

Fall 7 Musterlösung

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 7. Mai 2023

Verwaltungsrichter H., Abteilungspräsident

Verwaltungsrichterinnen X und Y

Gerichtsschreiber Z

Immotrust AG, Kramgasse 222, 3011 Bern,

handelnd durch ihre statutarischen Organe

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,

Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern,

Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Grundstückgewinnsteuer pro 2017 (Entscheid der SRK vom 20. Juli 2021)

Sachverhalt

A.

Die Immotrust AG, Kramgasse 222 in Bern (nachfolgend Beschwerdeführerin) veräusserte mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2016 (Grundbucheintrag vom 28. Dezember 2016) das Grundstück Bern Gbbl. 20000/4 zum Preis von Fr. 2 Mio. an Peter Glauser. Gemäss Kaufvertrag verpflichtete sich Herr Glauser, den Kaufpreis bis 31.3.2017 zu bezahlen. Für den Fall der Säumnis wurde die Rückübertragung der Liegenschaft vereinbart. Weil der Kaufpreis in der Folge tatsächlich nicht bezahlt wurde, kam es am 12.9.2019 zur Rückübertragung der Liegenschaft.

Mit Verfügung vom 14.3.2017 auferlegte die kantonale Steuerverwaltung, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (nachfolgend Steuerverwaltung) der Beschwerdeführerin eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 400'000.--. Die Gewinnberechnung beruhte auf einem Erwerbspreis von Fr. 1 Mio. und anrechenbaren Aufwendungen von Fr. 0.-. Weiter wurde eine Besitzesdauer von 4 Jahren berücksichtigt.

B.

Am 28. März 2017 erhob die Beschwerdeführerin Einsprache mit dem Antrag, es sei keine Steuer zu erheben, im Wesentlichen mit der Begründung, es seien abziehbare Wertvermehrungen zu berücksichtigen. Am 17. März 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab mit der Begründung, sämtliche Baukosten seien nur werterhaltender Natur.

Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Rekurs mit dem Antrag, es seien sämtliche baulichen Investitionen von mindestens Fr. 1,2 Mio. als wertvermehrende Aufwendungen anzurechnen, womit sich ein Grundstückverlust ergebe. Als Beweismittel wurden eine Liste mit allen Bauarbeiten sowie die Buchhaltungen 2013 und 2014 eingereicht.

Am 30.11.2020 führte die Kantonale Steuerrekurskommission (nachfolgend Rekurskommission) einen Augenschein an der Liegenschaft durch.

Mit Entscheid vom 20. Juli 2021 hiess die Rekurskommission den Rekurs teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung von wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 500'000 auf Fr. 180'000.-- herab.

C.

Gegen diesen Rekursentscheid erhob die Beschwerdeführerin am 23. August 2021 (Poststempel) Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, verwaltungsrechtliche Abteilung, mit dem Rechtsbegehren, das Urteil der Rekurskommission und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei. Ferner verlangte die Beschwerdeführerin den Zuspruch einer Parteientschädigung. Bezüglich der Abgrenzung zwischen Wertvermehrung und Werterhaltung seien nicht bautechnische Kriterien massgebend, sondern die Buchhaltung. Da bei den jährlichen Gewinnsteuern keine Unterhaltskosten abgezogen worden seien, müssten nun sämtliche Baukosten als Wertvermehrungen bei der Grundstückgewinnsteuer anerkannt werden.

Mit prozessleitender Verfügung vom 12.9.2021 (Poststempel) setzte die instruierende Richterin der Steuerverwaltung sowie der Rekurskommission eine Frist von 30 Tagen zur Einreichung einer Vernehmlassung. Während die Rekurskommission auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Steuerverwaltung am 19.10.2021 eine Fristverlängerung bis Ende Oktober 2021. Mit Verfügung vom 21.10.2021 gewährte die instruierende Richterin die beantragte Fristverlängerung.

In ihrer Vernehmlassung vom 31.10.2021 beantragte die Steuerverwaltung die Aufhebung des Entscheides der Rekurskommission und die Bestätigung ihres Einspracheentscheides. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Grundstückgewinn sei bereits mit der Eigentumsübertragung realisiert worden, woran die ausbleibende Kaufpreiszahlung nichts zu ändern vermöge. Ferner liege nur Unterhalt vor, weshalb keine echten (abzugsfähigen) Wertvermehrungen vorliegen würden. Zum Antrag der Beschwerdeführerin auf Zuspruch einer Parteientschädigung äusserte sich die Steuerverwaltung nicht.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels beantragte die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 30.11.2021, die Vernehmlassung der Steuerverwaltung sei infolge verspäteter Einreichung des Fristverlängerungsgesuchs aus den Akten zu weisen. Im Übrigen sei eine reformatio in peius im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ohnehin nicht zulässig. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, der Gewinn sei gar nicht realisiert worden, da der Kauf durch Rückübertragung der Liegenschaft am 12.9.2019 rückgängig gemacht worden sei. Selbst wenn von einem Gewinn auszugehen sei, sei ein solcher unrichtig berechnet worden.

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 VRPG **zuständig**. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren 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).

1.2 Die Beschwerdeführerin verlangt die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung. Sie übersieht dabei, dass ihrer Beschwerde an die Steuerrekurskommission voller Devolutiveffekt zukam, womit der Entscheid der StRK an die Stelle des Einspracheentscheids getreten ist. Soweit die Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt wird, ist auf die Beschwerde somit **nicht einzutreten**.

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt ferner, es sei festzustellen, dass keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei. Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- und Gestaltungsbegehren jedoch subsidiär. Ihrer Begründung ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin verlangt, es sei keine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Diesem Antrag könnte bei Gutheissung der Beschwerde mittels Leistungs- bzw. Gestaltungsurteil entsprochen werden. Auf das Feststellungsbegehren ist damit ebenfalls **nicht einzutreten**.

1.4 Die Beschwerdeführerin lässt sich vertreten durch Frau Fürsprecherin Roswita Siegenthaler, Leiterin des Rechtsdiensts der Immotrust AG. Eine vertragliche **Vertretung** ist vor Verwaltungsgericht nur freiberuflich tätigen Anwältinnen und Anwälten vorbehalten (Art. 15 Abs. 4 VRPG i.V.m. Art. 7, Art. 23 Abs. 3 lit. e KAG, Art. 8 Abs. 1 lit. d BGFA). Fürsprecherin Siegenthaler ist im Anwaltsregister nicht eingetragen, aber sie ist gemäss Handelsregister eintragung einzelzeichnungsberechtigtes **Organ** und darf daher *für die Beschwerdeführerin handeln*.

1.5 Die **Beschwerdefrist** von 30 Tagen (Art. 81 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 151 StG) ist mit der Postaufgabe am 23. August 2021 gewahrt. Fristauslösendes Ereignis ist die Eröffnung (Art. 81 Abs. 1 VRPG), d.h. die Zustellung per Post am 22.7.2021 (Art. 44 Abs. 1 VRPG). Der 23.7.2021 war damit der 1. Tag der Frist, und der letzte Tag – der 21.8.2021 – fiel auf

einen Samstag, womit die Frist am folgenden Montag, dem 23. August 2021 endete (Art. 41 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 151 StG). Diese Frist wurde mit Datum der Postaufgabe gewahrt.

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit teilweise **einzutreten** (Art. 81 VRPG i.V.m. Art. 32 VRPG).

1.6 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf **Rechtsverletzungen** hin (Art. 80 VRPG).

1.7 Die umstrittene Steuerschuld übersteigt den Streitwert von Fr. 20'000.--, so dass die Abteilung in **Dreierbesetzung** urteilt (Art. 56 und 57 GSOG).

2.

2.1 In formellrechtlicher Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 30.11.2021, die **Vernehmlassung** der Steuerverwaltung sei infolge Verspätung **aus den Akten zu weisen**.

Art. 43 Abs. 1 VRPG sieht vor, dass behördlich angesetzte Fristen erstreckt werden können, wenn vor Ablauf der Frist darum nachgesucht wird. Zur Wahrung einer Frist muss die betreffende Handlung vor Ablauf der Frist vorgenommen werden, resp. der schweizerischen Post übergeben werden (Art. 42 Abs. 1 und 2 VRPG). Der Beschwerdeführerin ist insoweit beizupflichten, als die mit prozessleitender Verfügung vom 12.9.2021 gesetzte dreissigtägige Frist zur Vernehmlassung am 19.10.2021 (Zeitpunkt des Fristverlängerungsgesuchs) bereits abgelaufen war. Dieser Mangel wurde aber durch die anschliessende Gewährung der Fristverlängerung **geheilt**. Zudem ist das Verwaltungsgericht weder an die Anträge (vgl. dazu auch nachfolgend) noch an die Begründung der Beschwerdegegnerin gebunden und der Entscheid würde vorliegend auch ohne Berücksichtigung der Vernehmlassung nicht anders ausfallen. Es ist daher gerechtfertigt, die Vernehmlassung bei den Akten zu belassen.

Variante: *das Verwaltungsgericht könnte die Vernehmlassung durchaus auch aus den Akten weisen, mit der Begründung, dass das Fristverlängerungsgesuch verspätet eingereicht wurde. Bei dieser Variante müsste der Antrag der Steuerverwaltung nicht behandelt werden, damit stellt sich das Problem der reformatio in peius nicht.*

2.2 Des Weiteren macht die Beschwerdeführerin in formellrechtlicher Hinsicht geltend, die Steuerverwaltung habe eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige **reformatio in peius** beantragt. Im Einsprache-Entscheid vom 17. März 2020 hat die Steuerverwaltung in Abweisung der Einsprache die Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 400'000.-- bestätigt. Die Rekurskommission ihrerseits hat in teilweiser Gutheissung des Rekurses die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 180'000.-- herabgesetzt. **Anfechtungsobjekt** in diesem Verfahren ist einzig der Entscheid der Rekurskommission. Indem die Steuerverwaltung vorliegend die Bestätigung des Einsprache-Entscheidunges und somit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 400'000.-- beantragt, verlangt sie eine reformatio in peius. Im Folgenden ist zu prüfen, ob eine solche im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zulässig ist.

Unter reformatio in peius ist die Befugnis der urteilenden Behörde zu verstehen, einen Entscheid **zuungunsten der beschwerdeführenden** Partei abzuändern. Das heisst mit anderen Worten, dass die Behörde bei zulässiger reformatio in peius nicht an die Anträge der beschwerdeführenden Partei gebunden ist und der neue Entscheid für diese Partei schlechter ausfallen kann als der angefochtene. Beschwerde geführt hat hier nur die Immotrust AG, nicht aber die Steuerverwaltung.

Gemäss **Art. 84 Abs. 2 VRPG** darf das Verwaltungsgericht vorbehaltlich besonderer gesetzlicher Vorschrift in seinem Urteil nicht über die Parteibegehren hinausgehen. Vor Verwaltungsgericht gilt damit im Rahmen des Streitgegenstandes ein Verbot der reformatio in peius. Als Parteibegehren gelten nur eigens *durch Beschwerde* eingereichte Anträge; Anträge in der Beschwerdeantwort genügen dazu nicht. Zu prüfen bleibt, ob sich aus der Spezialgesetzgebung die Befugnis des Verwaltungsgerichts ergibt, den Entscheid zum Nachteil des Steuerpflichtigen abzuändern. Das StG enthält keine entsprechende Bestimmung und verweist in Art. 151 generell auf die einschlägigen Bestimmungen des VRPG. Vor Verwaltungsgericht gilt somit – anders als vor der Rekurskommission (vgl. Art. 199 Abs. 2 StG) – auch in steuerrechtlichen Streitigkeiten das *Verbot der reformatio in peius* von Art. 84 Abs. 2 VRPG. Daraus folgt, **dass die Beschwerdeführerin nicht schlechter gestellt werden darf** als wenn sie den Rekursentscheid akzeptiert hätte; im für sie ungünstigsten Fall kann die Beschwerde abgewiesen werden. Anders wäre es nur, wenn die Steuerverwaltung selbst ebenfalls Beschwerde geführt hätte.

2.3 In ihrer Eingabe vom 30.11.2021 machte die Beschwerdeführerin geltend, es sei am 12.9.2019 infolge Zahlungsverzugs zu einer Rückübertragung des Grundstücks gekommen, womit die AG überhaupt keinen Gewinn realisiert habe. Dieses Vorbringen wurde bereits anlässlich des vorinstanzlichen Augenscheins eingebracht. Es handelt es sich nicht um ein

Novum, weil dieses Sachverhaltselement im vorinstanzlichen Verfahren bereits verwirklicht war. Ausserdem können vor Verwaltungsgericht auch neue Tatsachen und Beweismittel in das Verfahren eingebracht werden, bis das Beweisverfahren förmlich geschlossen worden ist (Art. 25 VRPG). Die Rückübertragung der Liegenschaft ist somit ein Sachverhaltselement, das in die rechtliche Würdigung einfließen muss.

3.

3.1 Damit ist in **materieller Hinsicht** vorab die Rüge zu prüfen, es sei infolge Rückübertragung des Grundstücks **kein Gewinn realisiert** worden.

Gemäss Art. 126 lit. a StG sind im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer natürliche und juristische Personen steuerpflichtig, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern. Art. 128 StG umschreibt den Gegenstand der Steuer. Danach unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, für die Annahme eines Gewinns sei die effektive Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises von Fr. 2 Mio. vorausgesetzt. Die Steuerverwaltung ihrerseits macht geltend, der Grundstückgewinn sei bereits mit der Eigentumsübertragung (Grundbucheintrag) realisiert worden.

Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer ist unbestrittenermassen der Gewinn infolge einer Veräusserung oder eines einer Veräusserung gleichgestellten Vorgangs. Bezüglich Realisationszeitpunkt folgt das Grundstückgewinnsteuerrecht einer sachenrechtlichen Betrachtung und stellt somit auf den Zeitpunkt des Eigentumsübergangs ab. Der Gewinn wurde somit am Tag der Grundbuchanmeldung realisiert (Art. 656 ZGB). Daher ist steuerrechtlich unbeachtlich, ob der Kaufpreis tatsächlich bezahlt wurde oder nicht. Die Tatsache, dass es vorliegend zu einer Rückübertragung des Grundstücks kam, vermag an der Realisierung des Gewinns im Zeitpunkt der Forderungsbegründung nichts zu ändern, weil der Eigentumsübergang damit nicht ex tunc rückgängig gemacht wurde. Anders wäre es nur, wenn die Zahlung vertraglich als suspensive Bedingung für die Eigentumsübertragung ausgestaltet worden wäre und es somit gar nie zu einer Eigentumsübertragung gekommen wäre.

3.2 Die Beschwerdeführerin rügt weiter, es seien bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sämtliche Baukosten als **Wertvermehrungen** zu berücksichtigen. Diese seien bei der AG nicht als Unterhaltskosten von der jährlichen Gewinnsteuer abgezogen worden, weshalb sie nun als Wertvermehrungen bei der Grundstückgewinnsteuer anzuerkennen seien.

Die Steuerverwaltung stellt sich in dieser Hinsicht auf den Standpunkt, die AG habe die Baukosten falsch verbucht. Die Unterhaltskosten dürften nicht aktiviert werden, sondern müssten als Aufwand verbucht und damit sofort dem laufenden Gewinn belastet werden. Die von der Beschwerdeführerin ausgeführten Arbeiten seien alle als Unterhalt zu qualifizieren.

Gemäss Art. 137 StG ergibt der Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) den Rohgewinn, welcher vermindert um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung den steuerbaren Grundstücksgewinn ergibt. Als Aufwendungen gelten die Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung untrennbar verbunden sind oder die zur **Verbesserung oder Wertvermehrung** des veräusserten Vermögensbestandteils beigetragen haben (Art. 142 StG).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ergibt sich die Qualifikation der Aufwendungen als wertvermehrend oder nicht wertvermehrend **nicht aus der Buchhaltung** des Steuerpflichtigen, sondern primär aus der gesetzlichen Regelung. Es ist somit unabhängig von der buchhalterischen Behandlung der Aufwendungen zu prüfen, ob diese Wertvermehrungen oder Unterhalt darstellen.

Die Beschwerdeführerin hat im Verfahren vor der Vorinstanz eine Liste mit allen Bauarbeiten eingereicht. Diese Aufwendungen wurden in den Jahren 2013 und 2014 verbucht. Aus den Akten geht hervor, dass es sich um eine Totalrenovation der Liegenschaft gehandelt hat, wobei **offensichtlich auch teilweise wertvermehrende Aufwendungen** vorgenommen wurden. Die Rekurskommission hat nach Vornahme eines Augenscheins einen Teil der Aufwendungen als wertvermehrend qualifiziert. Der Einwand der Steuerverwaltung, dass die **Dumont-Praxis** bereits im Jahre **2009 abgeschafft** wurde, ist zwar richtig, jedoch lässt sich eine Aufteilung der Gesamtkosten in teilweise Wertvermehrung vorliegend **auch bautechnisch begründen**. Ausserdem würde eine andere Beurteilung vorliegend am **Verbot der reformatio in peius** scheitern. Unter diesen Umständen ist der ermittelte Abzug von Fr. 500'000 nicht zu beanstanden.

Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die übrigen werterhaltenden Aufwendungen nicht von der Gewinnsteuer abgezogen hat, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Es steht der Beschwerdeführerin frei, die Revision einer allfällig rechtskräftigen Veranlagung der Gewinnsteuer zu verlangen.

Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid der Rekurskommission im Ergebnis zu schützen und die dagegen geführte **Beschwerde abzuweisen**.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die **Verfahrenskosten**, gerichtlich festgesetzt auf CHF 3'000.-, der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 108 Abs. 1 VRPG).

4.2 Der Kanton Bern hat in Anwendung von Art. 104 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 lit. a VRPG keinen Anspruch auf **Parteikostenersatz**.

Zuhanden der Beschwerdeführerin ist noch festzuhalten, dass sie auch im Falle des Obsiegens keinen Anspruch auf Parteikostenersatz gehabt hätte. Die Leiterin des Rechtsdiensts hat hier als Organ für die Beschwerdeführerin gehandelt. Eine solche Vertretung gilt nicht als berufsmässige Parteivertretung im Sinne von Art. 104 Abs. 1 VRPG. Letzteres liegt nur vor bei der Mandatierung eines frei praktizierenden Anwalts. Vorliegend wären auch keine Gründe für die Ausrichtung einer **Billigkeitsentschädigung** gemäss Art. 104 Abs. 2 VRPG ersichtlich, zumal diese Entschädigung praxisgemäss nur mit grösster Zurückhaltung gesprochen wird.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird **abgewiesen**, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die **Kosten des Verfahrens** vor dem Verwaltungsgericht, festgesetzt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000, werden der Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine **Parteikosten** gesprochen.
4. Zu **eröffnen**:
 - Der Beschwerdeführerin
 - Der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Der Eidg. Steuerverwaltungⁱ

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung 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.

ⁱ Meines Erachtens bei rein kantonalen Steuern unnötig, aber Usanz des Gerichts «im Zweifelsfall»