

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 18. Juli 2019

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Daum
Gerichtsschreiberin Kissel

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwalt ...
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 2015 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. September 2017; 100 16 239)



Sachverhalt:

A.

Mit Kaufvertrag vom 19. Mai 2011 erwarb die A. _____ AG das Grundstück ... Gbbl. Nr. 1 _____ zum Preis von Fr. ... Im Hinblick auf die geplante Überbauung des Grundstücks schloss die A. _____ AG am 29. Mai bzw. 22. Juli 2013 mit der Einwohnergemeinde (EG) ... einen Planungs- und Infrastrukturvertrag ab. Gestützt darauf plante und realisierte sie die ihr von der Gemeinde übertragene Detailerschliessung des Grundstücks und liess 19 Baulandparzellen (... Gbbl. Nrn. 2 _____ bis 20 _____) abparzellieren. Am 8. August 2014 verkaufte die A. _____ AG die Baulandparzelle ... Gbbl. Nr. 4 _____ für Fr. ... In der Folge vertrat sie gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, die Ansicht, dass sie die Voraussetzungen einer Liegenschaftshändlerin erfülle und der Grundstückgewinn der periodischen Gewinnsteuer unterliege. Die Steuerverwaltung verneinte die Qualifikation als Liegenschaftshändlerin, veranlagte die A. _____ AG mit Verfügung vom 15. April 2016 auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 329'300.-- und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 140'766.85 fest.

B.

Dagegen erhob die A. _____ AG am 17. Mai 2016 Einsprache, welche die Steuerverwaltung antragsgemäss als Sprungrekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Mit Entscheidung vom 19. September 2017 wies die StRK den Rekurs ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

Am 23. Oktober 2017 hat die A. _____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei auf-

zuheben und der Gewinn aus der Veräusserung des Grundstücks ... Gbbl. Nr. 4_____ sei der Gewinnsteuer zu unterwerfen. Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 10. November 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 7. Dezember 2017 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 Rekursverfahren 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 im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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

2.

Umstritten ist, ob der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 4_____ der Grundstückgewinnsteuer unterliegt oder ob er mit der periodischen Gewinnsteuer zu erfassen ist.

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 Harmonisie-

rung 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 Einkünfte im Gegenzug von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen (sog. *monistisches System*; BVR 2015 S. 282 E. 2.1, 2008 S. 490 E. 3.1; VGE 2016/106 vom 21.1.2019 [noch nicht rechtskräftig] E. 2.2, 2015/221 vom 15.2.2017 E. 2.1; 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 diese 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 Grundstücksgewinne 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 (vgl. BVR 2015 S. 282 E. 2.2). 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. BVR 2008 S. 490 E. 3.2 mit

Hinweisen; VGE 2015/221 vom 15.2.2017 E. 2.2, 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).

3.

Unter den Verfahrensbeteiligten ist strittig, ob die Beschwerdeführerin am Grundstück Nr. 4 _____ wertvermehrende Arbeiten im Umfang von 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat (vgl. Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG). Unbestritten ist hingegen, dass sie berufsmässig mit Liegenschaften handelt und das Grundstück im Rahmen dieser Tätigkeit erworben und veräussert hat (angefochtener Entscheid E. 4).

3.1 Am 19. Mai 2011 erwarb die Beschwerdeführerin das Grundstück Nr. 1 _____, das 11'436 m² Acker, Wiese und Weide umfasste, mit der Absicht, es selbst zu überbauen bzw. teilweise als Bauland an Privatpersonen zu verkaufen. Sie liess zu diesem Zweck 19 Baulandparzellen (Nrn. 2 _____ bis 20 _____) und sechs Anmerkungsparzellen (Nrn. 21 _____ bis 26 _____) abparzellieren. Die verbleibenden 1'153 m² waren für die Verbreiterung der nördlichen Zufahrtsstrasse sowie für die Erschliessung der Parzellen bestimmt (Beschwerde Rz. 11; Beschwerdebeilage [BB] 6). Dazu schloss die Beschwerdeführerin am 29. Mai bzw. 22. Juli 2013 mit der EG ... den Planungs- und Infrastrukturvertrag «Überbauung B. _____» ab (BB 4). Darin vereinbarten die Parteien das Folgende:

«3. Erschliessungsanlage ...weg (Trottoir, Stichstrasse, Wendeplatz, Rad- und Fussweg, Beleuchtung und Strassenentwässerung inkl. Retentionsanlage)

3.1 Die Grundeigentümerin verpflichtet sich, die folgenden Erschliessungsanlagen nach den Vorgaben der Gemeinde in Anwendung von Art. 109 ff. BauG zu erstellen:

- Erneuerung des ...wegs samt Trottoir und Beleuchtung entlang der Parzelle 1 _____ [...]
- Stichstrasse mit einer Breite von mindestens 4,5 Metern samt Werkleitungen und Beleuchtung auf der Parzelle 1 _____, mit Retentionsanlage für die Strasse, Wege und Wendeplatz [...]
- Wendeplatz auf der Parzelle 1 _____ [...]

- durchgehende Fuss- und Velowegverbindung vom Wendeplatz bis zur Strasse « B. _____ » mit einer Breite von mindestens 2 Metern auf der Parzelle 1 _____ [...].»

Weiter kamen die Parteien überein, dass sämtliche Kosten für die Erstellung der Detailerschliessungsanlagen, «insbesondere Landanteil, Projektierung, Baubewilligungsverfahren, Baukosten, Abmarchung, Notariat, Grundbuchkosten etc.» vollumfänglich von der Grundeigentümerin (Beschwerdeführerin) zu tragen seien (Erschliessungskosten, Ziff. 6). Diese verpflichtete sich, die neu zu erstellenden Detailerschliessungsanlagen «Strasse inkl. Wendeplatz, Trottoir, Rad- und Fussweg» nach deren Abnahme unentgeltlich an die Gemeinde abzutreten (Eigentum und Unterhalt der Erschliessungsanlagen, Ziff. 9 Absatz 2). – Die Überbauung B. _____ wird heute hauptsächlich über den verbreiterten ...weg erschlossen, der nördlich am Gelände vorbeiführt. Die Stichstrasse (...weg) verläuft mitten durch das Areal. Auf der Höhe des hier interessierenden Grundstücks Nr. 4 _____ befindet sich ein Wendeplatz, von dem aus ein Fuss- und Veloweg bis zur Strasse «B. _____» führt, welche die Überbauung gegen Süden hin abgrenzt (vgl. Grundstückgewinnsteuererklärung vom 30.10.2015, Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] Beilage 3 [Grundbuchplankopie]; Art. 76f Abs. 6 des Baureglements der EG ... vom 7. März 1993; Art. 12 der Überbauungsordnung B. _____ vom 20. September 2007).

3.2 Zur Begründung ihrer Qualifikation als Liegenschaftshändlerin macht die Beschwerdeführerin wertvermehrende Aufwendungen für das Grundstück Nr. 1 _____ in der Höhe von insgesamt Fr. ..., ausmachend 26,11 % des Erwerbspreises von Fr. ..., geltend. Nebst den Baukosten von Fr. ... für die Erschliessung der Grundstücke und weiteren nicht streitigen Kosten rechnete sie die anteilmässigen Erwerbskosten des für die Erschliessungsanlagen benötigten Landes im Umfang von 1'153 m², ausmachend Fr. ... bzw. (gerundet) Fr. ... als wertvermehrende Investition auf (vgl. Begleitschreiben vom 30.10.2015 zur Grundstückgewinnsteuererklärung, Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] Ziff. 2; Sprungrekurs vom 17.5.2016, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 63). Bezogen auf das streitbetroffene Grundstück Nr. 4 _____ mit einer Fläche von 745 m² resultieren wertvermehrende Aufwendungen von Fr. ..., ausmachend 26,11 % des anteilmässigen Erwerbspreises. Die

Steuerverwaltung verneinte den wertvermehrenden Charakter dieser Landerwerbskosten und damit die Besteuerung des Gewinns bei der Gewinnsteuer, da die übrigen Auslagen das Mindestmass von 25 % des Erwerbspreises nicht erreichten. Sie trug den strittigen Kosten aber insofern Rechnung, als sie die für die Erschliessungsanlagen benötigte Fläche von 1'153 m² von der ursprünglichen Gesamtfläche des Grundstücks von 11'436 m² in Abzug brachte, wodurch sich der bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigende Erwerbspreis pro Quadratmeter von Fr. ... auf Fr. ... erhöhte (Fr. [Erwerbspreis] : 10'283 m²; vgl. Veranlagungsverfügung vom 15.4.2016 S. 4 f.; Schreiben der Steuerverwaltung vom 5.1.2016; handschriftliche Bemerkungen der Steuerverwaltung auf dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 30.10.2015 Ziff. 2, alle in Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B]).

3.3 Die StRK kam wie die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der (anteilmässige) Landerwerbspreis von Fr. ... nicht zu den wertvermehrenden Investitionen gezählt werden könne. Sie erwog, dass die Kosten für die Erschliessung von Grundstücken zwar grundsätzlich als wertvermehrend gälten. Die unentgeltliche Abtretung des Erschliessungsgrundstücks Nr. 1 _____ «habe aber nichts mit Erschliessungskosten [...] zu tun». Die Abtretung erfolge von Gesetzes wegen unentgeltlich, weil damit auch die Unterhaltslasten auf die Gemeinde übergehen würden. Die Abtretung stehe somit im Zusammenhang mit dem Unterhalt der Erschliessungsanlagen und stelle keine wertvermehrende Auslage dar (angefochtener Entscheid E. 6.4). – Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass sowohl die Kosten für den Landerwerb der Erschliessungsstrasse als auch die weiteren anerkannten Erschliessungskosten zu einer Wertvermehrung der verkauften Baulandparzelle geführt hätten. Mithin seien die gesamten Erschliessungskosten als wertvermehrende Investitionen zu berücksichtigen (Beschwerde Rz. 19 ff.). Dies ergebe sich auch aus folgender Überlegung: Für die Erschliessung von Bauland sei grundsätzlich die Gemeinde zuständig. Sie sei jedoch berechtigt, die entsprechenden Kosten vollständig in Form von Grundeigentümerbeiträgen auf die begünstigten Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer zu überwälzen. Diese Grundeigentümerbeiträge wären unbestrittenermassen als wertvermehrende Auslagen anzuerkennen. Nicht anders könne es sich verhalten, wenn die Grundeigen-

tümerin selbst das für die Erschliessung notwendige Land erworben und die Erschliessungsanlagen auf eigene Kosten erstellt habe. Die anschliessende unentgeltliche Übertragung der Anlagen auf die Gemeinde vermöge den Charakter der Erschliessungskosten als wertvermehrend nicht zu ändern (Beschwerde Rz. 24 ff.).

4.

4.1 Was unter einer wertvermehrenden Arbeit zu verstehen ist, wird weder in Art. 21 Abs. 4 noch in Art. 85 Abs. 4 i.V.m. Art. 129 StG festgelegt. Grundsätzlich wird dem Begriff «wertvermehrend» jedoch der gleiche Sinngehalt beigemessen, wie er im Zusammenhang mit Art. 142 Abs. 1 StG entwickelt worden ist. In beiden Fällen geht es um die Abgrenzung zwischen der Grundstückgewinnsteuer und der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in NStP 2011 S. 9 E. 3.5; zum alten Recht vgl. StRK 17.6.1986, in BVR 1986 S. 389 insb. E. 4; vgl. auch Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 2). Für die Berechnung der 25-Prozent-Quote werden jedoch nur Aufwendungen anerkannt, die eine Wertsteigerung oder Substanzverbesserung des Grundstücks bewirken. Die in Art. 142 Abs. 1 StG ebenfalls erwähnten, im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräusserung eines Grundstücks anfallenden Auslagen sind daher unbeachtlich (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 5). In Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG werden gewisse als wertvermehrend anerkannte Auslagen ausdrücklich genannt; die Aufzählung ist nicht abschliessend (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 2). Als wertvermehrende Investitionen in ein Grundstück gelten insbesondere Bauten oder Einrichtungen wie Neu- und Umbauten, Strassenbauten oder Einrichtungen der Wasserversorgung. Mit der Beschränkung auf «Wertvermehrung[en] am Grundstück» soll ausgeschlossen werden, dass auch finanzielle Beteiligungen an Einrichtungen ausserhalb des Grundstücks (für Schulen und andere Infrastrukturbauten), die sich nur indirekt wertvermehrend auswirken, als anrechenbare Aufwendungen anerkannt werden (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 65). Ebenfalls als wertvermehrend gelten die Grundeigentümerbeiträge, die der Gemeinde gemäss Gesetz oder Gemeindereglement geleistet werden, oder entsprechende vertragliche Kos-

tenbeiträge (Art. 142 Abs. 2 Bst. d StG). Auch hier muss zwischen der Bezahlung von Erschliessungskosten für das Grundstück selber (Detailerschliessung) und dem Beitrag an mittelbare Kosten des Gemeinwesens zuhanden der Gemeindekasse unterschieden werden: Nur Erstere können bei der Gewinnberechnung als wertvermehrnde Aufwendungen angerechnet werden (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 118 f.; vgl. zur Unterscheidung zwischen Investitionen mit direktem bzw. indirektem Mehrwert auch Locher/Kneubühler, Abschöpfung planungsbedingter Mehrwerte und Grundstückgewinnsteuer, in KPG-Bulletin 2000 S. 94 ff., 105 f.). Die Kosten für die Detailerschliessung eines Grundstücks sind dementsprechend auch bei der Berechnung des Anteils wertvermehrender Arbeiten von Liegenschaftshändlerinnen und -händlern zu berücksichtigen (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 5).

4.2 Ausgangspunkt für die vorliegende Streitigkeit bildet der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die (abparzellerte) Baulandparzelle Nr. 4 _____ im Halt von 745 m² zu einem Preis von Fr. ... pro m² an eine private Bauherrschaft verkauft hat (vgl. Kaufvertrag vom 8.8.2014, Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B]). Um baureifes Land verkaufen zu können, musste sie entsprechend der im Planungs- und Infrastrukturvertrag von der Gemeinde übertragenen Verpflichtung die einzelnen abparzellierten Baugrundstücke mit den nötigen Werkleitungen und Zugangsstrassen bzw. -wegen erschliessen. Dazu war nicht nur die Investition in die Erschliessung, sondern auch der Erwerb des dafür erforderlichen Landes (Restparzelle Nr. 1 _____) notwendig. Sowohl die Kosten für die Verbreiterung des ...wegs und den Bau der Stichstrasse samt Werkleitungen als auch die anteilmässigen Landerwerbskosten haben sich *direkt* wertvermehrend auf das Grundstück Nr. 4 _____ ausgewirkt. Daran ändert nichts, dass die Erschliessungsanlagen nur *an* das Grundstück heranzuführen und sich nicht *auf* diesem befinden oder *über* dieses führen und das Grundstück mithin keine körperliche Veränderung erfahren hat (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung vom 20.7.2016 Ziff. 5.3 am Ende, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 76). Gerade Strassenbauten führen typischerweise nicht zwingend über ein Grundstück; trotzdem gelten sie gemäss Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG (wie auch Schutzbauten) ausdrücklich als Wertvermehrung *am Grundstück*

(anschaulich Locher/Kneubühler, a.a.O., S. 105 f., die aus diesem Grund die ausdrückliche Bezeichnung von Grundeigentümerbeiträgen als wertvermehrnde Aufwendungen in Art. 142 Abs. 2 Bst. d StG als entbehrlich erachten). Auslagen für die Detailerschliessung von Grundstücken führen im Gegensatz zu Kostenbeteiligungen an anderen Infrastrukturbauten der Gemeinde wie Schulen zu einer *unmittelbaren* Wertsteigerung des Grundstücks. Unabhängig davon, ob die Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer die Erschliessung selbst erstellen oder sich mit Grundeigentümerbeiträgen oder vertraglichen Kostenbeiträgen an die Gemeinde daran beteiligen, gelten die entsprechenden Auslagen der Grundeigentümerschaft somit als wertvermehrnd und sind folglich auch im Zusammenhang mit der von Liegenschaftshändlerinnen und -händlern gemäss Art. 21 Abs. 4 und Art. 85 Abs. 4 i.V.m. Art. 129 StG zu erreichenden Quote zu berücksichtigen (vgl. auch Beschwerde Rz. 24 ff.).

4.3 Sowohl die Steuerverwaltung als auch die StRK anerkennen zwar die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Erstellung der Erschliessungsanlagen als wertsteigernd, nicht aber die Auslagen für den Erwerb der dafür benötigten 1'153 m² (vgl. vorne E. 3.2 f., auch zum Folgenden). Die StRK hat die Frage der Berücksichtigung der Landerwerbskosten als wertvermehrnde Arbeiten im Sinn von Art. 85 Abs. 4 StG einzig unter dem Aspekt der unentgeltlichen Übertragung der gesamten Erschliessungsanlagen an die Gemeinde geprüft und mit Blick auf die künftige Unterhaltspflicht der Gemeinde verneint (angefochtener Entscheid E. 6.4). Ihre Argumentation ist insofern widersprüchlich, als mit dieser Begründung auch der wertvermehrnde Charakter der Kosten für den Bau von Strassen und Werkleitungen verneint werden müsste. Zwar bildet der Übergang der Unterhaltslast Grund für die unentgeltliche Übertragung des Eigentums an die Gemeinde, jedoch entgegen der Ansicht der StRK nicht im Sinn einer Gegenleistung für den späteren Unterhalt. Die Gemeinde kann die Kosten für Detailerschliessungsstrassen bis zu 100 % auf die Grundeigentümerschaft überwälzen (Art. 112 Abs. 1 Bst. a des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 [BauG; BSG 721.0], Art. 11 des Dekrets vom 12. Februar 1985 über die Beiträge der Grundeigentümer an Erschliessungsanlagen und an weitere öffentliche Werke und Massnahmen [Grundeigentümerbeitragsdekret, GBD; BSG 732.123.44]; für die Finanzierung

von Versorgungs- und Entsorgungsanlagen vgl. Art. 111 Abs. 1 Bst. b BauG i.V.m. Art. 21 ff. GBD). Die Kostenbeteiligung der Grundeigentümerschaft mit Grundeigentümerbeiträgen bezieht sich auf die gesamten Kosten des Strassenbaus, einschliesslich der Kosten für den Landerwerb (Art. 11 Abs. 2 GBD; Zaugg/Ludwig, Kommentar zum bernischen BauG, Band II, 4. Aufl. 2017, Art. 112 N. 11 Bst. a; für die Finanzierung von Anlagen der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung vgl. Zaugg/Ludwig, a.a.O., Art. 111 N. 4 und 7). Wenn die Gemeinde wie hier die Planung und Erstellung von Erschliessungsanlagen der Grundeigentümerin vertraglich überbunden hat, gelten die entsprechenden Kostenbeiträge gemäss ausdrücklicher Regelung von Art. 142 Abs. 2 lit. d StG als wertvermehrende Aufwendungen. Schliesslich sind die Erwägungen der StRK auch deshalb nicht stichhaltig, weil der Unterhalt der Gemeindestrassen, wozu auch Detailerschliessungsstrassen gehören, ohnehin der Gemeinde obliegt, unabhängig davon, welcher Anteil der Kosten von den Grundeigentümerinnen und Grundeigentümern getragen wird (vgl. Art. 41 des Strassengesetzes vom 4. Juni 2008 [SG; BSG 732.11]; Beschwerde Rz. 29, 35).

4.4 Die Steuerverwaltung wendet ein, falls in der Unentgeltlichkeit der Übertragung der Erschliessungsanlagen eine Gegenleistung für die reduzierten bzw. erlassenen Grundeigentümerbeiträge erblickt werde, müsste der dadurch von der Grundeigentümerschaft erlangte Vorteil bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als Erlösbestandteil aufgerechnet werden (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 20.7.2016 Ziff. 5.3, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 77). Dieser Einwand ist nicht stichhaltig: Die Beschwerdeführerin hat die unbestrittene Anerkennung von Grundeigentümerbeiträgen als wertvermehrende Arbeiten nur erwähnt, um eine Ungleichbehandlung aufzuzeigen (vorne E. 3.3). Tatsächlich ist unter Rechtsgleichheitsaspekten nicht einsichtig, weshalb eine Grundeigentümerschaft, die die Erschliessung auf eigene Kosten plant und realisiert, steuerlich anders behandelt werden sollte als diejenige, die sich mit Grundeigentümerbeiträgen an den entsprechenden Kosten (inkl. Landanteil) beteiligt. Gerade weil mit der Sonderbehandlung der gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerinnen und -händler die auf eigenen Tätigkeiten und Investitionen beruhenden und damit nicht «unverdienten» Mehrwerte der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer und nicht der Grundstückgewinnsteuer unterstellt

werden sollen, erschiene eine Ungleichbehandlung umso fragwürdiger (vgl. vorne E. 2.2). Inwiefern die von Gesetzes wegen unentgeltlich erfolgte Abtretung der Erschliessungsanlagen an die Gemeinde an der Qualifizierung der Erschliessungskosten als wertvermehrende Arbeiten etwas ändern sollte, ist nicht ersichtlich. In diesem Vorgang eine irgendwie geartete Gegenleistung der Gemeinde zu sehen und einen Erlös aufrechnen zu wollen, entbehrt von vornherein jeglicher sachlichen Grundlage (vgl. auch E. 4.3 hiervor). Massgebend ist einzig, dass die Detailerschliessung zu einer direkten Wertsteigerung der Baulandparzelle geführt hat und dass keine Rolle spielen kann, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Form sich die Grundeigentümerschaft an den entsprechenden Kosten beteiligt. Auch wenn die Gemeinde die Erschliessung (vor-)finanziert und ihr die Grundeigentümerschaft lediglich das hierfür benötigte Land unentgeltlich abtritt, wären die entsprechenden Landerwerbskosten bei Letzterer als wertvermehrend anzuerkennen (vgl. für den Kanton Zürich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 221 N. 74). Die Beschwerdeführerin trägt in Bezug auf die Überbauung B._____ vertragsgemäss die gesamten Erschliessungskosten samt Aufwendungen für den Landerwerb, weshalb die entsprechenden Auslagen bei ihr als wertvermehrend zu berücksichtigen sind.

4.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch die Erstellung der Erschliessungsanlagen die anliegenden Grundstücke und insbesondere das hier interessierende Grundstück Nr. 4_____ einen direkten Mehrwert erfahren haben. Die Kosten für den Erwerb des Landes, das die Beschwerdeführerin zwingend benötigte, um die Erschliessungsstrasse samt Werkleitungen zu erstellen, sind mithin wertvermehrend im Sinn von Art. 85 Abs. 4 i.V.m. Art. 142 StG. Die Beschwerdeführerin hat somit gesamthaft im Umfang von mehr als 25 % des Erwerbspreises wertvermehrende Arbeiten am veräusserten Grundstück ausgeführt. Sie ist demnach als Liegenschaftshändlerin gemäss Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG zu qualifizieren, weshalb der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 4_____ der Gewinnsteuer unterliegt.

5.

5.1 Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und der angefochtene Entscheid ist aufzuheben. Die Sache ist zur neuen Veranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5.2 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). Die Beschwerdeführerin hat Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). In seiner Kostennote vom 7. Juni 2019 macht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 4'800.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 139.60 und MWSt von Fr. 380.35 geltend. Da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <<https://www.uid.admin.ch>>), kann sie die von ihrem Rechtsvertreter auf sie überwälzte Mehrwertsteuer in ihrer eigenen Mehrwertsteuerabrechnung als Vorsteuer abziehen. Ihr ist folglich kein Aufwand für Mehrwertsteuer angefallen und deren Abgeltung käme einer Überentschädigung gleich. Deshalb ist nach Praxis des Verwaltungsgerichts bei der Bestimmung des Parteikostenersatzes die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen (BVR 2015 S. 541 E. 8.2).

5.3 Für das Verfahren vor der StRK sind ebenfalls keine Kosten zu erheben (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 sowie Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Zur Festsetzung der Parteientschädigung der vor der Vorinstanz berufsmässig vertretenen obsiegenden Beschwerdeführerin sind die Akten vorab an die StRK zurückzuweisen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; vgl. BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

6.

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 und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. September 2017 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. a) Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Verfahrenskosten erhoben.

b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 4'939.60 (inkl. Auslagen), zu ersetzen.
3. a) Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.

b) Zur Festsetzung der Parteientschädigung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend im Sinn von Ziff. 1 des Dispositivs an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern

- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (zusammen mit den Vorakten)
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.