

100.2018.230U
HAT/SBE/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 18. März 2019

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Steinmann
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
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 2014 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 12. Juni 2018; 100 15 338)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG erwarb in den Jahren 2011 und 2012 in ... die Grundstücke Gbbl. Nrn. 1_____, 2_____, 3_____ und 4_____ zum Preis von insgesamt Fr. 4'310'000.-- und realisierte darauf eine gewerbliche Überbauung. Am 2. Juli 2014 wurde ein Teil des Grundstücks Gbbl. Nr. 3_____ mit dem im Eigentum des Kantons Bern stehenden benachbarten Grundstück Gbbl. Nr. 5_____ vereinigt und das Grundstück Gbbl. Nr. 2_____ auf die Parzellen Gbbl. Nrn. 5_____ und 4_____ aufgeteilt und im Grundbuch gelöscht. Mit Kaufvertrag gleichen Datums verkaufte die A._____ AG die Grundstücke Gbbl. Nrn. 1_____, 3_____ und 4_____ für Fr. 17'162'000.-- an die B._____. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die A._____ AG mit Verfügung vom 17. Juni 2_____ für das Jahr 2014 auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 2'390'100.--. Unter Berücksichtigung eines Spekulationszuschlags von 20 % für das Grundstück Gbbl. Nr. 1_____ und eines solchen von 35 % für die Grundstücke Gbbl. Nrn. 3_____ und 4_____ ergab sich eine Steuerforderung von Fr. 1'186'364.--.

B.

Gegen diese Verfügung gelangte die A._____ AG mit einer als Einsprache bzw. Sprungrekurs bezeichneten Eingabe vom 16. Juli 2015 an die Steuerverwaltung, die diese antragsgemäss an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Mit Entscheid vom 12. Juni 2018 wies die StRK den Rekurs ab und nahm zudem eine reformatio in peius vor. Sie kürzte die Anlagekosten um Fr. 162'000.-- und wies die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

C.

Am 16. Juli 2016 hat die A. _____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und folgende Rechtsbegehren gestellt:

- «1. Der Entscheid der StRK vom 12. Juni 2018 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer ohne Spekulationszuschlag zu erheben.
2. Eventualiter sei der Entscheid der StRK vom 12. Juni 2018 aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zu Lasten der Beschwerdegegnerin.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 8. August 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 24. August 2018 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. 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 Rechtsbegehren sind im Licht der Begründung und der darin enthaltenen Rügen zu lesen (BVR 2015 S. 193 E. 2.5; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 11 und Art. 25 N. 14). Aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin ergibt sich, dass diese formell zwar bloss eine Veranlagung ohne Spekulationszuschlag verlangt, sich in der Sache aber auch gegen die im vorinstanzlichen Verfahren vorgenommene reformatio in peius wendet.

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

2.

Die Beschwerdeführerin wirft der StRK in Zusammenhang mit der vorgenommenen reformatio in peius vor, sie sei überspitzt formalistisch vorgegangen, indem sie ihre per E-Mail getätigte Stellungnahme unbeachtet gelassen habe, anstatt eine kurze Nachfrist zur Verbesserung anzusetzen.

2.1 Gemäss Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung (vgl. auch Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]). Das Verbot des überspitzten Formalismus wird im Rahmen dieser Garantie gewährleistet (Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl. 2008, S. 832 f.). Nach der Rechtsprechung liegt überspitzter Formalismus vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und dem Bürger oder der Bürgerin den Rechtsweg in unzulässiger Form versperrt. Prozessuale Formen sind unerlässlich, um die ordnungsgemässe und rechtsgleiche Abwicklung der Verfahren sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten. Nicht jede prozessuale Formstrenge stellt demnach eine Verfassungsverletzung dar. Über-

spitzter Formalismus ist nur gegeben, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (statt vieler BGE 142 I 10 E. 2.4.2, 135 I 6 E. 2.1, 134 II 244 E. 2.4.2, je mit Hinweisen; BVR 2015 S. 301 E. 3.1, 2008 S. 90 E. 4.2).

2.2 Die StRK kündigte der Beschwerdeführerin am 15. März 2018 eine sog. *reformatio in peius* an (act. 3A pag. 153). Sie führte aus, dass sie in Erwägung ziehe, die der Einzelunternehmung C. _____ bezahlten Vermittlungsprovisionen nicht als Teil der Anlagekosten anzuerkennen, und setzte eine Frist zur Stellungnahme bis zum 6. April 2018. Nachdem die Beschwerdeführerin innert Frist nicht auf dieses Schreiben der StRK reagiert hatte, erkundigte sich der zuständige Gerichtsschreiber am 16. April 2018 bei ihrem Rechtsvertreter, ob sie auf Stellungnahme verzichte. Aus der Aktennotiz zu diesem Gespräch geht hervor, dass sich der Vertreter der Beschwerdeführerin zwar mündlich zur Sache äusserte, zugleich aber auch bestätigte, bewusst keine Antwort eingereicht zu haben (Verbal vom 16.4.2018, act. 3A pag. 154). Zwei Tage nach diesem Telefonat liess sich der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin per E-Mail zur Rolle der C. _____ beim Verkauf der Liegenschaften doch noch einlässlich vernehmen (E-Mail vom 18.4.2018, act. 3A pag. 156). Am 12. Juni 2018 erging der Entscheid der StRK, ohne dass die E-Mail berücksichtigt worden wäre. Die StRK erwog insoweit, dass einerseits der Vertreter der Beschwerdeführerin erklärt habe, von einer Antwort abzusehen, und andererseits eine E-Mail keine gültige Form der Eingabe darstelle (angefochtener Entscheid E. 4.3 a.E.). – In der Beschwerdeschrift wird nun geltend gemacht, der Vertreter habe anlässlich des Telefongesprächs angekündigt, unverzüglich eine Stellungnahme per E-Mail zu senden, was er in der Folge auch getan habe (Beschwerde Rz. 86).

2.3 Im vom Grundsatz der Schriftlichkeit beherrschten Verwaltungs- und Verwaltungsjustizverfahren sind Eingaben in Papierform zu machen und zu unterzeichnen (Art. 31 f. VRPG; vgl. auch Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 31 N. 1). Eingaben in elektronischer Form genügen der Schriftform nicht und werden deshalb als ungültig betrachtet. Solange die nötigen

Voraussetzungen für den elektronischen Rechtsverkehr nicht geschaffen sind, ist die elektronische Kommunikation mit Unsicherheiten behaftet, u.a. was die Identifizierung der Absenderin oder des Absenders sowie die Vollständigkeit und Echtheit des versandten Dokuments betrifft. Damit in Verwaltungs- und Gerichtsverfahren elektronisch verkehrt werden kann, müssen vorgängig die erforderlichen gesetzlichen Regelungen erlassen werden (BVR 2011 S. 564 E. 2.3.2; vgl. auch BGE 142 IV 299 E. 1.1, 142 V 152 E. 2.4). Die StRK hat demnach zu Recht erwogen, die E-Mail vom 18. April 2018 stelle keine gültige Stellungnahme zur mit Schreiben vom 15. März 2018 in Aussicht gestellten *reformatio in peius* dar. Die erwähnten Unsicherheiten bei Eingaben mittels E-Mail bilden einen sachlichen Grund für das Formerfordernis der Schriftlichkeit, weshalb dessen strikte Anwendung nicht gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstösst (BGE 142 IV 299 E. 1.3.2 f.). Soweit die Beschwerdeführerin die StRK verpflichtet wähnt, ihr eine Nachfrist zur Korrektur des Formmangels anzusetzen, übersieht sie, dass die angesetzte Frist zur Stellungnahme längst abgelaufen war. Zwar hat die StRK mit dem Telefonanruf vom 16. April 2018 ihre Bereitschaft signalisiert, eine allfällige Eingabe trotz Fristablauf noch zu berücksichtigen. Die Frist für die Stellungnahme ist dadurch jedoch nicht verlängert worden, weshalb das Ansetzen einer Nachfrist von vornherein nicht in Frage kam. Ohnehin besteht eine Pflicht der Rechtsmittelbehörde, auf einen sofort erkennbaren Formfehler hinzuweisen und eine Nachfrist zu dessen Verbesserung zu gewähren, nur bei unfreiwilligen Unterlassungen. Von fachkundigen Personen, insbesondere einem Rechtsanwalt, darf erwartet werden, dass sie ihre Eingaben formgerecht machen (BGE 142 IV 299 E. 1.3.4 f., 142 I 10 E. 2.4.3 ff.). Der (im bernischen Anwaltsregister eingetragene) Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin musste um das Erfordernis der Schriftform wissen und hätte die fragliche Stellungnahme ohne weiteres schriftlich anstatt per E-Mail machen können.

3.

3.1 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 Perso-

nen, 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 Anlagekosten zu berücksichtigende 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 namentlich die Provisionen und Auslagen für die Vermittlung des Kaufs oder Verkaufs (Art. 142 Abs. 2 Bst. b StG).

3.2 In der Sache ist zunächst strittig, ob die StRK bezüglich der Anlagekosten zu Recht eine reformatio in peius vorgenommen hat. – Die Steuerverwaltung setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 2'390'100.-- fest, wobei sie für das Grundstück Gbbl. Nr. 1 _____ Vermittlungsprovisionen von Fr. 323'136.-- und Fr. 149'600.-- sowie für das Grundstück Gbbl. Nr. 4 _____ (inkl. Gbbl. Nr. 3 _____) solche von Fr. 27'000.-- und Fr. 12'500.--, insgesamt also Fr. 512'236.--, als abziehbare Aufwendungen berücksichtigte. Von diesen Beträgen ging jeweils die höhere Zahlung an die D. _____ AG (vgl. Rechnung vom 4.7.2014, act. 3B pag. 48) und die jeweils tiefere an das Einzelunternehmen C. _____ (vgl. Rechnung vom 5.8.2014, act. 3B pag. 43). Deren Inhaber, E. _____, ist zu 50 % an der Beschwerdeführerin beteiligt.

3.3 Die Vorinstanz gelangte hinsichtlich der an die C. _____ bezahlten Provisionen von Fr. 162'100.-- zum Schluss, dass es sich bei diesen Zahlungen entgegen den Angaben der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung nicht um «echte» Mäklerprovisionen gehandelt habe. Darauf lasse zunächst das Näheverhältnis zwischen Auftraggeberin und Beauftragter sowie der Umstand schliessen, dass die C. _____ gemäss Geschäftszweck im Werbebereich tätig sei. Darüber hinaus fehle es an

einem schriftlichen Mäklervertrag. Weiter falle auf, dass die Zahlung der angeblichen Provision erst rund zehn Monate nach Rechnungsstellung erfolgt sei, als die Steuerverwaltung einen Zahlungsnachweis verlangt habe. Zudem sei mit der D._____ AG bereits eine Maklerin mit dem Verkauf der Liegenschaften beauftragt gewesen, weshalb der Beizug weiterer externer Unterstützung nicht auf der Hand gelegen habe. Sodann sei die mit dem vorliegenden Verkauf vergleichbare Veräusserung der Liegenschaften der Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin durch die D._____ AG allein vermittelt worden (angefochtener Entscheid E. 4.2 f.). – Die Beschwerdeführerin bringt hiergegen vor, ursprünglich sei allein die C._____ nicht nur mit dem Verkauf der Immobilien der Beschwerdeführerin, sondern auch jener der Schwestergesellschaft beauftragt gewesen. Es sei jedoch beschlossen worden, zusätzlich die D._____ AG beizuziehen, wobei die C._____ dieser beratend zur Seite gestanden habe. Die C._____ habe gemeinsam mit der D._____ AG Unterlagen und Verkaufsdokumentationen erstellt sowie Bankverhandlungen geführt und steuerliche Vorabklärungen tätigen lassen. Wegen der bereits erfolgten Verkaufsbemühungen sei der D._____ AG eine Verkaufsprovision von 2 anstatt der verlangten 3 % und der C._____ eine solche von 1 % zugesichert worden. Im Übrigen treffe nicht zu, dass bei der Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin, der F._____ AG, einzig die D._____ AG eine Vermittlungsprovision erhalten habe. Auch für dieses Verkaufsmandat habe die beschriebene Vereinbarung gegolten, wobei der geschuldete Betrag von der C._____ am 27. August 2014 in Rechnung gestellt worden sei (Beschwerde Rz. 22 ff.).

3.4 Die vorinstanzlichen Erwägungen, wonach nicht erstellt sei, dass es sich bei der Zahlung an die C._____ um eine zusätzliche Provision handelt, überzeugen; auf sie kann grundsätzlich verwiesen werden. Zu Recht hat die StRK dem Umstand, dass kein schriftlicher Mäklervertrag geschlossen worden ist, grosse Bedeutung zugemessen. Gerade mit Blick auf die besondere Nähe zwischen den beiden Vertragsparteien und die Tatsache, dass E._____ ausserhalb seines üblichen Geschäftsfeldes im Bereich der Immobilienvermittlung tätig werden sollte, wäre der Abschluss einer Vereinbarung in Schriftform zu erwarten gewesen. Weiter sind die In-

dizien, aus denen sich nach Auffassung der Beschwerdeführerin der Abschluss eines Mäklervertrags ergeben soll, wenig zwingend. Insbesondere stammen sämtliche den angeblichen Mäklervertrag betreffenden Dokumente aus der Zeit nach dem Grundbucheintrag und sind damit bereits vor dem Hintergrund des Veranlagungsverfahrens für die Grundstückgewinnsteuer entstanden (vgl. Rechnung vom 5.8.2014, act. 3B pag. 43; Auftragsbestätigung vom 28.8.2015, Beschwerdebeilage 6, in act. 3C). Ferner ist zu erwähnen, dass unklar bleibt, welche eigentlichen Mäklerleistungen die C._____ erbracht haben soll: Gemäss der Auftragsbestätigung der D._____ AG vom 28. August 2015 hat sich die Mitwirkung im Wesentlichen darauf beschränkt, Auskünfte bzw. Unterlagen über die zu verkaufenden Immobilien zur Verfügung zu stellen, und mit dem zweiten Aktionär der Beschwerdeführerin Rücksprache zu nehmen. Dabei handelt es sich um nichts anderes, als das, was der Verkäufer einer Liegenschaft üblicherweise tut. Unstrittig ist, dass die Steuerfolgen des Verkaufs der Immobilien durch den Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin geklärt wurden, weshalb sich damit keine Mäklertätigkeit von E._____ belegen lässt. Was die Bemühungen um die Verkaufsdokumentation betrifft wurde die Zusammenstellung der Eckdaten der Verkaufsobjekte vom 10. Februar 2014 (Beschwerdebeilage 7, in act. 1C) durch die D._____ AG erstellt; die weiteren Unterlagen (namentlich die Auszüge aus Grundbuch und Handelsregister sowie die Baupläne) enthalten ebenfalls keine Hinweise auf ein Tätigwerden der C._____. Gegen eine Mäklertätigkeit von E._____ spricht schliesslich auch, dass die angeblichen Vermittlungsprovisionen erst rund zehn Monate nach dem Verkauf der Liegenschaften bezahlt wurden, als die Steuerverwaltung einen Zahlungsnachweis einforderte (vgl. Schreiben vom 29.4.2015, act. 3B pag. 73). Ein derart langes Zuwarten mit der Bezahlung erscheint umso weniger nachvollziehbar, als die Leistungen der D._____ AG zeitnah zum Verkauf am 14. Juli 2014 entschädigt wurden (Buchungsbeleg, act. 3B pag. 48). Keine Klärung bringen diesbezüglich die nur schwer verständlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin zu angeblichen Erbschaftssteitigkeiten (Beschwerde Rz. 82 f.).

3.5 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Zahlung von Fr. 162'000.-- an die C._____ zu Recht nicht als Aufwendung im Sinn von Art. 142 Abs. 2 Bst. b StG anerkannt.

4.

Strittig ist weiter, ob die StRK die Erhebung eines Zuschlags auf der Grundstückgewinnsteuer zu Recht bestätigt hat.

4.1 Beträgt die Besitzesdauer weniger als fünf Jahre, erhöht sich die Grundstückgewinnsteuer um einen Zuschlag (sog. Spekulationszuschlag; Art 147 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 5 StHG). Eine Besitzesdauer von unter einem Jahr führt zum maximalen Zuschlag von 70 % und bei einer Besitzesdauer zwischen vier und fünf Jahren fällt der minimale Zuschlag von 10 % an. Nicht erhoben wird der Spekulationszuschlag gemäss Art. 147 Abs. 2 StG dann, wenn das Grundstück im Zug 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.). 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 (BVR 2018 S. 198 E. 2.3).

4.2 Damit gestützt auf 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 objektivierbar, 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 (BVR 2018 S. 198 E. 2.3). Jegliche Spekulationsabsicht kann dann ausgeschlossen werden, wenn sich aus den gesamten Umständen des konkreten Einzelfalls die Absicht der steuerpflichtigen Person ergibt, das Grundstück über längere Zeit im Eigentum zu halten. Hinweise 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 (BVR 2018 S. 198 E. 3.4.1 mit Hinweisen auf die Kasuistik).

4.3 Gleich wie ihre Schwestergesellschaft, bei der kein Zuschlag erhoben wurde (VGE 2016/221 vom 3.1.2018, publ. in BVR 2018 S. 198), hat die Beschwerdeführerin die streitbetroffenen Grundstücke gekauft, darauf eine gewerbliche Baute erstellt und diese anschliessend mittels grundbuchlich gesichertem Mietvertrag für eine Dauer von 15 Jahren an die B._____ vermietet. Deshalb hat die StRK im angefochtenen Entscheid erwogen, die Verhältnisse im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs seien mit jenen bei der Schwestergesellschaft «identisch» (angefochtener Entscheid E. 4 Ingress). Sie ging mithin davon aus, dass auch die Beschwerdeführerin ursprünglich einen längerfristigen Eigentumserwerb im Sinn der Rechtsprechung zu Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG beabsichtigte (Näheres in BVR 2018 S. 198 E. 3.4.2). Zu Recht erkannte die Vorinstanz aber einen wesentlichen Unterschied in den Umständen der Veräusserung der Grundstücke: Zwar macht die Beschwerdeführerin – wie ihre Schwestergesellschaft – geltend, Anlass für den Verkauf habe die schwere unheilbare Krankheit gegeben, die bei ihrem Aktionär G._____ im Jahr 2013 diagnostiziert worden sei und an der dieser im Dezember 2014 verstorben sei. Ausschlaggebend für den Ausschluss jeglicher Spekulationsabsicht beim Verkauf der Grundstücke der Schwestergesellschaft war jedoch nicht allein dieser Krankheitsfall, sondern der Umstand, dass der Schicksalsschlag den Alleinaktionär betraf. Bei diesen Gegebenheiten kam eigentlich nur ein Einstellen der Tätigkeit der Gesellschaft durch Verkauf der Aktien oder der Grundstücke in Frage. Demgegenüber befanden sich die Aktien der Beschwerdeführerin je zur Hälfte im Eigentum von G._____ und E._____, sodass die Beschwerdeführerin bzw. deren Aktionäre über verschiedene andere Möglichkeiten verfügten, auf die tragische Entwicklung zu reagieren (etwa den Auskauf von G._____ durch E._____, die Veräusserung der Aktien von G._____ an einen Dritten oder eine Teilhaberschaft der Erben und Erben von

G._____). Weshalb keine dieser Möglichkeiten ergriffen und stattdessen die Grundstücke der Beschwerdeführerin verkauft wurden, wird in der Beschwerdeschrift nicht erläutert; diese nimmt vorab zu den ohnehin unstreitigen Umständen im Erwerbszeitpunkt Stellung (Beschwerde Rz. 40 ff.). Mithin bleibt unklar, weshalb die Beschwerdeführerin die schwere Erkrankung eines ihrer beiden Aktionäre zum Anlass nahm, die auf lange Frist vermietete Liegenschaft zu veräussern. Insbesondere kam die diesbezügliche Willensbildung der Gesellschaft nicht allein dem schwer erkrankten Aktionär zu und drängte sich ein Verkauf der Liegenschaft aus Sicht der Beschwerdeführerin in wesentlich geringerem Umfang auf als im Fall der Schwestergesellschaft. Bei diesen Gegebenheiten hat die StRK zu Recht erwogen, aufgrund der Umstände bei der Veräusserung lasse sich zumindest eine spekulative Nebenabsicht nicht ausschliessen. Der Beschwerdeführerin ist der Nachweis gemäss Art. 147 Abs. 2 Bst. c StG nicht geglückt.

4.4 Soweit die Beschwerdeführerin am Rand auch eine Verletzung von Art. 147 Abs. 2 Bst. b StG geltend macht (Beschwerde Rz. 57 ff.), kann grundsätzlich auf das Gesagte verwiesen werden: Inwiefern sie selber oder ihre Organe zum Verkauf gezwungen gewesen wären, ist weder ersichtlich noch dargetan. Vielmehr bleibt letztlich unklar, weshalb sie wirklich zum Verkauf der Liegenschaft geschritten ist. Mithin kommt eine Befreiung vom Zuschlag von vornherein nicht in Frage, weshalb offenbleiben kann, ob Art. 147 Abs. 2 Bst. b StG überhaupt auf juristische Personen Anwendung findet (vgl. BVR 2018 S. 198 E. 3.3) und inwieweit die subjektive Absicht der Aktionärinnen und Aktionären bzw. der Organe massgebend sein könnte.

4.5 Mithin hat die StRK die Erhebung eines Spekulationszuschlags zu Recht bestätigt.

5.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. 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 das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 7'000.--, 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:

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.