

100.2009.423U  
ARB/GEU/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 27. Dezember 2010**

Verwaltungsrichter Müller, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterinnen Arn De Rosa und Herzog  
Kammerschreiberin Geiser

**X. AG**  
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur.  
Beschwerdeführerin

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Grundstückgewinn 2007 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. Oktober 2009; 100.08.9114)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2004 erwarb die X. AG das Grundstück ... Gbbl. Nr. ... zum Preis von Fr. 2'700'000.--. Am 6. Dezember 2007 verkaufte sie das Grundstück für Fr. 4'050'000.--.

Mit Kurzdeklaration vom 14. Dezember 2007 stellte die X. AG den Antrag, der mutmassliche Grundstückgewinn sei der Gewinnsteuer zu unterstellen, da sie als Liegenschaftshändlerin zu gelten habe. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, verneinte die Qualifikation als Liegenschaftshändlerin, veranlagte die X. AG mit Verfügung vom 11. März 2008 auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 588'300.-- und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 304'858.85 fest. Daran hielt sie mit Einspracheentscheid vom 7. Mai 2008 fest.

### **B.**

Am 6. Juni 2008 erhob die X. AG Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die das Rechtsmittel mit Entscheid vom 20. Oktober 2009 abwies.

### **C.**

Dagegen hat die X. AG am 26. November 2009 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Anträgen:

- «1. Der Entscheid vom 20. Oktober 2009 der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sei aufzuheben.
2. Es sei die Veranlagungsverfügung vom 11. März 2008 der Steuerverwaltung des Kantons Bern ersatzlos aufzuheben.
3. Es sei festzustellen, dass keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet ist.»

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 9. Dezember 2009 bzw. Beschwerdeantwort vom 15. Februar 2010 je Abweisung der Beschwerde.

Am 4. März 2010 hat die X. AG ihre Beschwerde ergänzt und verschiedene Beilagen nachgereicht. Mit Verfügung vom 26. August 2010 ist ihr Einsicht in sämtliche Verfahrensakten gewährt worden, nachdem sie am 17. August 2010 mitgeteilt hatte, dass sie an dem in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gestellten Gesuch um Akteneinsicht festhalte.

#### **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. 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen (E. 1.2 und 1.3) – einzutreten.

**1.2** Nebst der Aufhebung des angefochtenen Entscheids der StRK beantragt die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 11. März 2008. Damit übersieht sie, dass ihrer Beschwerde an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen und der Entscheid der Vorinstanz an die Stelle des Einspracheentscheids bzw. der Veranlagungsverfügung getreten ist. Soweit die Aufhebung der Veranlagungsverfügung beantragt wird, ist auf die Beschwerde deshalb nicht einzutreten (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7).

**1.3** Die Beschwerdeführerin stellt zudem den Antrag, es sei festzustellen, dass keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei. Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär. Der Grundsatz bedeutet, dass Feststellungsinteressen, vorbehältlich besonderer Situationen, nur dann massgeblich sein können, wenn Gestaltungs- oder Leistungsbegehren ausgeschlossen sind. Dem Feststellungsbegehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführerin oder der Beschwerdeführer ein schutzwürdiges Interesse nachweist (vgl. BVR 2010 S. 337 E. 3.2 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin führt nicht aus, inwieweit sie ein Interesse an der Feststellung hat, es sei keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet. Ihrer Beschwerdebegründung ist zu entnehmen, dass sie die Besteuerung des Grundstückgewinns mit der Gewinnsteuer anstatt der Grundstückgewinnsteuer verlangt. Diesem Antrag könnte bei Gutheissung der Beschwerde mittels eines Leistungs- bzw. Gestaltungsurteils entsprochen werden. Auf das Feststellungsbegehren ist deshalb nicht einzutreten.

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

## **2.**

Umstritten ist, ob die Beschwerdeführerin für den Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks ... Gbbl. Nr. ... der Grundstückgewinnsteuer oder der Gewinnsteuer unterliegt.

Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art. 128 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). 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 er-

heben und hat diese im Gegenzug von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen (sog. monistisches System). Mit Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG, wonach Gewinne aus Grundstückshandel nach Art. 21 Abs. 4 bzw. nach Art. 85 Abs. 4 StG von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterworfen sind, hat der bernische Gesetzgeber das monistische System gelockert, indem er solche Grundstücksgewinne den periodischen Steuern unterworfen hat (vgl. zum Ganzen BVR 2008 S. 490 E. 3.1 f. mit Hinweisen). Der im vorliegenden Zusammenhang interessierende Art. 85 Abs. 4 StG bestimmt, dass Gewinne und buchmässige Aufwertungen von Grundstücken, mit denen eine juristische Person handelt, vollumfänglich zum steuerbaren Reingewinn gehören, sofern sie an den betreffenden Grundstücken wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat. Mit dem Wechsel zur Einkommens- bzw. Gewinnsteuer entgehen diese Grundstücksgewinne insbesondere der zusätzlichen Belastung durch einen allfälligen Spekulationszuschlag (vgl. Art. 147 StG). Die Erfassung der Grundstücksgewinne von Liegenschaftshändlern mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer wird damit begründet, dass in solchen Fällen nicht die Mehrwerterzielung durch Veräusserung der Liegenschaft im Vordergrund steht. Sie ist vielmehr Mittel zum Zweck der Arbeitsbeschaffung, d.h. der Erzielung eines Erwerbseinkommens. Wie die Gewinne aus anderen gewerblichen Tätigkeiten sollen auch so erzielte Gewinne der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterstellt werden (vgl. Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 197; Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, 2002, Art. 129 N. 1; vgl. auch BVR 2008 S. 490 E. 3.2).

### **3.**

**3.1** Die StRK hat im angefochtenen Entscheid erwogen, bei den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Arbeiten handle es sich ausschliesslich um werterhaltenden Liegenschaftsunterhalt. Die Steuerverwaltung habe die Liegenschaft jedoch zutreffend als im Unterhalt vernachlässigt bezeichnet und deshalb in Anwendung der modifizierten Dumont-Praxis die Hälfte der Unterhaltsarbeiten als wertvermehrend berücksichtigt.

Diese machten weniger als 25 % des Erwerbspreises des Grundstücks aus, weshalb die Steuerverwaltung den Gewinn zu Recht der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt habe.

**3.2** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, sie habe Bauarbeiten für rund eine Million Franken ausführen lassen. Davon seien der Einbau von neuen Fenstern mit Isolierverglasung für Fr. 317'250.-- und die neue Gegensprechanlage für Fr. 10'000.-- als wertvermehrend anzuerkennen. Die auf diese Arbeiten entfallenden Aufwendungen für die Baureinigung, Planung und Bauleitung sowie Nebenkosten müssten anteilmässig, ausmachend insgesamt Fr. 100'082.72, hinzugerechnet werden. Auch die Mehrwertsteuer sei anteilmässig zu berücksichtigen. Von den übrigen Baukosten sei gemäss modifizierter Dumont-Praxis die Hälfte als wertvermehrend anzurechnen. Damit entfielen Baukosten von mehr als 25 % des Erwerbspreises auf wertvermehrnde Arbeiten.

**3.3** Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin *wertvermehrnde* Arbeiten im Umfang von 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat (vgl. Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG). Unbestritten ist hingegen, dass sie berufsmässig mit Liegenschaften handelt und das Grundstück im Rahmen dieser Tätigkeit erworben und veräussert hat (vgl. angefochtener Entscheidung, Ziff. 4). – Art. 85 Abs. 4 StG definiert den Begriff der wertvermehrenden Arbeiten nicht. Er wird jedoch in Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG im Zusammenhang mit den bei der Grundstücksgewinnsteuer abziehbaren Aufwendungen verwendet und dient insbesondere der Abgrenzung zu den *werterhaltenden Unterhaltsarbeiten*, die als Liegenschaftsaufwendungen einkommens- bzw. gewinnmindernd berücksichtigt werden (vgl. für die Einkommenssteuer Art. 36 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 142 Abs. 3 StG). Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG bezeichnet unter anderem und nicht abschliessend Auslagen für Neu- und Umbauten, Wasserversorgung, Licht- und Heizungsanlagen, Strassenbauten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten als wertvermehrend. Im Gegenzug regelt Art. 36 StG die Grundsätze für den Abzug von Unterhaltskosten von Grundstücken im Privatvermögen von der Einkommenssteuer. Der Regierungsrat wird ermächtigt, Ausführungsbestimmungen zu erlassen und darin Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichzustellen

(Art. 36 Abs. 4 StG). Gemäss Art. 1 Abs. 2 Bst. a der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) ist von wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen, wenn diese entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken. Im Merkblatt Nr. 5 (nachfolgend: MB 5; einsehbar unter: <http://www.fin.be.ch>), Rubriken «Steuern/Ratgeber/Downloads & Publikationen/Merkblätter/Einkommens- und Vermögenssteuer») hat die Steuerverwaltung weiterführende Richtlinien zur Abgrenzung der wertermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen festgelegt.

**3.4** Gestützt auf den Ausscheidungskatalog gemäss MB 5 und die VUBV hat die StRK sämtliche von der Beschwerdeführerin ausgeführten Arbeiten als werterhaltend beurteilt. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen sinngemäss vor, Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV, wonach Investitionen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, zu den Kosten des Unterhalts gehören, sei auf juristische Personen nicht anwendbar, da eine Art. 36 Abs. 4 StG entsprechende (Ermächtigungs-)Norm im Gewinnsteuerrecht fehle. Die Kosten für die neuen Fenster seien deshalb als wertvermehrnde Aufwendungen anzuerkennen. – Art. 36 StG regelt in der Tat, welche Grundstückskosten bei der *Einkommenssteuer* abziehbar sind. Kosten für Arbeiten am Grundstück können entweder bei der Einkommenssteuer (welterhaltende Unterhaltsarbeiten) oder aber bei einem späteren Verkauf bei der Grundstückgewinnsteuer (wertvermehrnde Aufwendungen; Art. 142 Abs. 1 Bst. c StG) in Abzug gebracht werden (vgl. vorne E. 3.3). Eine Anrechnung derselben Kosten sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Grundstückgewinnsteuer ist ausgeschlossen (vgl. BVR 1999 S. 386 E. 3c; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 12). Im Kanton Bern werden grundsätzlich sämtliche Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterworfen (vgl. vorne E. 2). Daraus folgt zwingend, dass die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Privat- oder Geschäftsvermögen für die Beurteilung, ob bestimmte Grundstückskosten als werterhaltend oder wertvermehrend zu bezeichnen sind, keine Rolle spielen kann. Die im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen müssen für Grundstücke im Geschäfts- und Privatvermögen die gleichen sein. Das-

selbe muss spiegelbildlich für die werterhaltenden Unterhaltskosten gelten (vgl. auch BGE 108 Ib 316 E. 2). Auch für Grundstücke im Eigentum von juristischen Personen – und damit im Geschäftsvermögen – finden demnach dieselben Grundsätze zur Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Arbeiten Anwendung.

**3.5** Die Steuerverwaltung und die StRK messen dem Begriff «wertvermehrend» gemäss Art. 24 Abs. 4 und 85 Abs. 4 StG den gleichen Sinngehalt zu, wie er im Zusammenhang mit Art. 142 Abs. 1 Bst. c StG entwickelt wurde. In beiden Fällen geht es um die Abgrenzung zwischen Grundstücksgewinnsteuer und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Eine unterschiedliche Auslegung desselben Begriffs innerhalb des gleichen Erlasses wäre systemwidrig (vgl. auch vorne E. 3.4). Die Anwendung des Ausscheidungskatalogs zur Beurteilung, ob wertvermehrende Arbeiten (im Sinn von Art. 24 Abs. 4 und Art. 85 Abs. 4 StG) in genügendem Umfang vorgenommen worden sind, ist deshalb nicht zu beanstanden (vgl. auch Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 2; VGE 16791 vom 15.10.1984, E. 2 S. 9, zum aStG; Entscheid der StRK vom 17.6.1986, in BVR 1986 S. 389 insbes. E. 4). Wie die StRK zu Recht festgehalten hat, handelt es sich bei den ausgeführten Bauarbeiten – insbesondere auch beim Einbau von neuen Fenstern mit Isolierglas – gemäss Ausscheidungskatalog um Unterhaltsarbeiten (vgl. Schlussrechnung der FS AG vom 5.12.2007, Vorakten Steuerverwaltung, pag. 57 f.). Ob dies auch für die neue Gegensprechanlage gilt, kann mit Blick auf die nachfolgende Erwägung offenbleiben.

#### **4.**

Die StRK hat die Renovationskosten in Anwendung der modifizierten Dumont-Praxis dennoch zur Hälfte als wertvermehrend anerkannt.

**4.1** Die modifizierte Dumont-Praxis beruht auf der Überlegung, dass sich bei einer im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaft in den ersten fünf Jahren seit dem Erwerb vorgenommene Instandstellungsarbeiten zwingend wertvermehrend auswirken. Unterhaltsaufwendungen im technischen Sinn, durch die der innere Wert der Liegenschaft über denjenigen im Zeitpunkt



des Erwerbs hinaus vermehrt werde, seien wirtschaftlich betrachtet Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen und dementsprechend nicht als Unterhalt beim Einkommen abziehbar (vgl. zum Ganzen BGE 123 II 218; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 17 ff., auch zum Folgenden). Da auch die modifizierte Dumont-Praxis der Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen dient, muss sie gleichermassen für Grundstücke im Privat- wie auch im Geschäftsvermögen und damit auch für juristische Personen gelten (vgl. vorne E. 3.4; vgl. auch BGE 108 Ib 316 E. 2).

**4.2** Die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 123 II 218) ist in die VUBV aufgenommen worden. Gemäss aArt. 1 Abs. 3 VUBV (BAG 00-95; diese Bestimmung und damit die modifizierte Dumont-Praxis wurde rückwirkend per 1.1.2009 aufgehoben; BAG 09-20) können in den ersten fünf Jahren seit Erwerb einer im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaft die nach Abs. 1 Bst. a-f abziehbaren Unterhaltskosten nur zur Hälfte abgezogen werden. Mit diesem Abzug wird allenfalls vorhandenen Anteilen normalen Unterhalts, Ersatz von Einrichtungen mit kurzer Lebensdauer, untergegangenen Restwerten oder Energiesparmassnahmen Rechnung getragen. Die pauschale Anrechnung soll eine Gesamtbeurteilung ohne unnötige und aufwendige Aufteilung und Aussonderung kleiner Unterhaltsanteile ermöglichen (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 23).

**4.3** Die Beschwerdeführerin hat von den ausgeführten Bauarbeiten einen Teil als wertvermehrend bezeichnet. Von den übrigen Baukosten sei gemäss modifizierter Dumont-Praxis ebenfalls die Hälfte als wertvermehrend zu betrachten (vgl. vorne E. 3.2). – Wie gesehen dient die modifizierte Dumont-Praxis (auch) dazu, bei im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaften in pauschaler Weise einen Unterhaltsanteil anrechnen zu können. Die Aussonderung von wertvermehrenden und werterhaltenden Arbeiten soll damit vermieden werden. Dies hat zur Folge, dass in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaft die Hälfte der Unterhaltskosten beim Einkommen bzw. Gewinn abgezogen werden können. Für die gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerinnen und -händler bedeutet dies umgekehrt, dass sie die 25-Pro-

zent-Grenze gemäss Art. 21 Abs. 4 bzw. 85 Abs. 4 StG weniger schnell erreichen als noch unter Geltung der reinen Dumont-Praxis (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 27; BGE 108 Ib 316 E. 1; damals galten in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer Liegenschaft *sämtliche* Aufwendungen als wertvermehrend, unabhängig davon, ob die Liegenschaft im Unterhalt vernachlässigt war oder nicht).

**4.4** Die Steuerverwaltung und die StRK sind zu Recht davon ausgegangen, dass die hier interessierende Liegenschaft im Unterhalt vernachlässigt war und die Instandstellungsarbeiten in den ersten fünf Jahren seit Erwerb erfolgt sind. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies denn auch nicht. Die modifizierte Dumont-Praxis ist demnach für den vorliegend zu beurteilenden Grundstücksgewinn anwendbar. Dementsprechend ist die Hälfte der Baukosten als Kosten für wertvermehrnde Arbeiten anzurechnen. Das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorgehen, wonach zuerst die wertvermehrenden von den werterhaltenden Arbeiten zu unterscheiden sind und die modifizierte Dumont-Praxis anschliessend nur auf die Kosten für reine Unterhaltsarbeiten anwendbar ist, widerspricht den Grundsätzen dieser Praxis und den hier anwendbaren Bestimmungen (vgl. auch nachfolgende E. 5).

## 5.

Die Beschwerdeführerin bestreitet schliesslich – im Sinn einer Eventualbegründung – die Anwendbarkeit der modifizierten Dumont-Praxis in zeitlicher Hinsicht. Zur Begründung führt sie an, es sprächen erhebliche öffentliche Interessen für die Anwendung des neuen Rechts (vgl. Beschwerdeergänzung vom 4.3.2010).

**5.1** Die Aufhebung der modifizierten Dumont-Praxis per 1. Januar 2009 ist mit einer Verordnungsänderung einhergegangen (vgl. vorne E. 4.2). Dementsprechend gelten für die Frage, ob die modifizierte Dumont-Praxis bzw. aArt. 1 Abs. 3 VUBV im vorliegenden Fall noch anwendbar ist, die allgemeinen Grundsätze des intertemporalen Rechts (vgl. VGE 2009/170 vom 22.6.2010, E. 4.3.2, mit Hinweisen, auch zum Folgen-

den). Ein Erlass gilt demnach für Sachverhalte, die zwischen Inkraftsetzung und Ausserkraftsetzung entstanden sind. Abweichungen von diesem Grundsatz sind aufgrund übergangsrechtlicher Regelungen oder bei Vorliegen einer sog. Rückwirkung oder Vorwirkung des neuen Rechts möglich. Eine Grundlage im geltenden Recht ist jedoch unabdingbar. Rechtsänderungen während des Verfahrens sind demnach in der Regel unbeachtlich (vgl. Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, § 24 N. 9, 21 ff.; Markus Weidmann, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, in ASA 76 S. 633 ff., S. 638 ff.).

**5.2** Die Handänderung wurde am 27. Dezember 2007 ins Grundbuch eingetragen. Die Beschwerdeführerin hat den Grundstücksgewinn demnach noch unter der Geltung von aArt. 3 Abs. 1 VUBV erzielt. Die Bestimmung und damit die modifizierte Dumont-Praxis sind folglich noch anwendbar. Zu bemerken bleibt, dass nicht ersichtlich ist, inwiefern die Beschwerdeführerin aus der Nichtanwendung der modifizierten Dumont-Praxis einen Nutzen ziehen könnte. Unter geltendem Recht können neu nach dem Erwerb einer im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaft sämtliche Unterhaltsauslagen gewinn- bzw. einkommensmindernd zum Abzug gebracht werden. Für eine pauschale hälftige Aufteilung der Kosten in werterhaltende und wertvermehrende besteht keine Grundlage mehr. Insofern wirkt sich die Abschaffung der modifizierten Dumont-Praxis auf das Erreichen der Händlerkriterien eher erschwerend aus (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 27).

**5.3** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin am veräusserten Grundstück wertvermehrende Arbeiten im Umfang von weniger als 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat. Sie ist demnach nicht Liegenschaftshändlerin im Sinn von Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art 85 Abs. 4 StG, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

**6.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Parteikosten werden keine gesprochen.
3. Zu eröffnen:
  - der Beschwerdeführerin (GU)
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Kammerschreiberin:

**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.