

Prof. Dr. Peter Locher
Prof. Dr. Toni Amonn



^b
UNIVERSITÄT
BERN

Skriptum zur Vorlesung
"DAS BERNISCHE STEUERRECHT"

Ausgabe 2018

(Stand: September 2018)

seit 2004 bearbeitet von

Prof. Dr. Toni Amonn, Rechtsanwalt

und

Sarah Wymann, MLaw

(Auflage 2018)

Vertrieb und Verkauf:
STUDENTISCHE BUCHGENOSSENSCHAFT BERN
Hochschulstrasse 4, 3012 Bern
www.bugeno.unibe.ch

Urheberrecht vorbehalten. Abdruck und Vervielfältigung (auch Teile) verboten. Zitate unter genauer Quellenangabe gestattet.

Inhaltsverzeichnis

Einleitung.....	0
1. Teil: Direkte Staats- und Gemeindesteuern	1
A. Staatssteuern	1
I. Allgemeines.....	1
1. Vorbemerkungen.....	1
2. Zuständigkeit.....	1
3. Arten direkter Staatssteuern.....	3
4. Fundstellen und Literatur.....	4
II. Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen	5
1. Steuerpflicht	5
2. Einkommenssteuer	9
3. Vermögenssteuer.....	38
4. Zeitliche Bemessung	42
III. Steuern der juristischen Personen.....	44
1. Steuerpflicht	44
2. Gewinnsteuer	46
3. Kapitalsteuer	55
4. Zeitliche Bemessung	56
IV. Quellensteuer für natürliche und juristische Personen.....	57
1. Allgemeines	57
2. Natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern	57
3. Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.....	58
V. Grundstückgewinnsteuer.....	60
1. Allgemeines	60
2. Subjekt der Grundstückgewinnsteuer	60
3. Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer	61
4. Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer.....	66
5. Realisierung des Grundstückgewinnes	75
6. Berechnung der Grundstückgewinnsteuer.....	76
VI. Veranlagungsverfahren	77
1. Behörden	77
2. Verfahrensgrundsätze	77
3. Verjährung	78
4. Veranlagung.....	78
5. Einsprache	82
6. Rechtsmittel	84
7. Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide.....	85
8. Inventar	88
VII. Steuerstrafrecht.....	89
1. Steuerübertretungen	89
2. Steuervergehen.....	91
3. Steuerstrafverfahren	92
VIII. Bezug, Sicherung und Erlass	94
1. Zuständigkeiten.....	94
2. Bezug.....	94
3. Zahlungserleichterungen und Erlass	95
4. Sicherung.....	97
5. Rückerstattung	97

IX.	Besteuerung von Trusts	98
B.	Gemeindesteuern	99
I.	Steuerhoheit	99
II.	Obligatorische Gemeindesteuern	99
	1. Allgemeines	99
	2. Steuerberechnung	99
	3. Steuerteilung unter Gemeinden	100
III.	Fakultative Gemeindesteuern	100
	1. Allgemeines	100
	2. Liegenschaftssteuer	101
	3. Kurtaxe	101
	4. Tourismusförderungsabgabe (TFA)	101
2. Teil:	Erbschafts- und Schenkungssteuern	103
I.	Allgemeines	103
	1. Rechtsnatur der Steuer	103
	2. Literatur	103
II.	Steuerhoheit	103
III.	Subjekt der Steuer	104
	1. Grundsatz	104
	2. Ausnahmen von der Steuerpflicht	104
IV.	Steuerobjekt	105
	1. Gegenstand der Erbschaftssteuer	105
	2. Gegenstand der Schenkungssteuer	105
	3. Entstehung des Steueranspruchs	106
V.	Sachliche Bemessung	107
	1. Grundsatz	107
	2. Ausnahmen	107
	3. Sachliche Abzüge	108
	4. Persönliche Abzüge	109
VI.	Steuerberechnung	109
VII.	Verfahren	110
VIII.	Bezug und Sicherung	111
IX.	Verhältnis zu anderen Steuern	111
	1. Verhältnis zur Handänderungssteuer	111
	2. Verhältnis zur Einkommenssteuer bzw. Grundstückgewinnsteuer	111
X.	Anteil der Gemeinden am Steuerertrag	113
3. Teil:	Handänderungsteuer	114
I.	Allgemeines	114
	1. Rechtsnatur der Steuer	114
	2. Literatur/Rechtsprechung	115
II.	Gegenstand der Handänderungssteuer	115
	1. Gegenstand der Handänderungssteuer	115
	2. Entstehung der Steuerforderung	119
III.	Subjekt der Handänderungssteuer	119
IV.	Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer	120
V.	Steuersätze der Handänderungssteuer	122
VI.	Veranlagung, Nachveranlagung, Einsprache- und Rechtsmittelverfahren ...	122
	1. Veranlagung	122
	2. Ermessensveranlagung	123
	3. Nachveranlagung	123
	4. Einsprache	123
	5. Rechtsmittel	123
VII.	Bezug	124
	1. Bezug	124

- 2. Sicherung..... 124
- 3. Erlass bzw. Stundung..... 124
- 4. Steuerrückerstattung 125
- VIII. Widerhandlungen und Nachsteuer 125

Einleitung

Gestützt auf die bundesstaatsrechtliche Grundordnung in der Schweiz haben die Kantone die Befugnis, grundsätzlich beliebige Steuern zu erheben, d.h. sie brauchen keine ausdrückliche Kompetenz des Bundes. Es gibt einzig ein paar bundesrechtliche Einschränkungen, insbesondere die Grundrechte (Rechtsgleichheit, Doppelbesteuerungsverbot etc.), das Gleichartigkeitsverbot für bestimmte (ausschliessliche) Bundesabgaben (Art. 134 BV) und das Steuerharmonisierungsgesetz.

Dementsprechend dürfen die Kantone z.B. keine Mehrwertsteuer und keine Verrechnungssteuer erheben. Die Kompetenz zur Erhebung von Einkommens- und Gewinnsteuern liegt sowohl beim Bund als auch bei den Kantonen (und die Kantone räumen diese Kompetenz jeweils auch den Gemeinden ein). Vermögenssteuern, Kapitalsteuern sowie Grundstückgewinnsteuern werden vom Bund nicht erhoben, sondern einzig von Kanton und Gemeinden.

Gestützt auf Art. 103 KV wurden im Kanton Bern folgende Gesetze erlassen:

- **Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (StG; [BSG 661.11](#))**,
- **Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 23. November 1999 (ESchG; [BSG 662.1](#))**,
- **Gesetz betreffend die Handänderungssteuer vom 18. März 1992 (HG; [BSG 215.326.2](#))**,
- Gesetz über die Besteuerung der Strassenfahrzeuge vom 12. März 1998 (BSFG; [BSG 761.611](#)),
- Tourismusentwicklungsgesetz vom 20. Juni 2005 (TEG, [BSG 935.211](#)), welches eine kantonale Beherbergungsabgabe vorsieht,
- Gesetz über die Schifffahrt und die Besteuerung der Schiffe vom 19. Februar 1990, Art. 18 - 22 (Schifffahrtsgesetz; [BSG 767.1](#)) bzw. Dekret über die Besteuerung der Schiffe vom 19. Februar 1990 (Schiffssteuerdekret, SSD; [BSG 767.2](#)) bzw. Verordnung über die Ausnahmen in der Besteuerung der Schiffe vom 24. Oktober 1990 (VABS; [BSG 767.21](#)),
- Hundegesetz vom 27. März 2012 (BSG 916.31) (Ermächtigung zugunsten der Gemeinden),
- Kirchensteuergesetz vom 16. März 1994 (KStG; [BSG 415.0](#)).

In der Vorlesung werden nur die ersten drei Gesetze behandelt (sowie das Verfahrensrecht, insbesondere das VRPG).

1. Teil: Direkte Staats- und Gemeindesteuern

A. Staatssteuern (Kantonssteuern)

I. Allgemeines

1. Vorbemerkungen

Das vorliegende Skriptum richtet sich an Studierende, die bereits solide Kenntnisse im Bundessteuerrecht erworben haben. Es widmet sich daher primär den bernischen Besonderheiten (Abweichungen vom DBG bzw. kantonale Spezialsteuern), wobei gelegentlich wichtige Grundsätze wiederholt werden, die auch im Bundessteuerrecht gelten. **Das Skript und die Vorlesung zum bernischen Steuerrecht ersetzen aber auf keinen Fall das Studium des Bundessteuerrechts** (so werden namentlich reine Bundessteuern wie die Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer überhaupt nicht behandelt und im Bereich der Einkommens- bzw. Gewinnsteuern wird hier nur ausnahmsweise Bezug genommen, wenn Bundesrecht und kantonales Recht identisch sind).

Wer bisher noch keine Vorlesungen zum Bundessteuerrecht besucht hat, sollte im Minimum das „Repetitorium zum Steuerrecht“ (aus der Reihe der Stämpfli Repetitorien) im Selbststudium durcharbeiten.

2. Zuständigkeiten

Weil in Art. 103 Abs. 1 KV die direkten Steuern abschliessend aufgezählt sind, bedarf die Einführung einer neuen direkten Steuer obligatorisch der Zustimmung des Volkes (Verfassungsänderung). Gemäss Art. 69 Abs. 4 KV sind sodann alle grundlegenden und wichtigen Rechtssätze des kantonalen Rechts in der Form des Gesetzes zu erlassen (BGE 124 I 216 = NStP 52, 105). Dazu gehören Bestimmungen über den Gegenstand von Abgaben, die Grundsätze ihrer Bemessung und den Kreis der Abgabepflichtigen (Art. 69 Abs. 4 lit. b KV und Art. 127 Abs. 1 BV).

Über die Steueranlage¹ beschliesst der Grosse Rat (Art. 76 lit. c KV; Art. 3 Abs. 1 StG). Sämtliche Beschlüsse betreffend die Steueranlage können freilich der fakultativen Volksabstimmung unterstellt werden, falls dies 70 Mitglieder des Parlamentes verlangen (Art. 62 Abs. 1 lit. f KV). Der Beschluss über die Steueranlage des Kantons

¹ Die Steueranlage ist ein Multiplikator, der auf die im Steuergesetz in den Tarifnormen (z.B. Art. 42) statuierte „einfache Steuer“ Anwendung findet (Art. 2 StG). In anderen Kantonen gibt es ähnliche Systeme, wobei der Multiplikator dort häufig in einem Prozentsatz ausgedrückt wird.

unterliegt ferner der fakultativen Volksabstimmung, sofern sie den Faktor 3.26 übersteigt (Art. 2 Abs. 4 StG). Die Steueranlage des Kantons beträgt seit 2009 das 3.06-fache der einfachen Steuer. Das führt beispielsweise bei der kantonalen Einkommenssteuer für natürliche Personen zu einem maximalen Steuersatz von rund 20% (6,5% einfache Steuer multipliziert mit 3.06).

Die Gemeindesteueranlagen betragen etwa zwischen Faktor 1 und 2. In der Stadt Bern beträgt die Steueranlage derzeit 1.54, was bei der kommunalen Einkommenssteuer zu einem Maximalsatz von rund 10% führt.

Die Steueranlage wird bei den Tarifen für die Einkommens- und Vermögenssteuer verwendet sowie für die Gewinn- und Kapitalsteuer und für die Grundstückgewinnsteuer. Dabei gibt es einige Ausnahmen, wo jeweils der Begriff „*fester Satz*“ verwendet wird (z.B. Art. 106 Abs. 3 StG). Keine Steueranlage gibt es bei den reinen Kantonssteuern (Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie Handänderungssteuer).

Auf der Webseite der Steuerverwaltung gibt es ein Steuerberechnungsprogramm, welches die genauen Steuerbeträge liefert, wenn das steuerbare Einkommen bzw. Vermögen bekannt ist (<http://www.stebe.apps.be.ch/steuerberechnung/jst/html/pst.jsp>).

Die meisten im Kanton Bern steuerpflichtigen natürlichen Personen deklarieren ein steuerbares Einkommen in der Bandbreite zwischen CHF 20'000 und CHF 60'000. Der durchschnittliche Steuersatz (Bund, Kanton und Gemeinde) liegt bei CHF 45'000 für ein Ehepaar bei rund 15%. Nur etwa 20% der Bevölkerung deklarieren ein steuerbares Einkommen über CHF 60'000 pro Jahr. Bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 250'000 beträgt der Steuersatz rund 30% und im obersten Bereich beträgt der Steuersatz ungefähr 40% (Bund, Kanton und Gemeinde).

Bei den Kapitalgesellschaften erzielt etwa 1/3 der Steuersubjekte praktisch keinen Gewinn. Das Steueraufkommen bei der Gewinnsteuer stammt zu rund 90% von lediglich etwa 2'300 Unternehmen, die mehr als CHF 250'000 Gewinn ausweisen. Die Gewinnsteuer (Bund, Kanton und Gemeinde) beläuft sich dort im Schnitt auf etwa 27% des steuerbaren Gewinns. Da die Steuern vom Gewinn abziehbar sind, beträgt der effektive Steuersatz (bezogen auf den Gewinn vor Steuern) rund 21%.

Der Grosse Rat regelt in einem Dekret Zeitpunkt und Bemessungsperiode für die allgemeine Neubewertung von unbeweglichem Vermögen (Dekret vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [ABD], BSG [661.543](#)) und sorgt für den Ausgleich der Folgen der kalten Progression (Art. 3 Abs. 2 und 3 StG). Die kalte Progression wird bei einer eingetretenen Teuerung von 3 Prozent ausgeglichen (vgl. Art. 3 Abs. 3 StG).

Der Regierungsrat übt die Oberaufsicht über das Steuerwesen des Kantons aus (Art. 87 KV). Er gewährt Steuererleichterungen (Art. 18 und 84 StG), trifft die ihm sonst durch das Gesetz übertragenen Entscheide (z.B. Art. 150 Abs. 3, Art. 180 Abs. 3 StG) und erlässt zu den in den Art. 74, 111, 125, 215 und 246 StG aufgeführten Gegenständen Ausführungsvorschriften. Die Finanzdirektion verwaltet das gesamte Steuerwesen und erteilt die allgemeinen Weisungen, sei es selbst oder durch die kantonale Steuerverwaltung (vgl. Verordnung über die Organisation und die Aufgaben der Finanzdirektion vom 18. Oktober 1995, BSG 152.221.171). Die kantonale Steuerverwaltung vollzieht das Steuergesetz und sorgt für einen richtigen und einheitlichen Vollzug; sie führt die Aufsicht über die Gemeinden und Dritte, die am Vollzug beteiligt sind (Art. 149 StG).

Die Steuerjustizbehörden überprüfen Erlasse und Entscheide der genannten Behörden auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit (BVR 1977, 4 = NStP 30, 201). Zur Überprüfung von Gesetzesbestimmungen auf Verfassungskonformität vgl. BGE 104 I a 79 = BVR 1978, 232; BVR 1980, 380; BVR 1982, 163 = NStP 36, 92; NStP 43, 169; BVR 1994, 510 = NStP 48, 1; BVR 1995, 149 = NStP 48, 49; BVR 1999, 556; vgl. auch BGE 124 I 216 = NStP 52, 105. Der wohl bekannteste Entscheid des Bundesgerichts zur Verfassungsmässigkeit betrifft den degressiven Steuertarif des Kantons Obwalden, welchen das Gericht für verfassungswidrig erklärte (BGE 133 I 206). Ein fester Steuersatz (sog. flat rate) wäre nach herrschender Lehre aber verfassungsrechtlich zulässig.

3. Arten direkter Staatssteuern

Der Kanton Bern erhebt die in Art. 1 StG abschliessend aufgezählten direkten Steuern:

- eine **Einkommens- und Vermögenssteuer** von den natürlichen Personen (Art. 4 - 74 StG),
- eine **Gewinn- und Kapitalsteuer** von den juristischen Personen (Art. 75 - 111 StG),
- eine **Quellensteuer** von bestimmten natürlichen und juristischen Personen (Art. 112 - 125 StG),
- eine **Grundstückgewinnsteuer** (Art. 126 - 148 StG).

4. Fundstellen und Literatur

Die meisten für das bernische Steuerrecht massgebenden Rechtsquellen sind unter Ziffer 66 des Inhaltsverzeichnisses der "*Bernischen Systematischen Gesetzesammlung*" (BSG) aufgeführt (online auf www.belex.sites.be.ch). Die Entscheide der Steuerjustizbehörden sowie die Weisungen des Regierungsrates, der Finanzdirektion und der Steuerverwaltung werden in folgenden Zeitschriften veröffentlicht:

- Bernische Verwaltungsrechtsprechung (BVR, online <http://www.ebvr.ch/>) bzw. bis 1975 Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen (MbVR),
- Die neue Steuerpraxis (NStP, wurde im Jahr 2015 eingestellt)
- Der bernische Notar (BN),
- Der Steuerentscheid (StE),
- Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA),
- Steuerrevue (StR, online <http://www.steuerrevue.ch/>).

LEUCH CHRISTOPH / KÄSTLI PETER, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, Muri-Bern 2014

LEUCH CHRISTOPH / KÄSTLI PETER / LANGENEGGER MARKUS, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, Muri-Bern 2011

Sehr viele Hinweise zu ihrer Praxis publiziert die kantonale Steuerverwaltung auf ihrer Webseite unter der Rubrik „**TaxInfo**“ (zu finden via Google)

II. Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

„Die Steuern der natürlichen Personen sind so zu bemessen, dass die wirtschaftlich Schwachen geschont werden, der Leistungswille der einzelnen erhalten bleibt und die Selbstvorsorge gefördert wird.“

(Art. 104 Abs. 2 KV)

1. Steuerpflicht

a) Steuerrechtliche Zugehörigkeit

Die Steuerpflicht aufgrund persönlicher und aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 4 - 6 StG ist grundsätzlich gleich geregelt wie im DBG (BVR 1999, 408).

Die persönliche Zugehörigkeit ist in Art. 4 StG normiert. Aufgrund der Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht ergeben sich allerdings gewisse Besonderheiten im Vergleich zum DBG (z.B. befindet sich gemäss BGE 80 I 184, S 187 f. der steuerrechtliche Wohnsitz von erwerbstätigen Minderjährigen, die nicht regelmässig an den Familienort zurückkehren, am Arbeitsort). Bei intensiven Kontakten zu mehreren Orten, die je für sich allein geeignet sind, die Voraussetzungen eines Wohnsitzes zu erfüllen, fällt der Ort, zu dem die stärksten Beziehungen bestehen (sog. Mittelpunkt der Lebensbeziehungen), als steuerrechtlicher Wohnsitz in Betracht (NStP 30, 9; BVR 1982, 385; BVR 1985, 304; BVR 1990, 5; BVR 1995, 259; BVR 1997, 193; BVR 1999, 152; BVR 1999, 159 = NStP 52, 167; BVR 1999, 279; NStP 55, 26). Das Steuerdomizil einer Einzelfirma kann auch in einem anderen Kanton liegen, wenn der Inhaber privaten Wohnsitz im Kanton Bern hat, jedenfalls wenn am Geschäftsort Infrastruktur vorhanden ist und es sich somit nicht bloss um ein Briefkastendomizil handelt (BVR 2006, 213).

Die in Art. 5 StG normierten Tatbestände einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit gelten sowohl im interkantonalen wie auch im internationalen Verhältnis, die in Art. 6 StG geregelten Tatbestände dagegen nur im internationalen Verhältnis (richtigerweise ist die Vermittlung oder der Handel mit bernischen Grundstücken in Art. 6 StG enthalten) und unterliegen zudem grösstenteils der Quellenbesteuerung gemäss Art. 116 ff. StG.

b) Umfang der Steuerpflicht

Was den Umfang der Steuerpflicht betrifft, unterscheidet Art. 7 StG zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

Bei persönlicher Zugehörigkeit (Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern) ist die Steuerpflicht unbeschränkt („anteilmässig“). Sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern. Unter gewissen Voraussetzungen wird ein unilateraler Betriebsstättenabzug vorgenommen (Art. 7 Abs. 2 StG) und Verluste aus ausländischen Betriebsstätten werden berücksichtigt (Art. 7 Abs. 4 StG). Für die Bestimmung des Steuersatzes wird bei unbeschränkter Steuerpflicht das Gesamteinkommen bzw. -vermögen berücksichtigt.

Die beschränkte („teilweise“) Steuerpflicht (aufgrund von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Grundstücken) erstreckt sich auf die Teile des Einkommens und des Vermögens, für die eine Steuerpflicht besteht (Art. 7 Abs. 3 StG). Bei ausserkantonalem Schweizer Wohnsitz richtet sich der Steuersatz nach dem gesamten Einkommen bzw. Vermögen (Art. 8 Abs. 1 StG, sog. Progressionsvorbehalt). Für beschränkt steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland ist das in der Schweiz erzielte Einkommen bzw. das hier liegende Vermögen massgebend für den Steuersatz (kein Progressionsvorbehalt).

c) Beginn und Ende der Steuerpflicht

Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem die steuerpflichtige Person im Kanton Bern steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründet oder im Kanton Bern steuerbare Werte erwirbt. Sie endet mit dem Tode oder mit dem Wegzug aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der im Kanton Bern steuerbaren Werte (Art. 9 Abs. 1 und 2 StG).

Beim Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz richten sich Beginn und Ende der Steuerpflicht nach dem StHG (Art. 9 Abs. 3 StG) und insbesondere nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Diese Regeln sind teilweise anders als im internationalen Verhältnis.

Beim Wegzug ins Ausland gilt selbst bei Aufgabe der physischen Präsenz in der Schweiz grundsätzlich die Vermutung, dass der zivilrechtliche (und damit auch steuerrechtliche) Wohnsitz weiterbesteht (Art. 24 ZGB). Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat in mehreren Urteilen entschieden, dass ein Wegzug und damit das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht von der Steuerverwaltung erst akzeptiert werden muss, wenn nachweislich ein neuer Wohnsitz begründet worden sei (vgl. dazu die Urteile vom 10. Juli 2017 und 14. September 2017 in BVR 2018, S. 239 ff und S. 249 ff). Sofern zwischen der Schweiz und dem ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, richtet sich die Beurteilung des steuerlichen Wohnsitzes nach dem DBA (i.d.R. Art. 4 des DBA).

d) Besondere Verhältnisse

aa) Veranlagungsgemeinschaft mit Faktorenaddition

Rechtlich und tatsächlich ungetrennt lebende Ehegatten werden gemeinsam veranlagt, wobei eine güterstandsunabhängige Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen erfolgt (Art. 10 Abs. 1 StG). Die durch diese Faktorenaddition bewirkte Mehrbelastung von Eheleuten gegenüber Konkubinatspaaren wurde von den Justizbehörden geschützt (BVR 1985, 307; NStP 42, 1 und 4; BVR 1988, 433; NStP 42, 188). Seit 1991 ergibt sich im Kanton Bern keine Mehrbelastung mehr (wohl aber noch bei der direkten Bundessteuer). Die Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften grundsätzlich solidarisch für die Gesamtsteuer (Art. 15 Abs. 1 StG). Die Ausnahme ist in Art. 15 Abs. 2 StG geregelt (zur Verfassungswidrigkeit der früheren Lösung vgl. BVR 1999, 556; vgl. auch BVR 2003, 217).

In zeitlicher Beziehung ist folgendes zu beachten: Bei Heirat während der Steuerperiode werden die Ehegatten für die ganze Steuerperiode gemeinsam veranlagt. Bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung werden sie für die ganze Steuerperiode getrennt veranlagt (Art. 68 Abs. 1 und 2 StG). Bei Tod eines Ehegatten werden die Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam veranlagt; von da an beginnt die selbstständige Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten (Art. 68 Abs. 3 StG).

Wenn bei verheirateten Paaren nur einer der beiden Ehegatten in der Schweiz Wohnsitz hat, verlangt die Bernische Steuerverwaltung in der Regel eine vollständige Steuererklärung mit allen Angaben von beiden Ehegatten. Sie besteuert dann das Einkommen und Vermögen des hier ansässigen Ehegatten, zum Satze des Gesamteinkommens (und Gesamtvermögens), unter Einräumung des Ehegattentarifs. Die Sozialabzüge werden zwar auf die ganze Familie bezogen, aber prozentual aufgeteilt (nach Massgabe der Reineinkommen). Dieses Vorgehen ist verfahrensrechtlich problematisch, weil der im Ausland lebende Ehegatte in der Schweiz keine Verfahrenspflichten hat und der ansässige Ehegatte nicht verpflichtet ist, die Steuerfaktoren des anderen Ehegatten zu deklarieren.

bb) Steuervertretung

Die Steuervertretung der minderjährigen Kinder durch die Inhaber der elterlichen Sorge ist analog zu Art. 9 Abs. 2 DBG geregelt. Bei gemeinsamer elterlicher Sorge getrennt veranlagter Eltern werden Einkommen und Vermögen der Inhaberin oder dem Inhaber der Obhut zugewiesen (Steuersubstitution); bei gemeinsamer erfolgt je eine hälftige Zuweisung (Art. 10 Abs. 2 StG). Wie im DBG ist das minderjährige Kind aber für sein Erwerbseinkommen selbstständig steuerpflichtig (Steuersubjekt) und

getrennt zu veranlagern (Art. 10 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 69 Abs. 2 StG). Den Eltern obliegen Verfahrens- und Zahlungspflicht. Dasselbe gilt im bernischen Recht in Bezug auf den Grundstückgewinn. Eine Steuervertretung kommt nur in Frage, wenn das Kind im Kanton Bern steuerpflichtig ist. Bereits in der Steuerperiode, in der es volljährig wird, besteht keine Steuervertretung mehr (Art. 69 Abs. 1 StG).

Eine Steuervertretung ist ferner in allen Fällen gegeben, in welchen eine Quellensteuer vorgesehen ist (Art. 112 ff. StG). Die "*quellensteuerpflichtige Person*" ist das Steuersubjekt, das durch den "*Schuldner der steuerbaren Leistung*" vertreten wird.

cc) Steuernachfolge

Die Steuernachfolge der Erben ist analog geregelt (inkl. solidarische Mithaftung des Erbschaftsverwalters und des Willensvollstreckers) wie im DBG (Art. 14 StG). Die Eingabe der Steuerforderung in öffentliche Inventare und auf Rechnungsrufe ist nicht erforderlich (Art. 238 Abs. 4 StG; MbVR 70/1972, 218 = NStP 25, 182; BGE 102 Ia 483 = NStP 31, 61).

dd) Solidarische Mithaftung

Die Tatbestände der solidarischen Mithaftung (Art. 14, Art. 15, Art. 186 Abs. 2 StG) stimmen mit den Vorschriften von Art. 13 bzw. Art. 88 Abs. 3 DBG weitgehend überein.

ee) Nutzniessung

Wenn an einem Vermögen eine Nutzniessung besteht, ist die berechtigte Person für das Vermögen und den Ertrag daraus steuerpflichtig (Art. 11 StG). Soweit den Ertrag betreffend, gilt dies ebenfalls nach DBG (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG, MbVR 56/1958, 87 = NStP 12, 109; NStP 15, 147; MbVR 69/1971, 394; NStP 39, 26; NStP 50, 49; vgl. dazu die Praxisfestlegung in NStP 45, 17).

ff) Erbengemeinschaften und Gesellschaften

Art. 12 StG hält analog Art. 10 DBG für Erbengemeinschaften und Personengesellschaften das Prinzip der Transparenz fest, d.h. nicht die Gemeinschaft oder Gesellschaft, sondern die einzelnen Teilhaber sind steuerpflichtig.

gg) Steuerbefreiung

Die Ausnahme natürlicher Personen von der Steuerpflicht gemäss Art. 17 StG stimmt mit derjenigen von Art. 15 DBG überein. Allerdings behält Art. 15 Abs. 2 DBG bei einer Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung die Gesamtprogression vor, wogegen Art. 17 Abs. 2 StG davon absieht.

hh) Steuererleichterung

Darüber hinaus kann der Regierungsrat gestützt auf Art. 18 StG Unternehmen für höchstens zehn Jahre eine Steuererleichterung gewähren,

- wenn die Gründung oder Heranziehung des Unternehmens im Interesse der bernischen Volkswirtschaft liegt (Abs. 1 lit. a);
- wenn die Verlegung des Unternehmens aus Gründen der Orts- oder Regionalplanung erwünscht ist (Abs. 1 lit. b); oder
- um die im Interesse der bernischen Volkswirtschaft liegende Umstrukturierung von Unternehmen in betrieblicher, produktions- oder absatzmässiger Hinsicht zu erleichtern (Abs. 1 lit. c).

Der Regierungsrat setzt nach Anhören der beteiligten Gemeinden die Steuererleichterung und ihre Bedingungen fest (Art. 18 Abs. 2 StG). Werden diese nicht eingehalten, ist die Steuererleichterung rückwirkend auf den Zeitpunkt der Gewährung zu widerrufen (vgl. auch Art. 5 StHG und das Beispiel eines unrechtmässigen Steuerabkommens einer Gemeindebehörde in BVR 1996, 219).

2. Einkommenssteuer

a) Steuerbare Einkünfte

aa) Allgemeines

Der Begriff des Einkommens des StG beruht wie im DBG auf der sogenannten Reinvermögenszugangstheorie i.V.m. dem Markteinkommenskonzept (MbVR 72/1974, 314 = NStP 28, 89; NStP 38, 91; BVR 1985, 58; NStP 39, 23 und 93; NStP 44, 12; NStP 62, 48).

Art. 19 Abs. 1 StG bestimmt: *"Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme von*

- *Gewinnen, die der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, (lit. a)*

- *Vermögenszugängen aus Erbschaft oder Schenkung*, (lit. b)
- *Einkünften, die dieses Gesetz als steuerfrei bezeichnet*. (lit. c)“

Steuerbar sind deshalb auch Einkünfte aus gesetz- oder sittenwidrigen Tätigkeiten („*Fiscus non erubescit*“ [der Fiskus errötet nicht] MbVR 48/1950, 232; MbVR 66/1968, 57; BVR 1977, 404).

Im bernischen Steuerrecht wird eine Kumulation von Einkommenssteuer und Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer vermieden. Dies geschieht mit sehr unterschiedlichen Methoden (vgl. Art. 21 Abs. 7, Art. 26 Abs. 3 StG; dazu 2. Teil hiernach).

Neben den Einkünften in barem Geld und anderen im Geldverkehr üblichen Zahlungsmitteln sind auch die Naturalbezüge steuerbar. Solche Einkünfte sind zu bewerten, wobei der Marktwert gilt (Art. 19 Abs. 2 StG; NStP 31, 115; NStP 38, 19; NStP 40, 109; BVR 1990, 197).

In zeitlicher Hinsicht gilt Einkommen grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Rechtserwerbs als realisiert (Forderungs- oder Eigentumserwerb, MbVR 72/1974, 52; BVR 1979, 345; NStP 34, 158; NStP 37, 49; BVR 1985, 162 = NStP 39, 87; BVR 1992, 241; BVR 1999, 33 = NStP 52, 113). In der Praxis weicht man davon bisweilen ab und stellt auf den Mittelzufluss ab.

bb) Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit

Art. 20 StG enthält analog zu Art. 17 DBG eine Aufzählung von Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Dabei handelt es sich um Einkünfte, die nicht gestützt auf unabhängige Arbeitsleistungen erzielt werden, sondern vielmehr aus Arbeit auf Zeit in Ausübung auf Rechnung erfolgen (NStP 30, 119 = BVR 1976, 220; NStP 32, 172; NStP 38, 19; zum Einkommen aus privatärztlicher Tätigkeit am Spital vgl. BVR 2003, 315). Einen geldwerten Vorteil stellt beispielsweise die Abgabe von Mitarbeiteraktien dar (BVR 1979, 203 = NStP 32, 263; NStP 39, 97 = BVR 1985, 162; vgl. neu NStP 44, 142). Art. 20 Abs. 1 StG erwähnt zudem ausdrücklich die Lidlöhne (vgl. aber Art. 29 lit. I StG).

cc) Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit

aaa) Allgemeines

Art. 21 StG (analog Art. 18 DBG) enthält eine Aufzählung von Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Art. 21 Abs.1 StG führt richtigerweise auch den Dienstleistungsbetrieb auf. Schwierig ist die Abgrenzung von der selbstständigen Erwerbstätigkeit gegenüber der Liebhaberei, bei welcher die Absicht, einen Gewinn zu erzielen,

fehlt (BVR 1982, 439: freierwerbender Ingenieur, NStP 29, 42: Kunstmalerin, BVR 1999, 61: Töpferin, alle trotz längerer Verlustperiode selbstständigerwerbend, wogegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit beim Aufbau einer Solistenkarriere verneint wurde, so dass die damit verbundenen Kosten steuerlich nicht berücksichtigt werden konnten: BGE in NStP 49, 7, trotz subjektivem Willen zur Gewinnerzielung wurde die selbstständige Erwerbstätigkeit beim Aufbau einer Künstlerkarriere aufgrund andauernder Verlustsituation verneint: NStP 60, 97).

bbb) Vermögensverwaltung

Problematisch ist auch die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung; vgl. die Praxisfestlegung zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel von April 2001 (NStP 55, 13; Steuer Revue Nr. 9/2001, S. 626 f.; ferner BVR 2007, 108; siehe weiter das Kreis Schreiben Nr. 36 „Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel“ der ESTV vom 27.07.2012). Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit sind etwa die Häufigkeit der Transaktionen, die Planmässigkeit des Vorgehens, die Risikobereitschaft, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse im Finanzbereich, der Zusammenhang der Tätigkeit mit der beruflichen Haupttätigkeit, die Fremdfinanzierung der Anlagen, die kurze Haltedauer der einzelnen Positionen, die Reinvestition des Gewinns und das Verhältnis des Mitteleinsatzes zum gesamten Einkommen. Für die Gewinnberechnung werden wiederkehrende Leistungen kapitalisiert (Art. 21 Abs. 6 StG; BVR 1999, 33 = NStP 52, 113).

ccc) Gewerbsmässiger Handel mit Grundstücken

Ebenso kann der Handel mit Grundstücken als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden (Art. 129 Abs. 1 lit. a StG i.V.m. Art. 21 Abs. 4 StG). Grundstücksveräusserungen werden unter folgenden kumulativen Voraussetzungen von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und von der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst, wenn:

- die steuerpflichtige Person gewerbsmässig mit Grundstücken handelt,
- das Grundstück im Rahmen der Handelstätigkeit der steuerpflichtigen Person gekauft und verkauft wurde (sog. Handelsobjekt),
- die steuerpflichtige Person wertvermehrnde Arbeiten nach Art. 142 StG am Grundstück ausgeführt hat oder hat ausführen lassen und
- die Kosten der wertvermehrnden Arbeiten (einschliesslich des Werts der gewerbsmässig erbrachten Eigenleistungen) mindestens einen Viertel (25%) des Erwerbspreises ausmachen.

(vgl. BVR 2008, 490; vgl. Merkblatt A „Gewerbsmässiger Handel mit Grundstücken“ der Steuerverwaltung des Kantons Bern).

Diese Abgrenzung ist nicht ganz deckungsgleich mit der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerbmässigem Grundstückshandel im Bundessteuerrecht. Es ist daher denkbar, dass ein Grundstücksgewinn beim Bund als gewerbmässig qualifiziert wird, im Kanton aber dennoch der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (z.B. weil nicht ausreichend wertvermehrnde Arbeiten vorgenommen wurden).

ddd) Weitere Einkünfte

Nach Art. 21 Abs. 5 StG werden in die Bemessung des Einkommens alle "*Veränderungen in den Forderungen und anderen Rechten, im Inventar, in den angefangenen Arbeiten und den Schulden, welche infolge der selbstständigen Erwerbstätigkeit eingetreten sind*", einbezogen (BVR 1976, 205 = NStP 30, 63; BVR 1985, 250). Diese Vorschrift gilt auch für die Einkünfte aus freien Berufen (BVR 1987, 439 = NStP 40, 145).

eee) Abgrenzung Geschäfts- und Privatvermögen

Bei Personenunternehmen - insbesondere bei der Einzelfirma - muss zwischen Geschäftsvermögen und Privatvermögen unterschieden werden (während alles einer Kapitalgesellschaft zivilrechtlich zustehende Vermögen Geschäftsvermögen bildet). Dabei gelten dieselben Abgrenzungskriterien wie bei der direkten Bundessteuer (NStP 45, 115; NStP 47, 66; NStP 49, 93; NStP 50, 81; NStP 52, 41 und 45; BVR 1966, 433 und 521; BVR 1998, 394). Dasselbe trifft auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter zu, für welche die Präponderanzmethode vorgeschrieben ist (Art. 21 Abs. 2 Satz 3 StG, Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; BVR 1998, 356). Nach der Präponderanzmethode gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die aufgrund ihrer Nutzung ganz oder vorwiegend, d.h. zu mehr als 50%, der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (NStP 57, 43; NStP 58, 79; zur Zuordnung der Privatwohnung des Geschäftsinhabers eines Bäckereibetriebes zum Privat- oder Geschäftsvermögen vgl. neuerdings BGE 133 II 420 [Praxisänderung]; URS R. BEHNISCH in ZBJV 144, 393). Als Geschäftsvermögen gilt auch eine Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern die Eigentümerin oder der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (sog. „*gewillkürtes Geschäftsvermögen*“, Art. 21 Abs. 2 Satz 4 StG, Art. 18 Abs. 2 Satz 4 DBG). Allerdings kommt der Unterscheidung von Geschäfts- und Privatvermögen für das bernische Recht nicht dieselbe Bedeutung zu wie für das DBG.

fff) Wertzuwachsgewinne

Im bernischen Steuerrecht muss bei der steuerlichen Behandlung von Wertzuwachsgewinnen wie folgt unterschieden werden:

- Bei Grundstücken unterliegt der Wertzuwachsgegninn grundsätzlich immer der Grundstückgegninnsteuer - gleichgültig, ob die Immobilien zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen der steuerpflichtigen Person gehören (Ausnahme: Handel mit Grundstücken, siehe oben).
- Beim übrigen Vermögen (z.B. Aktien, Kunstobjekte etc.) ist der Wertzuwachsgegninn auf Privatvermögen steuerfrei (Art. 29 lit. k StG). Sind sie Bestandteil des Geschäftsvermögens, so sind die daraus erzielten Kapitalgegninne Gegenstand der ordentlichen Einkommenssteuer (Ausnahme: Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, siehe oben).

ggg) Realisierung stiller Reserven

Die steuerliche Erfassung der auf dem Geschäftsvermögen durch nicht verbuchten Wertzuwachs entstandenen oder durch übersetzte Abschreibungen geschaffenen stillen Reserven kommt - wie im Bundessteuerrecht - erst im Zeitpunkt in Frage, in dem diese Reserven realisiert werden (NStP 32, 157; vgl. Bsp. 9). Wie im Bundessteuerrecht gibt es dabei drei Realisationsformen:

- Die echte Realisierung durch Veräusserung von Geschäftsvermögen, soweit das Entgelt (wirtschaftlich betrachtet) frei verfügbar ist. Die dadurch erzielten Gegninne gehören zum steuerbaren Einkommen des Geschäftsinhabers oder der Geschäftsteilhaber (Art. 21 Abs. 2 Satz 1 StG; MbVR 54/1956, 188 = NStP 10, 54; MbVR 67/1969, 97; NStP 27, 195; NStP 32, 157; NStP 49, 93; BVR 1996, 385; BVR 1999, 33 = NStP 52, 113). Der auf den Wertzuwachs von Grundstücken entfallende Gegninn unterliegt jedoch der Grundstückgegninnsteuer (Ausnahme gewerbsmässiger Liegenschaftshändler nach Art. 21 Abs. 4 StG). Der Einkommenssteuer unterliegen die (durch Verkauf echt realisierten) wiedereingeholten Abschreibungen.
- Die buchmässige Realisierung, die durch eine Aufwertung in der Bilanz (oder ähnliche Massnahmen in der Jahresrechnung) erfolgt. Durch diese Buchung werden diese Reserven Bestandteil des steuerbaren Unternehmensgegninns und damit des Einkommens des Geschäftsinhabers oder der Geschäftsteilhaber (Art. 21 Abs. 2 Satz 1 StG). Bei Grundstücken wird eine buchmässige Aufwertung allerdings nur im Umfang der steuerrechtlich abgeschriebenen Beträge als Einkommen besteuert. Soweit der verbuchte Aufwertungsgewinn einen Wertzuwachs darstellt (Aufwertung über die Anlagekosten hinaus) erfolgt im Kanton keine Besteuerung, weil erst der durch Veräusserung realisierte Gegninn später der Grundstückgegninnsteuer unterliegt (Art. 21 Abs. 3 StG; MbVR 62/1964, 470 = NStP 18, 141).

- Eine steuersystematische Realisierung liegt vor, wenn systembedingt durch einen bestimmten Vorgang die künftige (potentielle) Besteuerung stiller Reserven verloren geht. Typische Fälle sind die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (wegen des steuerfreien Kapitalgewinns beim Privatvermögen) oder die Überführung in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (wegen der dort fehlenden Steuerhoheit), vgl. Art. 21 Abs. 2 Satz 2 StG. Für die Privatentnahme von Grundstücken ist wiederum die Ausnahme in dem Sinn zu machen, dass nur die Differenz zwischen dem steuerrechtlich massgebenden Buchwert und den Anlagekosten als Einkommen erfasst werden darf (Art. 21 Abs. 3 StG; BVR 1978, 49 = NStP 31, 41; BVR 1977, 117; NStP 32, 78; NStP 34, 131; NStP 43, 75; BVR 1996, 521), weil der Wertzuwachs der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (aber erst bei der echten Realisierung). Mit der Einstellung der aktiven Geschäftstätigkeit ist die selbstständige Erwerbstätigkeit noch nicht abgeschlossen. Die Qualifikation als Geschäftsvermögen bleibt somit unverändert, bis die weitere Zweckbestimmung der betroffenen Vermögenswerte endgültig geklärt ist. Erst mit Abrechnung über die stillen Reserven sind Geschäftsliegenschaften endgültig ins Privatvermögen überführt (NStP 62, 21).

hhh) Umstrukturierungen

Die Steuerfolgen von Umstrukturierungen wurden durch das Fusionsgesetz (FusG) auf Bundesebene mit Wirkung ab 1.1.2004 umfassend geregelt. Art. 22 StG sowie Art. 88 StG wurden den bundesrechtlichen Vorgaben angepasst und weisen im Grundsatz die gleiche Systematik auf wie das DBG (Art. 19 bzw. 61 DBG).

Kantonale Besonderheiten ergeben sich aber dort, wo die Steuersysteme von Bund und Kanton verschieden sind. Das ist primär bei Grundstücken der Fall, weil Grundstückgewinne im kantonalen Recht der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Dafür gibt es eine Sondernorm im Grundstückgewinnsteuerrecht, die auch bei der Übertragung von Grundstücken einen Steueraufschub vorsieht, wenn eine Umstrukturierung vorliegt (Art. 133 Abs. 1 lit. b und c StG). Zweitens gibt es Besonderheiten wenn stille Reserven einen Statuswechsel erfahren, weil sie auf eine Holding- oder Domizilgesellschaft übertragen werden (oder in einer Gesellschaft zurückbleiben, die neu einen solchen Status hat). Wenn die latente Besteuerungsmöglichkeit durch einen Statuswechsel verloren geht, wird ein Steueraufschub in der Regel nicht gewährt, sondern sofort besteuert (vgl. dazu etwa Art. 88 Abs. 3 lit. b StG sowie Art. 88 Abs. 5 StG).

Die bernische Steuerverwaltung hat - basierend auf dem Kreisschreiben der ESTV - eine ausführliche (193 Seiten umfassende) Praxisfestlegung publiziert, die alle kantonalen Besonderheiten beinhaltet (publiziert auf der Webseite der Bernischen Steuerverwaltung in der Rubrik „Taxinfo“, Stichwort Umstrukturierungen).

dd) Einkünfte aus Vermögen

Darunter fallen die Einkünfte aus beweglichem Vermögen (Art. 20 DBG, Art. 24 StG), namentlich

- (lit. a) Zinsen aus Guthaben (NStP 31, 142; BVR 1979, 345; NStP 32, 129; BVR 1981, 196; BVR 1982, 304; BVR 1987, 206). Für die Abgrenzung von Kapitalgewinn und -ertrag gilt das subjektive Herkunftsprinzip bzw. das "*Schuldnerprinzip*" (BVR 1988, 108) und - für die Bemessung - das "*Kapitaleinlageprinzip*" (Art. 24 Abs. 3 StG); sowie
- ausbezahlte Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmal-Prämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, ausser wenn diese Kapitalversicherungen der Vorsorge dienen,
- (lit. b) die Einkünfte aus Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (globalverzinsliche Obligationen, Diskontobligationen), die dem Inhaber anfallen (hier gilt für die Abgrenzung von Kapitalgewinn und -ertrag das objektive Herkunftsprinzip),
- (lit. c) Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen). Dazu gehören auch Erträge in verdeckter Form, d.h. verdeckte Gewinnausschüttungen (analog zum Bundessteuerrecht). Speziell geregelt sind indirekte Teilliquidation und Transponierung (Art. 24a StG, dazu nachfolgend).
- (lit. d) die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte. Abschreibungen sind im Bereich des Privatvermögens zwar nicht zulässig, aber man sollte trotzdem bei der Bemessung des steuerbaren Ertrags berücksichtigen, dass die im Nutzungsentgelt enthaltene Entschädigung für die Abnutzung der Sache kein Einkommen darstellt (was sich schon aus dem Einkommensbegriff selbst ergibt).
- (lit. e) die Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen, soweit die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen; die kollektiven Kapitalanlagen ohne Grundbesitz sind selbst in der Regel keine Steuersubjekte und entrichten daher keine Gewinnsteuer; ihre Erträge (Finanzerträge) werden direkt bei den Anteilsinhabern besteuert: für die Erträge aus direktem Grundbesitz gilt eine Sonderregelung: die Liegenschaftserträge solcher kollektiver Kapitalanlagen unterliegen bei der kollektiven Kapitalanlage selber der Gewinnsteuer (Art. 94 Abs. 4 StG sowie Art. 75 Abs. 2 StG) und müssen vom Anteilsinhaber nicht mehr versteuert werden (für Einzelheiten vgl. KS Nr. 5 der ESTV vom 5. März 2009);

- (lit. f) die Einkünfte aus immateriellen Gütern (Patente, Lizenzen, etc.), soweit sie nicht Erwerbseinkommen darstellen. Auch in diesen Fällen sind Abschreibungen im Bereich des Privatvermögens zwar nicht zulässig, aber man sollte die auf den Wertverzehr des immateriellen Gutes entfallende Entgeltskomponente einkommenssteuerlich nicht erfassen, jedenfalls wenn das immaterielle Recht entgeltlich erworben wurde.

Unter den Titel „*Einkünfte aus Vermögen*“ fallen sodann die in Art. 21 DBG resp. Art. 25 StG normierten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere aus Vermietung, Verpachtung oder Eigengebrauch, aus der Einräumung von Baurechten oder anderen zeitlich beschränkten Dienstbarkeiten und öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen sowie aus dem Abbau anorganischer Bodenbestandteile (BVR 1976, 245 = NStP 30, 149). Beziehen sich die Einkünfte auf Rechtsgeschäfte, die einer Teilveräusserung gleichkommen, so sind sie nur soweit steuerbar, als sie den Erwerbspreisanteil übersteigen (Art. 25 Abs. 4 StG).

Das System der Eigenmietwertbesteuerung gilt in Bund und Kanton. Es besagt, dass die Selbstnutzung von Grundeigentum (als Naturaleinkommen) steuerbar ist. Allerdings können dann auch die damit zusammenhängenden Gewinnungskosten steuerlich abgezogen werden. Das sind primär die Unterhaltskosten solcher Grundstücke, aber auch die Finanzierungskosten (Schuldzinsen).

Eine der Hauptschwierigkeiten dieses Systems bildet die Bewertung. Da selbst genutzte Grundstücke in der Regel nicht am Markt angeboten werden, müssen die Eigenmietwerte geschätzt werden. Die Mietwerte bei Eigengebrauch von Grundeigentum sind gemäss Art. 25 Abs. 4 StG „massvoll“ festzulegen, zwar ausgehend vom ortsüblichen Marktwert, aber *„unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge“* (BVR 2003, 1; 1999, 285; NStP 53, 7; vgl. noch NStP 45, 54 = ASA 59, 733; BVR 1992, 296 = NStP 46, 97; BVR 1996, 516 = NStP 50, 90). Die Eigenmietwerte sind deshalb im Kanton Bern für die kantonalen Steuern etwas geringer als für die direkte Bundessteuer. Als Richtgrösse wird für die kantonalen Mietwerte ein Wert von etwa 60% des erzielbaren Marktmietzinses angepeilt und für die Bundessteuer sind es etwa 70%.

Bei Vermietung von Wohneigentum an Verwandte zu Vorzugsbedingungen ist nach bundesgerichtlicher Praxis eine Aufrechnung des Einkommens bis zur Höhe des Eigenmietwerts nur ausnahmsweise zulässig, nämlich wenn die tatsächlich erzielten Mietzinse weniger als die Hälfte des Eigenmietwertes ausmachen (BVR 2008, 543 ff.; NStP 63, 45). Im Kanton Bern wird gestützt auf Art. 25 Abs. 2 StG bei Vermietung an eine nahestehende Person immer der Eigenmietwert als Minimum erfasst.

Für Ferienwohnungen gilt gemäss Art. 25 Abs. 4 StG der für die direkte Bundessteuer massgebliche Eigenmietwert (vgl. Art. 25 Abs. 1 und 2 StG). Wenn Ferienwohnungen teilweise selbst genutzt und teilweise vermietet werden, ist der Eigenmietwert gemäss Wegleitung zur Steuererklärung für die Zeit der Vermietung anteilmässig zu kürzen und durch den effektiv erzielten Mietzins zu ersetzen. Sowohl der (gekürzte) Eigenmietwert als auch der effektiv erzielte Mietzins sind sodann zu versteuern. Diese Regelung ist völlig unsachgemäss und führt zu massiven Überbesteuerungen. Das Problem liegt darin, dass die Vermietung in der Regel nur in der (Hoch)Saison möglich ist und genau dann sehr viel höhere Mietzinsen erzielbar sind als ausserhalb der Saison (wo unter Umständen überhaupt keine Vermietung möglich ist, selbst zu sehr tiefen Mietzinsen). Die theoretisch sauberste Lösung besteht darin, dass die Eigenmietwerte saisonal unterschiedlich bewertet und bei Vermietung für diese Zeit durch den Mietzins ersetzt werden. Da diese Methode für die Praxis zu kompliziert ist, sollte der Eigenmietwert steuerlich als Minimum gelten und der effektiv erzielte Mietertrag erst dann relevant sein, wenn er den Eigenmietwert übersteigt (steuerbar ist also das Höhere von beiden). Diese Lösung ist auch aus bodenpolitischer und touristischer Sicht viel besser, denn aus dieser Optik sollte die Vermietung von Zweitwohnungen nicht behindert, sondern gefördert werden.

Eine weitere Besonderheit ergibt sich im internationalen Verhältnis. Eigentümer von Grundstücken im Kanton Bern, die im Ausland Wohnsitz haben, müssen hier nur die Grundstücke versteuern (beschränkte Steuerpflicht nach Art. 5 StG). Normalerweise ist dafür eine Steuerauscheidung vorzunehmen, wobei die Schulden für die Vermögenssteuer nicht objektmässig (d.h. nach Massgabe der tatsächlichen Belehnung der bernischen Grundstücke) abziehbar sind, sondern proportional, d.h. Massgabe des prozentualen Verhältnisses zwischen den weltweiten Bruttoaktiven und dem amtlichen Wert der bernischen Grundstücke (analog zum interkantonalen Steuerrecht). Für die Einkommenssteuer sind ebenfalls die weltweiten Schuldzinsen im Umfang des gleichen Prozentsatzes hier abziehbar (egal ob diese Schuldzinsen im In- oder Ausland bezahlt werden). Das Ergebnis (steuerbares Vermögen bzw. steuerbares Einkommen) wird ferner zum Satz des weltweiten Vermögens bzw. Einkommens besteuert (sog. Progressionsvorbehalt). Das bedeutet, dass Eigentümer von bernischen Grundstücken mit Wohnsitz im Ausland ihre weltweiten Steuerfaktoren auch in Bern deklarieren müssten. Da dies relativ kompliziert ist, hat sich der bernische Gesetzgeber für eine objektmässige Besteuerung ohne Progressionsvorbehalt entschieden, d.h. es müssen nur die bernischen Steuerfaktoren (und hiesigen Schulden bzw. Schuldzinsen) deklariert werden (Art. 8 Abs. 2 StG). Das führt zu relativ hohen (und völlig unnötigen) Steuerausfällen. Wesentlich besser wäre die Waadtländer Methode. Dort müssen ausländische Eigentümer von Ferienimmobilien gar keine Steuererklärung einreichen, sondern der Kanton veranlagt die Einkommens- und Vermögenssteuern jährlich direkt aufgrund der Mietwerte bzw. Steuerwerte, wobei pauschale Unterhaltskosten und Schuldzinsen zum Abzug zugelassen und die maximalen Steuersätze verwendet werden. Mit Einsprache kann der Steuerpflichtige verlangen, dass

er nach den tatsächlichen Verhältnissen (mit einer internationalen Steuerauscheidung) besteuert wird. Diese Lösung wäre auch für den Kanton sehr viel besser (administrativ einfacher und sicher deutlich ergiebiger).

ee) Indirekte Teilliquidation / Transponierung

Im Kanton Bern sind die Tatbestände der indirekten Teilliquidation sowie der Transponierung in Art. 24a StG normiert. Art. 24a Abs. 1 lit. a StG regelt die Problematik der indirekten Teilliquidation, während sich Art. 24a Abs. 1 lit. b StG der Transponierung widmet. Beide Tatbestände durchbrechen den Grundsatz, dass Aktienverkäufe aus dem Privatvermögen steuerfrei sind (vgl. Art. 29 lit. k StG).

Unter bestimmten Bedingungen führt der Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privatvermögen zu einer Besteuerung als indirekte Teilliquidation (Art. 24a Abs. 1 lit. a StG). Der Grundgedanke dieser Konzeption beruht darauf, dass der Aktienverkäufer (Privataktionär) in Form des Verkaufserlöses (formell also als Kapitalgewinn) letztlich eine Substanzdividende erhält, weil der Aktienkäufer (eine Unternehmung) den Kaufpreis ganz oder teilweise durch eine Substanzdividende aus der erworbenen Gesellschaft finanziert (wobei diese Substanzdividende beim Käufer aufgrund des Beteiligungsabzugs im Unterschied zum Verkäufer steuerfrei ist). Damit der Tatbestand der indirekten Teilliquidation erfüllt ist, müssen folgende Tatbestandselemente kumulativ erfüllt sein (vgl. Art. 24a Abs. 1 lit. a StG; Art. 7a StHG; Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG):

1. Verkauf einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft von mindestens 20 Prozent;
2. Wechsel vom Privatvermögen (Verkäufer) in das Geschäftsvermögen (Käufer);
3. Ausschüttung von nicht betriebsnotwendiger Substanz, die beim Verkauf bereits vorhanden war, innerhalb von 5 Jahren nach dem Verkauf;
4. Mitwirkung des Verkäufers (definiert in Art. 24a Abs. 2 StG; Art. 20a Abs. 2 DBG).

Der Verkauf einer Beteiligung von mindestens fünf Prozent am Grund- oder Stammkapital durch einen privaten Aktionär an eine von ihm zu mindestens 50 Prozent beherrschte Gesellschaft fällt unter die Einkommenssteuer, sofern diese latente Steuer nicht durch die Bildung offener Reserven (Agio) erhalten bleibt (Transponierung; Art. 24a Abs. 1 lit. b StG).

ff) Einkünfte aus Vorsorge und aus Versicherung

Darunter fallen hauptsächlich die sogenannten Ersatzeinkünfte i.S.v. Art. 26 und 27 StG; Art. 22 DBG. Sämtliche Einkünfte aus der 1., 2. und 3a Säule mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen sind voll steuerbar.

Steuerlich erfasst werden weiter die Einkünfte aus Leibrenten sowie die Einkünfte aus Verpfändung (Art. 27 StG). Sie sind zu 40 Prozent steuerbar, soll doch nur die Ertragskomponente besteuert werden (vgl. noch NStP 17, 40; MbVR 69/1971, 192; NStP 32, 96; BVR 1994, 49 = NStP 47, 39). Es wird also durch eine (unumstössliche) gesetzliche Vermutung angenommen, dass jede Rentenzahlung zu 60% aus Kapitalrückzahlung besteht, was natürlich kein Einkommen und deshalb steuerfrei ist, während jeweils 40% die steuerbare Ertragskomponente bilden.

Ersatzeinkünfte sind auch dann als Einkommen zu versteuern, wenn sie nicht dem ursprünglich Berechtigten, sondern dessen Erben oder Drittpersonen zufließen (Art. 26 Abs. 3 StG; MbVR 59/1961, 257; NStP 27, 121; BVR 1985, 58). Sie unterliegen dann also nicht etwa der Erbschafts- oder Schenkungssteuer. Kapitaleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und anerkannten Vorsorgeformen sind in dem Umfang steuerfrei, in dem die Beiträge steuerlich nie abziehbar waren (Art. 26 Abs. 4 StG und KOLLER/KISLING in ZBJV 135, 117, NStP 61, 65 = BVR 2007, 303).

Bei den Einkünften aus Vorsorge ist die Höhe der Steuern sehr unterschiedlich, je nachdem ob solche Einkünfte als periodische Rente oder als Kapitalzahlung fließen. Renten werden zusammen mit den übrigen Einkünften in die normale Einkommensbesteuerung einbezogen. Kapitalabfindungen werden gesondert vom übrigen Einkommen besteuert (also ohne Progressionseffekt) und zu einem Spezialtarif, der sehr viel günstiger ist (Art. 44 StG). Dieser Besteuerung unterliegen typischerweise Kapitalauszahlungen aus der 2. Säule (Pensionskassenguthaben) sowie aus der Säule 3a. Die AHV (1. Säule) kann normalerweise nicht in Kapitalform bezogen werden.

gg) Übrige Einkünfte

Unter die übrigen Einkünfte i.S.v. Art. 28 StG; Art. 23 DBG fallen insbesondere die Unterhaltsbeiträge (lit. f), die eine steuerpflichtige Person bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner Obhut stehenden Kinder bekommt (MbVR 66/1968, 249 = NStP 22, 49; MbVR 67/1969, 417; MbVR 70/1972, 292 = NStP 26, 72; NStP 26, 121; NStP 49, 111; BVR 1995, 433; BVR 1997, 197 = NStP 50, 69; BVR 1998, 558). Wird bei Trennung oder Scheidung dem getrennten oder geschiedenen Partner eine Liegenschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt, wird der Eigenmietwert als Einkommen (indirekter Unterhaltsbeitrag) versteuert (NStP 57, 57). Einmalige Abfindungen sind dagegen nicht steuerbar, auf Seiten der leistenden Person allerdings auch nicht absetzbar (Mitteilungen der KStV vom Februar 1997, NStP 51, 25).

Im Unterschied zum DBG werden auch Kostgelder für die im Haushalt einer steuerpflichtigen Person lebenden betagten Angehörigen und Pflegeentschädigungen von solchen grundsätzlich als steuerbar erklärt (Art. 28 Abs. 1 lit. g StG).

b) Steuerfreie Einkünfte

Die steuerfreien Einkünfte werden in Art. 29 StG resp. Art. 24 DBG geregelt (siehe hierzu BVR 2000, 57). Systematisch richtig wird die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen hier geregelt (Art. 29 lit. k StG). Die Steuerfreiheit der Lidlöhne hängt von der Behandlung bei der leistenden Person ab (Art. 29 lit. l StG).

c) Ermittlung des Reineinkommens

Zur Ermittlung des Reineinkommens können von den Roheinkünften gemäss den Art. 19 bis 28 StG die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG). Es sind mithin einmal die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (sog. organische Abzüge) absetzbar. Daneben werden auch anorganische Abzüge, die an sich Einkommensverwendung darstellen, berücksichtigt.

Speziell geregelt wird die Bemessung des Lotteriegewinns. Vom Erlös können fünf Prozent als Gewinnungskosten abgezogen werden. Als Erlös gilt bei Bargewinnen der volle Gewinnbetrag und bei Naturalgewinnen der bei der Veräusserung erzielbare Preis (Art. 30 Abs. 2 StG). Nach DBG können ebenfalls 5 Prozent als Gewinnungskosten abgezogen werden, dort ist der Abzug jedoch auf maximal CHF 5'000.-- begrenzt.

aa) Organische Abzüge, insbesondere die Gewinnungskosten

Als Gewinnungskosten gelten Auslagen, die durch die Erzielung des Einkommens in dem für die Bemessung der Steuer massgebenden Zeitraum *verursacht* oder *veranlasst* wurden. Zwischen den steuerbaren Einkünften und den Gewinnungskosten muss ein sachlicher und zeitlicher *Zusammenhang* bestehen. Dieser sog. kausale Gewinnungskostenbegriff hat sich durchgesetzt (vgl. etwa auch BGE 2A.224/2004), während früher ein finales Verständnis vorherrschte (danach wurden nur Kosten anerkannt, die *zur Erzielung* des Einkommens zwingend notwendig waren).

aaa) Gewinnungskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit

Sog. Berufskosten (Art. 31 StG, Art. 26 DBG) sind die Aufwendungen, die mit der Erzielung des steuerbaren Lohnes, Gehaltes oder der steuerbaren Nebeneinkünfte in Zusammenhang stehen (NStP 27, 15; NStP 28, 174). Einzelheiten regelt die Berufskostenverordnung vom 18. Oktober 2000 (BKV, BSG 661.312.56), allerdings dogma-

tisch unsauber, durch eine häufige Vermischung zwischen finalem und kausalem Gewinnungskostenverständnis (vgl. oben zum Gewinnungskostenbegriff). Unter die Berufskosten fallen insbesondere auch die mit dem gegenwärtigen Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (dazu auch unten) sowie die Beiträge an Berufsverbände. Vgl. im Weiteren: BVR 1983, 200; BVR 1989, 243; BVR 1991, 3 und 6; BVR 1994, 145; BVR 1999, 57 und 61; BVR 2000, 404 betreffend Arbeitszimmer in Privatwohnungen; NStP 28, 138; NStP 30, 123; BVR 1988, 291 betreffend Aus- und Weiterbildungskosten (sind teilweise überholt); NStP 21, 153; BVR 1977, 58 = NStP 30, 236 betreffend Druckkosten für eine Dissertation; MbVR 60/1962, 416 = NStP 17, 16 betreffend Fachliteratur; NStP 40, 113; BVR 1988, 145 = NStP 42, 182; BVR 1988, 291; BVR 1991, 10; BVR 1999, 167 betreffend Auslagen für eine EDV-Anlage; BVR 2002, 552 betreffend Anwalts- und Prozesskosten; NStP 30, 41; BVR 1986, 167 betreffend Fahrkosten; betreffend Pauschalspesen, Geschäftsfahrzeug, Privatanteil, Berufskostenpauschale NStP 63, 69; MbVR 62/1964, 134 = NStP 17, 131 betreffend Kurkosten; MbVR 68/1970, 452 = NStP 24, 95; NStP 25, 153 betreffend Lohn für Hausangestellte; NStP 49, 111; NStP 50, 57; NStP 52, 150; BVR 1999, 57 betreffend Kinderbetreuungskosten; NStP 21, 2 betreffend Kleiderschleiss; MbVR 60/1962, 416 = NStP 17, 16 betreffend Kongressbesuche; NStP 27, 81; NStP 30, 123; BVR 1980, 366; BVR 1990, 193; BVR 1995, 262 betreffend Mehrkosten auswärtiger Verpflegung bzw. auswärtigem Wochenaufenthalt; MbVR 64/1966, 276; NStP 21, 2; NStP 51, 73 betreffend Umzugskosten; MbVR 70/1972, 402; MbVR 71/1973, 145; MbVR 73/1975, 60 betreffend Nebenerwerb, NStP 60, 135 = BVR 2007, 30 betreffend Sponsoringbeiträge. Auch im Zusammenhang mit Ersatzeinkünften können Gewinnungskosten anfallen (BVR 1988, 149).

Für die Aus- und Weiterbildungskosten gilt seit 2016 eine wesentlich gelockerte Regelung. Nach Art. 38 Abs. 1 lit. n sind abziehbar „die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000, sofern (1) ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt oder (2) das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt“. Somit sind nun auch die sog. „Berufsaufstiegskosten“ steuerlich abziehbar (im Unterschied zur früheren Ordnung). Hier zeigt sich ganz deutlich die rein kausale Gewinnungskostenkonzeption, die eben nicht verlangt, dass die entsprechenden Kosten „notwendig“ oder „erforderlich“ sind. Ein Zusammenhang mit der Berufstätigkeit genügt. Kurse ohne beruflichen Bezug (Hobby) sind auch künftig nicht abziehbar.

Am 09.02.2014 hat das Stimmvolk die FABI-Vorlage angenommen, welche zur Finanzierung und zum Ausbau der Bahninfrastruktur die Begrenzung des Fahrkostenabzuges beinhaltete. Die Verfassungsbestimmung wurde im Bundesgesetz über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur konkretisiert. Im DBG wurden daraufhin für unselbständig Erwerbstätige die abziehbaren, notwendigen Kosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte auf CHF 3'000 pro Jahr begrenzt (Art. 26 Abs. 1 lit.

a DBG), wobei nach Art. 9 Abs. 1 StHG den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt wird, den Betrag auf kantonaler Ebene ebenfalls zu begrenzen. Im Kanton Bern wurde ein Höchstbetrag von CHF 6'700 pro Jahr definiert (Art. 31 Abs. 1 lit. a StG). Im Rest der Schweiz liegen die FABI-Limiten zwischen CHF 500 und 10'000, wobei noch nicht alle Kantone solche Limiten vorsehen.

bbb) Gewinnungskosten der selbstständigen Erwerbstätigkeit

Abgesehen von den in Art. 32 Abs. 2 StG aufgeführten Kosten, die in den Art. 33 StG (Abschreibungen), 34 StG (Rückstellungen und Wertberichtigungen) und 35 StG (Verluste, vgl. NStP 34, 55 und 195; BVR 1980, 256; BVR 1981, 49; BVR 1982, 203 und 439; BVR 1983, 254; BVR 1999, 61; NStP 55, 50) analog konkretisiert werden wie im DBG, sind absetzbar:

- Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals,
- Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach Art. 21 Abs. 2 (Satz 4) StG fallen,
- Beiträge an Berufsverbände.

Im Sinne einer Generalklausel sind gemäss Absatz 1 von Art. 32 StG (Art. 27 Abs. 1 DBG) die „*geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten*“ absetzbar (Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Bern von Januar 2003, Steuerliche Behandlung von Leasingverträgen bei geschäftlichen Betrieben, NStP 57, 5). Diese sind je nach Art der selbstständigen Erwerbstätigkeit unterschiedlich. Die diversen Kategorien selbstständiger Erwerbstätigkeit sind in Art. 21 Abs. 1 StG aufgelistet, nämlich

- Dienstleistungsbetrieb,
- Handelsbetrieb,
- Fabrikationsbetrieb,
- Land- und Forstwirtschaftsbetrieb,
- Freier Beruf.

Im Folgenden werden die Kosten dieser verschiedenen Betriebsarten gesondert untersucht und sodann Einzelfälle, die für sämtliche Unternehmen gleichermaßen relevant sind, behandelt.

Beizufügen ist ausserdem, dass neben dem Aufwand, der mit der betrieblichen Leistungserstellung zusammenhängt, auch noch neutraler Aufwand anfällt. Dieser neutrale Aufwand bezieht sich auf neutrale Erträge. Er ist in der steuerlichen Erfolgsrechnung durchaus zu berücksichtigen. Demgegenüber ist es unzulässig, private Aufwendungen als Geschäftskosten zu verbuchen.

α) Dienstleistungsbetrieb

Gegenstand einer betrieblichen Leistungserstellung sind z.B. die gewerbsmässige Annahme und Ausleihung von Geldern (Bankunternehmen), der geschäftsplanmässige Abschluss von Versicherungen (Versicherungsunternehmen) oder der gewerbsmässige Transport von Personen und Sachen. Abgrenzungsschwierigkeiten gibt es gegenüber der freiberuflichen Tätigkeit (z.B. der Tätigkeit eines Treuhänders). Betriebskosten sind diejenigen mit den Dienstleistungen des Unternehmens zusammenhängenden Ausgaben, denen kein Vermögenswert gegenübersteht. Betriebskosten können sofort in vollem Umfang als Kosten abgerechnet werden. Verwaltungskosten sind die Ausgaben, die mit der allgemeinen Geschäftsführung zusammenhängen, insbesondere die Gehälter des leitenden Personals. Hierher gehören auch die Aufwendungen für die Miete von Geschäftsräumlichkeiten, für die Verzinsung von Darlehen, die der Kapitalbeschaffung dienen, etc. Diese Verwaltungskosten können sofort in vollem Umfang als Kosten abgerechnet werden (BVR 1999, 108).

β) Handelsbetrieb

Für die Gewinnberechnung eines Handelsunternehmens ist der Erlös des Warenverkaufs einer Rechnungsperiode um die Anschaffungskosten dieser Waren sowie um die Verwaltungs- und Vertriebskosten dieser Rechnungsperiode zu kürzen. Zu den Anschaffungskosten gehören die Preise, zu denen vom Lieferanten Rechnung gestellt worden ist. Diese Kosten vermindern sich um eventuelle Skonti, Rabatte und Preisnachlässe und erhöhen sich um die Bezugskosten. Zu diesen sog. Anschaffungsnebenkosten gehören insbesondere die Ausgaben für die Verpackung, für Transport und Transportversicherung, für Provisionen und Vermittlergebühren, für Steuern, Zölle und sonstige Abgaben. Diese Anschaffungsnebenkosten sind mithin zusammen mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Auf der andern Seite können sämtliche Verwaltungs-, Lager- und Vertriebskosten, die mit dem Handelsbetrieb zusammenhängen, abgesetzt werden.

γ) Fabrikationsunternehmen

Für die Gewinnberechnung eines Fabrikationsunternehmens ist der Erlös des Warenverkaufs um die Herstellungskosten dieser Waren sowie um die Verwaltungs- und Vertriebskosten dieser Rechnungsperiode zu kürzen.

Herstellungskosten sind die Kosten, die bei der Verarbeitung oder Bearbeitung von Roh- und Hilfsstoffen bzw. von halbfertigen Fabrikaten zu Fertigprodukten anfallen. Diese Herstellungskosten sind zu aktivieren.

Verwaltungskosten umfassen den Aufwand der Geschäftsleitung sowie der Betriebsabteilungen, die für das ganze Unternehmen tätig sind. Zu letzteren gehören beispielsweise die Personalabteilung, die Informationsorgane, das Ausbildungs- und Rechnungswesen, die Rechts- und Versicherungsabteilung, etc. Derartige Verwaltungskosten sind sofort als Aufwand zu verbuchen und dürfen nicht wie die Herstellungskosten aktiviert werden.

Vertriebskosten sind Aufwendungen, die nach der Herstellung der Fabrikate bis und mit Verkauf anfallen. Dazu gehören u.a. die Lagerkosten (soweit die Lagerung nicht zum Herstellungsprozess gehört), die Personalkosten, soweit sie den Vertrieb betreffen, mit Einschluss der Vertreterprovisionen, Werbekosten, Verpackungsspesen, Transportkosten mit Einschluss der Versicherungsprämien, Steuern und Zölle, die der Lieferant zu tragen hat. Derartige Verwaltungskosten sind sofort als Aufwand zu verbuchen und dürfen mithin nicht wie die Herstellungskosten aktiviert werden.

δ) Land- und Forstwirtschaftsbetrieb

Die Bodenbewirtschaftung unterscheidet die Land- und Forstwirtschaft von der gewerblichen Wirtschaft. Bei Nebenbetrieben wie Molkereien, Käsereien, Brennereien, Keltereien, Steinbrüche, Sägewerke, Torfstiche, aber auch bei Intensivbetrieben (z.B. Mastbetriebe) kommen die für Fabrikationsunternehmen massgebenden Gewinnermittlungsregeln zur Anwendung. Von den Roheinkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind der Betriebs- und der Zinsaufwand abzusetzen.

ε) Freier Beruf

Freiberuflich tätig sind vor allem Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte, Anwälte und Notare, Vermögensverwalter und Steuerberater, Ingenieure, Architekten und Geometer, bildende Künstler, Schriftsteller, etc. Ihre Einkünfte bestehen in der Regel aus Honoraren, ausnahmsweise aus Verkaufserlösen. Freiberuflich Tätige arbeiten vermehrt mit teuren technischen Einrichtungen und EDV-Apparaten. Ihre Tätigkeit nähert sich immer mehr eigentlichen Dienstleistungsbetrieben, so dass für die Ermittlung ihres Einkommens die gleichen Regeln massgebend sind. Dasselbe gilt für bildende Künstler (Bildhauer, Kunstmaler), die regelmässig Werke an Dritte verkaufen.

Berufskosten bilden einmal die Kosten für das in einem Arbeitsverhältnis stehende Personal. Entschädigungen eines freiberuflich Tätigen an seine minderjährigen Kinder sind freilich in der Regel keine Lohnkosten (MbVR 67/1969, 102; vgl. aber BVR 1996, 116 für administrative Arbeiten in einer Zahnarztpraxis). Arbeitsentschädigungen an Angestellte, die sowohl im Berufsbereich als auch im Haushalt der steuerpflichtigen Person tätig sind, können nur insoweit als Gewinnungskosten behandelt werden, als sie mit der Erwerbstätigkeit des Arbeitgebers in Zusammenhang stehen,

z.B. vom Lohn der in der Praxis und im Haushalt eines Arztes tätigen Angestellten nur der auf die Praxis entfallende Teil. Arbeitsentschädigungen an den als Angestellten oder Mitarbeiter tätigen Partner der steuerpflichtigen Person (Art. 165 Abs. 3 ZGB) sind einkommenssteuerneutral, weil sie bei Vornahme eines Abzuges gemäss 10 Abs. 1 StG wieder hinzugerechnet werden müssten; immerhin kann der Zweiverdienerabzug gemäss 38 Abs. 2 StG beansprucht werden. Zu den Berufsunkosten gehören auch die Mietzinse bzw. Mietwerte der Räumlichkeiten (inkl. Ausgaben für Reinigung, Beleuchtung und Heizung), die der Berufstätigkeit dienen (BVR 1999, 108: Büro der Inhaberin eines Coiffeursalons; BVR 1989, 243: Arbeitszimmer eines Anwalts).

Zu den Berufskosten gehören sodann alle übrigen berufsbedingten Auslagen (Telefone, Porti, etc.). Werden die damit zusammenhängenden Honorare jedoch erst in einer Folgeperiode einkommenssteuerlich erfasst, so können auch die entsprechenden Unkosten nicht sofort abgesetzt werden (ASA 56, 135 = BVR 1987, 446 f. = NStP 40, 157; vgl. auch BVR 1987, 439 = NStP 40, 145 = StE 1984 B 23.43.1 Nr. 2). Ebenfalls stellen die Ausgaben für Berufsfahrten Gewinnungskosten dar. Benützt eine steuerpflichtige Person das Privatfahrzeug sowohl für berufliche als auch für private Fahrten, so sind die Aufwendungen anteilmässig auf den beruflichen und den privaten Bereich aufzuteilen. Aber auch für Motorfahrzeuge, die ausschliesslich für berufliche Zwecke verwendet werden, ist zu prüfen, ob solche der Luxusklasse für die Berufsausübung wirklich erforderlich sind und damit Betriebs- und Abschreibungskosten in vollem Umfang in Rechnung gestellt werden dürfen (StE 1990 B 23.45 Nr. 2). Personen, die einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, sind von der Begrenzung des Fahrkostenabzuges nicht betroffen. Die Begrenzung der Fahrkosten betrifft einzig Personen mit unselbständiger Erwerbstätigkeit. Eine Begrenzung der Fahrkosten von Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit stünde im Widerspruch zum StHG. Ausgaben für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen und Werkzeugen, die geringen Wert bzw. eine kurze Nutzungsdauer haben, werden bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung als Betriebsunkosten behandelt. Besitzen sie einen grösseren Wert bzw. eine längere Nutzungsdauer, sind sie zu aktivieren und sodann abzuschreiben.

γ) Einzelfälle

Versicherungsprämien für berufsbedingte Personen- und Sachversicherungen stellen Gewinnungskosten dar. Dies gilt auch für die Prämien der Berufshaftpflichtversicherung sowie einer Betriebsunterbrechungsversicherung. Ebenfalls absetzbar sind die Prämien der freiwilligen Unfallversicherung für Selbständigerwerbende (Art. 4 UVG), können doch auch obligatorisch versicherte Unselbständigerwerbende die auf sie überwälzten Prämien für Nichtberufsunfälle abziehen (Art. 38 Abs. 1 lit. f StG). Ferner sind die Prämien für eine Todesfallrisikoversicherung zur Sicherstellung eines Betriebskredites (MbVR 73/1975, 224) absetzbar.

Prozesskosten sind Ausgaben, die durch die Führung eines Zivil-, Verwaltungs- oder Strafprozesses entstehen; sie umfassen Gerichts- und Parteikosten. Prozesskosten, welche das Unternehmen betreffen, bilden Teil der Rechts- und Beratungskosten. So sind Prozesskosten aus der Abwehr einer Zivilklage im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit absetzbar (BVR 1985, 8). Nicht abzugsfähig sind die Kosten eines (eingestellten) Verfahrens wegen ungetreuer Geschäftsführung, auch wenn die Handlung im Bereich der selbstständigen Erwerbstätigkeit begangen wurde (BVR 1985, 8). Ebenso wenig können Kosten von Prozessen berücksichtigt werden, die das Privatvermögen des Unternehmers betreffen.

Bussen für reine Ordnungswidrigkeiten, die im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit begangen wurden, werden als Gewinnungskosten anerkannt. Sobald es sich jedoch um Bussen für strafrechtliche Vergehen handelt, liegen persönliche Kosten der verurteilten Person vor, die nicht als Gewinnungskosten anerkannt werden können. Das für Bussen Ausgeführte gilt ebenfalls bei Schadenersatzleistungen (NStP 48, 131: Regressforderung aus einem Verkehrsunfall).

ccc) Liegenschaftskosten

Als Gewinnungskosten von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gelten die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten sowie die Liegenschaftssteuer (Art. 36 Abs. 1 StG). Zentral ist dabei die Abgrenzung zwischen den werterhaltenden Aufwendungen (die bei der Einkommenssteuer abziehbar sind) und den Wertvermehrungen, die beim Einkommen nicht in Abzug gebracht werden können (NStP 33, 223; NStP 34, 152; BVR 1980, 254; NStP 37, 128; BVR 1983, 30; BVR 1986, 161; BVR 1990, 99; NStP 44, 116; BVR 1990, 433; NStP 46, 125; BVR 2000, 11 [dazu NStP 53, 99]; NStP 54, 53). Wertvermehrende Investitionen gehören aber zu den sog. „Anlagekosten“ und können bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden (Art. 137 und 142 StG, vgl. dazu unten Abschnitt „Grundstückgewinnsteuer“).

Die Ausscheidungspraxis zwischen Unterhalt und Wertvermehrung wird seit jeher im Merkblatt 5 der kantonalen Steuerverwaltung publiziert. Sie hat aufgrund von Gesetzes- und Praxisänderungen mehrfach geändert. Diese Änderungen spielen bei der Grundstückgewinnsteuer jeweils auf Jahre oder Jahrzehnte zurück noch eine Rolle, weil der nicht beim Einkommen abziehbare Teil in der Regel bei der GGSt abziehbar ist. Eine Gesamtübersicht über diese Entwicklung wird von der kantonalen Steuerverwaltung im Anhang zur Wegleitung Grundstückgewinnsteuer publiziert.

Dort spielte auch die sog. „Dumont-Praxis“ eine Rolle. Die Dumont-Praxis kam im Kanton bis Ende 2008 und im Bund bis Ende 2009 zur Anwendung. Sie beruhte auf einer Bundesgerichtsentscheid, die statuierte, dass die Unterhaltskosten nach dem Erwerb von im Unterhalt stark vernachlässigten Liegenschaften wirtschaftlich be-

trachtet wertvermehrend und damit beim Einkommen nicht abziehbar seien (somit handelt es sich aber um Anlagekosten, die beim Grundstücksgewinn abziehbar sind). Im Kanton Bern galt jeweils eine spezielle Praxis, wonach in den ersten 5 Jahren nach dem Erwerb bei Dumont-Fällen (nachgeholter Unterhalt) pauschal 50% der Unterhaltskosten steuerlich als werterhaltend (und somit 50% als Anlagekosten) galten. Diese Regelung war in der Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV, BSG 661.312.51) kodifiziert und zwar in Art. 1 Abs. 3 VUBV. Absatz 3 wurde im Zuge der Abschaffung der Dumont-Praxis gestrichen (2009).

Nach der Abschaffung der Dumont-Praxis, haben die Steuerbehörden den Abzug der Unterhaltskosten bei umfassenden Renovationen in einigen Fällen mit der Praxis zum sog. „wirtschaftlichen Neubau“ verweigert. Bei einem echten Abriss und Neubau gelten sämtliche Kosten steuerlich nicht als Unterhalt, sondern als Wertvermehrung. Mit der Praxis zum wirtschaftlichen Neubau sollen wirtschaftlich vergleichbare Fälle gleich behandelt werden. Diese Praxis läuft darauf hinaus, dass die Kosten einer Totalrenovation steuerlich vollständig (nicht etwa nur zu 50% wie früher bei der Dumont-Praxis) als Wertvermehrung (Anlagekosten) qualifiziert werden. Das ist durchaus nachvollziehbar, wenn eine Baute (z.B. wegen des Denkmalschutzes) nicht ganz abgebrochen wird, man sie aber innen vollständig ausgehöhlt komplett neu gestaltet. Es besteht jedoch die Gefahr, dass die Dumont-Praxis schleichend wieder eingeführt wird, wenn man künftig jede umfassende Renovation steuerlich als wirtschaftlichen Neubau qualifiziert. Vgl. dazu VGE 100.2013.370 vom 20.01.2015 (dem im Ergebnis aber zugestimmt werden kann). Weil griffige Kriterien für eine eindeutige Beurteilung kaum möglich sind, soll auf die Praxis des „wirtschaftlichen Neubaus“ verzichtet werden. Künftig soll auch bei weitgehenden Sanierungen in jedem Fall geprüft werden, ob und in welchem Umfang die ausgeführten Arbeiten dem Erhalt des bestehenden Gebäudes dienen. Der Nachweis der entsprechenden Kosten obliegt dem Steuerpflichtigen (Taxinfo vom 27.03.2015).

Die VUBV sieht bei privaten Liegenschaften auch einen Pauschalabzug für die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten vor. Die steuerpflichtige Person kann – statt der ihr tatsächlich erwachsenen Kosten – 10% des Bruttogebäudeertrages in Abzug bringen, wenn das Gebäude bis 10 Jahre alt ist und 20% für ältere Gebäude (Art. 5 Abs. 2 VUBV). Der Pauschalabzug ist allerdings unzulässig, bei Grundstücken, die zum Geschäftsvermögen gehören sowie bei Grundstücken des Privatvermögens mit vorwiegend geschäftlicher oder gewerblicher Nutzung (Art. 5 Abs. 1 VUBV). Während diese Einschränkung beim Geschäftsvermögen nachvollziehbar ist (dort wird i.d.R. eine Buchhaltung geführt), gibt es für Grundstücke des Privatvermögens keinen sachlichen Grund, danach zu unterscheiden, ob der Mieter ein Privater oder ein Unternehmen ist. Diesbezüglich ist die Verweigerung des Pauschalabzugs verfassungsrechtlich problematisch.

ddd) Vorsorgebeiträge

Die Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der AHV, IV, EO, ALV und UV, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge (Säulen 1, 2 sowie 3a) sind gemäss Art. 38 Abs. 1 lit. d, e und f StG in volem Umfang vom rohen Einkommen abzugsfähig (MbVR 72/1974, 43 = NStP 28, 48; NStP 30, 88; BVR 1978, 55; BVR 1979, 241; BVR 1983, 174; BVR 1986, 353; NStP 45, 120; NStP 63, 33 bez. beruflicher Vorsorge, selbstständige Erwerbstätigkeit, Kollektivität, versicherter Lohn und Einkauf).

Die Steuerrekurskommission hatte einen Fall zu beurteilen, in welchem der Rekurrent selbständiger Arzt war und per 21.03.2006 das ordentliche Rentenalter von 65 Jahren erreicht hatte. Bis Ende März desselben Jahres war er allein (ohne Mitarbeitende) bei einer Sammelstiftung versichert, zusätzlich ab 01.01.2006 bei der Vorsorgeeinrichtung P BVG. Er hatte am 14.03.2006 und 01.12.2006 Einkäufe in die P BVG geleistet. Die Steuerrekurskommission führte aus, dass nur gesetzes- und reglements-konforme Beiträge (inkl. Einkaufsbeiträge) an die Vorsorgeeinrichtung abziehbar seien. Da für den Rekurrenten als Selbständigerwerbenden der Grundsatz der effektiven Kollektivität gegolten habe, sei sein alleiniger Anschluss in der Sammelstiftung gesetzeswidrig und ab 01.01.2006 nicht mehr zulässig gewesen. Sei er zeitgleich bei mehreren Vorsorgeeinrichtungen angeschlossen, müsse er nachweisen (mittels Bestätigung eines Experten für berufliche Vorsorge), dass jeder dieser Anschlüsse für sich und auch alle gemeinsam den Grundsatz der Angemessenheit gemäss der BVV 2 erfüllen. Diesen Nachweis habe der Rekurrent nicht erbracht. Die Steuerrekurskommission ist zum Schluss gekommen, dass die Angemessenheit beim Zusammenspiel der beiden Vorsorgeanschlüsse des Rekurrenten verletzt werde. Der Rekurrent wurde so gestellt, wie wenn er sich ab 2006 nur noch der zulässigen Vorsorge der P BVG angeschlossen und das Altersguthaben bei der Sammelstiftung in Erstere überführt hätte. Es erfolgte eine annäherungsweise Berechnung des maximal zulässigen Einkaufs gemäss Reglement unter Berücksichtigung des bereits vorhandenen Altersguthabens (RKE vom 18.09.2012; BVR 2013, 147).

eee) Schuldzinsen

Private Schuldzinsen sind wie im Bundessteuerrecht höchstens im Ausmass des Vermögensertrages und weiterer CHF 50'000 absetzbar (Art. 38 Abs. 1 lit. a StG; vgl. NStP 30, 229; BVR 1985, 257; BVR 1997, 57; vgl. auch die Mitteilung der Steuerverwaltung vom Februar 1997 betreffend Kapitalversicherungen mit Einmalprämie, NStP 51, 27). Im interkantonalen Verhältnis (z.B. Wohnsitz in BE, Ferienhaus im VS) werden Schuldzinsenabzüge proportional auf die Kantone verteilt. Massgebend für die Aufteilung ist das Verhältnis (Prozentsätze) zwischen den Bruttoaktiven in den betroffenen Kantonen.

fff) Renten und dauernde Lasten sowie Unterhaltsbeiträge

Die dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten sind wie im Bundessteuerrecht in jedem Fall absetzbar (Art. 38 Abs. 1 lit. b StG). Mit dieser Lösung wird die Symmetrie zwischen Rentengläubiger (Art. 27 StG) und Rentenschuldner hergestellt. Aber auch die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen getrennt lebenden Elternteil für die unter dessen Obhut stehenden Kinder können abgezogen werden (Art. 38 Abs. 1 lit. c StG; NStP 34, 223; diese Lösung gilt nicht für Unterhaltsleistungen in Kapitalform, vgl. Mitteilung der KStV vom Februar 1997, NStP 51, 25; wird dem geschiedenen/getrennten Partner eine Wohnung unentgeltlich überlassen, so kann der Mietwert als Unterhaltsbeitrag abgesetzt werden (NStP 57, 59 f.; NStP 57, 60). Beim Unterhaltsverpflichteten sind nur solche Leistungen zum Abzug zugelassen, die bei der empfangenen Person besteuert werden können (Kongruenzprinzip). Der Abzug ist an sich schon bei Fälligkeit zulässig, wird aber nur akzeptiert, wenn Gewähr besteht, dass der entsprechende Betrag (wenn auch in einem späteren Zeitpunkt) bei der unterhaltsberechtigten Person besteuert werden kann. Ist dies (oder gar die künftige Zahlung) ungewiss, so wird der Unterhaltsbeitrag nicht zum Abzug zugelassen (BVR 2005, 555)

bb) Anorganische Abzüge

Neben den organischen Abzügen räumt der bernische Gesetzgeber (wie der Bundesgesetzgeber) den steuerpflichtigen Personen auch anorganische Abzüge vom rohen Einkommen ein. In diesem Zusammenhang sind zu nennen:

- der Versicherungsabzug bzw. Abzug für Zinsen auf Sparkapitalien gemäss Art. 38 Abs. 1 lit. g StG (MbVR 69/1971, 157 = NStP 25, 9; MbVR 70/1972, 4= NStP 31, 159; BVR 1995, 433; Versicherungsabzüge können in der gemeinsamen Veranlagung der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten nur einmal vorgenommen werden: NStP 60, 144),
- der Abzug von Krankheits- und Unfallkosten gemäss Art. 38a lit. b StG (NStP 51, 67; zur Notwendigkeit der ärztlichen Anordnung vgl. BGer 2C.316/2007 [Fussreflexzonenmassage] und 2C.722/2007 [mediterrane Diät]),
- die freiwilligen Leistungen von Geld und anderen Vermögenswerten an bestimmte juristische Personen mit Sitz in der Schweiz gemäss Art. 38a lit. a StG (BVR 1982, 337; NStP 37, 54 und 124; BVR 1988, 337 und 442; BVR 1989, 241; BVR 1990, 97 und 437). Der Spendenabzug juristischer Personen ist in Art. 90 Abs. 1 lit. c StG normiert.

Mit Wirkung per 01.01.2016 wird der Abzug für nachgewiesene Kosten für die Drittbetreuung von Kindern (Art. 38 Abs. 1 lit. l StG) von CHF 3'100 auf CHF 8'000 erhöht.

Der Abzug ist nur für Kinder unter 14 Jahren zulässig. Das DBG hingegen sieht keinen Abzug für Kinderbetreuungskosten vor.

In einem Urteil vom 13.08.2010 hatte das Verwaltungsgericht des Kantons Bern über den Kinderabzug zu entscheiden. Es hat insbesondere festgestellt, dass für volljährige Kinder Abzüge möglich sind, wenn diese sich noch in Ausbildung befinden und die Eltern oder ein Elternteil für deren Unterhalt sorgen bzw. sorgt. Der Abzug wird gewährt, wenn mindestens Leistungen im Umfang des Abzugs erbracht wurden, wobei dieser Abzug für jedes Kind nur einmal möglich ist. Werden die Eltern getrennt veranlagt, ist zu prüfen, wer für den Unterhalt der Kinder sorgt. Sorgen beide Elternteile für die Kinder, so kann der Abzug je zur Hälfte gewährt werden. Zwar widerspricht die Halbierung des Abzugs der bundegerichtlichen Rechtsprechung für die direkte Bundessteuer, sie wird jedoch für das kantonale Recht als sachgemäss betrachtet (NStP 64, 77).

cc) Nicht abzugsfähige Kosten und Aufwendungen

Sie sind in Art. 39 StG aufgeführt und decken sich praktisch mit den in Art. 34 DBG bezeichneten Ausgaben (MbVR 72/1974, 223; BVR 1976, 205 = NStP 30, 63; BVR 1989, 193 betreffend Kleiderkosten einer Anwältin; BVR 1991, 149 betreffend Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes bei einem Werkstudenten; BVR 48, 131 betreffend Regressforderung aus Verkehrsunfall; BVR 1996, 516 = NStP 50, 90 betreffend Mietkosten; BVR 1984, 444 betreffend Ausbildungskosten; NStP 49, 111; NStP 50, 57, NStP 52, 150;

d) Steuerbares Einkommen

Um vom reinen Einkommen zum steuerbaren (reinen) Einkommen zu gelangen, müssen noch die sogenannten Sozialabzüge vorgenommen werden, welche die persönlich-wirtschaftlichen Verhältnisse der einzelnen steuerpflichtigen Person - am Ende der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 3 StG) - berücksichtigen.

Das bernische Steuerrecht kennt in Art. 40 StG eine ganze Reihe solcher Abzüge:

- Allgemeiner Abzug für jede selbstständig veranlagte Person sowie dessen Ehegatten (Abs. 1),
- Haushaltsabzug (Abs. 2; NStP 45, 78 = BVR 1991, 433; NStP 63, 67; NStP 63, 86; Die Gewährung des Haushaltabzuges bei einem gemeinsamen Haushalt zwischen einem Elternteil und einem oder mehreren Kindern ist nur dann zulässig, wenn für jedes Kind der Kinderabzug geltend gemacht werden kann),
- Kinderabzug (Abs. 3 lit. a; NStP 27, 83; NStP 31, 101; BVR 1979, 396; BVR 1988, 245; BVR 1990, 49; NStP 46, 131; NStP 62, 6 bez. Kosten für die berufliche Aus-

- bildung der Kinder). Diesen Kinderabzug kann nicht beanspruchen, wer Kinderalimente gemäss Art. 38 StG abzieht (Art. 40 Abs. 4 StG),
- Erweiterter Kinderabzug bei auswärtiger Ausbildung oder nachgewiesenen zusätzlichen Ausbildungskosten (Abs. 3 lit. b; BVR 2002, 397; BVR 1976, 4; BVR 1978, 483 = NStP 32, 102; BVR 1980, 141 = NStP 34, 82; NStP 48, 108; NStP 49, 159; BVR 1996, 289, NStP 62, 12). Diesen Kinderabzug kann nicht beanspruchen, wer Kinderalimente gemäss Art. 38 StG abzieht (Art. 40 Abs. 4 StG),
 - Erweiterter Kinderabzug für Alleinstehende, die mit eigenen Kindern einen eigenen Haushalt führen und für deren Unterhalt sorgen (Abs. 3 lit. c). Diesen Kinderabzug kann nicht beanspruchen, wer Kinderalimente gemäss Art. 38 abzieht (Art. 40 Abs. 4 StG),
 - Unterstützungsabzug (Abs. 5; BVR 1983, 37; NStP 37, 54; BVR 1984, 114; NStP 46, 131; BVR 1995, 145; BVR 1998, 150 = NStP 51, 139; BVR 1998, 264, NStP 61, 129; NStP 63, 67),
 - Abzug für Personen mit geringen Einkünften (Abs. 6 und 7).

Bei alleinerziehenden Eltern ist der Verheiratetentarif anwendbar (vgl. Art. 42 Abs. 1 StG) und bei den Abzügen ist nicht zweimal der allgemeine Abzug zu gewähren (Art. 40 Abs. 1 StG), wohl aber der Alleinstehendenabzug (Art. 40 Abs. 2 StG) sowie der erweiterte Kinderabzug (Art. 40 Abs. 3 lit. c StG).

In einem Urteil im Jahr 2010 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern festgehalten, dass allgemeine Abzüge Ausnahmecharakter haben, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen seien. Weiter wurde festgestellt, dass entgegen dem deutschen Wortlaut von Art. 38 Abs. 1 lit. c StG der Abzug von Kinderalimenten nicht voraussetze, dass die Eltern getrennt leben würden und deshalb aus dem Kongruenzprinzip folge, dass Unterhaltsbeiträge nur zum Abzug zuzulassen seien, wenn Gewähr bestehe, dass der entsprechende Betrag bei der unterhaltsberechtigten Person als Einkommen besteuert werden könne. Auch setze der Abzug voraus, dass eine richterliche Anordnung oder zumindest eine schriftliche Stellungnahme vorliege, welche den Betrag der geschuldeten Unterhaltsleistungen festhalte (BVR 2011, 241). Das Bundesgericht hat die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit Urteil vom 30. Juni 2010 abgewiesen (2C_242/2010). Die Steuerrekurskommission lässt Unterhaltszahlungen, welche ohne Vorliegen einer gerichtlichen oder schriftlichen Vereinbarung geleistet werden, ausnahmsweise zum Abzug zu, wenn zusätzlich zum Nachweis der tatsächlichen Zahlungen das Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip eingehalten ist (RKE vom 25.07.2012, NStP 66, 93).

Der Zweiverdienerabzug ist in Art. 38 Abs. 2 StG geregelt und besitzt ebenfalls eher den Charakter eines Sozialabzugs (BVR 1992, 436).

Schliesslich gewährt Art. 41 StG einen „besonderen Abzug“ für steuerpflichtige Personen, die offensichtlich nicht zu Steuerleistungen herangezogen werden können. Art. 41 StG stellt ein vereinfachtes, vorgezogenes Steuererlassverfahren dar bzw. ermächtigt die Steuerverwaltung, bei Vorliegen von eindeutigen Erlassgründen, welche schon vor der Veranlagung bekannt sind, an Stelle eines Veranlagungsverfahrens gleich ein Erlassverfahren durchzuführen. Die Voraussetzungen, unter welchen ein vorzeitiger Erlass zu gewähren ist, finden sich in Art. 42a der Bezugsverordnung vom 18. Oktober 2000 (BEZV; BSG 661.733). Materiell handelt es sich um einen antizipierten Erlass im Sinne von Art. 240 StG.

Das um diese Sozialabzüge gekürzte reine Einkommen bildet das steuerbare Einkommen, auf das der in Art. 42 StG vorgesehene Progressionstarif Anwendung findet.

e) Sonderfälle

Von der Regel, dass eine steuerpflichtige Person für ihr gesamtes Einkommen der Besteuerung im Kanton Bern unterliegt, gibt es drei Ausnahmen:

aa) Ausländer ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz (Art. 16 StG, Art. 14 DBG)

Ausländer, die im Kanton Bern Wohnsitz oder Aufenthalt haben, aber hier eine Erwerbstätigkeit weder ausüben noch in den letzten 10 Jahren ausgeübt haben, können anstelle der ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuer eine Aufwandsteuer entrichten (auch bezeichnet als Pauschalsteuer, Art. 16 StG, NStP 39, 19). Dasselbe gilt für eine beschränkte Frist für rückkehrende Auslandschweizer. Die Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand (VBA) vom 18. Oktober 2000 (BSG 661.312.21) geregelt. Aufgrund von Art. 16 Abs. 4 StG kann der Kreis der steuerbaren Objekte erweitert und der Gesamtsteuersatz anwendbar erklärt werden, damit die Vorteile gewisser Doppelbesteuerungsabkommen nutzbar sind (sog. modifizierte Pauschalbesteuerung). Diese Regelung wurde per 1. Januar 2016 verschärft

bb) Steuerpflichtige Personen mit ausserkantonalem und ausländischem Einkommen ("anteilmässige" Steuerpflicht)

Die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen entrichten die Steuern grundsätzlich auf ihrem gesamten Einkommen und Vermögen. Von dieser Regel gibt es aber Ausnahmen: Einerseits im Verhältnis zu den anderen Kantonen, andererseits im Verhältnis zum Ausland (Art. 7 Abs. 1 StG).

- Interkantonales Steuerrecht. Bestand und Umfang der Steuerhoheit des Kantons Bern im Verhältnis zu derjenigen anderer Kantone richten sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV (Art. 46 Abs. 2 aBV). Im Folgenden seien einige allgemeine Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung skizziert:
 - Was die natürlichen Personen anbelangt, so steht das Recht zur Erhebung der Steuern vom Einkommen (einschliesslich Vermögensgewinne auf beweglichem Vermögen) und vom beweglichen Vermögen in der Regel dem Kanton zu, in dem die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat (Hauptsteuerdomizil). Für unbewegliches Vermögen und den Ertrag daraus besteht ein Spezialsteuerdomizil am Orte der gelegenen Sache.
 - Bestehen gleichzeitig Beziehungen zu mehreren Orten, so befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Mittelpunkt der Lebensbeziehungen. Dieser Lebensmittelpunkt wird unter Gewichtung der ideellen (Angehörige, Freundes- und Bekanntenkreis) und der materiellen (beruflichen) Interessen einer steuerpflichtigen Person bestimmt. Dabei haben die ideellen Interessen grundsätzlich mehr Gewicht als die materiellen, allerdings muss je nach familienrechtlichem Status (alleinstehend, verheiratet, ménage de fait) differenziert werden. Haben Ehegatten je ein eigenes Hauptsteuerdomizil, so tritt eine Teilung der Steuerhoheit ein, wenn immer noch Gemeinschaftlichkeit der Mittel besteht (andernfalls erfolgt eine getrennte Besteuerung).
 - Bei einem Personenunternehmen haben der Geschäftsinhaber bzw. die -teilhaber für das geschäftliche Einkommen und Vermögen ein Spezialsteuerdomizil am Geschäftsort (spezielle Regeln gelten für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, bei welchen das Salär am Hauptsteuerdomizil steuerbar ist). Das Steuerdomizil einer Einzelfirma kann auch in einem anderen Kanton liegen, wenn der Inhaber privaten Wohnsitz im Kanton Bern hat, jedenfalls wenn am Geschäftsort Infrastruktur vorhanden ist und es sich somit nicht bloss um ein Briefkastendomizil handelt (BVR 2006, 213). Erstreckt sich die Geschäftstätigkeit des Unternehmens über mehrere Kantone, so entstehen dort weitere sekundäre Steuerdomizile, sofern in diesen Kantonen echte Betriebsstätten bestehen.

Was die interkantonale Steuerausscheidung anbelangt, so ermittelt jeder an dieser Ausscheidung beteiligte Kanton das nach seiner internen Gesetzgebung massgebende gesamte Geschäftseinkommen und Geschäftsvermögen. Von diesem Geschäftseinkommen und Gesamtvermögen berechnet er dann die auf ihn entfallende Quote. Die Quote bestimmt sich bei der Vermögenssteuer nach dem Verhältnis der den Betriebsstätten örtlich oder wirtschaftlich zugehörigen Aktiven zu den Gesamtktiven, bei der Einkommenssteuer nach dem Anteil der Betriebsstätte am Gesamtge-

winn der Unternehmung. Als Betriebsstätte werden ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort verstanden, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (BVR 2011, 249).

Die Berechnung dieses Anteils kann aufgrund der Geschäftsbuchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten oder aufgrund von aussagekräftigen Hilfsfaktoren erfolgen. Dabei sind bei Fabrikationsbetrieben die Produktionsfaktoren (Kapital und Arbeit), bei Handelsunternehmungen in der Regel die Umsätze und bei den gemischten Unternehmungen (Fabrikations- und Handelsunternehmungen) die Produktionsfaktoren und der Umsatz massgebend. Bei der Ausscheidung des Einkommens - nicht aber bei der Ausscheidung des Vermögens - wird dem Ort der Geschäftsleitung allenfalls ein Voraus, ein sogenanntes "Praecipuum", zugebilligt.

Auch im interkommunalen Verhältnis ist auf den Betriebsstättenbegriff des interkantonalen Steuerrechts abzustellen. So sind beispielsweise Warenautomaten, an welchen 24 Stunden Waren bezogen werden können und die mit ihrem Umsatz den eigentlichen Geschäftszweck der Unternehmung darstellen, als Betriebsstätten zu behandeln. Weil im Steuergesetz eine betragliche Untergrenze für die Steuerteilung fehlt, muss bei Vorliegen einer Betriebsstätte in jedem Fall eine Teilung vorgenommen werden (NStP 64, 101; BVR 2011, 249).

Literatur:

LOCHER Kurt, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Loseblattsammlung, nachgeführt durch P. Locher

LOCHER Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2015

Internationales Steuerrecht: Bestand und Umfang der Steuerhoheit des Kantons Bern im Verhältnis zum Ausland richten sich nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) (Art. 7 Abs. 4 Satz 4 StG).

Nach kantonalem Recht gelten für die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen mit Auslandeinkommen und Auslandvermögen folgende Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht: Ausländisches Grundeigentum und der Ertrag daraus werden im Kanton nicht besteuert.

Ferner unterliegen die Einnahmen aus eigenen Geschäftsbetrieben im Ausland (ausländische Betriebe und Betriebsstätten) sowie das darin angelegte Vermögen der Staatssteuer nicht (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StG). Gemeint ist mit „Geschäftsbetrieb“ bei natürlichen Personen immer eine selbstständige Erwerbstätigkeit (Einzelfirma oder Personengesellschaft). Was eine Betriebsstätte ist, wird in Art. 5 Abs. 2 StG definiert.

Unter gewissen Voraussetzungen wird sogar ein fiktiver Betriebsstättenabzug vorgenommen (Art. 7 Abs. 2).

Besteht im Kanton Bern eine anteilmässige Steuerpflicht, so werden - wie beim DBG - die Sätze angewendet, die für das Gesamteinkommen massgebend wären (sog. Progressionsvorbehalt, vgl. Art. 8 Abs. 1 StG; BVR 1977, 213; NStP 32, 57); entsprechend wird nicht der volle (objektmässige), sondern der proportionale Schulden- bzw. Schuldzinsenabzug gewährt (BVR 1982, 121).

Literatur:

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2016

OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4. Auflage, Bern 2014

cc) Beschränkt ("teilweise") steuerpflichtige Personen

Aus Art. 7 Abs. 3 StG ergibt sich, dass die nicht im Kanton domizilierten, aber mit dem Kanton durch wirtschaftliche Beziehungen verbundenen und aus diesem Grund steuerpflichtigen Personen nur teilweise steuerpflichtig sind. Dabei beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens und des Vermögens, für die eine Steuerpflicht besteht (BVR 2003, 315).

Steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe und Grundstücke zu dem Steuersatz, der dem bernischen Einkommen und Vermögen entspricht (Art. 8 Abs. 2 StG). In diesem Fall wird somit darauf verzichtet, die Steuersätze gestützt auf die weltweiten Steuerfaktoren anzuwenden. Auch bei den Schulden und Schuldzinsen gibt es keine proportionale Aufteilung, sondern es werden nur die Hypotheken auf den bernischen Grundstücken berücksichtigt. Das vereinfacht vor allem das Verfahren, weil ausschliesslich die bernischen Faktoren deklariert werden müssen. Dementsprechend werden aber auch keine Sozialabzüge gewährt (BVR 2006, 203).

f) Berechnung der Steuer

aa) Einkommenssteuertarif und seine Anwendung

Der Einheitssatz der für ein Jahr zu entrichtenden Einkommenssteuer richtet sich nach dem in Art. 42 StG vorgesehenen Staffel- bzw. Teilmengentarif. Der Einheitssatz ist mit der jeweils geltenden Steueranlage zu multiplizieren.

Für verheiratete Steuerpflichtige, die am Ende der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 3 StG) in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, besteht ein spezieller Tarif (echter Doppeltarif wie im DBG).

Ein Steuerberechnungsprogramm ist online verfügbar auf der Webseite der Bernischen Steuerverwaltung unter:

http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/steuern_berechnen/steuerrechner/einkommens-_und_vermoegenssteuer.html

bb) Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen

Sie werden gestützt auf Art. 43 StG gleich behandelt wie im DBG, d.h. unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zum Rentensatz besteuert. Das bernische Recht rechnet ausdrücklich auch Lidlöhne zu den Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen. Dazu gehören unter bestimmten Voraussetzungen auch sog. Abgangsentschädigungen. Wesentlich für die Qualifikation als Kapitalabfindung ist, dass die einmalige Auszahlung an die Stelle einer periodischen Leistung tritt, die über mehrere Jahre geflossen wäre (BVR 2005, 212). Wenn dieser Zeitraum begrenzt gewesen wäre (z.B. bis zur Pensionierung), ist für den „Rentensatz“ die entsprechende Anzahl Jahre massgeblich. Wenn die Leistung lebenslänglich geflossen wäre, ist für den Rentensatz die Lebenserwartung (nach Stauffer/Schätzle) massgebend.

Der Rentensatz darf nicht angewendet werden, wenn die steuerpflichtige Person als vermittlungsfähig bei der Arbeitslosenversicherung angemeldet ist und Arbeitslosenentschädigung bezieht, welche auf der Basis des maximal versicherten Lohnes basiert (RKE vom 19.06.2012, BVR 2013, 146)

cc) Kapitalleistungen aus Vorsorge

Kapitalleistungen aus Vorsorge sind primär Kapitalbezüge von Pensionskassenguthaben (inkl. BVG-Vorbezüge zur Finanzierung von Wohneigentum). Diese sowie Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile und bestimmte Kapitalabfindungen aus Arbeitsverhältnis werden wie nach DBG gesondert zu einem speziellen Tarif besteuert (Art. 44 StG). Diese erheblich günstigere Sondersteuer findet – im Gegensatz zum DBG – auch Anwendung auf Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis (z.B. Abgangsentschädigungen), die wegen Invalidität oder nach dem vollendeten 55. Altersjahr ausgerichtet werden (Art. 44 Abs. 1 lit. c StG).

Bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach vollendetem 55. Lebensjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität, sieht Art. 43a Abs. 1 StG vor, dass die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren reali-

sierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert werden (vgl. dazu auch MB 10). Wurden Einkäufe in eine Vorsorgeeinrichtung gemäss Art. 38 Abs. 1 lit. d StG getätigt, so sind diese abziehbar. Sind aber keine solchen Einkäufe in eine Vorsorgeeinrichtung getätigt worden, so wird gemäss Art. 43a Abs. 2 StG die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven trotzdem zum Tarif für Kapitaleistungen i.S.v. Art. 44 StG berechnet, wenn die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines solchen Einkaufs nachzuweisen vermag. Diese Bestimmung findet Anwendung für den darüber hinausgehenden Liquidationsgewinn bis zu einer maximalen Höhe von CHF 260'000. Der weitere Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird zu einem Fünftel besteuert.

Die Steuerberechnung kann online vorgenommen werden („*Eingabeformular Sonderveranlagung*“):

http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/steuern_berechnen/steuerrechner/einkommens-_und_vermoegenssteuer.html

Das Verwaltungsgericht hatte einen Fall zu beurteilen, in welchem ein Ehepaar im gleichen Jahr zwei Kapitaleistungen aus Vorsorge bezogen hatte. Das Gericht hielt entgegen der Ansicht der StRK fest, dass zwei Sonderveranlagungen zulässig seien. Die zweite Sonderveranlagung habe die erste Vorsorgeleistung satzbestimmend zu berücksichtigen. Die erste rechtskräftige Sonderveranlagung könne im Nachsteuerverfahren korrigiert werden: Die zweite Kapitaleistung stelle dabei ein echtes Novum dar, welches für die Satzbestimmung herangezogen werden könne. Im Ergebnis werden demnach beide Kapitaleistungen zum Gesamtsatz besteuert. (VGE BE vom 08.08.2012, NStP 66, 107). Diese Rechtsprechung wurde 2014 kodifiziert (Art. 44 Abs. 4 StG).

Realisationszeitpunkt: Der massgebende Zeitpunkt für die Besteuerung einer Kapitaleistung (und damit im interkantonalen Verhältnis bei Wohnsitzwechsel, welcher Kanton für die Besteuerung zuständig ist) ist der Zeitpunkt des *Forderungserwerbs*, bei Leistungen aus einer Unfallversicherung also weder der Zeitpunkt des Unfalls, noch der Zeitpunkt der Auszahlung, siehe Bger_2C_298/2015 vom 26.04.2017, E. 4.3.

Kapitaleistung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Wenn ein Mitarbeiter beim Ausscheiden aus dem Unternehmen eine Gewinnbeteiligung erhält, die nicht primär Vorsorgecharakter hat, sondern seine Verdienste für langjährige Arbeit entschädigen soll, liegt keine Kapitaleistung aus Vorsorge vor, sondern normaler Lohn, siehe Bger 2C_86/2017 vom 26.9.2017.

dd) Lotteriegewinne

Gewinne aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen werden zum festen Satz von 10 Prozent besteuert, wogegen das DBG diese Einkommensbestandteile zum übrigen Einkommen rechnet (Art. 23 lit. e DBG) und damit nicht privilegiert behandelt. Negative Einkommen sind mit dem steuerbaren Lotteriegewinn kompensierbar (Art. 45 StG).

ee) Beteiligungserträge

Kapitalgesellschaften (z.B. AG) wie auch ihre Gesellschafter (z.B. Aktionäre) gelten bei den direkten Steuern von Bund und Kanton als eigenständige Steuersubjekte. Der erwirtschaftete Gewinn wird zunächst auf Stufe Gesellschaft – sobald ausgeschüttet – auf Stufe Gesellschafter besteuert (sog. wirtschaftliche Doppelbelastung).

Das Teilsatzverfahren stellt eine Massnahme zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dar. Gemäss Art. 42 Abs. 3 StG (i.K. seit 1.1.2008) werden Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen zu 50% des Gesamtsteuersatzes der steuerpflichtigen Person besteuert. Dadurch werden sowohl Beteiligungserträge (Privatvermögen) wie auch die auf Beteiligungen des Geschäftsvermögens erzielten Kapitalgewinne entlastet.

Als qualifiziert gelten Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sofern die Beteiligungsquote mindestens 10% am Grund- und Stammkapital beträgt.

Im DGB wird zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nicht der Steuersatz reduziert, dafür werden Beteiligungserträge bei qualifizierten Beteiligungen nur teilweise (60%) besteuert (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG i.K. seit 1.1.2009). Daraus resultiert eine Reduktion des steuerbaren Einkommens.

3. Vermögenssteuer

a) Gegenstand der Vermögenssteuer

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen der steuerpflichtigen natürlichen Person (Art. 46 Abs. 1 StG). Bei Anteilen aus kollektiven Kapitalanlagen ist die Wertdifferenz zwischen den Gesamtaktiven der kollektiven Kapitalanlage und deren direktem Grundbesitz steuerbar (Art. 46 Abs. 3 StG). Von dieser objektiven Steuerpflicht sind gemäss Art. 47 StG ausgenommen:

- der Kapitalwert wiederkehrender Leistungen sowie
- Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände.

Die Steuerpflicht setzt bei einem gesamten steuerbaren Vermögen von CHF 97'000 ein (Art. 65 Abs. 3 StG). Es handelt sich dabei nicht um einen Abzug, sondern um einen Freibetrag. Wer also bspw. CHF 100'000 steuerbares Vermögen hat, muss CHF 100'000 versteuern, nicht nur CHF 3'000.

b) Bemessung der Vermögenssteuer

aa) Regel

Für die Vermögensbewertung ist grundsätzlich der Verkehrswert massgebend (Art. 48 StG; MbVR 56/1958, 96 = NStP 13, 80; MbVR 73/1975, 229 = NStP 29, 16; BVR 1985, 121).

bb) Bewegliches Privatvermögen

Für Wertpapiere des Privatvermögens mit regelmässiger Kursnotierung gilt der Schlusskurs des letzten Börsenhandelstages im Dezember als Verkehrswert (so nun ausdrücklich Art. 49 Abs. 1 StG; vgl. NStP 33, 185; vgl. Mitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Bern von April 2003, Bewertung von nicht kotierten Wertpapieren im System der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung, NStP 57, 25).

Die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert (insbesondere Aktien von KMU) erfolgt aufgrund einer Wegleitung, welche den Wert der Beteiligungsrechte aus dem quotalen Unternehmenswert ableitet (KS 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. August 2008, www.steuerkonferenz.ch). Dabei wird der Substanzwert einfach und der Ertragswert doppelt gewichtet (BVR 1979, 106; NStP 33, 256; BVR 1982, 311 und 313; BVR 1986, 357; BVR 1995, 19; NStP 50, 183; BVR 1997, 481). Vorhersehbare zukünftige Ereignisse sollen angemessen berücksichtigt werden, um ungerechtfertigte Überbewertungen zu vermeiden (Art. 49 Abs. 2 StG).

Die Bewertung für Beteiligungsrechte von Gesellschaften ohne betriebliche Tätigkeit (Immobilien-, Finanzierungs-, Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften) erfolgt gemäss KS der SSK nach dem Substanzwert (ohne Ertragswert).

cc) Lebensversicherungen

Nicht fällige Kapital- und Rentenversicherungen werden mit dem Steuerwert angerechnet (Art. 50 StG). Vgl. auch Merkblatt 4 (Versicherungen).

dd) Geschäftsvermögen

Bewegliches Geschäftsvermögen wird zum steuerlich massgebenden Buchwert bewertet (Art. 51 Abs. 1 StG; MbVR 62/1964, 362 = NStP 18, 180; NStP 23, 97 und 189). Als Buchwert der Waren gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der tiefere Marktwert. Unbewegliches Geschäftsvermögen ist zum amtlichen Wert zu bewerten (Art. 51 Abs. 2 bzw. 4 StG).

ee) Unbewegliches Vermögen

Das unbewegliche Vermögen wird amtlich bewertet und zu diesem amtlichen Wert besteuert (Art. 52 Abs. 2 und 3 StG). Die Bewertungsgrundsätze sind im Gesetz verankert (Art. 54 ff. StG; vgl. NStP 29, 11; BVR 1977, 4 = NStP 30, 201; NStP 32, 176; BVR 1979, 60; NStP 33, 36; BVR 1979, 349; NStP 47, 29). Die Bewertung erfolgt (Art. 56 StG):

- für landwirtschaftliche Grundstücke und Gewerbe zum Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts,
- für Wald zum Ertragswert aufgrund des kapitalisierten nachhaltigen Ertrags,
- für Wasserkräfte zum Verkehrswert,
- für die übrigen Grundstücke aufgrund des Verkehrswertes unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert (vgl. NStP 37, 81; BVR 1984, 254 und 258; NStP 38, 161; BVR 1986, 18; BVR 1988, 303; NStP 46, 128; BVR 1993, 446 = NStP 47, 23; BVR 1994, 148 und 153; BVR 1996, 239; BVR 1999, 172; BVR 2000, 344; NStP 55, 5; NStP 57, 47, 95 und 159).

Die auf den 1. Januar 1999 in Kraft getretene allgemeine Neubewertung wurde noch gestützt auf das Dekret über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD) vom 22. Januar 1997 vorgenommen (vgl. BVR 1993, 442; NStP 48, 108 = BVR 1995, 447; NStP 49, 49; BVR 1995, 163; BVR 1996, 53 und 239; BVR 1997, 62 = NStP 50, 97; BVR 2000, 18; NStP 57, 37 und 47). Land in einer Bauzone wird verkehrswertorientiert unter Berücksichtigung des Erschliessungsgrades bewertet (BVR 1983, 363), wobei zahlreiche Ausnahmen gelten (Art. 58 StG). Entgegen den Weisungen der Steuerverwaltung, sind private Bauverbote bei der amtlichen Bewertung durch einen Abzug zu berücksichtigen (BVR 1994, 158). Für Grundstücke mit Baurechtsbelastung ist bei der amtlichen Bewertung auf den kapitalisierten Ertrag abzustellen (NStP 57, 95); Landwirtschaftlich genutztes Land in der Bauzone, das eigentumsrechtlich zu einem Landwirtschaftsbetrieb gehört, der als Ganzes verpachtet ist, ist zum Ertragswert zu bewerten (BVR 2004, 110), entscheidend ist also die Nutzung und nicht die Zonenzugehörigkeit (NStP 62, 4; BVR 2007, 314).

c) Schuldenabzug

Steuerpflichtige Personen können von ihrem Rohvermögen die nachgewiesenen Schulden abziehen (Art. 62 Abs. 1 StG; BVR 1979, 249 = NStP 32, 241; BVR 1989, 145; BVR 1991, 15). Der Kapitalwert wiederkehrender Leistungen (z.B. die Rentensamtschuld) gilt nicht als abziehbare Schuld. Bürgschaftsschulden dürfen abgezogen werden, soweit die Zahlungsunfähigkeit des Hauptschuldners feststeht (Art. 62 Abs. 2 bzw. 3 StG). Einkommenssteuerlich anerkannte Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rücklagen können ebenfalls abgezogen werden (Art. 63 StG).

d) Vermögenssteuertarif

Die Vermögenssteuer bemisst sich nach dem in Art. 65 StG vorgesehenen Progressionstarif. Unter Berücksichtigung der Kantons- und (durchschnittlichen) Gemeindesteueranlage betrug der Höchstsatz für die Vermögenssteuer vor dem Jahr 2009 etwa 7,5 Promille (also rund CHF 7'500 Vermögenssteuer pro Million Vermögen, Kanton und Gemeinde zusammengerechnet).

Mit Wirkung ab 2009 wurde der Tarif leicht gesenkt. Der Höchstsatz (Kanton und Gemeinde) beträgt seither noch rund 6 Promille. Zu beachten ist aber die sog. Vermögenssteuerbremse gemäss Art. 66 StG, wonach die Vermögenssteuer bei geringem Ertrag bis auf 2,4 Promille sinken kann (dazu unten lit. f).

Art. 64 StG sieht Sozialabzüge für den Ehepartner sowie für Kinder, für die bei der Einkommenssteuer ein Kinderabzug möglich ist, vor.

e) Vermögensnachbesteuerung

Für Land in der Bauzone, welches bisher zum Ertragswert bewertet worden ist (vgl. b)ee) hievon) und welches nun als Bauland veräussert wird, erfolgt eine Nachbesteuerung (Art. 58 Abs. 3 StG). Die Nachbesteuerung bezieht sich auf die Differenz zwischen dem Ertragswert und dem (verkehrswertorientierten) amtlichen Wert für Land in der Bauzone und ist auf 10 Jahre befristet (vgl. dazu die Verordnung über die Nachbesteuerung von ertragsbesteuertem Bauland vom 18. Oktober 2000 [NBV], BSG 661.312.60).

f) Höchstbelastung („Vermögenssteuerbremse“)

Die Vermögenssteuer beträgt höchstens 25 Prozent des Vermögensertrags, mindestens aber 2,4 Promille des steuerbaren Vermögens. Da der Wortlaut bisher nicht eindeutig war, wurde dieser per 2016 präzisiert. Die Begrenzung bezieht sich dabei auf die Kantons- und Gemeindesteuern und die Kirchensteuer. Diese Bestimmung führt in

der Praxis recht häufig zu einer Reduktion der Vermögenssteuer, insbesondere wenn bei Immobilien hohe Unterhaltskosten anfallen (diese reduzieren den Vermögensertrag) oder wenn sich massgebliche Aktienbeteiligungen (Familien-AG's) im Vermögen befinden und keine (oder nur geringe) Dividenden bezahlt werden. Eine Excel Tabelle zur Berechnung der Vermögenssteuerbegrenzung befindet sich auf der Webseite der Steuerverwaltung des Kantons Bern unter

http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/steuern_berechnen/steuerrechner/einkommens-und_vermoegenssteuer/vermoegenssteuerbremse.html

Art. 66 StG ist auch bei bloss teilweiser Steuerpflicht anwendbar (BVR 2006, 71). Mit Urteil vom 6. August 2014 (100.2013.24U) hat das Bernische Verwaltungsgericht präzisiert, dass für die Berechnung der Höchstgrenze bei teilweiser Steuerpflicht nicht nur die bernischen Steuerfaktoren herangezogen werden müssen, sondern auch die ausserkantonalen. Der seit 2016 geltende, neue Wortlaut trägt dem Rechnung.

4. Zeitliche Bemessung

a) Allgemeines

Seit 2001 gilt im bernischen Steuerrecht auch für natürliche Personen das System der einjährigen Gegenwartsbemessung. Steuerperiode und Bemessungsperiode decken sich damit, wogegen die Veranlagungsperiode der Steuerperiode folgt. Dasselbe System gilt für die direkte Bundessteuer (Art. 271 StG).

Entsprechend bestimmt Art. 67 Abs. 2 StG, dass als Steuerperiode das Kalenderjahr gilt. Dabei sind für die Sozialabzüge und die Tarife die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend (Art. 67 Abs. 3 StG).

Zur steuerlichen Behandlung von Ehegatten bei Heirat, Scheidung oder Tod vgl. 1.d)aa) bzw. von Kindern, die mündig werden, vgl. 1.d)bb) hievor.

b) Einkommenssteuer

Das steuerbare Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit bemisst sich nach den Einkünften der Steuerperiode, die sich mit dem Kalenderjahr deckt. Diese Regel gilt auch bei Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Massgebend ist das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse. Dabei ist grundsätzlich in jeder Steuerperiode, am Ende der selbstständigen Erwerbstätigkeit und am Ende der Steuerpflicht ein Geschäftsabschluss zu erstellen (Art. 70 StG).

Bei unterjähriger Steuerpflicht wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Es gibt m.a.W. für die Einkommensbemessung keine Umrech-

nungen auf ein Jahr mehr. Die Sozialabzüge werden in einem solchen Fall nur anteilmässig gewährt. Einzig für die Bestimmung des Steuersatzes werden die regelmässig fliessenden Einkünfte und die regelmässig anfallenden Aufwendungen auf ein Jahr umgerechnet; insoweit werden die Sozialabzüge voll angerechnet (Art. 71 Abs. 1 und 2 StG). Die für die Satzbestimmung vorzunehmende Umrechnung auf zwölf Monate erfolgt nach Massgabe der Dauer der Steuerpflicht und nicht etwa nach der Dauer der Einkommenserzielung.

Regelmässig fliessende Einkünfte bzw. Aufwendungen sind solche, die während eines ganzen Jahres und in mehr oder weniger gleichbleibenden Zeitabständen anfallen (z.B. laufendes Einkommen aus unselbstständiger oder selbstständiger Erwerbstätigkeit, Ersatzeinkünfte, Renten [sofern monatlich oder quartalsweise entrichtet], Liegenschaftsertrag aus Vermietung oder Eigennutzung). Demgegenüber stellen die Einkünfte, die während der Dauer der Steuerpflicht nur einmal zufließen oder grundsätzlich nur einmal anfallen, unregelmässige Einkünfte dar (z.B. Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, Treueprämien, Jahresgratifikation, Liquidationsgewinn, Dividende, Jahreszins von Obligationen und Sparguthaben).

c) Vermögenssteuer

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht. Das Geschäftsvermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres (Art. 72 StG). Die Vermögenssteuer wird gemäss Art. 73 StG nur anteilmässig erhoben

- bei unterjähriger Steuerpflicht,
- für das von Todes wegen anfallende Vermögen,
- bei Änderung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem anderen Kanton nach den bundesrechtlichen Doppelbesteuerungsregeln.

III. Steuern der juristischen Personen

„Die Steuern der juristischen Personen sind so zu bemessen, dass die Wettbewerbsfähigkeit gewahrt wird und die Sozialleistungen sowie die Anstrengungen zur Sicherung der Vollbeschäftigung berücksichtigt werden“ (Art. 104 Abs. 3 KV).

1. Steuerpflicht

a) Begriff der juristischen Personen

Als juristische Personen werden gemäss Art. 75 StG dieselben Rechtssubjekte besteuert wie nach Art. 49 DBG.

b) Steuerrechtliche Zugehörigkeit und Umfang der Steuerpflicht

Die Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 76 f. StG ist grundsätzlich gleich geregelt wie im DBG. Die Anknüpfung für grundpfändlich sichergestellte Forderungen und für Liegenschaftsvermittlung gilt nur im internationalen, nicht aber im interkantonalen Verhältnis (Art. 77 Abs. 2 StG).

Was den Umfang der Steuerpflicht anbetrifft, ist auf II.1.b) hievor zu verweisen.

Eine Besonderheit des bernischen Steuerrechts ist der „*unilaterale Betriebsstätten-Abzug*“ gemäss Art. 79 Abs. 2 StG. Wenn eine im Kanton Bern ansässige juristische Person mindestens 80% der Erträge im Ausland erzielt und mindestens 80% der Leistungserstellung im Ausland erbracht wird, unterstellt man die Existenz einer ausländischen Betriebsstätte (unabhängig von der dort tatsächlich vorhandenen Infrastruktur). Damit kommt es für die bernische Besteuerung zu einer nur teilweisen Besteuerung des Gewinns (soweit dieser dem hier ansässigen Hauptsitz zugerechnet wird).

c) Beginn und Ende der Steuerpflicht

Beginn und Ende der Steuerpflicht sind gleich geregelt wie im DBG (Art. 81 StG, Art. 54 DBG). Zusätzlich wird die Frage der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung innerhalb der Schweiz unter Hinweis auf Art. 22 StHG geregelt (Art. 81 Abs. 3 StG).

d) Besondere Verhältnisse

aa) Mithaftung

Die Fälle der solidarischen Mithaftung von Art. 82 StG stimmen (abgesehen vom Haftungsbetrag gemäss Abs. 3) mit Art. 55 DBG überein.

bb) Steuerbefreiung

Der Kreis der gemäss Art. 83 StG von der Steuerpflicht ausgenommenen juristischen Personen deckt sich grosso modo mit Art. 56 DBG (BVR 2008, 320 ff.; NStP 54, 10 = BVR 2001, 106; vgl. auch NStP 55, 58 = ASA 70, 294).

Zusätzlich sind die im Kanton Bern tätigen politischen Parteien steuerfrei (Art. 83 lit. m StG). Vereine und Stiftungen (sowie allenfalls weitere juristische Personen) mit gemeinnützigem oder öffentlichem Zweck sind nicht automatisch steuerbefreit. Sie müssen vielmehr ein Steuerbefreiungsgesuch einreichen und die Steuerbefreiung muss mittels Verfügung festgestellt werden. Im Gesuch ist detailliert darzulegen, dass alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Zur Steuerbefreiung von Kultusgemeinschaften wegen gemischten (kultischen und gemeinnützigen) Zwecken siehe BVR 2008, 326 ff., NStP 62, 31.

Das Bundesgericht hat in seiner Entscheid 2C_383/2010 entschieden, dass bei der Tätigkeit des Schweizerischen Verbandes für Pferdesport (SVPS) aufgrund der Unterstützung des Spitzensports und der Nachwuchsförderung durch den Bund die Erfüllung eines öffentlichen Zwecks angenommen werden kann. Da der Verband jedoch überwiegend aus privaten Mitteln finanziert, ein Erwerbs- bzw. Selbsthilfeszwecke verfolgt wird und damit die privaten Interessen der Mitglieder im Vordergrund stehen, entfällt eine Steuerbefreiung (NStP 64, 137).

Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden nicht besteuert, sofern sie höchstens CHF 20'000 betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesem Zweck gewidmet sind (Art. 94a StG). Diese Steuerfreigrenze kann unabhängig vom Rechtskleid der juristischen Person in Anspruch genommen werden. Wird dieser Betrag überschritten, so ist der gesamte Gewinn steuerbar.

cc) Steuererleichterung

Die Steuererleichterungen gemäss Art. 84 StG decken sich mit den für natürliche Personen zulässigen Privilegierungen (vgl. II.1.d)hh) hievore).

2. Gewinnsteuer

a) Allgemeines

Wie die direkte Bundessteuer, knüpft auch die bernische Staatssteuer für die Berechnung des Gewinnes der Kapitalgesellschaften und der ihnen gleichgestellten Genossenschaften an die kaufmännische Erfolgsrechnung des steuerpflichtigen Unternehmens an. Art. 85 Abs. 2 lit. a StG bestimmt, dass für die Bemessung des steuerbaren Gewinnes in erster Linie in Betracht fällt *"der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres"* (sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, NStP 61, 144; zuletzt BVR 2008, 181 ff.).

Verstösst allerdings eine Handelsbilanz gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften, muss sie zuerst berichtigt werden (BVR 1991, 22). Davon sind die Bilanzänderungen zu unterscheiden (BVR 1996, 389). Die Erfolgsrechnung wird in der Regel nicht den im abgelaufenen Geschäftsjahr tatsächlich erzielten, sondern einen gewillkürten Gewinn ausweisen. Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist aber grundsätzlich der von der Unternehmung tatsächlich erzielte Periodengewinn massgebend. Deshalb gelten nach Art. 85 Abs. 2 lit. b StG *"alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden"*, als Gewinnbestandteile. Art. 85 Abs. 2 lit. b StG nennt als Beispiele:

- die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens;
- geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rücklagen;
- Einlagen in die Reserven;
- Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen;
- offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

Weitere Gewinnbestandteile sind die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne. Der Liquidation ist die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt (Art. 85 Abs. 2 lit. c StG). Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken werden nur bis zur Höhe der Anlagekosten dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet (Art. 85 Abs. 3 StG).

Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören gemäss Art. 90 StG u.a.

- die direkten Steuern (nicht aber Steuerbussen),

- die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen (vgl. dazu Art. 10 der Verordnung über den geschäftsmässig begründeten Aufwand [VgA] vom 18. Oktober 2000, BSG 661.312.58; BVR 1983, 97; BVR 1985, 97, 102 und 107),
- die freiwilligen Leistungen von Geld und anderen Vermögenswerten bis zu einem bestimmten Maximum
- Rabatte, Skonti, etc., die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung des eigenen Personals, einschliesslich der Umschulungskosten

b) Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen

Wie im Bundessteuerrecht berühren auch im bernischen Steuerrecht die Kapitaleinlagen die Gewinn- und Verlustrechnung der Unternehmung nicht (Art. 87 StG). Entsprechendes gilt für die Kapitalentnahmen. Dagegen spielen auch im bernischen Steuerrecht die verdeckten Gewinnausschüttungen eine grosse Rolle (MbVR 67/1969, 144; vgl. dazu aber NStP 23, 131 = BGE 95 I 1974 betreffend die direkte Bundessteuer; MbVR 68/1970, 459 und 463; MbVR 69/1971, 137; MbVR 71/1973, 430; MbVR 72/1974, 227; NStP 27, 45; NStP 30, 173; BVR 1982, 304 und 442; BVR 1990, 194; BVR 1992, 298 = NStP 46, 3; BVR 1995, 197 und 437; BVR 1997, 11, BVR 2006, 165).

Werden Leistungen, die dem Drittvergleich nicht standhalten, unter Schwester-gesellschaften erbracht, so erfolgt der Leistungsfluss über die Aktionäre (sog. Dreieckstheorie, vgl. NStP 51, 19).

c) Aktivierung

aa) Einnahmen

Die Einnahmen der Unternehmung rühren zur Hauptsache aus der betrieblichen Leistungserstellung her. Es sind dies Einnahmen aus dem Verkauf von Handelswaren, aus der Lieferung von produzierten Fabrikaten sowie aus Dienstleistungen.

Neben den Einnahmen aus Leistungserstellung sind die Einnahmen zu erwähnen, die die Unternehmung daraus erzielt, dass sie Geschäftsvermögen Dritten gegen Entgelt zur Nutzung überlässt.

Wirtschaftlich und damit auch steuerrechtlich ist nicht die Einnahme, sondern die Entstehung des Anspruchs auf die Einnahme erfolgswirksam. Dies gilt nicht nur für die Ansprüche auf den Kaufpreis, auf das Honorar oder auf eine Entschädigung aus Handels-, Fabrikations- oder Dienstleistungsgeschäften, sondern auch für die Einkünfte aus Vermögen (MbVR 55/1957, 348).

Wie bereits erwähnt, bilden die Kapital- und Aufwertungsgewinne auf dem Geschäftsvermögen Bestandteile des steuerbaren Gewinnes, sofern es sich nicht um Wertzuwachsgewinne auf Geschäftsliegenschaften handelt. Diese unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 85 Abs. 3 bzw. Art. 126 ff. StG).

bb) Umstrukturierungen

Die Steuerfolgen von Umstrukturierungen wurden durch das Fusionsgesetz (FusG) auf Bundesebene mit Wirkung ab 1.1.2004 umfassend geregelt. Art. 88 StG wurde den bundesrechtlichen Vorgaben angepasst und weist im Grundsatz die gleiche Systematik auf wie das DBG. Die bernische Steuerverwaltung hat - basierend auf dem Kreisschreiben der ESTV - eine ausführliche (193 Seiten umfassende) Praxisfestlegung publiziert. Sie ist auf der Webseite der kantonalen Steuerverwaltung zu finden unter „Taxinfo“ (mit Suchbegriff Umstrukturierungen).

Im bernischen Steuerrecht ist gemäss Art. 88 StG – wie im Bundessteuerrecht – Steuerneutralität vorgesehen:

- bei Umwandlung in eine Personenunternehmung oder eine andere juristische Person; dabei wird nicht verlangt, dass die Beteiligungsverhältnisse *"im Wesentlichen gleichbleiben"*;
- bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;
- bei Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (vgl. *Sperrfrist* von 5 Jahren in Art. 88 Abs. 2 StG).

Über stille Reserven, welche im Rahmen einer Umstrukturierung (Art. 88 Abs. 1 StG) oder einer Vermögensübertragung (Art. 88 Abs. 3 StG) in eine Holdinggesellschaft oder Domizilgesellschaft überführt werden, wird nach Art. 88 Abs. 5 StG steuerlich abgerechnet. Davon ausgenommen sind stille Reserven auf Beteiligungen (Art. 96 StG) und auf Liegenschaften.

Im Wesentlichen sind die kantonalen Umstrukturierungsnormen noch ergänzt durch den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art. 133 Abs. 1 lit. b StG). Weitere Besonderheiten ergeben sich, wenn stille Reserven infolge eines Status-

wechsels durch eine Umstrukturierung später nicht mehr besteuert werden könnten (z.B. durch Erlangung des Holdingprivilegs).

bb) Ausgaben

Ausgaben, denen keine Vermögenswerte gegenüberstehen, sind echte Vermögensabgänge und somit steuerrechtlich geschäftsmässig begründete Unkosten. Eine Ausnahme gilt für die Aktivierungswahlrechte.

Ausgaben, denen ein Vermögenswert gegenübersteht, müssen handelsrechtlich aktiviert d.h. als Aktiven in die Bilanz aufgenommen werden (NStP 32, 197). Es handelt sich dabei um die Anschaffungen von Vermögensgegenständen im Sinne von Art. 85 Abs. 2 lit. b Ziffer 1 StG. Diese Vermögensgegenstände sind zu ihrem Ausgabenwert, d.h. zum Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert, in die Buchhaltung aufzunehmen. Alle übrigen Ausgaben sind Verwaltungskosten und damit geschäftsmässig begründete Unkosten im Sinne des Steuerrechts (MbVR 67/1969, 144; dazu aber BGE 95 I 174 = NStP 23, 131 betreffend die direkte Bundessteuer; MbVR 68/1970, 463; MbVR 71/1973, 430; MbVR 72/1974, 227; NStP 32, 197; BVR 1999, 275 = NStP 52, 121).

Ausgaben, die zur Wertvermehrung von bereits zum Geschäftsvermögen gehörenden Vermögensgegenständen führen, sind keine geschäftsmässig begründeten Unkosten und müssen aktiviert werden (Art. 85 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 StG). Sind die Ausgaben dagegen nur werterhaltend, so können sie sofort als Unkosten abgerechnet werden (vgl. auch Art. 8 Abs. 3 VgA).

d) Passivierung

Passiven sind zu bilden, wenn der Unternehmung im Zeitpunkt, für den sie diese Abschlussrechnungen erstellt, eine Verpflichtung obliegt, die zu einer Ausgabe führen wird. Diese Verbindlichkeiten sind erfolgswirksam, wenn ihnen keine entsprechenden Vermögenszugänge unmittelbar gegenüberstehen. Wichtigster Anwendungsfall sind die Rückstellungen (Art. 92 StG).

e) Bewertung der Aktiven und Passiven

aa) Wertzunahmen

Eine Wertzunahme auf Aktiven liegt vor, wenn der wirkliche Wert eines Vermögensgegenstandes am Ende des Geschäftsjahres über seinen – zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten – Buchwert gestiegen ist. Dieser Wertzuwachs

als solcher kann steuerrechtlich nicht als Gewinn erfasst werden. Er führt aber zur Entstehung von stillen Reserven. Stille Reserven werden steuerrechtlich erst dann erfasst, wenn sie realisiert werden. Dasselbe gilt für stille Reserven, die dadurch entstehen, dass mit Zustimmung der Veranlagungsbehörden Aktiven zu stark abgeschrieben werden. Stille Reserven werden steuerrechtlich realisiert, wenn sie buchmässig aufgelöst werden (buchmässige Realisierung) oder wenn die Vermögensgegenstände, auf denen stille Reserven vorhanden sind, veräussert (echte Realisierung) oder anderweitig verwertet (steuersystematische Realisierung) werden.

Im Unterschied zum Bundessteuerrecht beruht Art. 89 StG (Ersatzbeschaffung) nicht auf der Ersatzbeschaffungs-, sondern auf der Reinvestitionstheorie, weil die „*gleiche Funktion*“ des Ersatzobjektes nicht verlangt wird (vgl. dazu Art. 24 Abs. 4 StHG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 4 StHG).

Für das bernische Steuerrecht muss beachtet werden, dass Kapitalgewinne auf Geschäftsliegenschaften, soweit sie nicht auf früher vorgenommenen Abschreibungen beruhen, nicht der Gewinn-, sondern der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (Art. 85 Abs. 3 bzw. Art. 126 ff. StG). Zur Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen nach Art. 670 OR vgl. die Mitteilung der KStV vom Juni 1995, NStP 49, 75.

bb) Geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Rückstellungen

aaa) Abschreibungen

Zum steuerbaren Gewinn gehören gemäss Art. 85 Abs. 2 lit. b Ziffer 2 StG u.a. auch die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen. Geschäftsmässig begründete Abschreibungen sind demgegenüber zulässig und durch eine geordnete Buchhaltung oder in besonderen Abschreibungstabellen nachzuweisen (Art. 91 Abs. 1 StG; NStP 45, 104; BVR 1991, 485). Fehlt eine Buchhaltung, wird die erfahrungsgemässe Wertverminderung berücksichtigt (Art. 91 Abs. 1 Satz 2 StG).

Der Regierungsrat hat am 18. Oktober 2000 eine Abschreibungsverordnung (AbV; BSG [661.312.59](#)) erlassen, welche seit dem 1. Januar 2001 gilt. Die Verordnung hält sich grosso modo an die Richtlinien der Eidg. Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer (ASA 63, 632).

Folgende Besonderheiten der bernischen Steuerpraxis sind aber zu beachten:

- Bei Neu- und Erweiterungsbauten von gewerblichen Gebäuden erhöht sich der Abschreibungssatz im Jahre der Fertigstellung und in den drei folgenden Jahren auf das Doppelte (Art. 4 Abs. 2 AbV);
- Neu angeschaffte Wirtschaftsgüter des mobilen Sachanlagevermögens dürfen u. U. sofort abgeschrieben werden (*Sofortabschreibungen*, Art. 13 AbV);
- Nachholungen von Abschreibungen sind zulässig für die fünf der ordentlichen Bemessungsperiode vorangegangenen Jahre, sofern in jenen Jahren wegen

schlechten Geschäftsganges nicht oder nur ungenügend beschrieben werden konnte, während sie für die direkte Bundessteuer zeitlich unbeschränkt möglich sind (Art. 14 AbV);

- Auf den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auf den niedrigeren ortsüblichen Marktwerten des Warenlagers werden 35 Prozent (direkte Bundessteuer: 33 1/3 %) als Wertberichtigung zugelassen (Art. 17 Abs. 2 AbV);
- Banken und Sparkassen dürfen auf ihrem Wertschriftenbestand eine Wertberichtigung von 12 Prozent auf dem Kurswert oder auf dem Verkehrswert bilden (Art. 18 Abs. 1 AbV).

Rechtsprechung zu den Abschreibungen: NStP 23, 97 und 189; MbVR 68/1970, 448; MbVR 71/1973, 421; MbVR 72/1974, 43 = NStP 28, 48; BVR 1981, 463.

bbb) Rückstellungen / Rücklagen

Auch für die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen wird verlangt, dass sie geschäftsmässig begründet sind. Art. 92 StG listet die wichtigsten Beispiele auf. Wertberichtigungen für drohende Verluste auf bestrittenen oder gefährdeten Forderungen und Rechten dürfen im Ausmass der am Bilanzstichtag bestehenden Verlustwahrscheinlichkeit vorgenommen werden (Art. 92 Abs. 1 lit. b und c StG; NStP 32, 174; BVR 1997, 209; zum Delkredere "*Rückstellung*" vgl. NStP 49, 35 = BVR 1995, 389 und Praxisfestlegung vom März 1995, NStP 49, 41). In der unter aaa) hievori zitierten Verordnung hat der Regierungsrat die Voraussetzungen und das Mass von Rücklagen für wissenschaftliche und technische Forschungszwecke festgelegt. Danach dürfen geschäftliche Betriebe unter gewissen Voraussetzungen steuerfreie Rücklagen für Forschungszwecke bilden, jedoch pro Jahr höchstens bis zu 10 Prozent des steuerlich massgebenden Reingewinnes (Art. 20 AbV). Daneben können für mutmassliche Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen sowie für Umweltschutzmassnahmen steuerfreie Rücklagen bis zu 20 Prozent des steuerlich massgebenden Reingewinnes gebildet werden (Art. 21 AbV). Für die Bundessteuer werden derartige Rücklagen nur in Sonderfällen zugelassen.

cc) Verluste

Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden (sog. *Verlustvortrag*), soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 93 Abs. 1 StG = Art. 67 DBG; BVR 1981, 49; BVR 1987, 7; BVR 1988, 49 und 55; NStP 46, 81; BVR 1994, 205). Ein *Verlustrücktrag* (Anrechnung von Verlusten auf vergangene Steuerjahre) ist im Gegensatz zu gewissen ausländischen Steuerordnungen nicht möglich.

Verluste aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken werden aber nur soweit in Rechnung gestellt, als eine Verrechnung mit Grundstücksgewinnen nicht möglich ist (Art. 93 Abs. 4 StG; vgl. auch NStP 43, 121).

dd) Arbeitsbeschaffungsreserven

Am 1. Januar 1990 ist das Gesetz vom 7. November 1989 über die steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRG, [BSG 836.13](#)) in Kraft getreten (vgl. NStP 44, 17). Danach konnten Unternehmen mit mindestens 10 Arbeitnehmern jährliche Arbeitsbeschaffungsreserven zulasten der Erfolgsrechnung bilden. Die Einlage durfte allerdings pro Jahr höchstens 15 % der Bemessungsgrundlage, die nicht mit dem steuerbaren Gewinn identisch ist, betragen.

Insgesamt durfte die Arbeitsbeschaffungsreserve höchstens 20 % (ev. 30 %) der jährlichen AHV-Lohnsumme ausmachen (Art. 3 Abs. 2 ABRG; vgl. die Verordnung über die steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven vom 28. März 1990, [BSG 836.131.1](#), vgl. NStP 44, 65).

Seit dem 01.07.2008 dürfen gemäss Art. 14a Abs. 1 ABRG keine Arbeitsbeschaffungsreserven mehr gebildet werden, da dies das Bundesrecht nicht mehr zulässt.

ee) Gewinne von Vereinen, Stiftungen und kollektiven Kapitalanlagen

Art. 94 StG entspricht weitgehend dem DBG. Vereine können aus ausserordentlichen Einkünften (Vereinslotto, Musiktag, etc.) Rücklagen für bevorstehende Ausgaben (Ankauf von Sportgeräten, Neu-Uniformierung) bilden.

Ausnahme: Gemäss Art. Art. 94a StG werden Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert, sofern sie höchstens 20'000 Franken betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind.

f) Steuerberechnung

Der Gewinnsteuertarif von Art. 95 StG mit drei Teilmengen führt zu einer annähernd proportionalen Besteuerung (das DBG kennt eine proportionale Besteuerung). Die erste Teilmenge soll die wirtschaftliche Doppelbelastung mildern. Die Teilmengen sind im Übrigen gewinn- und nicht mehr renditeabhängig.

Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen unterliegen demgegenüber einem proportionalen Tarif von 2% des Reingewinns (Art. 100 Abs. 1 StG), wobei Gewinne unter CHF 20'000 nicht besteuert werden (Art. 100 Abs. 2 StG/ Art. 94a StG).

Die Gewinnsteuer der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz wird nach dem Tarif für Kapitalgesellschaften berechnet (Art. 101 StG).

g) Sondertatbestände für die Steuerberechnung der juristischen Personen

aa) Beschränkt (teilweise) steuerpflichtige juristische Personen

Bestand und Umfang der Steuerpflicht juristischer Personen, die im Kanton Bern gemäss Art. 77 StG beschränkt (teilweise) steuerpflichtig sind, richtet sich für die in anderen Kantonen domizilierten Gesellschaften nach den vom Bundesgericht entwickelten Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung und für ausländische Gesellschaften nach den Abkommen über die Doppelbesteuerung (Art. 79 Abs. 3 und 4 StG).

Was die interkantonale Steuerauscheidung anbelangt, vgl. Ziff. II.2.e) bb) hievor.

Sie entrichten die Steuern zum Satze, der dem in der Schweiz erzielten Gewinn bzw. hier investierten Kapital entspricht (Art. 80 Abs. 2 StG).

bb) Im Kanton domizilierte juristische Personen mit ausserkantonalen oder ausländischen Grundstücken und Betriebsstätten

Im interkantonalen Verhältnis gelten die bereits besprochenen Ausscheidungsregeln für interkantonale Unternehmungen (allenfalls Praecipuum für Bern). Im internationalen Verhältnis gilt das für die natürlichen Personen Gesagte (vgl. Ziff. II.2.e) bb) hievor).

cc) Liquidation von Immobiliengesellschaften

Vgl. noch Art. 224 aStG (dazu die Praxisfestlegung vom Dezember 1998, NStP 52, 173) und nunmehr Art. 281 StG. Die sog. „privilegierte Liquidation“ ist seit 31.12.2003 (Art. 207 DBG) nicht mehr möglich.

dd) Steuerermässigung bei Beteiligungen (Beteiligungsabzug)

Seit dem 1.1.2011 ermässigt sich gemäss Art. 96 StG der auf dem Gewinn geschuldete Steuerbetrag im Verhältnis des Nettoertrages aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, wenn diese am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften mit mindestens 10 Prozent beteiligt sind oder wenn sie eine Beteiligung an solchem Kapital mit einem Verkehrswert von mindestens einer Million Franken halten.

In Art. 97 StG wird der Begriff des "*Nettoertrages aus Beteiligungen*" konkretisiert. Dieser entspricht grosso modo demjenigen der direkten Bundessteuer (Art. 70 DBG).

ee) Holding- und Domizilgesellschaften

Der Kanton Bern sieht für sogenannte Holdinggesellschaften und Domizilgesellschaften – im Unterschied zum DBG – Sonderregelungen vor. Diese Sonderregeln sollen im Rahmen der anstehenden Unternehmenssteuerreform (auf Druck der EU) abgeschafft werden.

aaa) Holdinggesellschaften (Art. 98 StG)

Die im Kanton Bern domizilierten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche hauptsächlich die Beteiligung an anderen Unternehmungen – d.h. an anderen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – bezwecken, unterliegen einer Sonderordnung, sofern die Beteiligungen oder die Erträge daraus längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Diese sog. „*reinen*“ Holdinggesellschaften entrichten KEINE Gewinnsteuer, und nur eine reduzierte Kapitalsteuer (Art. 106 Abs. 3 StG). Von dieser Regel werden folgende Ausnahmen gemacht: Erträge bernischer Grundstücke werden stets und bei der Umstrukturierung nicht erfasste stille Reserven werden im Falle der Realisierung innert zehn Jahren mit der Gewinnsteuer besteuert (Art. 98 Abs. 2 und 3 StG).

Die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und der Liegenschaftssteuer der Gemeinden bleibt vorbehalten (Art. 98 Abs. 4 StG).

Auf Gesellschaften, die bisher zum Tarif nach Art. 95 StG besteuert worden sind und neu die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach der vorliegenden Bestimmung erfüllen, findet Art. 88 Abs. 5 StG sinngemäss Anwendung (Art. 98 Abs. 5 StG).

bbb) Domizilgesellschaften (Art. 99 StG)

Das sind Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die wirtschaftlich vom Ausland abhängen und in der Schweiz nur eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben. Es handelt sich regelmässig um Tochter- oder Schwester-gesellschaften von ausländischen Unternehmungen, die über diese bernischen Gesellschaften Geschäfte abwickeln, die tatsächlich und wirtschaftlich diese Unternehmen gar nicht berühren. Die Domizilgesellschaften entrichten die Gewinnsteuer auf einer „*besonderen Bemessungsgrundlage*“ (Art. 99 Abs. 1 StG). Dazu entrichten sie eine besondere Kapitalsteuer (Art. 106 Abs. 3 StG).

Auch gemischte Domizilgesellschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen ist, werden entsprechend steuerlich privilegiert (Art. 99 Abs. 2 StG).

3. Kapitalsteuer

Im Gegensatz zum Bundessteuerrecht, wo die Kapitalsteuer im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 abgeschafft wurde (in Kraft seit 1. Januar 1998), haben die Kantone weiterhin Kapitalsteuern zu erheben (Art. 29 ff. StHG).

Seit Anfang 2011 wird die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet. In den Fällen, in denen eine Gewinnsteuer geschuldet ist, verringert sich die Kapitalsteuer im Umfang der Gewinnsteuer. Wenn die Gewinnsteuer die Kapitalsteuer übersteigt, reduziert sich die Kapitalsteuer auf Null. Im Ergebnis wird die Kapitalsteuer damit zu einer Mindeststeuer. Bei Holding- und Domizilgesellschaften findet keine Anrechnung der Gewinnsteuer statt (Art. 106 Abs. 4 StG).

a) Steuerobjekt

Gegenstand der Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und der Genossenschaften ist das Eigenkapital, d.h. der einbezahlte Teil des im Handelsregister eingetragenen Grundkapitals sowie die offenen und die als Gewinn versteuerten stillen Reserven (Art. 102 StG). Nebst dem offen ausgewiesenen Eigenkapital wird unter gewissen Voraussetzungen auch ein sogenannt verdecktes Eigenkapital bei ungewöhnlicher Finanzierung aufgerechnet. Die Regelung von Art. 103 StG deckt sich mit der bisherigen Praxis (MbVR 70/1972, 416 = NStP 26, 123; NStP 27, 7; NStP 30, 114; NStP 33, 115; NStP 37, 77; BVR 1986, 371; BVR 1995, 494).

Befindet sich eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft am Ende einer Steuerperiode in Liquidation, wird die Kapitalsteuer, wenn das Reinvermögen kleiner ist als das steuerbare Eigenkapital, auf dem Reinvermögen erhoben (Art. 104 StG).

Nach Art. 105 Abs. 1 StG gilt als steuerbares Eigenkapital der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen das Reinvermögen, wie es nach den Bestimmungen für das Geschäftsvermögen der natürlichen Personen berechnet wird. Das Gleiche gilt für den direkten Grundbesitz bei kollektiven Kapitalanlagen (Art. 105 Abs. 2 StG).

b) Steuerberechnung

Die bernische Kapitalsteuer ist proportional ausgestaltet (0.3 Promille; vgl. Art. 106 Abs. 1 StG). Zu beachten gilt es, dass seit dem 1.1.2011 die Besteuerung der Vereine,

Stiftungen und übrigen juristischen Personen erst bei einem Eigenkapital von CHF 77'000 einsetzt (Art. 106 Abs. 2 StG). Für Holding- und Domizilgesellschaften ist sogar ein degressiver Tarif vorgesehen (Art. 106 Abs. 3 StG).

4. Zeitliche Bemessung

a) Allgemeines

Die juristischen Personen werden weiterhin wie im DBG nach dem System der einjährigen Gegenwartsbemessung veranlagt. Als Steuerjahr gilt das Geschäftsjahr jeder einzelnen juristischen Person, selbst wenn dieses nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (Art. 107 StG entspricht Art. 79 DBG). Mit Ausnahme des Gründungsjahres muss in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden. Ein Geschäftsabschluss ist zudem bei Verlegung des Sitzes in einen anderen Kanton sowie bei Abschluss der Liquidation erforderlich (Art. 107 Abs. 3 StG).

b) Gewinn

Der steuerbare Reingewinn bemisst sich nach dem Ergebnis der Steuerperiode (Art. 108 Abs. 1 StG). Bei Auflösung der juristischen Person sowie bei Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, etc. ins Ausland werden die aus nicht versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven zusammen mit dem Reingewinn des letzten Geschäftsjahres besteuert (Art. 108 Abs. 2 StG = Art. 80 Abs. 2 DBG). Ordentliche und ausserordentliche Gewinne und Verluste werden auch bei Beginn bzw. Ende der Steuerpflicht sowie bei jedem über- oder unterjährigem Geschäftsabschluss in ihrem tatsächlichen Umfang, d.h. ohne Umrechnung auf 12 Monate, zusammengerechnet. Für die Satzbestimmung sind die ordentlichen Gewinne und Aufwendungen auf 12 Monate umzurechnen, nicht aber ausserordentliche Gewinne und Aufwendungen sowie verrechenbare Verluste (Art. 108 Abs. 3 StG).

c) Kapital

Das steuerbare Eigenkapital bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode. Massgeblich für die Steuerbemessung ist das Eigenkapital am Bilanzstichtag des jeweiligen Geschäftsabschlusses nach Gewinnverwendung (Art. 109 StG). Im Fall von über- oder unterjährigem Geschäftsabschlüssen bestimmt sich die Höhe der Kapitalsteuer nach der Dauer des Geschäftsjahres (Art. 109 Abs. 2 StG). Gemäss Art. 110 StG sind die am Ende der Steuerperiode geltenden Einheitsansätze und Steueranlagen anwendbar.

IV. Quellensteuer für natürliche und juristische Personen

1. Allgemeines

Mit der Gesetzesrevision 1995 ist die Quellensteuer ins Steuergesetz aufgenommen worden. Dadurch ist einerseits das Dekret betreffend die Besteuerung der ausländischen Arbeitnehmer vom 16. Mai 1967 und 17. September 1992 aufgehoben und andererseits eine inhaltliche und verfahrensmässige Anpassung an die neuen bundesrechtlichen Vorschriften vollzogen worden (vgl. die Quellensteuerverordnung [QSV] vom 18. Oktober 2000, BSG [661.711.1](#)).

2. Natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern

Quellensteuerpflichtig sind ausländische Arbeitnehmer mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern, die

- weder im Besitz einer fremdenpolizeilichen Niederlassungsbewilligung sind (Art. 112 Abs. 1 StG; vgl. Art. 83 Abs. 1 DBG),
- noch mit einem Ehegatten, der das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben (Art. 112 Abs. 2 StG; vgl. Art. 83 Abs. 2 DBG).

Zum Steuerabzug an der Quelle sind aber bloss jene Arbeitgeber und Versicherungseinrichtungen verpflichtet, deren Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Bern liegt.

Steuerbar sind sämtliche Einkünfte aus Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Entschädigungen für Sonderleistungen. Explizit aufgezählt werden Provisionen, Kinder- und Familienzulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen sowie Ersatzeinkünfte aus Kranken-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung (Art. 113 Abs. 2 StG = Art. 84 Abs. 2 DBG).

Die Quellensteuer wird auf den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 113 Abs. 1 StG). Gewisse organische und anorganische Abzüge sowie Freibeträge werden in den sog. Steuertabellen pauschal berücksichtigt (Art. 114 Abs. 2 StG). Vermögen und Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterliegt, werden im ordentlichen Verfahren veranlagt. Dazu wird eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt, wenn:

- zusätzliche Abzüge geltend gemacht werden,
- die Bruttoeinkünfte pro Jahr einen bestimmten Betrag übersteigen (Art. 115 StG).

In einem Verwaltungsgerichtsurteil vom 28. Dezember 2009 wurde festgehalten, dass Mitarbeitenden eines Restaurationsbetriebes, welche Mahlzeiten mit einem Rabatt beziehen können, keine geldwerten Vorteile erwachsen, wenn der Preis nicht unter dem Marktwert der Verpflegungsleistung liegt (VGE 100.2009.16/166 vom 28. Dezember 2009; vgl. BVR 2010; 224 ff.).

Das Bundesparlament hat am 17. Juni 2005 das Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BG gegen Schwarzarbeit [BGSA], [SR 822.41](#)) verabschiedet. Das BGSA räumt seither den Arbeitgebern unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit ein, für Arbeitnehmende mit geringfügiger Erwerbstätigkeit die AHV, IV, EO, ALV, die Familienzulagen in der Landwirtschaft, die UV sowie die Steuern in einem vereinfachten Verfahren mit einer einzigen Stelle, der AHV-Ausgleichskasse, abzurechnen. Dies geht aber nur, wenn die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden (Art. 2 lit. c BGSA). Die steuerlichen Bestimmungen hierzu finden sich in Art. 37a DBG, in Art. 11 Abs. 4 sowie in Art. 32 Abs. 1 StHG. Im Rahmen der Steuergesetzrevision 2008 übernahm der neu eingefügte Art. 115a StG die Regelung von Art. 11 Abs. 4 Satz 1 und 2 StHG: Der Steuerabzug beim vereinfachten Abrechnungsverfahren wird durch den Arbeitgeber vorgenommen, mithin wird eine Quellensteuer erhoben. Dabei wird mit einem festen Steuersatz von 4,5 Prozent die Einkommenssteuer von Kanton und Gemeinde abgedeckt (Art. 115a Abs. 2 StG). Eine Quellensteuer nach Art. 112 StG dagegen muss nicht mehr abgerechnet werden. Mit dem festen Steuersatz wird zugleich die Kirchensteuer abgegolten (vgl. Verweis in Art. 1 Abs. 1 Kirchensteuergesetz, [KStG], [BSG 415.0](#)).

3. Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Quellensteuerpflichtig sind:

- Personen, die im Kanton Bern in unselbstständiger Stellung erwerbstätig sind, ohne jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt zu begründen, wie beispielsweise Grenzgänger und Wochenaufenthalter (Art. 116 StG = Art. 91 DBG). Sie entrichten für ihr Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach den Artikeln 112 bis 114 StG.
- Seit dem 1.1.2011 können Personen, die gestützt auf Art. 116 Abs. 1 StG quellenbesteuert werden, gemäss Art. 116 Abs. 2 StG besondere, in den Steuertabellen nicht berücksichtigte gesetzliche Abzüge geltend machen.

- Die kantonale Steuerverwaltung nimmt dann eine sogenannte Tarifkorrektur vor. Die an der Quelle abgezogenen Steuern werden ohne Vergütung eines Zinses angerechnet. Zu wenig bezogene Steuern werden zinslos nachgefordert, zu viel bezogene Steuern zinslos zurückerstattet (vgl. Art. 116 Abs. 2 und 3 StG).
- im Ausland wohnhafte Künstler (Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler), Musiker, Artisten sowie Sportler und Referenten für Einkünfte aus ihrer im Kanton Bern ausgeübten persönlichen Tätigkeit und weiteren damit verbundenen Entschädigungen. Das gleiche gilt für Einkünfte und Entschädigungen, die nicht diesen Personen, sondern Drittpersonen zufließen, welche deren Tätigkeit organisiert haben (Art. 117 StG = Art. 92 Abs. 1 DBG).
- im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton Bern. Sie entrichten die Quellensteuer auf den ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgeldern, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen (Art. 118 Abs. 1 StG = Art. 93 Abs. 1 DBG). Das gleiche gilt für Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von ausländischen Unternehmungen, welche im Kanton Bern Betriebsstätten unterhalten (Art. 118 Abs. 2 StG = Art. 93 Abs. 2 DBG),
- im Ausland wohnhafte Gläubiger oder Nutzniesser von im Kanton Bern grundpfandrechtlich gesicherten Forderungen. Sie entrichten die Quellensteuer auf den ihnen ausgerichteten Zinsen (Art. 119 StG = Art. 94 DBG),
- im Ausland wohnhafte Empfänger von Leistungen aus früherem öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis von bernischen Arbeitgebern oder Vorsorgeeinrichtungen (Art. 120 StG = Art. 95 DBG; NStP 51, 149, vgl. aber VGE 100.2014.12/13 in BVR 2017/2, S. 51 ff..
- im Ausland wohnhafte Empfänger von Leistungen aus privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder der gebundenen Vorsorge mit Sitz im Kanton Bern (Art. 121 StG = Art. 96 DBG),
- im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer bei internationalen Transporten für Lohn oder andere Vergütungen von bernischen Arbeitgebern (Art. 122 StG = Art. 97 DBG).

Den im Ausland wohnhaften natürlichen Personen sind die juristischen Personen ohne Sitz, tatsächliche Verwaltung oder Betriebsstätten in der Schweiz gleichgestellt (Art. 123 StG).

V. Grundstückgewinnsteuer

1. Allgemeines

Nach bernischem Steuerrecht sind Wertzuwachsgerinne auf Privatvermögen zum Teil steuerbar. Das System der bernischen Wertzuwachsgerinnbesteuerung ist wie folgt geordnet:

- Wertzuwachsgerinne auf Grundstücken unterliegen grundsätzlich immer – d.h. unbekümmert darum, ob sie zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen gehören – der besonderen Grundstückgewinnsteuer.

Der Kanton Bern kennt bei der Grundstückgewinnbesteuerung das sog. monistische System, im Gegensatz zu jenen Kantonen, die nur Gewinne auf Privatvermögen der Grundstückgewinnsteuer, solche auf Geschäftsvermögen dagegen der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterwerfen (sog. dualistisches System). Nur der auf Abschreibungen zurückgehende Teil der auf Geschäftsliegenschaften erzielten Kapitalgewinne ist der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt. Dieser letzteren Steuer unterliegen auch Gewinne auf Grundstücken, mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufes handelt, sofern sie an ihnen wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von wenigstens 25 Prozent des Erwerbspreises ausgeführt hat (Art. 129 Abs. 1 lit. a unter Hinweis auf Art. 21 Abs. 4 bzw. Art. 85 Abs. 4 StG; BVR 2008, 490 ff.; NStP 65, 9).

- Wertzuwachsgerinne auf anderen Gegenständen des Privatvermögens (inklusive Wertpapiere) sind steuerfrei (Art. 29 Bst. k StG).

2. Subjekt der Grundstückgewinnsteuer

Für Grundstückgewinne ist gemäss Art. 126 StG steuerpflichtig, wer:

- ein Grundstück oder eine Wasserkraft im Kanton Bern veräussert (lit. a),
- ein Recht daran einräumt oder veräussert (lit. b),
- an einem Grundstückgewinn beteiligt ist (lit. c),
- ein ausserkantonaies Ersatzobjekt veräussert, das beim Erwerb zu einem Steuerzuschub führte (lit. d). Diese Bestimmung ist aufgrund von BGer 2C.337/2012 nicht mehr anwendbar.

Veräusserer ist, wer als Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist (MbVR 70/1972, 418; BVR 1976, 355). Dies gilt auch dann, wenn der Gewinn gemäss Vereinbarung einem Dritten zukommt (MbVR 71/1973, 433 = NStP 27, 99; NStP 28, 3; NStP 31,

71; NStP 37, 22; NStP 40, 166; NStP 50, 136) und dieser die Steuerpflicht für den Gewinn übernimmt (MbVR 56/1958, 101 = NStP 11, 217; zur Berechnung der Steuer in einem solchen Fall: MbVR 65/1967, 447 = NStP 21, 186). Wird eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Vereinbarung bezüglich der Bezahlung von Grundstückgewinnsteuern vereinbart, so gilt diese Abmachung lediglich unter den Vertragsparteien. Die Steuerveranlagung muss sich immer gegen den Steuerpflichtigen (gemäss Gesetz) richten. Ist dies nicht der Fall, ist die Veranlagung nichtig (BGER 2C_668/2008 vom 9.4.2009). Für ihre Grundstückgewinne wird die Ehefrau selbstständig veranlagt (die frühere Regelung war nach dem Bundesgericht verfassungswidrig, vgl. NStP 46, 106 = ASA 61, 544). Ist eine juristische Person liquidiert worden, so besteht sie auch nicht mehr als Steuersubjekt. Die Liquidatorin einer AG haftet nur für die Gewinn- und Kapitalsteuern, nicht aber für die Grundstückgewinnsteuer (NStP 58, 5). Von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen sind die in Art. 127 StG genannten juristischen Personen (MbVR 67/1969, 400 = NStP 23, 7), nicht aber Krankenkassen (BVR 1996, 437). Vorsorgeeinrichtungen in der Form öffentlich-rechtlicher Anstalten, die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, unterliegen in Anwendung von Art. 23 lit. d i.V.m. Abs. 4 StHG grundsätzlich der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (NStP 66, 74). Dies entspricht bernischer Praxis (vgl. LANGENEGGER, in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Leuch/Kästli/Langenegger (Hrsg.), Art. 127 N 13).

3. Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer

a) Regel

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 128 StG Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder einer Wasserkraft, von Teilen von solchen sowie von Rechten an solchen. Gewinne unter CHF 5'200 sind steuerfrei (Art. 128 Abs. 2 StG; vgl. MbVR 64/1966, 46 = NStP 19, 199).

Veräusserungen sind gemäss Art. 130 StG insbesondere Verkauf, Tausch, Enteignung, Einbringen in eine Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Übertragung von Grundstücken durch eine Gesellschaft oder Genossenschaft auf Inhaberinnen oder Inhaber von Beteiligungsrechten und die Auflösung einer Personengesamtheit (MbVR 71/1973, 149 und 435; NStP 26, 74; NStP 29, 209; NStP 31, 195; NStP 31, 234; BVR 1991, 159 = NStP 44, 129; NStP 47, 165). Als Veräusserungen gelten auch die Beteiligung von Miterben am Gewinn (Art. 619 ZGB in Verbindung mit Art. 28 bis 35 BGG; vgl. NStP 43, 136) sowie die auf öffentlichem Recht beruhende Beteiligung an einem Grundstücksgewinn (MbVR 68/1970, 283; MbVR 40/1972, 428; BVR 1984, 343 und 449; BVR 1985, 11). Für andere Gewinnbeteiligungen gilt der Grundsatz der Unmassgeblichkeit der Gewinnverwendung (vgl. die zu 2. hievorige angegebene Judikatur).

Der Veräusserung gleichgestellt sind gemäss Art. 130 Abs. 2 StG:

- Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, beispielsweise die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft sowie die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechts an einem Grundstück (MbVR 70/1972, 261 = NStP 26, 45; MbVR 70/1972, 313; ASA 42, 612; MbVR 72/1974, 330; MbVR 73/1975, 333 = NStP 29, 181; NStP 30, 146; BVR 1984, 349; BVR 1988, 250). Ausnahmsweise ist auch bei einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung anzunehmen, wenn der Aktienkäufer von Anfang an entschlossen ist, den bestehenden Betrieb früher oder später einzustellen, weil er nur am Grundeigentum interessiert ist (NStP 61,84). Bei der Grundstückgewinnsteuer ist diese Praxis problematisch, weil dem Verkäufer das Verhalten des Käufers zugerechnet wird, auf das er keinen Einfluss mehr hat. Eher zu rechtfertigen wäre in einem solchen Fall die Erhebung der Handänderungssteuer, weil diese den Käufer erfasst.
- Die Belastung von Grundstücken oder Wasserkräften mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, sofern sie auf unbeschränkte Dauer eingeräumt werden. Hierher gehören die Fälle, in denen ein Grundeigentümer seine Liegenschaft unbefristet mit einem Wegrecht, Bauverbot, etc. belastet (MbVR 56/1958, 370; MbVR 57/1959, 281). Zu beachten ist, dass die Überführung von Gegenständen des Geschäftsvermögens einer Einzelfirma ins Privatvermögen zwar einkommens-, nicht aber grundstückgewinnsteuerrechtlich eine Realisierung darstellt; steuerbar sind also in diesem Zeitpunkt nur die Abschreibungen, die sich steuerlich ausgewirkt haben. Der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, wonach eine steuerbare Grundstückveräusserung nicht vorliegt, wenn eine Immobiliengesellschaft ihr einziges Aktivum auf ihren Alleinaktionär überträgt (MbVR 58/1960, 352 und 356; MbVR 65/1967, 437 = NStP 22, 128), ist durch die Einschlebung der Worte "*Übertragung von Grundstücken durch eine Gesellschaft oder Genossenschaft auf Inhaberinnen oder Inhaber von Beteiligungsrechten*" der Boden entzogen worden (Art. 130 Abs. 1 StG).

Nimmt eine steuerpflichtige Person mit einem Grundstück im Privatvermögen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel i.S. von Art. 129 Abs. 1 lit. a StG auf, so entgeht das Steuersubstrat definitiv der Grundstückgewinnsteuer (Systemwechsel in Folge Privateinlage zur Einkommens- oder Gewinnsteuer; zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel siehe vorne unter II. 2. a) cc) ccc)).

Deswegen liegt eine steuersystematische Realisierung vor. Der aufgelaufene Mehrwert (Differenz zwischen Verkehrswert im Zeitpunkt der Privateinlage und Anlagekosten) wird in direkter Anwendung von Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG über die Grundstückgewinnsteuer erfasst (vgl. zum Ganzen BVR 2008, 490ff.). Die steuerpflichtige Person kann das Grundstück anschliessend in der Höhe des Verkehrswerts aktivieren.

b) Ausnahmen von der objektiven Gewinnsteuerpflicht

aa) Abgrenzung zur Einkommens- oder Gewinnsteuer anstelle der Grundstücksgewinnsteuer

Gemäss Art. 129 StG ist die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zu entrichten:

- von Gewinnen auf Grundstücken, mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufes handelt; Voraussetzung ist aber, dass die steuerpflichtige Person an diesem Grundstück wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 Prozent des Erwerbspreises vorgenommen hat (NStP 33, 225; NStP 34, 131; NStP 37, 186; NStP 38, 178; NStP 41, 129; NStP 44, 112; BVR 1990, 354; BVR 1992, 246 = NStP 45, 176; NStP 49, 24 bzw. 59; BVR 1995, 22; BVR 1997, 433 = NStP 51, 29. Vgl. auch Mitteilung vom Mai 1995, NStP 49, 66); Werden zwei Grundstücke als einheitliches Wirtschaftsgut veräussert, sind die Voraussetzungen für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel für beide Grundstücke einheitliche und nicht getrennt zu beurteilen (NStP 57, 70).
- von Leistungen für die zeitlich beschränkte Belastung von Grundstücken und Wasserkräften mit Dienstbarkeiten, öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen und für die zeitlich beschränkte Einräumung persönlicher Rechte auf Ausbeutung oder Benutzung (MbVR 68/1970, 137 = NStP 23, 156; NStP 24, 75; MbVR 71/1973, 364; NStP 29, 119); als Rechte auf Ausbeutung gelten insbesondere das Recht auf Abbau von Steinen, Kies, Sand, Lehm, Torf, Kohle und anderen Mineralien sowie das Recht auf Bezug oder Benutzung von Wasser und Wasserkraft (Art. 129 Abs. 2 StG; MbVR 68/1970, 137 = NStP 23, 156; MbVR 72/1974, 314 = NStP 28, 89).

bb) Privilegierungen

aaa) Echte Steuerbefreiungen

Bei der echten Steuerbefreiung wird eine an sich geschuldete Steuer aufgrund einer Regelung nicht erhoben, d.h. der Gewinn wird steuerfrei belassen. Dadurch entsteht eine Lücke im an sich geschlossenen System. Die Steuerermässigung (vgl. f hienach) berechnet sich vom Erwerbszeitpunkt des Veräusserers an. Weil das StHG solche Privilegierungen nicht zulässt, kennt die bernische Grundstücksgewinnsteuer keine echten Steuerbefreiungen mehr. Allerdings gibt es noch solche aufgrund des Bundesrechts (vgl. etwa Art. 80 ATSG).

bbb) Unechte Steuerbefreiungen

Die unechte Steuerbefreiung wird durch eine entsprechende Festsetzung des Erwerbspreises erreicht. Ein Teil der unter dem Rechtsvorgänger entstandenen Wertsteigerung kann später nicht mehr erfasst werden, obwohl bei der Steuerermässigung ebenfalls die Haltezeit des Rechtsvorgängers berücksichtigt wird. Unechte Steuerbefreiungen sind harmonisierungswidrig; gleichwohl hat das StG solche Tatbestände beibehalten (Art. 131 StG), nämlich:

- Erbvorbezug (Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft), wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandforderungen zugunsten Dritter besteht (NStP 33, 259; NStP 35, 57; NStP 36, 3 = BVR 1982, 9; BVR 1983, 368; NStP 43, 43; BVR 1988, 344 = NStP 42, 156; NStP 50, 121, 130 und 154; NStP 51, 179; NStP 52, 2 und dazu BGE in NStP 52, 14; NStP 53, 37 und 69, NStP 55, 38; NStP 56, 101; NStP 57, 15; vgl. auch die Praxisfestlegung in NStP 44, 105; NStP 45, 17), in der Vereinbarung einer Verpfändung oder in der Verpflichtung von Ausgleichsleistungen an Miterben;
- Erbteilung ohne Rücksicht darauf, ob diese entgeltlich oder unentgeltlich (Realteilung) erfolgt (NStP 55, 38). Damit sind die Praxisfestlegungen zum alten Recht hinfällig (NStP 43, 65 und 138).

Unechte Steuerbefreiungen sind diese Tatbestände, weil der Erwerbspreis regelmässig der amtliche Wert im Zeitpunkt des Erwerbs (Art. 140 lit. a StG) statt der Erwerbspreis der Rechtsvorgängerin oder des Rechtsvorgängers bildet. Wird eine Liegenschaft kurz vor der Weiterveräusserung an eine Drittperson ganz oder teilweise unentgeltlich auf nahe Angehörige übertragen (mit dem Ziel, den amtlichen Wert anstelle der tieferen effektiven Erwerbskosten als Anlagekosten heranzuziehen), ist in der Regel eine Steuerumgehung anzunehmen (NStP 57, 15). Ebenso liegt gemäss dem Verwaltungsgericht eine Steuerumgehung vor, wenn die bestehenden Grundpfandschulden zwischen Unterzeichnung des Abtretungsvertrages und dem Grundbucheintrag erhöht werden (NStP 62, 120 ff.). Bei dogmatisch richtiger Vorgehensweise wäre man durch Auslegung des Begriffes „*aufhaftend*“ wohl zum gleichen Ergebnis gelangt (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, § 3).

ccc) Echte Steueraufschubtatbestände

Beim echten Steueraufschub wird ein Veräusserungsvorgang als nicht erfolgt behandelt („*unterdrückt*“). Hier resultiert im Gegensatz zur echten bzw. unechten Steuerbefreiung keine Lücke im System. Die Steuer wird nicht aufgehoben, sondern - wie der Name sagt - bloss aufgeschoben. Folgerichtig wird dieser Vorgang bei einer späteren

Veräusserung überhaupt nicht beachtet, sondern vielmehr auf den letzten ordentlichen Realisationsvorgang abgestellt. Die Besteuerung von Grundstücksgewinn wird echt aufgeschoben, wenn die in Art. 134 lit. b StG umschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies ist der Fall beim Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten dem Steueraufschub zustimmen (vgl. auch BVR 1996, 157 = NStP 49, 131 und Praxisfestlegung vom September 1995, NStP 49, 139. Neuerdings NStP 51, 57; BVR 1998, 221 sowie LANGENEGGER M., Tilgung güterrechtlicher Forderungen durch Übereignung einer Liegenschaft an einen Ehepartner, BN 59/1998, 213 ff. und Urteil des BGer 2C_695/2010 vom 4.4.2011 = BN 2011, 233, Erfolgt eine Handänderung mit dem Zweck einer Bereinigung der finanziellen Verhältnisse unter den Ehegatten [Mehrwertforderungen; Art. 206 ZGB], so hat dies einen Steueraufschub zur Folge).

Ebenso liegen bei der Landumlegung zwecks Güterzusammenlegung (Art. 132 Abs. 1 lit. b StG), bei Umstrukturierungen von Personenunternehmungen und von juristischen Personen (Art. 133 Abs. 1 lit. b StG) sowie beim Zusammenschluss (oder der Teilung) von Vorsorgeeinrichtungen (Art. 133 Abs. 1 lit. c StG) offenbar echte Steueraufschubstatbestände vor, obwohl sie unter der Marginalie „*Ersatzbeschaffung*“ figurieren.

Ein Steueraufschub wird gewährt, soweit der Erlös aus dem Verkauf der ersten Liegenschaft innert angemessener Frist in eine neue Liegenschaft investiert wird (bspw. Art. 134 lit. a StG). Das Gesetz beziffert aber diese Frist nicht näher. Die Praxis der Steuerbehörden, dass zwischen Verkauf und Ersatzbeschaffung bis zu 2 Jahre liegen können, wurde vom Verwaltungsgericht bestätigt (VGE vom 16.01.2012 = NStP 66, 5).

ddd) Unechte Steueraufschubstatbestände

Bei diesen Tatbeständen wird im Falle eines Weiterverkaufs nicht auf den Erwerbspreis des ersetzten Grundstücks abgestellt, sondern die Anlagekosten des neuen Grundstücks werden um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzt (Art. 140 lit. c StG). Dazu wird die Steuerermässigung als bernische Spezialität gesplittet: Auf dem alten Rohgewinn wird sie von der letzten steuerbaren Veräusserung an gerechnet und auf dem neuen vom Erwerb des Ersatzgrundstücks an (Art. 144 Abs. 3 StG). Derartige unechte Steueraufschubstatbestände liegen vor:

- bei Veräusserung eines Grundstückes, das zum Anlagevermögen gehört, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz liegenden Ersatzgrundstückes verwendet wird, das betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellt (Art. 133 Abs. 1 lit. a StG; vgl. auch BVR 1985, 340; BVR 1986, 63; NStP

44, 156 und 161 = BVR 1991, 152; BVR 1992, 97; NStP 47, 63; NStP 48, 82; NStP 50, 161; BVR 1996, 350 = NStP 50, 167; BVR 1997, 488; NStP 61, 18: unechter Steueraufschubstatbestand verneint). Gemäss BGE 2C_340/2011 sind Kapitalanlageliegenschaften einer (an sich steuerbefreiten) Anlagestiftung nicht „betriebsnotwendig“, weshalb kein Steueraufschub gewährt wird (vgl. auch BVG 80 Abs. 4);

- bei der Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlich bewirtschafteten Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder für wertvermehrnde Aufwendungen an gleichartigen eigenen Grundstücken in der Schweiz verwendet wird (Art. 132 Abs. 1 lit. a StG; vgl. noch BVR 1984, 446). Vgl. die Praxisdarlegung in NStP 49, 2;
- bei der Veräusserung eines dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Eigenheims (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist für den Erwerb oder zum Bau eines gleichgenutzten Ersatzobjektes in der Schweiz verwendet wird. Bei Mehrfamilienhäusern ist eine Ersatzbeschaffung lediglich für den selber bewohnten Teil möglich (Art. 134 lit. a StG; NStP 45, 13; NStP 47, 91 und 147; NStP 50, 112, 149 und 191 = BVR 1997, 212; BVR 1996, 346; BVR 1997, 256 vgl. die Praxisfestlegung in NStP 47, 121; NStP 49, 10 = BVR 1995, 439; BVR 1996, 49; dazu die Praxisdarlegung in NStP 49, 2 und neuerdings in NStP 55, 106, sowie LANGENEGGER M., Ersatzbeschaffung im Privatvermögen nach bernischem Steuerrecht, BN 1993, 77 ff.).

Ein illustratives Beispiel für das interkantonale Verhältnis findet sich in BGER 2C_337/2012 vom 19.12.2012. Hier zog ein Ehepaar vom Kanton Nidwalden (Wegzugskanton) in den Kanton Luzern (Zuzugskanton) und knapp 10 Jahre später wieder zurück, wobei jeweils das selbstgenutzte Wohneigentum verkauft und neues gekauft wurde. Die Besteuerung des Grundstückgewinns aus der ersten Handänderung wurde aufgeschoben. Bei der zweiten Handänderung wurde die 2-Jahresfrist zum Erwerb eines Ersatzobjektes nicht eingehalten, womit sich die Frage nach der Steuerhoheit bezüglich der Erfassung des aufgeschobenen Grundstückgewinns stellte. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass beim Verkauf einer vor zehn Jahren als Ersatzobjekt erworbenen Liegenschaft der Zuzugskanton den gesamten Rohgewinn besteuern dürfe. Diese Lösung bedeutet somit das Ende der Anwendbarkeit von Art. 126 Abs. 1 lit. d StG (ebenso von Art. 136 Abs. 3 StG).

Grundstückgewinnbesteuerung nach einem interkantonalen Steueraufschub: Die Steuerpflichtige A. verkaufte am 1.4.2008 die selbstbewohnte Liegenschaft im Kanton Bern. Infolge dessen wurde die Besteuerung des Rohgewinns von rund CHF 5,7 Mio. aufgeschoben aufgrund einer Ersatzbeschaffung im Kanton Genf. Am 16.6.2010 veräusserte A. auch die Ersatzliegenschaft im Kanton Genf ohne erneute Ersatzbeschaffung. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte am 1.2.2012 für das Jahr

2010 einen steuerbaren Grundstücksgewinn von rund CHF 4,8 Mio. Dies hatte eine Steuerforderung von rund CHF 1,9 Mio. zur Folge. A. legte daraufhin alle möglichen kantonalen Rechtsmittel ein, die allesamt abgewiesen wurden, soweit darauf eingetreten wurde. Umstritten war, ob nach einem interkantonalen Steueraufschub auf die Zerlegungs- oder die Einheitsmethode anwendbar ist. Bei der Zerlegungsmethode könnte der Kanton Bern als Wegzugskanton den in Bern aufgeschobenen Gewinnanteil besteuern, während bei der Einheitsmethode der ganze Grundstücksgewinn (inkl. der aufgeschobene Berner Gewinn) im Kanton Genf als Zuzugskanton steuerbar ist. Die Beschwerde wurde vom Bundesgericht mit der Argumentation gutgeheissen, dass die Kompetenz zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats integral dem Kanton Genf als Zuzugskanton zustehe. Art. 126 Abs. 1 lit. d ist somit nicht mehr anwendbar.

4. Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer

a) Steuerbarer Grundstücksgewinn

Der Rohgewinn bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Art. 137 Abs. 1 StG; MbVR 65/1967, 261; MbVR 67/1969, 270; MbVR 70/1972, 348; NStP 31, 155). Die Anlagekosten umfassen den Erwerbspreis zuzüglich seitherige Aufwendungen. Der um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung verminderte Rohgewinn ergibt den steuerbaren Grundstücksgewinn (Art. 137 Abs. 2 StG).

b) Erlös

Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zugunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG; BVR 1977, 148; BVR 1981, 200; BVR 1982, 127; NStP 37, 179; NStP 40, 178; NStP 44, 42; BVR 1999, 193 = NStP 53, 47; BVR 2001, 446 = NStP 54, 145). Dem vertragsgemässen Kaufpreis sind allfällige Nebenleistungen (NStP 4, 189; NStP 9, 32; StE 1997 B 44.12.2 Nr. 4) oder Nachzahlungen zuzurechnen (MbVR 62/1964, 475 = NStP 18, 120; NStP 30, 229). Dies gilt ebenfalls bei einem Vorzugspreis an einen Anteilinhaber, worin eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken ist (NStP 44, 129 = BVR 1991, 159). Im umgekehrten Fall liegt eine verdeckte Kapitaleinlage vor (ASA 61, 616 = NStP 47, 165; NStP 52, 144; vgl. auch die Praxisfestlegung in NStP 47, 171 betreffend Bemessung der Grundstückgewinnsteuer bei unterpreislicher Einbringung eines Grundstücks an eine von der einbringenden oder veräussernden Person beherrschte Unternehmung). Werden Sachen oder Rechte an Zahlung gegeben, so kommt es auf deren tatsächlichen Wert an (BVR 1978, 162 = NStP 31, 234; NStP 33, 176; BVR 1981, 200; NStP 45, 157; NStP 46, 166; NStP 47, 165). Unverzinsliche Forderungen sind zu diskontieren (NStP 40, 166 = NStP 44, 34 und 36 bzw. 39). Übernimmt die

erwerbende Person die Grundstücksgewinnsteuer, so ist für die Bestimmung des Erlöses die Grundstücksgewinnsteuer dreimal aufzurechnen (MbVR 65/1967, 447 = NStP 21, 186).

Wiederkehrende Leistungen sind zu kapitalisieren (NStP 46, 121). Von der Kapitalisierung ausgenommen ist die Verpfändung, sofern sie bei der Veräusserung von Grundstücken an gesetzliche oder eingesetzte Erben vereinbart wird (Art. 138 Abs. 2 StG). Aus dem Erlös auszuklammern sind die sogenannten nichtliegenschaftlichen Werte (BVR 1982, 127; BVR 1983, 209; NStP 37, 179; BVR 1986, 385; NStP 45, 157).

Beim Tausch bestimmt sich der Erlös in erster Linie nach der Abrede der Vertragsparteien. Fehlt es an einer solchen Abrede oder entspricht diese nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen, so gilt der Verkehrswert als Erlös (Art. 138 Abs. 3 StG; MbVR 67/1969, 211 und 219 = NStP 20, 87; MbVR 71/1973, 435).

Vom Erlös ist der Betrag abzuziehen, der Miterben i.S. der Art. 28 – 35 BGBB (MbVR 63/1965, 309 = NStP 19, 107 und 171; vgl. aber NStP 53, 131) oder nach öffentlichem Recht Anspruchsberechtigten überlassen werden muss (Art. 138 Abs. 4 StG).

c) Erwerbspreis

aa) Erwerbspreis bei Totalveräusserungen

Als Erwerbspreis von Grundstücken gilt der im Grundbuch eingetragene oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (NStP 20, 44; MbVR 65/1967, 209; MbVR 69/1971, 46; NStP 26, 141; MbVR 72/1974, 173; NStP 30, 49; BVR 1983, 111; NStP 40, 129 und 135). Ein höherer Preis kann nur angerechnet werden, wenn die Vorbesitzerin oder der Vorbesitzer die Grundstücksgewinnsteuer und allfällige Bussen aufgrund des wirklichen Erlöses bezahlt hat (Art. 139 Abs. 1 StG). Der Gesetzgeber hat hier die Fälle im Auge, in denen im Kaufvertrag und im Grundbuch ein niedrigerer Kaufpreis genannt wird als tatsächlich bezahlt worden ist, die Abwicklung des Veräusserungsgeschäftes also der Hinterziehung von Grundstücksgewinnsteuern und Handänderungssteuern gedient hat (MbVR 59/1961, 103 = NStP 14, 161; NStP 15, 64; MbVR 62/1964, 254; MbVR 69/1971, 46; BVR 1982, 127). Der Erwerbspreis kann nicht indexiert werden (NStP 49, 147 und 153).

Bei gemischten Rechtsgeschäften (Schenkung und Vorbezug) gilt in Abgrenzung zur Schenkungssteuer der amtliche Wert oder das höhere Entgelt als Erwerbspreis (Art. 139 Abs. 2 StG).

Hat ein Grundeigentümer sein Grundstück gegen wiederkehrende Leistungen erworben, so gilt als Erwerbspreis der bei den Voreigentümern gemäss Art. 138 Abs. 2 StG

angerechnete Kapitalwert und nicht die Summe der tatsächlich erbrachten wiederkehrenden Leistungen (Art. 139 Abs. 3 StG; NStP 45, 85).

Für Grundstücke, die durch Tausch erworben worden sind, gilt als Erwerbspreis der Erlös, der von den Voreigentümern steuerrechtlich angerechnet worden ist (Art. 139 Abs. 4 StG; MbVR 71/1973, 366; MbVR 72/1974, 208).

Für unecht steuerbefreit erworbene Grundstücke gilt als Erwerbspreis der amtliche Wert, den das Grundstück im Zeitpunkt der Schenkung, des Erbgangs oder des Erbvorbezugs gehabt hat (Art. 140 lit. a StG; MbVR 70/1972, 375; MbVR 70/1972, 428 = NStP 26, 69; MbVR 71/1973, 150; BVR 1982, 387; NStP 33, 259; NStP 48, 98; BVR 1998, 267). Miterben oder anderen Personen ausgerichtete Abfindungen oder Ausgleichszahlungen bleiben unberücksichtigt (vgl. auch Art. 131 Abs. 2 StG). Für Grundstücke, die vor dem 1. Januar 1965 durch Erbgang, Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft oder Schenkung erworben worden sind, kann auf Verlangen der steuerpflichtigen Person statt des amtlichen Wertes der Wert als Erwerbspreis angerechnet werden, welcher der Erbschaft- oder Schenkungssteuerfestsetzung zugrunde gelegt wurde (Art. 283 StG; MbVR 54/1956, 204; MbVR 65/1967, 254). Als weitere Möglichkeit hat die steuerpflichtige Person in jedem Falle die Möglichkeit, die Anlagekosten der Rechtsvorgängerin oder des Rechtsvorgängers in Anrechnung zu bringen (Art. 140 lit. a Satz 2 StG; MbVR 70/1972, 428 = NStP 26, 69).

Ist die Besteuerung für den Grundstücksgewinn echt aufgeschoben worden, so wird bei der Veräusserung des tausch- oder ersatzweise erworbenen Grundstückes auf den Erwerbspreis des tauschweise abgegebenen oder ersetzten Grundstücks abgestellt (Art. 140 lit. b StG). Desgleichen gilt bei Grundstücken, die im Rahmen von Umstrukturierungen von Unternehmungen oder von Vorsorgeeinrichtungen erworben worden sind, der vor diesen Umstrukturierungen massgebend gewesene Erwerbspreis (Art. 140 lit. d StG). Wurde ein Grundstück einem Ehepartner unter Aufschub der Besteuerung übereignet, so gilt der Erwerbspreis des Rechtsvorgängers (Art. 140 lit. e StG).

Erfolgte ein unechter Steueraufschub im Rahmen einer Ersatzbeschaffung von Geschäfts- oder Privatvermögen, so werden die Anlagekosten um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzt (Art. 140 lit. c StG).

bb) Erwerbspreis bei Teilveräusserungen

Wird ein Grundstück nur zum Teil veräussert oder wird bloss ein Recht an einem Grundstück eingeräumt, so ist der entsprechende Teil des Erwerbspreises in Rechnung zu stellen (Art. 141 StG; MbVR 70/1972, 419 = NStP 26, 141; BVR 1977, 64). Insgesamt darf nie mehr als der volle Erwerbspreis in Anrechnung gebracht werden (NStP 19, 19). Eine Veranlagungsergänzung in den Fällen, in denen nach dem Ver-

kauf des letzten Teils eines Grundstückes festgestellt wird, dass der Erwerbspreis nicht voll angerechnet wurde, ist zwar nicht mehr vorgesehen (vgl. Art. 178 Abs. 3 StG), muss aber nach wie vor möglich sein (MbVR 63/1965, 205).

d) Aufwendungen

Zu den Anlagekosten eines Grundstückes gehören ausser dem Erwerbspreis auch gewisse andere Aufwendungen des Veräusserers. Nach Art. 142 Abs. 1 StG gelten als solche Aufwendungen einerseits die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb untrennbar verbunden gewesen sind, andererseits die Ausgaben, die zu einer Verbesserung oder Wertvermehrung des veräusserten Vermögensgegenstandes beigetragen haben. Der Gesetzgeber rechnet zu diesen Aufwendungen auch noch die mit der Veräusserung des Vermögensgegenstandes untrennbar verbundenen Ausgaben (NStP 27, 189; MbVR 69/1971, 414; NStP 31, 71; BVR 1978, 129 = NStP 31, 155; StE 1993 B 27.7 Nr. 13 = BVR 1993, 439; NStP 47, 146).

aa) Nebenkosten des Erwerbs

Art. 142 Abs. 2 lit. a bzw. b StG erwähnt die Kosten der Handänderung, Verschreibung (MbVR 68/1970, 283) und Versteigerung sowie die Provisionen und Auslagen für die Vermittlung des Kaufs (BVR 1985, 334; NStP 44, 77 = BVR 1991, 156; NStP 45, 65 und 74; BVR 1992, 3 = NStP 45, 125; NStP 46, 113; NStP 47, 51; NStP 47, 156; NStP 49, 17) oder Verkaufs. Als weitere Beispiele wären noch zu erwähnen die von der steuerpflichtigen Person übernommenen Grundstückgewinnsteuern des Vorbesitzers (MbVR 61/1963, 51; MbVR 65/1967, 447 = NStP 21, 186) sowie die Bau- oder Baukreditzinsen, soweit sie nicht als Schuldzinsen vom Einkommen in Abzug gebracht worden sind (MbVR 54/1956, 142; MbVR 62/1964, 40; BVR 1980, 81), nicht aber die Erbschaftssteuer (BVR 2001, 452). Weiter ist eine allfällige Mehrwertsteuer im Auge zu behalten (LÜSCHER DOMINIK, Berücksichtigung der Mehrwertsteuer bei der Bemessung der bernischen Grundstückgewinnsteuer, BN 2002, 233 = NStP 56, 41).

bb) Wertvermehrende Aufwendungen

Art. 142 Abs. 2 lit. c StG spricht in diesem Zusammenhang von den Auslagen für dauernde Wertvermehrung der Grundstücke und führt folgende Anwendungsfälle auf: Neu- und Umbauten, Wasserversorgung, Licht- und Heizungsanlagen, Strassenbauten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten, einschliesslich der dafür dem Gemeinwesen oder einem Verband freiwillig geleisteten Beiträge (NStP 30, 49; NStP 33, 99; NStP 34, 11; BVR 1986, 175 und 389; NStP 44, 116, 120 und 124; BVR 1994, 507). Seit 2001 können auch vertraglich vereinbarte Infrastrukturleistungen

(Errichtung von Kinderspielflächen oder gemeinschaftlich genutzten Räumen auf dem Grundstück) angerechnet werden (vgl. noch NStP 52, 25 = BVR 1998, 421). Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer gilt bezüglich Anlagekosten grundsätzlich eine sachenrechtliche Betrachtungsweise. In der Regel gelten damit nur Aufwendungen als Anlagekosten, die im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung (Grundbucheintrag) bereits umgesetzt wurden. Dementsprechend sind bei kombinierten Kauf- und Werkverträgen beide Komponenten auseinander zu halten (Ausnahme: schlüsselfertige Bauten, siehe unten). Der Werklohn gehört sachenrechtlich noch nicht zum Grundstück, weil die Baute regelmässig noch nicht erstellt wurde (BVR 2006, 169). Dementsprechend gilt der Werklohn freilich auch beim Verkäufer bzw. Werkunternehmer nicht als grundstückgewinnsteuerlicher Erlös. Einen Problemfall bilden die Bauprojektkosten (BVR 1987, 211; NStP 41, 129; BVR 1988, 340; BVR 1990, 354; NStP 44, 112 und 183 = BVR 1991, 241; NStP 50, 1 und 8; BVR 1998, 430; ferner Praxisfestlegung in NStP 44, 190 und LANGENEGGER, Handbuch S. 158). Vor Baubeginn gelten sie auch nicht als Anlagekosten, es sei denn, es bestehe eine Baubindung (Verpflichtung zur Realisierung des Projekts). Keine Abgrenzung erfolgt schliesslich beim Verkauf von schlüsselfertigen Wohnungen. Dort gilt das gesamte Entgelt (Landerwerb inkl. Werklohn) grundstückgewinnsteuerlich als Anlagekosten (beim Käufer) bzw. als Erlös (vgl. LANGENEGGER, Handbuch S. 44 f.).

Weiter gelten als Wertvermehrungen die Grundeigentümerbeiträge (Art. 142 Abs. 2 lit. d StG) oder mit einem Planungsvorteil zusammenhängende Planungskosten der Gemeinde, welche die Grundeigentümerin bzw. der Grundeigentümer trägt (Art. 142 Abs. 2 lit. e StG). Besondere Unkostenabzüge stehen interkantonalen Liegenschaftshändlern zu (BVR 1998, 408). Werterhöhende Eigenleistungen werden nur noch angerechnet, wenn sie gewerbsmässig erbracht und als Einkommen bzw. Gewinn besteuert worden sind (Art. 142 Abs. 2 lit. f StG).

Insbesondere Ausgaben für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung (vgl. II.2.c)aa)ccc) hievord), Ausgleichszahlungen infolge Erbteilung, Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft und entrichtete Erbschafts- und Schenkungssteuern dagegen gelten nicht als Aufwendungen im Sinne der Grundstückgewinnsteuer (Art. 142 Abs. 3 lit. a bis c StG; vgl. NStP 56, 25). Diese Ordnung ist in dem Sinne auf die ordentliche Einkommens- und Gewinnsteuer abgestimmt, als die für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung gemachten Ausgaben vom Roheinkommen bzw. vom Rohertrag in Abzug gebracht werden können, hingegen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht nochmals abzugsfähigen Aufwand darstellen (MbVR 67/1969, 148; NStP 43, 141; NStP 45, 65 und 74). Die steuerpflichtige Person kann werterhaltende Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abziehen, wenn sie deren Geltendmachung bei der Einkommenssteuer unterlassen hat (BVR 2005, 489). Umgekehrt können wertvermehrnde Aufwendungen, die fälschlicherweise einkommenssteuerrechtlich berücksichtigt wurden, nicht nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden (BVR 1999, 368).

Die im Zusammenhang mit der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft besteuerten Mehrwerte (Art. 130 Abs. 2 lit. a StG) werden beim Verkauf der Liegenschaft durch die Immobiliengesellschaft angerechnet (Art. 142 Abs. 2 lit. g StG).

Anrechenbar sind auch Aufwendungen eines Dritten (MbVR 73/1975, 231 = NStP 28, 209; BVR 1985, 435 vgl. aber NStP 44, 124 und 170), sofern es sich dabei nicht um die öffentliche Hand handelt (Subventionen, MbVR 67/1969, 270; MbVR 69/1971, 207). Andererseits sind – unter Vorbehalt von echten Steueraufschubstatbeständen – nur Aufwendungen anrechenbar, die während der Eigentumsdauer des Veräusserers angefallen sind (NStP 40, 178).

Aus dem Vorstehenden erhellt, dass das Grundstückgewinnsteuerrecht vom sogenannten "Kongruenzprinzip" beherrscht wird: Erlös und Anlagekosten müssen sich auf das umfangmässig und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich die Substanz des Grundstücks aufgrund tatsächlicher Ereignisse oder rechtlicher Massnahmen (z.B. Errichtung oder Ablösung von Grunddienstbarkeiten) während der massgebenden Besitzesdauer verändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse zu schaffen bzw. ist "Kongruenz" herzustellen (NStP 38, 49 und 55; NStP 39, 51; BVR 1995, 230; BVR 1996, 230; BVR 1998, 267; NStP 54, 53). Die Einräumung oder Ablösung einer Nutzniessung führt zu keiner dauernden Substanzveränderung und kann daher grundsätzlich nicht mit der Grundstückgewinnsteuer belastet werden (BN 54/1993, 110 = NStP 47, 96 vgl. dazu die Kritik in BN 55/1994, 214). Dies heisst aber nicht, dass diese Substanzveränderung bei der Gewinnberechnung nicht zu berücksichtigen wäre (vgl. aber Art. 137 Abs. 3 StG).

Zukünftige Aufwendungen können nicht berücksichtigt werden. Der steuerpflichtigen Person steht aber das Recht zu, eine Ergänzung der Veranlagung im Rahmen von Art. 178 Abs. 3 lit. a StG zu verlangen, sobald sie die als Aufwendung in Betracht fallende Leistung erbracht und nachgewiesen hat (MbVR 61/1963, 164; NStP 16, 167; NStP 18, 151). Die Ergänzung der Veranlagungsverfügung kann auch von Amtes wegen erfolgen (Art. 178 Abs. 3 StG).

cc) Mehrwertabschöpfung und Grundstückgewinnsteuer

Gestützt auf die Baugesetzrevision 2016, die am 1.4.2017 in Kraft getreten ist, muss zwischen altem und neuem Recht unterschieden werden.

Nach dem **alten Recht** war die Mehrwertabschöpfung (MWA) im Kanton keine Zwangsabgabe, sondern die Gemeinden erhoben eine solche auf vertraglicher Basis, im Hinblick auf entsprechende Zonenplanänderungen. Um eine doppelte Belastung des planungsbedingten Mehrwerts (mit MWA und GGSt) zu vermeiden, wurde die MWA nach dem bis 31.3.2017 geltenden Art. 148 StG an den Gemeindeanteil der

GGSt angerechnet (vgl. dazu auch BVR 1998, 421 = NStP 52, 25, NStP 61, 53). Es erfolgte also eine „Steueranrechnung“.

Diese Lösung stand allerdings im Widerspruch zu Art. 5 RPG. Nach dem **neuen Recht** müssen die Kantone gestützt auf Art. 5 Abs. Abs. 1^{bis} RPG eine MWA als Zwangsabgabe einführen. Im Kanton Bern erfolgte dies mit der Baugesetzrevision 2016 (i.K. seit 1.4.2017) durch die Revision von Art. 142 BauG. In den neuen Art. 142 bis 142f BauG wird die MWA skizziert. Die Gemeinden müssen bei Einzonungen zwingend mind. 20% bis max. 50% des Mehrwerts abschöpfen (Art. 142a Abs. 1 und 142b Abs. 3 BauG). Bei Umzonungen sowie Aufzonungen ist die Einführung einer MWA freiwillig (Art. 142a Abs. 2 BauG), aber die Bandbreite des Abgabesatzes ebenfalls vorgegeben (20% bis 40%, Art. 142b Abs. 4 BauG). Die Höhe der Abgabe wird im Zeitpunkt der Rechtskraft der Planung von der Gemeinde verfügt (Art. 142 d), jedoch erst erhoben, wenn der Mehrwert realisiert wird (durch Verkauf oder Überbauung, Art. 142c BauG). Damit soll verhindert werden, dass es durch eine vorzeitige Erhebung der MWA zu einem Liquiditätsengpass beim Grundeigentümer kommt. Allerdings führt die Besteuerung der Überbauung zu einem negativen Lenkungsanreiz, indem ausgerechnet dann, wenn der Grundeigentümer ohnehin schon finanzielle Mittel für das Bauen benötigt, auch noch die Abgabe zu bezahlen ist. Das kann dazu führen, dass nicht gebaut wird, was dem Sinn und Zweck einer Zonenplanänderung widerspricht. De lege ferenda sollte erst beim Verkauf besteuert werden, denn auch erst dann wird der Mehrwert effektiv realisiert. Durch die Überbauung wird nicht der Mehrwert als solcher realisiert, sondern es wird nur der künftige Ertrag gesteigert, jedoch nicht schlagartig, sondern über einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten.

Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG schreibt auch die Methode vor, wie eine Doppelbelastung zu vermeiden ist. Demzufolge ist Art. 148 StG per 1. April 2017 ersatzlos gestrichen worden. Zweitens wurde Art. 142 Abs. 2 lit. e StG geändert. Die MWA gilt bei der Grundstückgewinnsteuer seither als wertvermehrende Aufwendung. Dies gilt jedoch nur dort, wo die Auflage der Planung nach dem 1. April 2017 begonnen hat.

e) Verlustabzug

SCHREIBER R. / TEUSCHER H.: Spezialitäten der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht (IWIR) 2001, S. 55 ff.

Neben dem Abzug der Aufwendungen, kennt das bernische Grundstückgewinnsteuerrecht auch einen Verlustabzug. Verlust ist der negative Unterschied zwischen dem Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen und dem Erlös (MbVR 52/1954, 409; MbVR 27, 133). Es werden allerdings nur echte, nicht auch gewillkürte Verluste angerechnet (BVR 1988, 161; vgl. auch NStP 47, 75; BVR 1996, 230). Gemäss Art. 143 StG gilt für diesen Verlustabzug folgendes:

- Verluste, welche die steuerpflichtige Person bei der Veräusserung von Grundstücken oder Wasserkräften und aus der Einräumung von Rechten an solchen erleidet, können vom steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden, sofern sie im gleichen, im vorangegangenen oder im nachfolgenden Kalenderjahr realisiert werden (Art. 143 Abs. 1 StG; MbVR 70/1972, 352; MbVR 71/1973, 257 = NStP 26, 125; MbVR 73/1975, 382; NStP 31, 185; BVR 1995, 265). Zur Verlustanrechnung beim Verkauf der Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft vgl. BVR 1994, 394. Verluste werden nur dann angerechnet, wenn die Geschäfte, die zu diesen Verlusten geführt haben, der bernischen Steuerhoheit unterlagen (NStP 28, 180; NStP 44, 49). Verluste unter CHF 5'200 werden nicht berücksichtigt (Art. 143 Abs. 1 Satz 2 StG). Grundstückverluste sind erst nach erfolgtem (individuellen) Besitzesdauerabzug anzurechnen, so auch bei gestaffeltem Erwerb und anschliessender Vereinigung (BVR 1998, 503 = NStP 52, 67, BVR 2007, 512).
- Schliessen die Geschäftsjahre einer buchführenden steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode (NStP 31, 227), in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem – steuerrechtlich massgebenden – Verlust ab, so kann dieser Verlust vom Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden (Art. 143 Abs. 2 StG; NStP 23, 10; NStP 43, 75; NStP 50, 81 und Praxisfestlegung NStP 43, 121; BVR 1990, 350; NStP 52, 144; dabei umfassen die verrechenbaren Geschäftsverluste auch die vorgetragenen Verlustüberschüsse, vgl. Art. 4 der Verordnung über den Verlustvortrag bei geschäftlichen Betrieben vom 18. Oktober 2000, BSG 661.312.57). Mit Vermögensgewinnen auf Privatliegenschaften können gewöhnliche Geschäftsverluste nicht verrechnet werden (MbVR 65/1967, 209; MbVR 66/1968, 370). Grundstückverluste auf Geschäftsliegenschaften können im Rahmen der Einkommenssteuer (vgl. Art. 35 Abs. 4 StG) bzw. Gewinnsteuer (Art. 93 Abs. 4 StG) angerechnet werden.

f) Steuerermässigung

Während das Gesetz in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger das veräusserte Grundstück weniger als fünf Jahre besass, Zuschläge zur ordentlichen Grundstückgewinnsteuer vorsieht (vgl. 6.b) hienach), gewährt es in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige das veräusserte Grundstück mindestens fünf Jahre zu Eigentum besass, eine von der Besitzesdauer abhängige Herabsetzung des Rohgewinnes. Obschon sachwidrigerweise der Rohgewinn reduziert und nicht die Anlagekosten angepasst werden, will man mit dieser Massnahme schematisch die Teuerung berücksichtigen (zusätzlich gibt es keine Indexierung des Erwerbspreises vgl. NStP 49, 147 und 153; BVR 1996, 346). Der steuerbare Gewinn ermässigt sich mithin für jedes Jahr seit dem Erwerb um 2 Prozent, höchstens aber um 70 Prozent (Art. 144 Abs. 1

StG; NStP 27, 126; MbVR 72/1974, 173; MbVR 73/1975, 232 = NStP 29, 58; NStP 30, 49; NStP 33, 15).

Bei Grundstücken, die unter Steueraufschub (inkl. unechte Steuerbefreiung) erworben worden sind, berechnet sich der Abzug von der letzten steuerbaren Veräusserung an (Art. 144 Abs. 2 StG; MbVR 69/1971, 146; MbVR 70/1972, 354 = NStP 26, 149; MbVR 70/1972, 375; MbVR 71/1973, 261 = NStP 26, 130; NStP 30, 2; NStP 31, 177; BN 50/1989, 359; BVR 1990, 145 = NStP 44, 24; BVR 1990, 54). Dies gilt jedoch nicht bei einer gemischten Schenkung oder anderen, nur teilweise entgeltlichen Geschäften (vgl. auch Art. 131 Abs. 4 StG; BVR 1984, 337; BVR 1988, 344 = NStP 42, 156; NStP 45, 7; BVR 1994, 503; NStP 51, 118; NStP 52, 2; BVR 1997, 493; NStP 53, 37 [dazu BVR 1999, 293] und 69; BVR 1999, 550 [dazu NStP 53, 121 und BN 2002, 243]; NStP 54, 1).

Erhielt der überlebende Ehegatte aus der güterrechtlichen Auseinandersetzung mehr als den gesetzlichen Anteil, so liegt darin – im Unterschied zum gesetzlichen Anteil – ein unentgeltlicher Erwerb (BVR 1989, 385 = NStP 43, 97).

In der Praxis wird die Steuerermässigung auch bei der Veräusserung von Aktien einer Immobiliengesellschaft gewährt (MbVR 67/1969, 411). Bei gestaffeltem – zum Teil unentgeltlichem und zum Teil entgeltlichem – Erwerb, sind getrennte Gewinnberechnungen durchzuführen (BVR 1986, 24; NStP 43, 69; NStP 60, 107). Entsprechendes gilt bei der Veräusserung von Grundstücken, die unter Aufschub der Besteuerung wegen Ersatzbeschaffung erworben worden sind: Auf dem aufgeschobenen Rohgewinn aus der früheren Veräusserung berechtigt sich der Abzug von der letzten steuerbaren Veräusserung an, bei dem auf die Ersatzliegenschaft entfallenden Teilgewinn vom Zeitpunkt ihres Erwerbes an (Art. 144 Abs. 3 StG).

g) Zusammenrechnung von Grundstücksgewinnen

Gemäss Art. 145 Abs. 2 StG werden alle während eines Kalenderjahres erzielten Grundstücksgewinne von mindestens CHF 5'200 für die Besteuerung zusammengerechnet (MbVR 63/1965, 92; MbVR 68/1970, 405).

5. Realisierung des Grundstücksgewinnes

Ein Grundstücksgewinn gilt in dem Zeitpunkt als realisiert, in dem der Kaufvertrag oder eine anderweitige Vermögensübertragung *im Grundbuch eingetragen* wird (MbVR 67/1969, 60 = NStP 22, 147; MbVR 69/1971, 414; MbVR 70/1972, 313; MbVR 71/1973, 140 = NStP 27, 53; MbVR 73/1975, 382; NStP 30, 49; NStP 40, 166). In diesem Zeitpunkt entsteht die Steuerforderung.

6. Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer

a) Einheitsansatz

Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine Jahressteuer, die – unbekümmert um die Dauer der subjektiven Steuerpflicht des Veräusserers – für ein volles Kalenderjahr geschuldet ist. Sie wird nach dem in Art. 146 StG vorgesehenen Tarif berechnet.

Die einfache Steuer wird mit den Steueranlagen von Kanton, Gemeinde und allenfalls Kirchgemeinde multipliziert (wie bei der Einkommenssteuer). Als grobe Faustregel kann man insgesamt (Kanton- und Gemeinde) mit einem Steuersatz von ungefähr 30% bis 35% rechnen (Maximalsätze in gewissen Gemeinden aber bis zu über 40%).

b) Zuschlag für Spekulationsgewinne

Beträgt die Besitzesdauer nach Art. 144 StG weniger als fünf Jahre, so erhöht sich die nach Art. 146 StG berechnete Steuer, um einen von der Besitzesdauer abhängigen Zuschlag (Art. 147 Abs. 1 StG; BVR 1981, 466; NStP 43, 26 und 39). Dieser Zuschlag beträgt maximal 70 Prozent. Im Unterschied zum Besitzesdauerabzug wird beim Zuschlag nicht etwa der Rohgewinn erhöht, sondern der Steuerbetrag selber. Der maximale Steuersatz erhöht sich also bei sehr kurzer Besitzesdauer von rund 40% auf ca. 68%.

Der Zuschlag wird nicht erhoben (Art. 147 Abs. 2 StG):

- wenn das Grundstück im Zuge einer Erbschaftsliquidation veräussert wird (lit. a),
- wenn die verkaufende Person aus persönlichen Gründen zu einem Verkauf gezwungen war (lit. b; vgl. hierzu MbVR 61/1963, 446 = NStP 17, 79),
- wenn die verkaufende Person nachweist, dass Umstände vorliegen, die jede spekulative Absicht ausschliessen (lit. c; vgl. hierzu NStP 35, 85; BVR 1985, 74; NStP 49, 170 = BVR 1995, 395).

Vgl. die Praxisfestlegungen in NStP 43, 36, NStP 49, 175 und BVR 2007, 258.

Schliesslich ist hier zu wiederholen, dass bei Immobilienhändlern anstelle der GGSt, unter Umständen die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erhoben wird, was insbesondere bei kurzer Besitzesdauer für diese von Vorteil ist (129 Abs. 1 lit. a StG).

VI. Veranlagungsverfahren

1. Behörden

Als Behörden erwähnt das Gesetz nur noch die kantonale Steuerverwaltung (Art. 149 StG) und die Gemeinden (Art. 150 StG). Die interne Aufgabenteilung ergibt sich aus dem Organisationsgesetz (OrG; [BSG 152.01](#)) und den Ausführungsbestimmungen bzw. aus dem Organisationsrecht der Gemeinde.

Die kantonale Steuerverwaltung ist in Zusammenarbeit mit den Gemeinden insbesondere für die Führung der Steuerregister für natürliche und juristische Personen zuständig (Art. 149 Abs. 3 StG, vgl. auch sogleich 4a)).

Die Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen wird von den lokalen Veranlagungsbehörden (Veranlagungsbehörden Oberland, Mittelland, Emmental-Oberaargau, Seeland und Jura bernois) veranlagt. Die kantonale Steuerverwaltung besorgt die Veranlagung der Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen (Abteilung JP) sowie der Grundstückgewinnsteuer (Abteilung GGSt) und befasst sich mit der Quellensteuer. Personenbezogene Kapitalgesellschaften werden teilweise in den Kreisverwaltungen veranlagt, zusammen mit den dort wohnhaften Aktionären.

2. Verfahrensgrundsätze

Art. 151 StG sieht vor, dass soweit das StG nichts Abweichendes bestimmt, sich das Verfahren einschliesslich des Rechtsmittelverfahrens nach dem Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege richtet (VRPG, [BSG 155.21](#)). Allerdings lehnt sich das StG vermehrt an das DBG an.

Die Ausstandsregelung (Art. 152 StG, Art. 109 DBG), die Geheimhaltung (Art. 153 StG, Art. 110 DBG), die Amtshilfe unter Steuerbehörden (Art. 154 StG, Art. 111 DBG), die Amtshilfe anderer Behörden (Art. 155 StG, Art. 112 DBG), die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten (Art. 156 StG, Art. 113 DBG; BVR 1992, 289 = NStP 45, 169), die Akteneinsicht (Art. 157 StG, Art. 114 DBG), die Beweisabnahme (Art. 158 StG, Art. 115 DBG), die vertragliche Vertretung (Art. 160 StG, Art. 117 DBG; vgl. NStP 44, 59 = BVR 1990, 359) und die Wirkung von gesetzlichen oder behördlich angesetzten Fristen (Art. 161 StG, Art. 119 DBG) sind *grosso modo gleich geregelt wie im Bundessteuerrecht*.

Anders als im DBG, sind Verfügungen nach Art. 52 VRPG zu begründen, sofern dem Begehren nicht voll entsprochen wird. Daran hält auch das StG fest (Art. 159 StG in Verbindung mit Art. 175 Abs. 3 StG; zur Begründungspflicht bei der Veranlagung nach Ermessen vgl. NStP 57, 85).

Entscheide zur Entschuldigung einer Fristversäumnis wegen Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder anderer erheblicher Gründe (Art. 161 Abs. 3 StG): Vgl. BVR 1980, 23; NStP 36, 29 und 143; BVR 1982, 284; NStP 40, 107; NStP 44, 54; NStP 45, 108 und 113. Dabei muss die versäumte Handlung binnen 30 Tagen seit Wegfall des Hinderungsgrundes nachgeholt werden. Zur Wiederherstellung einer Frist und zur Handlung eines Vertreters, einer Hilfsperson oder eines Organs vgl. NStP 57, 110. Anders als bei der direkten Bundessteuer, gilt eine Frist als nicht eingehalten, wenn die Eingabe bei einer ausserkantonalen Behörde erfolgt (NStP 57, 62).

3. Verjährung

Die Veranlagungsverjährung (Art. 162 StG, Art. 120 DBG) und die Bezugsverjährung (Art. 163 StG, Art. 121 DBG) sind gleich wie im Bundessteuerrecht geregelt (NStP 56, 73). Eine amtliche Mitteilung, die lediglich eine spätere Veranlagung in Aussicht stellt, gilt als Einforderungshandlung, welche die Verjährung des Rechts, die Veranlagung einzuleiten, unterbricht (NStP 57, 31).

4. Veranlagung

a) Allgemeines

Die Gemeinden führen das Steuerregister für die Einkommens- und Vermögenssteuer sowie für die amtlichen Werte, die kantonale Steuerverwaltung dasjenige für die übrigen Steuern. Die kantonale Steuerverwaltung betreibt zudem in Zusammenarbeit die Steuerregister für natürliche und juristische Personen. Im Steuerregister sind insbesondere Angaben über die Steuerpflicht, die ZPV-Nummer, der Zivilstand und die Zugehörigkeit zu einer Landeskirche enthalten (Art. 149 Abs. 3 StG).

Diese Steuerregister waren bis 2016 öffentlich. Seit 2016 ist ein wirtschaftliches Interesse glaubhaft zu machen (Art. 164 Abs. 3 StG). Dabei kann es sich beispielsweise um das Interesse eines Gläubigers handeln, der sich ein grobes Bild der finanziellen Verhältnisse seines Schuldners machen möchte. Bei natürlichen Personen, die als vermögend bekannt sind, sind die groben finanziellen Verhältnisse bereits bekannt, weshalb die Auskunft von der Gemeinde verweigert werden kann. Das Recht der Gemeinden, die Steuerregister gegen Gebühr zu veröffentlichen oder öffentlich aufzulegen („Lugibüechli“), wurde – als Konsequenz aus der Neuregelung – aufgehoben.

Die Steuern natürlicher oder juristischer Personen werden in der Gemeinde veranlagt, wo diese Personen am Ende der Steuerperiode Wohnsitz oder Aufenthalt bzw. Sitz oder tatsächliche Verwaltung haben (Art. 165 Abs. 1 und 2 i.V.m. Abs. 4 StG). Führen Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, in zwei

bernischen Gemeinden unabhängig voneinander selbstständigen Wohnsitz, so ist der Wohnsitz des Ehemannes Veranlagungsort, bei eingetragenen Partnerinnen und Partnern richtet sich im selben Fall die Zuständigkeit nach der alphabetischen Reihenfolge ihrer Namen (Art. 165 Abs. 1 StG; BVR 1976, 74 = NStP 30, 56; BVR 1977, 125; NStP 34, 45; BVR 1983, 442; BVR 1990, 337 und 339; StE 1993 B 93.1 Nr. 1 = BVR 1994, 199; BVR 1999, 359 und 364; BVR 2000, 399; BVR 2001, 1).

Ist eine steuerpflichtige Person aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, so wird sie in der Gemeinde veranlagt, in der die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt sind (Art. 165 Abs. 3 StG). In Zweifelsfällen bestimmt die kantonale Steuerverwaltung den Veranlagungsort (Art. 165 Abs. 5 StG).

Art. 166 Abs. 2 stellt den Zusammenhang zwischen der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde (BVR 1994, 1 = StE 1993 B 24.4 Nr. 31) und der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (BVR 1986, 157; NStP 45, 157; vgl. auch NStP 52, 125; NStP 57, 139) her (zur Beweislastverteilung im Steuerrecht allgemein vgl. BGE in BVR 1999, 275 = NStP 52, 121). Die Beweismittel im Veranlagungsverfahren sind dieselben wie nach Art. 19 Abs. 1 VRPG mit Ausnahme der Zeugenaussage, die weder im StG noch im DBG vorgesehen ist. Die Mitwirkungspflicht (Art. 167 und 168 StG, Art. 126 und 127 DBG) sowie die Auskunftspflicht Dritter (Art. 169 StG, Art. 128 DBG) sind gleich geregelt wie im Bundessteuerrecht.

b) Veranlagung der periodischen Steuern

Das vollständige und wahrheitsgemässe Ausfüllen der Steuererklärung bildet die *wichtigste Mitwirkungspflicht* der steuerpflichtigen Person. Diese Selbstdeklaration ist persönlich zu unterzeichnen und samt vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss einzureichen (Art. 170 StG, Art. 124 DBG sowie Verordnung über das Veranlagungsverfahren der natürlichen Personen vom 30. Januar 2002 [VVV; BSG 661.521.1]; NStP 56, 12). Vgl. NStP 63, 22 bez. Mahngebühr bei verspäteter Einreichung der Steuererklärung.

Die Beilagen zur Steuererklärung (Art. 171 StG, Art. 125 DBG), die Meldepflicht Dritter (Art. 172 StG, Art. 129 DBG), die Meldepflichten kollektiver Kapitalanlagen (Art. 173 StG, Art. 129 Abs. 3 DBG) und die ordentliche bzw. die Ermessensveranlagung (Art. 174 StG, Art. 130 DBG) sind im Bundessteuerrecht gleich geregelt. Einzig bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung geht das StG – wie erwähnt – weiter als das DBG, indem die Abweichungen von der Steuererklärung nicht nur bekannt zu geben, sondern kurz zu begründen sind (Art. 175 Abs. 3 StG). Ist die steuerpflichtige Person vertreten, so ist die Veranlagungsverfügung dem Vertreter zu eröffnen (BVR 1988, 198; NStP 44, 54 und 59). Die Zustellung einer nicht mit eingeschriebener Post versandten Veranlagungsverfügung kann aufgrund von Indizien bewiesen werden (NStP 52, 137).

c) Ermessensveranlagung

Wird aufgrund einer Vermögensvergleichsberechnung ein grösserer Fehlbetrag eruiert, wird der Steuerpflichtige im Rahmen des Einsprache- und des Rekursverfahrens dazu aufgefordert, die Differenz durch geeignete Unterlagen zu erklären (Art. 174 StG, Art. 130 DBG). Erfolgt keine plausible Erklärung, so ist die Veranlagung ermessensweise vorzunehmen. Diese sog. Ermessensveranlagung basiert auf Annahmen und Vermutungen und hat aufgrund aller vorliegenden Unterlagen zu erfolgen (BVR 2010, 385 ff.; vgl. auch NStP 30, 261; NStP 31, 81; NStP 32, 204; BVR 1985, 22 und 250; NStP 39, 81; BVR 1986, 30 und 394; BVR 1987, 11; NStP 40, 139 und 161; NStP 45, 108; BVR 1991, 481; BVR 1992, 1; BVR 1998, 398; NStP 55, 50, BVR 2008, S. 181 ff.).

Fehlerhafte Ermessenstaxation und Nichtigkeit einer Verfügung (Bger 2C_679/2016 vom 11.7.2017): Dr. med. A. arbeitet seit den 90er Jahren bis zur Pensionierung Ende August 2014 am Bezirksspital V. Für die Steuerperioden 2004 bis 2012 reichte A. keine Steuerklärung ein und wurde nach Ermessen veranlagt. Ihr tatsächliches durchschnittliches Jahressalär (Nettolohn) belief sich auf rund CHF 250'000. Die Ermessenstaxationen beruhen allerdings auf einem steuerbaren Einkommen von bis zu CHF 750'000, was dem Dreifachen des effektiven Jahressalärs entspricht. Ab 2006 liegen Betreibungsmassnahmen vor i.S. von Lohnpfändungen der Steuerpflichtigen. A. ersuchte darauf am 17.11.2014 um Revision der Veranlagungen betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2014. Ihre Eingabe wurde als Fristwiederherstellungs- und Revisionsgesuch entgegengenommen. Wegen verspätetem Einreichen erfolgte Nichteintreten. Gegen diesen Entscheid wehrte sich A. mit Rechtsmitteln bis vor das Bundesgericht und machte insbesondere Nichtigkeit geltend. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2006 bis 2012 gut; es wird festgestellt, dass die durch das Kantonale Steueramt Zürich für die betreffenden Perioden vorgenommenen Ermessenseinschätzungen nichtig sind, insbesondere weil die Steuerverwaltung aufgrund des Betreibungsverfahrens von der tatsächlichen Höhe des Salärs Kenntnis hatte.

d) Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer

Der Regierungsrat regelt die Voraussetzungen zur Einreichung einer Kurzdeklaration des mutmasslichen Grundstückgewinnes bei Anmeldung von Veräusserungsgeschäften beim Grundbuchamt (Art. 176 Abs. 1 StG). Die Einreichung einer Kurzdeklaration sowie die darauf gestützte provisorische Rechnungstellung, werden nur in Einzelfällen gefordert. Eine Kurzdeklaration bzw. die provisorische Rechnungsstellung erübrigt sich bei kurzer durchschnittlicher Veranlagungsdauer (Faustregel: weniger als 6 Monate seit Abgabe der Steuererklärung).

Der Grundstücksgewinn ist ordentlich zu deklarieren (Art. 177 StG). Die Steuerverwaltung setzt den steuerbaren Grundstücksgewinn, den Steuersatz und den Steuerbetrag fest (BVR 1990, 58). Abweichungen von der Steuererklärung werden kurz begründet. Die Veranlagung kann gemäss Art. 178 Abs. 3 StG auf Antrag der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen ergänzt werden, wenn:

- weitere Aufwendungen geltend gemacht werden, sofern dafür im Zeitpunkt der Veranlagung noch keine Rechnung vorliegt und wenn in der Veranlagungsverfügung ein sog. Ergänzungsvorbehalt angebracht wurde,
- nachträglich ein Verlust anzurechnen ist,
- weitere Gewinne hinzukommen,
- Ersatz beschafft wird,
- die Veranlagungen anderer steuerpflichtiger Personen für den auf dem gleichen Objekt realisierten Gewinn abgeändert werden.

Der Antrag auf Ergänzung der Veranlagung ist fristgerecht innerhalb eines Jahres seit Vorliegen der Voraussetzungen zu stellen (Art. 178 Abs. 4 StG; vgl. auch BVR 1993, 290 = NStP 47, 12; NStP 54, 145; BVR 2002, 257).

e) Festsetzung der amtlichen Werte

Alle Grundstücke und ihnen gleichgestellte Rechte (BVR 2002, 193 = NStP 55, 5) werden in der Gemeinde der gelegenen Sache bewertet, die Wasserkräfte in der Gemeinde, wo die Wasserkraft nutzbar gemacht wird (Art. 179 StG). Die Aufgabenteilung zwischen kantonaler Steuerverwaltung und Gemeinden regelt Art. 180 StG. Der amtliche Wert der Grundstücke und Wasserkräfte gilt bis zu einer nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG).

Die amtlichen Werte sind für die Veranlagung der Vermögenssteuer verbindlich (Art. 191 Abs. 4 StG; MbVR 71/1973, 199), weshalb eine besondere Rechtsgrundlage für eine Korrektur besteht: Auslassungen und offensichtliche Unrichtigkeiten in einer rechtskräftigen amtlichen Bewertung können auf Gesuch hin oder von Amtes wegen berichtigt werden (Art. 181 Abs. 4 StG; MbVR 68/1970, 319; BVR 1979, 253; BVR 1984, 254).

Die letzte allgemeine Neubewertung fand auf den 1. Januar 1999 statt, vgl. Art. 32 Abs. 1 des Dekrets über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [ABD]; BSG 661.543). Eine künftige allgemeine Neubewertung ordnet der Grosse Rat an, wenn sich im Grossteil des Kantons oder im ganzen Kanton seit der letzten allgemeinen Neubewertung die Verkehrs- oder Ertragswerte erheblich verändert haben. In diesem Fall würde eine kantonale Schätzungskommission bestellt, welche die Bewertungsgrundsätze aufzustellen hätte (Art. 182 StG). Eine allgemeine Neubewertung wird voraussichtlich per 2019 vorgenommen.

Daneben sieht das Gesetz in Art. 183 StG die ausserordentliche Neubewertung der amtlichen Werte vor (Neubau, Umbau, Abbruch, Änderung der Benützungsart, etc.; vgl. hierzu NStP 29, 11; BVR 1980, 293 = NStP 34, 159; BVR 1980, 374; BVR 1981, 299). Eine ausserordentliche Neubewertung ist ebenfalls durchzuführen, wenn Eigentümer oder die Gemeinde nachweisen, dass wegen besonderer Verhältnisse eine Neubewertung des Grundstückes einen um 10 Prozent höheren oder tieferen amtlichen Wert ergäbe (Art. 183 Abs. 2 StG; MbVR 71/1973, 369; NStP 28, 37, BVR 2007, 553). Die steuerpflichtige Person und die beteiligte Gemeinde sind Adressaten der Festsetzungsverfügung (Art. 184 StG). Nach ständiger Rechtsprechung zu Art. 183 StG ist eine ausserordentliche Neubewertung nur dann vorzunehmen, wenn eine tatsächliche oder rechtliche Veränderung entweder am betroffenen Grundstück selber oder in dessen Umgebung eingetreten ist. Rein branchenspezifische Veränderungen der Marktverhältnisse stellen keinen Grund für eine ausserordentliche Neubewertung dar (BVR 2012, 545 = NStP 66, 77). Wenn die Voraussetzungen für eine a.o. Neubewertung gegeben sind, darf die Steuerverwaltung auch die nicht von baulichen Veränderungen betroffenen Räume überprüfen und dabei „offensichtliche Unrichtigkeiten“ sowie „Auslassungen“ korrigieren (StG 181 Abs. 4, VGE 100.2013.263U vom 12. August 2014).

f) Veranlagung bei der Erhebung der Quellensteuer

Wer dem Steuerabzug an der Quelle unterliegende Leistungen erbringt, ist Schuldnerin oder Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 185 Abs. 1 StG). Die Pflichten dieser Personen sind in Art. 186 StG etwas ausführlicher, aber materiell gleich wie in Art. 88 DBG geregelt. Gestützt auf das Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit werden in Art. 186a StG die Pflichten der Arbeitgeber im vereinfachten Abrechnungsverfahren (Art. 115a StG) festgehalten. Die Möglichkeit, bei Meinungsverschiedenheiten von der kantonalen Steuerverwaltung eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht zu verlangen (Art. 187 StG, Art. 137 DBG), sowie Nachforderung und Rückerstattung von Quellensteuern (Art. 188 StG, Art. 138 DBG) sind gleich geregelt wie im Bundessteuerrecht.

5. Einsprache

Gegen Verfügungen nach dem StG können die steuerpflichtige Person, die Gemeinde, die kantonale Steuerverwaltung sowie im Quellensteuerverfahren die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung Einsprache erheben (Art. 189 StG; MbVR 68/1970, 408 = NStP 24, 46; BVR 2000, 573).

Die Einsprache ist innert 30 Tagen (Gemeinde: 60 Tage) seit der Eröffnung der Verfügung schriftlich einzureichen (Art. 190 StG). Für die Anfechtung einer Ermessens-

Veranlagung wegen Nichterfüllung von Mitwirkungsgrundsätzen gelten sinngemäss die gleichen Grundsätze wie bei der direkten Bundessteuer (BVR 2008, 181 ff.). Sowohl Sachverhaltsermittlung wie auch Rechtsanwendung (inkl. Ermessensausübung) können gerügt werden. Eine Ermessensveranlagung kann jedoch nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die *Einsprache gegen eine Ermessens taxation* erfordert den Nachweis offensichtlicher Unrichtigkeit (Art. 191 Abs. 3 StG; NStP 31, 18; BVR 1979, 340 = NStP 32, 236; NStP 34, 49; NStP 36, 43; NStP 40, 61; BVR 1987, 19, NStP 60, 59). Dieser Nachweis setzt in der Praxis voraus, dass mit der Einsprache eine *vollständige Steuererklärung* eingereicht wird (BVR 2006, 174 sowie NStP 2006, S. 25). Es sind insbesondere die im Veranlagungsverfahren unterbliebenen Mitwirkungshandlungen nachzuholen, d.h., aussagekräftige Informationen zu allen steuerlich relevanten Tatsachen vorzulegen. Wird nur für einen Teil der Steuerfaktoren der Nachweis erbracht, so stellt das eine ungenügende Begründung dar und die Steuerbehörden werden nicht auf die Einsprache eintreten (NStP 64, 89).

Eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen kann nur korrigiert werden, wenn die steuerpflichtige Person im Einsprache oder Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit der getroffenen Veranlagung nachweist. Blosser Zweifel genügen nicht. Offensichtlich unrichtig im Sinn von Art. 191 Abs. 3 StG ist eine Schätzung dann, wenn sie an einem in die Augen springenden, qualifizierten Fehler leidet, namentlich wenn:

- bei der Schätzung ein wesentlicher erwägenswerter Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt worden ist;
- die Schätzung sachlich nicht begründbar, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist;
- die Schätzung sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder Hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist.

Der Veranlagungsbehörde ist dabei ein Schätzungsspielraum zuzubilligen. Offensichtliche Unrichtigkeit liegt demzufolge vor, wenn die Schätzung auf missbräuchlicher Ausfüllung dieses Schätzungsspielraums beruht, geradezu willkürlich ist. Die Untersuchungspflicht der Behörde ist bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen stark eingeschränkt. Sie ist auch nicht verpflichtet, eine Buchprüfung durchzuführen (NStP 61, 147; BVR 2008, 181).

Im Einspracheverfahren hat die kantonale Steuerverwaltung dieselben Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren (BVR 1994, 1). Einem Rückzug der Einsprache wird keine Folge gegeben, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die Veranlagungsverfügung unrichtig ist. Die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung kann mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person als Rekurs an die

Steuerrekurskommission weitergeleitet werden („*Sprungrekurs*“, Art. 192 StG). Das Zustandekommen des Einspracheentscheids (*reformatio in peius* möglich) ist gleich geregelt wie im Bundessteuerrecht (Art. 193 StG, Art. 135 DBG).

Das Einspracheverfahren ist – wie im Bundessteuerrecht – grundsätzlich kostenlos (Art. 194 Abs. 1). Eine Ausnahme gilt für Einsprachen gegen Veranlagungen nach Ermessen sowie für Beweismassnahmen wegen schuldhafter Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 194 Abs. 2, MbVR 70/1972, 423; MbVR 73/1975, 229 = NStP 29, 16; BVR 1979, 64; NStP 34, 91; BVR 2003, 8). Parteikosten werden nicht gesprochen (Art. 194 Abs. 3 StG). Die Kostenverfügung kann mit der Hauptsache weitergezogen werden, wobei das Anfechtungsobjekt auf den Kostenpunkt beschränkt werden kann.

6. Rechtsmittel

a) Rekurs

Gegen Einspracheentscheide können die steuerpflichtige Person, die Gemeinde, die kantonale Steuerverwaltung sowie im Quellensteuerverfahren die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung Rekurs an die Steuerrekurskommission erheben (Art. 195 StG; MbVR 64/1966, 284; NStP 38, 76). Die Rekursfrist beträgt 30 Tage seit der Eröffnung des Einspracheentscheides (Art. 196 StG; NStP 22, 8; MbVR 67/1969, 478; MbVR 71/1973, 153; BVR 1978, 60; BVR 1988, 241; NStP 43, 29).

Bezüglich der Rekursgründe, des Rekursverfahrens und des Rekursentscheids (Art. 197 bis 199 StG), gilt das zur Einsprache Ausgeführte (vgl. 5. hievor).

Zur Prozessvertretung der steuerpflichtigen Person vor der Steuerrekurskommission sind auch Personen ohne Anwaltspatent befugt (Art. 160 Abs. 3 StG). Auf Verlangen haben sich die vertraglichen Vertreter durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 160 Abs. 4 StG).

Die Kosten des Rekursverfahrens regelt Art. 200 StG. In Übereinstimmung mit der im Bundessteuerrecht geübten Praxis, werden im Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission Parteikosten gesprochen, soweit sich die Kosten als notwendig und verhältnismässig hoch erweisen (BVR 2006, 440). Die Sitzungen der kantonalen Steuerrekurskommission und ihrer Kammern sind nicht öffentlich, in besonderen Fällen aber parteiöffentlich (Art. 12 des Gesetzes über die Steuerrekurskommission vom 23. November 1999 [StRKG]; [BSG 661.61](#)). Die Präsidentin oder der Präsident entscheidet in gewissen Fällen als Einzelrichterin bzw. Einzelrichter (Art. 70 des Gesetzes über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft vom 11. Juni 2009 [GSOG]; BSG 161.1; NStP 15, 183; MbVR 68/1970, 62). Ist die Veranlagungsbehörde zu Unrecht auf eine Einsprache eingetreten, darf die Steuerrekurs-

kommission nicht einfach die Rechtskraft der ursprünglichen Veranlagungsverfügung feststellen (BVR 1988, 308). Deshalb ist auch die Möglichkeit eines Rekursrückzuges beschränkt (Art. 198 Abs. 3 StG; MbVR 48/1950, 152). Im Übrigen richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VRPG (Art. 11 RKG; vgl. auch NStP 46, 9; BVR 1992, 199 = NStP 46, 13).

Die Steuerrekurskommission erachtet die Begründung eines Einspracheentscheides als ungenügend, wenn sie dem Steuerpflichtigen nicht genügend Hinweise auf die vorgenommenen Korrekturen aufzeige. Dadurch werde eine sachgerechte Anfechtung verunmöglicht oder zumindest unstatthaft erschwert. Eine Heilung der ungenügenden Begründung im Rekursverfahren wurde im vorliegenden Fall verneint, da die Parteirechte in schwerwiegender Art verletzt worden seien. Der nicht nachvollziehbare Einspracheentscheid wurde aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen (RKE vom 18.09.2012, BVR 2013, 146).

b) Verwaltungsgerichtliche Beschwerde

Gegen Rekursentscheide kann die steuerpflichtige Person, die Gemeinde, die kantonale Steuerverwaltung sowie im Quellensteuerverfahren die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung Beschwerde an das Verwaltungsgericht erheben (Art. 201 StG). Zur Prozessvertretung vor Verwaltungsgericht sind ausschliesslich Anwälte zugelassen (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Treuhänder und dipl. Steuerexperten sind zur Parteivertretung im Bereich des Steuerprozessrechtes zur Parteivertretung nicht befugt (vgl. Urteil des VGer 100.2015.356 vom 16.12.2015). Abgesehen davon, dass die Urteilsverhandlung parteiöffentlich ist (Art. 201 Abs. 2 StG), richtet sich das Verfahren nach dem VRPG (NStP 47, 23; NStP 47, 29). Zur Parallelität der kantonalen Beschwerdewege bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer vgl. BGE 130 II 65 = Pra 2004 Nr. 37.

7. Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide

a) Revision

Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden. Die Revisionsgründe, die Revisionsfrist sowie das Verfahren und der Entscheid sind gleich geregelt wie im Bundessteuerrecht (Art. 202 bis 204 StG; MbVR 72/1974, 33 und 195; NStP 29, 125; NStP 30, 138 und 161; NStP 34, 105 und 178; NStP 35, 195; NStP 38, 99; BVR 1993, 290; NStP 51, 143; NStP 55, 32; BVR 2002, 510).

b) Berichtigung

Berichtigungen können binnen fünf Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids auf Begehren der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen vorgenommen werden (Art. 205 StG; NStP 39, 31; BVR 1991, 206; BVR 2002, 510). Der Berichtigung zugänglich sind nur *Rechnungsfehler* und *Schreibversehen* (sog. „Kanzleifehler“, NStP 61, 4 = BVR 2007, 49). Hingegen können Veranlagungsfehler nur durch ordentliche Rechtsmittel (Einsprache) korrigiert werden. Ob ein Veranlagungs- oder Kanzleifehler vorliegt ist bisweilen schwierig zu beurteilen. Als Richtschnur gilt folgende Unterscheidung: Fehler in der *Willensbildung* sind Veranlagungsfehler und nur Fehler bei der *Umsetzung* (Fehler im Ausdruck des korrekt gebildeten Willens) sind Kanzleifehler (typische Beispiele sind Tippfehler, z.B. Kommafehler).

c) Nachsteuer

Bei der Nachsteuer handelt es sich um eine Revision zuungunsten der steuerpflichtigen Person.

Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer sind eine *unterbliebene* oder *unvollständige Veranlagung*, wegen a) Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, oder wegen b) eines Verbrechens oder Vergehens (Art. 206 StG).

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wird der steuerpflichtigen Person schriftlich mitgeteilt. Die steuerpflichtige Person wird zudem auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam gemacht (Art. 208 Abs. 1 StG).

Die Nachsteuer setzt kein Verschulden der steuerpflichtigen Person voraus (NStP 13, 210; BVR 1977, 121; BVR 1987, 101; NStP 48, 70; BVR 1995, 55), aber auch keine Sorgfaltspflichtverletzung der Steuerbehörde (BVR 1999, 164). Gemäss BGE vom 10.10.2007 (NStP 62, 89 ff.) sind handschriftliche Hinweise auf dem ausgedruckten Steuererklärungsformular keine „*bekanntes Tatsachen*“, sofern die Steuererklärung elektronisch erstellt aber in Papierform eingereicht wird. Dieser Entscheid darf als Musterbeispiel für überspitzten Formalismus bezeichnet werden. Die Nachsteuer stellt keine Strafe dar, weshalb Art. 6 EMRK für ihre Festsetzung nicht beachtet werden muss (BVR 2006, S. 6). Wohl aber löst die Nachsteuer regelmässig auch ein Strafsteuerverfahren aus.

Seit dem 1.1.2011 haben gemäss Art. 208a StG die Erben (nebst den Willensvollstreckern und den Erbschaftsverwaltern; vgl. Abs. 4) das Recht, eine vereinfachte Nachbesteuerung der durch den Erblasser hinterzogenen Werte zu verlangen, wobei das Recht jedem einzelnen Erben zusteht. Sind die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, ist die Nachsteuer mitsamt Verzugszins nur noch für die letzten drei Jahre

vor dem Todesjahr des Erblassers geschuldet (Abs. 2). Die vereinfachte Nachbesteuerung ist aber ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

Alle Steuerpflichtigen haben seit 2011 auch selbst die Möglichkeit, eine **straflose Selbstanzeige** einzureichen (Art. 217 Abs. 4 StG). Wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, erfolgt lediglich eine Nachbesteuerung für die noch nicht verjährten Steuerforderungen (plus Verzugszinsen), jedoch keine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung oder Steuerbetrugs (Art. 223 Abs. 3 StG).

Automatischer Informationsaustausch geltend ab 01. Januar 2018.

(Straflose Selbstanzeige im Zusammenhang mit dem Automatischen Informationsaustausch (AIA) bis 30. September 2018).

d) Nichtigkeit von Verfügungen

Es gelten im Steuerrecht die Regeln des allgemeinen Verwaltungsrechts zur Abgrenzung zwischen **Anfechtbarkeit und Nichtigkeit** von Verfügungen (bzw. Entscheidungen). Fehlerhafte Verfügungen sind im Normalfall nur anfechtbar, was bedeutet, dass sie rechtsbeständig werden, wenn die Rechtsmittelfristen ungenützt verstrichen sind. Sie müssen dann auch vollstreckt werden, wenn sich herausstellt, dass sie materiell falsch sind. Eine Ausnahme gilt nur, wenn die Verfügung (bzw. der Entscheid) **nichtig** ist. Nach der Lehre gilt für die Abgrenzung zwischen Anfechtbarkeit und Nichtigkeit die sog. **Evidenztheorie**. In der Rechtsprechung wird das wie folgt umschrieben (BGer 2C.679/2017 E. 3.1):

Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

*(a) der ihnen anhaftende **Mangel besonders schwer** ist,*

*(b) er offensichtlich oder zumindest **leicht erkennbar** ist und*

*(c) zudem die **Rechtssicherheit** durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.*

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit.

Wenn Nichtigkeit vorliegt, ist die nichtige Verfügung nicht vollstreckbar, egal ob dagegen ein Rechtsmittel hätte eingelegt werden können oder nicht und ob solche Rechtsmittel ergriffen wurden oder nicht. Die Nichtigkeit kann in jedem Verfahrensstadium und vor jeder Behörde geltend gemacht werden (vgl. fehlerhafte Ermessenstaxation Bger 2C_679/2016 vom 11.7.2017).

8. Inventar

Stirbt eine im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, so ist über ihren Nachlass ein Steuerinventar aufzunehmen. Ein Erbschaftsinventar oder ein öffentliches Inventar dient zugleich als Steuerinventar (Art. 209 StG; NStP 63, 153). Die Art. 210 bis 214 StG entsprechen Art. 155 bis 159 DBG. Der mit der Inventaraufnahme betraute Notar darf in die Steuerakten des Erblassers nicht Einsicht nehmen (BVR 1994, 97). Das Dekret über die Errichtung des Inventars vom 8. September 1971 ist durch die Verordnung über die Errichtung des Inventars vom 18. Oktober 2000 (InvV; [BSG 214.431](#); in Kraft seit 1. Januar 2001) abgelöst worden.

VII. Steuerstrafrecht

„*Steuerhinterziehung und Steuerbetrug sind wirksam zu ahnden*“
(Art. 104 Abs. 4 KV).

1. Steuerübertretungen

a) Verletzung von Verfahrenspflichten

Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird mit Busse bis zu CHF 1'000, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfalle bis zu CHF 10'000 bestraft (Art. 216 StG, Art. 174 DBG; NStP 31, 230; BVR 1978, 495; NStP 34, 91; BV1985, 84; NStP 39, 89; BVR 1986, 433; BVR 1988, 4 und 111; NStP 45, 157; BVR 1996, 445; vgl. NStP 47, 133 betreffend Angemessenheit der Busse).

Unter diesen Tatbestand fällt namentlich die Nichteinreichung der Steuererklärung (VGE vom 17.8.2004, in BVR 2005, 317). Gelegentlich wird in der Praxis in solchen Fällen noch eine Busse wegen „*Steuergefährdung*“ erhoben, jedoch gibt es diesen Straftatbestand seit 2001 nicht mehr.

b) Vollendete Steuerhinterziehung

Für eine vollendete Steuerhinterziehung wird gebüsst, wer schuldhaft bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder unvollständig ist, ein Quellensteuerabzug nicht oder nicht vollständig vorgenommen wird, oder wer unrechtmässig eine Steuerrückerstattung oder einen Steuererlass erwirkt. Die Busse beträgt im Regelfall das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber ermässigt oder bis auf das Dreifache erhöht werden. Bei erstmaliger Selbstanzeige entfällt – wie dargelegt – die Busse. Bei jeder weiteren Selbstanzeige wird die Busse bis auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer reduziert (Art. 217 StG, Art. 175 DBG; NStP 34, 15; BVR 1982, 206; NStP 38, 91; BVR 1984, 354; BVR 1985, 77 und 339; NStP 39, 23; NStP 41, 41, 101 und 141; NStP 48, 33; NStP 53, 109; BVR 1999, 563).

c) Weitere Fragen

Eine versuchte Steuerhinterziehung liegt vor, solange die Verfügung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Die Sanktion beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 218 StG, Art. 176 DBG; NStP 34, 53; BVR 1980, 209; BVR 1981, 457; NStP 35, 145; BVR 1982, 339; BVR 1985, 24; NStP 41, 65; NStP 43, 12; NStP 46, 137; NStP 50, 1; BVR 1996, 445; NStP 55, 50).

Weil die vollendete und versuchte Steuerhinterziehung Sonderdelikte sind, werden die Handlungen bestimmter Drittpersonen (Anstifter, Gehilfe, etc.) speziell unter Strafe gestellt (Art. 219 StG, Art. 177 DBG; BVR 2001, 247). Durch die Einsetzung eines Vertreters kann sich der Steuerpflichtige nicht von seinen Sorgfaltspflichten dispensieren. Eine Falschdeklaration auf Grund mangelnder Kommunikation zwischen Steuerpflichtigem und Vertreter erfüllt zumindest den Tatbestand der fahrlässigen Steuerhinterziehung (BVR 2007, 462). Übertretungen im Inventarverfahren und solche juristischer Personen (Art. 220 und Art. 222 StG) werden gleich wie im Bundessteuerrecht geahndet, wogegen Erben und Ehegatten richtigerweise abweichend vom DBG getrennt voneinander behandelt werden, weil die dortige Lösung gegen die EMRK verstösst (ASA 66, 570; vgl. noch BVR 1992, 100 = NStP 45, 137; BVR 1999, 563; BVR 2001, 12; BVR 2003, 217; NStP 60, 121).

Das Bundesgericht äusserte sich zum Mass der Sorgfalt beim Ausfüllen der Steuererklärung. Ein selbständig erwerbstätiger Steuerpflichtiger reichte einen PK-Beleg ein, in welchem fälschlicherweise ein Einkauf in die Pensionskasse ausgewiesen war. In der Folge liess die Steuerverwaltung den Einkauf zum Abzug zu. Nachdem die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist, bemerkte die Steuerverwaltung den Fehler und leitete ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein. Letztinstanzlich bejahte das Bundesgericht eine fahrlässige Steuerhinterziehung. Die Einwendungen des Steuerpflichtigen waren nicht stichhaltig: Dieser brachte vor, er habe den Fehler nicht bemerken können, da er sich beim Ausfüllen der Steuererklärung auf die Zahlen konzentriert habe. Weiter gab der Steuerpflichtige an, dass die Steuerverwaltung fehlerhafte Belege der Vorperioden jeweils korrekt gewürdigt hätten. Überdies hätte ihn die Steuerverwaltung auf den Fehler hinweisen sollen (BGE 2C_514/2011 vom 01.02.2012, NStP 66, 12).

Die steuerpflichtigen Personen können die Steuerbehörden auf eigenes Einkommen oder Vermögen hinweisen, welches sie in den vergangenen Jahren nicht oder nur teilweise deklariert haben. Wenn die Hinterziehung der Steuerverwaltung nicht bereits anderweitig bekannt ist und die steuerpflichtige Person die Steuerverwaltung bei der Feststellung der massgeblichen Verhältnisse vorbehaltlos unterstützt, bleibt die Hinterziehung bei der erstmaligen Selbstanzeige straflos (Art. 217 ff. StG und Art. 175 ff. DBG). Bei jeder weiteren Selbstanzeige beträgt die Busse ein Fünftel der hinterzogenen Steuer.

Wer sich im Rahmen der straflosen Selbstanzeige selber anzeigen will, muss alle bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile offen legen und vorbehaltlos mit der Steuerverwaltung kooperieren.

Für die Selbstanzeige gibt es keine Formvorschriften oder spezielle Formulare. Sie kann jederzeit in einem Schreiben an die Steuerverwaltung erfolgen oder auch als Beilage mit der (aktuellen) Steuererklärung eingereicht werden. Dabei reicht es je-

doch nicht aus, die bisher hinterzogenen Elemente einfach in der Steuererklärung aufzuführen. Vielmehr muss ein Hinweis auf die bisher unvollständige Deklaration explizit erfolgen.

Die straflose Selbstanzeige ist neu ebenfalls bei den juristischen Personen und für Übertretungen im Inventarverfahren vorgesehen (vgl. Art. 220 und Art. 222a StG).

2. Steuervergehen

a) Steuerbetrug

Wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht, wird mit Freiheits- oder Geldstrafe bestraft (Art. 223 StG, Art. 186 DBG). Liegt bezüglich der Steuerhinterziehung eine straflose Selbstanzeige vor, wird seit dem 1.1.2011 auf die Erhebung der Busse wegen Steuerbetrugs verzichtet (vgl. Art. 223 Abs. 3 StG).

Der Steuerbetrugstatbestand ist nicht ein Erfolgs-, sondern ein Tätigkeitsdelikt, d.h. das Delikt ist vollendet, wenn die Täterin bzw. der Täter die gefälschte Urkunde zum Zwecke der Täuschung verwendet (z.B. zuhanden der Steuerverwaltung der Post übergibt).

Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten (Art. 223 Abs. 2 StG). Gegenüber Art. 146 StGB besteht unechte, gegenüber den anderen gemeinrechtlichen Vermögensdelikten – zufolge unterschiedlicher Rechtsgüter – echte Konkurrenz, und bei den Urkundendelikten hängt die Konkurrenz vom Vorsatz der Täterin bzw. des Täters ab (ASA 65, 940 = BGE 122 IV 31).

b) Veruntreuung von Quellensteuern

Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und abgezogene Steuern zu seinem oder eines anderen Nutzen verwendet, wird mit Freiheitsstrafe oder mit Busse bis zu CHF 30'000 bestraft (Art. 224 StG, Art. 187 DBG). In Abs. 2 von Art. 224 StG wird sodann präzisiert, dass im Bereich von juristischen Personen oder Personennunternehmen jene natürliche Person strafbar ist, welche die Steuer veruntreut.

Seit dem 1.1.2011 ist bei einer Selbstanzeige i.S.v. Art. 217 Abs. 3 oder 222a Abs. 1 StG Strafflosigkeit vorgesehen (vgl. Art. 224 Abs. 3 StG).

Gegenüber Art. 138 StGB besteht unechte Konkurrenz.

3. Steuerstrafverfahren

a) Allgemeines

Beim Steuerstrafrecht handelt es sich nach neuerer Auffassung um echtes Strafrecht, weshalb die von der EMRK vorgegebenen Standards wie Unschuldsvermutung, Verteidigungsrechte, Beweiserhebung, Trennung von Untersuchungs- und Urteilsbehörde, etc. zu beachten sind (vgl. BVR 1999, 563 und 2005, 317; NStP 2006, S. 6).

Daraus ergibt sich zunächst, dass bei Ehegatten – trotz Faktorenaddition – Steuerstrafverfahren (auch für blosse Verfahrenspflichtverletzungen) stets individuell geführt werden müssen. Die Auferlegung einer „*gemeinsamen*“ Busse verletzt das strafrechtliche Schuldprinzip (BVR 2005, 317).

Wären diese Garantien in jedem Steuerstraffall zu beachten, hiesse dies zweitens, das Steuerstrafverfahren vom Nachsteuerverfahren stets völlig zu trennen und das Strafverfahren einer speziellen Behörde anzuvertrauen – denn im Nachsteuerverfahren gilt die Mitwirkungspflicht, wogegen im Strafverfahren die Aussage verweigert werden darf, was grundsätzlich nicht in Einklang zu bringen ist.

Um Doppelspurigkeiten zu vermeiden und Kosten einzusparen, entscheidet nach dem neuen StG bei Steuerübertretungen die Nachsteuerbehörde auch über die steuerstrafrechtlichen Belange. In diesem Verfahren stehen der steuerpflichtigen Person sämtliche Garantien gemäss EMRK zu.

Der Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EU über die Assoziierung an Schengen und Dublin vom 17. Dezember 2004 hatte eine indirekte Änderung des StHG zur Folge. Seither ist bei *blosser Steuerhinterziehung* die Strafgerichtsbarkeit (Art. 57^{bis} StHG) ausgeschlossen.

Mit Inkrafttreten des Art. 57^{bis} StHG wurde im Rahmen der Steuergesetzrevision 2008 die entsprechende Bestimmung im bernischen Steuergesetz aufgehoben (vgl. Art. 225 Abs. 3 und 4 StG). Innerhalb der Steuerverwaltung muss das Nachsteuer- und das Bussenverfahren getrennt durchgeführt werden, insofern wird den Anforderungen der EMRK auch nach der Abschaffung der Strafgerichtsbarkeit Rechnung getragen. Der steuerpflichtigen Person steht hingegen offen, einem vereinigten vereinfachten Verfahren zuzustimmen.

Bei Steuervergehen werden sogleich die ordentlichen Strafuntersuchungsorgane eingeschaltet (Art. 225 Abs. 2 StG). In einem solchen Fall werden die Akten den ordentlichen Strafuntersuchungsbehörden überwiesen, womit sich das weitere Verfahren gemäss der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR 312.0) abwickelt.

Ausser bei der Verletzung von Verfahrenspflichten, wird die Einleitung des Verfahrens der steuerpflichtigen Person schriftlich mitgeteilt (Art. 226 StG).

Seit dem 1.1.2011 wird die betroffene Person bei der Einleitung des Steuerstrafverfahrens ausserdem explizit auf ihr Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hingewiesen (vgl. Art. 226 Abs. 1 StG).

Erfolgt ein Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten, so kann die Einleitung direkt durch den Erlass einer Strafverfügung erfolgen (Art. 226 Abs. 2 StG).

b) Gemeinsames Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren

In diesem Fall wird eine einheitliche Untersuchung für die Nachsteuererhebung und die Steuerübertretung geführt. Das Verfahren wird mit einer Nachsteuerverfügung und einer Strafverfügung (oder einer Aufhebungsverfügung) abgeschlossen. In diesem einheitlichen Verfahren gelten die für das Veranlagungsverfahren massgebenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten (vgl. VI.4. hievore). Allerdings sind sämtliche Beweismittel gemäss Art. 19 Abs. 1 VRPG, d.h. auch der Zeugenbeweis (allerdings mit Zeugnisverweigerungsrecht), zulässig (Art. 227 StG).

c) Verjährung

Seit dem 1.1.2017 entspricht Art. 229 StG den Art. 184, 185 und 189 DBG. Zuvor waren die Verjährungsfristen bei der Verletzung von Verfahrenspflichten sowie bei der versuchten Steuerhinterziehung beim Kanton anders wie beim Bund. Zum Eintritt der Strafverfolgungsverjährung für Verfahrenspflichtverletzungen (Art. 229 lit. a StG) siehe NStP 61, 122.

VIII. Bezug, Sicherung und Erlass

1. Zuständigkeiten

Die kantonale Steuerverwaltung bezieht die Steuern des Kantons und die obligatorischen Gemeindesteuern. Bezugsaufgaben sind auf gewisse Gemeinden (Städte Bern, Biel und Thun) übertragen worden (Art. 230 StG).

2. Bezug

Die periodischen Steuern werden während des Steuerjahres in drei Raten erhoben. Der Regierungsrat setzt die Fälligkeitstermine fest. Seit dem Steuerjahr 2011 sind die Fälligkeitstermine für die natürlichen Personen der 20. Mai, der 20. August und der 20. November (Art. 2 BEZV). Nach Eingang der Steuererklärung wird der steuerpflichtigen Person eine Steuerrechnung zugestellt. Diese gilt je nach Stand des Verfahrens als provisorische Rechnung oder als Schlussrechnung. Mit der Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids wird der ganze Steuerbetrag fällig, soweit dies nicht bereits früher geschehen ist. Die Bestreitung des Steueranspruches schiebt die Fälligkeit nicht auf (Art. 231 StG).

Besondere Fälligkeiten gelten gemäss Art. 232 StG für:

- Ablieferung von Quellensteuern (Art. 234 StG),
- Jahressteuern auf besondere Einkommen,
- Grundstückgewinnsteuern,
- Nachsteuern,
- Bussen,
- Gebühren.

In jedem Fall wird die Steuer fällig bei:

- Verlassen der Schweiz,
- Anmeldung zur Löschung einer juristischen Person im Handelsregister,
- Aufgabe der wirtschaftlichen Zugehörigkeit,
- Konkursöffnung über die steuerpflichtige Person,
- Tod der steuerpflichtigen Person.

Aufgrund der Veranlagungsverfügung und der geleisteten Zahlungen wird definitiv abgerechnet (Art. 235 Abs. 1 StG), wobei zu wenig bezahlte Beträge nachgefordert und zu viel bezahlte Beträge – sofern keine Verrechnung erfolgt – rückerstattet werden (Art. 235 Abs. 2 StG).

In Rechnung gestellte Beträge sind innert 30 Tagen nach Fälligkeit zu bezahlen (Art. 236 StG). Auf verspäteten Zahlungen ist ein Verzugszins geschuldet, auf zu viel entrichteten Zahlungen wird ein Vergütungszins entrichtet (Art. 237 StG; vgl. NStP 55, 1; NStP 57, 1). Seit dem 1.1.2011 kann der Regierungsrat die Möglichkeit von Vorauszahlungen vorsehen und deren Verzinsung festlegen (Art. 237 Abs. 3 StG). Die jeweiligen Zinssätze für die Verzugs- und Vergütungszinsen und für den Vorauszahlungszins gemäss Art. 12 Abs. 1 BEZV finden sich im Anhang I der BEZV. Der Vorauszahlungszins beträgt per 2017 erstmals 0 %.

Werden rechtskräftig festgesetzte Beträge trotz Mahnung nicht bezahlt, wird die Betreuung eingeleitet (Art. 238 Abs. 1 StG). Im Betreibungsverfahren sind die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und Entscheide vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen im Sinne von Art. 80 SchKG gleichgestellt (Art. 238 Abs. 3 StG) und stellen somit definitive Rechtsöffnungstitel dar. Ausserkantonale gilt dies aber nur, wenn ausserdem die Voraussetzungen des Konkordates betreffend die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche vom 28. Oktober 1971 (BSG 289.1, Anhang) erfüllt sind.

3. Zahlungserleichterungen und Erlass

LANGENEGGER MARKUS, Die geltende bernische Erlasspraxis und der Wechsel zum Steuergesetz 2001, BN 2000, S. 253 ff.

Ist die fristgerechte Zahlung von Steuern, etc. mit einer erheblichen Härte verbunden, so kann die kantonale Steuerverwaltung bzw. die Gemeinde Zahlungsfristen erstrecken oder Teilzahlungen bewilligen. Diese Zahlungserleichterungen werden widerrufen, wenn die Voraussetzungen wegfallen oder die Bedingungen nicht eingehalten werden (Art. 239 StG). Auf Gewährung von Zahlungserleichterungen besteht kein Rechtsanspruch. Der Rechtsmittelweg ist ausgeschlossen (Art. 239 Abs. 5 StG).

Je nach der Höhe des fraglichen Steuerbetrages erlassen der Regierungsrat, die Gemeinde (BVR 2010, 401 ff.) oder die kantonale Steuerverwaltung einen geschuldeten Steuerbetrag oder eine Busse ganz oder teilweise, wenn die Bezahlung für den Steuerpflichtigen eine erhebliche Härte bedeutet (Art. 240 StG; NStP 7, 154; MbVR 65/1967, 23; MbVR 68/1970, 234; NStP 29, 85; NStP 52, 59; NStP 62, 29; NStP 63, 137; vgl. auch Informationsblatt zur Praxis der Steuerrekurskommission betreffend Steuererlass, NStP 63, 129 ff.).

Im Rahmen der Steuergesetzrevision 2008 wurde ein Rechtsanspruch auf Steuererlass eingeführt, wenn die gesetzlichen Erlassvoraussetzungen erfüllt sind (Art. 240 Abs. 5 StG).

Zweck eines Steuererlasses ist es, einen Beitrag zur langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person zu leisten. Dieser Beitrag soll der steuerpflichtigen Person selbst und nicht deren Gläubigern zugute kommen (Art. 240a Abs. 1 StG).

Für den Entscheid sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zum Zeitpunkt des Entscheides unter Berücksichtigung der Zukunftsaussichten massgebend. Es wird unter anderem mitberücksichtigt, ob der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (Art. 240a Abs. 2 StG). Hierbei gilt eine Beschränkung der steuerpflichtigen Person auf das betriebsrechtliche Existenzminimum als zumutbar (Art. 240a Abs. 3 StG). Wurden die Steuerbeträge bereits bezahlt, so ist ein Erlass nur möglich, wenn die Zahlung unter ausdrücklichem oder sich aus den Umständen ergebendem Vorbehalt geleistet worden ist (Art. 240a Abs. 4 StG).

Erhöhte Anforderungen werden an den Erlass von Grundstücksgewinn-, Erbschafts-, und Schenkungs-, sowie Liquidationsgewinnsteuern gestellt, die grundsätzlich aus der Vermögenssubstanz oder bei der Grundstücksgewinnsteuer aus dem Erlös zu entrichten sind (Art. 240b Abs. 2 StG; vgl. Urteil des VGer Bern 100.2013.373U vom 04.02.2016)

Das Erlassverfahren ist grundsätzlich kostenfrei. Kosten können aber ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn ein Gesuch offensichtlich unbegründet ist (Art. 240 Abs. 6 StG).

In welchen Fällen eine Steuer ganz oder teilweise zu erlassen ist, wird beispielhaft in Art. 240b StG genannt (Vorbehalt der Ausschluss- und Nichteintretensgründe in Art. 240c StG).

Die Steuerrekurskommission hat in einem Entscheid vom 15.12.2009 im Hinblick auf den Steuererlass folgende Kriterien entwickelt (vgl. NStP 64, 9):

- Ein Steuererlass kann insbesondere dann nicht in Betracht gezogen werden, wenn die Steuerausstände innert 14 Monaten beglichen werden können.
- Ein Steuererlass bedarf zwingend der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person, da nur dadurch die wirtschaftlichen Verhältnisse vollständig und richtig abgeklärt werden können.
- Im Falle einer Überschuldung ist ein Erlass nur möglich, wenn die anderen gleichrangigen Gläubiger im gleichen Umfang auf ihre Forderungen verzichten

Der Erlassentscheid – auch dort, wo der Regierungsrat zuständig ist – kann direkt mit Rekurs an die Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 240 Abs. 7 StG).

4. Sicherung

Für die auf Grundstücke und Wasserkräfte entfallenden Vermögenssteuern besteht zugunsten des Staates ein zeitlich beschränktes gesetzliches Grundpfandrecht, das ohne Eintragung in das Grundbuch besteht und allen anderen Pfandrechten vorgeht. Dasselbe gilt für die Grundstückgewinnsteuer auf dem veräusserten Grundstück. Die erwerbende Person kann von der veräussernden Person für den mutmasslichen Betrag der Grundstückgewinnsteuer Sicherstellung verlangen (Art. 241 StG; vgl. das Merkblatt zum gesetzlichen Grundpfandrecht für Grundstücksgewinn, NStP 49, 7 bzw. Mitteilung vom Mai 1995, NStP 49, 66). Vgl. STÄHLI PETER, Das Steuerpfandrecht nach Art. 241 StG – ein kurzer Blick hinter die Kulissen, BN 2002, 273. Wenn das Steuerpfandrecht beansprucht wird, kann der (neue) Grundeigentümer ein sog. Pfandrechtsverfahren verlangen, in welchem Bestand und Umfang des Pfandrechts festgestellt werden (Art. 241 Abs. 3 StG; vgl. auch. MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Muri/Bern 2002, N. 6 zu Art. 241). Im Rahmen dieses Verfahrens kann der Pfandeigentümer auch die Eröffnung der zugrundeliegenden Steuerverfügung verlangen und diese mit Einsprache anfechten, selbst wenn die Rechtsmittelfrist dieser ursprünglichen Verfügung bereits abgelaufen sein sollte.

Hat die steuerpflichtige Person keinen festen Wohnsitz in der Schweiz oder lässt ihr Verhalten auf eine Gefährdung des Steueranspruches oder des Steuerbezuges schliessen, so kann die kantonale Steuerverwaltung auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen (NStP 55, 141; BVR 2003, 209). Die Verfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil (Art. 242 StG, Art. 169 DBG). Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Die Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Art. 278 SchKG ist nicht zulässig (Art. 243 StG, Art. 170 DBG). Die Sicherstellungsverfügung muss direkt mit Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht angefochten werden (Art. 242 Abs. 4 StG; Art. 169 Abs. 3 DBG [das Verwaltungsgericht fungiert in diesem Fall als „kantonale Steuerrekurskommission“ i.S.v. Art. 169 Abs. 3 DBG: VGE vom 10.12.2002 [21536U, nicht publ.], E. 1a]). Diese Beschwerde hat freilich keine aufschiebende Wirkung (Art. 242 Abs. 5 StG, Art. 169 Abs. 4 DBG).

5. Rückerstattung

Die steuerpflichtige Person kann binnen fünf Jahren einen Steuerbetrag zurückfordern, wenn sie ihn irrtümlicherweise bezahlt hat (Art. 244 StG). Steuerrückerstattungen können auch durch Verrechnung erfolgen (Art. 244 Abs. 5 StG). Dabei gilt nach wie vor, dass rechtskräftig veranlagte Steuern als geschuldet gelten (MbVR

58/1960, 458; MbVR 59/1961, 49; MbVR 71/1973, 449 = NStP 27, 89; vgl. aber BVR 1981, 462). Speziell geregelt ist die Rückerstattung an Ehegatten (Art. 245 StG).

IX. Besteuerung von Trusts

Ein Trust ist ein Rechtsgebilde des angelsächsischen Rechts, wobei ein Settlor bestimmte Vermögenswerte einem Trustee überträgt, mit der Auflage diese im Interesse bestimmter Beneficiaries zu verwenden. Aus dieser Konstellation ergeben sich zahlreiche Steuerprobleme, welche die Schweizerische Steuerkonferenz mit einem Kreisschreiben zur Trustbesteuerung zu lösen versuchte (www.steuerkonferenz.ch), das aber inhaltlich sehr umstritten ist (dazu u.a. AMONN TONI, Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, in: ASA 76 (2007/2008)).

B. Gemeindesteuern

I. Steuerhoheit

Aufgrund von Art. 113 KV besitzen eine abgeleitete Steuerhoheit: Die Einwohnergemeinden, die gemischten Gemeinden und deren Unterabteilungen (BVR 1978, 228 und 232 = BGE 104 Ia 79; Art. 247 StG). Für die Erhebung von Kirchensteuern ist das Kirchensteuergesetz vom 16. März 1994 (BSG 415.0) massgebend (NStP 49, 72).

II. Obligatorische Gemeindesteuern

1. Allgemeines

Im Bereich der ordentlichen Gemeindesteuern verfügen die Gemeinden über keine Autonomie (vgl. BVR 1999, 443; BGE 114 Ia 173). Aufgrund der Steuerpflicht für die Kantonssteuern werden gemäss Art. 249 StG als Gemeindesteuern erhoben:

- Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen,
- Gewinn- und Kapitalsteuer von juristischen Personen,
- Grundstückgewinnsteuer,
- Quellensteuer (ev. als Anteil an der einheitlichen Steuer).

Einzig bei der Festsetzung der Steueranlage gestützt auf Art. 250 StG besteht ein gewisser Handlungsspielraum (BVR 2001, 481). Dazu ist die Liegenschaftssteuer bloss fakultativ.

2. Steuerberechnung

Die Tarife, die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen bzw. Gewinn oder Grundstückgewinn) sowie allfällige Steuererleichterungen für die Kantonssteuer gelten auch für die Gemeindesteuern (Art. 250 Abs. 1 StG; vgl. aber BVR 1996, 219). Die Gemeinden führen also keine Veranlagungen durch. Zur Wahrung ihrer Rechte stehen ihnen Einsprache, Rekurs und Beschwerde zu. Die Steueranlage wird von der Gemeinde alljährlich zusammen mit dem Beschluss über das Budget festgesetzt. Sie muss für alle Steuerarten gleich sein (Art. 250 Abs. 3 StG). Die aktuellen Gemeindesteueranlagen werden auf der Webseite der kantonalen Steuerverwaltung publiziert (http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/steuern_berechnen/steueranlagen.html).

3. Steuerteilung unter Gemeinden

Grundsätzlich steht der Gemeindesteueranspruch der Gemeinde zu, in welcher die steuerpflichtige Person ihren Veranlagungsort (Art. 165 StG) hat. Andere Gemeinden haben gestützt auf Art. 252 ff. StG Anspruch auf einen Steueranteil, sofern eine steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht in einer anderen Gemeinde:

- unbewegliches Privatvermögen hat (Art. 253 StG). Dabei erfolgt die Steuer-ausscheidung grundsätzlich nach den vom Bundesgericht aufgestellten Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung (vgl. noch BVR 1996, 99 = NStP 49, 99). Aus Gründen der Praktikabilität, insbesondere weil innerkantonale Steuerteilungen weit häufiger vorkommen als interkantonale, kann jedoch eine Abweichung von den interkantonalen Regeln angebracht sein (Art. 253 Abs. 1 StG),
- Geschäftsbetriebe, unbewegliches Geschäftsvermögen, Betriebsstätten oder Anteile an solchen besitzt (Art. 254 StG). Dabei richtet sich die Teilung grundsätzlich nach den vom Bundesgericht aufgestellten Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung (MbVR 68/1970, 222; BVR 1976, 74 = NStP 30, 56; BVR 1977, 125; BVR 1983, 442). Gehört der Geschäftsbetrieb allerdings einer natürlichen Person, so wird der Wohnsitzgemeinde vorab ein Drittel des Geschäftseinkommens und des beweglichen Vermögens zugeschrieben (BVR 1989, 78),
- Ehegatten je selbstständigen Wohnsitz haben (Art. 255 StG),
- einen Grundstücksgewinn in mehreren Gemeinden erzielt (Art. 256 StG).

Die kantonale Steuerverwaltung erstellt die Steuerteilung von Amtes wegen im Rahmen der Steuerveranlagung. Ein Antrag der berechtigten Gemeinde ist nicht mehr erforderlich.

III. **Fakultative Gemeindesteuern**

1. Allgemeines

Was Gegenstand kantonaler Abgaben ist, darf keiner zusätzlichen Gemeindesteuer unterliegen (Art. 257 StG). Diese Vorschrift ist allerdings nunmehr überflüssig, verlangt doch Art. 113 Abs. 2 KV für „weitere“ Gemeindesteuern eine Grundlage im kantonalen Recht (vgl. noch BVR 1998, 21; BVR 2001, 178; BVR 2002, 199 = NStP 55, 84 und den interessanten BGE 127 I 60).

Veranlagt und bezogen werden die fakultativen Gemeindesteuern grundsätzlich von den entsprechenden Gemeinden. Gegen einen Einspracheentscheid steht Beschwerde an die Regierungsstatthalterin oder den Regierungsstatthalter offen, und dieser Entscheid kann beim Verwaltungsgericht angefochten werden (Art. 266 ff. StG).

2. Liegenschaftssteuer

Die Gemeinden können eine Liegenschaftssteuer auf den amtlichen Werten der Grundstücke und Wasserkräfte erheben (Art. 258 StG; NStP 22, 79). Steuerpflichtig ist, wer am Ende des Kalenderjahres Eigentümer oder Nutzniesser ist (Art. 259 Abs. 1 und 2 StG; NStP 29, 61; NStP 34, 227). Die Steuer wird nach dem amtlichen Wert ohne Abzug der Schulden berechnet und ist durch ein gesetzliches Grundpfandrecht gesichert. Das gesetzliche Pfandrecht erlischt allerdings, wenn es nicht innert zwölf Monaten nach Rechnungsstellung im Grundbuch eingetragen wird (Art. 270 Abs. 1 lit. c StG; MbVR 59/1961, 120 = NStP 15, 126). Art. 259 Abs. 4 StG enthält eine besondere Ausnahmeregelung (MbVR 72/1974, 236; NStP 32, 49; BVR 1986, 102). Der Steuersatz beträgt höchstens 1,5 Promille des amtlichen Wertes. Er wird jährlich zusammen mit dem Beschluss über das Budget festgesetzt (Art. 261 Abs. 1 und 2 StG).

3. Kurtaxe

Die Gemeinden können von den am Ort übernachtenden Gästen eine Kurtaxe zur Finanzierung touristischer Infrastruktur erheben. Steuervertreter ist der Beherberger bzw. Vermieter, der solidarisch haftet (Art. 263 StG). Bei der Kurtaxe handelt es sich um eine sog. Kostenanlastungssteuer (vgl. BGE 124 I 289; BGE 122 I 305 = Pra 86 Nr. 83, in BGE 102 Ia 144 noch „Zwecksteuer“ genannt). Das sind Steuern, die von einer bestimmten Personengruppe erhoben werden, entweder für Kosten, welche diese Gruppe verursacht oder für Leistungen, die speziell dieser Gruppe gegenüber erbracht werden. Nur aufgrund dieses Nexus zwischen Leistung und Gegenleistung hält diese Sonderbesteuerung vor dem Rechtsgleichheitsgebot stand. Im Gegensatz zu den allgemeinen Steuern, gilt bei Kostenanlastungssteuern deshalb auch das Äquivalenzprinzip, wenn auch (im Unterschied zu den Kausalabgaben) nicht individuell, sondern bloss *gruppenspezifisch*. Die Erhebung der Kurtaxe in Form einer „Angehörigenpauschale“ ist zulässig (BVR 2006, 305).

4. Tourismusförderungsabgabe (TFA)

Die Gemeinden können vom ortsansässigen Gewerbe eine Tourismusförderungsabgabe zur Finanzierung des Tourismusmarketings erheben (Art. 264 StG). Auch bei der Tourismusförderungsabgabe handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer,

welche zur Kurtaxe komplementär ist (vgl. auch BGE 122 I 61 = ASA 65, 838; die Steuerbefreiung nach Art. 83 StG gilt nicht für die TFA, BVR 2004, 193 ff.). Zur (fehlenden) Beschwerdebefugnis der mit der Erhebung und dem Inkasso betrauten Tourismusorganisation siehe BVR 2008, 1.

Mit Urteil vom 24.6.2005 (2P.322/2004) hat das Bundesgericht entschieden, dass die Tourismusförderungsabgabe der Gemeinde Adelboden nicht auch Inhabern von Zweitwohnungen auferlegt werden darf, und zwar weil Art. 264 des Steuergesetzes nur Unternehmen einschliesst. Das Bundesgericht hat aber ausdrücklich ausgeführt, dass es sich sachlich begründen liesse und dem Rechtsgleichheitsgebot sogar besser entsprechen würde, wenn die Parahotellerie dieser Abgabe generell unterstellt würde (E. 8.2). Art. 264 StG wurde aber anlässlich der Steuergesetzrevision 2008 nicht modifiziert, womit die Tourismusförderungsabgabe bei der Parahotellerie weiterhin nicht erhoben werden darf.

2. Teil: Erbschafts- und Schenkungssteuern

I. Allgemeines

Die gesetzlichen Grundlagen der Erbschafts- und Schenkungssteuern sind im Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG, [BSG 662.1](#)) vom 23. November 1999 zu finden.

1. Rechtsnatur der Steuer

Die bernische Erbschaftssteuer ist eine Erbanfallsteuer und keine Nachlasssteuer. Steuerpflichtig ist mithin der einzelne Erbe für seinen Erbanteil und nicht die Erben-gemeinschaft für den gesamten Nachlass (Art. 4 Abs. 1 ESchG). Die Schenkungssteuer soll die Erbschaftssteuer ergänzen, weshalb sie ihr bis in die Einzelheiten nachgebildet ist.

Die Rechtsnatur der bernischen Erbschaftssteuer ist im Übrigen umstritten: Einerseits wird sie als (indirekte) Rechtsverkehrssteuer (BVR 1992, 145; MbVR 72/1974, 217) und andererseits als (direkte) Spezialeinkommenssteuer aufgefasst (so MUSTER, vgl. unten). Auch wenn die bernische Erbschaftssteuer gewisse Elemente einer Spezialeinkommenssteuer aufweist, überwiegen die Merkmale einer Rechtsverkehrssteuer.

2. Literatur

MUSTER ADRIAN, Bernisches Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss. BE 1990 (zum alten ESchG).

II. Steuerhoheit

Auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer steht die Kompetenz uneingeschränkt den Kantonen zu. Der Harmonisierungsartikel von Art. 129 BV bezieht sich nicht auf diesen Bereich.

Eine subjekt-mässige Anknüpfung erfolgt mit Bezug auf den Wohnsitz der übertra-genden Person und eine objekt-mässige Anknüpfung erfolgt beim Grundeigentum: Die Besteuerung erfolgt gemäss Art. 2 ESchG, wenn

- die Erblasserin oder der Erblasser den letzten steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern hatte oder der Erbgang im Kanton Bern eröffnet worden ist (der Wohnsitz bestimmt sich nach Art. 23 ff. ZGB; BVR 1983, 386),
- die Schenkerin oder der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt oder Sitz im Kanton Bern hat,
- im Kanton Bern Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen.

Im internationalen Verhältnis erfolgt eine Besteuerung sodann, wenn im Kanton Bern gelegenes bewegliches Vermögen erworben wird, das nach Staatsvertrag dem Betriebsstätte- oder Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen wird (Art. 3 Abs. 1 ESchG). Zudem will der Kanton Bern den unentgeltlichen Vermögensübergang von Auslandsbeamten am Heimatort besteuern (Art. 3 Abs. 2 ESchG). Dieser Zugriff dürfte aber illusorisch sein, da nach den Wiener Übereinkommen über diplomatische bzw. konsularische Beziehungen (SR 0.191.01 bzw. 0.191.02) grundsätzlich der Empfangsstaat Erbschaftssteuern erheben darf.

III. Subjekt der Steuer

1. Grundsatz

Steuerpflichtig ist diejenige natürliche oder juristische Person, welche von Todes wegen oder schenkungsweise Vermögen erwirbt. Der Wohnsitz der erwerbenden Person ist für die Steuerpflicht allerdings bedeutungslos (wesentlich ist der Wohnsitz des Erblassers). Stirbt die steuerpflichtige Person, so treten ihre Erben im Sinne von Art. 14 StG in deren Rechte und Pflichten ein (Art. 4 ESchG). Ehepartner, Kinder unter elterlicher Sorge oder bevormundete Personen sind selbstständig steuerpflichtig (Art. 5 ESchG).

2. Ausnahmen von der Steuerpflicht

Von der Steuerpflicht befreit sind juristische Personen, die im Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung gemäss Art. 83 StG erfüllen. Ausserkantonale Institutionen sind steuerbefreit, wenn sie nach dem Steuergesetz befreit werden könnten oder im Sitzkanton steuerbefreit sind (Art. 6 ESchG).

Zuwendungen unter Ehegatten sowie Zuwendungen an Nachkommen sind ebenfalls steuerfrei (Art. 9 ESchG), unabhängig vom Wohnsitz der Empfänger. Das gilt auch für Pflegekinder, wenn das Pflegeverhältnis mindestens 2 Jahre gedauert hat.

Steuerbefreit sind seit der Umsetzung der Steuergesetzrevision 2008 auch Personen, die ein Unternehmen durch Schenkung oder Erbgang übernehmen (Art. 16 Abs. 1 lit. k und Art. 21 Abs. 1 ESchG).

IV. Steuerobjekt

1. Gegenstand der Erbschaftssteuer

Steuerbar ist jeder Vermögenserwerb von Todes wegen. Als Vermögenserwerb von Todes wegen gelten gemäss Art. 7 ESchG die gesetzliche, die erbvertragliche und die testamentarische Erbfolge, die Nacherbeneinsetzung, das Vermächtnis (MbVR 51/1953, 109 = NStP 7, 109; MbVR 56/1958, 466) und die Schenkung auf den Todesfall (MbVR 69/1971, 268 = NStP 24 62; MbVR 71/1973, 458 = NStP 27, 57; zu versicherungsrechtlichen Begünstigungen beim Tode des Versicherten, der zugleich Versicherungsnehmer war: MbVR 55/1957, 318; NStP 32, 45 (Leitsatz); VGE vom 2. April 1987 i.S. E.W., nicht publ.).

Der Vermögenserwerb von Todes wegen unter Ehegatten sowie gegenüber Nachkommen ist im Kanton Bern steuerfrei (Art. 9 ESchG). Dasselbe gilt für Schenkungen.

2. Gegenstand der Schenkungssteuer

Schenkungen sind jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen und Rechten irgendwelcher Art. Als Schenkungen gelten auch der Erbaufkauf (Art. 495 ZGB), der Vorempfang (Art. 626 ZGB; vgl. die Praxisfestlegung zum Übergangsrecht in NStP 43, 49), die Stiftungserichtung (Art. 80 ff. ZGB) und der schenkungsweise Erlass von Verbindlichkeiten (Art. 8 Abs. 1 ESchG). Bei gemischten Schenkungen wird derjenige Teil der Leistung, der durch die Gegenleistung nicht gedeckt ist, einer Schenkung gleichgestellt (Art. 8 Abs. 2 ESchG; MbVR 51/1953, 61; NStP 9, 23; NStP 45, 141).

Nach der älteren Praxis des Bundesgerichts gehörte zum steuerrechtlichen Schenkungsbegriff der animus donandi (BGE 65 I 211; 98 Ia 258). Die frühere bernische Praxis hielt sich jedoch nicht an diese Rechtsprechung (MbVR 43/1945, 199; MbVR 55/1957, 472 = NStP 11, 68; BVR 1987, 399; NStP 45, 141). Für eine Steuer, die Elemente einer Rechtsverkehrssteuer enthält, ist jedoch der animus donandi unerlässlich (BGE 118 Ia 497 = NStP 47, 82 = ASA 62, 437; vgl. aber wieder Pra 87 Nr. 81 = StR 53, 677). Inzwischen anerkennt auch das Bernische Verwaltungsgericht, dass der steuerrechtliche Schenkungsbegriff den Zuwendungswillen (animus donandi) verlangt (Urteil 100.2012.226U vom 5. März 2014, E. 4.4).

Als Beispiel zu dieser Thematik sei an dieser Stelle der Entscheid des VGer Bern vom 2.8.2011 (NStP 65, 89) erwähnt: In der ursprünglichen Veranlagung der bernischen Steuerverwaltung wurde die entgeltliche Übertragung von Aktien innerhalb der Familie (Cousin an X.; Vater von X. an X.) als gemischte Schenkungen qualifiziert. Als Schenkungsbetrag wurde die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Vermögenssteuerwert der Aktien festgelegt. Diese Veranlagung wurde von der Steuerrekurskommission aufgehoben. Das Verwaltungsgericht hiess aber in der Folge die Beschwerde der Steuerverwaltung gegen den Steuerrekurskommissionsentscheid gut. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts ist zwar im Ergebnis vertretbar, doch ergeben sich aus den Erwägungen einige Kritikpunkte: 1. Es kann der Eindruck entstehen, dass der Steuerwert der Aktien auch für die Schenkungssteuer sakrosankt ist. Dieser Schlussfolgerung ist entschieden entgegen zu treten. Eine Abweichung des Verkaufspreises vom Steuerwert ist in der Praxis die Regel, weil der Steuerwert sehr häufig nicht dem tatsächlichen Verkehrswert entspricht. Der Steuerwert wird jährlich nach einem relativ grobschlächtigen, aber einfachen Verfahren für die Vermögenssteuer ermittelt. Für einen Verkauf und damit auch für die Frage, ob eine gemischte Schenkung vorliegt, ist der Steuerwert nur in Ausnahmefällen tauglich. 2. Zwar hat im konkreten Fall der Aktionärsbindungsvertrag keine tragende Rolle bei der Beurteilung durch das Gericht gespielt. Es wäre aber falsch, daraus grundsätzliche Annahmen abzuleiten. Wenn die Aktionäre aufgrund eines solchen Vertrages verpflichtet sind, zu bestimmten Preisen zu kaufen bzw. zu verkaufen, kann auch bei grossen Abweichungen vom Verkehrswert keine Schenkung vorliegen, weil der Schenkungswille fehlt (*animus donandi*).

Vgl. zu dieser Thematik weiter den VGE vom 14.12.2012 (BVR 2013, 334), in welchem das Verwaltungsgericht den Verkauf einer Liegenschaft unter dem amtlichen Wert zu beurteilen hatte.

Weitere Beispiele aus der Praxis:

MbVR 23/1925, 89 (Zuwendung in Erfüllung einer sittlichen Pflicht); MbVR 57/1959, 363 = NStP 13, 76 (Schenkungen mit Auflage); MbVR 62/1964, 126 (schenkungsweser Erwerb von Bezugsrechten); MbVR 33/1935, 311; NStP 32, 45 (Erwerb einer Versicherungssumme aufgrund einer Begünstigung, sofern Versicherungsnehmer und Versicherter nicht identisch sind; andernfalls liegt eine Schenkung auf den Todesfall vor, vgl. vorne); NStP 31, 181; MbVR 72/1974, 217 (Erbteilung abweichend vom Erbvertrag); BVR 1992, 145 (in der Ausschlagung der Hälfte des Nachlasses zugunsten der Nachkommen liegt keine Schenkung); NStP 53, 180 (nachträgliche Zahlung als Abfindung im Rahmen der Scheidung).

3. Entstehung des Steueranspruchs

Der Steueranspruch entsteht im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs, allenfalls nach Wegfall resolutiver Bedingungen (Art. 10 ESchG).

V. Sachliche Bemessung

1. Grundsatz

Für die Bewertung ist unter Vorbehalt nachstehender Bestimmungen der Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs massgebend (Art. 11 ESchG; BVR 1989, 248).

Dieser Grundsatz gilt hauptsächlich für Wertpapiere:

- Haben sie einen Kurswert, so bildet dieser die Grundlage für die Steuerberechnung. Dabei ist der Kurswert im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs, d.h. im Erbfall am Todestag des Erblassers, massgebend, auch wenn die Titel bis zur tatsächlichen Aushändigung an die Erben eine Kurseinbusse erlitten haben (MbVR 63/1965, 151 = NStP 18, 79; vgl. auch MbVR 57/1959, 53 betreffend Vermächtnis von Aktien).
- Für Wertpapiere, die keine oder keine regelmässige Kursnotierung aufweisen, orientiert sich die Steuerverwaltung zunächst am Vermögenssteuerwert. Da dieser aber stark vom Verkehrswert abweichen kann, muss unter Umständen eine individuelle Bewertung vorgenommen werden.

2. Ausnahmen

Rechte werden bei der Errichtung, der Übertragung oder dem Verzicht nach dem Kapitalwert bewertet (Art. 12 ESchG, BVR 1992, 154; NStP 49, 67). Die Kapitalisierung erfolgt aufgrund der Tafeln von STAUFFER/SCHÄTZLE/WEBER, 6. Aufl. Zürich 2013 (Tafeln 30, 35, 40, 44 und 45).

Bei der Nacherbeneinsetzung haben sowohl Vor- als auch Nacherbe auf dem ihnen zufallenden Vermögenserwerb die Erbschaftssteuer zu entrichten. Muss jedoch der Vorerbe die Substanz erhalten, so entrichtet er die Steuer auf dem kapitalisierten Ertrag und bei Wegfall des Nacherben – auf dem vollen Vermögenserwerb unter Anrechnung der bereits bezahlten Steuer (Art. 13 ESchG, vgl. dazu BGE 2P.168/2002 vom 25.11.2002 in welchem das Bundesgericht eine doppelte volle Besteuerung als verfassungswidrig erklärte). Dabei bestimmt sich der Steuersatz für den Nacherben nach seiner verwandtschaftlichen Beziehung zum ursprünglichen Erblasser und nicht etwa nach derjenigen zum Vorerben (ASA 27, 187; MbVR 55/1957, 196; MbVR 53/1955, 226). Zum Begriff "*Nacherbe*" vgl. MbVR 62/1964, 213 = NStP 17, 194 und ASA 33, 182; NStP 32, 52 und 250.

Als Wert des beweglichen Geschäftsvermögens gilt der für die Einkommenssteuer massgebliche Buchwert. Damit bleiben die stillen Reserven unberücksichtigt. Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften im Privatvermögen werden, wenn die Anteile weder börsenkotiert sind noch regelmässig ausserbörslich gehandelt werden, nach den für die Vermögenssteuer massgebenden Grundsätzen bewertet (Art. 14 ESchG).

Als Wert von Grundstücken und Wasserkräften gilt der amtliche Wert (Art. 15 ESchG; vgl. dazu MbVR 65/1967, 227).

3. Sachliche Abzüge

Der Nachweis für Abzüge obliegt der steuerpflichtigen Person (NStP 25, 139; MbVR 69/1971, 351). Folgende Positionen sind gemäss Art. 16 ESchG absetzbar:

- die auf diesem Vermögen haftenden Erbschaftsschulden, d.h. alle zu Lebzeiten noch vom Erblasser begründeten Schulden wie beispielsweise Krankheitskosten, Löhne, Zinsen sowie dessen direkte Steuern bis zum Todestag (inkl. Nachsteuern). Eine Forderung für Gewährung von Pflege, Kost und Logis, etc. an den Erblasser durch den Erben kann nur dann als Erbschaftsschuld abgezogen werden, wenn der Erblasser diese Dienste nicht bereits durch Gegenleistung abgegolten hat. Der Abzug ist nicht zulässig, wenn der Erbe zu den erwähnten Leistungen durch Gesetz oder Vertrag verpflichtet war. Eine Erbschaftsschuld ist auch in denjenigen Fällen nicht entstanden, in denen der Erbe oder Vermächtnisnehmer die Dienste in der Annahme geleistet hat, der Erblasser werde sich durch Erbeinsetzung oder Vermächtnis erkenntlich zeigen. Die Bewertung der geleisteten Dienste ist Ermessenssache (MbVR 52/1954, 109 = NStP 7, 165; MbVR 53/1955, 50; MbVR 56/1958, 317 = NStP 11, 113; MbVR 60/1962, 162 = NStP 15, 160; MbVR 60/1962, 219; MbVR 66/1968, 407 = NStP 22, 151). Auch Lidlohnforderungen gelten als Erbschaftsschulden (Art. 603 Abs. 2 ZGB); Forderungen von Erben gegenüber dem Nachlass stellen abzugsfähige Erbschaftsschulden dar. Dies gilt auch im Falle einer Alleinerbschaft (BVR 2004, 105);
- die Erbgangsschulden, die durch den Todesfall selbst entstanden sind und gestützt auf Art. 474 Abs. 2 ZGB aus dem Nachlass zu bestreiten sind: Beerdigungskosten, Auslagen für Todesanzeigen, Grabstein, Leichenmahl, Trauerkleider, Auslagen für Erbschaftsverwaltung, amtliche Inventarisierung, Willensvollstrecker, Prozesse zur Erlangung der Erbschaft, etc. (BVR 1993, 1);
- Vermächtnisse und Vergabungen (NStP 48, 23);
- Unterhaltsansprüche der Hausgenossen gemäss Art. 606 ZGB;
- Vorausbezüge der Kinder, die noch in Ausbildung stehen oder gebrechlich sind, gemäss Art. 631 Abs. 2 ZGB;

- Gerichts- und Anwaltskosten für Ungültigkeits-, Herabsetzungs- und Erbschaftsklagen;
- bei Einreichung der Steuererklärung tatsächlich vollzogene Schenkungen an steuerbefreite Institutionen;
- auf der Zuwendung lastende Schulden. Voraussetzung des Schuldenabzuges ist, dass der Erbe das Bestehen der Schuld einwandfrei nachweist (MbVR 54/1956, 110). Für die Behandlung der vom Erblasser eingegangenen Bürgschaften vgl. MbVR 54/1956, 62 bzw. der Erbschaftssteuer selbst vgl. BGE 111 II 421 bzw. Pra 88 Nr. 69;
- der Kapitalwert eines die Zuwendung belastenden Rechts;
- bei der Unternehmensnachfolge 100 Prozent des reinen Geschäftsvermögens. Diese Neuerung wurde im Zuge der Steuergesetzrevision 2008 eingeführt.

4. Persönliche Abzüge

Gemäss Art. 17 ESchG kann allgemein ein Betrag von CHF 12'000 abgezogen werden. Erhält die gleiche Person mehrfache Zuwendungen von der gleichen Person, wird der Abzug innert fünf Jahren insgesamt nur einmal gewährt (Art. 17 Abs. 2 ESchG).

VI. Steuerberechnung

Wie bereits erwähnt wurde, sind Zuwendungen unter Ehegatten sowie an Nachkommen steuerfrei (Art. 9 ESchG).

Der Tarif der Erbschafts- und Schenkungssteuer besteht aus einem (progressiven) Einheitsansatz (Art. 18 ESchG), der für alle steuerpflichtigen Personen gleichermaßen zur Anwendung kommt, sowie einem Multiplikator, nach Massgabe des Verwandtschaftsgrads (Art. 19 ESchG). Der (einfache) Tarif beträgt zwischen 1% und 2,5%, je nach Höhe der Zuwendung (progressiver Tarif gemäss Art. 18 ESchG). Der effektive Steuerbetrag ist zusätzlich abhängig vom Verwandtschaftsgrad und beträgt:

- das Sechsfache des Einheitsansatzes (total somit 6% bis 15%) für Eltern, Stiefeltern, Pflegeeltern, Geschwister, Halbgeschwister, Grosseltern, Stief- und Pflegegrosseltern sowie langjährige Konkubinatspartner (vgl. dazu NStP 48, 16; NStP 54, 80; NStP 61, 41; NStP 63, 77: zehnjährige, gesetzlich vorgeschriebene Wohngemeinschaft verneint; BVR 2009, 465),
- das Elffache des Einheitsansatzes (somit 11% bis 27,5%) für Neffen, Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, Onkel und Tanten,

- das Sechzehnfache (somit 16% bis 40%) für die übrigen steuerpflichtigen Personen.

Der Steuersatz richtet sich nach dem Gesamtbetrag aller Zuwendungen innerhalb von fünf Jahren (Art. 20 Abs. 1 ESchG). Für die Berechnung der Steuer fällt auch derjenige Teil des kraft Erbschaft übergehenden Vermögens in Betracht, welcher im Kanton Bern nicht steuerbar ist (Art. 20 Abs. 2 ESchG; MbVR 19/1921, 39). Die Passiven sind im Verhältnis zu den im Kanton steuerbaren Aktiven zu berücksichtigen (Art. 20 Abs. 3 ESchG; MbVR 52/1954, 263). Dies gilt freilich nicht im Verhältnis zu einer versicherungsrechtlichen Begünstigung, die als Schenkung auf den Todesfall nicht in den Nachlass fällt und damit an der Passivenverlegung nicht teilnimmt (VGE vom 2. April 1987 i.S. E.W., nicht publ.).

Bei einer Änderung des Landesindexes der Konsumentenpreise sind die Folgen der kalten Progression durch gleichmässige Anpassung des Tarifs und der persönlichen Abzüge auszugleichen (Art. 23 ESchG).

VII. Verfahren

Auf das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren (NStP 54, 63: Legitimation eines Notars) sind unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen die Vorschriften des Steuergesetzes anwendbar (Art. 24 ESchG).

Die nach dem Gesetz steuerpflichtigen Personen haben steuerbare Zuwendungen spätestens 90 Tage nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zuwendung erfolgte, der kantonalen Steuerverwaltung zu melden (Art. 25 ESchG).

Sämtliche Behörden, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Kantons Bern und der Gemeinden sowie die praktizierenden Notarinnen und Notare des Kantons sind verpflichtet, der kantonalen Steuerverwaltung Steuerfälle, die ihnen in Ausübung ihrer amtlichen Funktion zur Kenntnis gelangen, innert 30 Tagen anzuzeigen. Die Zivilstandsbeamtinnen und -beamten haben der kantonalen Steuerverwaltung periodisch Auszüge aus dem Todesregister einzureichen (Art. 26 ESchG).

Erhält die kantonale Steuerverwaltung von einem Erbschafts- oder Schenkungssteuertatbestand Kenntnis, kann sie der steuerpflichtigen Person eine Steuererklärung zustellen und Belege einverlangen. Die Steuererklärung ist innert 30 Tagen ausgefüllt und unterzeichnet zu retournieren (Art. 27 ESchG).

VIII. Bezug und Sicherung

Auf den Bezug der Steuern sind unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen die Vorschriften des Steuergesetzes anwendbar (Art. 29 ESchG).

Die Erben haften solidarisch bis zum Betrag ihrer Erbanteile für die gesamte Erbschaftssteuer aus dem jeweiligen Erbgang einschliesslich der auf die Vermächtnisse entfallenden Steuern. Für die Schenkungssteuer haftet die schenkende Person solidarisch mit der steuerpflichtigen Person (Art. 30 ESchG).

Für den geschuldeten Steuerbetrag haftet ein gesetzliches Pfandrecht auf den vom Pflichtigen durch Schenkung oder von Todes wegen erworbenen Grundstücken. Dieses Pfandrecht geht allen zur Zeit des Erwerbs auf den Grundstücken bereits bestehenden Pfandrechten vor und erlischt sechs Monate nach der rechtskräftigen Veranlagung, wenn es nicht im Grundbuch eingetragen wird (Art. 31 ESchG).

Soweit lebzeitige Zuwendungen im Erbfall auszugleichen sind, wird die zu viel bezahlte Schenkungssteuer zinslos angerechnet oder die zu viel bezahlte zinslos zurückerstattet (Art. 32 Abs. 1 ESchG).

IX. Verhältnis zu anderen Steuern

1. Verhältnis zur Handänderungssteuer

Bei gemischten Schenkungen von Liegenschaften wird die Handänderungssteuer auf dem entgeltlichen Teil erhoben, und der unentgeltliche Teil wird (bis zum amtlichen Wert) mit der Schenkungssteuer belastet. Zu beachten ist, dass bei der gemischten Schenkung an Verwandte im Sinne von Art. 457 ff. ZGB keine Handänderungssteuer zu entrichten ist, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandforderungen zugunsten Dritter, in der Vereinbarung einer Verpfändung zugunsten der abtretenden Person oder in der Verpflichtung zu Ausgleichsleistungen an Miterbinnen und Miterben besteht (Art. 12 lit. f HG).

2. Verhältnis zur Einkommenssteuer bzw. Grundstückgewinnsteuer

Im bernischen Steuerrecht besitzt das sogenannte "*Verbot der internen Doppelbesteuerung*" Tradition. In einem früheren Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern war es sogar in Art. 3 ausdrücklich verankert: "*Jede Doppelbesteuerung, das heisst jede Besteuerung des gleichen Subjektes für das gleiche Objekt (im wirtschaftlichen Sinne) in mehr als einer Steuerart, ist untersagt.*" Im heutigen Erlass wird eine Kollision von Einkommens- bzw. Grundstückgewinnsteuer mit

der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr durch eine Grundsatznorm, sondern durch mehrere Einzelbestimmungen beseitigt:

- Vor allem Art. 19 Abs. 1 StG vermeidet Überschneidungen, indem Vermögenszugänge aus Erbschaft oder Schenkung von der Einkommenssteuer ausgenommen sind. Unentgeltliche Vermögenszugänge unterliegen damit ausschliesslich der Erbschafts- oder Schenkungssteuer.
- In Art. 26 Abs. 3 StG wird Ersatzeinkommen, das den Erben einer verstorbenen steuerpflichtigen Person oder dritten Personen ausgerichtet wird, der Einkommenssteuer zugeordnet.
- Im Bereich des beweglichen Geschäftsvermögens unterliegen stille Reserven nicht mehr der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Art. 14 Abs. 1 ESchG), so dass keine Doppelbelastung resultiert, wenn realisierte stille Reserven einkommenssteuerlich erfasst werden.
- Im Bereich des Ertrags aus beweglichem Vermögen (Art. 24 Abs. 1 lit. c StG) ist die Rückerstattung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer im Falle der einkommenssteuerlichen Erfassung derselben Wertschöpfung vorgesehen (Art. 32 Abs. 2 ESchG).
- Im Grundstückgewinnsteuerrecht wiederum wird die Doppelbelastung seit jeher durch die Methode der Befreiung herbeigeführt (der amtliche Wert, welcher der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterlag, gilt als Erwerbspreis bei der Grundstückgewinnsteuer).

Aus dieser Auflistung geht hervor, dass die Mehrfachbelastung im bernischen Steuerrecht insgesamt zwar in der Regel vermieden wird, freilich ohne klares Konzept. Bedauerlicherweise nahm man auch die Totalrevision nicht zum Anlass, in diesem Punkt Ordnung zu schaffen.

X. Anteil der Gemeinden am Steuerertrag

Vom Ertrag der Erbschafts- und Schenkungssteuern mit Einschluss der Nachsteuern fallen 20 Prozent derjenigen Einwohnergemeinde zu, in welcher der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Schenkung seinen Wohnsitz hatte. Befindet sich der Wohnsitz des Erblassers oder Schenkers ausserhalb des Kantons, so fällt der Anteil an die Einwohnergemeinde, in welcher das durch Erbgang oder Schenkung erworbene Grundstück liegt (Art. 33 ESchG).

Im Unterschied zu den direkten Steuern können hier die Einwohnergemeinden auf die Steuerfestsetzung nur beschränkt, d.h. auf dem Rechtsmittelweg, Einfluss nehmen (Art. 24 ESchG); sie sind nur am Ertrag beteiligt.

3. Teil: Handänderungsteuer

I. Allgemeines

Der Hauseigentümergeverband des Kantons Bern hat am 27. August 2010 ein Volksbegehren zur Abschaffung der Handänderungssteuer eingereicht. Der Grosse Rat des Kantons Bern lehnte diese Initiative im September 2013 ab und hat gleichzeitig einen Gegenvorschlag angenommen, der kurz wie folgt zusammengefasst werden kann: Sofern das Kaufobjekt dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient, werden die ersten 800'000 Franken nicht besteuert.

Die Initiative wurde zwischenzeitlich zurückgezogen. Das Bernervolk hat am 18. Mai 2014 den Gegenvorschlag mit 58% Ja zu 42% Nein angenommen, sodass die Steuer für das selbstbewohnte Eigenheim im Umfang von maximal 800'000 Franken nicht erhoben wird. Die Gesetzesänderung trat am 1. Januar 2015 in Kraft (vgl. BAG 2014-55), wobei für die steuerliche Beurteilung der Eigentumsübergang (Grundbucheintrag ab 1.1.2015) massgebend ist.

1. Rechtsnatur der Steuer

Die Handänderungssteuern im Sinne von Art. 1 HG stellt anerkanntermassen eine (indirekte) Rechtsverkehrssteuer dar (BVR 2000, 252).

Dabei bildet die Handänderungssteuer eine Rechtsübertragungssteuer (BVR 1981, 113 = BN 41/1980, 126; BVR 1990, 227). Im Gegensatz zu früher, als sie teilweise auch ein Gebührenelement enthielt und damit zur Gemengsteuer wurde (BVR 1981, 113 = BN 41/1980, 126; BVR 1990, 227; BGE 98 Ia 163), stellt sie nun durchwegs eine reine Steuer dar.

Die effektiven Aufwendungen der Grundbuchämter werden mittels erhöhter Gebühren abgegolten (Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung [BSG 154.21], Anhang IV B). Verfügungen über Grundbuchgebühren darf ein Notar nicht in eigenem Namen anfechten (BVR 2000, 139).

Das bernische Handänderungsrecht ist sehr stark zivilrechtsorientiert. Der Übergang wirtschaftlicher Verfügungsmacht wird nur bei Vorliegen ganz bestimmter Rechtsgestaltungen angenommen. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt nur bei Vorliegen einer Steuerumgehung Raum.

2. Literatur/Rechtsprechung

Vor allem die Zeitschrift "*Der bernische Notar*" (BN) enthält Weisungen und Entscheide zum HG-Recht.

Kreisschreiben der Justizdirektion des Kantons Bern betreffend Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben vom 15. April 1986 mit Änderungen vom 28. April 1997

Kreisschreiben der Justizdirektion des Kantons Bern betreffend Gesetz vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuer (HPG); Änderung vom 28. September 1992

Kreisschreiben der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion betreffend Steuerrecht vom 12. Januar 1995

Weisungen der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion vom 25. Mai 2009 zum Gesetz betreffend die Handänderungssteuer (HG)

Weisungen der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 8. Juli 2014 und vom 7. Oktober 2014

PFÄFFLI ROLAND, Änderungen im Handänderungsabgaberecht: Praktische Auswirkungen, BN 50/1989, 325 ff.

RUF PETER, Kommentar zum Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (Art. 1 - 10), Diss. BE 1985

AMONN TONI, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, BN 2011, S. 155 ff.

II. **Gegenstand der Handänderungssteuer**

1. Gegenstand der Handänderungssteuer

a) Grundsatz

Steuerobjekt der Handänderungssteuer bildet die Handänderung.

Darunter ist vor allem der zivilrechtliche Eigentumsübergang zu verstehen, wobei nicht an den Grundbucheintrag, sondern an den Eigentumsübergang (aufgrund des absoluten oder des relativen Eintragungsprinzips) angeknüpft wird (Art. 5 Abs. 1 HG). Gestützt auf Art. 5 Abs. 1 lit. b HG unterliegt ebenso die Errichtung eines selbstständigen und dauernden Rechts der Steuer. Wie schon nach bisheriger Praxis muss das Recht (beispielsweise Baurecht) als Grundstück im Grundbuch aufgenommen und

zugunsten eines Dritten begründet sein (BVR 1976, 300 = BN 39/1978, 392; Vortrag, S. 3). Ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang von einer Immobiliengesellschaft auf den Inhaber der Beteiligungsrechte unterliegt auch dann der Steuer, wenn bereits der Erwerb sämtlicher Beteiligungsrechte besteuert worden ist (BN 55/1994, 331 und Kreisschreiben vom 12. Januar 1995, Ziffer 4.1.). Zur handänderungssteuerlichen Behandlung von *“Rückabwicklungen”* vgl. BN 57/1996, 330; BVR 1997, 410.

Den zivilrechtlichen Handänderungen sind vier zivilrechtlich umschriebene Ersatztatbestände (BVR 1978, 168 = BN 40/1979, 6; BVR 1990, 227) gleichgestellt (Art. 5 Abs. 2 HG). Diese führen im (wirtschaftlichen) Ergebnis gleichfalls zu Eigentumsübertragungen. Es handelt sich im Einzelnen um:

- die Änderung im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang einer Gemeinschaft zu gesamter Hand (BN 54/1993, 162),
- den Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft, sobald die Erwerberin oder der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht (BN 47/1986, 346; BN 48/1987, 57, 69 und 144; BN 44/1983, 160; BN 52/1991, 305; BVR 2000, 252; Kreisschreiben S. 9 f.; vgl. aber auch BN 54/1993, 162); ausnahmsweise ist auch bei einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung anzunehmen, wenn der Aktienkäufer von Anfang an entschlossen ist, den bestehenden Betrieb früher oder später einzustellen (NStP 61, 84),
- die Abtretung der Rechte aus einem Kaufvertrag (BGer 2C_500/2008 vom 23.12.2008),
- die Übertragung eines Kaufrechtes (BVR 1978, 168 = BN 40/1979, 6; BN 49/1988, 278; BN 52/1991, 306; Kreisschreiben S. 12).

Schliesslich ist die Steuerpflicht für Umgebungsgeschäfte vorgesehen (Art. 5 Abs. 3 HG). Dazu sind die traditionellen Steuerumgehungskriterien nachzuweisen (BVR 1990, 233; Vortrag S. 3).

Eine Legaldefinition des handänderungssteuerrechtlichen Grundstücksbegriffs enthält Art. 4 HG. Gegenüber Art. 655 ZGB ist er um Wasserkräfte und Bauwerke, die einen besonderen Eigentümer haben, erweitert.

In der Praxis stellte sich die Frage, ob die Handänderungssteuer bloss auf dem Kaufpreis des Baulandes oder dem projektierten Preis der schlüsselfertigen Baute erhoben wird. Gemäss Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 8.10.2010, ist zu unterscheiden, ob beim Kauf des Grundstücks schon konkrete Pläne für eine Überbauung bestehen oder erst einmal das Land gekauft wird. Im ersten Fall ist die

Steuer auf dem Preis der schlüsselfertigen Baute zu erheben, im zweiten Bloss auf dem Grundstückspreis (BN 2011 S. 111 ff., 170ff. und 229 f.)

b) Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht

Es sind Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht aufgrund des Bundesrechts, des kantonalen Rechts ausserhalb des HG sowie solche aufgrund des HG zu unterscheiden:

aa) Ausnahmen aufgrund des Bundesrechts

Die bundesrechtlichen Befreiungen von der objektiven Steuerpflicht, die in Art. 12 lit. b HG vorbehalten sind, beziehen sich auf landwirtschaftliche Bodenverbesserungen sowie auf Enteignungen (BN 40/1979, 17; Ruf, N 25 ff. zu Art. 10) und Steuerbefreiungstatbestände gemäss Art. 103 FusG (Vgl. Weisungen der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion vom 25. Mai 2009 in BN 2009 S. 57).

bb) Ausnahmen aufgrund des kantonalen Rechts (ex HG)

Die kantonalrechtlichen Befreiungen von der objektiven Steuerpflicht, die Art. 12 lit. b HG vorbehält, betreffen Enteignungen (BVR 1977, 290 und 299 = BN 39/1978, 366 und 345), Meliorationen (BN 36/1975, 49) sowie Vereinigungen von Gemeinden (RUF, N 49 ff. zu Art. 10).

cc) Ausnahmen aufgrund des HG

Keine Handänderungssteuer ist zu entrichten beim Erwerb durch die Eidgenossenschaft, den Kanton oder durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit gemäss Gemeindegesetz (Art. 12 lit. a HG). Selbstständige, autonome öffentlich-rechtliche Anstalten fallen nicht unter die abschliessende Aufzählung von Art. 2 Gemeindegesetz (BVR 2007, 454).

Gestützt auf Art. 12 lit. c HG ist die Umwandlung gemeinschaftlichen Eigentums freigestellt, die durch die steuerrechtliche Gleichstellung von Mit- und Gesamteigentum (Art. 10 Abs. 1 HG) bedingt ist.

Die Ausnahme in Art. 12 lit. d HG befreit beim Erwerb von Grundeigentum folgende Personen von der Handänderungssteuer: Den andern Ehegatten, die andere eingetragene Partnerin, den andern eingetragenen Partner, Nachkommen, Stiefkinder und

Pflegekinder, sofern bei Pflegekindern das Pflegeverhältnis mindestens zwei Jahre gedauert hat.

In Art. 12 lit. d, e und f HG sind grundlegende handänderungssteuerrechtliche Befreiungen aufgeführt, welche eine Kollision mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer vermeiden:

- der Erbgang,
- die Erbteilung (für die Berechnung der Handänderungssteuer ist das Verhältnis zwischen dem Erwerber und dem Erblasser massgebend),
- die reine Schenkung,
- die güterrechtliche Auseinandersetzung sowie
- die gemischte Schenkung an Verwandte im Sinne von Art. 457 ZGB ff. und der Erbvorbezug.

Die weiteren Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht gemäss Art. 12 lit. g bis i HG bildeten bisher Erlassstatbestände.

- die Handänderung an juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sofern das Grundstück ausschliesslich, unwiderruflich und unmittelbar diesen Zwecken dient (BN 55/1994, 334; BN 56/ 1995, 69 und 171; BVR 1996, 354, BVR 2007, 454). Ein erworbenes Grundstück dient nicht ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützigen Zwecken, wenn ein Teil des Grundstücks als Parkplätze an Dritte vermietet wird. Die Handänderungssteuer ist somit geschuldet (BN 2009, 151; BN 2010, 365);
- bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe (BN 54/1993, 163; BVR 1996, 165);
- bei Änderungen im Grundbuch, die durch eine Baulandumlegung bewirkt werden.

Seit dem 1. Januar 2015 (Datum Grundbuchanmeldung) wird beim Kauf eines selbstbewohnten Eigenheims die Handänderungssteuer vorerst auf dem gesamten Kaufpreis veranlagt. Da das Kaufobjekt dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient, stundet das Grundbuchamt die veranlagte Handänderungssteuer auf den ersten 800'000 Franken (Art. 11a Abs. 3 HG). Gleichzeitig wird im Umfang der Stundung ein gesetzliches Grundpfandrecht zu Gunsten des Kantons Bern als Grundpfandverschreibung im Grundbuch eingetragen (Art. 11a Abs. 4 & 5 HG). Der Hauptwohnsitz muss innert einem Jahr ab Grundstückserwerb im Kaufobjekt begründet werden, sofern dieses bereits besteht. Muss die Baute noch erstellt werden, hat der Bezug innert zwei Jahren ab Grundstückserwerb zu erfolgen. Ein Hauptwohnsitz ist vom Erwerber während mindestens zweier Jahre ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck zu nutzen (Art. 11b HG). Vor Ablauf der Stundung hat der Erwerber dem

Grundbuchamt den Nachweis für die Steuerbefreiung zu erbringen. Sind die Voraussetzungen für die (nachträgliche) Steuerbefreiung erfüllt, wird das gesetzliche Grundpfandrecht gelöscht. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, bezieht das Grundbuchamt die Handänderungssteuer samt Zins seit dem Grundstückserwerb (BN 4/2014, 536).

Bemerkung: Es wird in diesem Zusammenhang auf die Weisungen der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 8. Juli 2014 und vom 7. Oktober 2014 verwiesen.

2. Entstehung der Steuerforderung

Im Bereich des absoluten Eintragungsprinzips findet der Eigentumsübergang, der die Handänderungssteuerforderung entstehen lässt, im Zeitpunkt der Eintragung im Hauptbuch statt. Dieser wird zeitlich auf den Tagebucheintrag zurückbezogen. Im Bereich des relativen Eintragungsprinzips entsteht die Steuerforderung bereits beim ausserbuchlichen Eigentumsübergang.

Bei den Handänderungen ohne Grundbucheintrag im Sinne von Art. 5 Abs. 2 und 3 HG ist auf die obligationenrechtlichen Bindungswirkungen abzustellen (Ruf, N 37 ff. zu Art. 3; BVR 1990, 227).

Gemäss Art. 3 HG beginnt die zehnjährige Verjährungsfrist mit dem erwähnten "*Eintritt der Steuerpflicht*" zu laufen.

III. **Subjekt der Handänderungssteuer**

1. Grundsatz

Steuerpflichtig ist für die Handänderungssteuer die Rechtserwerberin oder der Rechtserwerber und im Falle von Art. 5 Abs. 2 lit. c und d HG die Abtreterin oder der Abtreter der Rechte (Art. 2 lit. a HG). Die Steuerpflicht nach Art. 2 a HG genügt im Hinblick auf ein Beschwerdeverfahren nicht zur Begründung des Rechtsschutzinteresses, wenn der Käufer vertraglich von der Bezahlung der Steuer entbunden wurde (BN 2003, 134). Dieser Entscheid ist problematisch, weil auch der Erwerber nicht beschwerdelegitimiert ist (er ist nicht Steuersubjekt). Auf die vertragliche Überwälzung der Steuer ist somit besser zu verzichten (man kann die Steuer auch bei der Festlegung des Kaufpreises berücksichtigen).

2. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht

a) Ausnahmen aufgrund des Völkerrechts

Es handelt sich um Grundstückserwerbungen zu diplomatischen oder konsularischen Zwecken (RUF, N 108 ff. zu Art. 10).

b) Ausnahmen aufgrund des Bundesrechts

Aufgrund von Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010) sind die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und selbstständigen Stiftungen steuerbefreit (BN 36/1975, 50; MbVR 72/1974, 158). Gemäss Art. 12 lit. a HG wird der Erwerb durch die Eidgenossenschaft nunmehr generell befreit.

Erwirbt die Post Grundstücke, so ist sie in genereller Weise von der Entrichtung der Handänderungssteuer befreit und dies unabhängig davon, ob der Erwerb des Grundstücks unmittelbar öffentlichen Zwecken dient oder nicht. (Entscheid Nr. 32.13-10.71 der JGK vom 6.7.2011 = BN 2011, S. 231 f.). Diese Ausnahme dürfte seit der Umwandlung der Post in eine AG (per 1.1.2013) nicht mehr gelten.

c) Ausnahmen aufgrund des HG

Art. 12 lit. a HG befreit generell Grundstückserwerb des Kantons oder einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft gemäss Art. 1 des Gemeindegesetzes (Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden, burgerliche Kooperationen, gemischte Gemeinden, Kirchgemeinden, Gemeindeverbände, etc.) von der Handänderungssteuer. Diese Befreiung erstreckt sich sowohl auf Liegenschaften des Verwaltungs- wie auch des Finanzvermögens. Handänderungssteuerfreiheit besteht ebenso für den Grundstückserwerb durch eine unselbstständige kantonale Anstalt (BN 45/1984, 378), nicht aber durch eine selbstständige kantonale Anstalt (BN 53/1992, 467).

IV. Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer

1. Grundsatz

Die Steuer ist auf der Gegenleistung für das Grundstück zu erheben (Art. 6 HG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung bildet keine (!) Gegenleistung (BN 56/1995, 172). Darin sind nach dem Akzessionsprinzip eingeschlossen Entgelte für Bestandteile und

weitere liegenschaftliche Werte. Die Zugehör als nichtliegenschaftlicher Wert unterliegt neu der Steuer nicht mehr (Vortrag S. 3).

Zu den liegenschaftlichen Werten gehören:

- Inkonvenienzentschädigungen,
- Erschliessungskostenbeiträge (für erstellte Anlagen),
- Planungskosten (nach erfolgtem Baubeginn),
- Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch den Erwerber (BN 55/1994, 332),
- Langfristige Verzinsung der Kaufsumme (BN 49/1988, 278).

Nichtliegenschaftliche Werte sind (Kreisschreiben S. 6):

- Dienstbarkeitsrückbehalt (es wird gar kein Entgelt geleistet vgl. BN 52/1991, 305, Vortrag S. 3),
- Planungskosten vor dem Baubeginn,
- Im Werkpreis enthaltene Mehrwertsteuer (BN 2009, 154),
- Goodwill.

Seit der Revision des HG wird der amtliche Wert nur noch zur hilfsweisen Bewertung beim Tausch (Art. 8 HG) herangezogen, jedoch nicht mehr in seiner Funktion als Ersatzwert. Handänderungssteuer und Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer überlappen sich dadurch nicht mehr.

2. Bemessungszeitpunkt

Massgebend ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung (vgl. II. 3) hievor). Die Praxis stellt aus Gründen der Praktikabilität auf den Zeitpunkt der Verurkundung ab, sofern das Rechtsgeschäft innert 30 Tagen dem Grundbuchamt eingereicht wird.

3. Spezialfälle

- Bei Bauten auf fremdem Grund wird das Akzessionsprinzip relativiert, wenn der Erwerber die Bauten mit Zustimmung des Veräusserers errichtet und nachweislich mit eigenen Mitteln finanziert hat (BVR 1985, 389 = BN 46/1985, 160; Kreisschreiben S. 4).
- Beim Kauf einer noch nicht erstellten, schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag verbunden sind, bemisst sich die Steuer auf dem gesamten Kaufpreis und nicht nur auf dem Wert des übergebenen Bodens (BVR 1997, 344 und 476; BN 2000, 269 = BVR 2001, 193; BVR 2001, 550; BN 2009, 152); vgl. dazu Art. 6a HG. Die Steuerjustiz hat diese Zusammenrechnungspraxis entgegen dem Willen des Gesetzgebers immer

mehr ausgedehnt, sodass faktisch jeder Grundstückskauf, der zu einer Bebauung führt, unter Art. 6a fällt, was unhaltbar ist (vgl. dazu TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011, S. 154 ff.). In einem jüngeren Entscheid hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern entgegen dem Wortlaut (!) die Anwendung von Art. 6aHG auch auf Baurechtsverträge ausgedehnt (vgl. VGE 100.2016.340U vom 9. August 2017).

- Praktikable Regeln sind für den Fall vorgesehen, dass das Entgelt in wiederkehrenden Leistungen erbracht wird (Art. 7 Abs. 1 und 2 HG).
- Mutationen im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften sind neu nur noch dann relevant, wenn sie entgeltlich erfolgen.
- Besondere Probleme ergeben sich im Zusammenhang mit Baurechtsverhältnissen sowie beim Übergang von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (BN 48/1987, 57; Kreisschreiben S. 8 ff.).
- Bei der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (wirtschaftliche Handänderung gemäss HG 5/2/b) enthält das Gesetz keine Bemessungsregel. Auszugehen ist vom Kaufpreis der Aktien, wobei dann anhand der Bilanz der Gesellschaft der Immobilienwert zu isolieren ist. Zum Kaufpreis für die Aktien sind zunächst alle Schulden zu addieren (diese reduzieren ja den Kaufpreis für die Aktien). Sodann sind alle nichtliegenschaftlichen Aktien (namentlich flüssige Mittel) zu addieren (diese erhöhen den Aktienkaufpreis). Der Saldo entspricht dem bezahlten Kaufpreis für die Immobilien und unterliegt der HäSt (allenfalls anteilmässig, wenn nicht 100% der Aktien übertragen werden).

V. Steuersätze der Handänderungssteuer

Der Steuersatz der bernischen Handänderungssteuer ist proportional ausgestaltet.

Der Normalsatz der Handänderungssteuer beträgt 1,8 Prozent; Steuerbeträge unter 100 Franken werden nicht erhoben (Art. 11 Abs. 1 und 3 HG).

VI. Veranlagung, Nachveranlagung, Einsprache- und Rechtsmittelverfahren

1. Veranlagung

Die Veranlagung erfolgt von Amtes wegen durch das Grundbuchamt und wird schriftlich eröffnet (Art. 16 HG; vgl. noch BVR 1999, 49). Die Veranlagung erfolgt aufgrund der Selbstdекlaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmel-

dung eingereichten Unterlagen, die auf Verlangen des Grundbuchverwalters zu ergänzen sind. Abweichungen von der Selbstdeklaration sind zu begründen (Art. 17 HG; BN 55/1994, 269 = BVR 1994, 337).

In Fällen, in denen kein Grundbucheintrag erfolgt, ist der steuerbare Sachverhalt innert 30 Tagen seit dem Erwerb zu melden. Der Steuerpflichtige ist von der Urkundsperson und vom Handelsregisteramt auf diese Meldepflicht hinzuweisen, und letzteres sowie die kantonale Steuerverwaltung haben dem Grundbuchführer steuerbare Vorgänge direkt zu melden (Art. 18 HG).

2. Ermessensveranlagung

Hat die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht eingereicht und kann deswegen mangels zuverlässiger Angaben die Gegenleistung nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt das Grundbuchamt die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 18a HG).

3. Nachveranlagung

Ergibt sich aus Tatsachen oder Beweismitteln, die dem Grundbuchamt vorher auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht bekannt sein konnten, dass eine Veranlagung unvollständig ist, so kann eine Nachveranlagung vorgenommen werden (Art. 19 HG; vgl. aber BN 55/1994, 269 = BVR 1994, 337; BN 56/1995, 170). Auf der nachzu-entrichtenden Steuer ist ein Verzugszins geschuldet (Kreisschreiben S. 3).

4. Einsprache

Gegen die Veranlagung kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen beim Grundbuchamt Einsprache erheben. Das Grundbuchamt überprüft die Veranlagung und erlässt eine kurz begründete Einspracheverfügung. Der Steuerpflichtige kann sich für Streitigkeiten betreffend Handänderungssteuern auch durch im Kanton zur Berufsausübung berechnigte Notarinnen und Notare vertreten lassen (Art. 26 Abs. 2 HG). Diese Bestimmung ist jedoch erst für die Beschwerde vor dem Verwaltungsgericht relevant, weil dort in allen übrigen Fällen das Anwaltsmonopol gilt (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Im Übrigen richtet sich das Verfahren nach dem VRPG.

5. Rechtsmittel

Gegen die Einspracheverfügung kann vom Steuerpflichtigen (BN 50/1989, 428) bei der Justizdirektion Verwaltungsbeschwerde erhoben werden (BN 51/1990, 146; BVR

1990, 8). Gegen den Entscheid der Justizdirektion kann Beschwerde beim Verwaltungsgericht geführt werden (Art. 27 HG). Bezüglich Verfahren und Vertretung gilt das zur Einsprache Ausgeführte (BVR 1995, 269; BVR 1999, 49).

VII. Bezug

1. Bezug

Die Steuer wird bei der Grundbuchanmeldung fällig und ist gleichzeitig aufgrund der Selbstdenklaration zu entrichten. Bei der Veranlagung ohne Grundbuchanmeldung wird die Steuer mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung fällig und ist innert 30 Tagen zu entrichten (Art. 20 HG).

Zuviel bezahlte Beträge werden mit Zins zurückerstattet und zu wenig bezogene Beträge nachgefordert. Bei verspäteter Zahlung der Steuer ist ein Verzugszins zu entrichten (Art. 21 HG).

2. Sicherung

Vor der Bezahlung der Steuer darf kein Eintrag ins Hauptbuch erfolgen (Art. 22 Abs. 1 HG). Darin liegt keine Vereitelung des Bundeszivilrechts (BGE 112 II 322; BGE 106 II 81 = Pra 69 Nr. 229). Für geschuldete Steuern besteht darüber hinaus ein gesetzliches Pfandrecht, das allen privatrechtlichen Belastungen vorgeht (Art. 22 Abs. 2 HG).

3. Erlass bzw. Stundung

Das HG sieht zweierlei Erlass- bzw. Stundungsmöglichkeiten vor (Art. 23 ff. HG):

- Erlass bzw. Stundung durch die Justizdirektion: Hier handelt es sich um eigentliche Erlassgründe (BVR 1976, 253; BN 49/1988, 277). Es besteht eine Weiterziehungsmöglichkeit an den Regierungsrat.
- Erlass durch den Regierungsrat: Hier handelt es sich um Wirtschaftsförderungsmaßnahmen (BN 44/1983, 186). In diesem Fall entscheidet der Regierungsrat endgültig (BN 56/1995, 172).
- In beiden Fällen können an den Erlass Bedingungen geknüpft und im Grundbuch angemerkt werden (Art. 25 Abs. 2 HG).

- Beim Kauf eines selbstbewohnten Eigenheims stundet das Grundbuchamt die veranlagte Handänderungssteuer auf den ersten 800'000 Franken (Art. 11a Abs. 3 HG). Vgl. dazu oben 3. Teil, II. 1. b. cc. Ausnahmen aufgrund des HG.

4. Steuerrückerstattung

Eine Rückerstattung ist im Gesetz nicht vorgesehen. Aus Art. 4 aBV konnte jedoch ein Anspruch auf Revision abgeleitet werden, weshalb die in Art. 202 ff. StG enthaltenen Grundsätze der Wiederaufnahme des Verfahrens (Revision) analog anwendbar waren (Kreisscheiben S. 3). Neu gelten die Art. 56 - 59 sowie 95 - 99 VRPG. Eine Praxisänderung bildet jedoch keinen Neurechtsgrund (BVR 1984, 7 = BN 45/1984, 310). Ein Rückerstattungsbegehren braucht nicht mehr auf dem Klageweg vor Verwaltungsgericht geltend gemacht zu werden (vgl. noch BVR 1981, 113 = BN 41/1980, 126; BVR 1984, 7 = BN 45/1984, 310). Das Gesuch um Wiederaufnahme des Verfahrens (Revision) kann direkt beim betreffenden Grundbuchamt gestellt werden (Kreisschreiben S. 3). Der Rückerstattungsbetrag wird im Übrigen verzinst (BN 40/1979, 23 und Art. 21 Abs. 1 HG).

Die JGK hat in einem Entscheid aus dem Jahre 2011 entschieden, dass eine Rückerstattung der Handänderungssteuer erfolgt, wenn das dem Liegenschaftsverkauf zugrunde liegende Rechtsgeschäft (Grundstückkaufvertrag) wegen eines Grundlagenirrtums aufgelöst wird. Diesfalls bedarf es der Vertragsauflösung im gegenseitigen Einvernehmen der Vertragsparteien und deren Verhalten muss für den Staat nachvollziehbar und nicht rechtsmissbräuchlich sein. Besteht aber der Verdacht, dass das Vorgehen der Vertragsparteien auf eine Steuerumgehung ausgerichtet ist, so wird die HäSt nicht rückerstattet. (Entscheid Nr. 32.13-10.29 der JGK vom 21.3.2011 = BN 2011 S. 111 und S. 230).

VIII. Widerhandlungen und Nachsteuer

Die Bestimmungen des Steuergesetzes über Widerhandlungen und Nachsteuer sind sinngemäss anwendbar. Zuständige Behörde ist das Grundbuchamt.

INHALTSVERZEICHNIS

Fälle zum Bernischen Steuerrecht

1. Teil: Direkte Staats- und Gemeindesteuern

A. Staatssteuern

Steuerpflicht

- Fall 1 Subjektive Steuerpflicht, unbeschränkte Steuerpflicht
- Fall 2 Subjektive Steuerpflicht, unbeschränkte Steuerpflicht
- Fall 3 Subjektive Steuerpflicht, beschränkte Steuerpflicht
- Fall 4 Subjektive Steuerpflicht, beschränkte Steuerpflicht

Einkommens- und Vermögenssteuer

- Fall 5 Besteuerung bei Scheidung/Trennung
- Fall 6 Mitarbeiterbeteiligungen
- Fall 7 Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit
- Fall 8 Geschäftsvermögen - Privatvermögen
- Fall 9 Kapitalgewinn / Realisationsformen
- Fall 10 Geschäftsverlegung / Wegzugsbesteuerung
- Fall 11 Einkünfte aus Vermögen
- Fall 12 Einkünfte aus Vermögen (Liquidation einer AG)
- Fall 13 Teilsatzbesteuerung
- Fall 14 Gewinnungskosten
- Fall 15 Gewinnungskosten
- Fall 16 Gewinnungskosten (Expatriates)
- Fall 17 Liegenschaftskosten – wirtschaftlicher Neubau / Dumont-Praxis
- Fall 18 Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen
- Fall 19 Kapitalleistungen aus Dienstverhältnis
- Fall 20 Interkantonale Steuerauscheidung
- Fall 21 Vermögensteuerwert nicht kotierter Aktien
- Fall 22 Vermögenssteuerbremse

Steuern der juristischen Personen

- Fall 23 Steuerbefreiung
- Fall 24 Verdeckte Gewinnausschüttung
- Fall 25 Beteiligungsabzug
- Fall 26 Ausgliederung, Statuswechsel zur Holdinggesellschaft

Quellensteuer für natürliche und juristische Personen

- Fall 27 Quellensteuer ansässiger Arbeitnehmer
- Fall 28 Quellensteuer nicht ansässiger Personen
- Fall 29 Quellensteuer nicht ansässiger Personen

Grundstückgewinnsteuer

- Fall 30 Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer
- Fall 31 Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer
- Fall 32 Wirtschaftliche Handänderung
- Fall 33 Wirtschaftliche Handänderung
- Fall 34 Abgrenzung Grundstückgewinnsteuer - Einkommenssteuer
- Fall 35 Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft
- Fall 36 Güterrechtliche Auseinandersetzung
- Fall 37 Ausserkantonale Ersatzbeschaffung
- Fall 38 Erlösbestimmung
- Fall 39 Verhältnis zur Mehrwertabschöpfung

Verfahrensrecht

- Fall 40 Ermessenstaxation und Rechtsmittelverfahren
- Fall 41 Untersuchungsmassnahmen
- Fall 42 Nachsteuer und Steuerstrafrecht

B. Gemeindesteuern

- Fall 43 Steuerteilung unter Gemeinden
- Fall 44 Tourismusförderungsabgabe

2. Teil: Erbschafts- und Schenkungssteuern

- Fall 45 Steuerhoheit bei der Erbschaftssteuer
- Fall 46 Sachliche Bemessung

3. Teil: Handänderungssteuer

- Fall 47 Gegenstand und Bemessung der Handänderungssteuer
- Fall 48 Handänderungssteuer bei Umstrukturierung

Beispiel Nr. 1: Subjektive Steuerpflicht

Die Ehegatten Martin und Silvia Rohrer sind seit 18 Jahren verheiratet und haben eine 16-jährige Tochter. Die Familie wohnt in einem eigenen Einfamilienhaus in Muri bei Bern. Herr Rohrer arbeitet bei einer Versicherungsgesellschaft in Winterthur und hat dort eine 2-Zimmerwohnung gemietet, um nicht täglich pendeln zu müssen. Die Wochenenden verbringt er regelmässig bei der Familie in Muri/BE. Frau Rohrer arbeitet als Lehrerin in der Stadt Freiburg.

FRAGE:

In welchem/n Kanton/en sind die Ehegatten Rohrer steuerpflichtig für die Einkommens- und Vermögenssteuer?

VARIANTE:

Was ändert, wenn einer der Ehegatten (am selben Arbeitsort) eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt?

Beispiel Nr. 2: Subjektive Steuerpflicht

Mister Li, ein selbstständiger Schneider aus Hongkong, kommt jedes Jahr viermal nach Bern. Er steigt regelmässig im Hotel Bellevue ab und empfängt dort auch seine Kunden. Im Frühjahr wählen die Kunden die Stoffe aus und wird Mass genommen (Aufenthalt 10 Tage). Einen Monat später kommt Herr Li wiederum für eine Woche zur Anprobe. Im Herbst wiederholt sich dieses Vorgehen.

FRAGE:

Hat Herr Li steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton Bern

- nach DBG?
- nach StG?

VARIANTE:

Herr Li hält sich während fünf Wochen in Bern auf, verbringt jedoch seine Wochenenden in Italien?

Hinweis:

BVR 1999, 408

Beispiel Nr. 3: Subjektive Steuerpflicht

Frau Blum ist für die im Kanton Bern domizilierte X AG tätig. Sie wohnt in Jerusalem und betreibt dort das "Auslandbüro" der X AG. Einmal im Jahr nimmt sie an einer Verwaltungsratssitzung der X AG in Bern teil.

FRAGE:

Ist Frau Blum im Kanton Bern steuerpflichtig

- nach DBG?
- nach StG?

Hinweis:

VGE LU vom 18.11.1997, publ. bei Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 15.1 Nr. 34
BGer 2C_662/2010

Beispiel Nr. 4: Subjektive Steuerpflicht

Der in Italien wohnhafte Alberto Pirotti hat mit Kaufvertrag vom 10. Oktober 2015 ein 30-jähriges Ferienhaus in Adelboden gekauft. Der Grundbucheintrag (Anmeldung) erfolgte am 1. Februar 2016. Im Vertrag wurde vereinbart, dass Nutzen und Schaden am 1. Juli 2017 auf den Käufer übergehen sollen.

Der Kaufpreis betrug CHF 1'000'000, der amtliche Wert beträgt CHF 400'000 und der Eigenmietwert CHF 12'000 (für die Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 14'000 für die direkte Bundessteuer. Herr Pirotti hat bei der Berner Kantonalbank eine 10-jährige Festhypothek von CHF 500'000 aufgenommen, für die jährlich CHF 6'000 Hypothekarzins bezahlen muss. Weil das Haus vor dem Verkauf umfassend renoviert wurde, trägt Herr Pirotti derzeit keine nennenswerten Unterhaltskosten.

FRAGEN:

1. Ist Alberto Pirotti im Kanton Bern steuerpflichtig, wenn ja, wie und seit wann?
2. Wie berechnet sich sein steuerbares Einkommen und Vermögen im Kanton Bern?

HINWEIS: Merkblatt 3b „Bernische Grundstücke und Geschäftsbetriebe bei Wohnsitz im Ausland (teilweise steuerpflichtig)“

Beispiel Nr. 5: Besteuerung bei Scheidung/Trennung

Herr und Frau Berger sind verheiratet und haben 3 minderjährige Kinder. Der Ehemann ist berufstätig und verdient netto CHF 180'000.-- im Jahr. Frau Berger betreut die minderjährigen Kinder. Die Ehegatten haben die Absicht, sich zu trennen. Frau Berger wird die bisherige Mietwohnung behalten und Herr Berger wird eine neue Mietwohnung beziehen. Herr Berger wird seiner Frau pro Monat CHF 7'000.-- Unterhaltsbeiträge bezahlen (inkl. Kinderalimente).

FRAGEN:

Wie hoch sind die Einkommenssteuern der Ehegatten in den Jahren 2009 sowie 2010, wenn Herr Berger die neue Wohnung bezogen hat:

- a) am 1. Dezember 2009?
- b) am 1. Januar 2010?

Ein Jahr nach der Trennung wird die Ehe geschieden. Der Ehemann muss der Frau aus Güterrecht eine Zahlung von CHF 300'000 entrichten. Zudem werden die Pensionskassenguthaben je hälftig geteilt. Wie wirken sich diese beiden Zahlungen steuerlich aus?

Weitere Angaben:

- Berufskosten Herr Berger: CHF 10'000.--
- Allg. Abzug pro erwachsene Person: CHF 5'000.--
- Kinderabzug: CHF 6'300.-- pro Kind
- Abzug für Alleinstehende: CHF 2'300.--
- Weitere Abzüge und Besonderheiten vernachlässigen
- Gemeinde: Bern (beide)
- Beide Ehegatten konfessionslos

Hinweise:

Merkblatt 6 „Scheidung/Trennung/Konkubinat“

Merkblatt 12 „Besteuerung von Familien“

Berechnungsprogramm: <http://www.apps.be.ch/steuerberechnung/jst/html/pst.jsp>

Beispiel Nr. 6: Mitarbeiterbeteiligungen

Heinrich ist Angestellter der I AG. Die Generalversammlung der I AG beschliesst im Jahre n eine Kapitalerhöhung unter Ausschluss des Bezugsrechts der Aktionäre. Die Angestellten der I AG erhalten das Recht, Aktien der Arbeitgeberfirma zu zeichnen und zum Vorzugspreis von CHF 500.-- pro Aktie (= Nennwert) zu liberieren. Der Verkehrswert der Aktien nach der Kapitalerhöhung beträgt CHF 7'000.--. Heinrich zeichnet und liberiert 10 Aktien, über die er frei verfügen kann.

FRAGE:

Wie wird dieser Aktienerwerb steuerlich behandelt?

- nach DBG?
- nach StG?

Was ändert, wenn diese Mitarbeiteraktien mit einer 5-jährigen Veräusserungssperrfrist verbunden sind?

Was ändert, wenn diese Aktien zusätzlich mit einer Rückgabepflicht bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses verbunden sind?

VARIANTE:

Heinrich erhält zudem noch 100 Gratisoptionen, die ihn dazu berechtigen, in 3 Jahren 100 Aktien zum Preis von (immer noch) CHF 7'000 zu kaufen.

Wann und wie werden diese Optionen besteuert?

HINWEIS: Merkblatt 7 „Mitarbeiterbeteiligungen“

Beispiel Nr. 7: Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit

Fürsprecher Minder ist praktizierender Anwalt in Bern. Bei der Erstellung seines Jahresabschlusses per 31. Dezember n stellt er fest, dass

- per Ende n noch CHF 28'000.-- Honorarforderungen ausstehen, für welche Rechnung gestellt wurde, die aber noch nicht beglichen worden sind.
- drei weitere Fälle Ende n abgeschlossen sind, jedoch noch nicht fakturiert wurden (der Rechnungsbetrag wird sich total auf CHF 35'000.-- belaufen).
- er in anderen, noch nicht abgeschlossenen Fällen bereits Arbeiten im Wert von insgesamt etwa CHF 42'000.-- geleistet hat.

FRAGEN:

- Welche dieser Positionen sind einkommenssteuerlich dem Jahr n zuzurechnen?
- Zu welchen Beträgen?

Hinweis:

BVR 1987, 439 und 446

Beispiel Nr. 8: Geschäftsvermögen - Privatvermögen

Eliane Berger wohnt in einem eigenen Mehrfamilienhaus in Bern. Im Erdgeschoss betreibt sie eine Apotheke, im ersten Stock wohnt sie mit ihrer Familie, und der zweite Stock (Dachgeschoss) ist als Wohnung vermietet. Der Eigenmietwert des Geschäftslokals beträgt CHF 15'000.--, der Eigenmietwert der Wohnung beträgt CHF 11'000.--, und der Mietzins der Dachwohnung beträgt CHF 8'000.--).

FRAGEN:

Welche Steuerfolgen hätte der Verkauf der Liegenschaft für Frau Berger

- nach DBG?
- nach StG?

Welche Steuerfolgen hätte die Aufgabe der Berufstätigkeit (Liquidation der Apotheke) mit anschliessender Vermietung des Erdgeschosses an Dritte?

- nach DBG?
- nach StG?

HINWEISE:

BGE 133 II 420

Merkblatt 10 „Separate Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit“

Beispiel 9: Kapitalgewinn / Realisationsformen

Otto ist Inhaber einer Einzelfirma. Er hat am 1. Februar n-10 eine Geschäftsliegenschaft für CHF 800'000.-- gekauft und zu ihrem Anschaffungswert in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen. Er hat jährlich (lineare) Abschreibungen auf dieser Liegenschaft von 2 Prozent oder CHF 16'000.-- vorgenommen. Diese Abschreibungen sind von den Veranlagungsbehörden anerkannt worden. Am 31. Dezember n hat die Geschäftsliegenschaft einen steuerlich massgebenden Buchwert von CHF 640'000.- gehabt. Am 1. April n+1 verkauft O diese Liegenschaft für 1 Million Franken an einen Dritten.

FRAGEN:

- Wie wird der Kapitalgewinn von CHF 360'000.-- behandelt
 - bei der direkten Bundessteuer?
 - bei den bernischen Staats- und Gemeindesteuern?
- Zusatzfragen: Wie wäre zu entscheiden
 - wenn O die Liegenschaft nicht an einen Dritten verkaufen, sondern in sein Privatvermögen überführen würde
 - bei der direkten Bundessteuer?
 - bei den bernischen Staats- und Gemeindesteuern?
 - wenn O eine Aufwertungsbuchung vornehmen und den Buchwert der Liegenschaft auf 1 Million Franken erhöhen würde
 - bei der direkten Bundessteuer?
 - bei den bernischen Staats- und Gemeindesteuern?

VARIANTE:

Was ändert, wenn es sich um eine AG statt Einzelfirma handelt

- a) bei Verkauf an einen Dritten zum VW?
- b) bei Verkauf an den Aktionär zum BW?
- c) bei Aufwertungsbuchung?

Beispiel Nr. 10: Geschäftsverlegung / Wegzugsbesteuerung

Rosa Brunetta ist Inhaberin einer Grosshandelsunternehmung in Biel in Form einer Einzelfirma. Sie betreibt ihr Geschäft in gemieteten Räumlichkeiten. Die Jahresbilanz der Unternehmung hat sich per 31. Dezember n wie folgt präsentiert:

AKTIVEN			PASSIVEN	
Mobilien	300'000.--	1'900'000.--	Kapitalkonto	
Fahrzeuge	100'000.--	340'000.--	Schulden	
Vorräte	800'000.--	60'000.--	Rückstellungen	
Debitoren	400'000.--			
Wertschriften	500'000.--			
Bank/Kassa	200'000.--			

	2'300'000.--	2'300'000.--		
	=====			

Die Vermögensbilanz (inkl. stille Reserven) per 31. Dezember n lautet:

Mobilien	500'000.--	1'900'000.--	Kapitalkonto	
Fahrzeuge	300'000.--	340'000.--	Schulden	
Vorräte	1'400'000.--	30'000.--	Rückstellungen	
Debitoren	400'000.--			
Wertschriften	700'000.--	1'230'000.--	stille Reserven	
Kassa/Bank	200'000.--			

	3'500'000.--	3'500'000.--		
	=====			

Auf den 1. Januar n+1 hat Frau Brunetta ihr Geschäft von Biel nach Aarau verlegt.

FRAGE:

Welche Konsequenzen hat diese Geschäftsverlegung

- nach DBG?
- nach StG?

VARIANTE:

Frau Brunetta verlegt ihr Geschäft von Biel nach Lörrach (D). Welche Konsequenzen hat diese Geschäftsverlegung

- nach DBG?
- nach StG?

Beispiel Nr. 11: Einkünfte aus Vermögen

Lena Johanson zog anfangs n aus dem Ausland in den Kanton Bern. Am 1. Mai n wurde ihr eine globalverzinsliche Obligation mit sechsjähriger Laufzeit und einem Nennwert von CHF 40'000.-- - zuzüglich Zins von CHF 25'000.-- - zurückbezahlt. In der Steuerperiode n deklariert sie den seit 1. Januar n aufgelaufenen Zins von CHF 1'000.--.

FRAGEN:

- Ist diese Deklaration korrekt
 - nach DBG?
 - nach StG?

- Was ändert, wenn Lena diese Obligation im März n zum Preis von CHF 62'000.-- verkauft hat
 - nach DBG?
 - nach StG?

- Was ändert, wenn Lena diese Obligation im Jahr n-1 zum Kurs von 150 Prozent gekauft hat und am 1. Mai n die Rückzahlung erfolgt
 - nach DBG?
 - nach StG?

- Lena kauft die Obligation in der Schweiz für CHF 40'000.-- und zieht 3 Monate vor der Rückzahlung ins Ausland. Im Zeitpunkt nach Wohnsitznahme im Ausland beträgt die Rückzahlung CHF 65'000.--. Darf der Zins in der Schweiz besteuert werden?

Hinweise:

Merkblatt 1 „Wohnsitzwechsel“

Kreisschreiben ESTV Nr. 15 vom 7. Februar 2007

Beispiel Nr. 12: Einkünfte aus Vermögen (Liquidation einer AG)

Karl Wüthrich erwarb n-10 von Anja Koch für CHF 300'000.-- sämtliche Aktien der Y AG, welche ein Aktienkapital von CHF 100'000.-- aufweist. Im Jahre n wird die AG liquidiert. Dazu werden sämtliche Aktiven veräussert und alle Schulden der AG getilgt. Nach Entrichtung der von der Y AG geschuldeten Gewinnsteuern verbleibt der AG ein Barguthaben von CHF 500'000.--. Diese CHF 500'000.-- werden in der Folge an Karl Wüthrich ausgerichtet. Hierauf wird die AG im Handelsregister gelöscht.

FRAGEN:

- Vorfrage: Welche Steuerfolgen hatte der Beteiligungsverkauf für Anja Koch?
 - nach DBG?
 - nach StG?

- Wie hat Karl Wüthrich diesen Liquidationserlös zu deklarieren, wenn er die Aktien
 - a) im Privatvermögen oder
 - b) im Geschäftsvermögen hält
 - nach DBG?
 - nach StG?

Beispiel Nr. 13: Teilsatzbesteuerung

Housi Stutz ist verheiratet und in der Gemeinde Bern wohnhaft. Er ist Alleinaktionär der Cash-Cow AG. Sein Erwerbseinkommen per 2008 belief sich auf CHF 90'000.--. Mit GV-Beschluss vom 31.7.2008 schüttete die Cash-Cow AG eine Dividende von CHF 20'000.-- aus. Insgesamt stehen Housi im Steuerjahr 2008 Aufwendungen und Abzüge (inkl. Schuldzinsen) im Umfang von CHF 10'000.-- zu.

(Hinweis: Für den Bund ist von einem Steuersatz von 2 %, für den Kanton/Gemeinde ist von einem Steuersatz von 20 % auszugehen)

Variante:

Housi's Lohn beträgt CHF 100'000.-- und die Cash-Cow AG schüttet ihm eine Dividende von CHF 200'000.-- aus. Infolge eines Einkaufs in die Pensionskasse belaufen sich die steuerlich massgebenden Abzüge auf total CHF 220'000.--.

FRAGEN:

Wie berechnet sich Housi's Einkommenssteuer

- nach DBG?
- nach StG?

HINWEIS:

Merkblatt 11 „Besteuerung von Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen – Teilsatzverfahren“

Beispiel Nr. 14: Gewinnungskosten

Peter Schmied wohnt in Achseten (bei Adelboden) und arbeitet in Niederwangen (bei Bern) als Feinmechaniker. Sein jährlicher Nettolohn beträgt CHF 100'000.--. Er fährt täglich mit seinem Auto die Strecke Achseten-Niederwangen-Achseten (total 150 km). Um den Anforderungen seines Berufes besser gewachsen zu sein, besucht Peter Schmied Kurse der Swissmechanic (Berufsverband), wofür er CHF 2'000.-- bezahlt. Gleichzeitig absolviert er das Abendtechnikum, um sich vom Feinmechaniker zum Ingenieur HTL ausbilden zu lassen. Dafür entrichtet er im Jahr CHF 7'500.-- an Schulgeldern. In seiner Wohnung in Achseten hat er sich noch ein Arbeitszimmer eingerichtet.

In seiner Steuererklärung des **Jahres 2015** möchte er folgende Berufskosten abziehen:

1. Fahrkosten: 220 Tage à 150 km à CHF 0.7 =	CHF 23'100.--
2. auswärtige Verpflegung: 220 Tage à CHF 20.-- =	CHF. 4'400.--
3. Weiterbildungskosten: Kurse Swissmechanic:	CHF 2'000.--
4. Weiterbildungskosten: Schulgeld Technikum:	CHF 7'500.--
5. übrige Berufskosten: Arbeitszimmer:	CHF <u>4'800.--</u>
Total Berufskosten	CHF 41'800.--

FRAGEN:

1. Welche dieser Abzüge wird die Steuerverwaltung in welchem Umfang anerkennen

- nach DBG?
- nach StG?

HINWEISE:

Fahrkostenbegrenzung nach FABI
Merkblatt 13 „Berufsorientierte Aus- und Weiterbildung“

Beispiel Nr. 15: Gewinnungskosten

Frau Kummer ist Primarlehrerin und besuchte vom 1. bis 30. Juli 2015 einen Französischkurs in Nizza/Frankreich.

In ihrer Steuererklärung des Jahres 2015 deklarierte sie folgende Berufskosten:

1. Schulgeld Französischkurs Nizza	CHF 1'000.--
2. Reisekosten Bern-Nizza	CHF 300.--
3. Unterkunft Pension Le Figaro in Nizza	CHF <u>1'200.--</u>
Total Weiterbildungskosten	CHF 2'500.--

FRAGEN:

Wird die Steuerverwaltung diese Weiterbildungskosten anerkennen?

Ändert sich etwas ab Steuerjahr 2016?

- nach DBG?
- nach StG?

Beispiel Nr. 16: Gewinnungskosten (Expatriates)

Rashid Benga ist ein indischer Softwareingenieur und arbeitet als Angestellter für die in Mumbai ansässige Indiasoft Ltd. Rashid wird für den Zeitraum vom 5.1. bis 20.12. des Jahres n nach Bern entsandt, um bei der Swisscom (Kundin der Indiasoft Ltd.) Test- und Garantierarbeiten für gelieferte Software auszuführen. Die Ehefrau von Rashid bleibt während dieser Zeit am gemeinsamen Wohnsitz in Indien.

FRAGEN:

Ist Rashid Benga während seines Aufenthalts in Bern hier steuerpflichtig?

Wenn ja, in welchem Verfahren wird er besteuert?

Welche besonderen Berufskostenabzüge kann er geltend machen?

- nach DBG?
- nach StG?

Hinweis:

Merkblatt 8 der Bernischen Steuerverwaltung sowie Verordnung vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV, SR 642.118.3)

Beispiel Nr. 17: Liegenschaftskosten – „wirtschaftlicher Neubau“

Ende 2013 erwarb Herr Jendly in der Stadt Bern ein 6-Familienhaus zum Preis von CHF 800'000. Im Zeitpunkt des Eigentumswechsels war das Haus in sehr schlechtem Zustand und kaum mehr bewohnbar. Im Jahr 2014 liess Herr Jendly das Wohnhaus total sanieren, wobei sämtliche Trennwände in allen Geschossen ausgebrochen und anschliessend der Innenausbau – einschliesslich Betonboden und sämtlicher Installationen (Toilette, Bad, Küche, Heizung usw.) – komplett neu erstellt wurden. Im neuen Konzept wurden nur noch 3, dafür grössere und luxuriösere Wohnungen erstellt. In der Steuererklärung 2014 deklarierte Herr Jendly aufgrund dieser Sanierung Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 1,2 Mio., die er vollständig als werterhaltende Kosten zum Abzug bringen will.

FRAGEN:

1. Sind die geltend gemachten Unterhaltskosten steuerlich abziehbar (ganz, teilweise oder gar nicht)?
2. Würde etwas ändern, wenn dieser Sachverhalt 10 Jahre vorher stattgefunden hätte (Stichwort Dumont-Praxis)?

Hinweis:

Merkblatt 5 Grundstückskosten

Beispiel Nr. 18: Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen

Rob Dean tritt anfangs Mai des Jahres n als Angestellter in die Firma X AG ein. Er wird in die Personalvorsorgeeinrichtung aufgenommen. Die Beitragsprämien belaufen sich auf 12% des Gehaltes. Davon werden 50% vom der Arbeitgeberin und 50% vom Arbeitnehmer getragen. Rob Dean hat zudem die Offerte erhalten, sich bis zu einem Betrag von maximal CHF 345'000.-- einzukaufen. Vom vollendeten 65. Altersjahr an wird Rob Anspruch auf eine Altersrente haben. Im Falle seines Ablebens wird die überlebende Ehegattin eine Witwenrente erhalten. Anstelle der Altersrente kann sich Rob ab dem 60. Altersjahr auch das Vorsorgekapital auszahlen lassen. Die gleiche Möglichkeit besteht unabhängig vom Alter zur Finanzierung von Wohneigentum (WEF).

FRAGEN:

Welches sind die steuerrechtlichen Konsequenzen

- während der Dauer des Anstellungsverhältnisses
- beim Kapitalbezug (z.B. CHF 1 Mio. im Alter 63)?
- nach Eintritt des Versicherungsereignisses
- .. für die Altersrente?
- .. für die Witwenrente?

VARIANTE:

Ändert sich etwas an der Ausgangslage, wenn sich Rob das Vorsorgekapital im Alter von

- a) 50 Jahren
- b) 60 Jahren

auszahlen lässt?

Beispiel Nr. 19: Kapitalleistungen aus Dienstverhältnis

Paula Breitschmied, alleinstehende Managerin mit Wohnsitz in Bern, wird im Zuge der Übernahme ihrer Arbeitgeberfirma per 1. Juli des Jahres n entlassen. Sie erhält von der Arbeitgeberin eine Abgangsentschädigung im Betrag von CHF 600'000.-- (basierend auf 2 Jahresgehältern). Anschliessend bezieht sie ihr Vorsorgekapital aus der Pensionskasse im Betrag von CHF 1'600'000.-- und wandert nach Spanien aus. Ihr übriges Einkommen (ord. Lohn und Vermögensertrag) im Jahre n bis zum Wegzug beträgt CHF 200'000.--.

FRAGEN:

Wie muss Frau Breitschmied diese Einkünfte versteuern

- nach DBG
- nach StG

-- wenn wir annehmen, dass Sie 60 jährig ist?

-- wenn wir annehmen, dass Sie 50 jährig ist?

Hinweis:

KS ESTV vom 3.10.2002

Beispiel Nr. 20: Interkantonale Steuerauscheidung

Der in Bern wohnhafte ledige Urs Graf verdiente im Jahre 2004 CHF 100'000.-- als Prokurist (Gewinnungskosten CHF 8'000.--, Versicherungsprämien CHF 3'000.--). Er ist Eigentümer eines Einfamilienhauses in Bern mit einem Steuerwert von CHF 210'000.-- und einem Mietwert von CHF 12'000.--. Daneben gehört ihm ein Ferienhaus in Verbier (Kanton Wallis) mit einem amtlichen Wert von CHF 100'000.-- und einem Mietwert von CHF 8'000.--. Im Ferienhaus hängt ein Gemälde im Wert von CHF 90'000.--. Beide Liegenschaften sind je mit einer Hypothek von CHF 75'000.-- belastet, wofür je CHF 6'000.-- Zins zu bezahlen ist. Die Unterhaltskosten für die Liegenschaft in Bern betragen im Jahre 2004 CHF 5'000.--, diejenigen für das Ferienhaus CHF 1'000.--.

FRAGEN:

Wie ist das in der Steuerperiode 2004 im Kanton Bern steuerbare Vermögen und Einkommen zu ermitteln

- nach DBG?
- nach StG?

Hinweis: Merkblatt 3a „Grundstücke und Geschäftsbetriebe ausserhalb des Wohnsitzkantons („teilweise Steuerpflicht““)

NB: Die Repartitionswerte für die interkantonale Steuerauscheidung in den Jahren 2002-2006 betragen 100% des bernischen amtlichen Wertes und 215% des wäliser Steuerwertes bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken (Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 21. November 2006).

Beispiel Nr. 21: Vermögensteuerwert nicht kotierter Aktien

Die X AG mit Sitz Olten (Kanton Solothurn) weist per 31.12.2015 folgende Bilanz aus:

Jahresabschlussbilanz X AG per 31.12.2015

Aktiven		Passiven	
Bankguthaben	50'000	140'000	Hypothek
Debitoren	500'000	360'000	Reserven
Beteiligung Y AG	100'000	100'000	Aktienkapital
Warenlager	50'000	600'000	Jahresgewinn
Maschinen	300'000		
Gebäude	200'000		
Total	1'200'000	1'200'000	Total

(stille Reserven: 150'000 auf Gebäude, 100'000 auf Maschinen, 50'000 auf Warenlager und 100'000 auf Beteiligung).

Der Vorjahresgewinn der AG betrug **CHF 480'000**.

Das Aktienkapital von CHF 100'000 ist aufgeteilt in 100 Aktien à Nennwert CHF 100. Herr Bieri wohnt in Langenthal (Kanton Bern) und besitzt 50 Aktien.

FRAGEN:

1. Wie hoch ist der Unternehmenswert gemäss „Praktikermethode“?
2. Wie hoch ist der Vermögenssteuerwert der 50 Aktien von Herrn Bieri für das Steuerjahr 2016?

Hinweise:

Die steuerliche Bewertung von nicht kotierten Aktien beruht auf der sog. Praktikermethode gemäss **Kreisschreiben Nr. 28 der SSK** und dem dazugehörigen Kommentar (<http://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Kreisschreiben>). Details siehe dort sowie in der Lösung und Beilage zum vorliegenden Fallbeispiel.

Beispiel Nr. 22: Vermögensteuerbremse

Herr Lienhard besitzt Wertschriften in Höhe von CHF 10 Mio., die jährlich insgesamt 3% Ertrag abwerfen (Ertrag somit CHF 300'000). Seine Einkommenssteuern belaufen sich auf rund CHF 100'000 pro Jahr (rund 33%)

Frau Klee besitzt eine Kunstsammlung mit einem Vermögenssteuerwert von insgesamt CHF 10 Mio. und eine Pension (AHV und BVG) in Höhe von CHF 100'000. Ihre Einkommenssteuern betragen rund CHF 20'000 pro Jahr (rund 20%).

FRAGE:

3. Wie hoch ist die Vermögenssteuer der beiden Steuerpflichtigen?
4. Wie hoch ist die Gesamtsteuerbelastung (Einkommens- und Vermögenssteuern) in Prozent des Einkommens?

Hinweis: Normalsatz der Vermögenssteuer in der Stadt Bern: 0,6%

Beispiel Nr. 23: Steuerbefreiung

Der Verein X errichtete die Stiftung Z gemäss Art. 80 ff. ZGB mit Sitz in Bern. Laut der Stiftungsurkunde bezweckt sie die Führung eines oder mehrerer buddhistischer Meditationszentren, mit welchen die buddhistischen Formen und Methoden der Geistes-schulung einer breiteren Schicht von Interessierten zugänglich gemacht werden sollen. Die Stiftung verfolgt gemäss Stiftungsurkunde ausschliesslich gemeinnützige Zwecke und strebt keine Gewinnerzielung an.

Die Stiftung führt gegen Entgelt (sog. „Kurspreise“) Meditationskurse durch. Die Kurspreise dienen ihr zur Deckung der Kosten für Unterkunft und Verpflegung der Kurs-telnehmenden, der Spesen der Lehrpersonen sowie der Aufwendungen für Administ-ration, Werbung und Betrieb des Zentrums. Den Kursleitern wird jeweils am Ende der Meditationskurse eine Spende durch die Teilnehmenden ausgerichtet. Diese Spen-den stellen nebst dem Auslagenersatz die einzigen Einkünfte der Lehrpersonen dar. Die administrativen Angestellten der Stiftung beziehen ein bescheidenes Gehalt.

Die Stiftung finanziert sich des Weiteren durch Spenden.

FRAGE:

Ist dieser Stiftung die Steuerbefreiung zu gewähren?

Hinweise:

BGer 2C_251/2012 vom 17.08.2012; VGE BE vom 09.02.2012, BVR 2012, 443 ff.

Beispiel Nr. 24: Verdeckte Gewinnausschüttung

Fritz Tubak ist Alleinaktionär der Tubak AG. Er erwirbt von dieser eine Liegenschaft (Anlagekosten CHF 3 Mio., Buchwert CHF 2 Mio.) zum Preis von CHF 3,5 Mio. (Verkehrswert beträgt aber CHF 5 Mio.).

FRAGEN:

Welche steuerlichen Folgen hat dieser Vorgang

- nach DBG
- nach StG

- . auf Ebene AG?
- . auf Ebene Aktionär?

VARIANTE:

Was ändert, wenn es sich um anstelle einer Liegenschaft um ein Wertschriftenpaket handelt?

Hinweis:

NStP 44, 129 = BVR 1991, 159

Beispiel Nr. 25: Beteiligungsabzug

Die S AG präsentiert per 31.12.n folgende Jahresabschlussbilanz:

<u>Bilanz S AG</u>			
Betriebliche Aktiven	2'000	1'000	Aktienkapital
Beteiligung Y AG	200	500	Reserven
Beteiligung Z AG	300	1'000	Schulden

	2'500	2'500	
	=====		

Die S AG wies im Jahre n folgende Erfolgsrechnung vor:

Betriebsertrag	720	
Beteiligungserträge	40	
Betriebskosten	460	
Schuldzinsen	100	
Reingewinn	200	

	760	760
	=====	

FRAGE:

Wie berechnet sich die Gewinnsteuer der S AG

- nach DBG?
- nach StG?

Beispiel Nr. 26: Ausgliederung, Statuswechsel zur Holdinggesellschaft

Die S AG gemäss vorherigem Beispiel möchte ihre betrieblichen Aktivitäten in eine neu zu gründende Tochtergesellschaft (Q AG) ausgliedern.

FRAGE:

Welche Steuerprobleme ergeben sich aus diesem Vorgang

- nach DBG?
- nach StG?

Beispiel Nr. 27: Quellensteuer ansässiger Arbeitnehmer

Das Ehepaar Gilette, bis anhin ansässig gewesen in Paris, lebt seit mehr als 3 Jahren zusammen mit den beiden (noch schulpflichtigen) Kindern in Biel. Herr Gilette ist im Besitze einer fremdenpolizeilichen Jahresaufenthaltsbewilligung (Ausweis B). Als Informatik-Ingenieur ist er bei der EDV-AG in Biel angestellt. Herr Gilette bezieht einen Lohn; zudem wird ihm von der Arbeitgeberin eine Wohnung zur Verfügung gestellt.

FRAGEN:

- Ist Herr G in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig?
- In welchem Verfahren werden die Steuern von Herrn G erhoben?
- Welche Grundsätze gelten im Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle?
- Welche Leistungen der EDV-AG unterliegen dem Steuerbezug an der Quelle?
- Wie verhält es sich, wenn Herr G krank ist und ihm die Versicherungsgesellschaft X direkt Taggelder auszahlt?
- Wie werden die Gewinnungskosten, die Versicherungsbeiträge sowie die Kinderabzüge berücksichtigt?
- Wie werden die der Quellensteuer unterliegenden Personen besteuert, deren Bruttolohn jährlich CHF 120'000.-- übersteigt?
- Welche steuerrechtlichen Auswirkungen hat die Erteilung des Ausweises C per 17.02.n?

Beispiel Nr. 28: Quellensteuer nicht ansässiger Personen

Ein im Ausland ansässiger Tennisspieler nimmt im Sommer n am Swiss Open Gstaad teil. Inklusive An- und Abreisetage verbringt er 5 Tage in Gstaad.

Er erhält folgende Leistungen:

- ein Preisgeld von CHF 20'000.--;
- freie Kost und Logis, sowie Ersatz der ihm aus der An- und Abreise in die Schweiz erwachsenden Kosten;
- von einem in- oder ausländischen Sponsor den Betrag von CHF 10'000.--, da er aufgrund vertraglich übernommener Pflichten für die Dauer der Tennis-Matches jeweils Sportschuhe einer bestimmten Marke getragen hat;
- eine Uhr, die eine bekannte Uhrenfirma jedem Finalisten geschenkt hat.

FRAGEN:

- Ist der Tennisspieler im Kanton Bern subjektiv steuerpflichtig?
- Unterliegen die aufgeführten Leistungen der Besteuerung im Kanton Bern?
- Wie sind diese Leistungen zu besteuern?
- Wer ist Schuldner der steuerbaren Leistung?
- Aus Versehen unterbleibt die Besteuerung an der Quelle - Haben die Steuerbehörden das Nachsehen?

Beispiel Nr. 29: Quellensteuer nicht ansässiger Personen

Maria Serrano, spanische Staatsangehörige, hat während 30 Jahren in Interlaken in der Hotellerie gearbeitet. Sie lebt seit ihrer Pensionierung wieder in Spanien und bezieht aus der Schweiz eine AHV-Rente und eine BVG-Rente.

FRAGEN:

- Ist Maria Serrano im Kanton Bern steuerpflichtig?
- Muss Maria Serrano die AHV-Rente im Kanton Bern versteuern?
- Muss Maria Serrano die BVG-Rente im Kanton Bern versteuern?
- Wenn ja, wie erfolgt die Besteuerung in der Schweiz?

Beispiel Nr. 30: Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer

Die Ehegatten Sommer haben im Februar 1995 für CHF 400'000.-- eine Bauparzelle gekauft. Im Jahre 2000 haben sie darauf ein Einfamilienhaus erstellt (Baukosten CHF 600'000.--). Im Sommer 2005 haben sie das Haus zum Preis von CHF 1,2 Mio. verkauft.

FRAGEN:

Wie wird der Grundstücksverkauf besteuert

- nach DBG?
- nach StG?

Beispiel Nr. 31: Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer

A, B und C gründen eine Aktiengesellschaft mit einem Aktienkapital von CHF 600'000.--. A bringt als Sacheinlage ein Grundstück in die Gesellschaft ein. Er hat dieses Grundstück seinerzeit für CHF 200'000.-- käuflich erworben; heute beträgt der Verkehrswert des Grundstückes CHF 500'000.--. B und C möchten zu gleichen Teilen wie A an der Gesellschaft beteiligt sein. Sie machen deshalb eine Bareinlage von je CHF 500'000.--. Die Gründungsbilanz der Aktiengesellschaft sieht wie folgt aus:

Gründungsbilanz

AKTIVEN

Grundstück
Bank

200'000.--	600'000.--
1'000'000.--	600'000.--

1'200'000.--	1'200'000.--
=====	

PASSIVEN

Aktienkapital
Reserven

FRAGEN:

Welches sind die steuerlichen Folgen für A, B und C

- nach DBG?
- nach StG?

Welches sind die Steuerfolgen auf Ebene AG, insbesondere wenn die AG die Liegenschaft später buchmässig aufwertet oder verkauft?

Hinweise:

ASA 61, 616; NStP 1993, 171

Beispiel Nr. 32: Wirtschaftliche Handänderung

Die X AG bezweckt den Betrieb einer Sägerei. Das Aktienkapital beträgt CHF 160'000.--, aufgeteilt in 160 Aktien à nom. CHF 1'000.--. Die X AG ist seit einiger Zeit nicht mehr aktiv. Ihre letztjährige Abschlussbilanz präsentierte sich wie folgt:

Aktiven		Passiven	
Bankguthaben	80'000	640'000	Hypothek
Liegenschaft	720'000	160'000	Aktienkapital
Total	800'000	800'000	Total

Herr Sager hat die X AG vor Jahren gegründet und verkauft im Jahre n sämtliche Aktien der X AG zum Preis von CHF 1,6 Mio. an die B AG. Die Gründungsbilanz sah so aus:

Aktiven		Passiven	
Bankguthaben	100'000	900'000	Darlehen
Maschinen	700'000	160'000	Aktienkapital
Liegenschaft	260'000		
Total	1'060'000	1'060'000	Total

FRAGE:

Löst dieser Aktienverkauf beim Verkäufer eine Grundstückgewinnsteuer aus?
Wenn ja, wie wird diese berechnet?

VARIANTE:

Was ändert, wenn Herr Sager nur 70 Aktien hält und an die B AG verkauft, wenn Frau Liechti ebenfalls ihre 50 Aktien der X AG an die B AG verkauft?

Hinweis:

Merkblatt H „wirtschaftliche Handänderung“

Beispiel Nr. 33: Wirtschaftliche Handänderung

Die Ehegatten Hummel sind Alleinaktionäre der Hummel Holding, die wiederum drei Tochtergesellschaften hat, darunter die H-Immobilien AG. Die Ehegatten Hummel möchten die H-Immobilien AG direkt halten und kaufen deshalb der Holding sämtliche Aktien der H-Immobilien AG (zum Marktwert) ab.

FRAGE:

Löst dieser Aktienverkauf bei der Holding eine Grundstückgewinnsteuer aus?

Beispiel Nr. 34: Abgrenzung Grundstückgewinnsteuer - Einkommenssteuer

Bruno Jordi ist von Beruf selbstständiger Architekt. Am 27. April n erwarb er zwei gleich grosse, noch unerschlossene Bauparzellen (Nr. 170 und 171) zum Gesamtpreis von CHF 350'000.--. Im Sommer des Jahres n hat er beide Parzellen erschlossen (Erschliessungskosten CHF 50'000.--. Am 23. Dezember n+1 verkaufte er die Parz. Nr. 170 für CHF 350'000.--. Auf der Parz. Nr. 171 erstellte er ein Einfamilienhaus (Baukosten CHF 600'000.--). Diese überbaute Liegenschaft verkaufte er am 27. Oktober n+2 zum Preis von CHF 950'000.--.

FRAGEN:

- Wie hoch sind die beiden Veräusserungsgewinne
- Wie werden diese Gewinn steuerlich behandelt

-- nach DBG?
-- nach StG?

Hinweise:

Merkblatt A „gewerbsmässiger Handel mit Grundstücken“

NStP 49, 59; BGE 125 II 124 = ASA 67, 656

Beispiel Nr. 35: Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft

Claudio Campanile ist Alleineigentümer eines selbst bewohnten Einfamilienhauses. Die Liegenschaft hat einen amtlichen Wert von CHF 400'000.-- und einen Verkehrswert von CHF 600'000.--; der Erwerbspreis vor 30 Jahren betrug CHF 200'000.--.

Claudio überträgt das Alleineigentum im Jahr n durch Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft auf seine Tochter Daniela. Daniela übernimmt die aufhaftenden Hypotheken von CHF 150'000.--. Zudem behält sich Vater Claudio das lebenslängliche Wohnrecht vor (Mietwert CHF 12'000.-- pro Jahr). Der kapitalisierte Wert des Wohnrechts beträgt CHF 100'000.--.

FRAGEN:

- Welches sind die steuerrechtlichen Folgen dieser Abtretung für Claudio?
- Welche Steuerfolgen hätte der Verkauf der Liegenschaft durch Daniela im Jahr n + 5 zum Preis von CHF 1 Mio.?

ZUSATZFRAGEN:

Welcher Unterschied in der steuerrechtlichen Behandlung dieser beiden Vorgänge (1. Abtretung, 2. Weiterverkauf) bestünde bei folgenden Varianten:

- Vorbehalt einer Nutzniessung statt des Wohnrechts?
- Vereinbarung einer Leibrente CHF 12'000.-- jährlich statt des Wohnrechts?
- Vorbehalt des Wohnrechts plus Barzahlung von CHF 10'000.-- an Claudio?
- Vorbehalt des Wohnrechts plus Schuldübernahme, aber Claudio hat die Hypothek wenige Monate vor der Abtretung von CHF 50'000.-- auf CHF 150'000.-- erhöht?

HINWEIS:

Merksblatt B „Unentgeltliche Handänderungen – Steueraufschub“

Beispiel Nr. 36: Güterrechtliche Auseinandersetzung

Die Ehegatten Manfred und Frauke haben vor 19 Jahren zum Preis von CHF 400'000.-- zu je hälftigem Miteigentum eine Eigentumswohnung erworben. Vor 5 Jahren haben sie einen Wintergarten angebaut (Baukosten CHF 50'000.--). Heute wird die Ehe geschieden. Der Verkehrswert der Wohnung beträgt heute CHF 600'000.--. Frauke hat gegenüber Manfred eine Forderung aus Güterrecht von CHF 200'000.--. Die güterrechtliche Auseinandersetzung wird so vorgenommen, dass Manfred seinen hälftigen Miteigentumsanteil (bewertet mit CHF 300'000.--) auf Frauke überträgt und ihm Frauke einen Betrag von CHF 100'000.-- ausbezahlt.

FRAGEN:

- Kann hier in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer ein Steueraufschub erfolgen?
- Wenn nein, wie erfolgt die Grundstückgewinnbesteuerung?
- Wie erfolgt die Grundstückgewinnsteuerberechnung, wenn Frauke die Wohnung im Jahre $n + 1$ für CHF 600'000.-- verkauft?
- wenn bei der Scheidung ein Steueraufschub erfolgte?
- wenn bei der Scheidung kein Steueraufschub erfolgte?
- Was bedeutet dies in Bezug auf die Wohnungsbewertung bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung?

Hinweis:

Merkblatt E: „Ersatzbeschaffung im Privatvermögen und Eigentumswechsel unter Ehegatten – Steueraufschub“

Beispiel Nr. 37: Ausserkantonale Ersatzbeschaffung

Der in Bern wohnhafte Otto wird im Jahre n in die Zweigniederlassung seiner Arbeitgeberfirma im Kanton Luzern versetzt. Otto verkauft seine seit 10 Jahren bewohnte Eigentumswohnung für CHF 800'000.-- (Anlagekosten CHF 400'000.--) und kauft im Kanton Luzern zum Preis von CHF 700'000.-- ein Ersatzobjekt

VARIANTE 1: Im Alleineigentum.

VARIANTE 2: Im hälftigen Miteigentum (mit seiner Ehefrau).

FRAGE:

Wie wirkt sich die Ersatzbeschaffung über die Kantons Grenzen aus

- bei Verkauf des ursprünglichen Objekts?
- beim Verkauf des Ersatzobjekts für 1 Mio Franken im Jahre n+5?

HINWEISE:

Merkblatt E: „Ersatzbeschaffung im Privatvermögen und Eigentumswechsel unter Ehegatten – Steueraufschub“

BGer 2C.337/2012

Beispiel Nr. 38: Erlösbestimmung

Sabine Albrecht verkauft der Gemeinde Muri/BE eine Landparzelle zum Preis von CHF 2 Mio. Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass die Gemeinde die Grundstückgewinnsteuer übernehmen soll. Frau Albrecht hat die Parzelle vor 2 Jahren für CHF 1 Mio. ersteigert.

FRAGEN:

- Ist diese Überwälzungsklausel zulässig?
- Wer ist vorliegend subjektiv steuerpflichtig?
- Wie erfolgt die Gewinnberechnung?
- Die Gemeinde Muri stellt sich auf den Standpunkt, sie sei gestützt auf Art. 127 StG von der Grundstückgewinnsteuer befreit, weshalb diese Überwälzungsklausel keinen Einfluss auf die Gewinnberechnung haben könne. Ist dieser Standpunkt richtig?

Hinweis:

MbVR 65/1967, 447; Ziff. B I.1.2 Wegleitung Grundstückgewinnsteuer

Beispiel Nr. 39: Verhältnis zur Mehrwertabschöpfung

Karin Kaufmann kaufte vor 5 Jahren für CHF 50'000.-- ein in Köniz/BE gelegenes Grundstück von 5'000 m² in der Landwirtschaftszone. Im Jahr 2017 wurde die Parzelle in die Wohnzone W2 umgezont. Anlässlich der Umzonung erhob die Gemeinde Köniz eine Mehrwertabgabe im Umfang von 30 % des Wertzuwachses, ausmachend CHF 525'000.--. Heute verkauft sie das Grundstück zum Preis von CHF 2,15 Mio., an eine Baugesellschaft.

FRAGEN:

- Wie wird die Grundstücksgewinnsteuer berechnet?

Hinweise:

Art. 5 RPG

Art. 142 ff BauG (Bern) in der am 1.4.2017 in Kraft getretenen Fassung

Art. 142/1/e (in der seit 1.4.2017 in Kraft getretenen Fassung)

Beispiel Nr. 40: Ermessenstaxation und Rechtsmittel

Für die Veranlagung des Jahres n reicht Luzia Steiner trotz eingeschriebener Mahnung keine Steuererklärung ein. Sie wird deshalb nach Ermessen veranlagt. Bei der Prüfung dieser Ermessenstaxation stellt Luzia Steiner fest, dass ihr Lohn zu hoch geschätzt und keine Abzüge berücksichtigt wurden. Zudem wurde ihr eine Busse von CHF 1'000.-- wegen „*versuchter Steuerhinterziehung*“ auferlegt.

FRAGE:

Wie kann sie sich gegen diese Veranlagungsverfügung zur Wehr setzen

- nach DBG?
- nach StG?

Beispiel Nr. 41: Untersuchungsmaßnahmen

1996 hat ein Mitarbeiter der Treuhandfirma Batliner in Liechtenstein eine CD-ROM mit zahlreichen Kundendaten erstellt. Auf dieser CD befanden sich u.a. Stiftungsurkunden in Word-Format. Nachdem der Mitarbeiter diese CD dem Nachrichtenmagazin „*Spiegel*“ verkauft hatte, wurde diese von den deutschen Steuerbehörden beschlagnahmt und dort für zahlreiche Steuerhinterziehungsverfahren verwendet. Im Jahre 2004 übermittelten die deutschen Steuerbehörden diese CD-ROM der Eidg. Steuerverwaltung. Martin Gerber mit Wohnsitz in Bern erhielt kürzlich einen Brief der kantonalen Steuerverwaltung, in dem er beschuldigt wird, 1996 in Liechtenstein eine Stiftung unter dem Namen <MARGER Stiftung> gegründet zu haben. Die Steuerverwaltung verlangt nun Angaben über die Höhe des Stiftungsvermögens und dessen Erträge der letzten 10 Jahre.

FRAGEN:

- Muss Martin Gerber diese Angaben liefern?
- Die Steuerverwaltung vermutet, dass die geschiedene Frau von Martin Gerber dazu Auskünfte erteilen könnte. Ist diese zur Erteilung von Auskünften verpflichtet?
- Die Steuerverwaltung vermutet, dass das Stiftungsvermögen bei der Hausbank von Martin Gerber in Bern angelegt wurde. Ist die Bank zur Erteilung von Auskünften verpflichtet?

Beispiel Nr. 42: Nachsteuer und Steuerstrafrecht

Remo Saubermann verkaufte im Jahre n-5 eine Liegenschaft an Stefanie Loose. Der verkündete Kaufpreis betrug CHF 1,8 Mio. Im gegenseitigen Einvernehmen hat die Käuferin dem Verkäufer noch zusätzlich CHF 200'000 „unter dem Tisch“ in bar bezahlt.

Dieser Sachverhalt kam der Veranlagungsbehörde zur Kenntnis, als Frau Loose die Liegenschaft kürzlich weiterverkaufte und als Erwerbspreis einen Betrag von CHF 2 Mio. einsetzte.

FRAGEN:

- Wie ist zu beurteilen das Vorgehen
 - von Remo Saubermann
 - . nach DBG?
 - . nach StG?
 - . nach gemeinem Strafrecht?
 - von Stefanie Loose
 - . nach DBG?
 - . nach StG?
 - . nach gemeinem Strafrecht?
- Wie wäre zu entscheiden, wenn der Sachverhalt bereits anlässlich der Veranlagung des Verkaufs im Jahre n-5 aufgedeckt worden wäre?

Hinweis:

BVR 1983, 41

Beispiel Nr. 43: Steuerteilung unter Gemeinden

Fürsprecherin Ziegler wohnt in der Gemeinde Gümligen/BE und betreibt in der Stadt Bern ein Advokaturbüro. In ihrem Einfamilienhaus in Gümligen unterhält Frau Ziegler einen vollständig als Büro eingerichteten Raum mit Telefon- und Internetanschluss, Computer, Drucker etc. Darin arbeitet sie regelmässig an einem Wochentag. Während vier Wochentagen arbeitet sie in der Stadt.

FRAGE:

Wie sind die Steuern auf die beteiligten Gemeinden aufzuteilen?

Hinweis:

BVR 1989, 78

Beispiel Nr. 44: Tourismusförderungsabgabe (TFA)

Die Gemeinde Adelboden hat im Jahre 2003 eine Tourismusförderungsabgabe (TFA) eingeführt. Diese dient zur Finanzierung des Tourismusmarketings und wird von den ortsansässigen Unternehmen erhoben, die vom Tourismus profitieren. Das kommunale Reglement über die TFA sah vor, dass auch Vermieter von Chalets und Ferienwohnungen der TFA unterworfen sind.

Herr X. betreibt in Adelboden ein Treuhandbüro und erhebt gegen das TFA Reglement Beschwerde, zuletzt beim Bundesgericht. Er rügt im Wesentlichen die Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots, u.a. weil seiner Meinung nach auch unselbstständig Erwerbende vom Tourismus profitierten, ohne die Abgabe zu bezahlen. Zweitens macht er geltend, dass die Erhebung der TFA bezüglich Chalets und Ferienwohnungen gegen Art. 264 StG verstosse.

FRAGEN:

- Um was für eine Abgabe handelt es sich bei der TFA?
- Welchen Anforderungen muss eine solche Abgabe aus verfassungsrechtlicher Sicht genügen?
- Wie sind die vorliegenden Rügen zu beurteilen?

Hinweise:

BVR 1991, 203 = NStP 44, 165; BVR 2002, 206 = NStP 55, 93
Ferner: BGE vom 22. Juni 2005 (Urteil Nr. 2P.262/2004)

Beispiel Nr. 45: Steuerhoheit bei der Erbschaftssteuer

Herr Erb starb am 1. Dezember n in der Stadt Bern. Sein Steuerinventar weist folgende Vermögenswerte aus:

Aktiven

Grundeigentum im Kt. Waadt (Steuerwert)	CHF 2'500'000.--
Grundeigentum im Kt. Bern (amtl. Wert)	CHF 3'500'000.--
übrige Aktiven im Kt. Bern	CHF 4'000'000.--
total	CHF 10'000'000.--

Passiven

Hypothek auf Liegenschaft VD	CHF 2'000'000.--	
Hypothek auf Liegenschaft BE	CHF 2'000'000.--	
Reines Nachlassvermögen		CHF 6'000'000.--

VARIANTE A: Erben sind Ehefrau und ein Sohn.

VARIANTE B: Alleinerbin ist die Lebenspartnerin von Herr Erb.

FRAGEN:

- Welche Objekte unterliegen der bernischen Erbschaftssteuer?
- Wie hoch ist das im Kanton Bern steuerbare Nachlassvermögen?
- Zu welchem Steuersatz wird dieses bernische Nachlassvermögen besteuert?
- Wie hoch wäre das im Kanton Bern steuerbare Nachlassvermögen, wenn beide Hypotheken auf der im Kanton VD gelegenen Liegenschaft lasten würden?

Beispiel Nr. 46: Sachliche Bemessung

Die in Bern wohnhafte Diana Steinfels schenkt anfangs n+1 dem mit ihr nicht verwandten Hans Glück sämtliche Aktien der in Solothurn domizilierten Z AG. Die Jahresabschlussbilanz der Z AG per 31.12.n präsentiert sich wie folgt:

Bilanz Z AG			
Anlagevermögen	1'000	100	Aktienkapital
Umlaufvermögen	500	900	Reserven
		500	Schulden

	1'500	1'500	
	=====		

Hans Glück verfügt nicht über genügend liquide Mittel, um die Schenkungssteuer zu entrichten. Deshalb schüttet ihm die Z AG eine ausserordentliche Dividende von CHF 250'000.-- aus.

n+2 verkauft Y sämtliche Aktien der Z AG für CHF 2 Mio.

FRAGEN:

Welche steuerlichen Folgen hat

- die Schenkung der Aktien
- die Substanzdividende
- der Aktienverkauf
 - nach DBG?
 - nach StG?

Beispiel Nr. 47: Gegenstand und Bemessung der Handänderungssteuer

Das Ehepaar Siegenthaler beauftragte die Swisshaus AG im Dezember 2006 mit der Ausarbeitung eines Projekts zur Erstellung eines Einfamilienhauses. Einige Tage später kaufte das Ehepaar von Dritten eine Bauparzelle zum Preis von CHF 187'500. Im April 2007 erteilte die Gemeinde eine Baubewilligung, vorauf die Ehegatten Siegenthaler mit der Swisshaus AG einen Vertrag zur Erstellung eines Einfamilienhauses abschlossen, zum Pauschalpreis von CHF 615'000 (nach Abzug, d.h. unter Anrechnung von CHF 30'000 Projektierungskosten).

FRAGEN:

- Wie wird die Handänderungssteuer bemessen?

Variante 1:

- Wie wäre es beim Landerwerb am 30. Januar 2015?

Variante 2:

- Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage, wenn das Ehepaar Siegenthaler die Bauparzelle im Baurecht erwirbt?

Hinweis:

Berner Notar 2011, S. 154 ff

Beispiel Nr. 48: Handänderungssteuer bei einer Umstrukturierung

Die T Immobilien AG ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der M AG und weist folgende Bilanz aus:

Bilanz T Immobilien AG			
Flüssige Mittel	100	40	
Liegenschaften	20	80	Hypothek
		30	Aktienkapital
		-----	stille Reserven
	120	120	
	=====		

Im Jahr n wurde die Tochtergesellschaft im Verfahren der Fusion durch die M AG absorbiert.

FRAGEN:

1. Wie wird die Handänderung zivilrechtlich beurteilt?
2. Wird hier eine Handänderungssteuer erhoben?
3. Wie wird die Handänderungssteuer bemessen?