

der fall

Hader mit dem Fiskus wegen Umbaumaassnahmen und energieeffizienten Investitionen

Schriftliche Arbeit im öffentlichen Recht

Christoph Bürki*/Nicole Elischa Krenger**/René Matteotti***/Bernard Rolli****

Der nachfolgende Steuerrechtsfall wurde an den Anwalts- und Notariatsprüfungen vom 10. August 2011 in Bern als schriftliche Aufgabe im öffentlichen Recht gestellt. Für die Bearbeitung des Falls – auszuarbeiten war das Urteil der zuständigen Rechtsmittelinstanz – standen den Kandidaten/-innen sechs Stunden zur Verfügung. Insgesamt 113 Personen haben die Prüfung absolviert (100 Anwalts- und 13 Notariatskandidaten/-innen). Der Gesamtnotendurchschnitt aller Prüfungen betrug 4,2 (Anwälte: 4,21). Rund 25,7% (Anwälte: 26%) der Arbeiten mussten als ungenügende Arbeit bewertet werden, 51,3% (Anwälte: 52%) wurden mit der Note 4 bis 4,5 bewertet und 23% (Anwälte: 22%) der abgegebenen Lösungen erreichten eine gute bis sehr gute Bewertung (Note 5 und höher).

Übersicht

I. Sachverhalt, Aufgabenstellung und Hilfsmittel	75
A. Sachverhalt	75
B. Aufgabenstellung	77
C. Hilfsmittel	77
II. Lösung	78
A. Rubrum	78
B. Formelles	78
C. Materielles	83
D. Ergebnis/Rechtsfolge	96
E. Kostenverlegung	96
F. Urteilsdispositiv und Rechtsmittelbelehrung	97
III. Schlussbemerkung zur Prüfung	98

I. Sachverhalt, Aufgabenstellung¹ und Hilfsmittel

A. Sachverhalt

A. Die in Biel ansässige X AG erzielt – ihrem Zweck entsprechend – seit Jahren ihren Umsatz im Wesentlichen dadurch, dass sie Grundstücke erwirbt, um diese nach Ausführung von Renovationen oder Erweiterungen möglichst gewinnbringend an Dritte weiterzuveräussern.

Am 30. Dezember 2008 (Grundbucheintrag) erwarb die X AG die baufällige Liegenschaft Bern Gbbl. Nr. 1 zum Preis von CHF 2 Mio. Im Jahr 2009 liess sie diese Liegenschaft für total CHF 950 000.– sanieren und umbauen. Im Einzelnen wurden folgende Arbeiten verrichtet:

- a) Neueinbau eines Lifts sowie einer Wellnessanlage, bestehend aus Sauna, Whirlpool und Dampfbad (Kosten: CHF 450 000.– [= 22,5% von CHF 2 Mio.]).
- b) Errichtung eines das Grundstück vollständig umgebenden, 2 m hohen schmiedeisernen Zauns mit Überwachungskameras sowie einer Gegensprechanlage (Kosten: CHF 25 000.– [= 1,25% von CHF 2 Mio.]).
- c) Ersatz der einfach verglasten Fenster durch solche mit doppelter Isolierverglasung (CHF 50 000.– [= 2,5% von CHF 2 Mio.]), wobei die eine Hälfte dieser Aufwendungen dem Unterhalt der Liegenschaft dient, während die

andere Hälfte deren Gebrauchswert erhöht bzw. deren jährliche Betriebskosten senkt.

- d) Umfangreiche Reparaturen (Ersatz des morschen Dachstocks, Nachbesserung des Fundaments), Neuanstrich, Gartenunterhalt, Baureinigung/Planung/Bauleitung (total: CHF 425 000.– [= 21,25% von CHF 2 Mio.]).

Die X AG verbuchte diese Kosten wie folgt: Während sie die Aufwendungen gemäss Bst. a und b hiervoor aktivierte und damit erfolgsneutral verbuchte, brachte sie die Kosten für die Fenster (Bst. c) und die Arbeiten gemäss Bst. d als Aufwand von den im Jahr 2009 erzielten Erträgen in Abzug. Die Gewinnsteuerveranlagungen der X AG für die Bundes- sowie die Kantons- und Gemeindesteuern 2009, welche am 10. März 2010 in Rechtskraft erwachsen sind, stützten sich auf diese Verbuchungen.

B. Am 5. Januar 2010 (Grundbucheintrag) veräusserte die X AG die Liegenschaft Bern Gbbl. Nr. 1 zum Preis von CHF 4,05 Mio.

Mit Kurzdeklaration vom 8. Januar 2010 verlangte die X AG Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer auf CHF 0.–, da der Grundstückhandel ihr Kerngeschäft bilde und der Grundstückgewinn daher mit der ordentlichen Gewinnsteuer zu erfassen sei.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, verneinte mit Verfügung vom 11. März 2010 die beantragte Unterstellung des Grundstückgewinns unter die Gewinnsteuer, veranlagte die X AG für die Veräusserung vom 5. Januar 2010 auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1 510 000.– und setzte die Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung des Spekulationszuschlags von 50% auf CHF 859 105.– fest (Gesamtforderung für Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer; Gewinnberechnung: Erlös von CHF 4,05 Mio. abzüglich Anlagekosten von CHF 2 539 584.– [= Erwerbspreis von CHF 2 Mio. zuzüglich Handänderungskosten von CHF 48 600.–, übrige Kosten von CHF 15 984.– und wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 475 000.–]). Daran hielt sie mit Einspracheentscheid vom 7. Mai 2010 fest.

Am 6. Juni 2010 erhob die X AG Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragte, die Grundstückgewinnsteuer sei auf CHF 0.– festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die StRK wies das Rechtsmittel mit

* Dr. iur., Fürsprecher, Direktionsadjunkt Bundesamt für Justiz.

** BLaw Bern, MLaw Bern, wissenschaftliche Assistentin am Institut für Steuerrecht der Universität Bern.

*** Prof. Dr. iur., M.A., LL.M. Tax, Rechtsanwalt, Ordinarius für schweizerisches, europäisches und internationales Steuerrecht an der Universität Bern.

**** Prof., Fürsprecher, Honorarprofessor an der Universität Bern, Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern.

1 Der Prüfungsfall basiert, was die Besteuerung von Liegenschaftshändlern im Kanton Bern anbelangt, auf dem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2010, publ. in: NStP 2011 9. Für die Prüfung wurde der Fall allerdings in wesentlichen Punkten erheblich geändert resp. ergänzt.

«HADER MIT DEM FISKUS WEGEN UMBBAUMASSNAHMEN UND ENERGIEEFFIZIENTEN INVESTITIONEN»

Entscheid vom 10. November 2010 ab, auferlegte der X AG die Verfahrenskosten von CHF 800.– und sprach weder Parteikosten noch -entschädigungen zu. Sie argumentierte dabei wie folgt:

- Der wertvermehrnde Aufwand betrage gestützt auf Art. 1 aAbs. 3 VUBV (Fassung vom 18.10.2000) pauschal CHF 475 000.– (= 23,75 % vom Erwerbspreis); damit unterstehe der Vorgang der Grundstückgewinnsteuer. Im Übrigen erreichten die Kosten für wertvermehrnde Aufwendungen die 25%-Schwelle auch dann nicht, wenn Art. 1 aAbs. 3 VUBV nicht zur Anwendung gelange.
- Die Anwendung der im StG vorgesehenen 25%-Schwelle führe im zu beurteilenden Fall nicht zu einer willkürlichen, rechtsungleichen Besteuerung. Schliesslich stehe es mit den bundesrechtlichen Harmonisierungsregeln in Einklang, den Veräusserungsvorgang vom 5. Januar 2010 der Grundstückgewinnsteuer (und nicht der Gewinnsteuer) zu unterwerfen.

Die StRK verschickte den Entscheid am Mittwoch, den 10. November 2010, mit eingeschriebener Post. Tags darauf, also am Donnerstag, den 11. November 2010, versuchte der Briefträger erfolglos, der X AG diese Sendung zuzustellen; er legte der X AG eine Abholungseinladung in den Briefkasten, welche eine postalische Abholfrist bis Donnerstag, den 18. November 2010, vorsah. Die X AG nahm den Entscheid am Freitag, den 19. November 2010, auf der Poststelle in Empfang.

C. Am Montag, den 20. Dezember 2010 (Datum Poststempel), hat die X AG gegen den Entscheid der StRK Beschwerde erhoben. Sie beantragt was folgt:

Hauptbegehren:

1. Der Entscheid der StRK vom 10. November 2010 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer sei auf CHF 0.– festzusetzen.
2. Die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung vom 7. Mai 2010 sei aufzuheben.
3. Es sei festzustellen, dass für die Veräusserung vom 5. Januar 2010 (Handänderung) keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei.

Eventualbegehren:

4. Der Entscheid der StRK vom 10. November 2010 sei aufzuheben und es sei die Grundstückgewinnsteuer ohne Spekulationszuschlag zu erheben.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Zur Begründung bringt die X AG Folgendes vor:

- Art. 1 aAbs. 3 VUBV sei nicht anwendbar. Denn die VUBV gelte nur für natürliche Personen und der fragliche aAbs. 3 gelange aus zeitlichen Gründen nicht zur Anwendung. Eine Einzelbeurteilung der erbrachten Aufwendungen ergebe, dass die 25%-Schwelle erreicht werde: Wertsteigernd seien nicht nur der Einbau des Lifts und der Wellnessanlage sowie der neue Zaun mit Überwachungsanlage. Auch der Ersatz der Fenster habe den Wert der Liegenschaft erhöht. Dem stehe nicht entgegen, dass die Kosten bei der Gewinnsteuer 2009 vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden seien, denn diese Abzugsfähigkeit sei energiepolitisch motiviert gewesen, sage jedoch über die Qualifikation der Kosten als wertvermehrend/-erhaltend in Bezug auf die Qualifikation als Liegenschaftshändlerin nichts aus.
- Selbst wenn entweder Art. 1 aAbs. 3 VUBV anwendbar wäre oder nur gerade die Aufwendungen für den Lift, die Wellnessanlage und den Zaun mit Überwachung als wertvermehrend anerkannt würden, müsste der Veräusserungsvorgang von der Grundstückgewinnsteuer ausgeklammert werden. Diesfalls beliefen sich die wertvermehrenden Aufwendungen zwar nur auf 23,75% des Erwerbspreises. Es wäre aber willkürlich und rechtsungleich, eine Unternehmung, die – wie unter diesen Umständen die X AG – wertvermehrnde Investitionen in der Höhe von 23,75% des Erwerbspreises getätigt hätte, der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen, andere Unternehmungen hingegen, die wertsteigernde Arbeiten von einem Viertel des Erwerbspreises erbracht hätten, davon auszunehmen; die Differenz von 1,25% rechtfertigte diese unterschiedliche Behandlung nicht.
- Sollte den bisherigen Argumenten nicht gefolgt werden, sei jedenfalls aus bundesharmonisierungsrechtlichen Gründen von der Grundstück-

gewinnbesteuerung abzusehen: Zum einen werde der fragliche Gewinn im Bereich der direkten Bundessteuer von der ordentlichen Gewinn- und nicht von einer Sondersteuer erfasst. Zum anderen gehe es mit Blick auf Art. 12 Abs. 1 StHG nicht an, den fraglichen Vermögensgewinn mit einer Spezialgewinnsteuer zu erfassen, habe doch das Grundstück Bern Gbbl. Nr. 1 zum Geschäftsvermögen der X AG gehört. Der angefochtene Entscheid sei aber auch insofern harmonisierungswidrig, als diesem eine unzulässige Durchmischung von zwei unterschiedlichen Besteuerungssystemen zugrunde liege.

- Eventualiter sei von der Anwendung des Spekulationszuschlags abzusehen und der Grundstücksgewinn entsprechend zu reduzieren, weil die Anwendung dieses Zuschlags zu einer Besteuerung führe, die dem Verfassungsprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche. Das Eventualbegehren sei im bisherigen Verfahren zwar nicht gestellt worden, und die StRK sei von sich aus auch nicht näher auf die Steuerberechnung eingegangen. Dieses Begehren sei aber zulässig, da der angefochtene Entscheid den Spekulationszuschlag implizit bestätige.
- Die Verfahrenskosten der beiden Instanzen seien der Steuerverwaltung, jedenfalls aber nicht der X AG aufzuerlegen. Weiter sei der X AG eine Entschädigung für den aufwendigen Prozess zuzusprechen. Diese Begehren rechtfertigten sich selbst für den Fall, dass die Grundstückveräußerung vom 5. Januar 2010 wider Erwarten grundstückgewinnbesteuert werden sollte, denn der Rechtsstreit werfe Grundsatzfragen auf.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen am 15. Februar 2011 bzw. 18. Februar 2011 fristgerecht die kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit auf diese einzutreten sei; dies mit folgender Begründung:

- Die Beschwerde dürfe wegen verpasster Rechtsmittelfrist sowie mangels zulässiger Anträge nicht an die Hand genommen werden. Namentlich sei das Eventualbegehren unzulässig, weil dieses und die damit verbundene Kritik im bisherigen Verfahren nicht thematisiert worden

seien und eine unzulässige Erweiterung des Streits bedeuteten.

- In materieller Hinsicht halten StRK und Steuerverwaltung an ihren bisherigen Ausführungen fest. Das neue Eventualbegehren sei, sollte darauf einzutreten sein, unbegründet, weil die Anwendung des Spekulationszuschlags nicht nur zulässig, sondern aufgrund des übergeordneten Rechts sogar geboten sei.

B. Aufgabenstellung

Verfassen Sie den Entscheid der zuständigen Rechtsmittelinstanz per Datum 10. August 2011. Für den Sachverhalt und die Prozessgeschichte kann auf die Aufgabe verwiesen werden. Es ist in jedem Fall zu sämtlichen Argumenten der Verfahrensbeteiligten Stellung zu nehmen.

Gehen Sie davon aus, dass die Steuerbelastung der X AG um rund einen Drittel tiefer ausfällt, wenn der Grundstückverkauf vom 5. Januar 2010 nicht mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst wird.

C. HILFSMITTEL

A. Eidgenössische Erlasse:

- BV (SR 101)
- DBG (SR 642.11)
- StHG (SR 642.14)
- BGG (SR 173.110)
- ZPO (SR 272)

B. Bernische Erlasse:

- KV (BSG 101.1)
- StG (BSG 661.11)
- VRPG:
 - aktuelle Fassung (BSG 155.21)
 - bis 31.12.2010 gültige Fassung
- GSOG (BSG 161.1)
- ZPO (GS 1918 103; bis 31.12.2010 gültige Fassung)
- VUBV:
 - aktuelle Fassung (BSG 661.312.51)
 - Änderungen vom 18.10.2000 (BAG 00-95), vom 17.10.2007 (BAG 07-110)

II. Lösung

Gemäss Aufgabenstellung hatten die Kandidaten/-innen die Falllösung in Form eines Entscheids der zuständigen Rechtsmittelinstanz auszuarbeiten, vorliegend also ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern. Das Musterurteil zeigt einen möglichen Lösungsweg mit Hinweisen auf gleichwertige alternative Würdigungen bzw. Varianten. Besondere Korrekturhinweise, die häufigsten Fehler und dgl. werden vereinzelt bereits hiernach jeweils in Fussnoten vermerkt; eine Gesamtübersicht über die häufigsten Fehler findet sich hinten unter III./B. Die im Musterurteil angegebenen Literatur- und Rechtsprechungshinweise wurden von den Kandidaten/-innen mangels entsprechender Dokumentation nicht erwartet, sie dienen vorliegend der Vervollständigung des Urteils und erschliessen weitere rechtliche Grundlagen. Die nachfolgende Unterteilung des Urteils mittels Überschriften erfolgt aus redaktionellen Gründen und bezweckt eine bessere Übersicht; in der Praxis und an den Prüfungen werden i.d.R. keine solchen Titel gesetzt.

A. Rubrum

Das Rubrum präsentierte sich korrekterweise wie folgt:

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 10. August 2011
Verwaltungsrichter/-in X, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter/-innen Y und Z
Gerichtsschreiber/-in G²

X AG
handelnd durch die statutarischen Organe
Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2010 (Ent-

scheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 10. November 2010)³

B. Formelles

1. Anfechtungsobjekt/Zuständigkeit

Anfechtungsobjekt bildet der Entscheid der StRK vom 10. November 2010; dieser stützt sich auf öffentliches Recht. Da keine Ausschlussgründe nach Art. 75 ff. VRPG gegeben sind, ist das Verwaltungsgericht zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 VRPG zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 StG).

2. Partei- und Prozessfähigkeit/ Vertretungsverhältnis

Beschwerdeführerin ist die X AG und damit eine juristische Person nach Art. 52 ff. ZGB, die als solche rechts- und parteifähig ist; sie handelt durch ihre statutarischen Organe und ist *handlungs- bzw. prozessfähig* (Art. 11 Abs. 1 VRPG). Mangels entsprechender Hinweise in der Aufgabenstellung ist die Beschwerde rechtsgültig unterzeichnet. Die Beschwerdeführerin ist anwaltschaftlich nicht vertreten.

Aufgrund der spezialgesetzlichen *Behördenbeschwerdebefugnis* der Steuerverwaltung (Art. 201 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 79 Abs. 2 VRPG) gilt praxisgemäss diese und nicht der Kanton Bern als Partei.

Die StRK ist *Vorinstanz*; sie ist am Beschwerdeverfahren wie eine Partei beteiligt (Art. 151 StG i.V.m. Art. 12 Abs. 3 VRPG)⁴.

² Variante: Evtl. ergibt sich hier bei Bejahung der Grundsätzlichkeit der zu beurteilenden Frage auch eine Fünferbesetzung; vgl. hinten II.B.8., II.C.5.2. und II.E.1.

³ Fehlerquelle: Einige Kandidaten/-innen benannten die Kantons- und Gemeindesteuer als Anfechtungsobjekt, was aufgrund der separaten Veranlagung von Grundstückgewinnsteuern nicht in Frage kommt. Anfechtungsobjekt bildet der Entscheid der StRK, welcher sich mit der – aufgrund der Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin erhobenen – Grundstückgewinnbesteuerung beschäftigt.

⁴ Fehlerquelle: Oft wurden Steuerverwaltung und StRK gar nicht erwähnt.

3. Devolutiveffekt

Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung des angefochtenen Entscheids der StRK die Aufhebung der Einspracheverfügung vom 7. Mai 2010 (Antrag Ziff. 2). Damit übersieht sie, dass ihrer

Beschwerde an die StRK voller *Devolutiveffekt* zugekommen und der Entscheid der StRK an die Stelle des Einspracheentscheids getreten ist. Soweit die Aufhebung der Einspracheverfügung beantragt wird, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten⁵.

4. Streitgegenstand/Kostenliquidation StRK

4.1 Streitgegenstand

Mit dem Antrag Ziff. 4 verbindet sich eine Streitgegenstandsproblematik⁶.

4.1.1. In der Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand, was die ansprechende Person anbegehrt und die Prozessgegenschaft und/oder die Vorinstanz nicht zugestehen wollen. Streitgegenstand bezeichnet den Umfang, in dem das (anfänglich) mit der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis (noch) umstritten ist. Zu seiner Bestimmung ist vom angefochtenen Entscheid auszugehen, der den äusseren Rahmen des Streitgegenstands vorgibt. Der Streitgegenstand kann nicht über das hinausgehen, was die Vorinstanz beurteilt hat, welche wiederum lediglich das von der verfügenden Behörde Angeordnete prüfen darf⁷. Innerhalb dieses Rahmens bezeichnet die beschwerdeführende Partei in ihrer Rechtsmitteleingabe den Streitgegenstand (sog. *Dispositionsmaxime*). Es ist ihr daher möglich, den Streitgegenstand einzuschränken; soweit der beanstandete Entscheid nicht angefochten wird, erwächst er in (Teil-)Rechtskraft⁸. In einem Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, jedoch nicht mehr erweitert werden⁹. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind grundsätzlich unzulässig¹⁰. Vorbehalten bleiben zulässige Änderungen des Rechtsbegehrens im Sinne von Art. 26 VRPG und weitere, vornehmlich prozessökonomisch fundierte Ausnahmen¹¹. So kann praxisgemäss das Beschwerdeverfahren auf jene spruchreifen, ausserhalb des Anfechtungsobjekts liegende Fragen ausgedehnt werden, welche eng mit dem Streitgegenstand verbunden sind (Tatbestandsgesamtheit) und über die sich die Vorinstanzen und die weiteren Beteiligten zumindest in Form einer Prozessklärung bereits geäussert haben¹². – Der Streitgegenstand ergibt sich nach dem Gesagten grundsätzlich aus dem Anfechtungsobjekt

⁵ Statt vieler BVR 2010 411 E. 1.4.; BGE 136 II 101 E. 1.2.; VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in: NStP 2011 9 E. 1.2., THOMAS MERKLI/ARTHUR AESCHLIMANN/RUTH HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, Bern 1997, Art. 60 N 7.

⁶ *Korrekturhinweis*: Nachfolgend wird die Streitgegenstandsproblematik einlässlich erörtert; dies nicht zuletzt mit Blick auf die grosse Relevanz der Thematik sowohl in der Praxis als auch im Rahmen von Anwaltsprüfungen im öffentlichen Recht. Selbstverständlich wurde von den Kandidaten/-innen nicht erwartet, dass sie sämtliche der nachstehenden Grundsätze darlegten; vorausgesetzt worden sind aber immerhin gewisse Grundkenntnisse zur Problematik wie namentlich Definition, äusserer Rahmen, ausnahmsweise zulässiges Überschreiten; darüber hinausgehenden, allenfalls bekannten Finessen, konnte im Rahmen des Gesamteindrucks Rechnung getragen werden. Von Kandidaten/-innen, welche die prozessuale Zulässigkeit offenliessen, weil sie das Begehren materiell beurteilt ohnehin als unbegründet qualifizierten, wurde zumindest ein Andiskutieren der Problematik erwartet.

⁷ Vgl. BGE 133 II 35 E. 2., 131 II 200 E. 3.2.; BVR 2011 391 E. 2.1., 2010 337 E. 5.5., 2007 241 E. 4.1.

⁸ Vgl. BVR 2007 241 E. 4.1.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 25 N 13, Art. 72 N 7 f.; MARKUS MÜLLER, Bernische Verwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 2011, 148 ff.

⁹ Statt vieler BGE 131 II 200 E. 3.2.

¹⁰ BVR 2011 391 E. 2.2., 2010 337 E. 5.5., 2007 241 E. 4.1.; ANDRÉ MOSER, in: CHRISTOPH AUER/MARKUS MÜLLER/BENJAMIN SCHINDLER [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich/St. Gallen 2008, Art. 52 N 3.

¹¹ MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 25 N 4, 13, Art. 26 N 4.

¹² Vgl. BGE 130 V 138 E. 2.1., 501 E. 1.2., 122 V 34 E. 2.a.; Urteile BGer 9C_816/2009 vom 11.2.2010 E. 2.1., 9C_1002/2008 vom 16.2.2009 E. 2.2.; Entscheid SRK vom 23.4.2003, in: VPB 67 (2003) Nr. 123 E. 2.a., Nr. 135 E. 1.4.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 84 N 3, Art. 72 N 6, 8; MARKUS MÜLLER, a.a.O., 150; DERS., in: AUER/MÜLLER/SCHINDLER, a.a.O., Art. 44 N 5; THOMAS FLÜCKIGER, in: BERNHARD WALDMANN/PHILIPPE WEISSENBERGER, Praxis-kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, VwVG, Zürich 2009, Art. 7 N 30, 35 ff.; HANSJÖRG SEILER, in: WALDMANN/WEISSENBERGER, a.a.O., Art. 54 N 27 f.

und den Begehren der beschwerdeführenden Partei. Daneben kann für die Umschreibung des Streitgegenstands zusätzlich auf die Begründung der gestellten Begehren abgestellt werden: Die Begründung ist einerseits Hilfsmittel zur Konkretisierung der antragsgemässen Rechtsfolgebehauptung; andererseits sind die einzelnen Begründungselemente (Rügen) insofern bestimmend, als es Sache der opponierenden Partei ist, jene Beanstandungen vorzutragen, die sie anzubringen hat und die von der angerufenen Rechtsmittelbehörde untersucht werden sollen. Wird zusätzlich auf die Begründung abgestellt, so führt dies regelmässig zu einer engeren Fassung des Streitgegenstands¹³.

4.1.2. Nach der *bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Steuerrecht* wird der Streitgegenstand in der Regel primär aus der beantragten Rechtsfolge und nicht zusätzlich – im Sinne eines engeren Streitgegenstandsverständnisses – aus deren Begründung gebildet¹⁴. Das Bundesgericht versteht den Streitgegenstand mithin prinzipiell «objektlich» und nicht «aspektlich»¹⁵. Allerdings schliesst das Bundesgericht nicht aus, dass der Streitgegenstand, der normalerweise das gesamte Rechtsverhältnis erfasst, auf Teilaspekte desselben beschränkt wird. So kann sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine über die objektliche Begrenzung hinausgehende Verengung des Streitgegenstands gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben dann ergeben, wenn eine Partei erkannt hat, dass sich ihr Begehren nicht auf einen bestimmten Rechtsgrund stützt. Weiter hat das Bundesgericht entschieden, dass eine Partei bei Anfechtung einer steuerlichen Veranlagung vor oberer Instanz grundsätzlich nicht verlangen kann, dass diese sich mit bestimmten Positionen, die weder im Einsprache- noch im Beschwerdeverfahren beanstandet oder geltend gemacht worden sind, nun auseinandersetzt¹⁶. Die *Praxis des bernischen Verwaltungsgerichts* ist uneinheitlich. Den Urteilen wird einmal dieses und einmal jenes Verständnis zugrunde gelegt, wobei die Kriterien, die für oder gegen die eine oder andere Definition sprechen, häufig nicht auszumachen sind. Auch wenn somit die Praxis mitunter von einer gewissen Beliebigkeit geprägt ist, so neigt sie doch insgesamt zu einem aspektlichen Verständnis¹⁷.

4.1.3. Im zu beurteilenden Fall bildet der Entscheid der StRK Anfechtungsobjekt und gibt den *äusseren Rahmen* des Streitgegenstands vor. Von Bedeutung ist somit, was Inhalt dieses Entscheids darstellt. Dies hängt vom Streitgegenstand vor der StRK ab. Je nachdem, ob dieser objekt- oder aspektlich verstanden wird, fällt die Beantwortung der Frage, ob mit dem Antrag Ziff. 4 eine neue, im angefochtenen Entscheid nicht geregelte Frage aufgeworfen und damit der Streitgegenstand überschritten wird oder nicht, unterschiedlich aus¹⁸:

4.1.3.1 *Objektlich* verstanden (und im Sinne der X AG argumentiert) bestätigte der Entscheid der StRK den von der StVW auf CHF 859 105.– bestimmten Grundstücksgewinn durch Ablehnung des von der X AG gestellten Begehrens, den Grundstücksgewinnsteuer auf CHF 0.– zu bestimmen. Wenn nun im Antrag Ziff. 4 die (eventuelle) Rechtsfolgebehauptung enthalten ist, die Grundstücksgewinnsteuer sei ohne Spekulationszuschlag zu erheben, so kann nicht gesagt werden, dieser betreffe eine ausserhalb des Entscheids der StRK liegende Frage. Vielmehr liegt damit ein gegenüber dem Hauptantrag auf ein «Weniger» abzielendes und folglich ein in diesem Begehren enthaltener Antrag vor – eben ein Eventualbegehren.

¹³ Vgl. CHRISTOPH AUER, in: AUER/MÜLLER/SCHINDLER, a.a.O., Art. 12 N 10; siehe die Ausführungen hiernach.

¹⁴ Vgl. BGE 131 II 200 E. 3.3.

¹⁵ Grundlegend BGer 2C_446/2007 vom 22.1.2008, in: StE 2008 B 96.11 Nr. 8 und StR 63 (2008) 376 E. 2.2., mit Verweisen; vgl. auch BGer 2C_642/2007 vom 3.3.2008 E. 2.2.; BGE 136 II 457 E. 4.2., 133 II 35 E. 2., 131 II 200 E. 3.2.; ferner BVR 2010 129 nicht publ. E. 1.3.

¹⁶ BGer 2C_446/2007 vom 22.1.2008, in: StE 2008 B 96.11 Nr. 8 und StR 63 (2008) 376 E. 3.1., mit Verweis auf BGE 103 Ib 366 E. 1.; vgl. dazu auch MADELEINE SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2008, Bern 2009 (Reihe njus.ch, hrsg. von Hans-Ueli Vogt), 111 ff., in: StO 113 f.

¹⁷ Vgl. allgemein etwa BVR 2011 391 E. 2.1.; NSStP 1996 161 E. 1.b.; VGE 21869 vom 24.8.2004 E. 4.2.

¹⁸ *Korrekturhinweis:* Erwartet wurde von den Kandidaten/-innen nur die konkrete Anwendung eines mehr aspekt- oder aber objektlichen Verständnisses.

4.1.3.2. *Aspektmässig* verstanden (und im Sinne der StRK und StVW argumentiert) thematisiert der Antrag Ziff. 4 nicht die Grundstückgewinnsteuerpflicht, sondern deren Bemessung. Allein die damit verbundene Rechtsfolge ist zwar im bisherigen Prozessthema, der Grundstückgewinnsteuerpflicht, enthalten. Wird indessen zur Bestimmung des Streitgegenstands die Antragsbegründung in den Vordergrund gerückt, zeigt sich, dass eine neue, im Entscheid der StRK nicht geregelte Frage zum Prozessthema gemacht werden soll: Auch wenn die X AG der Anwendung des Spekulationszuschlags nicht ausdrücklich zugestimmt hat, so hat sie diesen doch auch nicht beanstandet. Die nachträgliche Geltendmachung läuft zwar wohl nicht auf ein geradezu widersprüchliches Verhalten hinaus; dennoch zielt bei einem aspektmässig gefassten engen Streitgegenstandverständnis der Antrag Ziff. 4 am Anfechtungsobjekt vorbei. Selbst bei diesem Verständnis erscheint es aus prozessökonomischen Gründen nun allerdings sachgerecht und angezeigt, den Streitgegenstand ausnahmsweise auszudehnen auf die neuerdings mit in Streit gelegte Bemessungsfrage. Denn die Frage hängt mit dem bisherigen Streitgegenstand eng zusammen, und die Verfahrensbeteiligten haben sich dazu in ihren Rechtsschriften geäußert. Deren Beantwortung bedarf keiner Sachverhaltsabklärungen, verursacht keinen wesentlichen Zusatzaufwand und betrifft im Übrigen einen bundesrechtlichen Aspekt.

4.1.4. Die Problematik als *Klageänderung* im Sinne von Art. 26 VRPG zu diskutieren und zu behandeln, ist zwar denkbar, aber weniger naheliegend. Denn das Institut der Klageänderung relativiert den Grundsatz, dass die Klage bzw. Beschwerde nach ihrer Einreichung beim Gericht fixiert ist¹⁹; es

bezieht sich jedenfalls im Anfechtungsstreitverfahren aber grundsätzlich nicht auf die Modifikation von Anträgen, die – wie hier – anlässlich einer Rechtsmittelerhebung vor nächsthöherer Instanz erfolgen. Kandidaten/-innen, die mit Art. 26 VRPG argumentierten, hatten im Übrigen Folgendes zu beachten: Art. 26 VRPG erklärt die diesbezügliche Regelung der Zivilprozessordnung sinngemäss für anwendbar, und zwar in seiner bisherigen Fassung vom 23. Mai 1989 diese der bernischen ZPO und in der geltenden Fassung vom 11. Juni 2009 (in Kraft seit 1.1.2011) jene der eidgenössischen ZPO. Insofern ist während Hängigkeit des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eine Rechtsänderung eingetreten. Dies wirft nicht primär die Frage auf, ob Art. 26 VRPG als dynamische oder statische Verweisungsnorm zu verstehen ist²⁰, sondern stellt in erster Linie ein *intertemporalrechtliches Problem* dar. Mangels einer spezifischen übergangsrechtlichen Regelung ist die Frage nach allgemeinen Regeln zu lösen. Eine solche besagt, dass neues Verfahrensrecht mit dem Tag des Inkrafttretens in der Regel sofort und in vollem Umfang anwendbar ist, sofern mit dem neuen Recht keine grundlegend neue Verfahrensordnung geschaffen wird mit der Folge, dass zwischen altem und neuem Recht keine Kontinuität des verfahrensrechtlichen Systems mehr besteht²¹. Ob diese Regel vorliegend sachgerecht ist, ist fraglich, kann aber dahingestellt bleiben. Denn sowohl nach Art. 94 Abs. 4 aZPO als auch nach Art. 227 Abs. 3 ZPO ist die Änderung zulässig: Soweit der Antrag nicht in der mit dem Hauptbegehren angestrebten Rechtsfolge als mitenthalten und folglich bereits im Licht von Art. 94 Abs. 4 aZPO bzw. Art. 227 Abs. 3 ZPO als zulässig zu erachten ist, gälte er als zulässig: Er steht in einem engen sachlichen Zusammenhang zum Hauptbegehren, und dessen Beurteilung hat keine wesentliche Verfahrenschwerung oder -verzögerung zur Folge (vgl. Art. 94 Abs. 1 und 2 aZPO; Art. 227 Abs. 1 Bst. a ZPO).

4.2. *Selbständige Anfechtung der Kostenliquidation der StRK*²²

Nach dem Wortlaut ihrer Rechtsbegehren ficht die X AG die vorinstanzliche Kostenverlegung nicht selbständig an, sondern scheint diese für den Fall zu

¹⁹ Vgl. SYLVIA FREI/DANIEL WILLISEGGER, in: KARL SPÜHLER/LUCA TENCHIO/DOMINIK INFANGER (Hrsg.), Schweizerische Zivilprozessordnung (ZPO), Basler Kommentar, Basel 2010, Art. 227 N 1.

²⁰ Vgl. dazu BGE 136 I 316 E. 2.4.1.

²¹ Statt vieler BGE 136 II 187 E. 3.1.

²² *Fehlerquelle*: Diese Problematik wurde von den wenigsten Kandidaten/-innen explizit im formellen Teil bearbeitet; vereinzelt wurde sie bei den Kosten angesprochen.

akzeptieren, dass der Entscheid in der Sache der Rechtskontrolle standhalten sollte. Aus der Beschwerdebegründung geht jedoch klar hervor, dass sie den Entscheid der StRK auch in dieser Hinsicht für rechtsfehlerhaft hält. Da Parteieingaben gestützt auf die Grundsätze des Handelns nach *Treu und Glauben* sowie aufgrund des *Verbots überspitzten Formalismus* (Art. 5 Abs. 3, Art. 29 Abs. 1 BV; Art. 11 Abs. 2 KV) nach ihrem erkennbaren, wirklichen Sinn auszulegen sind und Rechtsbegehren im Zusammenhang mit der Begründung und den darin enthaltenen Rügen zu konkretisieren bzw. zu interpretieren sind, ist davon auszugehen, dass die anwaltlich nicht vertretene X AG im Sinne eines selbständigen Eventualantrags auch die vorinstanzliche Kostenregelung anfechten will, falls sie in der Sache nicht durchdringt²³.

5. Legitimation/Feststellungsbegehren

Nach Art. 79 Abs. 1 VRPG (i.V.m. Art. 151 StG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG) ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung hat (Bst. c). Letzteres setzt voraus, dass die beschwerdeführende Person ein aktuelles Interesse an der Behandlung ihres Rechtsmittels hat und ein günstiger Entscheid für sie von praktischem Nutzen wäre. Dieser Nutzen kann rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein²⁴.

Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist durch den angefochtenen Entscheid der StRK *besonders berührt*. Mit Bezug auf den Antrag Ziff. 1 ist sie beschwerdebefugt. Anders verhält es sich mit dem Antrag Ziff. 3. Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär. Wenn die beschwerdeführende Person ihr *schutzwürdiges Interesse* mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren wahren kann, so muss sie ein solches und nicht ein auf Feststellung gerichtetes Begehren stellen, sofern ihr daraus nicht unzumutbare Nachteile entstehen. Feststellungsbegehren sind somit nur zuzulassen, wenn die beschwerdeführende Partei ein schutzwürdiges Interesse dartut²⁵. – Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwieweit sie ein Interesse an der Feststellung hat; ein solches ist denn auch

nicht zu erkennen. Ihrem mit dem Feststellungsbegehren verfolgten Anliegen, den Veräusserungsvorgang vom 5. Januar 2010 von der Grundstücksgewinnsteuer auszunehmen und der ordentlichen Gewinnsteuer zu unterstellen, könnte bei Gutheissung der Beschwerde im Sinne des Antrags Ziff. 1 mittels eines Leistungs- bzw. Gestaltungsurteils entsprechen werden. Auf das Feststellungsbegehren ist deshalb nicht einzutreten²⁶.

6. Frist/Form

Die Rechtsmittelfrist beträgt 30 Tage, wobei die Entscheideröffnung die Frist auslöst (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 VRPG).

Der mit eingeschriebener Sendung verschickte Entscheid der StRK vom 10. November 2010 ist von der X AG nicht abgeholt worden, obschon diese angesichts des hängigen Verfahrens mit einer Zustellung rechnen musste. Es kommt somit die *Zustellfiktion* zum Tragen: Wird die Empfängerin oder der Empfänger einer eingeschriebenen Briefpostsendung nicht angetroffen und wird daher eine Abhol Einladung in den Briefkasten gelegt, so gilt die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der siebentägigen Abholfrist, gilt die Sendung am letzten Tag dieser Frist als zugestellt (Art. 44 Abs. 3 VRPG i.V.m. Art. 151 StG)²⁷.

²³ Vgl. BGE 137 II 313 E. 1.3.; BVR 2005 173 E. 2.1.; VGE 2010/342 vom 1.12.2010 E. 1.2., 2009/403 vom 14.6.2010 E. 1.3.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 32 N 11, Art. 25 N 14; ANDRÉ MOSER, a.a.O., Art. 50 N 1.

²⁴ Statt vieler BVR 2011 272 E. 6.2., 2008 569 E. 3.1.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 79 N 8, Art. 65 N 25 f.

²⁵ BGE 132 V 166 E. 7., 126 II 300 E. 2.c.; BVR 2010 337 E. 3.2., 2007 441 E. 4.1.

²⁶ Vgl. BVR 2010 337, 2005 97 E. 2.1.; VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in: NStP 2011 9 E. 1.3.

²⁷ Vgl. VGE 2010/116-119/178/179 vom 1.11.2010 E. 2. mit Verweis auf BGE 130 III 396 E. 1.2.3., 127 I 31 E. 2.a.aa.; BGER 2P.120/2005 vom 23.3.2006, in: BVR 2006 E. 3. und 4.1.; BVR 2009 107 E. 7.3.2.

Korrekturhinweis: Einige Kandidaten/-innen übersahen, dass die Zustellfiktion nur unter den vorgenannten Voraussetzungen zum Tragen kommt.

²⁸ Vgl. VGE 2010/116-119/178/179 vom 1.11.2010 E. 2.2. mit Verweis auf BGE 127 I 31 E. 2.b.; vgl. z.B. auch BGER 1C_85/2010 vom 4.6.2010 E. 1.4.3.

Nachdem der erste Zustellungsversuch am 11. November 2010 erfolgte, gilt demnach der Entscheid vom 10. November 2010 mit Ablauf der siebentägigen *Abholfrist*, hier also am 18. November 2010 (Donnerstag), als zugestellt. Dass die Post der X AG die Sendung erst am Freitag, den 19. November 2010, und damit nach Ablauf der siebentägigen Frist, ausgehändigt hat, ist unerheblich²⁸. Die Beschwerdefrist begann am Freitag, den 19. November 2010 zu laufen (vgl. Art. 41 Abs. 1 VRPG). Der letzte Tag der 30-tägigen Frist ist der Samstag, 18. Dezember 2010. Die Frist endete somit gestützt auf Art. 41 Abs. 2 VRPG am Montag, 20. Dezember 2010. Der Poststempel bestätigt, dass die Beschwerde an diesem Datum der Post übergeben und damit fristgerecht erhoben wurde (vgl. Art. 42 Abs. 2 VRPG)²⁹.

Die Eingabe enthält Antrag und Begründung und erfolgte *formgerecht* (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG).

7. Zwischenergebnis

Auf die Beschwerde ist grundsätzlich, mit Ausnahme der Anträge Ziff. 2 und 3, einzutreten.

8. Spruchkörper/-kompetenz

Per 1. Januar 2011, mithin während Hängigkeit des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, sind Art. 119

ff. VRPG aufgehoben und durch Art. 33 und 47 ff. GSOG ersetzt worden. Für die Klärung der sich damit stellenden *intertemporalrechtlichen Frage* fehlen spezifische übergangsrechtliche Regelungen; sie ist nach allgemeinen Regeln zu lösen³⁰. Das GSOG ordnet die Verwaltungsorganisation nicht grundlegend neu, sondern knüpft an die bisherige Ordnung an. Spruchkörper und -kompetenz richten sich somit nach dem GSOG.

Da die Steuerbelastung der Beschwerdeführerin um ca. einen Drittel höher ausfällt, wenn der Veräusserungsvorgang vom 5. Januar 2010 mit der Grundstückgewinnsteuer und nicht mit der Gewinnsteuer pro 2010 erfasst wird, liegt der *Streitwert* über CHF 20000.–. Somit urteilt die Kammer in ordentlicher Dreierbesetzung (vgl. 119 VRPG i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG). Zur Besetzung gehört auch ein/-e Gerichtsschreiber/-in (vgl. Art. 33 Abs. 5 GSOG).

Wird die *Grundsätzlichkeit der zu beurteilenden Fragen* bejaht, was diskutabel erscheint, jedoch vorliegend mit Blick auf die Verfahrenskostenliquidation einer sachgerechten Begründung bedarf³¹, so urteilt das Gericht in Fünferbesetzung (vgl. Art. 119 VRPG i.V.m. Art. 56 Abs. 2 Bst. a GSOG).

9. Kognition

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf *Rechtsverletzungen* hin (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 80 VRPG).

C. Materielles

Die Beschwerdeführerin hat am 5. Januar 2010 (Grundbucheintrag) die Liegenschaft Bern Grundbuchblatt Nr. 1 zum Preis von CHF 4,05 Mio. veräussert. Strittig ist hauptsächlich, ob dieser Vorgang der Grundstückgewinnsteuer untersteht oder von dieser ausgenommen und mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst wird. Entsprechend den Anträgen und erhobenen Rügen ist diese Frage zunächst im Licht des StG (hiernach E. 1.³²) und alsdann mit Blick auf das übergeordnete Recht (E. 2.) zu beantworten. In einem weiteren Prüfungsschritt ist auf den Eventualantrag bzgl. Spekulationszuschlag einzugehen (hinten E. 4.). Schliesslich ist die vorinstanzliche Verfahrens- und Parteikostenliquidation einer Rechtskontrolle zu unterziehen (E. 5.³³).

²⁹ *Korrekturhinweis*: Eine gegebenenfalls mit gleich viel Punkten zu bewertende Variante bestand darin, die Frage, ob die Frist aufgrund der verspäteten Aushändigung durch die Post erst am 19. November ausgelöst wurde, offenzulassen. Denn so oder anders endet die Rechtsmittelfrist am Montag, 20. Dezember 2010. Das Offenlassen von Fragen ist allerdings in aller Regel – aus prüfungstaktischen Gründen – nicht empfehlenswert. Bisweilen offenbarte die Prüfung, dass einige Kandidaten/-innen Probleme mit der Berechnung einer 30-tägigen Frist haben.

³⁰ Siehe dazu bereits die Hinweise vorne unter II.B.4.1.4.

³¹ Siehe hinten II.C.5.2. und II.E.1.

³² Soweit nichts anderes angemerkt, beziehen sich die folgenden Verweise auf Erwägungen im materiellen Teil.

³³ *Korrekturhinweis*: Von den Kandidaten/-innen wurde eine kurze Einleitung/Übersicht zum Vorgehen resp. Aufbau des materiellen Teils – was im Übrigen auch in der Praxis so üblich ist – erwartet.

1. Beurteilung nach StG

1.1. System der Grundstückgewinnbesteuerung

1.1.1. Art. 128 Abs. 1 StG bestimmt, dass Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Dabei unterscheidet das StG grundsätzlich nicht zwischen Grundstücken im Geschäfts- und solchen im Privatvermögen: Das StG unterwirft der Grundstückbesteuerung nicht nur Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens (sog. *dualistisches System*), sondern auch solche aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens und nimmt diese im Gegenzug von der Einkommens- und Gewinnsteuer aus (sog. *monistisches System*; vgl. Art. 21 und 85 StG, je Abs. 3 Umkehrschluss³⁴). Die bernische Grundstückgewinnsteuer ist als direkte Spezialeinkommens- bzw. Spezialgewinnsteuer ausgestaltet, die beim Empfänger der Leistung als nichtperiodische Objektsteuer erhoben wird.

1.1.2. Der kantonale Gesetzgeber hat das monistische System in einzelnen Bereichen gelockert. So gehören gemäss Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken, mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufs bzw. eine juristische Person handelt, vollumfänglich zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. zum steuerbaren Reingewinn. Im Gegenzug werden diese Gewinne von der Grundstückgewinnsteuer ausgeklammert. Vorausgesetzt ist u.a., dass daran wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von mindestens 25% des Erwerbspreises ausgeführt worden sind. Diese Sonderbehandlung des *gewerbmässigen Liegenschaftshandels* für Grundstücke, an denen ein Mehrwert geschaffen wurde, geht auf das Konzept der Vermögensgewinnsteuer nach altem Recht zurück, die nur auf der «unverdienten» Wertsteigerung – nicht aber auf der durch Einsatz von Arbeit und Kapital an einem Grundstück erzielten Wertschöpfung – erhoben werden sollte³⁵. Wie die Gewinne aus anderen gewerblichen Tätigkeiten, sollen auch so erzielte Gewinne mit der periodischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden³⁶.

1.2. Gewerbmässiger Liegenschaftshandel; wertvermehrnde Aufwendungen

1.2.1. Vorausgesetzt für die steuerrechtliche *Qualifikation als gewerbmässige Liegenschaftshändlerin* ist der gewerbmässige, dem Gesellschaftszweck entsprechende, Handel mit Liegenschaften, der An- und Verkauf der Liegenschaft im Rahmen dieser Handelstätigkeit (Handelsobjekt) sowie die Vornahme von wertvermehrnden Aufwendungen im Umfang von mindestens 25% des Erwerbspreises³⁷. Die Beschwerdeführerin handelt ihrem rechtlichen Gesellschaftszweck entsprechend tatsächlich gewerbmässig mit Liegenschaften. Sie hat die Liegenschaft Bern Gbbl. Nr. 1 im Rahmen dieser Tätigkeit erworben, renoviert bzw. ausgebaut und weiter veräussert. Während der Eigentumsdauer sind unstrittig wertvermehrnde Aufwendungen an der Liegenschaft ausgeführt worden. Umstritten und näher zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin wertvermehrnde Arbeiten im Umfang von 25% des Erwerbspreises, also mindestens in der Höhe von CHF 500 000.–, ausführen liess (vgl. Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG).

1.2.2. Art. 85 Abs. 4 StG definiert den *Begriff der wertvermehrnden Arbeiten* nicht. Er wird jedoch in Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG im Zusammenhang mit den bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren Aufwendungen verwendet und dient namentlich der Abgrenzung zu den werterhaltenden Unterhaltsarbeiten, die bei der Grundstückgewinnsteuer

³⁴ Vgl. statt vieler BVR 2008 490 E. 3.1., bestätigt durch BGer 2C_598/2007 vom 2.7.2008, in: StR 63 (2008) 864 E. 2., auch zum Folgenden; vgl. auch etwa BGer 2C_614/2009 vom 20.1.2010 E. 3.1.; zur Unterscheidung zwischen monistischem und dualistischem System siehe etwa BGE 131 II 722 E. 2.1., 130 II 202 E. 3.2.

³⁵ Vgl. dazu PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, 71 ff.

³⁶ Vgl. MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Bern 2002, Art. 129 N 1; BVR 2008 490 E. 3.2. mit Hinweisen u.a. auf BVR 1992 246 nicht publ. E. 2., 1991 241 E. 2.; im Anschluss daran VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in: NStP 2011 9 E. 2., bestätigt durch BGer 2C_598/2007 vom 2.7.2008, in: StR 63 (2008) 864 E. 4.1.

³⁷ Vgl. Merkblatt A (Grundstückgewinn) der Steuerverwaltung des Kantons Bern, ab 2012, Ziff. 1 ff.

nicht berücksichtigt werden. Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG bezeichnet u.a. – nicht abschliessend – Auslagen für Neu- und Umbauten, Wasserversorgung, Licht- und Heizungsanlagen, Strassenbauten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten als wertvermehrend. Die übrigen nicht anzurechnenden Unterhaltskosten können dagegen bei der periodischen Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden (Art. 36 StG). Der Regierungsrat wird ermächtigt, Ausführungsbestimmungen zu erlassen, worin er auch Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichstellen kann (Art. 36 Abs. 4 und Art. 74 StG; dazu hinten E. 1.5.). Dieser Berechtigung ist er mit Erlass der VUBV nachgekommen. Darin werden in Art. 1 Abs. 1 VUBV die abzugsfähigen Kosten aufgezählt. Gemäss Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV ist von wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen, wenn diese entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken³⁸. Da die Heranziehung unterschiedlicher Kriterien für die Qualifikation von werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten in

demselben Erlass systemwidrig wäre, ergeben sich einheitliche Begrifflichkeiten bei der periodischen Einkommenssteuer und der Grundstückgewinnsteuer. Daraus folgt grundsätzlich eine naht- und lückenlose Berücksichtigung von Liegenschaftskosten. Denn diese sind, wie bereits erläutert, nach einheitlichen Kriterien entweder als werterhaltend oder aber wertvermehrend zu qualifizieren. Damit kann eine steuerpflichtige Person Aufwendungen, die sie bereits als werterhaltend bei der Einkommens-/Gewinnsteuer zum Abzug gebracht hat, grundsätzlich nicht nochmals – nun als wertvermehrend – bei der Grundstückgewinnsteuer anrechnen³⁹.

1.2.3. Es stellt sich nun die Frage, ob die durch Art. 36 StG (inkl. VUBV) definierten Begriffe werterhaltend und wertvermehrend bei Liegenschaften im *Privat- und im Geschäftsvermögen* – demzufolge auch bei der Besteuerung von juristischen Personen – *gleich* zu verstehen sind. Im Kanton Bern werden grundsätzlich sämtliche Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterworfen (vgl. vorne). 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. Dasselbe muss spiegelbildlich für die werterhaltenden Unterhaltskosten gelten. Für Grundstücke im Eigentum von juristischen Personen – und damit im Geschäftsvermögen – finden demnach dieselben Grundsätze zur Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Arbeiten Anwendung wie für Grundstücke des Privatvermögens⁴⁰.

1.2.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass im Rahmen der Gewinn- und Einkommenssteuer dieselben Kriterien zur Qualifikation von Unterhalts- und Anlagekosten herangezogen werden. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Liegenschaft im Privat- oder im Geschäftsvermögen gehalten wird. Nach den gleichen Kriterien sind denn auch die Umbaukosten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer zu beurteilen. Daraus ergibt sich, dass – nach der hier vertretenen Auffassung vorbehaltlich ausserfiska-

³⁸ Vgl. dazu auch Merkblatt Nr. 5 (Grundstückkosten) der Steuerverwaltung des Kantons Bern, ab 2011, in dem die Steuerverwaltung weiterführende Richtlinien zur Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen festgelegt hat. Siehe auch Wegleitung Grundstückgewinn der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Ausgabe März 2011. Das Merkblatt und die Wegleitung wurden in der Prüfung nicht abgegeben und waren entsprechend nicht zu behandeln.

³⁹ So etwa Wegleitung Grundstückgewinn, a.a.O., 17, in der ein Abzug derselben Kosten bei der Einkommenssteuer als Unterhalt und bei der Grundstückgewinnsteuer Anlagekosten verneint wird. Siehe auch FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, Vorbem. §§ 216–226a N 24, § 221 N 33 f. Siehe zudem: BVR 1999 386 E. 3.c. mit Verweis auf BVR 1997, 436 E. 2.b.; MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 142 N 12, wonach dies umso mehr gilt, als es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine spezielle Einkommenssteuer handelt, welche neben der allgemeinen Einkommenssteuer erhoben wird, und beide Einkommenssteuern einem innerkantonalen Doppelbesteuerungsverbot unterliegen. Vgl. dazu aber hinten E. 1.5.

⁴⁰ Siehe zum Ganzen VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in: NStP 2011 9 E. 3.3. bis 3.5.; vgl. auch Merkblatt Nr. 5, a.a.O., Ziff. 7.

lich motivierter Abzugsberechtigungen (E. 1.5.) – dieselben Umbaumassnahmen entweder nur bei der periodischen Steuer oder aber der Grundstücksgewinnsteuer angerechnet werden können.

1.3. Anwendbarkeit der VUBV; modifizierte Dumont-Praxis

1.3.1. Unter der soeben in E. 1.2. dargelegten Betrachtungsweise erweist sich die Rüge der Beschwerdeführerin, die VUBV gelte nur für *natürliche Personen*, als unbegründet. Dies gilt aufgrund der einheitlichen Begrifflichkeiten resp. anwendbaren Besteuerung trotz der in der VUBV genannten Delegationsnorm von Art. 36 StG (und damit der ausschliesslichen Kompetenzgrundlage bei den natürlichen Personen)⁴¹.

1.3.2. Art. 1 aAbs. 3 VUBV kodifizierte die *modifizierte Dumont-Praxis*. Letztere diente der pauschalen Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen und beruhte 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 abziehbar⁴². Die modifizierte Dumont-Praxis bezweckte die Förderung der Rechtsgleichheit zwischen Steuerpflichtigen, die ein Grundstück nach der Renovation durch den früheren Eigentümer erwerben, und Steuerpflichtigen, die ein im Unterhalt vernachlässigtes Grundstück – zu einem entsprechend tiefen Preis – kaufen, um es anschliessend selber zu renovieren⁴³.

1.3.3. Im Kanton Bern ist die modifizierte Dumont-Praxis, welche gleichermassen für Grundstücke im Privat- wie auch im Geschäftsvermögen und damit auch für juristische Personen gilt⁴⁴, rückwirkend per 1. Januar 2009 aufgehoben worden (durch Aufhebung von Art. 1 aAbs. 3 VUBV⁴⁵). Entgegen den Ausführungen der StRK und Steuerverwaltung gelangt Art. 1 aAbs. 3 VUBV vorliegend aus zeitlichen Gründen somit nicht zur Anwendung. Viel-

mehr ist wiederum der *objektiv-technischen Betrachtungsweise* zu folgen, wonach alle – ihrer Natur nach den Wert der Liegenschaft erhaltenden nunmehr aber auch wiederherstellenden bei vernachlässigten Liegenschaften – Unterhaltsarbeiten abzugsfähig sind⁴⁶. Massgebend ist daher nicht mehr der Vergleich oder das Verhältnis von Mehrwert zu innerem Wert der Liegenschaft im Ankaufszeitpunkt, sondern die objektive Qualifizierung der einzelnen Kosten als wertvermehrend oder werterhaltend unabhängig des Erwerbszeitpunkts oder des Zustandes der Liegenschaft zu diesem Zeitpunkt. Ob sich durch die Abschaffung der (modifizierten) Dumont-Praxis nunmehr der massgebende Vergleichswert (Wert der Liegenschaft im Ankaufszeitpunkt vs. Wert einer solchen Liegenschaft, die im üblichem Masse in Stand gehalten wurde) veränderte oder aber eine reine Umqualifizierung von vormals werterhaltende in wertvermehrende Aufwendungen stattfand, kann an dieser Stelle offen bleiben. So oder anders sind Unterhaltskosten nunmehr unabhängig des Zustandes der Liegenschaft und des Erwerbszeitpunktes einheitlich zu ermitteln.

⁴¹ *Korrekturhinweis*: Die Sache einfacher machen kann sich, wer die sachliche Anwendbarkeit der VUBV auf juristische Personen offen lässt, weil Art. 1 aAbs. 3 VUBV aus zeitlichen Gründen nicht zur Anwendung gelangt, oder wer der Lösung des Verwaltungsgerichts gem. E. 1.5. folgte. Von Kandidaten/-innen, die solche Wege einschlagen, war zu erwarten, dass sie auf jeden Fall die systemischen Zusammenhänge (monistisches System, Ausnahmen; Abgrenzung der Steuerarten; kein doppelter Abzug etc.) darlegen.

⁴² Vgl. zum Ganzen BGE 123 II 218; MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 142 N 17 ff.

⁴³ Statt vieler FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Bern 2009, Art. 32 N 62.

⁴⁴ VGE 2009/434 vom 27.12.2010 E. 4.1.

⁴⁵ *Korrekturhinweis*: Für die direkte Bundessteuer ist die Dumont-Praxis ein Jahr später per 1. Januar 2010 durch Änderung von Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG bzw. Aufhebung von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 641.116) abgeschafft worden (AS 2009 1515 bzw. 1517).

⁴⁶ Vgl. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise BGE 123 II 218.

1.4. *Kosten für Lift und Wellnessanlage, Zaun mit Überwachungskameras und Gegensprechanlage sowie Reparaturen, Neuanstrich, Gartenunterhalt und Baureinigung/Planung/Bauleitung*

Die vorliegend von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Bauarbeiten sind im soeben dargelegten Sinn wie folgt zu qualifizieren:

1.4.1. Die *Reparaturkosten* (total CHF 425 000.–) haben die Liegenschaft «lediglich» in denjenigen Zustand versetzt, in dem sie sich bereits einmal befunden hat; sie dienen der Erhaltung des bereits vorhandenen Werts und stellen folglich Unterhaltskosten dar.

1.4.2. Mit den Arbeiten gemäss Bst. a und b hier vor (Lift, Wellnessanlage mit Sauna, Whirlpool und Dampfbad, Zaun mit Überwachungskameras und Gegensprechanlage; total CHF 475 000.–) sind zusätzliche, neue, den Gebrauchswert der Liegenschaft steigernde Aufwendungen erbracht worden, wes-

halb diese als wertsteigernd zu gelten haben⁴⁷. Die Qualifikation der vorgenannten Aufwendungen kann nicht zweifelhaft sein. Für eine abweichende Würdigung der Reparaturkosten bestünde im Übrigen ohnehin kein Raum: Die Reparaturkosten einerseits als Abzug bei der Gewinnsteuer 2009 zuzulassen und andererseits – im Rahmen der strittigen Grundstückgewinnbesteuerung – als wertvermehrend zu qualifizieren, könnte auf eine Zulassung eines doppelten Abzugs hinauslaufen (vgl. Art. 142 Abs. 1 Bst. c StG). Dies wäre grundsätzlich systemwidrig und erschiene vorliegend umso stossender, als das Verhalten der Beschwerdeführerin dem Gebot des Handelns nach *Treu und Glauben* widerspräche. Denn die Beschwerdeführerin hat die fraglichen Aufwendungen in ihrer Buchhaltung und Gewinnsteuererklärung 2009 als Unterhalt deklariert. Brächte sie nun dieselben Aufwendungen auch bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug, verhielte sie sich *widersprüchlich*⁴⁸. Einzig wenn sich zeigte, dass die als Unterhalt abgezogenen Kosten richtigerweise als Anlagekosten zu qualifizieren wären, käme gegebenenfalls ein Abweichen im Rahmen der Grundstückgewinnveranlagung im Interesse der Rechtssicherheit in Betracht; denn ein entsprechender Rechtsfehler sollte nicht weiter ausgedehnt werden⁴⁹. Wird der Auslegung des Verwaltungsgerichts gefolgt, ergibt sich eventuell aber auch, dass die zum Abzug gebrachten Anlagekosten nunmehr als Unterhalt anzusehen sind und bei der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr berücksichtigt werden können (vgl. sogleich E. 1.5.). Jedenfalls bildet die Abänderung der Gewinnsteueranlagung keinesfalls Gegenstand dieses Verfahrens. Angesichts des zweifelsfrei werterhaltenden Charakters der Aufwendungen gemäss Bst. a und b erübrigt sich jedoch eine diesbezüglich abschliessende Diskussion.

1.5. *Kosten für Fenster mit Isolierverglasung*

1.5.1. Gemäss Sachverhalt dient der Ersatz der Fenster (CHF 50 000.–) hälftig dem Unterhalt der Liegenschaft. Die andere Hälfte erhöht deren Gebrauchswert und ist somit als wertvermehrende Massnahme zu qualifizieren. Durch diesen Teil der Investitionen können aber die jährlichen Betriebskosten der Liegenschaft gesenkt werden. Damit handelt es sich um Massnahmen, die dem Energie-

⁴⁷ Siehe zur Unterscheidung allgemein RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, a.a.O., Art. 32 N 35 ff.

⁴⁸ Vgl. zum Ganzen BVR 2005 489 E. 4.3., 1999 368 E. 3.c.; MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 142 N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Steuergesetz, a.a.O., Vorbem. §§ 216–226a N 24, 27, § 221 N 33 f.

⁴⁹ *Hinweis*: Einerseits können rechtskräftige Veranlagungen nur unter bestimmten, hier nicht erfüllten Voraussetzungen, abgeändert werden (vgl. Art. 202 ff. StG; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Steuergesetz, a.a.O., Vorbem. §§ 216–226a N 24, § 221 N 33 f.). Andererseits erscheint es sinnvoll, dass ein materieller Fehler in der Gewinnsteueranlagung nicht auf die Grundstückgewinnsteuer ausgeweitet werden sollte um eine «Fortpflanzung» der gesetzeswidrigen Veranlagung zu verhindern und so dem Interesse nach materieller Gerechtigkeit den Vorrang einzuräumen. Denn zum einen beschlägt die Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung lediglich die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der betreffenden Steuerperiode, wovon somit in späteren Perioden abgewichen werden kann (Vgl. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 26, N 3 auch zum Folgenden). Zum anderen erwächst lediglich das Veranlagungsdispositiv in Rechtskraft, nicht aber die rechtliche Qualifikation einzelner Posten, womit einer abweichenden rechtlichen Einordnung grundsätzlich nichts im Wege stünde.

sparen oder dem Umweltschutz dienen. Gemäss Art. 36 Abs. 4 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV sind solche Investitionen bei der Gewinnsteuer abzugsfähig, indem sie dem Unterhalt gleichgestellt werden⁵⁰. Vorausgesetzt für die gewinnmindernde Berücksichtigung in der Steuerperiode 2009 ist damit einzig die korrekte Verbuchung in der Handelsbilanz resp. Erfolgsrechnung. Da die X AG die gesamten Kosten von CHF 50000.– für den Ersatz der Fenster von den steuerbaren Erträgen in Abzug gebracht hat, erfolgte die steuerrechtliche Anerkennung in der Steuerperiode 2009 zu Recht⁵¹.

Bei der Auslegung, wie der wertvermehrnde Teil der Kosten (CHF 25000.–) bei der Veräusserung zu behandeln ist, waren an der Prüfung zwei Lösungsansätze denkbar: Entweder wurde der Auslegung des Verwaltungsgerichts gefolgt (E.1.5.2.) oder die Kandidaten/-innen schlossen sich der hier vertretenen Auffassung an (E. 1.5.3.⁵²).

1.5.2. Das *Verwaltungsgericht* schliesst in dem dieser Prüfung zugrunde liegenden Urteil aus der in Art. 36 Abs. 4 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV statuierten Abzugsfähigkeit von Energiesparmassnahmen bei der periodischen Gewinnsteuer darauf, dass diese dadurch nunmehr prinzipiell als Unterhaltskosten zu gelten haben⁵³. Eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe wertvermehrend und werterhaltend im selben Erlass sei systemwidrig, womit denselben Kosten bei der Grundstückgewinnbesteuerung der gleiche Sinngehalt und damit dieselbe Qualifikation zukomme wie schon bei der Gewinnsteuer. Es stützt sich auf die Überlegung, dass eine nochmalige Berücksichtigung derselben Kosten im Rahmen der Veräusserung grundsätzlich nicht vorgesehen ist (Verbot doppelter Abzug, vorne E. 1.2.), mit der Konsequenz, dass die Kosten für die Energiesparmassnahmen nur bei der Gewinnsteuer erfolgsmindernd zu berücksichtigen sind. Damit knüpft die Grundstückgewinnsteuer ungeachtet dessen, dass die gewinnsteuerrechtliche Privilegierung ausserfiskalisch motiviert ist, direkt an die Verbuchung im Umbaujahr an und erklärt diese für die Qualifikation der Kosten als generell verbindlich. Wird diesem Verständnis gefolgt, ergibt sich auf den vorliegenden Fall angewendet Folgendes: Weil die Beschwerdeführerin die Kosten von CHF 50000.– in ihrer

Buchhaltung für die Steuerperiode 2009 vollumfänglich von den steuerbaren Erträgen in Abzug ge-

⁵⁰ Dies ist harmonisierungskonform, vgl. Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG i.V.m. Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1).

⁵¹ *Anmerkung:* Gemäss Art. 11 Abs. 2 AbV können juristische Personen bei Energiesparmassnahmen «im Jahr der Erstellung und im nächsten Jahr je bis zu 50 Prozent und in den folgenden Jahren bis zu 40 Prozent vom Buchwert» abschreiben. Daraus erhellt, dass im Bereich der umweltpolitischen Umbauten natürliche und juristische Personen von unterschiedlichen Abzugsberechtigungen profitieren. Entsprechend hat die Beschwerdeführerin vorliegend Art. 11 Abs. 2 AbV verletzt, indem sie die gesamten Kosten bei der Gewinnsteuer 2009 in Abzug brachte. Da sich die Beschwerdeführerin aber auch im Falle einer Korrektur grundsätzlich auf ihrer Buchführung zu behaften lassen hat ist davon auszugehen, dass sie jeweils den maximal zulässigen Abzug vorgenommen hätte. Daraus ergäbe sich Folgendes: die Hälfte der CHF 50000.– ist als Unterhalt zum Abzug zu bringen, da diesem Teil der Investitionen kein Mehrwert für die Liegenschaft zukommt und sie entsprechend als werterhaltend zu qualifizieren ist. Von den verbleibenden wertvermehrenden CHF 25000.– ist die Hälfte in der Steuerperiode 2009 (CHF 12500.–) und von diesem Betrag wiederum die Hälfte im Jahr 2010 (CHF 6250.–) abzugsfähig. Demnach hätte die Beschwerdeführerin gesamthaft maximal CHF 43750.– von der Gewinnsteuer in Abzug bringen dürfen. Eine Korrektur der entsprechenden Veranlagung bildet nicht Gegenstand dieses Verfahrens (jedoch sollte gegebenenfalls der entsprechende Rechtsfehler im Interesse der Rechtssicherheit nicht auf die Grundstückgewinnsteuerveranlagung ausgedehnt werden, was bei der Lösungsvariante des Verwaltungsgerichts ev. von Bedeutung sein könnte). Auf die Anerkennung des wertvermehrenden Teils der Fensterkosten als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer hat diese abweichende Abzugsberechtigung nach der hier vertretenen Auffassung so oder anders keinen Einfluss. In der Prüfung war eine Lösung nach den allgemeinen Grundsätzen gefragt. Die Kandidaten/-innen mussten sich daher nicht mit der Abschreibungsverordnung beschäftigen.

⁵² *Korrekturhinweis:* Von den Kandidaten/-innen wurde lediglich ein möglicher Lösungsweg erwartet. Demnach konnte mit konsistenter Begründung auch die Lösungsvariante des Verwaltungsgerichts als richtig erachtet werden. Der Teil mit den Fenstern wurde an der Prüfung oft nur schlecht resp. oberflächlich bearbeitet.

⁵³ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2010, publ. in: NStP 2011 9 E. 3., insb. E. 3.3.–3.5., auch zum Folgenden.

bracht hat, muss sie sich darauf behaften lassen. Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens verbietet ihr ein späteres Abweichen davon. Für eine Anrechnung der an sich wertvermehrenden, nunmehr in werterhaltend umqualifizierten Energiesparmassnahmen als Anlagekosten an die Grundstückgewinnsteuer bleibt damit kein Raum.

1.5.3. Die soeben dargelegte Lösungsvariante verkennt jedoch, dass die gesetzlich statuierte Abzugsfähigkeit bei der Einkommens- und Gewinnsteuer ausserfiskalisch motiviert ist. Sie geht fälschlicherweise davon aus, dass wenn der kantonale Gesetzgeber solche Massnahmen gewinnsteuerlich den werterhaltenden Kosten – ungeachtet allfälliger damit verbundener Mehrwerte – gleichstellt, die Konsequenzen dieser gesetzgeberischen Entscheidung auch bei der Grundstückgewinnsteuer zu beachten seien. Im Umbaujahr ergibt sich die erfolgsmindernde Berücksichtigung aber ungeachtet des wertvermehrenden oder -erhaltenenden Charakters direkt aus Art. 36 Abs. 4 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV. Dadurch werden entsprechende Bauvorhaben aus umweltpolitischen Gründen *gefördert und steuerlich begünstigt*⁵⁴. Dieser Privilegierungsabsicht kann nur verwirklicht werden, wenn die steuerlichen Folgen der Abzugsfähigkeit bei der Gewinnsteuer nicht durch die Grundstückgewinnbesteuerung gleichsam wieder neutralisiert werden. Dies ist aber der Fall, wenn durch den gesetzlichen Abzug wertvermehrnde Kosten in werterhaltende Massnahmen umqualifiziert werden. Denn dadurch wird lediglich die steuermindernde Berücksichtigung vom Veräusserungszeitpunkt in das Umbaujahr verschoben.

Für die steuerpflichtige Person entsteht dadurch kein zusätzlicher Steuervorteil verglichen dazu, wenn wertvermehrnde Energiesparmassnahmen bei der Gewinnsteuer nicht privilegiert und nur bei der Veräusserung an die Grundstückgewinnsteuer anrechenbar wären. Daher sind Energiesparmassnahmen bei einer Veräusserung weiterhin ihrer Natur entsprechend als Anlagekosten anzurechnen. Nur so kann der ausserfiskalisch motivierten Förderung von energieeffizienten Baumassnahmen durch eine steuerliche Begünstigung bei der periodischen Steuer zum Durchbruch verholfen werden. Die andere Lösung endet regelmässig sogar in einer steuerlichen Benachteiligung: Für gewerbsmässige Liegenschaftshändler ist die Erfassung der Veräusserungsgewinne mit der ordentlichen Gewinnsteuer oftmals günstiger (so auch im vorliegenden Fall, vgl. Sachverhalt). Durch eine Umqualifikation von Anlagekosten in Unterhalt würde das Erreichen der 25%-Hürde an wertvermehrenden Aufwendungen erschwert. Verpasst die steuerpflichtige Person dadurch die geforderte Quote, führt dies nebst dem Neutralisieren des Gewinnsteuerabzuges gar zu einer höheren Steuerbelastung durch die Erfassung des Veräusserungsgewinns mit der Grundstückgewinnsteuer anstelle der ordentlichen Gewinnsteuer. Eine solche Fehlwirkung verkehrt den beabsichtigten steuerlichen Vorteil in einen Nachteil. Im Übrigen entspricht die Anrechnung von Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer, ungeachtet des Gewinnsteuerabzuges, auch ohne Weiteres dem Gesetzeswortlaut: Art. 36 Abs. 4 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV verlangt für den Abzug keine Umqualifikation von wertvermehrenden in werterhaltende Kosten. Vielmehr werden Energiesparmassnahmen für die Zwecke der Gewinnsteuer lediglich den Unterhaltskosten gleichgestellt. Dies im Wissen darum, dass in steuerbegünstigender Weise ausnahmsweise wertvermehrnde Energiesparmassnahmen abzugsfähig sein sollen. Dies gilt jedoch nur für die Gewinnsteuer und hat keine Auswirkungen auf die Besteuerung im Veräusserungszeitpunkt.

1.5.4. Damit sind Massnahmen zur rationellen Energieverwendung ungeachtet ihres wertvermehrenden Charakters gesetzlich bei der Gewinnsteuer erfolgsmindernd zu berücksichtigen und insoweit

⁵⁴ *Hinweis:* In der Lehre wird angemerkt, energiepolitisch motivierte Steuererleichterungen seien nur zulässig, wenn sie das Lenkungsziel erreichten. Ob dieses Kriterium durch Art. 36 Abs. 4 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV erfüllt ist, kann offen bleiben, da der Abzug in jedem Fall von Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG gedeckt ist. Selbst wenn sich das Einkommens-/Gewinnsteuerrecht für ausserfiskalische Zielsetzungen schlecht eignen und namentlich unter Rechtsgleichheitsgesichtspunkten problematisch erscheinen sollte, wären die entsprechenden steuergesetzlichen Normen anzuwenden (vgl. Art. 190 BV; BGER 2C_63/2010 vom 6.7.2010 E. 2.3.).

steuerlich begünstigt. Bei der Grundstückgewinnsteuer sind CHF 25 000.– ihrer Natur entsprechend als Anlagekosten anzurechnen. Nur so kann dem ausserfiskalischen Zweck zum Durchbruch verholfen und eine Neutralisierung der gewinnsteuerrechtlichen Begünstigung vermieden werden.

1.6. Zwischenfazit

Folgt man dem Verständnis des Verwaltungsgerichts, ergibt sich, dass wertvermehrnde Arbeiten im Umfang von CHF 475 000.– ausgeführt worden sind. Das sind 23,75% des Erwerbspreises. Damit ist eine der kumulativen gesetzlichen Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen um einen im Rahmen gewerbsmässigen Liegenschaftshandels erzielten Grundstücksgewinn von der Grundstückgewinnsteuer auszunehmen, nicht erfüllt. Nach Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG beurteilt, erweist sich der Einwand der Beschwerdeführerin, der strittige Grundstücksgewinn unterstehe der Gewinnsteuer, demnach als unbegründet.

Nach der hier vertretenen Auffassung sind wertvermehrnde Arbeiten im Umfang von CHF 500 000.– ausgeführt worden. Dies entspricht genau 25% des Erwerbspreises. Damit erfüllt die Beschwerdeführerin die gesetzlichen Voraussetzungen zur Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin. Nach Art. 129 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 85 Abs. 4 StG beurteilt, erweist sich der Einwand der Beschwerdeführerin, der strittige Grundstücksgewinn unterstehe der Gewinnsteuer, demnach als begründet.

2. Übergeordnetes Recht

Gemäss Aufgabenstellung war die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht auch dann zu prüfen, wenn die Beschwerdeführerin mit ihrem Hauptantrag durchdrang: Nach Ansicht der Beschwerdeführerin entfällt die Grundstückgewinnsteuerpflicht selbst dann, wenn eine solche nach bernischem Steuerrecht zu bejahen wäre. Zum einen führe die Anwendung des bernischen Grundstückgewinnsteuerrechts zu einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots und Willkürverbots, da andere Liegenschaftshändler, welche lediglich 1,25% und damit nur minim mehr Aufwendungen erbracht hätten, von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen seien. Zum anderen widerspreche die vorinstanzlich

bejahte Grundstückgewinnsteuerpflicht harmonisierungsrechtlichen Bestimmungen. Mit diesen Vorbringen will die Beschwerdeführerin die Grundstückgewinnsteuerpflicht im Rahmen einer akzessorischen Normenkontrolle überprüfen lassen. Dies ist zulässig: Verwaltungsjustizbehörden sind befugt und verpflichtet, auf entsprechende Rüge hin im Anwendungsfall kantonales Recht auf dessen Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zu überprüfen (konkrete bzw. akzessorische Normenkontrolle⁵⁵).

2.1. Rechtsgleichheit der Grundstückgewinnbesteuerung gestützt auf 25%-Grenze⁵⁶

2.1.1. Ein Erlass verstösst gegen das *Gebot der Rechtsgleichheit* (Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 10 Abs. 1 Satz 1 KV) – sowie gegen das damit eng verbundene *Willkürverbot* (Art. 9 BV) – wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder aber er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Das Rechtsgleichheitsgebot ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird⁵⁷. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 104 Abs. 1 KV). Dabei ist jedoch zu beachten, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar ist. Eine gewisse *Schematisierung und Pauschalierung* des Abgabe-

⁵⁵ Vgl. Art. 66 Abs. 3 KV; vgl. auch Art. 49 Abs. 1 BV; BGE 136 I 65 E. 2.3., 131 II 271 E. 4.; BVR 2008 284 E. 5.2., 2005 97 E. 5.1.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 80 N 8, Art. 66 N 14 f.; siehe mit Bezug auf das StHG weiter Art. 72 ff. StHG.

⁵⁶ *Fehlerquelle*: Bisweilen unterliessen es einige Kandidaten/-innen die Konformität mit übergeordnetem Recht aufgrund anderweitig begründeter Guttheissung zu prüfen. Dabei überlasen sie die ausdrückliche Aufgabenstellung, die in jedem Fall eine Prüfung aller Rügen verlangt.

⁵⁷ Statt vieler BGE 136 II 120 E. 3.3.2., 133 I 249 E. 3.3., in: Pra 2008 Nr. 22 167.

rechts ist unausweichlich und deshalb auch zulässig⁵⁸. Eine generelle Regelung ist nicht allein deswegen verfassungswidrig, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen der eine Steuerpflichtige anders belastet wird als ein anderer in vergleichbaren (wenn auch nicht identischen) Fällen, wäre doch sonst praktisch überhaupt kein verfassungskonformes Steuergesetz denkbar. Von einer Verfassungswidrigkeit ist vielmehr i.d.R. erst dann auszugehen, wenn die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führt oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligt⁵⁹.

2.1.2. Der bernische Gesetzgeber erfasst Grundstücksgewinne von Liegenschaftshändlern/-innen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und klammert diese von der Grundstückgewinnsteuer aus, weil in solchen Fällen nicht die Mehrwerterzielung durch Veräusserung der Liegenschaft im Vordergrund steht. Sie ist vielmehr (zugleich) *Mittel zum Zweck der Arbeitsbeschaffung*, d.h. der Erzielung eines Erwerbseinkommens oder Rohgewinns. Wie die Gewinne aus anderen gewerblichen Tätigkeiten, sollen auch so erzielte Gewinne mit der periodischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden (siehe vorne E. 1.1.). Die 25%-Schwelle an wertvermehrenden Aufwendungen steht in diesem

Kontext. Sie soll zusammen mit den weiteren Kriterien (vorn E. 1.2.) sicherstellen, dass nur jene berufsbzw. gewerbsmässig erzielten Grundstücksgewinne von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst (und von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen) werden, bei denen die weiterveräusserungsbedingte Mehrwerterzielung nicht oder jedenfalls nicht allein im Vordergrund steht, sondern der Liegenschaftshandel auch zur Umsatzerzielung beiträgt, indem in bedeutendem Umfang Mehrwerte durch Investitionen geschaffen werden⁶⁰. Nach dem gesetzgeberischen Entscheid sind an einer Liegenschaft Mehrwerte in bedeutendem Umfang erbracht worden, wenn die getätigten wertvermehrenden Arbeiten mindestens einen Viertel des Erwerbspreises ausmachen.

2.1.3. Im Sinne des Vorgehenden erweist sich auch die *unterschiedliche Besteuerung von Liegenschaftshändlern als solche* als verfassungskonform. Zwar kann gegebenenfalls eine Ungleichbehandlung von Liegenschaftshändlern im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen bejaht werden, doch ist diese in jedem Fall sachlich begründet, wenn nicht allenfalls bereits steuersystematisch sinnvoll: Durch die Berücksichtigung der auf eine berufliche Tätigkeit zurückgehenden Wertsteigerung im Rahmen der ordentlichen Einkommens- resp. Gewinnsteuer wird der Gewinn mangels periodischer Realisation im Zeitpunkt der Veräusserung der Einkommens- resp. Gewinnsteuer unterstellt⁶¹. Vor dem Hintergrund, dass entsprechende Steuerpflichtige gewerbsmässig mit Liegenschaften handeln, kann von einer gewissen Regelmässigkeit von Grundstückenveräusserungen ausgegangen werden, womit ein einmaliger sprunghafter Anstieg des steuerbaren Einkommens und der daraus resultierenden Progressionsfolge ausgeschlossen oder zumindest abgeschwächt sein dürfte. Damit ist eine gewisse Periodizität der Besteuerung gewährleistet. Schlussendlich liegt eine differenzierte Besteuerung von Grundstücksgewinnen im Kompetenzbereich der Kantone, womit der Kanton Bern befugt ist, Liegenschaftshändler in Abweichung zum grundsätzlich statuierten monistischen System der dualistischen Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen (vgl. sogleich E. 2.2.). Da beide Besteuerungssysteme für sich genommen verfassungskonform sind, führt die zulässige Durchmischung (vgl. hinten E. 2.2.) nicht zu

⁵⁸ Statt vieler BGE 131 I 291 E. 3.2., 128 I 240 E. 2.3., 125 I 65 E. 3.c., auch zum Folgenden; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, a.a.O., Vorbem. zu DBG N 50 ff., 64 f.; vgl. dazu PETER LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht, in: FRANCIS CAGIANUT/KLAUS A. VALLENDER (Hrsg.), *Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts*, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 189 ff.; BEATRICE WEBER-DÜRLER, *Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat*, in: ZBl 1986 193 ff.; ferner ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002, 27, je m.w.H.

⁵⁹ Vgl. BGE 124 I 193 E. 3.e., 116 I 76 E. 2.a.; vgl. auch BVR 2003 I E. 4.b., 1999 285 E. 3.c.; VGE 22120 vom 8.12.2005 E. 4., 21761 vom 5.3.2004 E. 8.3.2.

⁶⁰ Vgl. MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 128 N 8 vierter Punkt, Art. 129 N 1; BGER vom 2.7.2007, StR 63 (2008) 864 E. 4.1.

⁶¹ Vgl. PETER LOCHER, a.a.O., 85 f.

einer willkürlichen oder verpönten rechtsungleichen Besteuerung (zur Zulässigkeit der dafür herangezogenen schematischen 25%-Schwelle an wertvermehrenden Aufwendungen vgl. sogleich). Insbesondere wird dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch beide Besteuerungssysteme Rechnung getragen; lediglich die massgebende Bemessungsgrundlage für die Leistungsfähigkeit ist je nach Steuerart unterschiedlich: Bei der ordentlichen Steuer ist der gesamte steuerbare Gewinn, bei der Grundstückgewinnsteuer lediglich der mit der Veräusserung erzielte Gewinn Massstab der Leistungsfähigkeit.

2.1.4. Der bernische Gesetzgeber hat mit der 25%-Schwelle an wertvermehrenden Aufwendungen vornehmlich aus Gründen der *Praktikabilität*, aber auch im Interesse der Rechtssicherheit ein schematisches Element in die Abgrenzung der Einkommens-/Gewinn- von der Grundstückgewinnsteuer hineingetragen. Aufgrund dieser Schwelle mag die Abgrenzungsregelung im Einzelfall vielleicht nicht immer zu allseits vollumfänglich befriedigenden Ergebnissen führen, indem sie bisweilen gewisse Eigenheiten des Einzelfalls bis zu einem gewissen Grad vernachlässigen und dadurch die rechtsgleiche Behandlung möglicherweise nicht in jedem Fall optimal gewährleisten. Eine gewisse Schematisierung des Abgaberechts ist jedoch generell und auch vorliegend unausweichlich und deshalb grundsätzlich zulässig, solange die Regelung vertretbar erscheint und nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt. Dass diese Schranken vorliegend nicht eingehalten wären, ist weder ersichtlich noch von der Beschwerdeführerin dargetan worden. Aspekte einer praktischen, effizienten Rechtsanwendung erlauben es mit Blick auf die begrenzten Ressourcen einerseits und die grosse Zahl durchzuführender Veranlagungsverfahren andererseits nicht, stets allen Besonderheiten des Einzelfalls nachzugehen und diese zu berücksichtigen. Damit erweist sich der Vorwurf, die Anwendung der bernischen Steuergesetzesnormen führe zu einem rechtsungleichen und willkürlichen Ergebnis, als unbegründet⁶². Festzuhalten ist schliesslich, dass selbst wenn die unterschiedliche Besteuerung von Liegenschaftshändlern oder die 25%-Schwelle an sich als

willkürlich resp. rechtsungleich anzusehen wären, der von der Beschwerdeführerin realisierte Grundstücksgewinn der Grundstückgewinnsteuer unterstehe (vgl. hinten E. 2.2.3.).

2.2. Vertikale und horizontale Harmonisierung

2.2.1. Die Beschwerdeführerin rügt weiter, der fragliche Veräusserungsgewinn werde im Bereich der direkten Bundessteuer von der ordentlichen Gewinn- und nicht von einer Sondersteuer erfasst. Mit dieser Rüge beruft sie sich sinngemäss auf den *Harmonisierungsauftrag* gemäss Art. 129 BV. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin kann zwar insofern beigegeben werden, als der fragliche Veräusserungsgewinn im Recht der direkten Bundessteuer gemäss Art. 49 ff. bzw. Art. 57 ff. DBG von dieser (und nicht von einer Spezialgewinnsteuer) erfasst wird. Für eine Sondereinkommens- bzw. Sondergewinnbesteuerung fehlt auf Bundesebene eine verfassungsrechtliche Grundlage (vgl. Art. 128 Abs. 1 BV⁶³). Weiter enthält Art. 129 BV auch den Auftrag, die Steuerordnungen der direkten Steuern von Bund und Kantonen aufeinander abzustimmen (sog. *vertikale Harmonisierung*⁶⁴). Gegenstand der vertikalen Harmonisierung bildet somit grundsätzlich auch die Grundstückgewinnsteuer. Die vertikale Harmonisierung ist nun allerdings in verschiedenen Bereichen nicht verwirklicht worden; dazu zählt auch die Grundstückgewinnsteuer⁶⁵. Aus dem

⁶² *Korrekturhinweis:* Massgebend im Rahmen der Korrektur war eine Auseinandersetzung mit der Verfassungskonformität der bernischen Lösung unter besonderer Berücksichtigung der zulässigen Schematisierung aus Praktikabilitätsinteressen. Die volle Punktzahl konnte auch – stringente Begründung vorausgesetzt – mit Bejahung der Verfassungswidrigkeit erreicht werden.

⁶³ Vgl. auch Art. 1 DBG, je e contrario; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, a.a.O., Vorbem. zu DBG N 5, Art. 1 DBG N 4.

⁶⁴ Vgl. statt vieler MARKUS REICH, in: MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, Vorbem. zu Art. 1/2 StHG N 31 f., Art. 1 StHG N 41.

⁶⁵ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, a.a.O., Vorbem. DBG N 48; DIES., Zürcher Steuergesetz a.a.O., Vorbem. N 18.

vertikalen Harmonisierungsauftrag und der abweichenden Behandlung des Grundstückgewinns bei der direkten Bundessteuer vermag die Beschwerdeführerin somit nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

2.2.2. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, im Lichte von Art. 12 Abs. 1 StHG gehe es nicht an, den fraglichen Vermögensgewinn mit einer Spezialgewinnsteuer zu erfassen, zähle doch das Grundstück zum Geschäftsvermögen. Der angefochtene Entscheid sei weiter auch insofern harmonisierungswidrig, als diesem eine *unzulässige Durchmischung* von zwei unterschiedlichen Besteuerungssystemen zugrunde liege. Denn der Kanton Bern besteuere Grundstückgewinne nach dem monistischen System, weiche bei Liegenschaftshändlern aber davon ab und nehme eine dualistische Besteuerung vor. Mit diesem Vorbringen ruft die Beschwerdeführerin den *horizontalen Harmonisierungsauftrag* an.

2.2.2.1. Dem Einwand, auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens dürfe aufgrund von Art. 12 Abs. 1 StHG keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werden, ist Folgendes entgegenzuhalten: Dem horizontalen Harmonisierungsauftrag ist der Bund mit dem Erlass des StHG nachgekommen. Zwar verpflichtet Art. 12 Abs. 1 StHG die Kantone, dass Handänderungen an Grundstücken des Privatvermögens mit einer als Spezialsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Damit folgt das StHG grundsätzlich dem *dualistischen System*, wonach die Gewinne auf im Geschäftsvermögen liegenden Grundstücken zu den ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuern gezählt werden. Das im Kanton Bern vorherrschende

System, in welchem mit der Grundstückgewinnsteuer auch Veräusserungsgewinne von geschäftlichen Liegenschaften erfasst (und im gleichen Zug von der Einkommens-/Gewinnsteuer ausgeklammert) werden (sog. monistisches System), wird indessen in Art. 12 Abs. 4 StHG ausdrücklich vorbehalten⁶⁶. Allein der Umstand, dass die bernische Lösung den Veräusserungsgewinn einer zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaft der Grundstückgewinnsteuer unterstellt, lässt die StG-Lösung nicht als StHG-widrig erscheinen.

2.2.2.2. Gewerbsmässige Liegenschaftshändlerinnen und -händler der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zu unterwerfen, stellt einen dualistischen Einbruch im grundsätzlich monistischen System dar. Das StHG sieht für Kantone mit einem monistischen System gewisse Durchbrechungen vor⁶⁷. Eine Ausnahme für Grundstückgewinne gewerbsmässiger Liegenschaftshändlerinnen und -händler bzw. die *Berner Mischform* sieht das StHG demgegenüber nicht ausdrücklich vor. So gesehen stellt sich in der Tat die Frage nach der Vereinbarkeit der bernischen Sonderlösung von Art. 85 Abs. 4 StG mit dem StHG. Diesbezüglich ist zunächst zu berücksichtigen, dass das StHG den Kantonen einen Spielraum in Bezug auf die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuern belässt (Stichwort StHG als Rahmengesetz⁶⁸). Weiter sieht das StHG selber gewisse Einbrüche in das monistische System sowie die Möglichkeit der dualistischen Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer überhaupt vor. Entsprechend kann bereits vom Grundsatz *a maiori minus* geschlossen werden, dass die Möglichkeit der vollen Zuweisung des Geschäftsvermögens zur Einkommens- bzw. Gewinnsteuer die weniger weit gehende Zuweisung eines ausgewählten Bereichs wie den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel rechtfertigt. Ausnahmen vom monistischen System müssen allerdings klar abgegrenzt sein⁶⁹. Diese dürfen zudem nicht so weit gehen, dass de facto das dualistische System übernommen wird, jedoch ohne die vom StHG verlangten steuersystematischen Realisierungen⁷⁰. Im Lichte dieser Grundsätze ist davon auszugehen, dass die Anwendung der Sonderlösung von Art. 85 Abs. 4 StG auf den zur Diskussion stehenden Fall zu einem steuerharmonisierungskonformen Ergebnis führt. Die Ausnahmeregelung für gewerbsmässig erzielte Grundstückgewinne ist klar abge-

⁶⁶ Statt vieler BGE 130 II 202 E. 3.2.; BGer 2C_614/2009 vom 20.1.2010 E. 3.1.; BERNHARD ZWAHLEN, in: ZWEIFEL/ATHANAS, a.a.O., Art. 12 StHG N 5 ff.

⁶⁷ Vgl. dazu MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 128 N 8 mit Hinweisen.

⁶⁸ BERNHARD ZWAHLEN, in: ZWEIFEL/ATHANAS, a.a.O., Art. 12 StHG N 2.

⁶⁹ Vgl. MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 128 N 8.

⁷⁰ Vgl. zum Ganzen BVR 2008 490 E. 5.5., bestätigt durch BGer 2C_598/2007 vom 2.7.2008, in: StR 63 (2008) 864 E. 4.4. ff., je mit Verweis u.a. auf BGE 131 II 722 E. 2.1. f.; vgl. MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 128 N 8.

grenzt; sie bewirkt nicht, dass de facto das dualistische System zum Tragen kommt (seit Abschaffung der modifizierten Dumont-Praxis gilt dies erst Recht)⁷¹. Damit erweisen sich auch die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der horizontalen Steuerharmonisierung vorgetragene Rügen als unbegründet.

2.2.3. Selbst wenn die unterschiedliche Besteuerung von Liegenschaftshändlern oder die dafür herangezogenen Kriterien (25%-Schwelle) als verfassungswidrig zu qualifizieren wären – etwa aufgrund einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung – müsste vorliegend auf Nichtanwendung der entsprechenden kantonalen Vorschriften und damit der *direkten Anwendung* des *StHG* geschlossen werden (Art. 72 Abs. 2 StHG). Damit gelangte das monistische System (in Reinform) zur Anwendung, da dieses der grundsätzlichen Gestaltung des Kantons Bern entspricht und der dualistische Einbruch für Liegenschaftshändler/-innen als eine Ausnahmeregelung dazu anzusehen ist. In einem solchen Fall für einen Wechsel zum dualistischen System zu plädieren und damit im Kanton Bern alle Grundstückgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften der ordentlichen Einkommens- resp. Gewinnsteuer zu unterwerfen, erscheint somit nach der Lösung des StG systemfremd. Ebenso erfolgte eine direkte Anwendung von Art. 12 Abs. 4 StHG, wenn die bernische Lösung unabhängig der verfassungsrechtlichen Würdigung als harmonisierungswidrig qualifiziert würde – etwa mit der Begründung, das StHG lasse keine Mischformen zu, weil der Einbruch ins monistische System nicht vom Normzweck von Art. 12 StHG gedeckt sei. Damit unterstünde der von der Beschwerdeführerin realisierte Grundstückgewinn – unter Anwendung von Art. 72 Abs. 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 4 StHG – in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer. Bei einer solchen Würdigung könnte die Beschwerdeführerin aus dem diesbezüglichen Rechtsbegehren also nichts zu ihren Gunsten ableiten, da sie selbst bei festgestellter Verfassungs- resp. Harmonisierungswidrigkeit der bernischen Lösung der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen wäre⁷².

3. Zwischenfazit Hauptbegehren

Wird dem Verständnis des Verwaltungsgerichts gefolgt (E. 1.5.), ergibt sich, dass die Liegenschafts-

händlereigenschaft der Beschwerdeführerin zu verneinen bzw. die Grundstückgewinnsteuerpflicht zu bejahen ist. Damit erweist sich das Hauptbegehren als unbegründet; dabei entfällt die Grundstückgewinnsteuerpflicht auch nicht im Lichte des übergeordneten rechts (E.2.).

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Liegenschaftshändlereigenschaft der Beschwerdeführerin zu bejahen und der erzielte Veräusserungsgewinn von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen. Das Hauptbegehren erweist sich diesbezüglich als begründet.

4. Spekulationszuschlag

Die Beschwerdeführerin verlangt schliesslich eventualiter, von der Anwendung des Spekulationszuschlags abzusehen und den Grundstückgewinn entsprechend zu reduzieren, weil die Anwendung dieses Zuschlags zu einer Besteuerung führe, die dem Verfassungsprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche. Dieses Eventualbegehren ist gemäss Aufgabenstellung auch im Falle des Durchdringens mit dem Hauptbegehren zu prüfen.

4.1. Beim Prinzip der Besteuerung nach *wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit* (Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 104 Abs. 1 KV) ist für jede einzelne Steuerart gesondert zu bestimmen, wie diesem bestmöglich zum Durchbruch verholfen werden kann. Bei den Subjektsteuern kann auf die gesamte persönliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person Rücksicht genommen werden. Bei den Objektsteuern kommt es einzig auf das Vorhandensein eines bestimmten Steuerobjekts an, wodurch daraus erzielte Einkünfte auch unabhängig von periodischen Steuern mit einer Sondersteuer belegt werden. Massstab bildet daher einzig das Objekt; allein nach der Höhe des Gewinns auf diesem Objekt be-

⁷¹ Vgl. VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in: NSStP 2011 9 E. 4.3.

⁷² *Korrekturhinweis:* Diese Überlegungen wurden von den Kandidaten/-innen im Rahmen der Prüfung nicht erwartet. Es reichte aus, wenn die Verfassungs- und Harmonisierungskonformität bejaht – mit entsprechend nachvollziehbarer Begründung gegebenenfalls verneint – wurde.

misst sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit⁷³. Zu beachten ist, dass sich die höhere Besteuerung von kurzfristig realisierten Grundstücksgewinnen bereits aus dem StHG ergibt und damit ungeachtet allfälliger Bedenken bezüglich des Leistungsfähigkeitsprinzips zu erfolgen hat (E. 4.2.). Zudem wohnt dieser Konzeption ein Lenkungszweck inne, der ausserfiskalisch motiviert, spekulative Liegenschaftsgeschäfte zu verhindern sucht (E. 4.3.).

4.2. Art. 12 StHG enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstücksgewinnsteuer bei der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens. Für den Fall, dass ein Kanton – wie vorliegend – eine solche Objektsteuer erhebt, schreibt das StHG aber verbindlich vor, dass kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker besteuert werden müssen als langfristige (Art. 12 Abs. 5 StHG⁷⁴). Demnach ergibt sich die höhere Besteuerung kurzfristiger Grundstücksgewinne bereits aus einem Bundesgesetz; Art. 147 StG statuiert dies lediglich als Spekulationszuschlag für das kantonale Steuerrecht. Art. 12 Abs. 5 StHG unterliegt unabhängig der verfassungsrechtlichen Würdigung dem *Anwendungsgebot* von Art. 190 BV, womit dies auch für den darauf beruhenden Art. 147 StG gilt.

4.3. Hinzu kommt, dass Art. 12 Abs. 5 StHG und Art. 147 StG ein Lenkungszweck innewohnt. Rein spekulative Geschäfte sollen steuerlich mehr belastet werden, als Veräusserungen nach langjährigem Besitz; letztere profitieren entsprechend von einer tieferen Steuerbelastung durch den Besitzesdauerabzug⁷⁵. Dadurch sollen spekulative Handänderun-

gen, wodurch oftmals der Liegenschaftspreis in die Höhe getrieben wird, durch steuerliche Anreize vermieden werden. Folgerichtig statuiert Art. 147 Abs. 2 lit. c StG im Sinne einer Ausnahme, dass bei Nachweis fehlender spekulativer Absichten der Zuschlag entfällt. Entsprechend kann auch das Gleichmässigkeitsprinzip nicht verletzt sein. Aufgrund der ausserfiskalisch motivierten steuerlichen Mehrbelastung kurzfristig realisierter Grundstücksgewinne ist dieser steuerauslösende Sachverhalt von demjenigen bei der Veräusserung nach langjährigem Besitz (resp. jenem ohne Spekulationsabsicht) zu unterscheiden.

4.4. Zusammenfassend ist die Anwendung des Spekulationszuschlages auf den durch die Beschwerdeführerin erzielten Grundstücksgewinn in Art. 12 Abs. 5 StHG i.V.m. Art. 190 BV zwingend vorgehen. Das entsprechende Begehren der Beschwerdeführerin erweist sich somit als unbegründet.

5. Kostenliquidation StRK

Die X AG ficht im Sinne eines selbständigen Antrags die vorinstanzliche Kostenregelung für den Fall an, dass sie in der Sache nicht durchdringt bzw. diese Kosten nicht ohnehin neu zu verlegen sind⁷⁶. Gemäss Aufgabenstellung ist dies auch im Falle des materiellen Durchdringens zu prüfen.

5.1. Gemäss Art. 200 Abs. 1 erster Satz StG sind die *Kosten des Verfahrens* vor der StRK der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann indes von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (vgl. Art. 200 Abs. 3 StG). Art. 200 Abs. 4 StG bestimmt weiter, dass die StRK der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen kann. Die Auslegung von Art. 200 Abs. 4 StG hat sich nach der mit Urteil BVR 2006 440 begründeten Rechtsprechung an der Praxis zu Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG zu orientieren⁷⁷. Danach ist von verhältnismässig hohen Kosten jedenfalls dann auszugehen, wenn eine Partei im Verfahren vor der StRK durch eine Anwältin oder einen Anwalt oder durch ein Treuhandbüro vertreten war⁷⁸.

5.2. Wird der Auslegung des Verwaltungsgerichts gefolgt (E. 1.5.), hat die StRK den Rekurs der X AG

⁷³ Zum Ganzen VGE 22120 vom 8.12.2005 E. 4. m.Verw.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, a.a.O., Vorbem. zu DBG N 71; DIES., Zürcher Steuergesetz, a.a.O., Vorbem. §§ 216-226a N 20, auch zum Folgenden.

⁷⁴ Dazu BERNHARD ZWAHLEN, a.a.O., Art. 12 StHG N 77 ff.; vgl. BGE 134 II 124 E. 3.2., in: StR 63 (2008) 467; vgl. BGer 2C_63/2010 vom 6.7.2010 E. 2.3.; MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., 147 N 1 ff.

⁷⁵ Vgl. zum Besitzesdauerabzug Wegleitung Grundstücksgewinn, a.a.O., 14 f.; zum Spekulationszuschlag 28.

⁷⁶ Siehe vorne II.B.4.2.

⁷⁷ Siehe BVR 2006 440 E. 6.3.3. und 6.3.4. m.w.H., auch zum Folgenden.

⁷⁸ Vgl. BGer 2A.606/2002 vom 15.9.2003 E. 1.1. und 4, 2A.740/2005 vom 3.1.2006 E. 2.1.

zu Recht abgewiesen. Diesem Ausgang des Verfahrens entsprechend galt die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen als unterliegend, weshalb ihr grundsätzlich zu Recht die gesamten Verfahrenskosten auferlegt worden sind. Die Beschwerdeführerin macht indessen mit dem Hinweis, der Streit werfe *Fragen von grundsätzlicher Bedeutung* auf, das Vorliegen besonderer Umstände im Sinne von Art. 200 Abs. 3 StG geltend. Eine entsprechend tragfähige und überzeugende Argumentation vorausgesetzt, ist dies zwar diskutabel⁷⁹; auch im Vergleich mit anderen Fällen erweist sich das Vorbringen indes als unbegründet⁸⁰. Die Anordnung der StRK, keine Entschädigung im Sinne von Art. 200 Abs. 4 StG zu sprechen, erweist sich diesfalls als korrekt; die vorinstanzliche Kostenliquidation hält der Rechtskontrolle stand. Wird das Vorliegen besonderer Umstände bejaht, sind keine Verfahrenskosten zu erheben. Falls auf Zusprechung einer Entschädigung erkannt wird, ist zu beachten, dass praxisgemäss die Sache zur Festsetzung des Parteikostensatzes im Steuerrekursverfahren an die StRK zurückzuweisen ist. Denn der StRK kommt bei der Festsetzung der Höhe einer Entschädigung nach Art. 200 Abs. 4 StG ein erheblicher Ermessensspielraum zu⁸¹.

Dringt die Beschwerdeführerin, wie hier vertreten, mit ihrem Hauptbegehren durch, sind die Kosten der Vorinstanz in jedem Fall neu zu verlegen⁸².

D. Ergebnis/Rechtsfolge⁸³

Zusammenfassend ist, wird der Lösungsvariante des Verwaltungsgerichts gefolgt (E. 1.5.), festzuhalten, dass der angefochtene Entscheid der Rechtskontrolle standhält. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Wird der hier vertretenen Auffassung gefolgt, ist festzuhalten, dass der angefochtene Entscheid der Rechtskontrolle nicht standhält. In Gutheissung der Beschwerde, soweit auf diese eingetreten werden konnte, ist der angefochtene Entscheid der StRK vom 10. November 2010 aufzuheben. Die Grundstückgewinnsteuer aus dem Veräusserungsvorgang vom 5. Januar 2010 ist auf CHF 0.– festzusetzen.

Führt die materielle Beurteilung zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin nicht als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren ist und

der Veräusserungsvorgang vom 5. Januar 2010 der Grundstückgewinnsteuer untersteht, sich jedoch der Spekulationszuschlag als unzulässig und damit der Eventualantrag als begründet erweist, so ist in teilweiser Gutheissung der Beschwerde, soweit auf diese einzutreten ist, der angefochtene Entscheid der StRK vom 10. November 2010 aufzuheben. Die Akten gehen zurück an die Steuerverwaltung zur Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer im Sinne der Erwägungen.

Erweist sich die Beschwerde in der Sache als unbegründet, ist der Beschwerdeführerin indessen in Bezug auf die Kostenliquidation durch die StRK Recht zu geben, so ist in teilweiser Gutheissung der Beschwerde, soweit auf diese einzutreten ist, der angefochtene Entscheid der StRK vom 10. November 2010 aufzuheben und sind die Verfahrenskosten entsprechend anders zu verlegen bzw. ist, wenn auf Zusprechung einer Entschädigung erkannt wird, die Angelegenheit in diesem Punkt an die StRK zurückzuweisen.

E. Kostenverlegung⁸⁴

1. Verfahrenskosten

Die Verfahrens- und Parteikosten werden grundsätzlich nach dem Unterliegerprinzip verlegt (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG). Wer als unterliegend bzw. als obsiegend zu gelten

⁷⁹ *Korrekturhinweis:* Bei problemadäquater Auseinandersetzung wurden die Kandidaten/-innen mit entsprechenden Punkten belohnt.

⁸⁰ Siehe hinten II.E.1.; vgl. bereits vorne II.A. und II.B.8.

⁸¹ BVR 2006 440 E. 6.3.4.

⁸² *Korrekturhinweis:* Diesfalls erübrigte sich grundsätzlich, auf den sinngemäss gestellten Eventualantrag der Beschwerdeführerin bzgl. Kosten speziell einzugehen. Allerdings wurden aufgrund der Aufgabenstellung diesbezügliche Kurzausführungen dennoch erwartet.

⁸³ *Korrekturhinweis:* Unter diesem Titel hatten die Kandidaten/-innen in – sowohl bezüglich der prozessualen als auch materiellen Würdigung – folgerichtiger Art und Weise ein Fazit zu ziehen und die entsprechenden Rechtsfolgen anzuordnen.

⁸⁴ *Korrekturhinweis:* In Bezug auf die Kostenliquidation wurde stets in besonderem Mass auf Folgerichtigkeit und Stringenz der Lösung bzw. Argumentation geachtet.

hat, bestimmt sich aufgrund der Anträge der Parteien, wie sie im Zusammenhang mit der Begründung zu verstehen sind⁸⁵.

Wird der Lösungsvariante des Verwaltungsgerichts gefolgt (E. 1.5.), unterliegt die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen. Deshalb sind ihr die gesamten *Verfahrenskosten*, bestimmt auf CHF 3000.–, aufzuerlegen. Die Beschwerdeführerin beruft sich indessen mit dem Hinweis, der Streit werfe Fragen von grundsätzlicher Bedeutung auf, auf das Vorliegen besonderer Umstände im Sinne von Art. 108 Abs. 3 VRPG. In der Tat kann auf das Vorliegen besonderer Umstände namentlich dann erkannt werden, wenn die Grundsätzlichkeit der zu beurteilenden Fragen die Beschwerdeführung trotz Unterliegens als gerechtfertigt erscheinen lässt oder wenn das Unterliegen auf eine Präzisierung der Praxis bzw. eine Praxisänderung zurückzuführen ist⁸⁶. Solche Umstände rechtfertigen jedoch nur in Ausnahmefällen ein Abweichen vom Unterliegerprinzip – und liegen hier nicht vor⁸⁷. Demnach sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

Wird der hier vertretenen Auffassung gefolgt, rechtfertigt sich grundsätzlich – vorbehaltlich des Bejahens des Vorliegens besonderer Umstände – eine anteilmässige Verfahrenskostenausscheidung. Gleiches gilt für den Fall, dass die Beschwerdeführerin aus anderen Gründen teilweise mit ihrer Beschwerde durchdringt (z.B. bezüglich der vorinstanzlichen Verfahrenskostenliquidation oder Guttheissung des Eventualantrages bezüglich des Spekulationszuschlages).

Der Steuerverwaltung könnten aufgrund von Art. 108 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG so oder anders keine Verfahrenskosten auferlegt wer-

den; soweit sie nicht der Beschwerdeführerin aufzuerlegen sind, werden sie praxisgemäss nicht erhoben.

2. Parteikosten

Wird dem Verwaltungsgericht folgend (E. 1.5.) die Beschwerde abgewiesen, unterliegt die Beschwerdeführerin, womit keine Parteikosten zu sprechen sind. Weiter liegen, wie ausgeführt, keine besonderen Umstände vor, die eine vom Unterliegerprinzip abweichende Kostenliquidation rechtfertigten (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Die Beschwerdeführerin wäre ohnehin nicht berufsmässig vertreten (vgl. Art. 104 Abs. 1 VRPG⁸⁸). Die Voraussetzungen für eine Billigkeitsentschädigung gemäss Art. 104 Abs. 2 VRPG sind nicht erfüllt: Eine solche wird nur ausnahmsweise und mit grosser Zurückhaltung zugesprochen. Sie ist auf aufwendige Verfahren beschränkt, in denen die beteiligte Privatperson durch sorgfältige Auseinandersetzung mit den sich stellenden Fragen und durch erheblichen persönlichen Arbeitsaufwand wesentlich zur Entscheidungsfindung beigetragen hat⁸⁹. Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt.

Auch wenn der hier vertretenen Auslegung gefolgt und auf teilweise Guttheissung der Beschwerde erkannt wird, sind keine Parteikosten zu sprechen. Allerdings sind die Verfahrens- und Parteikosten für das Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission neu – und hier sachgerechterweise entsprechend der Regelung vor Verwaltungsgericht⁹⁰ – zu verlegen (vgl. Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1, 3 und 4 StG).

Die Steuerverwaltung hat so oder anders keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 104 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG).

Eine tragfähige und überzeugende Argumentation vorausgesetzt, konnte auch unter Annahme des Vorliegens besonderer Umstände mit entsprechenden Kostenfolgen (z.B. keine Verfahrenskosten erheben) die volle Punktezahl erreicht werden.

F. Urteilsdispositiv und Rechtsmittelbelehrung

1. Urteilsdispositiv⁹¹

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht (falls dessen Auslegung in E. 1.5. gefolgt wird):

⁸⁵ BVR 2002 381 E. 10.b.bb.

⁸⁶ Vgl. MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 108 N 9; Markus Müller, a.a.O., 245.

⁸⁷ Vgl. bereits vorne II.A., II.B.8. und II.C.5.2.

⁸⁸ Vgl. MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 104 N 2.

⁸⁹ BVR 2010 147, nicht publ. E. 8.2.; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 104 N 12.

⁹⁰ Vgl. etwa BVR 2008 490, nicht publ. E. 7.1.

⁹¹ *Korrekturhinweis*: Wiederum bestehen – je nach Inhalt der Lösung – verschiedene Lösungsalternativen, die jeweils bei Folgerichtigkeit gleichwertig belohnt wurden; siehe insb. vorne II./D. und E.

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem VGer, bestimmt auf CHF 3 000.–, werden der X AG auferlegt.
3. Es werden weder Parteikosten noch eine Parteientschädigung gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin (GU)
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung⁹²

Der/Die Abteilungspräsident/in:

Der/Die Gerichtsschreiber/in:

Wird der hier vertretenen Auffassung gefolgt, schliesst das Verwaltungsgericht auf Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird. Der Entscheid der StRK wird aufgehoben und die Grundstückgewinnsteuer aus dem Veräusserungsvorgang vom 5. Januar 2010 wir auf CHF 0.– festgesetzt. Für die Kostenfolgen sei auf Ziff. E. hiervor verwiesen.

2. 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.

III. Schlussbemerkung zur Prüfung

Die bernische Anwalts- und Notariatsprüfung im öffentlichen Recht vom 10. August 2011 wies – vorab aufgrund der Anzahl zu behandelnder Probleme – einen mittleren bis hohen Schwierigkeitsgrad auf. Allerdings konnten sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht die Problemkreise oft voneinander unabhängig bearbeitet und beantwortet werden, sodass die Kandidaten/-innen eine vielseitige und faire Prüfung zu lösen hatten. Die Punkteverteilung im Rahmen der Korrekturarbeiten erfolgte nach einem detailliert ausgearbeiteten

Korrekturschema, das eine entsprechend differenzierte Bewertung der Arbeiten ermöglichte⁹³. Die zu erreichende Maximalpunktzahl für die gesamte Prüfung belief sich auf 67, wovon maximal 37 Punkte im formellen Teil (inkl. Kostenverlegung und Urteilsdispositiv) und 30 Punkte im materiellen Teil erzielt werden konnten; darin enthalten waren 4 Punkte, die für einen guten Aufbau bzw. Gesamteindruck der Arbeit, eine sprachlich differenzierte Ausdrucksweise und folgerichtige Argumentation vergeben werden konnten. Eine genügende Note erreichte, wer mindestens 31,5 Punkte erzielte; ab der Punktzahl von 41,5 galt eine Arbeit als gut (Note 5 und höher).

Im formellen Teil waren nebst dem hier durchschnittlich anspruchsvollen Rubrum und den an sich gängigen Sachurteilsvoraussetzungen die Streitgegenstandsproblematik und Rechtsmittelfrist besonders zu prüfen; während eine sachgerechte Lösung der Streitgegenstandsproblematik im Mindesten ein prozessrechtliches Grundverständnis erforderte, setzte die Erörterung der Rechtzeitigkeit der Rechtsmitteleinlegung keine überdurchschnittlichen Kenntnisse des Prozessrechts voraus, sondern nur (aber immerhin) das Beherrschen der (gerade für den Anwaltsberuf zentralen) Grundkenntnisse der Fristenregelung und -bestimmung. Mit keinen besonderen Schwierigkeiten verbunden war alsdann das Erkennen des selbständigen Eventualantrags im Kostenpunkt aus der Begründung der Beschwerde. Gewisse Besonderheiten, welche entsprechende Ausführungen erforderten, ergaben sich ferner in Bezug auf die Gerichtszusammensetzung.

Im materiellen Teil war mit der Thematik, ob der Grundstückgewinn im Licht des kantonalen und übergeordneten Rechts mit der ordentlichen Gewinnsteuer oder aber mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sei, eine für das bernische und schweizerische Steuerrecht wichtige Fragestellung

⁹² *Korrekturhinweis:* In praxi anzutreffen und entsprechend richtig bewertet worden ist auch, dass der Entscheid der ESTV lediglich mitgeteilt (und nicht förmlich eröffnet) wird.

⁹³ Das Korrekturschema ist abrufbar auf der Website des Instituts für Steuerrecht der Universität Bern (www.isr.unibe.ch), Rubrik «Prüfungen».

aufgetragen. Die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen ist die zentrale Frage bei der kantonalen Grundstückgewinnbesteuerung, da hiervon – insbesondere wenn juristische Personen Liegenschaften veräussern – die Erfassung mit der ordentlichen Gewinn- oder aber in Kantonen mit monistischem System, der Grundstückgewinnsteuer abhängt. Im vorliegenden Fall erforderte die bernische Sonderregelung zu den gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern kein tiefgreifendes Spezialwissen im Steuerrecht, da die Fallbearbeitung unter Anwendung der allgemeinen steuerlichen Abgrenzungsregeln und der Fähigkeit ausserfiskalische Anreize richtig einzuordnen, gelöst werden konnte. Darüber hinaus konnten auch von der hier vertretenen Lösung abweichende Würdigungen und Ergebnisse – nachvollziehbare Argumentation vorausgesetzt – als richtig anerkannt werden (etwa Lösungsvariante des Verwaltungsgerichts). Ferner konnte ein Teil der Punkte aus dem materiellen Teil mit der Beantwortung von weiteren steuerrechtlichen Fragestellungen und insbesondere einer verfassungsrechtlichen Würdigung bestimmter Steuerrechtsnormen (Rechts-

gleichheit, Willkürverbot, Harmonisierungskonformität und Spekulationszuschlag) sowie der Prüfung der Kostenliquidation der Vorinstanz erzielt werden.

Nebst den Schwierigkeiten in formeller und materieller Hinsicht war ein sehr häufiger, allgemeiner Fehler darin auszumachen, dass die Kandidaten/-innen die massgebenden gesetzlichen Grundlagen als Basis für ihre (an sich zutreffende oder zumindest vertretbare) Argumentation nicht oder lediglich unvollständig wiedergegeben haben. Weiter haben einige Prüflinge Punkte und wertvolle Zeit dadurch gleichsam verschenkt, dass sie in umständlicher und unnötiger Weise längere Textpassagen aus dem Sachverhalt wiedergegeben haben, gleichzeitig jedoch keine oder nur äusserst knappe eigenständige Würdigungen der Probleme in ihre Arbeit eingebracht haben. Positiv zu vermerken ist, dass eine Vielzahl der Kandidaten/-innen es geschafft hat, eine weitgehend ausformulierte, mehr oder weniger sämtliche der erforderlichen Teile aufweisende Arbeit abzuliefern, was auf ein gutes Zeitmanagement hinweist. Für die Personen, welche sich dahingehend noch verbessern wollen, sei auf bisherige Prüfungsfälle im öffentlichen Recht und namentlich im Steuerrecht⁹⁴ hingewiesen; mit diesen lässt sich gut üben, bis die Form stimmt. Alles in allem ist es sehr erfreulich, dass die Prüfung von 45% aller Kandidaten/-innen mit der Note 4,5 und höher abgeschlossen wurde wobei gut 8% eine sehr gute Leistung (Note 5,5–6) ablieferten.

⁹⁴ Die schriftlichen Anwaltsprüfungen im Steuerrecht aus früheren Jahren sind ebenfalls unter www.isr.unibe.ch/Prüfungen abrufbar.