

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 3. September 2026

Verwaltungsrichter Bürki, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Nyffenegger
Gerichtsschreiberin Aellen

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ... und Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2021 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Dezember 2024;
100 23 237)



Prozessgeschichte:

A.

Am 21. November 2012 ersteigerte die A._____ AG das Grundstück B._____ Gbbl. Nr. 1___ zum Preis von Fr. 129'000.-- und verkaufte es am 21. Juli 2021 für Fr. 470'000.-- weiter. Gegenüber den Steuerbehörden vertrat sie die Auffassung, dass der erzielte Gewinn der periodischen Gewinnsteuer unterliege. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern unterstellte diesen jedoch der Grundstückgewinnsteuer; mit Verfügung vom 9. März 2023 veranlagte sie die A._____ AG auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 258'400.-- und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 89'752.85 fest. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung ab (Entscheid vom 19.5.2023).

B.

Am 19. Juni 2023 gelangte die A._____ AG an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies den Rekurs mit Entscheid vom 17. Dezember 2024 ab.

C.

Dagegen hat die A._____ AG am 17. Januar 2025 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Entscheid der StRK vom 17. Dezember 2024 betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2021 sei aufzuheben und der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 1___ sei der ordentlichen Gewinnsteuer zu unterwerfen.

Mit Vernehmlassung vom 22. Januar 2025 bzw. Beschwerdeantwort vom 28. Februar 2025 beantragen die StRK und die Steuerverwaltung je 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). 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.

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

2.

Im Streit liegt die Frage, ob der mit dem Verkauf des Grundstücks Nr. 1____ erzielte Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterliegt oder ob er mit der periodischen Gewinnsteuer zu erfassen ist.

2.1 Im Kanton Bern unterliegen gemäss Art. 128 Abs. 1 StG Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks der Grundstückgewinnsteuer. 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) 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*). 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 2019 S. 11 E. 4.1, 2015 S. 282 E. 2.1, 2008 S. 490 E. 3.2).

2.2 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) 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; zum Ganzen auch VGE 2017/292 vom 18.7.2019 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.3 Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (sog. gemischte Veranlagung; Art. 166 Abs. 2 StG). Sie ist verpflichtet (und berechtigt), den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären; dazu hat sie insbesondere die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen, um den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (vgl. Art. 166 Abs. 3 StG). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG). Zur Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer stellt die Steuerverwaltung der steuerpflichtigen Person die Steuererklärung zu, wenn sie

Kenntnis von einem mutmasslichen Grundstücksgewinn erhält (Art. 177 Abs. 1 StG). Die steuerpflichtige Person hat das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und innert Frist einzureichen (Art. 177 Abs. 2 StG). Sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. auch Art. 42 StHG). Eine vollständige und wahrheitsgemäss ausgefüllte Steuererklärung umfasst alle Tatsachen, welche für den Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentlich und damit für eine gesetzeskonforme Veranlagung rechtserheblich sind (VGE 2016/297 vom 21.3.2017 E. 2.1; Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 217 N. 9). Die Steuererklärung muss auch dann (vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt) eingereicht werden, wenn die steuerpflichtige Person davon ausgeht, dass die Veräusserung keinen Gewinn abwerfen wird, die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt sind (vgl. Art. 131 ff. StG) oder der erzielte Gewinn aufgrund von Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG ausnahmsweise der Gewinnsteuer unterliegt (VGE 2021/34 vom 25.5.2021 E. 4.3; Markus Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar, 2011, Band II, Art. 177 N. 3; Merkblatt A der Steuerverwaltung, Gewerbsmässiger Handel mit Grundstücken, in der ab 2012 bzw. ab 2021 [inhaltlich unverändert] geltenden Fassung, Ziff. 5, einsehbar auf: <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken: «Publikationen/Merkblätter/Grundstückgewinnsteuer»).

3.

Die Verfahrensbeteiligten sind sich hauptsächlich darüber uneinig, ob die Beschwerdeführerin am Grundstück Nr. 1____ im Sinn von Art. 85 Abs. 4 StG wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat. – Der Streitigkeit liegt folgende Chronologie zugrunde:

3.1 Die Beschwerdeführerin nahm das Grundstück im Geschäftsjahr 2012/2013 mit einem – dem Kaufpreis entsprechenden – Wert von Fr. 129'000.-- als Aktivum in die Bilanz auf (Konto «3____ Liegenschaft ...»). In den Geschäftsperioden von 2012/2013 bis 2014/2015 liess sie

Sanierungsarbeiten ausführen. In diesem Zusammenhang verbuchte sie aufwanderhöhend bzw. gewinnmindernd (im Konto «2___ Lieg.aufw. B._____ ...») Sanierungskosten von insgesamt Fr. 240'892.30. In der Geschäftsperiode 2015/2016 verbuchte die Beschwerdeführerin aufwandmindernd einen «Förderbeitrag Gebäudeprogramm» von Fr. 3'290.--. Der *erfolgswirksam* verbuchte Sanierungsaufwand belief sich für die gesamte Haltedauer somit unstreitig auf Fr. 237'602.30 (Beilage 4 zum Rekurs vom 19.6.2023, in Vorakten StRK [act. 3A] pag. 22 ff.). Ebenfalls in Zusammenhang mit der Gebäudesanierung aktivierte die Beschwerdeführerin auf dem Grundstück, kurz nach dessen Erwerb, weiteren Sanierungsaufwand sowie Erwerbsauslagen in der Höhe von Fr. 30'000.-- bzw. Fr. 3'283.--; diese *erfolgsneutralen*, jedoch kapitalerhöhenden Buchungen machten insgesamt Fr. 33'283.-- aus (vgl. Kontoblätter des Aktivkontos 3___ «3___ Liegenschaft ...», in Vorakten StV [act. 3B] pag. 13 f.; Schreiben Konkursamt Emmental-Oberaargau vom 16.1.2013 mit Beilage, in Vorakten StV [act. 3B] pag. 119 f.; Rekurs vom 19.6.2023 S. 7 sowie Beilage 5 zum Rekurs, in Vorakten StRK [act. 3B] pag. 8, 33-35). Im Rahmen der Gewinnsteuerveranlagungen der Jahre 2012 bis 2015 deklarierte die Beschwerdeführerin die Sanierungskosten entsprechend ihren Jahresrechnungen, gab mithin an, im Betrag von Fr. 237'602.-- seien vom Gewinn abziehbare Kosten für Liegenschaftsunterhalt angefallen, während sich der wertvermehrnde Anteil der Arbeiten auf Fr. 33'283.-- belaufe (angefochtener Entscheid E. 7.2). Es ist unbestritten, dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin seinerzeit bei der Gewinnsteuer gemäss diesen Angaben in den Steuererklärungen veranlagte.

3.2 In der «Steuererklärung Grundstücksgewinn» (unterzeichnet am 28.6.2022) machte die Beschwerdeführerin einerseits geltend, die Veräusserung des Grundstücks Nr. 1___ sei aufgrund von Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG bzw. wegen gewerbsmässigen Grundstückshandels «von der Grundstücksgewinnsteuer ausgenommen». Andererseits deklarierte sie unter den Anlagekosten (Ziff. 2) einen Erwerbspreis von Fr. 129'000.-- (Ziff. 2.1) und ein Total von Fr. 162'283.-- (Ziff. 2.6). Zu den «wertvermehrenden Aufwendungen» (Ziff. 2.3) machte sie keine Angaben; eine separate Liste, die zur Aufschlüsselung der wertvermehrenden Aufwendungen hätte eingereicht werden sollen, findet sich in den Beilagen zur Steuererklärung nicht, wohl

aber Auszüge aus den Jahresrechnungen (so unter anderem Kopien des Kontos Nr. 2___ «Lieg.aufw. B._____ ...», vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 6 ff., 25 ff.). Obschon die Steuerverwaltung zweimal eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung sowie einen (Aktivierungs-)Nachweis für die deklarierten wertvermehrenden Arbeiten anforderte, reichte die Beschwerdeführerin keine entsprechenden Unterlagen nach (Schreiben StV vom 20.12.2022 und 26.1.2023, in Vorakten StV [act. 3B] pag. 104, 107 f.; Eingaben Beschwerdeführerin vom 6.1. und 24.2.2023 mit Beilagen, in Vorakten StV [act. 3B] pag. 105, 111 ff.).

3.3 In der Veranlagungsverfügung vom 9. März 2023 akzeptierte die Steuerverwaltung die von der Beschwerdeführerin aktivierten Erwerbsauslagen nur im Betrag von Fr. 177.-- als Anlagekosten; die restlichen Fr. 3'106.-- schied sie aus mit der Begründung, es handle sich nicht um wertvermehrnde Arbeiten. Da diese infolgedessen nicht Fr. 33'283.--, sondern nur Fr. 30'177.-- betrügen, machten sie weniger als 25 % des Erwerbspreises aus (nämlich 23,39 %). Die Voraussetzungen von Art. 85 Abs. 4 StG seien damit nicht erfüllt und der erzielte Grundstücksgewinn mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (Vorakten StV [act. 3B] pag. 1 ff.). Da die Beschwerdeführerin die verlangten Unterlagen (vgl. E. 3.2 hiavor) auch im Einspracheverfahren nicht nachreichte, bestätigte die Steuerverwaltung ihre Veranlagungsverfügung mit Entscheid vom 19. Mai 2023 (Vorakten StV [act. 3B] pag. 121 ff.; vorne Bst. A).

3.4 Die StRK hat den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung geschützt mit der Begründung, die Erwerbsauslagen von Fr. 3'106.-- stellten keine wertvermehrnde Arbeiten dar, sodass die Beschwerdeführerin unter diesem Titel nur eine Investition im Umfang von Fr. 30'177.-- aktiviert habe. Die übrigen Aufwendungen habe sie demgegenüber gewinnmindernd (als Unterhalt) verbucht. Insoweit habe sie steuerlich bereits von einem Abzug profitiert. Sie könne dieselben Kosten nicht auch noch vom Grundstücksgewinn abziehen. Gewiss dürfe die steuerpflichtige Person innerhalb der Schranken des Rechnungslegungsrechts entscheiden, ob sie einen Vermögenswert aktivieren wolle oder nicht; sie müsse sich jedoch auf dem einmal getroffenen Entscheid behaften lassen. Verzichte sie darauf, Aufwendungen zu aktivieren, obschon diese wertvermehrend seien, so habe sie zu akzep-

tieren, dass sie im Rahmen von Art. 85 Abs. 4 StG nicht mehr berücksichtigt würden. Denn es erscheine steuersystematisch nicht sachgerecht, Aufwendungen, welche in einer früheren Steuerperiode gewinnmindernd geltend gemacht worden seien, Jahre später bei der Veräusserung der Immobilie bei der Grundstückgewinnsteuer nochmals steuermindernd zu berücksichtigen. Dies würde zu einer Vermischung der Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer führen. Demnach machten die wertvermehrenden Aufwendungen hier lediglich 23,39 % des Erwerbspreises von Fr. 129'000.-- aus, so dass der mit dem Immobilienverkauf erzielte Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterliege (vgl. angefochtener Entscheid E. 7.2, 8).

3.5 Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, der Aufwand für wertvermehrende Arbeiten sei wesentlich grösser und belaufe sich auf «mindestens Fr. 124'388.--» (Beschwerde Rz. 1.8, 2.30). Bei der Anwendung von Art. 85 Abs. 4 StG sei gerade nicht auf das Massgeblichkeits- bzw. Buchwertprinzip, sondern auf die gesetzlich vorgesehene Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Arbeiten abzustellen (Beschwerde Rz. 2.16). Gälte die handelsrechtlich getroffene Beurteilung für den aktivierungsfähigen Anteil der Umbauarbeiten immer auch für die steuerliche Beurteilung, könnte sich eine Liegenschaftshändlerin durch Aktivierung von Unterhaltskosten gestützt auf Art. 85 Abs. 4 StG ohne weiteres der Grundstückgewinnsteuer entziehen. Dies könne jedoch nicht im Sinn des Gesetzgebers sein (Beschwerde Rz. 2.18). Somit sei nicht primär die Art der Verbuchung massgebend, sondern die tatsächliche steuerliche Würdigung der Liegenschaftskosten als «ausgeführte wertvermehrende Arbeiten» (Beschwerde Rz. 2.20). Würden diese Arbeiten bei der Ermittlung der 25%-Schwelle berücksichtigt, entstünde weder eine nachträgliche Umqualifikation der verbuchten Unterhaltskosten noch eine «doppelte Konsumation» (Beschwerde Rz. 2.23). Zu einer solchen könne es im monistischen System ohnehin nie kommen: Mit der Verbuchung von wertvermehrenden Investitionen als Aufwand würden diese vielmehr sofort abgeschrieben. Ohne Korrektur in der Steuerbilanz wären die Sofortabschreibungen spätestens bei der Veräusserung des Grundstücks nachträglich als wiedereingebrachte Abschreibungen zu besteuern (Beschwerde Rz. 2.26). Stelle die StRK bei der Beurteilung der wertvermehrenden Arbeiten ausschliesslich auf die tatsächlich aktivierten Kosten ab (Massgeblichkeitsprinzip), müsse dies konsequen-

terweise auch bei den Erwerbsauslagen gemacht werden, die sie ebenfalls aktiviert habe. Andernfalls läge ein unzulässiger Methodendualismus vor (Beschwerde Rz. 2.28 f.).

4.

Die Einwände der Beschwerdeführerin sind aus folgenden Gründen nicht stichhaltig:

4.1 Das (hier wohl massgebende) alte Rechnungslegungsrecht kannte zwar noch kein Aktivierungsgebot, aus welchem sich für wertvermehrende Investitionen eine eigentliche Aktivierungspflicht hätte ableiten lassen. Eine solche ist erst mit dem geltenden Art. 959 Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220; in Kraft seit 1.1.2013; gemäss Art. 2 der Übergangsbestimmungen der Änderung vom 23.12.2011 erstmals anzuwenden für das Geschäftsjahr, welches zwei Jahre nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung begann) eingeführt worden. Sie betrifft im Übrigen nur die Erstbewertung von Aktiven, beinhaltet mithin keine Aufwertungspflicht für Folgebewertungen (vgl. zum Ganzen: Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 57 N. 39, 64 ff.). Hier dürfte mithin den handelsrechtlichen Vorgaben genügt haben, das Grundstück Nr. 1___ im November 2012 zum Anschaffungswert in die Bilanz einzubuchen, die späteren Kosten für wertvermehrende Arbeiten nur im Umfang von etwa einem Fünftel zu aktivieren und in der Höhe der restlichen wertvermehrenden Sanierungsaufwendungen (mittels einer Sofortabschreibung) stille Willkürreserven zu bilden (Näheres zu den Willkürreserven nach altem Rechnungslegungsrecht in Peter Böckli, Schweizerisches Aktienrecht, 5. Aufl. 2022, N. 937 ff.). Insoweit ist mit der StRK davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin bei der Rechnungslegung in den hier interessierenden Geschäftsperioden 2012/2013 bis 2015/2015 über eine gewisse Wahlfreiheit verfügte und ihr Vorgehen damals handelsrechtskonform war (vgl. angefochtener Entscheid E. 7.2).

4.2 In steuerlicher Hinsicht ergibt sich aus dem Zusammenhang zwischen der Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer jedoch, dass Unterhaltskosten zwingend bei ersterer und nicht bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind. Demgegenüber sind wertvermehrende Aufwendungen ausschliesslich bei der Grundstückgewinnsteuer, nicht aber bei der Gewinnsteuer abziehbar. Dieses System ist gesetzlich vorgeschrieben, sodass der steuerpflichtigen Person kein Wahlrecht zusteht, ob sie Auslagen beim Geschäftsgewinn (bzw. Einkommen) oder beim Vermögensgewinn in Abzug bringen will; eine Anrechnung derselben Kosten bei beiden Steuerarten ist ausgeschlossen (BVR 2005 S. 489 E. 4.4; VGE 2015/221 vom 15.2.2017 E. 4.2, 2010/310 vom 29.6.2011 E. 5.2; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 128). In Anbetracht der grossen Anzahl der jeweils zu treffenden Veranlagungen darf sich die Steuerverwaltung insoweit auf die Angaben der steuerpflichtigen Person verlassen, da die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG), wobei sie insbesondere die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und samt den vorgeschriebenen Beilagen (fristgerecht) einzureichen hat (vgl. Art. 170 Abs. 2 StG; vorne E. 2.3; spezifisch zur Mitwirkungspflicht bei der Veranlagung der Gewinnsteuer BVR 2026 S. 264 sowie StE 2026 B 72.13.22 Nr. 73 E. 5.2; VGE 2024/213/214 vom 17.6.2026 E. 2.4). Deklarierte die steuerpflichtige Person bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer Auslagen für Gebäudesanierungen als Unterhaltskosten, widerspricht es dem Gebot des Handelns nach Treu und Glauben (Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 9 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]), wenn sie bei der Grundstückgewinnsteuer versucht, dieselben Aufwendungen als wertvermehrende Investitionen erneut zum Abzug zu bringen (BVR 1999 S. 368 E. 3c; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 14; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2022, § 10 N. 153; vgl. zum Ganzen auch BGE 143 II 382 E. 4.1.2).

4.3 Die Beschwerdeführerin hat in der «Steuererklärung Grundstücksgewinn» zwar nicht dieselben wertvermehrenden Aufwendungen nochmals abzuziehen versucht, die sie bereits bei der Gewinnsteuer als Unterhaltskosten deklariert hatte. Vielmehr hat sie das Formular insoweit leergelassen

und lediglich auf «Beilagen» verwiesen, die (aktivierte) wertvermehrende Aufwendungen von insgesamt Fr. 33'283.-- hätten belegen sollen (vgl. vorne E. 3.1). Was die in diesem Betrag enthaltenen Erwerbsauslagen angeht, ist aber inzwischen unbestritten, dass darin keine wertvermehrenden Arbeiten im Sinn von Art. 85 Abs. 4 StG zu sehen sind (Beschwerde Rz. 2.28; angefochtener Entscheid E. 7.3). Letztere betragen damit noch Fr. 30'177.-- und machen lediglich 23,39 % des Erwerbspreises aus, sodass mit Steuerverwaltung und StRK festzuhalten ist, dass die Voraussetzungen von Art. 85 Abs. 4 StG nicht erfüllt sind. Die Beschwerdeführerin verhält sich widersprüchlich, wenn sie sich heute auf die «gesetzlich vorgesehene Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Arbeiten» beruft, um zusätzliche Auslagen berücksichtigt zu sehen (vorne E. 3.3), obschon sie sich bisher selber weder in den Büchern der Geschäftsperioden 2012/2013 bis 2014/2015 noch in den entsprechenden Steuererklärungen – und selbst in der «Steuererklärung Grundstücksgewinn» nicht – an diese Unterscheidung gehalten hat. Als erfahrene Liegenschaftshändlerin musste sie von allem Anfang wissen, dass der gesetzeskonformen Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Auslagen gerade auch im Hinblick auf die spätere Besteuerung eines Grundstücksgewinns zentrale Bedeutung zukommt.

4.4 An diesem Ergebnis ändern die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts:

4.4.1 Entgegen ihrer Auffassung führt nach dem Gesagten nicht etwa die (handelsrechtliche) Verbuchung der Sanierungskosten (als Aufwand) zu einer Besteuerung des Gewinns mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern die Deklaration dieser Kosten als werterhaltenden Unterhalt im Rahmen der Gewinnsteuer. Die Beschwerdeführerin kann daher aus dem Massgeblichkeitsprinzip (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; BVR 2026 S. 264 sowie StE 2026 B 72.13.22 Nr. 73 E. 2.1; Leuch/Burgunder, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 85 N. 4 ff.) von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten, namentlich auch nicht was die aktivierten Erwerbsauslagen angeht. Soweit sie in diesem Zusammenhang weiter behauptet, eine Liegenschaftshändlerin könnte sich mittels Aktivierung von Unterhaltskosten beliebig der Grundstücksgewinn-

steuer entziehen, wenn der Auffassung der StRK gefolgt würde (vgl. Beschwerde Rz. 18; vorne E. 3.3), ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Eine Aktivierung von eigentlichen Unterhaltskosten dürfte regelmässig bereits zu einer handelsrechtlich verpönten Überbewertung des betreffenden Aktivums führen (vgl. Art. 960a Abs. 2 OR) und wäre daher steuerlich von vornherein unzulässig (vgl. zu einer handelsrechtlich ausnahmsweise zulässigen Aufwertung von Grundstücken Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. 2025, § 8 N. 188 ff., auch mit Hinweis auf steuerliche Besonderheiten in Kantonen mit monistischen System).

4.4.2 Der Beschwerdeführerin kann auch insoweit nicht gefolgt werden, als sie unter Hinweis auf die Literatur geltend macht, zu der von der StRK festgestellten doppelten Anrechnung könne es im monistischen System von vornherein gar nie kommen. Sie argumentiert, würden wertvermehrnde Aufwendungen bei der Gewinnsteuer ganz oder teilweise dem Aufwand belastet und die entsprechenden (verdeckten) Sofortabschreibungen in der Veranlagung nicht aufgerechnet, seien sie spätestens bei der Veräusserung des Grundstücks im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen nachträglich zu besteuern. So könnten sie bei der Grundstückgewinnsteuer – unabhängig von der handelsrechtlichen Verbuchung – gleichwohl als wertvermehrnde Aufwendungen angerechnet werden (vgl. Beschwerde Rz. 2.26 und die dort zitierte Lehrmeinung bei Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 10 N. 153a). Die Beschwerdeführerin behauptet indes nicht und es ist auch nicht ersichtlich, dass die (gemäss ihrer Darstellung) sofort abgeschriebenen wertvermehrnden Aufwendungen steuerlich als solche anerkannt worden wären (vgl. zu diesem Erfordernis Leuch/Burgunder, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 85 N. 56 f., mit Hinweis auf Leuch/Strahm, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 21 N. 77; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 4). Eine steuerliche Anerkennung würde im Übrigen ohnehin voraussetzen, dass die Abschreibungen nicht nur handels-, sondern auch steuerrechtlich zulässig sind. Davon wäre hier nicht auszugehen: Zunächst finden sich bei den Akten keine Abschreibungsnachweise getrennt nach Bilanzpositionen, wie sie bei ordnungsgemässer Buchführung bereits in den betreffenden Steuerjahren 2013 und 2014 vorgeschrieben waren

(Art. 2 Abs. 3 erster Satz der Abschreibungsverordnung vom 5. April 2006 [AbV; BSG 438.312]). Zudem sind Sofortabschreibungen steuerlich nur auf mobilen Sachanlagen (ohne Schifffahrt) gestattet (unter den zusätzlich, restriktiven Bedingungen von Art. 13 AbV), während Abschreibungen auf Immobilien grundsätzlich nur in der Höhe der vorgegebenen Prozentsätze vorgenommen werden dürfen (Art. 4 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 sowie Abs. 5 AbV; vgl. auch die Praxis zu Art. 91 f. StG in Taxinfo, einsehbar unter: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Juristische Personen/Gewinn- und Kapitalsteuern/3.2 Gewinnsteuer [Art. 85 bis 101 StG]/Sofortabschreibungen [Art. 91 StG] bzw. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Liegenschaften [Art. 92 StG]», in der Fassung vom 3.3.2014 bzw. 19.4.2013). Einer Besteuerung der wertvermehrenden Aufwendungen als wiedereingebrachte Abschreibungen stünde hier somit ebenfalls entgegen, dass die (angeblichen, handelsrechtlich wohl zulässigen) Sofortabschreibungen steuerrechtlich nicht hätten vorgenommen werden dürfen. Damit bleibt es dabei, dass die Beschwerdeführerin die wertvermehrenden Aufwendungen bereits als Unterhaltskosten bei der Gewinnsteuer abgezogen hat und eine nochmalige Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer (im Rahmen von Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG) ausser Frage steht (vorne E. 4.2 f.). Eine unzulässige doppelte Nichtanrechnung ist bei diesem Ergebnis nicht zu befürchten (vgl. zu dieser Überlegung für den Fall, dass die sofortabgeschriebenen wertvermehrenden Auslagen spätestens bei der Veräusserung als wiedereingebrachte Abschreibungen nachträglich bei der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst würden, Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 14 N. 4).

4.5 Zusammengefasst hätte die Beschwerdeführerin die werterhaltenden und wertvermehrenden Auslagen entsprechend den steuerrechtlichen Vorgaben bereits bei der Gewinnsteuer korrekt voneinander abgrenzen und – ungeachtet einer (wohl bestehenden) handelsrechtlichen Wahlfreiheit – vollständig und wahrheitsgetreu unterteilt in Kosten für den Unterhalt einerseits und solche für die Wertvermehrung andererseits deklarieren müssen. Nachdem sie hiervon abgesehen hat und bei der Gewinnsteuer ihren (materiell unrichtigen) Angaben entsprechend rechtskräftig veranlagt worden ist, läuft ihr Vorbringen, es sei nun bei der Grundstückgewinnsteuer anders vorzugehen und eine (steuer-)gesetzlich korrekte Unterscheidung zwischen

werterhaltenden und wertvermehrenden Auslagen vorzunehmen (d.h. nach der für die Abgrenzung massgebenden objektiv-technischen Betrachtungsweise; vgl. dazu BVR 2022 S. 542 E. 2.2), dem Gebot des Handelns nach Treu und Glauben zuwider. Ein solches Verhalten verdient keinen Rechtsschutz. Mit der Vorinstanz ist daher festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von 23,39 % des Erwerbspreises ausgeführt hat, womit die Voraussetzungen von Art. 85 Abs. 4 StG nicht erfüllt sind und der erzielte Vermögensgewinn der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Bei diesem Ergebnis kann mit der Vorinstanz offengelassen werden, ob das streitbetroffene Grundstück als Handelsware (im handelsrechtlichen Sinn) anzusehen ist (vgl. angefochtener Entscheid E. 6). Die Beschwerde erweist sich so oder anders als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die unterliegende 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 i.V.m. 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. 5'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

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

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.