

100.2018.227U  
ARB/SES/SRE

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 17. September 2019**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Seiler

**A. \_\_\_\_\_ SA**  
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 2012; Vergütungszins (Entscheid  
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 12. Juni 2018;  
100 17 126)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Vertrag vom 26. Juni 2012 verkaufte die ausserhalb des Kantons Bern domizilierte A. \_\_\_\_\_ SA das Grundstück ... Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 19'150'000.--. Am 19. Februar 2013 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Grundstückgewinnsteuer bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 7'503'000.-- auf Fr. 3'070'873.65. In Ergänzung dazu berücksichtigte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 21. Juli 2015 nachträglich den Betriebsverlust der A. \_\_\_\_\_ SA für das Jahr 2012 und reduzierte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 1'737'902.45. Mit Bezugsverfügung vom 8. Februar 2017 legte die Steuerverwaltung den Vergütungszins für die zu viel bezahlte Gewinnsteuer auf Fr. 96'973.65 fest.

### **B.**

Dagegen erhob die A. \_\_\_\_\_ SA am 11. März 2017 Einsprache, welche die Steuerverwaltung antragsgemäss als Sprungrekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Diese wies den Sprungrekurs mit Entscheid vom 12. Juni 2018 ab, soweit sie darauf eintrat.

### **C.**

Dagegen hat die A. \_\_\_\_\_ SA am 16. Juli 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Anträgen:

«Der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben.

Die zu 3 % zinspflichtige Rückerstattung von Fr. 1'332'971.20 sei bereits ab dem 19. September 2012 zu verzinsen und nicht erst ab 28. Februar 2013.

Entsprechend sei der Zinsbetrag auf Fr. 114'857.70 festzusetzen für 1034/360 Zinstage, statt auf Fr. 96'973.65 für 873/360 Zinstage.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, Letzteres insbesondere im Hinblick auf die übermässig lange Verfahrensdauer vor allen Instanzen, gerechnet seit 22. August 2015.»

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 7. August 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 24. August 2018 die 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** Der Streitwert erreicht den Betrag von Fr. 20'000.-- nicht, weshalb der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

## 2.

Die Beschwerdeführerin verkaufte am 26. Juni 2012 das Grundstück ... Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ zu einem Kaufpreis von Fr. 19'150'000.-- (Kaufvertrag, Vorakten Steuerverwaltung [act. 3C] pag. 31). Auf Anfrage der Beschwerdeführerin berechnete die Steuerverwaltung die voraussichtlich anfallende Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 3'070'873.65 (Schreiben der Steuerverwaltung, act. 3C pag. 37). Diesen Betrag stellte die Beschwerdeführerin auf Verlangen der Käuferin auf einem Sperrkonto sicher (Beschwerde Ziff. 1 f.; vgl. auch Kaufvertrag, act. 3C pag. 25; Schreiben der Steuerverwaltung, act. 3C pag. 37; Einsprache act. 3C pag. 102). Der Grundbucheintrag erfolgte am 19. September 2012 (Grundbuchmeldung, act. 3C pag. 39). Am 19. Februar 2013 veranlagte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 7'503'000.-- und legte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 3'070'873.65 fest (Veranlagungsverfügung, act. 3C pag. 45). Diesen Betrag stellte sie der Beschwerdeführerin am 25. Februar 2013 in Rechnung, worauf diese die Forderung am 28. Februar 2013 beglich (Steuerrechnung und Entscheidrechnung, Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 146 und 147). Mit Ergänzungsverfügung vom 21. Juli 2015 berücksichtigte die Steuerverwaltung den in der Steuerperiode 2012 angefallenen Betriebsverlust der Beschwerdeführerin von Fr. 3'242'120.-- und reduzierte den Grundstückgewinn auf Fr. 4'260'800.-- (Ergänzungsverfügung, act. 3C pag. 140). Am 24. Juli 2015 kündigte die Steuerverwaltung, Inkassostelle, der Beschwerdeführerin die Rückerstattung der zu viel bezahlten Grundstückgewinnsteuern in der Höhe von Fr. 1'737'902.45 sowie die Erstattung eines Vergütungszinses von Fr. 96'973.65 an und zahlte ihr den Gesamtbetrag von Fr. 1'429'944.85 am 20. August 2015 aus (Entscheidrechnung, act. 3B pag. 157; Kontoauszug act. 3B pag. 189). Auf Verlangen der Beschwerdeführerin erliess die Steuerverwaltung am 8. Februar 2017 eine Bezugsverfügung über die Berechnung und die Höhe des Vergütungszinses (act. 3B pag. 184).

### **3.**

Streitig ist, ob die Steuerverwaltung den Beginn der Verzinsung der zurückzuerstattenden Grundstückgewinnsteuer 2012 zu Recht auf den 28. Februar 2013 und somit auf das Datum der Zahlung der Steuer gelegt hat oder ob das Datum des Grundbucheintrags vom 19. September 2012 massgebend gewesen wäre. Sollte Letzteres zutreffen, würde sich der Vergütungszins von Fr. 96'973.65 auf Fr. 114'857.70 erhöhen.

**3.1** Die Beschwerdeführerin bringt hierzu Folgendes vor: Das kantonale Recht sehe – obwohl bundesrechtlich nicht vorgegeben – zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuer ein gesetzliches Pfandrecht zugunsten des Kantons vor. Da die Grundstückgewinnsteuer von der Verkäuferschaft geschuldet sei, das gesetzliche Grundpfandrecht jedoch das Grundstück und damit die Käuferschaft belaste, werde in der Regel vereinbart, dass die veräussernde Partei die Grundstückgewinnsteuer in der voraussichtlichen Höhe ab dem Verkaufszeitpunkt sicherstelle. Dies führe dazu, dass die Steuer für die steuerpflichtige Person wirtschaftlich betrachtet bereits mit der Eigentumsübertragung fällig werde und nicht erst mit der Veranlagung. Indem der Kanton Bern ein gesetzliches Pfandrecht vorsehe, aber anders als andere Kantone keine Vorauszahlung der Grundstückgewinnsteuer ermögliche, werde die steuerpflichtige Person gezwungen, einen hohen Betrag über längere Zeit praktisch zinslos sicherzustellen. Die Beschwerdeführerin ist daher der Meinung, die rechtlichen Grundlagen des Steuerbezugs sowie deren Anwendung im konkreten Fall stünden im Widerspruch zum Willkürverbot, dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

**3.2** Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstückgewinnsteuer. 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]). Das StG unterscheidet bei der Grundstückgewinnsteuer

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 Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zu erheben und hat im Gegenzug solche Gewinne 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.). Das monistische System wird jedoch insbesondere dadurch gelockert, dass gemäss Art. 143 Abs. 2 StG eine buchführende steuerpflichtige Person Geschäftsverluste, die sie in der Bemessungsperiode erleidet, in welcher der Grundstückgewinn erzielt wurde, vom Grundstückgewinn abziehen kann (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 128 N. 4 ff. bzw. Art. 143 N. 15 ff.). Zur Sicherung der Steuerforderung besteht gestützt auf Art. 241 Abs. 1 Bst. b StG zugunsten des Kantons ein gesetzliches Grundpfandrecht (vgl. auch Art. 836 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210] sowie Art. 109 Bst. b des Gesetzes vom 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [EG ZGB; BSG 211.1]).

**3.3** Die Grundstückgewinnsteuer wird nach Art. 232 Abs. 1 Bst. c StG mit der Zustellung der definitiven oder provisorischen Rechnung fällig. Die Verlustanrechnung erfolgt erst nachträglich im Rahmen einer Ergänzung der Veranlagung gemäss Art. 178 Abs. 3 Bst. b StG. Auf der Grundlage der (ergänzten) Veranlagungsverfügung und der bisher geleisteten Zahlungen wird über die Steuerforderung abgerechnet; zu wenig bezahlte Beträge werden nachgefordert, zu viel bezahlte Beträge zurückerstattet. Die Forderung zugunsten der steuerpflichtigen Person wird in einer selbständig anfechtbaren Bezugsverfügung festgehalten (definitiver Steuerbezug; Art. 235 StG). Für einen in Rechnung gestellten und bezahlten, aber gemäss rechtskräftiger Veranlagung nicht geschuldeten Betrag wird ein Vergütungszins erstattet (Art. 237 Abs. 2 StG; Art. 7 Abs. 1 Bezugsverordnung [BEZV; BSG 661.733]). Die Pflicht zur Verzinsung besteht nur für in Rechnung gestellte Steuerbeträge (Art. 11 BEZV). Der Vergütungszins wird für die Zeit von der Zahlung des Steuerbetrags ohne Unterbrechung bis zum Datum des letzten Entscheids berechnet (Art. 22 Abs. 1 BEZV). Die Zins-

sätze werden vom Regierungsrat entsprechend dem bestehenden und zu erwartenden Zinsniveau jeweils für ein Steuerjahr festgesetzt. Für die Jahre 2012 bis 2015 betragen der Verzugs- und der Vergütungszins je 3 % (Art. 246 Abs. 2 Bst. d StG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 BEZV; Anhang 1 Art. A1-1 BEZV).

**3.4** Gestützt auf Art. 237 Abs. 3 StG kann der Regierungsrat die Vorauszahlung von Steuern vorsehen und deren Verzinsung festlegen. Bei den periodischen Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern der natürlichen Personen ist eine Vorauszahlung gemäss Art. 8a BEZV möglich, nicht hingegen bei der Grundstückgewinnsteuer. Der Vorauszahlungszins bei periodischen Steuern lag im Jahr 2012 bei 1 %, in den Jahren 2013 bis 2015 bei 0,25 % (Art. 8b BEZV i.V.m. Anhang 1 Art. A1-1 BEZV).

#### **4.**

Nach dem Ausgeführten hat die Steuerbehörde den Vergütungszins den massgebenden Bestimmungen entsprechend korrekt berechnet, was die Beschwerdeführerin nicht bestreitet. Sie stellt jedoch die Rechtmässigkeit der gesetzlichen Grundlagen zum Steuerbezug an sich in Frage.

**4.1** Art. 66 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) berechtigt und verpflichtet die Justizbehörden zur Überprüfung der Rechts- und Verfassungskonformität der kantonalen Normen, die dem konkreten Entscheid zugrunde liegen (akzessorische Normenkontrolle, auch inzidente, konkrete oder vorfrageweise Normenkontrolle genannt). Ergibt die Prüfung, dass kantonale Erlasse höherrangigem Recht widersprechen, dürfen sie nicht angewandt werden und der gestützt auf sie ergangene, angefochtene Entscheid ist aufzuheben (BVR 2018 S. 289 E. 4.4, 2014 S. 535 E. 2.1, 2014 S. 14 E. 3.1). Zu prüfen ist folglich, ob die hier massgebenden kantonalen Normen im StG und in der BEZV übergeordnetes Recht verletzen, weil sie die Möglichkeit der Vorauszahlung bei der Grundstückgewinnsteuer und die Verzinsung zu hoher Vorauszahlungen nicht vorsehen.

**4.2** Die Kantone sind in der Ausgestaltung ihrer Steuerhoheit selbständig, soweit sie darin nicht durch ausdrückliche Vorschriften der Bundesverfassung oder allgemeine grundrechtliche Vorgaben beschränkt werden. Zusätzlich haben sie die vom Bund gestützt auf Art. 129 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) erlassenen Bestimmungen zur Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden in Bezug auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht sowie Steuerstrafrecht zu beachten (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 60 f.; Reich/Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N. 11 ff.).

**4.3** Das zum Zwecke der formellen Steuerharmonisierung erlassene StHG bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung auszugestalten ist (Art. 1 Abs. 1 StHG; Madeleine Simonek, in Basler Kommentar, 2015, Art. 129 BV N. 4 ff.; Reich/Beusch, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N. 29 f.). Es schreibt den Kantonen unter anderem vor, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG), regelt diese jedoch nicht in allen Einzelheiten (vgl. Art. 12 StHG). Soweit das StHG keine Vorschriften enthält, verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber ein erheblicher Gestaltungsspielraum (Art. 1 Abs. 3 StHG; vgl. BGE 143 II 382 E 2.1, 134 II 124 E. 3.2; BVR 2015 S. 282 E. 5.1, 2010 S. 462 E. 6.2; Zwahlen/Nyffenegger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 12 StHG N. 2). Die Modalitäten des Steuerbezugs werden im StHG weder generell noch in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer geregelt. Der Bezug von Steuern ist nicht harmonisiert (Madeleine Simonek, a.a.O., Art. 129 BV N. 31; Peter Locher, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, 2014, S. 10). Die Kantone sind somit in der Ausgestaltung des Steuerbezugs und insbesondere der Festlegung der Verzinsung frei. Sie sind dementsprechend auch nicht gehalten, eine Vorauszahlungsmöglichkeit zu schaffen und darauf einen Vergütungszins zu leisten.

**4.4** Eine solche Verpflichtung ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass der Kanton Bern für die Sicherung der Grundstückgewinnsteuer ein

gesetzliches Pfandrecht vorgesehen hat. Die Beschwerdeführerin erkennt im Fehlen einer entsprechenden Regelung für Fälle wie den vorliegenden einen Verstoss gegen grundrechtliche Vorgaben. Sie beruft sich dabei auf das Willkürverbot, das Gebot von Treu und Glauben sowie das Gebot zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

**4.4.1** Gestützt auf Art. 9 BV und Art. 11 KV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Ein Erlass oder einzelne Bestimmungen davon sind willkürlich, wenn sie sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lassen oder sinn- und zwecklos sind (BGE 134 I 23 E. 8, 129 I 1 E. 3 S. 3; BVR 2018 S. 289 E. 4.4, 2014 S. 535 E. 2.1, 2005 S. 97 E. 6.3.1). Wo sachliche Gründe fehlen, hat die Norm einen rein schikanösen Charakter und bewirkt damit eine grobe Ungerechtigkeit. Sinn- und zwecklos sind Regelungen, die an einer tief greifenden Widersprüchlichkeit leiden (Kiener/Kälin/Wyttenbach, Grundrechte, 3. Aufl. 2018, S. 412; vgl. auch Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl. 2008, S. 8 ff. mit Hinweisen).

**4.4.2** Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sind die Bestimmungen zum Bezug der Grundstückgewinnsteuer willkürlich, weil sie keine Möglichkeit zur Vorauszahlung der Grundstückgewinnsteuer einräumen, obwohl das gesetzliche Grundpfandrecht in aller Regel dazu führt, dass die steuerpflichtige Person den Steuerbetrag zum Zeitpunkt des Grundstückverkaufs sicherstellen muss und somit nicht mehr gewinnbringend über das Geld verfügen kann. – Das gesetzliche Grundpfandrecht gemäss Art. 241 StG hat zum Zweck, die Einbringlichkeit der Steuerforderung zu sichern. Es beschlägt bei der Grundstückgewinnsteuer das Verkaufsobjekt und steht insofern in unmittelbarem Zusammenhang mit der zu sichernden Steuerforderung (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 394 f.). Es trifft zu, dass die Käuferschaft von der Verkäuferschaft in aller Regel die Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer verlangt, da sie als neue Eigentümerin durch das Grundpfand belastet wird. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausgeführt hat, handelt es sich bei dieser Sicherstellung jedoch um ein rein privatrechtliches Geschäft. Selbst wenn das Bestehen eines Grundpfandrechts zur Sicherung der Grund-

stückgewinnsteuer Auslöser für eine privatrechtliche Sicherstellung dieser Steuer ist, steht es den Vertragsparteien frei, auf eine solche zu verzichten (vgl. Bezugsverfügung S. 2, act. 3B pag. 184). Es ist nicht Aufgabe des Staates, für nachteilige Auswirkungen der durch eine gesetzliche Regelung motivierten privatrechtlichen Vorkehrungen Entschädigungen zu leisten. Gerade unter Berücksichtigung einer von der Beschwerdeführerin geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann vom Kanton nicht verlangt werden, dass er in einer Zeit relativ leichter Geldbeschaffung für die Finanzierung von Grundstückkäufen und tiefer bis negativer Verzinsung von Bankguthaben vor der tatsächlichen Fälligkeit von Steuerforderungen Akontozahlungen entgegennimmt und zu über den Marktzinsen liegenden Zinssätzen verzinst. Vor diesem Hintergrund hat der Regierungsrat denn auch die Zinsen für die Vorauszahlungen bei den periodischen Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern gemäss Art. 8a BEZV in den letzten Jahren schrittweise auf 0 % gesenkt (Anhang 1 Art. A1-1 BEZV). Die Bezugsmodalitäten des Kantons Bern, die keine Zahlung der Grundstückgewinnsteuer im Voraus samt Verzinsung vorsehen, stützen sich demzufolge auf sachliche Gründe und sind keineswegs sinn- und zwecklos. Die hier interessierenden Bestimmungen sind weder willkürlich, noch verstossen sie gegen das Gebot von Treu und Glauben.

**4.4.3** Der in Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 104 Abs. 1 KV festgelegte Grundsatz der Bemessung der direkten Steuern nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bedeutet, dass jede Person im Verhältnis der ihr zur Verfügung stehenden Mittel und der ihre Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll (vgl. etwa BGE 140 II 248 E. 3.6.3; VGE 22621/22622 vom 13.11.2006 E. 2.4, je mit Hinweisen; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 58 N. 7). Inwiefern die fehlende Möglichkeit der Vorauszahlung von Grundstückgewinnsteuern und einer entsprechenden Verzinsung das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzen soll, wird von der Beschwerdeführerin nicht dargetan und ist auch nicht ersichtlich, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen.

## 5.

**5.1** 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; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

**5.2** Soweit die Beschwerdeführerin eine Entschädigung «insbesondere im Hinblick auf die übermässig lange Verfahrensdauer vor allen Instanzen» verlangt, fehlt es hierfür an den notwendigen Voraussetzungen: Nach Art. 108 Abs. 3 VRPG hat die unterliegende Partei der Gegenpartei die Parteikosten zu ersetzen, sofern nicht deren prozessuales Verhalten oder die besonderen Umstände eine andere Kostenaufgabe gebieten. Der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin sind keine ersatzfähigen Parteikosten angefallen (Art. 104 Abs. 1 VRPG), weshalb sich die Prüfung des Vorliegens besonderer Umstände von vornherein erübrigt. Solche wären im Übrigen selbst dann nicht gegeben, wenn der Steuerverwaltung vorzuwerfen wäre, sie habe zu lange zugewartet, bis sie auf das als «Einsprache» bezeichnete Schreiben der Beschwerdeführerin vom 22. August 2015 reagierte. Eine gewichtige behördliche Fehlleistung, die eine vom Unterliegerprinzip abweichende Kostenverlegung rechtfertigen würde, ist darin jedenfalls nicht zu erblicken (BVR 2004 S. 37 E. 3). Zudem zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, inwiefern ihr durch die Verfahrensdauer ein wesentlicher Mehraufwand bzw. ein Schaden entstanden sein soll. Was schliesslich die Ausrichtung einer sog. Billigkeitsentschädigung anbelangt, setzt diese ein Obsiegen in der Sache voraus, was auf die Beschwerdeführerin nicht zutrifft (Art. 104 Abs. 2 VRPG; vgl. BVR 2012 S. 1 E. 6; vgl. auch VGE 2014/133 vom 22.5.2015 E. 3.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 104 N. 12 mit Hinweisen).

**Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

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

Die Einzelrichterin:

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.