

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 122 vom 5. Juli 2016**

BE Verwaltungsgericht, 2016-07-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2014\\_122](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2014_122)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 122 du 5 juillet 2016

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 122 del 5 luglio 2016

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer 2009 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 - 100 12 177) | Vermögensgewinn

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG). Da vorliegend die Verkehrswertschätzung von drei Stockwerkeinheiten umstritten ist, überprüft das Verwaltungsgericht – wie bei der Festsetzung amtlicher Grundstückswerte – die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung nur hinsichtlich Methode und Ergebnis in jenen Punkten, die beanstandet sind. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrung voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die Beurteilung der Vorinstanz ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012], nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen, 1996 S. 230 E. 1b).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 4

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer namentlich Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben. Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen (Art. 12 Abs. 4 StHG). Der Kanton Bern folgt bei der Besteuerung von Grundstückgewinnen grundsätzlich dem sog. monistischen System, das – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – nicht zwischen

Privat- und Geschäftsvermögen unterscheidet: Steuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. BVR 2008 S. 490 E. 3.1). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen; Rohgewinn) unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG).

## **E. 2.2**

Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG). Grundsätzlich entspricht der massgebende Erlös dem verkündeten Kaufpreis, der vermutungsweise den objektiven Wert bzw. den Verkehrswert der Liegenschaft wiedergibt. Der offene Gesetzestext macht jedoch deutlich, dass von dieser Regel abzuweichen ist, sofern die Käuferin oder der Käufer über den verkündeten Verkaufspreis hinaus zusätzliche Leistungen erbracht hat, welche dem Erlös zuzurechnen sind. Solche zusätzlichen Erlösbestandteile können beispielsweise auf (verdeckten) Gewinnausschüttungen beruhen (vgl. VGE 2010/101 vom 19.9.2011, E. 2.1 f. mit weiteren Hinweisen). Es handelt sich dabei um Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, wobei die Leistungen einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich gerin-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 5 gerem Umfang gewährt worden wären und ihnen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen (BGE 138 II 57 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 99 ff.; Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Ferner wird vorausgesetzt, dass der entsprechende Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 [Pra 95/2006 Nr. 117]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 20 N. 144; zum Ganzen VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015, E. 3.5.1).

## **E. 3.1**

Die Liegenschaft an der B.\_\_\_\_\_strasse 1\_\_\_ in C.\_\_\_\_\_ wurde in den Jahren 1998 und 1999 unter Erhalt der «Grundsubstanz (Fundamente, Wände, Decke, usw.) des früheren Chalets» umgebaut (vgl. Vorakten StRK pag. 56). Im Anschluss daran erfolgte eine Aufteilung der Liegenschaft in sechs Stockwerkeinheiten, darunter die drei streitbetroffenen Wohnungen. Bei Letzteren handelt es sich um eine 3,5-Zimmerwohnung im ersten Obergeschoss (C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2\_\_\_-2) sowie um eine 2-Zimmerduplexwohnung (C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2\_\_\_-3) und ein Studio (C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2\_\_\_-6) im Dachgeschoss. Die Beschwerdegegnerin erwarb diese in den Jahren 2001 bzw. 2002 im Rahmen von Zwangsverwertungen zum Preis von insgesamt Fr. 220'000.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 9 und 15 ff.; Vorakten StRK pag. 36). Nachdem ihre Bemühungen um Verkauf der drei Stockwerkeinheiten erfolglos geblieben waren, veräusserte die Beschwerdegegnerin diese am 22. Dezember 2009 an ihre Gesellschafterin und ihren Gesellschafter zum Preis von insgesamt Fr. 250'000.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 52; Kaufvertrag vom 11.12.2009, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 39 ff.).

Anlässlich einer Neubewertung vom 26. April 2010 setzte die Steuerverwaltung den amtlichen Wert der drei Stockwerkeinheiten auf gesamthaft Fr. 272'070.-- fest (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 12 ff.; Vorakten StRK pag. 36).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 6

### **E. 3.2**

Am 5. November 2010 erstellte die Abteilung Amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte der Steuerverwaltung eine Verkehrs- wertschätzung der drei Wohnungen. Im «Expertenbericht Verkehrswert» (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 59 f. [nachfolgend: Expertenbericht Steuerverwaltung]) erklärte der zuständige Sachbearbeiter, den Verkehrswert «lediglich grob überprüft» und «keinen Augenschein vorgenommen» zu haben. Für die Ermittlung des Verkehrswerts habe er auf die Verkaufspreise der drei weiteren Stockwerkeinheiten im selben Gebäude im Jahr 1999 abgestellt. Gestützt auf diese Vergleichswerte betrage der heutige Verkehrswert der drei streitbetroffenen Wohnungen insgesamt Fr. 450'000.--. Diese Einschätzung halte auch einem Quervergleich mit dem Ertragswert stand. Zu einem späteren Zeitpunkt erläuterte der Experte sein Vorgehen wie folgt (vgl. Stellungnahme vom 5.7.2012, in Vorakten StRK pag. 37 ff.): Als Vergleichsobjekte habe er zugunsten der Beschwer- degegnerin ausschliesslich die drei anderen Stockwerkeinheiten in dersel- ben Liegenschaft berücksichtigt. Die drei Referenzwohnungen seien im Jahr 1999 zu einem durchschnittlichen Preis von Fr. 49'065.-- pro Raum- einheit verkauft worden. Dieser «Mittelwert» ergebe unter Abzug einer jähr- lichen Altersentwertung von 1 % bei den hier interessierenden Wohnungen einen Verkehrswert von insgesamt Fr. 446'000.--. Demgegenüber resultiere aus der Anwendung des Durchschnittswerts des Verhältnisses zwischen dem amtlichen Wert und dem Verkaufspreis der anderen drei Wohnungen (58,4 %) auf die streitbetroffenen Stockwerkeinheiten ein Verkehrswert von Fr. 465'800.--. Gestützt auf diese Berechnungen sei er von einem Ver- kehrswert von insgesamt Fr. 450'000.-- ausgegangen, wobei dieses Ergeb- nis durch die Ertragswertberechnung bestätigt werde. Im Veranlagungs- verfahren stellte die Steuerverwaltung vollumfänglich auf den Expertenbe- richt Steuerverwaltung ab (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 1 ff.). Die Beschwerdegegnerin reichte im Rahmen des Einspracheverfahrens ein privates Verkehrswertgutachten (nachfolgend: Privatgutachten) ein, wel- ches den Verkehrswert der Stockwerkeinheiten per 1. April 2011 auf insge- samt Fr. 350'000.-- bezifferte (vgl. Vorakten Steuerverwaltung Beilage GG).

### **E. 3.3**

Im vorinstanzlichen Verfahren beauftragte die StRK einen Immo- liensachverständigen (dipl. Architekt FH, Nachdiplomkurs Immobilienbe- wertung sowie MAS Bauökonomie; nachfolgend: Gerichtsgutachter), den

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 7 Wert der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten im Zeitpunkt der Eigentums- übertragung zu ermitteln (vgl. Vorakten StRK pag. 44 und 55). Nach einer Besichtigung der Liegenschaft erstellte der Gerichtsgutachter am

### **E. 8**

Die Steuerverwaltung macht weiter geltend, der Gerichtsgutachter habe die Ertragswertmethode in verschiedener Hinsicht nicht richtig angewandt.

### **E. 8.1**

In diesem Zusammenhang bemängelt sie zunächst, dass der Gerichtsgutachter in seiner Ertragswertberechnung anstelle der effektiven Mieteinnahmen teilweise reduzierte Mietzinse berücksichtigt habe (Beschwerde S. 5). Die Ertragswertmethode fragt nach dem in Zukunft zu erwartenden kapitalisierten Mietertrag einer Liegenschaft (vorne E. 4.2). Als Mietwert ist dabei der geschätzte, nachhaltig erzielbare Mietertrag des unmöblierten Schätzungsobjekts ohne Nebenkosten einzusetzen. Sind die bestehenden Mietzinse nicht marktkonform oder nicht nachhaltig erzielbar, ist dies bei der Verkehrswertschätzung zu berücksichtigen (vgl. Schätzer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 15 handbuch S. 82). Der Gerichtsgutachter hat erklärt, er habe die von der Eigentümerschaft mit Fr. 1'100.--, Fr. 780.-- und Fr. 520.-- bezifferten monatlichen Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) um die Nebenkosten bereinigt und den Marktverhältnissen angepasst. Er ermittelte dadurch nachhaltig erzielbare Mieterträge von Fr. 1'100.--, Fr. 650.-- und Fr. 400.-- (vgl. Gerichtsgutachten S. 6; Stellungnahme S. 2). Dass der Wert der 3,5-Zimmerwohnung auch nach Abzug der Nebenkosten gleich hoch geblieben ist, lässt sich mit ihrer im Vergleich zu den zwei anderen Wohnungen höheren Attraktivität und ihrem wesentlich besseren Zustand erklären (vgl. vorne E. 7.3). Die Vorinstanz hat die eingesetzten Mietzinse damit zu Recht als angemessen erachtet (vgl. angefochtener Entscheid E. 5.6).

### **E. 8.2**

Die Steuerverwaltung stösst sich weiter an den vom Gerichtsgutachter vorgenommenen Abzügen für die «technische Entwertung» und «Sofortmassnahmen» bzw. «Sofortinvestitionen» (Beschwerde S. 5 und 7). Bei der Ertragswertmethode sind, gleich wie bei der Real- und der Verkehrswertmethode, allfällige technische Entwertungen des Schätzungsobjekts zu berücksichtigen. Der Minderwert entspricht dabei dem Betrag, der am Stichtag aufzuwenden wäre, um das Schätzungsobjekt in seinen entwertungsfreien Zustand zurückzusetzen (vgl. Francesco Canonica, a.a.O., S. 176, 199 und 310). Der Gerichtsgutachter hat bei der Ertragswertberechnung, wie auch bei den Real- und Vergleichswertberechnungen, jeweils Fr. 64'000.-- wegen «technischer Entwertung» und Fr. 50'000.-- für «Sofortinvestitionen (Schäden, Erstellen Gesetzeskonformität)» abgezogen (vgl. Gerichtsgutachten S. 6, 7 und 9). Wie er nachvollziehbar dargelegt hat, verursachte die Erweiterung bzw. Aufstockung der Liegenschaft in den Jahren 1998 bzw. 1999 verschiedene ungelöste Probleme an diversen Stellen, «insbesondere bei den Übergängen zwischen alt und neu» (Gerichtsgutachten S. 5 Ziff. 3.2). Weiter wiesen klar erkennbare Risse in den Bodenplatten auf «mangelhafte, wahrscheinlich nicht fachmännisch ausgeführte Übergänge» hin (Gerichtsgutachten S. 5 Ziff. 3.2). Diese liessen «statische Probleme im Untergrund (Tragstruktur des alten Chalets) vermuten» (Stellungnahme S. 1). Das Treppenhaus sei eine «Fehlplanung und könnte nach aktueller Gesetzgebung nicht mehr so ausgeführt werden», zumal die erforderlichen Fluchtwegbreiten deutlich unterschritten würden (vgl. Stellungnahme S. 1). Diese Mängel hätten Auswirkungen auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 16 den Verkehrswert der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten, weshalb sie in Form von Pauschalabzügen «für die notwendigen baulichen Anpassungen berücksichtigt» worden seien (vgl. Gerichtsgutachten S. 5 Ziff. 3.2). Angesichts des stark renovationsbedürftigen Zustands der streitbetroffenen Wohnungen erscheinen sowohl der Abzug für die

«technische Entwertung» von Fr. 64'000.-- wie auch jener für die Behebung der gravierenden Mängel von Fr. 50'000.-- gerechtfertigt. Daran vermögen die Einwände der Steuer- verwaltung nichts zu ändern (Beschwerde S. 6): Dass im Rahmen des Baubewilligungsverfahrens gewisse bereits damals existierende Baumän- gel offenbar übersehen worden sind, kann nicht entscheidend sein. Mass- gebend ist vielmehr, dass sich die vorhandenen Mängel auf den Verkehrs- wert der Stockwerkeinheiten auswirken und nur mit kostenintensivem Auf- wand zu beheben sind. Weiter kann die Steuerverwaltung aus dem Um- stand nichts ableiten, dass der Gerichtsgutachter den Augenschein am 4. Oktober 2012 vorgenommen hat, wurde der Verkehrswert doch (rückwir- kend) per 22. Dezember 2009 ermittelt (vgl. Gerichtsgutachten S. 1). Auch der Einwand, es bestehe keine Dringlichkeit, weil die «Sofortmassnahmen» seit dem Jahr 2009 nicht umgesetzt worden seien, ist nicht stichhaltig. Der Entscheid über die Vornahme einer kostspieligen und aufwendigen Sanie- rung liegt bei der Eigentümerschaft und vermag am renovationsbedürftigen Zustand der Wohnungen nichts zu ändern.

### **E. 8.3**

Dass die Ertragswertberechnung aus anderen Gründen fehlerhaft wäre, ist weder ersichtlich noch dargetan. Die Berechnung des Verkehrs- werts ist folglich nicht zu beanstanden.

### **E. 9**

Schliesslich beanstandet die Steuerverwaltung die Plausibilitätsberechnun- gen anhand der Real- und der Vergleichswertmethode.

#### **E. 9.1**

Der Gerichtsgutachter hat das Ergebnis seiner Verkehrswertberech- nung mithilfe der Real- und Vergleichswertmethoden auf seine Plausibilität hin überprüft. In der Praxis wird mit solchen Plausibilitätskontrollen geprüft, ob der bereits ermittelte Verkehrswert einem Quervergleich mit anderen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 17 Berechnungsmethoden standhält und das ermittelte Resultat mithin realis- tisch erscheint (vgl. Schätzerhandbuch S. 64). Die Steuerverwaltung be- schränkt sich im Wesentlichen darauf, nochmals dieselben Rügen vorzu- bringen wie vor der StRK, freilich ohne sich mit den Erklärungen des Ge- richtsgutachters und den Erwägungen im angefochtenen Entscheid sub- stantiiert auseinanderzusetzen. Neu ist einzig der Einwand, der Gerichts- gutachter hätte auch bei der Real- und der Vergleichswertmethode die Aussenparkplätze mitberücksichtigen müssen (vgl. Beschwerde S. 6 f.). Wie es sich damit verhält, kann dahingestellt bleiben. Der Einbezug der Parkplätze würde sich nicht derart auf den Verkehrswert auswirken, dass die zu Plausibilisierungszwecken erfolgten Berechnungen das Ergebnis der vom Gerichtsgutachter zu Recht als primäre Schätzmethode gewählten Ertragswertermittlung (vorne E. 7.4) in Zweifel zu ziehen vermöchten. Man- gels Anhaltspunkten für das Vorliegen wesentlicher Ungereimtheiten, die zu einem deutlich vom ermittelten Verkehrswert abweichenden Resultat führen würden, besteht somit kein Anlass, die Plausibilitätsberechnungen einer (erneuten) Prüfung zu unterziehen.

#### **E. 9.2**

Nach dem Gesagten erscheint das Gerichtsgutachten in allen Punk- ten als nachvollziehbar, vollständig und schlüssig. Damit ist nicht zu bean- standen, dass die StRK auf das

Gerichtsgutachten abgestellt und gestützt darauf einen Verkehrswert von Fr. 370'000.-- festgelegt hat. Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 10**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG).

Entschädigungspflichtige Parteikosten sind nicht angefallen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 1 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.07.2016, Nr. 100.2014.122U, Seite 18 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.