

**100.2019.330U**  
ARB/STS/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 17. August 2021**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Straub

**A. \_\_\_\_\_ GmbH** in Liquidation  
Beschwerdeführerin

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2017; Anlagekosten (Entscheid der  
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2019;  
100 18 464)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 23. November 2007 kaufte die B.\_\_\_\_\_ GmbH (heute: A.\_\_\_\_\_ GmbH in Liquidation) das Grundstück ... Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 360'000.--. Im Jahr 2012 erwarb einer der Gesellschafter sämtliche Stammanteile der weiteren Gesellschafter und liquidierte daraufhin die Aktiven und Passiven, sodass das Grundstück einziges Aktivum und die darauf lastenden Hypotheken einziges Passivum der Gesellschaft bildeten. Mit Vertrag vom 21. Dezember 2012 verkaufte er alle Stammanteile der GmbH (die damals C.\_\_\_\_\_ GmbH hiess) an neue Gesellschafterinnen und Gesellschafter. Am 28. März 2017 veräusserte die Gesellschaft das Grundstück für Fr. 830'000.--. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte daraufhin die Gesellschaft, die nunmehr unter der Firma A.\_\_\_\_\_ GmbH tätig war, am 6. Juni 2018 auf eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 77'840.55 bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 225'700.--. Dabei ging sie von Anlagekosten in der Höhe von Fr. 554'640.-- aus und gewährte bei einer Besitzesdauer von neun Jahren den entsprechenden Abzug von 18 %.

### **B.**

Dagegen erhob die A.\_\_\_\_\_ GmbH am 25. Juni 2018 Einsprache mit dem Antrag, der Gewinnberechnung seien ein Erwerbspreis von mindestens Fr. 690'000.-- bzw. Anlagekosten von mindestens Fr. 719'610.-- zugrunde zu legen. Dieses Rechtsmittel blieb ohne Erfolg (Einspracheentscheid vom 5.9.2018). Den am 4. Oktober 2018 erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) mit Entscheid vom 17. September 2019 ab.

## **C.**

Gegen diesen Entscheid hat die A. \_\_\_\_\_ GmbH am 30. September 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer seien als Anlagekosten «der massgebende Erwerbspreis in Höhe von Fr. 690'000.-- zuzüglich der für den Verkauf aufgewendeten Kosten (Notariatskosten/Ablösesumme Hypothek)» zu berücksichtigen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 14. November 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 9. Dezember 2019 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]).

**1.2** Seine Rechte als Partei selbständig wahrnehmen kann gemäss Art. 11 Abs. 1 VRPG, wer nach dem Zivilrecht handlungsfähig ist, was Rechtsfähigkeit voraussetzt. Der Umstand, dass sich die Beschwerdeführerin in Liquidation befindet (vgl. SHAB Nr. 114 vom 16.6.2021) ändert an ihrer juristischen Persönlichkeit nichts (Art. 826 Abs. 2 i.V.m. Art. 739 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; vgl. auch Art. 53 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Solange sie im Handelsregister nicht gelöscht wird, ist sie parteifähig und behält ihre Parteistellung (vgl. BGer 2C\_446/2012 vom 16.1.2013, in StR 68/2013 S. 378 E. 2.3; BVR 2018 S. 198 E. 1.2, 2004 S. 164 E. 2.2 f.). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den ange-

fochtenen 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

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

## **2.**

**2.1** Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 128 Abs. 1 StG). Der Kanton Bern folgt bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen dem sog. monistischen System, das – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – nicht zwischen Privat- und Geschäftsvermögen unterscheidet: Steuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich 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 StHG). Als Erwerbspreis von Grundstücken gilt der im Grundbuch eingetragene oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis. Ein höherer Preis kann nur angerechnet werden, wenn die Vorbesitzerin oder der Vorbesitzer die Grundstückgewinnsteuer und allfällige Strafsteuern aufgrund des wirklichen Erlöses bezahlt hat (Art. 139 Abs. 1 StG). Als Aufwendungen gelten die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung untrennbar verbunden sind oder die zur Verbesserung oder Wertvermehrung des veräusserten Vermögensbestandteils beigetragen haben (Art. 142 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die er-

werbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG).

**2.2** Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, unterliegen ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer (sog. wirtschaftliche Handänderungen). Ein solches Rechtsgeschäft stellt insbesondere die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft dar (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 130 N. 39 ff. und Art. 137 N. 21 ff.). Beim späteren Verkauf eines Grundstücks durch die Immobiliengesellschaft gilt der im Rahmen der wirtschaftlichen Handänderung nach Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG besteuerte bzw. im Hinblick auf die Besteuerung errechnete Rohgewinn als Aufwendung (vgl. Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG) und wird zusammen mit dem Erwerbspreis und den weiteren Aufwendungen vom Erlös abgezogen (Art. 137 Abs. 1 StG; zum genauen Verständnis von Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 28).

### 3.

Die Beschwerdeführerin hat am 28. März 2017 ein Grundstück veräussert, wofür sie eine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hat. Strittig ist, welche Kosten als für die Gewinnermittlung massgebende Anlagekosten zu berücksichtigen sind.

**3.1** Die Steuerverwaltung hat die Anlagekosten wie folgt berechnet (vgl. Veranlagungsverfügung vom 6.6.2018, Vorakten StV [act. 7B] pag. 59):

Buchwert des Grundstücks gemäss letzter Bilanz	Fr. 525'030.--
+ buchmässig vorgenommene Abschreibungen	Fr. 19'294.--
+ Handänderungskosten	Fr. 10'316.--
<b>Total Anlagenkosten</b>	<b>Fr. 554'640.--</b>

Die StRK hat diese Berechnung bestätigt. Zu Diskussionen Anlass gegeben haben im vorinstanzlichen Verfahren insbesondere die möglichen Auswirkungen des Verkaufs sämtlicher Stammanteile durch den im Jahr 2012 ver-

bliebenen einzigen Gesellschafter an die neuen Gesellschafterinnen und Gesellschafter. Die StRK hat sich damit eingehend auseinandergesetzt. In Übereinstimmung mit der Beschwerdeführerin und der Steuerverwaltung ist sie davon ausgegangen, dass dieser Vorgang die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Handänderung erfülle (angefochtener Entscheid E. 3), was auch im vorliegenden Verfahren nicht strittig ist: Die Beschwerdeführerin galt im damaligen Zeitpunkt als Immobiliengesellschaft, zumal das interessierende Grundstück ihr einziges Aktivum darstellte; ausserdem wurde eine Mehrheitsbeteiligung veräussert (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 40 ff.). Weiter hat die StRK erwoogen, dass die wirtschaftliche Handänderung insofern geeignet ist, sich auf die Besteuerung der (zivilrechtlichen) Handänderung im Jahr 2017 auszuwirken, als ein damals berechneter allfälliger Rohgewinn nun gemäss Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG als zusätzliche Aufwendung zum Abzug gebracht werden könne (angefochtener Entscheid E. 4; vorne E. 2.2). Schliesslich hat sie festgestellt, dass der Gesellschafter bei der Veräusserung der Stammanteile keinen Rohgewinn erzielt habe, weshalb die wirtschaftliche Handänderung hier keine Erhöhung der anrechenbaren Aufwendungen zur Folge habe (angefochtener Entscheid E. 6 und 8, insb. E. 6.5).

**3.2** Die Beschwerdeführerin setzt sich weder mit den Ausführungen der Vorinstanz zur Bedeutung von Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG auseinander, noch bestreitet sie ernsthaft die Berechnung des Rohgewinns im Rahmen der wirtschaftlichen Handänderung. Vielmehr stellt sie sich auf den Standpunkt, auch bei der hier interessierenden Handänderung sei für die Berechnung der Anlagekosten (anstelle des um die buchmässigen Abschreibungen erhöhten Buchwerts) vom im Dezember 2012 für die Stammanteile bezahlten Kaufpreis samt übernommenen Grundpfandschulden auszugehen (ausmachend insgesamt Fr. 690'000.-- [Fr. 192'000 + Fr. 498'000.--]; vgl. Kaufvertrag vom 21.12.2012, Vorakten StV [act. 7B] pag. 86 ff.), zuzüglich der Notariatskosten und der Kosten für die Ablösung der Hypothek. Sie begründet die Massgeblichkeit des Erwerbspreises der Beteiligungsrechte mit dem Vorgehen der Steuerverwaltung bei der Berechnung des Rohgewinns im Rahmen der wirtschaftlichen Handänderung (vgl. hierzu Schreiben StV vom 27.3.2019, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 97; vgl. auch Eingabe der Beschwerdeführerin vom 12.4.2019, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 100).

**3.3** Die Beschwerdeführerin übersieht bei ihrer Argumentation, dass der Verkauf des Grundstücks im Jahr 2017 keine wirtschaftliche, sondern eine zivilrechtliche (tatsächliche) Handänderung darstellt. Nicht Beteiligungsrechte wechselten die Hand, sondern das Eigentum am Grundstück selbst, das von der Beschwerdeführerin auf eine andere (juristische) Person überging (vgl. Kaufvertrag vom 28.3.2017, Vorakten StV [act. 7B] pag. 19). Steuersubjekt ist somit die Verkäuferin, das heisst die Gesellschaft, die das Grundstück seit dem Erwerb am 23. November 2007 bis zum Verkauf am 28. März 2017 ununterbrochen in ihrem Geschäftsvermögen geführt hatte. Am 21. Dezember 2012 wurden lediglich die Stammanteile der GmbH veräussert. Damals wechselten mithin die Gesellschafterinnen und Gesellschafter, das Grundstück blieb aber weiterhin im Geschäftsvermögen der GmbH. Ein Eigentümerwechsel bzw. eine eigentliche Handänderung fand in Bezug auf das Grundstück nicht statt. Der Grundstücksgewinn ist folglich für die gesamte Dauer von November 2007 bis März 2017 zu berechnen, und die Besitzesdauer beträgt neun vollendete Jahre. Da anders als bei einer wirtschaftlichen Handänderung nicht die Verkäuferschaft von Beteiligungsrechten steuerpflichtig wird, können die Kosten der Gesellschafterinnen und Gesellschafter für den Erwerb der Stammanteile im Jahr 2012 entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bei der Gewinnberechnung von vornherein nicht berücksichtigt werden.

**3.4** Das Vorgehen der Vorinstanzen hält daher der Rechtskontrolle ohne weiteres stand: Während bei der Berechnung der Anlagekosten bei Grundstücken im Privatvermögen vom bezahlten Kaufpreis ausgegangen wird und allfällige wertvermehrnde Aufwendungen belegt werden müssen, ist bei der Veräusserung eines Grundstücks aus dem Geschäftsvermögen einer juristischen Person für die Berechnung des Gewinns auf die Buchhaltung abzustellen. Anstelle des Erwerbspreises ist somit der Buchwert (vorbehaltlich notwendiger Buchwertkorrekturen) Ausgangspunkt der Gewinnberechnung. Die wertvermehrnden Aufwendungen sind darin bereits enthalten und müssen nicht mehr belegt werden. Zum Buchwert der Liegenschaft werden die seit dem Erwerb des Grundstücks vorgenommenen, steuerlich anerkannten Abschreibungen addiert, da der Buchwert in diesem Umfang unter die tatsächlichen Anlagekosten gesunken ist. Durch die Addierung zum Buchwert bzw. zu den Anlagekosten reduziert sich der errechnete Grundstücksgewinn

im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen. Diese werden nicht als Grundstückgewinn, sondern gemäss Art. 21 Abs. 3 bzw. Art. 85 Abs. 3 StG als Einkommen bzw. Reingewinn versteuert (vgl. zum Ganzen Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 3 ff.; betreffend Abgrenzung zur Einkommenssteuer vgl. Christoph Leuch/Daniel Strahm, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 21 N. 76 ff.; betreffend Abgrenzung zur Gewinnsteuer vgl. Christoph Leuch/Fritz Burgunder, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 85 N. 56).

**3.5** Soweit die Beschwerdeführerin die Rechtmässigkeit der (fehlenden) Besteuerung des Verkäufers der Beteiligungsrechte im Jahr 2012 bezweifelt, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Die Vorinstanz hat darauf hingewiesen, dass der Verkäufer die Stammanteile der weiteren Gesellschafter erst kurz vor deren Veräusserung bzw. kurz vor der wirtschaftlichen Handänderung erworben habe. Es lagen insofern zwei Teilerwerbe (im Jahr 2007 bzw. im Jahr 2012) mit unterschiedlichen Erwerbspreisen und unterschiedlicher Besitzesdauer vor, deren jeweiliger Gewinn bzw. Verlust einzeln berechnet werden musste (angefochtener Entscheid E. 7; zur Berechnung des Grundstückgewinns bei wirtschaftlichen Handänderungen vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 22 ff.). Gestützt auf die Ausführungen der Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren ist zudem bekannt, dass der Verkäufer der Stammanteile aus dem ersten Teilerwerb (2007) einen Grundstückgewinn, aus dem zweiten Teilerwerb (2012) jedoch einen diesen Gewinn übersteigenden Grundstückverlust erzielt hatte (vgl. Schreiben StV vom 27.3.2019, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 98 f.). Im Rahmen der wirtschaftlichen Handänderung resultierte mithin kein (Roh-)Gewinn, weshalb in der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung auch kein solcher besteuert werden konnte. Dementsprechend liegt nichts vor, was gemäss Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG zugunsten der Beschwerdeführerin als zusätzliche Aufwendung bzw. gewinnmindernd berücksichtigt werden könnte. Da schliesslich weder der Buchwert gemäss Bilanz vom 31. Dezember 2016 in der Höhe von Fr. 525'030.-- noch die aufgerechneten Abschreibungen von Fr. 19'294.-- (2007-2016) noch die Handänderungskosten von Fr. 10'316.-- strittig sind, betragen die Anlagekosten, wie von der Vorinstanz und der Steuerverwaltung zutreffend festgehalten, insgesamt Fr. 554'640.--.

**4.**

**4.1** Der angefochtene Entscheid hält der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerde erweist sich als offensichtlich unbegründet und ist in Zweierbesetzung abzuweisen (Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**4.2** 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. 2'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Beschwerdegegnerin
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische 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.