekulationsabsicht schloss es ferner aus beim Tausch eines Überbaurechts (für eine Autoeinstellhalle) gegen – vertraglich als gleichwertig bezeichnete – Miteigentumsanteile am Nachbarsgrundstück mit Benutzungsrecht an zwei Einstellhallenplätzen (VGE 2012/8/9 vom 5.10.2012). Schliesslich verneinte das Verwaltungsgericht eine spekulative Absicht bei der Übernahme von Miteigentumsanteilen zur Verhinderung einer Zwangsverwertung mit späterer Veräusserung der Liegenschaft zur Wiederherstellung der betriebsnotwendigen Liquidität (VGE 21777 vom 7.6.2004 E. 4.3.2). Demgegenüber hat es eine Spekulationsabsicht bejaht bei der Übernahme von Miteigentumsanteilen zum Zweck, mit einem anschliessenden Verkauf des gesamten Grundstücks einen guten Preis zu erzielen (VGE 118974 vom 17.11.1993 E. 3b).

3.4.2 Die Beschwerdeführerin bezweckt laut Handelsregistereintrag den Erwerb, die Veräusserung und Verwaltung von Immobilien. Ihre Aktiven umfassten im Wesentlichen bloss die nunmehr verkaufte (im Anlagevermögen bilanzierte) Liegenschaft und ihre Erträge bestanden grösstenteils aus den von dieser stammenden Mietzinseinnahmen (vgl. Bilanz und Erfolgsrechnung per 31.12.2013, act. 6A pag. 17-13). Abgesehen vom ursprünglichen Kauf des streitbetroffenen Grundstücks nahm die Beschwerdeführerin während ihrer Geschäftstätigkeit keine Immobilienkäufe oder -verkäufe vor. Ihre gesamte operative Tätigkeit bestand somit in der Verwaltung ihres einzigen Anlageobjekts, was auf eine langfristig angelegte

Geschäftsstrategie und damit die Absicht des längerfristigen Eigentums-
erwerbs schliessen lässt. Für eine solche spricht auch das langjährige und
grundbuchlich gesicherte Mietverhältnis, selbst wenn dieses vornehmlich
den Interessen der Mieterschaft gedient haben mag. Auch die Umstände
des Verkaufs der Liegenschaft legen den Schluss nahe, dass keinerlei
spekulative (Neben-)Absichten verfolgt wurden. Der Verkauf erfolgte wie
die Veräusserung sämtlicher Schwestergesellschaften der Beschwerde-
führerin bzw. der diesen gehörenden Liegenschaften vor dem Hintergrund
eines für die Beschwerdeführerin weder vorhersehbaren noch beeinfluss-
baren äusseren Umstandes, nämlich der Erkrankung des Alleinaktionärs.
Damit ist der vorliegende Sachverhalt nicht mit einem auf die Erzielung
eines raschen Mehrwerts ausgerichteten Spekulationsfall vergleichbar und
können der Beschwerdeführerin mit Blick auf die gesamten Umstände auch
keine spekulativen (Neben-)Absichten unterstellt werden. Der Befreiungs-
tatbestand von Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG ist damit erfüllt und es ist von der
Erhebung eines Spekulationszuschlags abzusehen.

3.5 Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und der angefoch-
tene Entscheid der Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2016 ist aufzu-
heben. Die Sache ist zur neuen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer
ohne Spekulationszuschlag an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind für das Verfahren vor dem
Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben (vgl. Art. 151 StG i.V.m.
Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (vgl.
Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG).

4.2 Für das Verfahren vor der StRK sind ebenfalls keine Kosten zu er-
heben (Art. 200 Abs. 1 sowie Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG).
Indes hat die vor der Vorinstanz berufsmässig vertretene Beschwerde-
führerin zulasten des Kantons Bern einen Anspruch auf Ausrichtung einer
Parteientschädigung (Art. 200 Abs. 4 StG). Weil der StRK bezüglich der
Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt,

ist die Sache zu deren Festsetzung praxisgemäss (vorab) an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

5.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient, dürfte es sich vorliegend jedoch um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2 mit Hinweisen; BVR 2017 S. 205 E. 1.4).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016 aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung ohne Spekulationszuschlag an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
3. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

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. BGG geführt werden.