



---

b  
**UNIVERSITÄT  
BERN**

**Skriptum zur Vorlesung**

# **"BERNISCHES STEUERRECHT"**

\*\*\*\*\*

**Ausgabe 2023**

(Stand: Juli 2023)

**Prof. Dr. Toni Amonn, Rechtsanwalt**

Vertrieb und Verkauf:  
STUDENTISCHE BUCHGENOSSENSCHAFT BERN  
Hochschulstrasse 4, 3012 Bern  
[www.bugeno.unibe.ch](http://www.bugeno.unibe.ch)

## Inhaltsverzeichnis

Einleitung .....	0
1. Teil: Direkte Staats- und Gemeindesteuern .....	1
A. Staatssteuern (Kantonssteuern) .....	1
I. Allgemeines .....	1
1. Vorbemerkungen.....	1
2. Zuständigkeiten und Steuersätze.....	1
3. Arten direkter Staatssteuern .....	3
4. Fundstellen und Literatur .....	3
II. Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen .....	4
1. Steuerpflicht .....	4
2. Einkommenssteuer .....	10
3. Vermögenssteuer.....	40
4. Zeitliche Bemessung.....	45
III. Steuern der juristischen Personen .....	47
1. Steuerpflicht .....	47
2. STAF.....	48
3. Gewinnsteuer .....	53
4. Kapitalsteuer .....	62
5. Zeitliche Bemessung.....	63
IV. Quellensteuer für natürliche und juristische Personen.....	65
1. Allgemeines .....	65
2. Natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern .....	65
3. Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.....	66
V. Grundstückgewinnsteuer .....	69
1. Monistisches System .....	69
2. Subjekt der Grundstückgewinnsteuer .....	70
3. Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer.....	71
4. Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer.....	77
5. Realisierung des Grundstückgewinnes .....	86
6. Berechnung der Grundstückgewinnsteuer .....	87
VI. Veranlagungsverfahren.....	88
1. Behörden .....	88
2. Verfahrensgrundsätze.....	88
3. Verjährung .....	89
4. Veranlagung.....	89
5. Einsprache .....	96
6. Ordentliche Rechtsmittel.....	97
7. Ausserordentliche Rechtsmittel.....	99
VII. Steuerstrafrecht .....	102
1. Steuerübertretungen .....	102
2. Steuervergehen.....	104
3. Steuerstrafverfahren .....	105
VIII. Bezug, Sicherung und Erlass .....	107

1. Zuständigkeiten.....	107
2. Bezug.....	107
3. Zahlungserleichterungen und Erlass.....	108
4. Sicherung.....	109
5. Rückerstattung.....	110
IX. Besteuerung von Trusts .....	111
B. Gemeindesteuern .....	112
I. Steuerhoheit.....	112
II. Obligatorische Gemeindesteuern.....	112
1. Allgemeines .....	112
2. Steuerberechnung.....	112
3. Steuerteilung unter Gemeinden .....	112
III. Fakultative Gemeindesteuern .....	113
1. Allgemeines .....	113
2. Liegenschaftssteuer .....	113
3. Kurtaxe.....	114
4. Tourismusförderungsabgabe (TFA) .....	114
2. Teil: Erbschafts- und Schenkungssteuern .....	115
I. Allgemeines .....	115
1. Rechtsnatur der Steuer .....	115
2. Literatur.....	115
II. Steuerhoheit.....	115
III. Subjekt der Steuer .....	116
1. Grundsatz .....	116
2. Ausnahmen von der Steuerpflicht .....	116
IV. Steuerobjekt.....	117
1. Gegenstand der Erbschaftssteuer.....	117
2. Gegenstand der Schenkungssteuer.....	117
3. Entstehung des Steueranspruchs .....	118
V. Sachliche Bemessung .....	118
1. Grundsatz .....	118
2. Ausnahmen.....	119
3. Sachliche Abzüge .....	119
4. Persönliche Abzüge .....	120
VI. Steuerberechnung .....	120
VII. Verfahren .....	121
VIII. Bezug und Sicherung.....	122
IX. Verhältnis zu anderen Steuern.....	122
1. Verhältnis zur Handänderungssteuer.....	122
2. Verhältnis zur Einkommenssteuer bzw. Grundstückgewinnsteuer.....	123
X. Anteil der Gemeinden am Steuerertrag .....	123
3. Teil: Handänderungssteuer.....	124
I. Allgemeines .....	124
1. Rechtsnatur der Steuer .....	124
2. Literatur/Rechtsprechung.....	124
II. Gegenstand der Handänderungssteuer.....	125
1. Gegenstand der Handänderungssteuer .....	125
2. Entstehung der Steuerforderung .....	127

III. Subjekt der Handänderungssteuer .....	128
1. Grundsatz .....	128
2. Ausnahmen von der Steuerpflicht .....	128
IV. Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer .....	129
1. Grundsatz .....	129
2. Bemessungszeitpunkt .....	130
3. Spezialfälle .....	130
V. Steuersätze der Handänderungssteuer .....	132
VI. Veranlagung, Nachveranlagung, Einsprache- und Rechtsmittelverfahren..	132
1. Veranlagung .....	132
2. Ermessensveranlagung .....	132
3. Nachveranlagung .....	132
4. Einsprache .....	133
5. Rechtsmittel .....	133
VII. Bezug .....	133
1. Bezug .....	133
2. Sicherung .....	133
3. Erlass bzw. Stundung .....	133
4. Steuerrückerstattung .....	134
VIII. Widerhandlungen und Nachsteuer .....	134

## 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 Erlaubnis des Bundes**. Es gibt einzig ein paar bundesrechtliche Einschränkungen, insbesondere die Grundrechte (Rechtsgleichheit, Doppelbesteuerungsverbot etc.), das Gleichar tigkeitsverbot für bestimmte (ausschliessliche) Bundesabgaben (Art. 134 BV) und das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG).

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 u.a. 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](#))**,

In der Vorlesung werden diese drei Gesetze behandelt. Wichtig für das Verfahrensrecht ist zudem das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG).

In der Vorlesung wird die Sammlung «Berner Steuergesetze 2020/2021» gratis abgegeben (die noch aktuell ist).

# 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.** Namentlich die reinen Bundessteuern wie die Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer werden hier nicht behandelt. Bei den Einkommens- und Vermögenssteuern werden viele Themen hier weggelassen, die im Bundessteuerrecht gleich sind wie im kantonalen Steuerrecht.

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 und Steuersätze

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 Steueranlage<sup>1</sup> 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 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).

---

<sup>1</sup> 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 (auch „Steuerfuss“ genannt) dort häufig in einem Prozentsatz ausgedrückt wird.

Seit 2021 kann die Steueranlage für die Gewinn- und Kapitalsteuer von juristischen Personen um bis zu 20% von derjenigen für die übrigen Steuern abweichen (Art. 2 Abs. 3a StG).

Ab 2021 wurde die Steueranlage des Kantons gesenkt, und zwar auf 3,025 für natürliche Personen und 2,82 für juristische Personen.

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. Für juristische Personen gilt in Bern (wie in fast allen anderen Gemeinden) die gleiche Steueranlage (keine Differenzierung).

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>).

Der grösste Teil der im Kanton Bern steuerpflichtigen natürlichen Personen (76%) deklariert ein steuerbares Einkommen in der Bandbreite zwischen null und CHF 60'000. Das steuerbare Einkommen im Kanton Bern beträgt durchschnittlich rund CHF 45'000 für ein Ehepaar und wird zu ungefähr 15% besteuert (total für Bund, Kanton und Gemeinde). Nur etwa 24% 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 (ab etwa CHF 500'000 Einkommen) beträgt der Steuersatz ungefähr 40% (Bund, Kanton und Gemeinde). Es gibt nur wenig Kantone mit höheren Einkommenssteuern. In den steuergünstigsten Kantonen liegen die Spitzensteuersätze bei ungefähr 25% (Bund/Kanton/Gemeinde).

Rund 2/3 der Kapitalgesellschaften im Kanton Bern erzielen praktisch keinen Gewinn (zwischen CHF 0 und 10'000). Das Steueraufkommen bei der Gewinnsteuer stammt zu rund 90% von lediglich etwa 2'700 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%. Bern hat innerhalb der Schweiz die höchsten Gewinnsteuersätze. In den meisten Kantonen liegen die Gewinnsteuersätze um etwa 15%. Im Ausland sind die Gewinnsteuersätze allerdings häufig wesentlich höher.

Der Grosse Rat regelt in einem Dekret Zeitpunkt und Bemessungsperiode für die allgemeine Neubewertung von unbeweglichem Vermögen (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). Im Kanton Bern führt der Rechtsmittelweg in der Regel über die **Steuerrekurskommission** zum kantonalen **Verwaltungsgericht** und dann allenfalls noch zum Bundesgericht.

### 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,
- eine **Gewinn- und Kapitalsteuer** von den juristischen Personen,
- eine **Quellensteuer** von bestimmten natürlichen und juristischen Personen,
- eine **Grundstückgewinnsteuer**.

### 4. Fundstellen und Literatur

Die meisten für das bernische Steuerrecht massgebenden Rechtsquellen sind unter Ziffer 66 des Inhaltsverzeichnisses der "*Bernischen Systematischen Gesetzessammlung*" (BSG) aufgeführt (online auf [www.belex.sites.be.ch](http://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/>),
- 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 / LANGENEGGER MARKUS, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, 2. Auflage 2014

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



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

Ferner ist zu empfehlen, die sog. «[Merkblätter](#)» der bernischen Steuerverwaltung zu studieren, in welcher die Steuerverwaltung ihre Praxis zu zahlreichen Themen zusammenfasst.

## 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) Allgemeines

Die Steuerpflicht aufgrund persönlicher und aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 4 - 6 StG ist grundsätzlich gleich geregelt wie im DBG (BVR 1999, 408). Im Unterschied zum Bundessteuerrecht stellt sich auf kantonaler Ebene jedoch häufig die Frage, an welchem Ort innerhalb der Schweiz eine Person (oder Gesellschaft) unbeschränkt steuerpflichtig ist. Methodisch ist dabei wie folgt vorzugehen: zuerst ist zu prüfen, ob nach kantonalem (z.B. bernischem) Recht eine Steuerpflicht besteht. Wenn diese Frage in mehr als einem Kanton zu bejahen ist, stellt sich zweitens die Frage, welcher Kanton Vorrang hat. Die zweite Frage ist eine Frage des sog. interkantonalen Steuerrechts. Ebenso stellt sich im interkantonalen Verhältnis häufig die Frage, wie Einkommen, Vermögen, Gewinn und Kapital zwischen den Kantonen auszuscheiden ist (sog. interkantonale Steuerausscheidung). Auf das interkantonale Steuerrecht gehen wir hier nur am Rande ein. Vertieft behandelt werden solche Fragen in der Vorlesung zum interkantonalen Steuerrecht sowie in der entsprechenden Spezialliteratur (namentlich Peter LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 2015).

#### b) Unbeschränkte Steuerpflicht

Im bernischen Steuerrecht wird (wie im Bund) unterschieden zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

Nach **Art. 4 StG** begründen «**Wohnsitz**» sowie «**qualifizierter Aufenthalt**» eine persönliche Zugehörigkeit und diese wiederum eine **unbeschränkte Steuerpflicht** im Kanton Bern (siehe dazu weiter unten). Das bedeutet, dass grundsätzlich das weltweite Einkommen und Vermögen im Kanton Bern besteuert wird, jedoch mit drei Ausnahmen: Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten sowie Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern (Art. 7 StG). Diese 3 Ausnahmen bilden spiegelbildlich die Anknüpfungen für eine beschränkte Steuerpflicht nach Art. 5 StG (vgl. anschliessend). Methodisch ist immer zuerst zu prüfen, ob eine unbeschränkte Steuerpflicht

besteht (also Wohnsitz oder qualifizierter Aufenthalt). Wenn nicht (oder wenn ein anderer Kanton Vorrang hat) ist subsidiär zu prüfen, ob eine beschränkte Steuerpflicht besteht.

Wer im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtig ist, muss also sein weltweites Einkommen und Vermögen hier versteuern. Wenn diese Person beispielsweise eine Zahnarztpraxis im Kanton Freiburg hat, kann der Gewinn aus dieser Praxis nicht in Bern besteuert werden. Das gleiche gilt, wenn diese Person noch Immobilien in Spanien besitzt. In solchen Fällen spricht man von einer bloss «**teilweisen**» Steuerpflicht, weil ein Teil des weltweiten Einkommens bzw. Vermögens nicht in Bern besteuert werden darf (d.h. in einen anderen Kanton oder ins Ausland auszuscheiden ist). Nach Art. 8 Abs. 1 StG sind diese Steuerfaktoren unter **Progressionsvorbehalt** zu befreien. Das bedeutet, dass das in Bern steuerbare Einkommen tiefer ist als das sog. satzbestimmende Einkommen, weil für den Steuersatz alle Einkünfte (auch diejenigen ausserhalb von Bern) relevant sind.

Die **Art. 5 und 6 StG** definieren bestimmte wirtschaftliche Verbindungen zum Kanton Bern, die eine sog. wirtschaftliche Zugehörigkeit und damit eine **beschränkte Steuerpflicht** begründen.

**Art. 5 StG** bildet das Korrelat zu den Ausnahmen nach Art. 7, nämlich **Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten** oder **Grundstücke** im Kanton Bern. Wenn eine natürliche Person ausserhalb des Kantons Bern unbeschränkt steuerpflichtig ist, aber in Bern eine dieser drei Anknüpfungen besteht, wird sie für Einkommen und Vermögen daraus in Bern steuerpflichtig, d.h. es entsteht eine **beschränkte Steuerpflicht** im Kanton Bern. Mit dem Begriff «Geschäftsort» ist der Ort gemeint, wo eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (z.B. der Sitz einer Einzelfirma oder Personengesellschaft). Was eine Betriebsstätte ist, definiert Art. 5 Abs. 2 StG («feste Einrichtung, in welcher die geschäftliche Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird»). Dabei geht es immer um natürliche Personen bzw. die Einkommenssteuern. Der Begriff «Geschäftsbetrieb» ist nicht etwa mit einer AG oder GmbH zu verwechseln. Solche Kapitalgesellschaften sind selbständige Steuersubjekte und unterliegen der Gewinn- und Kapitalsteuer (Art. 75 ff. StG). Für Kapitalgesellschaften gelten sehr ähnliche Regeln, d.h. auch sie sind im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung im Kanton Bern haben (Art. 76 StG) und sie können wegen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Grundstücken beschränkt steuerpflichtig werden (Art. 77 StG).

**Art. 6** listet eine Reihe von weiteren wirtschaftlichen Verbindungen zum Kanton Bern auf, die eine **beschränkte Steuerpflicht** begründen, jedoch nur im internationalen Verhältnis, d.h. wenn die steuerpflichtige Person Wohnsitz oder Aufenthalt im Ausland hat. Art. 6 gilt also nicht, für Personen, die in einem anderen Kanton wohnen. Die wichtigsten Anknüpfungen sind Erwerbstätigkeit (lit. a), VR-Mandat (lit. b) sowie Pensionen (lit. e) und BVG-Renten (lit. f). Mit **Erwerbstätigkeit** ist nur die unselbständige Erwerbstätigkeit gemeint, denn für selbständige Erwerbstätigkeit müssen die Erfordernisse nach Art. 5 erfüllt sein (Sitz oder Betriebsstätte in Bern). Ausserdem muss die Arbeit physisch im Kanton Bern ausgeübt werden (es genügt nicht, wenn der Arbeitgeber in Bern Sitz hat). AHV-Renten werden von Art. 6 übrigens nicht erfasst. Wer im Ausland wohnt und eine AHV-Rente bekommt, kann dafür also nicht hier besteuert werden (ebenso wenig nach DBG, Art. 5). Diese Anknüpfungen nach Art. 6 StG werden häufig

durch Doppelbesteuerungsabkommen (sog. «DBA») verdrängt, welche dem kantonalen Recht natürlich vorgehen (bspw. BVG-Renten werden in den DBA's fast immer ausschliesslich dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen).

Im interkantonalen Verhältnis gilt auch bei beschränkter Steuerpflicht in Bern der sog. **Progressionsvorbehalt** (Art. 8 Abs. 1 StG). Art. 8 Abs. 2 StG enthält jedoch beschränkt steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland eine Spezialregel (anders als die anderen Kantone). Für sie gilt der Progressionsvorbehalt nicht. Die Begründung dafür ist die Vereinfachung. Andernfalls müssten beschränkt steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland hier eine vollständige Steuererklärung einreichen, mit Deklaration der weltweiten Einkünfte und Abzüge (sowie Vermögen etc.). Die Methodik nach Art. 8 Abs. 2 bewirkt, dass nur die Steuerfaktoren in Bern zu deklarieren sind (z.B. Liegenschaft in Bern), was sehr viel einfacher ist. Allerdings hat diese Methode den Nachteil, dass die Steuererträge deutlich geringer sind als sie unter Progressionsvorbehalt wären.

### 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 Wohnsitzwechsel 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. Die wichtigste Besonderheit besteht darin, dass die Steuerpflicht beim Kantonswechsel stets für das ganze Kalenderjahr gilt. Wer also bspw. am 15. September von Zürich nach Bern zieht, muss die Steuern für das ganze Kalenderjahr in Bern entrichten. Es erfolgt im Jahr des Wohnsitzwechsels keine Aufteilung pro rata temporis.

Beim Wegzug ins Ausland gilt selbst bei vollständiger Beendigung 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). Wer also beispielsweise auf eine Jacht «umzieht» und jahrelang um die Welt segelt, kann naturgemäss keinen neuen Wohnsitz begründen und bleibt somit in Bern (bzw. seinem bisherigen Wohnsitz) steuerpflichtig, selbst wenn er oder sie keine Wohnung mehr hat und sich nie mehr hier aufhält. 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).

Vgl. zum Umfang der Steuerpflicht bei einem **Wohnsitzwechsel** das [Merkblatt 1](#); zur Steuerpflicht beim Tod der steuerpflichtigen Person das [Merkblatt 2](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

## d) Besondere Verhältnisse

### aa) Faktorenaddition bei Ehegatten

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).

Anzumerken ist, dass nicht beide Konkubinatspartner Anspruch auf den vorhergenannte Ehegattentarif haben, auch wenn sich beide an den Unterhaltskosten von Kindern eines Partners beteiligen. Anspruch auf diesen Sondertarif hat immer nur ein Konkubinatspartner (VGE 100.2018.279/280U).

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. M.E. kann die Steuerverwaltung die Deklaration der Steuerfaktoren des nicht hier ansässigen Ehegatten nicht verlangen und mangels Verfahrenspflichtverletzung dürfen diese Faktoren auch nicht ermessensweise bestimmt werden (Art. 174 Abs. 2 StG). Sachlich richtig wäre in solchen Fällen eine Individualbesteuerung (wie bei getrennten Ehegatten).

Vgl. dazu auch das [Merkblatt 6](#) (Trennung/Scheidung/Konkubinats) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

### 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 und Wohnrecht

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). Der «nackte» Eigentümer muss nutzniessungsbelastete Vermögenswerte nicht deklarieren, bis die Nutzniessung dahinfällt. Beim Wohnrecht erfolgt die steuerliche Zurechnung bei der berechtigten Person nur im Einkommen (Eigenmietwert). Das Vermögen (Haus/Wohnung) ist weiterhin vom Eigentümer zu versteuern.

### ff) Erbgemeinschaften und Gesellschaften

Art. 12 StG hält analog Art. 10 DBG für Erbgemeinschaften und Personengesellschaften das Prinzip der Transparenz fest, d.h. nicht die Gemeinschaft oder Gesellschaft, sondern die einzelnen Teilhaber sind steuerpflichtig. Erbgemeinschaften und Personengesellschaften müssen jedoch eine sog. **virtuelle Steuererklärung** ausfüllen und die sich daraus ergebenden Anteile am gemeinschaftlichen Einkommen und Vermögen in die persönliche Steuererklärung übertragen.

### 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 verschiedenen 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 selbständig erwerbend, 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 Kreisschreiben 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). Grundstückveräusserungen 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 wertvermehrende Arbeiten nach Art. 142 StG am Grundstück ausgeführt hat oder hat ausführen lassen und
- die Kosten der wertvermehrenden Arbeiten (einschliesslich des Werts der gewerbsmässig erbrachten Eigenleistungen) mindestens einen Viertel (25%) des Erwerbspreises ausmachen.



Vgl. dazu Merkblatt A „Gewerbmässiger 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 Grundstücksgewinnsteuer 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. 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).

#### *fff) Kapitalgewinne*

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

- Bei Grundstücken unterliegt der Gewinn grundsätzlich immer der Grundstücksgewinnsteuer, sowohl im Privatvermögen, wie auch beim Geschäftsvermögen (auch bei

Kapitalgesellschaften). Ausnahme bildet der gewerbsmässige Immobilienhandel nach Art. 129 Abs. 1 lit. a StG (siehe hinten im Teil Grundstückgewinnsteuer).

- Beim übrigen Vermögen (z.B. Aktien, Kunstobjekte, Autos etc.) sind Kapitalgewinne beim Verkauf von Privatvermögen steuerfrei (Art. 29 lit. k StG). Sind die Vermögenswerte Bestandteil des Geschäftsvermögens, so sind die daraus erzielten Kapitalgewinne Gegenstand der ordentlichen Einkommenssteuer (beispielsweise beim gewerbsmässigen Wertchriftenhandel).

### *ggg) Realisierung stiller Reserven*

Stille Reserven entstehen, wenn der Verkehrswert von Aktiven höher ist als deren Buchwert in der Bilanz. Sie können durch übersetzte Abschreibungen oder Wertberichtigungen entstehen oder durch einen nicht verbuchten Wertzuwachs. Auch passivseitig können stille Reserven entstehen, namentlich wenn die verbuchten Rückstellungen höher sind als wirtschaftlich nötig. Stille Reserven können bereits bei ihrer Bildung steuerlich korrigiert werden, z.B. wenn übersetzte Abschreibungen «geschäftsmässig nicht begründet» sind (Art. 33, 34 sowie 85/2/b StG). In diesem Fall werden die Ansätze in der Handelsbilanz korrigiert (es entstehen also Abweichungen in der sog. Steuerbilanz, z.B. durch gekürzte Abschreibungen ein höherer Buchwert des abgeschrieben Aktivums). Soweit die Steuerbehörden die Bildung von stillen Reserven akzeptiert haben, können diese zu einem späteren Zeitpunkt, wenn sie «realisiert» werden, besteuert werden.

Wie im Bundessteuerrecht gibt es diesbezüglich drei Realisationsformen:

- Die **echte Realisierung** durch Veräusserung von Geschäftsvermögen, soweit das Entgelt (wirtschaftlich betrachtet) frei verfügbar ist. Der durch Veräusserung erzielte Gewinn wird direkt in der Erfolgsrechnung verbucht und fliesst damit in den steuerbaren Gesamtgewinn ein. Die so erzielten Gewinne gehören daher 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 Gewinn unterliegt im kanton bernischen Recht jedoch der Grundstückgewinnsteuer (Ausnahme gewerbsmässiger Liegenschaftshändler nach Art. 21 Abs. 4 StG). Obschon auch ein Grundstücksgewinn direkt in der Erfolgsrechnung ausgewiesen wird, unterliegt er nicht der Einkommenssteuer, sondern der Grundstückgewinnsteuer. Der Unternehmensgewinn gemäss Erfolgsrechnung wird also um die Höhe des Grundstückgewinns reduziert und separat besteuert. Der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer unterliegen somit nur die (durch Verkauf echt realisierten) wiedereingeholten Abschreibungen (Art. 21/3 StG). Bei der direkten Bundessteuer gibt es diese Unterscheidung nicht. Geschäftliche Grundstücksgewinne werden wie alle übrigen geschäftlichen Gewinne mit der Einkommenssteuer erfasst, d.h. der Unternehmensgewinn gemäss Erfolgsrechnung unterliegt gesamthaft der Einkommenssteuer.

- 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 Unternehmensgewinns 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 Gewinn später der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (Art. 21/3 StG).
- Eine **steuersystematische Realisierung** liegt vor, wenn systembedingt durch einen bestimmten Vorgang die künftige (potenzielle) 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. 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).

Für die Privatentnahme von **Grundstücken** ist zu beachten, dass bernisch ebenfalls nur die wiedereingeholten Abschreibungen (Differenz zwischen dem steuerrechtlich massgebenden Buchwert und den Anlagekosten) als Einkommen erfasst werden (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). Der Wertzuwachs (Differenz zwischen den Anlagekosten und dem aktuellen Verkehrswert) unterliegt der Grundstückgewinnsteuer, nicht der Einkommenssteuer. Die GGSt greift ja sowohl bei Grundstücken des Geschäftsvermögens als auch beim Privatvermögen. Deshalb kommt es dort nicht zu einem Systemwechsel, es geht durch die Privatentnahme kein Steuersubstrat verloren. Die GGSt greift immer erst bei der echten Realisierung (i.d.R. Verkauf). Für das Bundessteuerrecht vgl. Art. 18a DBG (für den Wertzuwachs kann ein Steueraufschub beantragt werden, bis zur Veräusserung).

### *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 Steuerzuschub vorsieht, wenn eine Umstrukturierung vorliegt (Art. 133 Abs. 1 lit. b und c 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 Erbensfall 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). Vgl. bezüglich Mitarbeiterbeteiligungen das [Merkblatt 7](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- (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

Anteilshaber 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 insoweit 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). Dem Steuerpflichtigen obliegt bei den Unterhaltskosten der Zahlungsnachweis und der Nachweis, dass und in welchem Umfang Unterhaltsarbeiten an der Liegenschaft erfolgten. Der Nachweis muss so weit gehen, dass glaubhaft dargelegt wird, welche Arbeiten in welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang durchgeführt wurden. Pauschale Verweise, wie z.B. «Renovationsarbeiten» oder «Umbau/Renovation», genügen somit nicht (VGE 100.2018.225/226U).

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%.

Im Rahmen der amtlichen Neubewertung 2020 wurden teilweise auch die Eigenmietwerte erhöht. Im Dekret über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte (AND; BSG 661.543) ist jedoch keine Anpassung des Eigenmietwerts vorgesehen. Zudem wird im Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zum AND explizit festgehalten, dass eine Anpassung des amtlichen Werts keinen direkten Zusammenhang mit dem Eigenmietwert haben sollte (Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zum

Dekret über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte (AND) S. 3, Fn. 3). Die Erhöhung der Eigenmietwerte ist deshalb rechtswidrig.

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. Diese Methode gilt im Kanton Bern gestützt auf ein Urteil der Steuerrekurskommission seit 2021 (Urteil Nr. 100 20 81 vom 15. Juni 2021).

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). Vgl. dazu auch das [Merkblatt 3b](#), Bernische Grundstücke und Geschäftsbetriebe bei Wohnsitz im Ausland, der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

### ee) Indirekte Teilliquidation / Transponierung

Im Kanton Bern gelten diesbezüglich die gleichen Regeln wie im Bundessteuerrecht (Art. 20a DBG). Sie sind 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).

Im Zuge der STAF wurde das Mindestfordernis von 5% am Stamm- oder Grundkapital aufgehoben, womit neu jeder Verkauf einer Beteiligung durch einen privaten Aktionär an eine von ihm zu mindestens 50 Prozent beherrschte Gesellschaft unter die Einkommenssteuer fällt, sofern die übrigen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (Transponierung; Art. 24a Abs. 1 lit. b StG). Diese Regelung ist äusserst fragwürdig, weil Privatpersonen über die Börse jederzeit geringfügige Beteiligungen steuerfrei verkaufen und eine von ihnen beherrschte Gesellschaft jederzeit solche (oder andere Aktien) kaufen kann. Es ist nicht einzusehen, weshalb der direkte

Verkauf solcher Aktien besteuert werden soll, obschon das Ergebnis in beiden Varianten identisch ist.

#### 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 Verpfründung (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/KISSLING 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, sofern Sie die vom Regierungsrat festgesetzten Beiträge übersteigen (Art. 28 Abs. 1 lit. g StG). Mit der Anpassung des Steuergesetzes 2021 wurde zudem sichergestellt, dass auch nichtverwandte Pflegebedürftige («Angehörige») in den Genuss der Freibeträge kommen (Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Steuergesetzrevision 2021, S. 41).

### 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).

Entschädigungen mit Genugtuungsfunktion, welchen eine Persönlichkeitsverletzung zugrunde liegt, können abweichend vom Grundsatz der Reinvermögenszugangstheorie als steuerfrei Einkünfte gemäss Art. 29 lit. h StG (Art. 24 lit. g DBG) qualifiziert werden. Eine Nichtwiederwahl für ein öffentliches Amt kann wohl einschneiden sein und als verletzend empfunden werden, stellt jedoch keine Persönlichkeitsverletzung dar, welche eine Genugtuung rechtfertigt (VGE 100.2019.248/249U).

### 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 von Geldspielgewinnen. In der Regel können vom Erlös fünf Prozent als Gewinnungskosten abgezogen werden (keine Abzüge sind für die steuerfreien Erlöse aus Kleinspielen und Casino-Spielbankenspielen sowie für Spiele zur Verkaufsförderung möglich). 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 (mit gewissen Ausnahmen) 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 dogmatisch 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 Kleiderverschleiss; 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. Vgl. dazu auch das [Merkblatt 13](#) (Berufsorientierte Aus- und Weiterbildung) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

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.

Für die besonderen Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialistinnen und Spezialisten (Expatriates) vgl. das [Merkblatt 8](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

### *bbb) Gewinnungskosten der selbstständigen Erwerbstätigkeit*

Abgesehen von den in Art. 32 Abs. 2 StG aufgeführten Kosten, die in den Art. 33 StG (Abreibungen), 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. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit gilt der «kausale Gewinnungskostenbegriff», d.h. die Aufwendungen müssen nur in einem kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen, aber *nicht zwingend notwendig* sein, vgl. Frage 69 im Repetitorium zum Steuerrecht (Stämpfli Repetitorien). Das gleiche Konzept gilt bei juristischen Personen. Auch dort sind alle «geschäftsmässig begründeten Kosten» steuerlich abziehbar.

Im Folgenden werden die Kosten verschiedener Betriebsarten gesondert untersucht und so dann 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 Warenverkaufes 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 anderen Seite können sämtliche Verwaltungs-, Lager- und Vertriebskosten, die mit dem Handelsbetrieb zusammenhängen, abgesetzt werden.

#### *χ) Fabrikationsunternehmen*

Für die Gewinnberechnung eines Fabrikationsunternehmens ist der Erlös des Warenverkaufes 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 Berufskosten 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 Selbstständigerwerbende (Art. 4 UVG), können doch auch obligatorisch versicherte Unselbstständigerwerbende 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“). Bauliche Massnahmen, die zwar bestehende Anlagen ersetzen, aber eine *Komfortverbesserung* bewirken (z.B. vollständiger Ersatz einer Küche mit modernen Geräten), werden in der Regel zu 2/3 als Unterhaltskosten und zu 1/3 als Anlagekosten qualifiziert. Aufwendungen zur *Korrektur eines verdeckten Mangels* gelten bei Neubauten als Anlagekosten und nicht als Unterhaltskosten (VGE 100.2020.41/42), auch wenn diese erst einige Jahre später auf Kosten des Eigentümers behoben werden.

Im Konkubinat findet in Bezug auf die abziehbaren Liegenschaftskosten nur eine anteilmässige Berücksichtigung anhand der Eigentumsanteile statt. Wenn ein Miteigentümer mehr Kosten übernimmt als gemäss seiner Eigentumsquote, werden diese (zu viel bezahlten) Unterhaltskosten werden nicht berücksichtigt (VGE 100.2018.279/280).

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 betrachtet 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 gleichbehandelt 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 und neu ausgebaut wird. Es besteht jedoch die Gefahr, dass die Dumont-Praxis schleichend wieder eingeführt wird, indem einfach jede umfassende Renovation steuerlich als wirtschaftlichen Neubau qualifiziert wird. Weil griffige Kriterien für eine eindeutige Beurteilung kaum möglich sind, sollte auf die Praxis des „wirtschaftlichen Neubaus“ verzichtet oder sie zumindest auf Extremfälle beschränkt werden. Das bernische Verwaltungsgericht hat am 15.8.2022 dazu zwei Urteile gefällt (100.2020.43/44 = BVR 2022, 534 und 100.2020.267/268) und dabei betont, dass die Anforderungen an einen wirtschaftlichen Neubau hoch sind und nur mit grosser Zurückhaltung Anwendung finden dürfen. In beiden Fällen ging es um Dachumbauten, welche das Verwaltungsgericht nicht als wirtschaftlichen Neubau anerkannte. Inzwischen hat auch das Bundesgericht entschieden, dass eine solche «wirtschaftliche Gesamtbetrachtung ... weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar» sei (Urteil 2C\_677/2021 vom 23.2.2023, E. 4.5), was auch für das kantonale Recht gelten muss. Somit ist objektiv-technisch (und nicht wirtschaftlich) zu beurteilen, was werterhaltender Natur ist. Die Praxis des wirtschaftlichen Neubaus ist somit Geschichte.

Für Photovoltaikanlagen gilt bis 2023 noch folgende Praxis (siehe «TaxInfo» Bern): Indachanlagen werden beim amtlichen Wert berücksichtigt (was auch den Eigenmietwert erhöht). Aufdachanlagen gelten als bewegliches Vermögen (steuerbar zu 20% der Anschaffungskosten). Die Installation von PV-Anlagen gilt als Energiesparmassnahme und ist steuerlich abziehbar, wenn es sich um ein bereits bestehendes Gebäude handelt. Bei Neubauten sind PV-Anlagen nicht abziehbar. Der Eigenverbrauch von PV-Strom wird nicht besteuert. Als Einkommen besteuert wird jedoch die Einspeisevergütung, und zwar nach der Bruttomethode, d.h. die Kürzung der Einspeisevergütung um die Kosten des Bezugs von Strom aus dem Netz ist nicht abziehbar. In der Vorlage betreffend Steuergesetzrevision 2024 sind bezüglich PV-Anlagen jedoch Änderungen vorgesehen (neu sollen die Investitionskosten von PV-Anlagen auch beim Neubau abziehbar sein, auch Indachanlagen werden nicht mehr amtlich bewertet und die Besteuerung des Stromverkaufs erfolgt nach dem Nettoprinzip).



Ausweitung der Abzüge für Gebäudeunterhaltskosten (Art. 36 StG):

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. Leider hat das Bernische Verwaltungsgericht diese Praxis (bzw. Verordnungsbestimmung) mit Urteil vom 14.9.2020 (VGE 100.2019.359U) zu umfassend geschützt. Der Pauschalabzug einer Liegenschaft des Privatvermögens wurde dort nicht zugelassen, weil der (knapp) überwiegende Teil an eine Spielgruppe vermietet wurde, was als geschäftliche Nutzung eingestuft wurde. Zur Begründung wurde einfach behauptet (allerdings ohne Bezugnahme auf den konkreten Mietvertrag), dass bei Geschäftsmieten «regelmässig die Mieterschaft die Unterhaltskosten trägt», was zu einem doppelten Abzug führen würde, wenn zusätzlich der Pauschalabzug gewährt würde. Das ist im Prinzip richtig, aber eben *nur, wenn der Mieter die Unterhaltskosten auch tatsächlich trägt*. Das müsste somit im Einzelfall geprüft werden. Es gibt in der Praxis sehr viele Geschäftsmietverträge, bei denen der Unterhalt vom (privaten) Vermieter und nicht vom Mieter zu entrichten ist. Zumindest in diesen Fällen ist die Verweigerung des Pauschalabzugs sachlich nicht gerechtfertigt und führt daher zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung.

Das eidg. Parlament hat eine Änderung des Energiegesetzes verabschiedet, was eine Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes bedingte (Art. 9 Abs. 3 Bst. 1 und 3bis StHG). Daraus ergibt sich, dass Investitionen, die dem **Energiesparen** und dem **Umweltschutz** dienen sowie **Rückbaukosten** im Hinblick auf einen Ersatzneubau steuerlich abziehbar sind. Ein Übertrag auf die Folgejahre ist zudem für jene der vorhergenannten Aufwendungen möglich, welche nicht berücksichtigt wurden. Die vorhergenannten Bestimmungen sind im Kanton Bern mit der Revision der Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (nachfolgend: VUBV) am 1. Januar 2020 in Kraft getreten.

Der Umfang der abziehbaren Kosten hat sich zudem verändert, so dass neu **Rückbaukosten** zu den Kosten des Unterhalts gerechnet werden, wenn der Neubau durch dieselbe Person erfolgt, keine Nutzungsänderung stattfindet und in der Veranlagung gesondert ausgewiesen wird. Weiter können Investitionen abgezogen werden, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energie beitragen, wenn veraltete Installationen ersetzt oder neue Installationen angebracht werden (Art. 36 Abs. 1a StG).

Die Rückbaukosten sowie die Kosten zur verbesserten Energieverwendung müssen (wie alle Unterhaltskosten) im Jahr der Rechnungsstellung abgezogen werden. Sofern daraus ein

negatives Reineinkommen resultiert, kann dieser Überschuss auf die nächsten zwei Steuerperioden übertragen werden (Art. 36 Abs. 1b StG, vgl. BE TaxInfo «Übertragbarkeit von Grundstückskosten auf nachfolgende Steuerjahre»). Die übrigen (normalen) Liegenschaftskosten können jedoch nicht auf die folgenden Steuerjahre übertragen und mit zukünftigen Einkünften verrechnet werden. Negatives Einkommen kann zusätzlich durch geschäftliche Verlustvorträge entstehen, die bis zu 7 Jahre verrechenbar sind. In diesen Fällen werden immer zuerst diejenigen Kosten berücksichtigt, die zuerst verfallen (somit primär normale Unterhaltskosten, sekundär Rückbaukosten/Energiesparkosten und zuletzt die Geschäftsverluste).

#### *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 vollem 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 selbstständiger 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 reglementsconforme 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.

Negativzinsen sind Zinsen, die der Gläubiger (Kreditgeber) an den Schuldner (Kreditnehmer) entrichtet. Negativzinsen sind somit keine Schuldzinsen, weil der Zins auf einem Guthaben und nicht auf einer Schuld erhoben bzw. nicht vom Schuldner bezahlt wird. Sie können somit nicht unter Art. 38 Abs. 1 lit. a StG subsumiert werden. Sie gelten jedoch als Kosten der Vermögensverwaltung und sind somit ebenfalls abzugsfähig.

#### *fff) Vermögensverwaltungskosten*

Gemäss Art. 37 StG sind die beim beweglichen Privatvermögen die Kosten der Vermögensverwaltung abzugsfähig. Typischerweise handelt es sich um Gebühren der Banken bzw. Vermögensverwalter, die für die Wertschriftenverwaltung erhoben werden.

Allgemein gilt, dass unter den Vermögensverwaltungskosten die Auslagen verstanden werden, die unmittelbar *zur Erzielung des Vermögensertrags* getätigt werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Was dies genau bedeutet, lässt sich nicht allgemein formulieren. Es bedarf einer Auslegung im konkreten Einzelfall. Abziehbar sind namentlich Kontospesen, Depotgebühren, Gebühren für Steuerverzeichnisse und Negativzinsen. Unter Umständen können auch Anwalts- und Gerichtskosten als Vermögensverwaltungskosten gelten. Erforderlich ist dabei, dass die Aufwendungen der Bewahrung der Vermögenswerte dienen („*conservation des valeurs*“; Urteil 2C\_1278/2012 / 2C\_1279/2012 vom 14. Oktober 2013 E. 4.1).

Nicht als Vermögensverwaltungskosten gelten die Kosten, die dazu dienen, Vermögenswerte überhaupt erst zu erlangen. So sind beispielsweise Kosten, die mit dem Erwerb von Wertschriften verbunden sind, steuerlich nicht abziehbar (auch dazu das vorstehende Urteil). Ebenfalls nicht zu den Vermögensverwaltungskosten gehören Gebühren für die aktive Vermögensverwaltung (Depotmanagement, Courtagen etc.) und andere Dienstleistungen (z.B. Ausfüllen der Steuererklärung und dgl.).

#### *ggg) 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 getrenntlebenden 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 (für Kosten der Einkommenserzielung) räumt der bernische Gesetzgeber (wie der Bundesgesetzgeber) den steuerpflichtigen Personen auch **anorganische Abzüge** ein. Das sind Abzüge für bestimmte Ausgaben, die nicht der Einkommenserzielung dienen, jedoch aus steuerpolitischen Gründen gewährt werden. Im Unterschied zu den Sozialabzügen werden sie nur im Rahmen der tatsächlichen Kosten (jeweils bis zu einem bestimmten Maximalbetrag) gewährt. Dazu gehören:

- 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 für behinderungsbedingte Kosten i.S.v. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h<sup>bis</sup> DBG, wenn eine Behinderung gem. Art. 2 Abs. 1 BehiG vorliegt, die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten eine direkte Folge dieser Behinderung bilden (adäquate Kausalität), in der massgeblichen Steuerperiode anfallen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen (VGE 100.2018.297/298U E. 2.2).
- der Abzug für Kinderbetreuungskosten gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. l (maximal CHF 12'000 pro Kind bis zum Alter von 14 Jahren).
- der Abzug für Mitgliederbeiträge und Spenden an politische Parteien gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. m (bis maximal CHF 5'200).
- der Abzug für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. n (bis maximal CHF 12'000). Da diese Kosten nicht (mehr) zwingend mit der gegenwärtigen Erwerbstätigkeit zusammenhängen müssen, sind es nicht mehr Gewinnungskosten, sondern anorganische Abzüge.
- die sog. «Vergabungen» (freiwilligen Leistungen von Geld und anderen Vermögenswerten an bestimmte juristische Personen mit Sitz in der Schweiz) gemäss Art. 38a lit. a StG. Der Spendenabzug juristischer Personen ist in Art. 90 Abs. 1 lit. c StG normiert.
- 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]),

### 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. Bei Sozialabzügen wird typischerweise nicht der Nachweis von tatsächlichen Kosten vorausgesetzt (im Unterschied zu den anorganischen Abzügen).

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

- Allgemeiner Abzug (CHF 5'200) für jede selbstständig veranlagte Person sowie dessen Ehegatte (Abs. 1),  
Haushaltsabzug (CHF 2'400 gem. Abs. 2; NStP 45, 78 = BVR 1991, 433; NStP 63, 67; NStP 63, 86),
- Kinderabzug (CHF 8'000 pro Kind gem. 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 Ausbildung der Kinder). Diesen Kinderabzug kann nicht beanspruchen, wer Kindereralimente gemäss Art. 38 StG abzieht (Art. 40 Abs. 4 StG). Zudem setzt der Kinderabzug bei volljährigen Kindern voraus, dass diese unterstützungsbedürftig sind (gemäss Faustregel kein Einkommen und maximal CHF 50'000 Kindsvermögen, für Einzelheiten siehe VGE 100.2021.212 vom 27.1.2023).
- 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 Kindereralimente gemäss Art. 38 StG abzieht (Art. 40 Abs. 4 StG). Da dieser Abzug tatsächliche Kosten voraussetzt, könne man ihn auch als anorganischen Abzug qualifizieren.
- Erweiterter Kinderabzug für Alleinstehende, die mit eigenen Kindern einen eigenen Haushalt führen und für deren Unterhalt sorgen (Abs. 3 lit. c). Diesen Zusatzabzug von CHF 1'200 pro Kind kann nicht beanspruchen, wer Kindereralimente gemäss Art. 38 abzieht (Art. 40 Abs. 4 StG),
- Unterstützungsabzug bis CHF 4'600 (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). Dieser Abzug ist nur im Rahmen der tatsächlichen Leistungen möglich, weshalb man auch hier von einem anorganischen Abzug sprechen könnte.

- Abzug für Personen mit geringen Einkünften von CHF 1'000 (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.

Vgl. zu den Abzügen für Familien das Merkblatt 12 der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

#### 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 in der Schweiz weder eine Erwerbstätigkeit 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). Diese Regelung wurde per 1. Januar 2016 verschärft. Das steuerbare Einkommen bestimmt sich nach der Höhe der jährlichen Lebenshaltungskosten, mit einem absoluten Minimum von CHF 400'000 oder (wenn höher) dem siebenfachen Eigenmietwert (bzw. Mietzins). Für Einkünfte und Vermögenswerte in der Schweiz (sowie DBA-entlastete ausländische Einkünfte) stellt eine sog. Kontrollrechnung sicher, dass die Aufwandsteuer nicht geringer sein kann als die ordentlichen Steuern auf diesen Faktoren. Bei verheirateten Paaren (in ungetrennter Ehe) ist die Aufwandsteuer nur zulässig, wenn beide Ehegatten Ausländer sind. Die Aufwandsteuer ist nicht zwingend, d.h. diese Ausländer können sich für die ordentliche Besteuerung entscheiden, wenn sie diese vorziehen.

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

Die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen entrichten die Steuern grundsätzlich auf ihrem weltweiten 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). Befreit sind ausländische bzw. ausserkantonale Immobilien sowie ausländische und ausserkantonale Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten (jeweils unter Progressionsvorbehalt).

aaa) Interkantonales Steuerrecht

Bestand und Umfang der Steuerhoheit des Kantons Bern im Verhältnis zu anderen Kantonen richten sich nach der **Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV** (Art. 46 Abs. 2 aBV, sog. «Doppelbesteuerungsverbot»). Die weitaus meisten Regeln zum interkantonalen Steuerrecht sind somit nicht kodifiziert, sondern im Laufe einer weit über 100-jährigen Rechtsprechung entstanden. Im Folgenden seien einige allgemeine Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung skizziert:

- Eine interkantonale Doppelbesteuerung liegt vor, wenn das gleiche Steuersubjekt von mehr als einem Kanton für das gleiche Steuerobjekt und die gleiche Steuerperiode besteuert wird. Dies führt zu einer tatsächlichen Überschneidung und damit zu einer Mehrbelastung und wird als sog. aktuelle Doppelbesteuerung bezeichnet. Nach der Rechtsprechung ist zusätzlich auch eine bloss virtuelle Doppelbesteuerung verboten. Eine solche liegt vor, wenn ein Kanton Steuern erhebt, die einem anderen Kanton vorbehalten sind (sog. Verletzung von Kollisionsnormen), auch wenn dieser andere Kanton seine Befugnis gar nicht ausschöpft, also nicht besteuert (Beispiel: der Wohnsitzkanton erhebt eine

Schenkungssteuer auf einer ausserkantonalen Liegenschaft, während der Liegenschaftskanton keine Schenkungssteuer erhebt; weil nach den Kollisionsnormen nur der Liegenschaftskanton besteuern darf, liegt eine virtuelle Doppelbesteuerung vor, d.h. der Wohnsitzkanton darf auch nicht besteuern). Die dritte Form der verbotenen Doppelbesteuerung bezeichnet man als Schlechterstellungsverbot. Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die dort nur für einen Teil des Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, nicht anders oder stärker belasten als die ausschliesslich in diesem Kanton steuerpflichtigen Personen. Deshalb muss z.B. der Wohnsitzkanton Gewinnungskostenüberschüsse aus einem anderen Liegenschaftskanton übernehmen (d.h. wenn z.B. die Unterhaltskosten im Liegenschaftskanton höher sind als die Liegenschaftserträge, die Einkommenssteuer dort somit null ist, muss der Wohnsitzkanton den Überschuss übernehmen, d.h. beispielsweise vom steuerbaren Lohn zum Abzug zulassen).

- 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 persönlichen (Angehörige, Freundes- und Bekanntenkreis) und wirtschaftlichen (u.a. beruflichen) Interessen einer steuerpflichtigen Person bestimmt. Dabei haben die persönlichen Interessen grundsätzlich mehr Gewicht als die wirtschaftlichen, 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 betroffene 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 Gesamtgewinn 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; Art. 5 Abs. 2 StG sowie Art. 77 Abs. 3 StG).

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

#### *bbb) Internationales Steuerrecht*

Auch im internationalen Verhältnis kann es zu Doppelbesteuerungen kommen. Art. 127 Abs. 3 BV beschlägt jedoch nicht das internationale Verhältnis. Solche Doppelbesteuerungen müssen die Steuerpflichtigen akzeptieren, es sei denn, es bestehe zwischen den betroffenen Ländern ein **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA). Sinn und Zweck solcher DBA ist die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und die Abkommen enthalten Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Regeln gelten auch für die kantonalen Steuern (Art. 7 Abs. 4 Satz 4 StG).

Zudem gibt es bereits internrechtliche Regeln, die darauf abzielen, internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden (auch wenn kein DBA besteht):

- Art. 7 Abs. 1 StG: Ausländisches Grundeigentum und der Ertrag daraus werden im Kanton nicht besteuert und ebenfalls
- Einnahmen aus eigenen Geschäftsbetrieben im Ausland (ausländische Betriebe und Betriebsstätten) sowie das darin angelegte Vermögen werden vom Kanton nicht besteuert. 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.

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 (objekt-mässige), sondern der proportionale Schulden- bzw. Schuldzinsenabzug gewährt (BVR 1982, 121).

#### Literatur:

LOCHER PETER/ADRIANO MARANTELLI/ANDREA OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2019

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). Vgl. dazu auch das [Merkblatt 3b](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Diese Methode führt zu einer übermässigen Entlastung von im Ausland ansässigen Personen mit Immobilien im Kanton Bern. De lege ferenda sollte man solche Immobilien im Vermögen bzw. Einkommen zum Maximalsatz besteuern und für die Schulden und Schuldzinsen einen Pauschalabzug einführen (ähnlich wie bei den Unterhaltskosten).

### 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.stebe.apps.be.ch/steuerberechnung/jst/html/pst.jsp>

### bb) Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen

Sie werden gestützt auf Art. 43 StG gleichbehandelt 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* (dazu auch unten nächster Abschnitt). 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) Kapitaleistungen aus Vorsorge

Kapitaleistungen aus Vorsorge sind primär Kapitalbezüge aus Pensionskassen (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).

Nach dem Wortlaut von Art. 44 Abs. 1 lit. c StG war der Vorsorgetarif im Kanton Bern auch auf Abgangsentschädigungen anwendbar, sofern der Empfänger das 55. Altersjahr erreicht hat (im Unterschied zum Bund, wo die Anwendung des Vorsorgetarifs auf die Höhe der Vorsorgelücke begrenzt ist). Gestützt auf ein Urteil des Bernischen Verwaltungsgerichts (100.2015.26/27U vom 12. Dezember 2016; bestätigt in BGer 2C\_86/2017 und 2C\_87/2017) war allerdings auch die bernische Bestimmung (entgegen dem Wortlaut) so auszulegen, dass der Vorsorgetarif nur bis zur Höhe der Vorsorgelücke Anwendung findet. Im Rahmen der Steuergesetzrevision 2021 wurde Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG deshalb aufgehoben und durch Art. 20 Abs. 4 ersetzt. Der über die Höhe der Vorsorgelücke hinausgehende Teil einer Abgangsentschädigung kann gegebenenfalls zum Rentensatz besteuert werden (siehe oben), ansonsten zum Normaltarif, zusammen mit dem übrigen Einkommen.

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 realisierten stillen Reserven getrennt

vom übrigen Einkommen besteuert werden (vgl. dazu auch das [Merkblatt 10](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern). 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.stebe.apps.be.ch/steuerberechnung/jst/html/jst.jsp>.

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 (woraus sich bei einem Wohnsitzwechsel im interkantonalen Verhältnis auch ergibt, 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 (vgl. 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, sondern normaler Lohn vor (siehe BGer 2C\_86/2017 vom 26.9.2017).

#### dd) Lotteriegewinne

Gewinne aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen wurden bis anhin im Kanton Bern zum festen Satz von 10 Prozent besteuert (Art. 45 StG). Demgegenüber rechnete das DBG diese Einkommensbestandteile zum übrigen Einkommen und behandelte sie damit nicht privilegiert (Art. 23 lit. e aDBG).

Mit dem Inkrafttreten des neuen Geldspielgesetzes (BGS, SR 935.51) auf den 1. Januar 2019 wurden die entsprechenden Bestimmungen des DBG (Art. 24 lit. i-ter) und des StHG (Art. 7 Abs. 4 lit. I-ter) angepasst. Künftig gelten für die direkte Bundesteuer und die kantonalen Einkommenssteuern grösstenteils die gleichen Regeln (Unterschiede können bei den Freigrenzen für Gewinne aus Spielen zur Verkaufsförderung sowie bei der Geltendmachung von

Gewinnungskosten bestehen). Neu sind neben Gewinnen aus Glücksspielen in Spielbanken (Casinos) auch solche aus bewilligten Kleinspielen (Kleinlotterien, lokale Sportwetten, kleine Pokerturniere) steuerfrei (Art. 29 Abs. 1 lit. n - p StG). Für Gewinne aus bewilligten Grossspielen sowie aus Online-Spielbanken besteht ein Freibetrag von CHF 1 Mio. Höhere Gewinne stellen Einkommensbestandteile dar und werden entsprechend besteuert. Gewinne aus Spielen zur Verkaufsförderung unterliegen ab einem Freibetrag (CHF 1'000 bei der direkten Bundessteuer, Art. 24 lit. j DBG) vollumfänglich der Einkommenssteuer. Durch die Änderung des StHG ist Art. 45 StG nicht mehr anwendbar und muss ersetzt werden (Art. 7 Abs. 4 lit. I-ter i.V.m. Art. 72x StHG).

### 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).

Neu wurde im Rahmen der STAF das Teilbesteuerungsverfahren eingeführt. Es stellt, wie das frühere Teilsatzverfahren, eine Massnahme zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dar. Gemäss Art. 21b StG und Art. 24 StG (rückwirkend i.K. seit 1.01.2020) werden Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen zu 50% als Einkommen der steuerpflichtigen Person besteuert (somit 50% freigestellt). Dadurch werden sowohl Beteiligungserträge (Privatvermögen) wie auch die auf Beteiligungen des Geschäftsvermögens erzielten Kapitalgewinne entlastet.

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

Im DGB werden solche Dividenden seit 1.1.2020 zu 70% als Einkommen erfasst (ohne die frühere Unterscheidung zwischen Aktien im Privat- und Geschäftsvermögen). Die Entlastungsmethode ist somit im Bund und im Kanton nun gleich.

## **3. Vermögenssteuer**

Die Vermögenssteuer wird nur von den Kantonen/Gemeinden erhoben (keine Bundessteuer). Sie zu erheben ist für die Kantone zwingend (Art. 2 StHG), wobei die Tarifhoheit bei den Kantonen liegt. Die Steuersätze sind in den Kantonen sehr unterschiedlich (Spannweite ungefähr zwischen 1,5 Promille und 1 Prozent). Im Kanton Bern beträgt die Vermögenssteuer ungefähr 0,5%.

Eine Vermögenssteuer kennen die meisten anderen Länder nicht, jedoch erheben diese häufig höhere Erbschaftssteuern. Man kann die Vermögenssteuer steuerpolitisch als Ersatz für die Erbschaftsteuer ansehen.

Die Vermögenssteuer erscheint steuerpolitisch auch insofern als gerechtfertigt, als nicht nur Einkommen, sondern auch Vermögen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflusst. Idealerweise führt die Vermögenssteuer dazu, dass sie **im Effekt die Einkommenssteuer auf Vermögenserträgen erhöht** (Vermögensertrag wird damit insgesamt höher besteuert als Erwerbseinkommen). Allerdings sollte die Vermögenssteuer nicht dazu führen, dass den Steuerpflichtigen das Vermögen nach und nach entzogen wird (konfiskatorische Besteuerung). Einkommens- und Vermögenssteuern sollten somit aus dem Vermögensertrag finanzierbar sein, ohne Eingriff in die Vermögenssubstanz.

Beispiel: Person A hat null Vermögen und CHF 60'000 Erwerbseinkommen. Person B hat CHF 1 Mio. Vermögen, erzielt damit CHF 30'000 Vermögensertrag und hat zudem CHF 30'000 Erwerbseinkommen. Person A bezahlt im Kanton (mit Gemeinde) rund CHF 9'000 Einkommenssteuern (15% des Einkommens). Person B zahlt ebenfalls CHF 9'000 Einkommenssteuern, aber zusätzlich rund CHF 5'000 Vermögenssteuer (total somit rund CHF 14'000, entspricht somit rund 23% des Einkommens).

#### 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 ausgenommen der Kapitalwert wiederkehrender Leistungen sowie Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände (Art. 47 StG).

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](http://www.steuerkonferenz.ch)). Dabei wird der Substanzwert einfach und der Ertragswert doppelt gewichtet. Vorhersehbare zukünftige Ereignisse sollen angemessen berücksichtigt werden, um ungerechtfertigte Überbewertungen zu vermeiden (Art. 49 Abs. 2 StG).

Bis anhin hatten privatrechtliche Verträge (z.B. Aktionärsbindungsvertrag) keinen Einfluss auf die Bewertung. Neu möchte die Steuerverwaltung des Kantons Bern solche Verträge bei der Festlegung des Vermögenssteuerwerts berücksichtigen, da sich solche Verträge erheblich auf den Wert der Wertpapiere auswirken können. Eine Berücksichtigung findet jedoch nicht im Veranlagungsverfahren statt. Der Prozess muss mit einer schriftlichen Rulinganfrage beim Geschäftsbereich Koordination und Recht eingeleitet werden.

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 und Kunstgegenstände

Rückkaufsfähige Kapital- und Rentenversicherungen werden zum sog. Rückkaufswert besteuert (Art. 50 StG). Diesen ermittelt jährlich die Versicherungsgesellschaft.

Vgl. dazu auch das [Merkblatt 4](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

Kunstgegenstände sind schwierig zu bewerten und können im Wert stark schwanken. Nach bernischer Praxis gilt die Hälfte des Versicherungswerts als Vermögenssteuerwert. Diese Praxis ist sachgerecht, weil Kunst häufig überversichert wird und weil beim Verkauf meistens sehr hohe Vermittlungsprovisionen anfallen (ca. 30%).

### 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). Unbewegliches Geschäftsvermögen ist zum amtlichen Wert zu bewerten (Art. 51 Abs. 2 bzw. 4 StG). Steuerbar ist damit im Ergebnis das Eigenkapital gemäss Bilanz, wobei die Buchwerte der Immobilien durch ihre amtlichen Werte ersetzt werden.

### 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 bürgerlichen 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).

Weil die amtliche Bewertung in den letzten Jahren noch auf statistischen (veralteten) Daten der 90er Jahre beruhte, erfolgte im Jahr 2020 im ganzen Kanton eine sog. «Amtliche Neubewertung (AN20)». Dabei wurde ein Zielmedianwert von 70% der Verkehrswerte angestrebt. Das Bundesgericht hat diese Methodik als unzulässig qualifiziert (Urteil 2C\_418/2020 vom 21.12.2021), allerdings ohne konkret zu sagen, wie man hätte vorgehen sollen. Der Kanton Bern will diese Vorgabe bei der nächsten amtlichen Neubewertung umsetzen.

### 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 Rentenstammschuld) 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). Bei nur teilweiser Steuerpflicht im Kanton Bern erfolgt eine interkantonale bzw. internationale Steuerausscheidung. Dort werden die Schulden proportional aufgeteilt, nach Lage der Aktiven (vgl. dazu Fallbeispiel 29).



#### 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 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“) nach Art. 66 StG

Die Vermögenssteuer beträgt beim Normalsatz (je nach Gemeinde) um die 5 bis 6 Promille (Art. 65 i.V.m. der kantonalen und kommunalen Steueranlage), also rund CHF 5'000 bis 6'000 pro Million. Wie oben erwähnt, sollte diese Steuer grundsätzlich aus dem Vermögensertrag finanziert werden können. Wenn der Ertrag gering oder gar null ist (z.B. bei Gold), führt die Vermögenssteuer zu einem Substanzeingriff. Deshalb verknüpft Art. 66 StG die Höhe der Vermögenssteuer mit der Höhe des Vermögensertrags. Die Vermögenssteuer wird auf 25% des Vermögensertrags begrenzt. Allerdings sieht die Bestimmung auch eine Untergrenze vor, nämlich 2,4 Promille des steuerbaren Vermögens. Die Begrenzung bezieht sich dabei auf die Kantons- und Gemeindesteuern inkl. 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 (z.B. Aktien einer Familien-AG) im Vermögen befinden und keine (oder nur geringe) Dividenden bezahlt werden.

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 inzwischen 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).

Bei Heirat bzw. Scheidung/Trennung sind ebenfalls die Verhältnisse per 31.12. massgebend, rückwirkend für das ganze Kalenderjahr (vgl. dazu Fallbeispiel 17).

### 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 Umrechnungen 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 sicher gestellte Forderungen und für Liegenschaftsvermittlung gilt nur im internationalen, nicht aber im interkantonalen Verhältnis (Art. 77 Abs. 2 StG).

Das revidierte StHG hatte eine Präzisierung der Bestimmungen zum Liegenschaftshandel zur Folge. Neu sind solche Einkünfte bei allen Personen mit ausserkantonalem Wohnsitz oder Sitz am Liegenschaftsort steuerbar (Art. 5 Abs. 1 lit. c StG und Art. 77 Abs. 1 lit. c StG; wirtschaftliche Zugehörigkeit jur. Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz).

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

##### 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 Haftungsbeitrag 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 gemeinnützigem) Zwecken siehe BVR 2008, 326 ff., NStP 62, 31.

Das Bundesgericht hat in seinem 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. Selbsthilfezwecke 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) Steuersatz

**Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen** unterliegen einem proportionalen Tarif von 2% des Reingewinns (einfache Steuer gemäss Art. 100 Abs. 1 StG), wobei Gewinne unter CHF 20'000 nicht besteuert werden (Art. 100 Abs. 2 StG/ Art. 94a StG). Die effektive Gewinnsteuer (unter Berücksichtigung der Steueranlagen von Kanton und Gemeinde sowie der Abzugsfähigkeit des Steueraufwands) beläuft sich damit auf rund 12% (inkl. Bundessteuer).

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

## **2. STAF**

### a) Allgemeines

Im Zuge der «[Steuerreform und AHV-Finanzierung](#)» (STAF), wurden zahlreiche Regeln für die Unternehmensbesteuerung geändert, welche die Kantone ab dem 1. Januar 2020 teilweise zwingend umsetzen mussten (vgl. Änderungen und Vorgaben im StHG). Sofern die Kantone

die obligatorischen Bestimmungen im entsprechenden kantonalen Steuergesetz noch nicht aufgenommen haben, kommen die Bestimmungen des StHG direkt zur Anwendung.

Im Rahmen der STAF wurden insbesondere die kantonalen Steuerprivilegien für sog. Statusgesellschaften (Holdinggesellschaften, Domizil- und gemischte Gesellschaften sind dem heutigen Steuerrecht nicht mehr bekannt) abgeschafft. Zur Kompensation haben die meisten Kantone – ausser der Kanton Bern – die Gewinnsteuersätze für juristische Personen erheblich gesenkt. 21 Kantone haben insgesamt (Bund/Kanton/Gemeinde) einen **effektiven Steuersatz zwischen rund 12% und 15%**. Im Kanton Bern wurde eine Gewinnsteuersenkung durch Volksabstimmung abgelehnt. Der Kanton Bern ist nun mit einem effektiven Steuersatz von rund 21% im Vergleich zu den anderen Schweizer Kantonen der teuerste. Damit ist der Kanton Bern hinsichtlich Steuerbelastung leider weder international noch national ein konkurrenzfähiger Unternehmensstandort, zumal der Kanton Bern auch bei den Einkommenssteuern zu den teuersten Kantonen im schweizweiten Vergleich gehört. Deshalb kommt es in der Praxis im Kanton Bern fast nur dann zu Unternehmensansiedlungen (und damit zur Schaffung von Arbeitsplätzen), wenn dem Unternehmen die Steuerbefreiung gewährt wird.

Wie erwähnt, enthält die STAF für die Kantone teilweise zwingende Regeln, die kraft Bundesrecht per 1.1.2020 in Kraft getreten sind. Es wurden folgende zwingende Massnahmen eingeführt: Abschaffung von Holdinggesellschaften, Domizil- und gemischte Gesellschaften, die Einführung der Patentbox, Entlastungsbegrenzung auf maximal 70 Prozent, Aufdeckung stiller Reserven, Erhöhte Dividendenbesteuerung, Einschränkung beim Kapitaleinlageprinzip, Anpassungen bei der Transponierung (vgl. dazu unten). Nebst der zwingenden Patentbox ist der Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung eine weitere STAF-Massnahme, welche die Kantone freiwillig einführen können. Der Kanton Bern hat die STAF-Massnahmen wie folgt umgesetzt: es gibt eine maximale Ermässigung von 90% bei der Patentbox und eine maximale Entlastungsbegrenzung von 70% sowie einen fakultativen Überabzug für Forschung und Entwicklung von 50%. Die einzelnen STAF-Massnahmen sowie Spezialitäten werden nachfolgend aus der Perspektive des Kantons Bern erläutert.

#### b) Abschaffung der privilegierten Statusgesellschaften und Step-Up

Aufgrund der STAF wurden per 1.1.2020 die kantonal privilegierten Statusgesellschaften (Holding-, Domizil- und gemischte Verwaltungsgesellschaften) aufgegeben. Dieser Statuswechsel vom privilegierten Steuerregime in die ordentliche Gewinnbesteuerung hätte dazu geführt, dass die betroffenen Gesellschaften, für die unter dem privilegierten Steuerregime gebildeten stillen Reserven, neu benachteiligt gewesen wären. Um diesen Besteuerungsnachteil auf den stillen Reserven abzufedern, wurden zwei steuerprivilegierte Aufwertungsmöglichkeiten («*altrechtlicher und neurechtlicher Step-Up*», vgl. nachfolgend) der stillen Reserven vorgesehen. Anzumerken ist, dass der Step-Up bei qualifizierten Beteiligungen (Grund: bei einer Beteiligungsquote von über 10% gilt weiterhin der Beteiligungsabzug) und Grundstücken (Grund: die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer war auch bei den Statusgesellschaften vorbehalten) nicht möglich war.

Die Steuerpflichtigen mussten eine der beiden Aufwertungsmöglichkeiten mit der Steuererklärung 2019 bei der Steuerverwaltung beantragen und eine Bewertung der Aktiven bzw. Passiven beilegen, woraus der Umfang der stillen Reserven ersichtlich war. Sofern kein Antrag mit der Steuererklärung 2019 erfolgte, ging die Steuerverwaltung davon aus, dass keine stillen Reserven bestehen.

aa) Aufdeckungslösung bzw. «altrechtlicher Step-Up»

Bereits vor Einführung der STAF gab es die Praxis der Steuerverwaltungen, dass die Statusgesellschaften mittels der Aufdeckungslösung vom privilegierten Steuerregime in die ordentliche Gewinnbesteuerung wechseln konnten. Die Aufdeckungslösung bedeutete, dass die betroffenen Gesellschaften die stillen Reserven steuerneutral in der Steuerbilanz aufdecken konnten. Im Umfang der aufgedeckten stillen Reserven in der Steuerbilanz erhöht sich auch das steuerbare Kapital, was unter Umständen zu einer höheren Kapitalsteuer führt (nicht der Fall, wenn nach Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuern überhaupt keine Kapitalsteuern zu entrichten sind). Die aufgedeckten stillen Reserven konnten in den folgenden 10 Jahren steuerwirksam gemäss der Abschreibungsverordnung abgeschrieben werden, wobei die Abschreibungen unter die Entlastungsbegrenzung von Art. 90a StG fallen.

Sofern eine Statusgesellschaft die Aufdeckungslösung geltend machen wollte, musste sie dies mit der Steuererklärung 2019 bei der Steuerverwaltung beantragen. Dem Antrag musste die Steuerbilanz beigelegt werden, in welcher die aufgedeckten stillen Reserven vor in Kraft treten der STAF, d.h. per Bilanzstichtag 31.12.2019, offengelegt wurden.

bb) Sondersteuerlösung bzw. «neurechtlicher Step-Up» (Art. 78g StHG)

Sofern eine Statusgesellschaft nicht von der steuerneutralen Aufdeckungslösung der stillen Reserven Gebrauch machen wollte, konnte sie mit der Steuererklärung 2019 den Antrag stellen, dass die stillen Reserven in einer anfechtbaren Verfügung der Steuerverwaltung festgehalten werden (Feststellungsverfügung). Die in der Verfügung festgestellten stillen Reserven unterliegen einem Sondersatz (einfacher Steuersatz: 0.5%), wenn die stillen Reserven in den nächsten fünf Jahren, d.h. zwischen dem 1.1.2020 und dem 31.12.2024 realisiert werden (echt, buchmässig oder steuersystematisch). Eine Realisierung der stillen Reserven nach dem 31.12.2014 bzw. ab 1.1.2025 unterliegt der ordentlichen Gewinnsteuer. Im Unterschied zur Aufdeckungslösung führt die Sonderlösung nicht zur Erhöhung des Eigenkapitals, da die stillen Reserven ausschliesslich in der Feststellungsverfügung enthalten sind und nicht, wie bei der Aufdeckungslösung in der Steuerbilanz offengelegt werden. Ebenfalls ist die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 90a StG nicht betroffen.

c) Dividendenbesteuerung (Art. 7 bzw. 8 StHG; Art. 21b bzw. 24 StG)

Vor STAF hat der Kanton Bern Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen mit dem Teilsatzverfahren besteuert, indem der Steuersatz um 50% reduziert wurde. Neu ist auf kantonaler

Ebene zwingend vorgeschrieben, dass bei qualifizierten Beteiligungen (>10 Prozent) das Teilbesteuerungsverfahren angewendet wird. Die Besteuerungsquote muss mindestens 50% betragen. Der Kanton Bern besteuert ab 1. Januar 2020 Ausschüttungen aus qualifizierten Beteiligungen im Umfang von 50%, unabhängig davon, ob es sich um Beteiligungen des Privat- oder Geschäftsvermögens handelt.

Auf Bundesebene wurde der Umfang der Teilbesteuerung generell auf 70% erhöht (vor STAF 60% im Privatvermögen bzw. 50% im Geschäftsvermögen), womit im Ergebnis eine Steuererhöhung resultiert.

d) Patentbox (Art. 8, 24a und 24b StHG; Art. 21c StG sowie Art. 85a StG und Art. 85b StG, Patentbox-Verordnung des Bundes)

Neu müssen die Kantone eine ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten (sog. Boxengewinne) und vergleichbaren Rechten einführen. Der Bernische Gesetzgeber hat die Patente und vergleichbaren Recht in Art. 85a StG definiert bzw. die im Art. 24a StHG vorgegebene Definition übernommen (Art. 85a Abs. 1 StG verweist auf das Patentgesetz, PatG, SR 232.14; Abs. 2 regelt übrige ähnliche Rechte).

Bei der Patentbox geht es darum, die auf Patente entfallenden Gewinne reduziert zu besteuern. Die Privilegierung äussert sich in einer ermässigten Besteuerung des Boxengewinns. Im Kanton Bern beträgt die Ermässigung maximal 90% (maximal zulässige Entlastung gemäss Art. 24b StHG). Mit anderen Worten werden im Idealfall nur 10% des Boxengewinns dem ordentlich steuerbaren Reingewinn zugewiesen.

Nach international anerkannten Regeln der OECD soll jedoch nur der im Inland geschaffene Wert von Patenten entlastet werden. Somit müssen «importierte» Forschungs- und Entwicklungskosten die Entlastung aus der Patentbox reduzieren. Diesem Zweck dient der sog. Nexusquotient, der im Gesetz (Art. 85b Abs. 1 StG) wie folgt umschrieben wird «im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (Nexusquotient)». Der Nexusquotient bezweckt, dass nur derjenige Teil des Patentgewinns entlastet wird, der aus Forschungs- und Entwicklungsaufwand in der Schweiz resultiert. Die Berechnung des Nexusquotienten erfolgt nach Art. 5 der Patentbox-Verordnung des Bundes und diese wiederum basiert auf entsprechenden Regeln der OECD. Akquisitionskosten und Auftragsforschung im Ausland wirken sich negativ auf den Nexusquotienten aus und reduzieren die Ermässigung aus der Patentbox. Wenn sämtliche F+E im Inland erfolgte, beträgt der Nexus-Quotient 100%, somit die Boxenermässigung voll wirkt (also 90%), stets unter Vorbehalt der Entlastungsbegrenzung von maximal 70% (Art. 90a Abs. 1 StG).

Um von der privilegierten Besteuerung der Patentbox zu qualifizieren, muss ein registriertes Patent (z.B. im In- oder Ausland registrierte Patente oder nach Heilmittelgesetz geschützte Unterlagen) vorliegen. Die Sonderbesteuerung muss vom Steuerpflichtigen beantragt werden. Bei der erstmaligen ermässigten Patentboxbesteuerung werden die in den vergangenen 10 Jahren steuerlich berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen einmalig dem steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet (sog. Boxeneintritt). Der Grund dieser Eintritts-



besteuerung in die Patentbox liegt darin, dass man eine Gleichbehandlung zwischen dem früher abziehbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwand und der zukünftig privilegiert besteuerten Patentgewinnen erreichen will (dieser Aufwand war früher voll abziehbar und ist künftig im Rahmen der Boxenbesteuerung nur noch teilweise abziehbar).

Der Kanton Bern hat die Patentbox in Art. 21c StG (Selbständigerwerbende), Art. 85a und Art. 85b StG (juristische Personen) umgesetzt. Den Boxeneintritt hat der Kanton Bern mit einem Einmalerledigungsverfahren zum Sondersatz gelöst. Demnach werden die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen der letzten 10 Jahren im Umfang von 70% gesondert besteuert. Der Steuersatz zur Berechnung der einfachen Steuer beträgt 0.5% (vgl. Art. 85b Abs. 3 StG). Die einfache Steuer ist mit den entsprechenden Steueranlagen zu multiplizieren, um die effektive Höhe Eintrittssteuer zu berechnen.

e) Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (Art. 25a bzw. 10a StHG; Art. 90 Abs. 3 – 6 bzw. 32 Abs. 4 StG)

Beim Forschungs- und Entwicklungsabzug (F&E-Abzug) handelt es sich per se um keine Neuheit, weil solche Kosten schon immer abzugsfähig waren. Neu besteht die Möglichkeit, dass die Unternehmen (Selbständigerwerbende und juristische Personen) bei dieser STAF-Massnahme, die wie die Patentbox die Innovationsförderung bezweckt, einen zusätzlichen steuerlichen Abzug für Forschung und Entwicklung vom maximal 50% geltend zu machen. Im Vergleich zur Patentbox handelt es sich beim F&E-Abzug nicht um eine zwingende STAF-Massnahme. Der Kanton Bern hat sich für die Einführung der fakultativen STAF-Massnahme und für den maximalen Zusatzabzug von 50% entschieden (vgl. Art. 90 Abs. 3 StG und Art. 32 Abs. 4 StG). Zu berücksichtigen ist allerdings die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 90a StG.

Für den Zusatzabzug von maximal 50% qualifizieren nur jene Kosten, die im Inland anfallen. Darunter fallen Kosten, die dem Steuerpflichtigen direkt oder indirekt durch Dritte entstanden sind. Die Berechnung des Zusatzabzugs von 50% berechnet sich wie folgt;

- a) Zuschlag von 35% auf die direkten Kosten (Personalaufwand, der sich aus dem Lohnaufwand und den Sozialversicherungen zusammensetzt), d.h. 135%; plus
- b) Berücksichtigung 80% der indirekten Kosten Dritter.

Die Summe von a) und b) wird im Umfang von 50% als Zusatzabzug zugelassen.

f) Entlastungsbegrenzung (Art. 90a StG)

Die Steuerentlastung aus Patentbox und zusätzlichem F&E Abzug könnte für sich allein oder in Kombination relativ weit gehen, sodass bei den Kantons- und Gemeindesteuern praktisch kein Gewinn mehr zu versteuern wäre. Dem wollte der Gesetzgeber mit der sog. Entlastungsbegrenzung entgegenwirken (Art. 25b StHG). Im Kanton Bern beträgt die Entlastungsbegrenzung 70% (Art. 90a StG). Somit kann der steuerbare Gewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern nicht unter 30% des für die direkte Bundessteuer massgebenden Gewinns fallen.

#### g) Anpassung des Transponierungstatbestands (Art. 24a Abs. 1 lit. b StG)

Unter dem alten Recht war eines der Tatbestandmerkmale der Transponierung der Verkauf einer Beteiligung von mindestens 5%. Der Transponierungstatbestand war somit nie erfüllt, wenn eine Beteiligung von unter 5% aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer selbstbeherrschten Gesellschaft von mind. 50% verkauft wurde. Neu wurde die bisherige 5%-Schwelle ersatzlos gestrichen. Der Transponierungstatbestand wurde damit verschärft, so dass der steuerfreie Kapitalgewinn weiter eingeschränkt wurde. Wie bereits unter dem alten Recht lässt sich die Besteuerung auch künftig nur dann vermeiden, wenn der Verkauf an eine nicht selbstbeherrschte Gesellschaft erfolgt oder die Differenz zwischen dem Erlös und Nennwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven auf die gesetzlichen Reserven gebucht wird. Mit dieser Agio-Lösung bleibt das latente Steuersubstrat weiterhin erhalten, so dass dem Staat kein Steuersubstrat entgeht.

#### h) Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips (Art. 7b StHG und Art. 24 Abs. 4 StG)

Neu können Unternehmen, die an der Börse kotiert sind, die steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven nur dann vornehmen, wenn mindestens im gleichen Umfang steuerbare Dividenden aus den bestehenden handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven ausgeschüttet werden. Entsprechende Gesellschaften müssen somit im gleichen Verhältnis Dividenden ausschütten, wie Kapitaleinlagereserven zurückbezahlt werden.

### **3. 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 Saldo vortrages des Vorjahres"* (sog. **Massgeblichkeitsprinzip**, NStP 61, 144; zuletzt BVR 2008, 181 ff.).

Verstösst allerdings eine Jahresrechnung 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 (Art. 85 Abs. 2 lit. c StG). Der Liquidation ist die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt (neu in Art. 88b). 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 Erfolgsrechnung der Unternehmung nicht (Art. 87 StG). Entsprechendes galt für die Kapitalentnahmen. Im Rahmend er STAF ist die steuerfreie Rückzahlung bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die an einer Börse kotiert sind, an die Bedingung geknüpft worden, dass im gleichen Umfang auch (steuerbare) Dividenden geleistet werden (Art. 24 StG und Art. 171 StG).

Im bernischen Steuerrecht spielen die **verdeckten Gewinnausschüttungen** in der Praxis eine grosse Rolle (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, VGE 100.2022.23/24U). Als verdeckte Gewinnausschüttung (irreführend auch als «geldwerte Leistungen» bezeichnet) gelten Leistungen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten, die in einem Missverhältnis zur Gegenleistung stehen (stets zulasten der Gesellschaft) und einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht würden (ihre «causa»

somit im Beteiligungsverhältnis haben). Verdeckte Gewinnausschüttungen führen in der Regel dazu, dass (1) die AG einen zu tiefen Gewinn ausweist und (2) die Beteiligten (Empfänger des Vorteils) Einkommen erzielen, das nicht korrekt deklariert wird (nämlich als Beteiligungsertrag, wie eine offene Dividende). Typisch sind deshalb Steuerkorrekturen auf 3 Ebenen: (1) Korrektur der Gewinnsteuer bei der AG, (2) Korrektur der Einkommenssteuer bei den Empfängern und (3) Erhebung der Verrechnungssteuer (weil auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wie offene Dividenden der VSt unterliegen). Für weitere Einzelheiten vgl. Fragen 193 ff. im Repetitorium zum Steuerrecht.

Werden solche Leistungen direkt unter Schwestergesellschaften erbracht, so erfolgt der Leistungsfluss über die Aktionäre (sog. Dreieckstheorie, vgl. NStP 51, 19 sowie Ausführungen in TaxInfo).

### 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, sondern auch bezüglich Honorare und dergleichen.

Wie bereits erwähnt, bilden die Kapital- und Aufwertungsgewinne auf dem Geschäftsvermögen Bestandteile des steuerbaren Gewinnes, sofern es sich nicht um Wertzuwachsgevinne auf Grundstücken handelt. Diese unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer (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 gilt gemäss Art. 88 StG – wie im Bundessteuerrecht – der **Grundsatz der Steuerneutralität** bei Umstrukturierungen. Die Grundidee besteht darin, dass stille Reserven bei reinen Umstrukturierungen (noch) nicht besteuert werden, sofern deren

Besteuerung in der Zukunft weiterhin möglich ist (somit bei der späteren Realisierung besteuert werden kann). Art. 88 StG formuliert das wie folgt: «Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte (das bedeutet meistens die Buchwerte) übernommen werden. Dann werden noch folgende Tatbestände aufgelistet und teilweise mit weiteren Voraussetzungen verknüpft:

- bei Umwandlung in eine Personenunternehmung oder eine andere juristische Person; (dabei wird nicht verlangt, dass die Beteiligungsverhältnisse gleich bleiben)
- 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; (sog. doppeltes Betriebserfordernis)
- 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 (sog. «Ausgliederung»; diese löst jedoch eine *Veräusserungssperrfrist* von 5 Jahren aus, siehe Art. 88 Abs. 2 StG).
- Vgl. zudem Art. 88 Abs. 3 und 4 für die konzerninterne Übertragung von Beteiligungen.

### cc) 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 Kosten, die typischerweise als geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinne des Steuerrechts gelten. Art. 90 StG definiert (zusätzlich) für bestimmte Kosten, dass sie zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören (bspw. die Steuern) und definiert auch, welche Kosten steuerlich nicht anerkannt werden (z.B. Bestechungsgelder). Für die Spezialregelung betreffend Forschungs- und Entwicklungskosten siehe oben im Abschnitt «STAF».

Ausgaben, die zur Wertvermehrung von bereits zum Geschäftsvermögen gehörenden Vermögensgegenständen (z.B. Liegenschaften) 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 kann steuerrechtlich nicht als Gewinn erfasst werden, wenn er nicht (durch Aufwertung) verbucht wird. 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 werden (steuersystematische Realisierung).

Selbst im Fall einer Veräusserung gelten die (im ersten Schritt echt realisierten) stillen Reserven steuerlich als nicht realisiert, wenn eine Ersatzbeschaffung erfolgt (Art. 89 StG). Diese Regelung gilt für sog. «betriebsnotwendiges Anlagevermögen (Art. 89 Abs. 4 StG) und bestimmte Beteiligungen (Art. 89 Abs. 2).

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). Bei Grundstücken sind somit zwei Arten von stillen Reserven zu unterscheiden:

- a) Die wiedereingebrachten Abschreibungen – deren Realisierung unterliegt der Gewinnsteuer (weil auch die Abschreibungen selbst die Gewinnsteuer reduziert hatten), und
- b) Der Wertzuwachs (Differenz zwischen Anlagekosten und dem gestiegenen Verkehrswert) – dessen Realisierung (und zwar nur die echte, beim Verkauf) unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

## 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, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rücklagen. Das bedeutet, dass diese (obschon in der Erfolgsrechnung als Aufwand verbucht), für die Besteuerung nicht als Aufwand anerkannt werden. Dies führt zu unterschiedlichen Buchwerten in der Handelsbilanz und in der sog. Steuerbilanz.

Sind solche Aufwendungen jedoch **geschäftsmässig begründet**, werden sie auch steuerlich anerkannt (Art. 91 und 92 StG). Nähere Einzelheiten zur Frage, was als geschäftsmässig begründet gilt, finden sich in der **Abschreibungsverordnung** (AbV; [BSG 661.312.59](#)). Diesbezüglich gelten folgende Grundsätze:

- Art. 2: Abschreibungen müssen ordnungsgemäss *verbucht* werden (bei natürlichen Personen kann der Nachweis durch sog. Abschreibungstabellen erfolgen);
- Art. 3: erlaubt sind zwei Methoden, a) Abschreibungen vom jeweiligen Buchwert (sog. *degressive Abschreibungen*, das ist der Normalfall) oder b) Abschreibungen vom Anschaffungswert (sog. *lineare Abschreibungen*, dafür gelten jeweils nur die halben Abschreibungssätze gemäss den Bestimmungen der Verordnung)
- Art. 4: definiert wie hoch die *steuerlich anerkannten Abschreibungssätze* (bei degressiver Abschreibung) für geschäftliche Betriebe betreffend typische Aktivenkategorien sind (z.B. 10% bei Gewerbegebäuden, 50% bei Maschinen/Fahrzeugen, 100% bei Werkzeugen/Software etc.;
- Art. 5-9 enthalten weitere Abschreibungssätze für bestimmte Unternehmen und deren Aktiven.
- Art. 13 ermöglicht bestimmte *Sofortabschreibungen*;
- Art. 14 ermöglicht unter bestimmten Umständen die *Nachholung* von Abschreibungen;
- Art. 15 und 16 definieren die steuerlich anerkannten *Rückstellungen* und *Wertberichtigungen*;
- Art. 17 erlaubt beim Warenlager pauschale Wertberichtigungen von 35% (sog. «Warendrittel»);
- Art. 18 erlaubt Banken und Sparkassen eine Wertberichtigung von 12% Prozent auf dem Kurswert oder auf dem Verkehrswert ihrer eigenen Wertschriften.

### bbb) Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rücklagen

Auch für die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rücklagen wird verlangt, dass sie **geschäftsmässig begründet** sind. Art. 92 StG listet die wichtigsten Beispiele auf. Weitere Einzelheiten dazu finden sich in den Art. 15 bis 22 der Abschreibungsverordnung.

### cc) Verlustvortrag

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 in der Schweiz nicht möglich (vgl. auch Art. 25 Abs. 2 StHG und Art. 67 DBG, wo nur der Verlustvortrag vorgesehen ist, einheitlich für 7 Jahre für die ganze Schweiz).

Verluste aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken müssen zuerst mit Grundstückgewinnen verrechnet werden und nur der Rest kann bei der Gewinnsteuer verrechnet werden (Art. 93 Abs. 4 StG; vgl. auch NStP 43, 121).

### dd) Arbeitsbeschaffungsreserven

Früher gab es besondere Regeln für die Bildung von steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven. Diese wurden jedoch aufgehoben (näheres dazu online bei TaxInfo).

### ee) Gewinne von Vereinen, Stiftungen und kollektiven Kapitalanlagen

Art. 94 StG entspricht weitgehend dem DBG. 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

Während der Gewinnsteuertarif im Bund rein proportional ist (sog. «flat rate» von 8,5%), gilt im Kanton Bern (Art. 95 StG) ein Teilmengentarif, was auf einen (leicht) progressiven Tarif hinausläuft. Die Idee ist, dass sehr kleine oder wenig profitable Unternehmen nicht ganz zum vollen Steuersatz erfasst werden. Der grösste Teil des Gewinns unterliegt in der Regel dem höchsten Satz von 4,6% (einfache Steuer). Dieser wird noch multipliziert mit den Steueranlagen von Kanton und Gemeinde. Hinzu kommt dann auch die Bundessteuer. Da der Steuerbetrag selbst bei juristischen Personen als abziehbarer Aufwand gilt (d.h. die Gewinnsteuer reduziert den steuerbaren Gewinn), rechnet man in der Praxis mit einem sog. «effektiven» Steuersatz, der tiefer ist als die im Gesetz erwähnten Prozentsätze. Der effektive Steuersatz (auf dem sog. Gewinn vor Steuern) beträgt im Kanton Bern (Kantons- und Gemeindesteuern) ungefähr 13% und im Bund rund 8%. Insgesamt beläuft sich die Gewinnsteuer im Kanton Bern daher auf **ungefähr 21%** (effektiver Steuersatz).



## 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.

Beschränkt steuerpflichtige juristische Personen 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) Beteiligungsabzug

Im Konzernverhältnis (Muttergesellschaft hält eine oder mehrere Töchter) erzielen die Töchter in der Regel Gewinne, die sie später an die Muttergesellschaft ausschütten. Diese Dividenden sind bei der Mutter Ertrag (sog. Beteiligungsertrag) und würden ohne spezielle Regelung noch einmal der Gewinnsteuer unterliegen (bei der Tochter wurde auf demselben Gewinn die Gewinnsteuer schon erhoben, denn Dividenden werden aus versteuerten Gewinnen ausgeschüttet).

Um diese mehrfache Belastung des gleichen Steuersubstrats zu verhindern, gibt es (im Bund sowie im Kanton) den sog. **Beteiligungsabzug** (DBG 69 und 70, StG 96 und 97). An sich wäre es technisch einfacher, die Beteiligungserträge bei der Mutter einfach von der Gewinnsteuer zu befreien. Bei progressiven Steuertarifen hätte dies aber einen negativen Progressionseffekt (der steuerbare Teil des Gewinns würde tiefer besteuert). Deshalb wurde historisch die Methode des Beteiligungsabzugs eingeführt. Bei der direkten Bundessteuer spielt dies heute keine Rolle mehr, weil der Gewinnsteuertarif dort nicht progressiv, sondern proportional ist. Im Kanton gibt es nach wie vor eine (geringfügige) Progression, weshalb der Beteiligungsabzug hier nach wie vor sinnvoll ist.

Die **Methodik des Beteiligungsabzugs** funktioniert wie folgt: Es geht immer um die Besteuerung der Muttergesellschaft, die Beteiligungserträge erzielt. Mit dem Beteiligungsabzug soll im Effekt die Gewinnsteuer auf allen direkt von der Mutter erzielten Gewinnen erhoben werden, unter Ausschluss der Beteiligungserträge. Zu diesem Zweck wird zuerst die Gewinnsteuer auf dem gesamten Reingewinn ermittelt (Saldo der Erfolgsrechnung, der die Beteiligungserträge

beinhaltet). Im zweiten Schritt wird das Verhältnis zwischen Nettobeteiligungserträgen und Reingewinn ermittelt. Das ergibt einen Prozentsatz, z.B. 40% des gesamten Reingewinns beruhen auf Nettobeteiligungserträgen (d.h. Dividenden, nach Abzug der damit verbundenen Kosten). Im dritten Schritt wird der Gewinnsteuerbetrag (auf dem gesamten Reingewinn) um diesen Prozentanteil gekürzt.

Im Gesetz wird das wie folgt formuliert (zusammengefasst): Gemäss Art. 96 StG ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrags aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn. Voraussetzung dafür ist, dass die Gesellschaft oder Genossenschaft («Mutter») zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital, dem Gewinn oder den Reserven einer anderen Gesellschaft («Tochter») beteiligt ist oder dass diese Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken ausmachen (also z.B. ein Aktienpaket von Nestlé im Wert von CHF 1,5 Mio., egal wie hoch der prozentuale Anteil an der Firma Nestlé ist).

In Art. 97 StG wird der Begriff des *"Nettoertrages aus Beteiligungen"* konkretisiert. Typischerweise geht man vom Bruttoertrag aus (Betrag der Bruttodividende). Davon sind noch die Gewinnungskosten abzuziehen, typischerweise die anteiligen Finanzierungskosten sowie ein Pauschalbetrag von 5% für die Verwaltungskosten. Die anteiligen Finanzierungskosten werden wie folgt berechnet: Ausgangspunkt ist das Total aller Schuldzinsen. Dann wird ermittelt wie das Verhältnis zwischen dem Wert der Beteiligungen und den übrigen Aktiven ist (man geht davon aus, dass alle Schulden der Mutter gleichmässig zur Finanzierung von Beteiligungen sowie der übrigen Aktiven dienen). Die Schuldzinsen werden dann im gleichen Prozentverhältnis aufgeteilt. Wenn also eine Mutter z.B. 40% ihrer gesamten Aktiven in Form von Beteiligungen hält und insgesamt CHF 100'000 Schuldzinsen bezahlt hat, gelten CHF 40'000 (40%) als «anteilige Finanzierungskosten».

Zum Beteiligungsertrag gehören neben Dividenden auch Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 97 Abs. 4 erfüllt sind (insbesondere 10% Mindestbeteiligung und 1 Jahr Haltedauer).

Vereinfacht ausgedrückt führt der Beteiligungsabzug also dazu, dass eine Kapitalgesellschaft mit Beteiligungen («Mutter») keine Gewinnsteuer auf dem Ertrag aus Beteiligungen (bzw. Veräusserungsgewinn) entrichten muss und dass ihre übrigen Gewinne normal besteuert werden.

#### dd) Holding- und Domizilgesellschaften

Der Kanton Bern sah (gestützt auf Art. 28 Abs. 2-4 StHG) für sogenannte Holdinggesellschaften und Domizilgesellschaften – im Unterschied zum DBG – Sonderregelungen vor. Mit der Annahme der Volksabstimmung über das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 19. Mai 2019 wurde beschlossen, diese Privilegien für die sogenannten Statusgesellschaften aufzuheben (Anzahl Kanton Bern: ca. 1'300). Die entsprechende Änderung des StHG tritt am 1. Januar 2020 in Kraft, auf welchen Zeitpunkt hin Art. 98 und Art. 99 StG nicht mehr anwendbar sind (Art. 72y StHG). Für die Besteuerung der bisher nicht steuerbar gewesenen stillen Reserven der Statusgesellschaften sind

Übergangsbestimmungen vorgesehen (Art. 78g StHG). Die nachfolgend kurz dargestellten Sonderregeln für Holdinggesellschaften und Domizilgesellschaften werden also per 1.1.2020 abgeschafft.

Die Übergangsbestimmungen ermöglichen eine Offenlegung und Widerabschreibung (in den Folgejahren) im Jahr 2019 oder eine im Jahr 2020 verbindliche Festsetzung der stillen Reserven durch eine Verfügung der Steuerverwaltung (Art. T7-1 zu Artikel 98 und 99). Die früheren Bestimmungen zur Holdinggesellschaft (Art. 98 StG) und zur Domizilgesellschaft (Art. 99 StG) wurden aufgehoben.

Seit der Abschaffung des Holdingprivilegs (also seit Steuerjahr 2020) werden reine Holdinggesellschaften nicht mehr gänzlich von der Gewinnsteuer befreit, sondern normal besteuert, wobei sie natürlich **den Beteiligungsabzug** in Anspruch nehmen dürfen. Sofern sie ausser Dividenden keine übrigen Einkünfte erzielen, führt der Beteiligungsabzug im Ergebnis ebenfalls (nahezu) zu einer Nullbesteuerung (siehe oben). Andere Erträge als Dividenden (z.B. Zinserträge, Lizenzeinnahmen und dgl.) unterliegen indessen der Gewinnsteuer.

#### 4. 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 (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 (zum Satz von **0.05 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 war früher ein Sondertarif vorgesehen, welcher infolge der STAF weggefallen ist.

### **5. Zeitliche Bemessung**

#### a) Allgemeines

Die juristischen Personen werden, 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 unterjährigen 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

Für gewisse natürliche und juristische Personen ist im StG ein spezielles Quellensteuerverfahren vorgesehen (vgl. Art. 32-36 StHG). Unterschieden wird (analog zum Bundesrecht) zwischen natürlichen Personen mit und ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.

Am 1. Januar 2021 trat das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016 in Kraft (vgl. BBI 2015 657 und BBL 2016 8925). Zudem wurde die Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer revidiert. Dementsprechend wurde das kantonale Steuergesetz angepasst und auch die kantonale bernische Quellensteuerverordnung revidiert und per 1.1.2021 in Kraft gesetzt («QSV», BSG 661.711.1).

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

Steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Schweizer Staatsbürgerschaft oder einer Niederlassungsbewilligung («Ausweis C») unterliegen für ihren Lohn keiner Quellensteuer. Sie entrichten ihre Steuern selbst, auf Basis ihrer jährlichen Steuererklärung.

Anders ist dies für **Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung** (meistens mit einer sog. Aufenthaltsbewilligung B), die im Kanton Bern **ansässig** sind und hier eine **Anstellung** haben. Sie unterliegen mit Bezug auf ihren Lohn einer **Quellensteuer** (Art. 112 Abs. 1 StG). Ausgenommen sind allerdings Ausländer, die mit einer nicht quellensteuerpflichtigen Person in ungetrennter Ehe leben (Art. 112 Abs. 2 StG) – sie entrichten (zusammen mit ihrem Ehegatten) die normalen Einkommenssteuern.

Für die Quellensteuern gibt es Bestimmungen in DBG/StHG sowie im kantonalen StG. Die ESTV hat dazu auch ein Kreisschreiben erlassen (KS Nr. 45 «Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern» vom 12. Juni 2019).

Die Quellensteuer wird direkt vom Arbeitgeber entrichtet und vom ausbezahlten Lohn abgezogen (wie z.B. die AHV-Beiträge). Der ausbezahlte Nettolohn ist somit tiefer als bei nicht quellensteuerpflichtigen Personen, muss jedoch nicht mehr vom Arbeitnehmer versteuert werden (Ausnahme siehe unten). Der Arbeitgeber muss die Quellensteuer im Wohnsitzkanton des Arbeitnehmers abrechnen (Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG). Für Kantonswechsel siehe KS ESTV.

Der Quellensteuer unterliegt gemäss Art. 113 StG das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, damit verbundene Nebeneinkünfte sowie Ersatzeinkünfte (etwa aus Kranken-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung).

Die Quellensteuer wird auf den **Bruttoeinkünften** berechnet (Art. 113 Abs. 1 StG). Massgebend sind besondere **Quellensteuertarife**, die auch die Bundessteuer beinhalten und im ganzen Kanton gleich sind (die unterschiedlichen Steueranlagen der Gemeinden sind bei der

Quellensteuer nicht relevant, Art. 114 Abs. 1 und 4). In diesen Tarifen sind gewisse Abzüge wie Berufskosten, Kinderabzüge und dgl. pauschal berücksichtigt (Art. 114 Abs. 2 StG). Die tatsächlichen, individuellen Kosten können im Quellensteuerverfahren grundsätzlich nicht geltend gemacht werden (vgl. aber anschliessend zur «NOV»). Für besondere Berufskosten bei Expatriates vgl. Merkblatt 8 der kantonalen Steuerverwaltung.

Siehe <https://www.sv.fin.be.ch/de/start/themen/steuern-berechnen/quellensteuer.html> für die Quellensteuertarife.

Die Quellensteuer ist bei einfachen Verhältnissen und nicht allzu hohem Einkommen eine definitive Steuer, d.h. es braucht keine private Steuererklärung. In gewissen Fällen kommt es im Folgejahr allerdings zu einer sog. **«nachträglichen ordentlichen Veranlagung»** («NOV»). Das bedeutet, dass die Quellensteuerpflichtigen im Folgejahr eine normale **Steuererklärung** ausfüllen, dass ihre Einkommens- und Vermögenssteuern dann gestützt auf diese Steuererklärung veranlagt werden, wobei die bereits entrichteten Quellensteuern wie Akontozahlungen behandelt, d.h. an die veranlagte Steuerschuld angerechnet werden. Im Ergebnis bezahlen diese Personen dann die normalen Einkommens- und Vermögenssteuern. Die Quellensteuern stellen dann bloss Vorauszahlungen dar. Eine solche NOV erfolgt in zwei Fällen:

a) Obligatorische NOV nach Art. 114a StG

Wenn der Bruttolohn pro Jahr «einen bestimmten Betrag» (aktuell CHF 120'000) erreicht oder übersteigt oder wenn Quellensteuerpflichtige noch andere Einkünfte (als Lohn) haben oder Vermögen besitzen, ist eine NOV zwingend. Die NOV erstreckt sich dann auch auf (quellensteuerpflichtige) Ehegatten (Art. 114a Abs. 3 StG).

b) Freiwillige NOV nach Art. 114b StG

Quellensteuerpflichtige, die nicht zwingend einer NOV unterliegen, können eine solche (freiwillig) beantragen. Das macht namentlich dann Sinn, wenn sie im normalen Veranlagungsverfahren hohe Abzüge geltend machen können, die im Quellensteuerverfahren nicht (oder nur pauschal) berücksichtigt werden (z.B. Alimente und dergleichen).

In beiden Fällen (zwingende oder freiwillige NOV) muss die NOV dann bis zum Ende der Quellensteuerpflicht weitergeführt werden (Abs. 5 der beiden Bestimmungen).

### 3. Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Es gibt neben den oben erwähnten Quellensteuern für hier ansässige Ausländer/innen auch bestimmte Quellensteuern auf Einkünften, die von nicht in der Schweiz ansässigen Personen erzielt werden. Diese Quellensteuern sind in den Art. 116 ff. StG geregelt. Vgl. auch Art. 91 ff. DBG sowie KS Nr. 45 der ESTV.

Art. 116 StG regelt die Quellensteuern auf Löhnen und ähnlichen Erwerbseinkünften bei Ausländern, die nicht in der Schweiz ansässig sind. Für sie gelten die gleichen Quellensteuern wie

für hier ansässige Ausländer (verweis auf Art. 112 bis 114 StG). Gemäss Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG muss die Quellensteuer im Kanton Bern abgerechnet werden, wenn der Arbeitgeber hier seinen Sitz hat. Gelegentlich liegt nur der Arbeitsort im Kanton Bern und sowohl Arbeitnehmer als auch Arbeitgeberin im Ausland sind (namentlich bei Aufträgen von Bernischen Unternehmen an ausländische Unternehmen, die dazu eigene Mitarbeiter nach Bern senden, vgl. Beispiel Nr. 26 in der Vorlesung). In dieser Konstellation kann grundsätzlich keine Quellensteuer erhoben werden und der ausländische Arbeitnehmer muss seine Steuern direkt selbst entrichten (auf Basis einer normalen Steuererklärung). Dort stellt sich jeweils die Frage, ob die in Bern ansässige Unternehmung sog. «faktische Arbeitgeberin» ist, weil sie dann die Quellensteuer entrichten muss (vgl. dazu KS Nr. 45 der ESTV Ziff. 2.2.3).

Gemäss Art. 123b StG können auch die sog. «Quasi-Ansässigen» eine NOV beantragen, dies aus Gründen der Gleichbehandlung mit Ansässigen, wenn die Verhältnisse ähnlich sind.

Die kantonale Steuerverwaltung kann dabei verlangen, dass sie einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet (Art. 186b Abs. 1 StG bzw. Art. 136a Abs. 1 DBG). In Abs. 2 von Art. 186b StG wird zudem der Fall geregelt, in dem keine Zustelladresse bezeichnet wird.

Art. 117 StG regelt die Quellensteuern für im Ausland ansässige Künstler, Sportler und Referenten, für Einkünfte aus Auftritten im Kanton Bern. Der 2. Satz von Art. 117 bezieht sich auf sog. Künstlergesellschaften (z.B. eine ausländische AG, welche das Honorar vereinnahmt). Die Konzeption dieser Quellensteuer ist weitgehend auf die Regeln des internationalen Steuerrechts abgestimmt. Art. 17 des OECD-Musterabkommens (und die meisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA) erlauben die Besteuerung solcher Einkünfte im Staat, wo der Auftritt stattfindet. Allerdings sind in den OECD bzw. DBA-Regeln typischerweise nur Künstler und Sportler (nicht jedoch Referenten) erwähnt. Vgl. dazu Merkblatt Q4 «Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Referenten», Ziff. 5.3.

Diese Quellensteuer muss im Kanton Bern abgerechnet werden, wenn der Auftritt hier stattfindet (Art. 107 Abs. 1 lit. c DBG). Schuldner der steuerbaren Leistung («SSL») ist der Veranstalter. Für diese Quellensteuer gibt es einen separaten Tarif, der sich aus den Sätzen gemäss Art. 92 DBG und 117 StG zusammensetzt (Maximalsatz somit 17%, vgl. auch MB Q4). Für die Gewinnungskosten gelten relativ hohe Pauschalabzüge (50% bei Künstlern bzw. 20% bei Sportlern/Referenten, Art. 117 Abs. 3 StG).

Art. 118 StG regelt die Quellensteuern für Verwaltungsratshonorare und dergleichen. Vgl. dazu auch Merkblatt Q7 der bernischen Steuerverwaltung. Sie gilt für Verwaltungsräte und ähnliche Organe, die im Ausland ansässig sind. Die bernische Quellensteuer greift, wenn die juristische Person hier ansässig ist (sie ist auch die SSL). Die Höhe der Quellensteuer beträgt insgesamt 23% der Bruttoeinkünfte (5% Bund, 18% Kanton/Gemeinde). Diese Besteuerung steht unter dem Vorbehalt von schweizerischen DBA's. Gemäss Art. 16 OECD-Musterabkommen (und vielen DBA's der Schweiz) wird das Besteuerungsrecht im Quellenstaat typischerweise nicht ausgeschlossen, es gibt jedoch im Einzelfall abweichende Regeln.



Art. 119 StG regelt die Quellensteuer auf Hypothekarzinsen. Sie greift, wenn der Gläubiger im Ausland ansässig ist, die Schuld jedoch mit einem Grundstück im Kanton Bern sichergestellt wird. Die Quellensteuer beträgt insgesamt 21% (Bund/Kanton/Gemeinde). Als SSL zahlungspflichtig ist der Zinsschuldner (MB Q8). Allerdings wird diese Quellensteuer in vielen DBA eingeschränkt oder ganz verboten, ebenso im sog. AIA-Abkommen mit der EU (vgl. MB Q8).

Grössere Relevanz haben die Quellensteuern auf Pensionen. Dort ist allerdings schon internrechtlich nach Art der Pension zu unterscheiden:

Für Renten aus AHV bzw. IV gibt es keine Quellensteuern (weder im Bund noch im Kanton).

Pensionen, die auf einer früheren Tätigkeit beim «Staat» («öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis») beruhen (umgangssprachlich «Beamtenpensionen»), unterliegen der Quellensteuer gemäss Art. 120 StG (analog zu Art. 95 DBG). Sie beträgt insgesamt 10% (inkl. Bund). Dieser Quellensteuer unterliegen nicht nur Leistungen in Rentenform, sondern auch Kapitalleistungen (MB Q5). Allerdings ist der Tarif bei Kapitalleistungen günstiger (MB Q5 Ziff. 3.2). In den meisten DBA's gilt für solche Pensionen (auch Kapitalleistungen) das «Kassenstaatsprinzip», d.h. der Staat, der die Renten bezahlt, behält das ausschliessliche Besteuerungsrecht, auch wenn der Empfänger im anderen Staat wohnt (vgl. Art. 19 OECD-Musterabkommen). Für Einzelheiten vgl. auch «Merkblatt über die Quellenbesteuerung öffentlich-rechtlicher Vorsorgeleistungen an Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz» vom 1.1.2023, herausgegeben von der ESTV.

Schliesslich gibt es noch Leistungen (Renten oder Kapitalleistungen) von privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen (BVG-Leistungen). Wenn eine solche Vorsorgeeinrichtung Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Bern hat und Leistungen an Empfänger im Ausland erbringt, greift grundsätzlich eine Quellensteuer nach Art. 121 StG (bzw. 96 DBG). Sie beträgt insgesamt 10% bei Renten und für Kapitalleistungen gilt ein Stufentarif (vgl. MB Q6). Das Besteuerungsrecht wird jedoch bei solchen Vorsorgeleistungen typischerweise durch die DBA ausschliesslich dem Wohnsitzstaat gewährt, d.h. der Quellenstaat darf in der Regel nicht besteuern (vgl. Art. 18 OECD-Musterabkommen). Bei Renten wird in solchen Fällen gar keine Quellensteuer erhoben. Bei Kapitalleistungen wird die Quellensteuer zuerst erhoben, der Empfänger kann jedoch die Rückerstattung beantragen.

## V. GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER

### 1. Monistisches System

Im Bundessteuerrecht werden Veräusserungsgewinne auf Grundstücken des Privatvermögens nicht besteuert (steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG). Eine spezielle Grundstücksgewinnsteuer gibt es im Bund nicht. Grundstücksgewinne auf Geschäftsimmobilien sind Teil des Unternehmensgewinns und unterliegend daher im Bund der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer.

Das StHG (Art. 12) verpflichtet alle Kantone, private Grundstücksgewinne einer Grundstücksgewinnsteuer (GGSt) zu unterwerfen, überlässt ihnen aber die Wahl zwischen dem sog. monistischen und dualistischen System. Im monistischen System werden nicht nur private, sondern auch geschäftliche Grundstücksgewinne mit der GGSt erfasst. Im dualistischen System werden nur die privaten Grundstücksgewinne mit der GGSt erfasst, während die geschäftlichen Grundstücksgewinne der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen (analog zum Bund).

Der Kanton Bern verwendet seit jeher das monistische System. Damit unterliegen die Wertzuwachsgeinne also auch bei Immobilien des Geschäftsvermögens der GGSt. Auf geschäftlichen Grundstücken wurden jedoch nicht selten Abschreibungen vorgenommen, welche die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer reduziert haben. Wenn ein solches (abgeschriebenes) Grundstück über dem Buchwert verkauft wird, werden somit auch stille Reserven auf diesen Abschreibungen realisiert. Diese sog. wiedereingeholten Abschreibungen unterliegen nicht der GGSt, sondern der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Der GGSt unterliegt immer nur der Wertzuwachs (Art. 137 StG). Wenn also ein Grundstück des Geschäftsvermögens über den sog. Anlagekosten veräussert wird, und wenn darauf abgeschrieben wurde, erhebt man im Kanton Bern zwei Steuerarten – einerseits die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer auf den wiedereingeholten Abschreibungen und andererseits die GGSt auf dem Wertzuwachs.

Eine Ausnahme (keine Anwendung des monistischen Systems) gilt für sog. gewerbsmässige Immobilienhändler (wobei damit primär Unternehmen gemeint sind, die Wohnungen bauen und verkaufen). Diese unterliegen für den ganzen Grundstücksgewinn (inkl. Wertzuwachs) jeweils der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer, sofern sie als Liegenschaftshändler anerkannt werden und die Grundstücke zum Umlaufvermögen gehören und sofern daran wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von wenigstens 25% des Erwerbspreises ausgeführt wurden (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). Diese Ausnahme hat steuerpolitische Hintergründe. Bei der GGSt werden kurzfristig erzielte Grundstücksgewinne aufgrund des Spekulationszuschlags (Art. 147 StG) extrem hoch besteuert. Der Spekulationszuschlag zielt jedoch auf «unverdiente» Mehrwerte ab. Er passt damit nicht auf Unternehmen, die Häuser bauen und verkaufen. Der Grundstücksgewinn ist dort Kern der unternehmerischen Leistung und soll wie bei allen anderen Unternehmen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden (ohne Spekulationszuschlag). Der reine Handel mit Grundstücken (ohne Schaffung eines Mehrwerts) kann zwar auch eine unternehmerische Tätigkeit darstellen, unterliegt (wegen des Erfordernisses von mindestens 25% wertvermehrenden Investitionen) dennoch der GGSt.

## 2. Subjekt der Grundstückgewinnsteuer

Für Grundstückgewinne ist gemäss Art. 126 Abs. 1 StG steuerpflichtig, wer:

- ein Grundstück oder eine Wasserkraft im Kanton Bern veräussert (lit. a),
- ein Recht daran einräumt oder veräussert (lit. b),
- an einem Grundstücksgewinn beteiligt ist (lit. c).

Art. 126 Abs. 1 lit. d sah früher die bernische Steuerpflicht auch bei der Veräusserung eines ausserkantonalen Ersatzobjekts vor, dessen Erwerb in Bern zu einem Steueraufschub führte. Diese Bestimmung ist allerdings aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. BGer 2C\_70/2017, 2C\_337/2012) nicht mehr anwendbar und wurde im Rahmen der Steuergesetzesrevision 2021 aufgehoben. Umgekehrt bedeutet dies, dass der Kanton Bern beim Verkauf eines ausserkantonalen Grundstücks mit Ersatzbeschaffung im Kanton Bern bei Veräusserung des bernischen Ersatzobjekts den aufgeschobenen (ausserkantonalen) Rohgewinn besteuern kann (Art. 136 Abs. 4 StG). Als Erwerbspreis gilt dabei, die um den ausserkantonalen aufgeschobenen Rohgewinn gekürzten Anlagekosten des Ersatzgrundstücks (Art. 140 Abs. 1 Bst. f StG).

Die GGSt ist eine **Individualsteuer**, d.h. es gibt dort keine Familienbesteuerung. Verheiratete Personen sind individuell steuerpflichtig für jeweils ihren persönlichen Grundstücksgewinn. Ehegatten können deshalb auch nicht gegenseitig Grundstücksgewinne (eines Ehegatten) mit Grundstücksverlusten (des anderen Ehegatten) verrechnen. Bei Miteigentum oder Gesamteigentum wird jeder Mit-/Gesamteigentümer für seinen Anteil besteuert (unabhängig vom Zivilstand). Auch der Wohnsitz des Verkäufers ist bei der GGSt unerheblich, weil es nur auf den Ort des Grundstücks ankommt. Ebenso wenig spielt es bei der GGSt eine Rolle, ob der Verkäufer eine natürliche oder juristische Person ist (vgl. oben monistisches System).

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. Keine Auswirkung auf die Steuerpflicht hat eine nach dem Grundbucheintrag erfolgende Vertragsänderung (VGE 100.2018.352U). Die Steuerveranlagung muss sich immer auf den Steuerpflichtigen (gemäss Gesetz) beziehen. Ist dies nicht der Fall, ist die Veranlagung nichtig (BGer 2C\_668/2008 vom 9.4.2009). Für ihre Grundstücksgewinne 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 («zivilrechtliche Handänderungen») sind gemäss Art. 130 Abs. 1 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, jedoch nur soweit es sich um landwirtschaftliche Grundstücke handelt (Verweis auf 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. hievord angegebene Judikatur). Insbesondere bei Erteilungen ausserhalb der Landwirtschaft kommt es häufig vor, dass die Erben Gewinnbeteiligungsrechte vereinbaren. Wenn es später zum Verkauf des Grundstücks kommt und ein Erbe den Gewinn realisiert, jedoch mit anderen Erben teilen muss, wird nur der Verkäufer besteuert und zwar für den gesamten Gewinn, während die übrigen Erben keine Grundstückgewinnsteuer entrichten müssen. Der das Grundstück erwerbende Erbe übernimmt bei der Erteilung somit eine latente Grundstückgewinnsteuerlast. Deshalb ist es ratsam, bei der Erteilung vertraglich klarzustellen, dass der *Gewinn nach Steuer* zu teilen ist.

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

- wirtschaftliche Handänderungen, d.h. Rechtsgeschäfte, die zwar keine Eigentumsübertragung im Grundbuch bewirken, jedoch *wirtschaftlich* bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke *wie Veräusserungen wirken*. Die im Gesetz genannten Hauptbeispiele sind die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft und 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). Sinn und Zweck dieser

Norm liegen darin, Umgehungsgeschäfte zu verhindern. Grundstücksgewinne sollen beim Verkäufer besteuert werden, egal ob sie durch zivilrechtliche Handänderung oder auf ähnliche Weise realisiert werden. Tatbestandsmerkmal einer wirtschaftlichen Handänderung ist somit die *Übertragung der Verfügungsmacht auf eine Person, die vorher wirtschaftlich betrachtet nicht beteiligt war*. Der Aktienverkauf einer Immobiliengesellschaft erfüllt dieses Tatbestandsmerkmal meistens, aber nicht immer. Insbesondere bei der Übertragung einer Immobiliengesellschaft innerhalb eines Konzerns liegt weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich eine Handänderung vor, weshalb eine solche Transaktion nicht unter Art. 130 Abs. 2 StG fallen kann.

Aktienverkäufe stellen nur dann eine wirtschaftliche Handänderung dar, wenn es sich um eine Immobiliengesellschaft handelt. Wird eine Betriebsgesellschaft verkauft, liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor, selbst wenn sie Immobilien besitzt und selbst wenn die Immobilien den Hauptteil der Aktiven ausmachen. Vorausgesetzt wird allerdings, dass es sich um betrieblich genutzte Immobilien handelt (nicht um reine Kapitalanlagen). Ausnahme 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 (BGE 91 I 467 «Hotel Gotthard»). Bei der Grundstücksgewinnsteuer ist diese Praxis problematisch, weil dem Verkäufer das Verhalten des Käufers zugerechnet wird, auf das er keinen Einfluss mehr hat. Wenn der Verkäufer einen lebensfähigen Betrieb veräussert und nicht von Anfang an klar ist, dass der Käufer diesen Betrieb einstellen wird, ist die Besteuerung als wirtschaftliche Handänderung sachwidrig. Eher zu rechtfertigen wäre in einem solchen Fall die Erhebung der Handänderungssteuer, weil diese den Käufer erfasst und eben der Käufer selbst bestimmt, was er mit dem Betrieb machen wird. Sachgerecht ist die Qualifikation als wirtschaftliche Handänderung, wenn zwar formell eine Unternehmung verkauft wird (in casu ein Restaurant), jedoch bereits der Verkäufer den Betrieb einstellt und beide Vertragsparteien einzig das Grundstück ins Zentrum der Vertragsverhandlungen gestellt haben (VGE 100.2017.275 in BVR 2019, S. 5). Vgl. zum Ganzen auch das [Merkblatt H](#) (wirtschaftliche Handänderung) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

- 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 Einkommenssteuer; zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel siehe vorne unter II. 2. a) cc) ccc)). Deswegen liegt bezüglich GGSt eine steuersystematische Realisierung vor. Der aufgelaufene Mehrwert (Differenz zwischen Verkehrswert im Zeitpunkt der Privateinlage und den historischen 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. Als Einkommen steuerbar ist dann nur noch der künftige (über den aktivierten Verkehrswert hinaus) entstehende Mehrwert.

## b) Ausnahmen von der objektiven Gewinnsteuerpflicht

### aa) Abgrenzung zur Einkommens- oder Gewinnsteuer anstelle der Grundstückgewinnsteuer

Gemäss Art. 129 StG ist (anstelle der GGSt) die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zu entrichten:

- auf Gewinnen auf Grundstücken, mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufes handelt (sog. Liegenschaftenhändler); 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 einheitlich und nicht getrennt zu beurteilen (NStP 57, 70). Vgl. dazu auch das [Merkblatt A](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.
- auf 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) Steueraufschubstatbestände*

In bestimmten, vom Gesetz vorgesehenen Fällen, wird die GGSt trotz «Veräusserung» nicht erhoben. In der Regel wird die Besteuerung aber nachgeholt, wenn das Grundstück später (ohne erneuten Steueraufschub) veräussert wird. Deshalb muss beim Steueraufschub auch immer beachtet werden, wie sich dieser auf eine spätere Veräusserung auswirkt. Insbesondere ist zu prüfen, wie der Erwerbspreis definiert wird (Art. 140 StG) und wie es sich bezüglich Besitzesdauer verhält (Art. 144 StG).

Das bernische Steuergesetz kennt folgende **Aufschubstatbestände**:

#### Art. 131: Unentgeltliche Handänderungen

Dazu gehören nach Abs. 1 Schenkung und Erbgang, wobei ex lege auch die Erbteilung eingeschlossen wird (obschon dieser Vorgang keineswegs unentgeltlich ist). In diesen Fällen erfolgt keine Besteuerung. Der Erwerber übernimmt aber die latente Grundstücksgewinnsteuerlast, denn er muss beim späteren Verkauf grundsätzlich auch den (beim Rechtsvorgänger) aufgelaufenen Gewinn versteuern. Allerdings sieht Art. 140 Abs. 1 lit a StG vor, dass beim Verkauf nach einem Steueraufschub infolge Erbschaft/Schenkungs/Erbteilung nicht bloss die Anlagekosten des Rechtsvorgängers als Erwerbspreis verwendet werden können, sondern (falls höher) der amtliche Wert im Zeitpunkt des Steueraufschubs. Damit kann ein Teil des Grundstücksgewinns ins Leere fallen. Die Besitzesdauer wird nicht unterbrochen (Art. 144 Abs. 2 StG).

Art. 131 Abs. 3 definiert, unter welchen Bedingungen auch ein sog. Erbvorbezug noch als unentgeltlich gilt und damit zu einem Steueraufschub führt. Der Erbvorbezug ist an sich eine Schenkung, jedoch an einen Erben. Schenkungen an Dritte unterliegen dem Abs. 1 und führen nur dann zu einem Steueraufschub, wenn eine reine Schenkung vorliegt, insbesondere wenn keine Hypothekarschulden übernommen werden. Demgegenüber sind nach Abs. 3 beim Erbvorbezug eine Reihe von «Gegenleistungen» unschädlich, insbesondere die Übernahme von Hypotheken, die Vereinbarung einer Verpfändung und (was an sich gar keine Gegenleistung an den Abtreter ist) die Ausgleichspflichten an Miterben. Gemäss Praxis kommen noch der Vorbehalt einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts hinzu. In all diesen Fällen führt der Erbvorbezug zu einem Steueraufschub.

Der Vorteil des Aufschubs liegt nicht allein darin, dass keine GGSt zu entrichten ist, sondern dass kein Besitzesdauerunterbruch erfolgt. Auch eine Schenkung oder ein Erbvorbezug, welcher die Voraussetzungen nach Art. 130 nicht erfüllt (weil andere Gegenleistungen erbracht werden), kann rein rechnerisch zu einer Nullbesteuerung führen (immer, wenn der Erlös geringer ist als die Anlagekosten). Eine solche Nullbesteuerung ist jedoch kein Steueraufschub, weshalb daraus ein Besitzesdauerunterbruch resultiert, selbst wenn keine GGSt bezahlt werden muss. Der Erwerber muss deshalb in der Regel beim späteren Weiterverkauf eine sehr hohe GGSt entrichten (geringe Anlagekosten und kurze Besitzesdauer), wenn die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt sind.

#### Art 132 Ersatzbeschaffung bei Landwirtschaft/Landumlegung

Vgl. dazu den Gesetzestext.

#### Art. 133 Ersatzbeschaffung bei Geschäftsvermögen/Umstrukturierungen

Bei Veräusserung eines Grundstückes, das zum Anlagevermögen gehört, erfolgt ein Steueraufschub, 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). 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).

Umstrukturierungen, die nach den Regeln der Einkommens- bzw. Gewinnsteuern steuerneutral sind (Art. 22 bzw. 88 StG), führen auch bei der GGSt zu einem Steueraufschub.

#### Art. 134 Ersatzbeschaffung bei Privatvermögen sowie güterrechtliche Auseinandersetzung

Ein Steueraufschub erfolgt zunächst 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. «Dauernd und ausschliesslich» bedeutet, dass Zweiwohnungen und Ferienobjekte davon ausgenommen sind.

Bei Mehrfamilienhäusern ist eine Ersatzbeschaffung lediglich für den selbst 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 Steueraufschub wird gewährt, soweit der Erlös aus dem Verkauf der ersten Liegenschaft innert angemessener Frist in eine neue, wiederum selbst genutzte Liegenschaft investiert wird



(bspw. Art. 134 lit. a StG). Das Gesetz beziffert 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).

Das Gesetz bestimmt nicht ausdrücklich, wer solche Immobilien «selbst nutzen» muss. Typischerweise sind dies natürlich die Eigentümer. Nach der hier vertretenen Auffassung erfasst diese Bestimmung nach ihrem Sinn und Zweck jedoch auch Nutzniessungs- und Wohnrechtsverhältnisse. Wenn also bspw. die Eltern Nutzniesser einer Eigentumswohnung sind und ihre Kinder bereits «nackte» Eigentümer sind, müsste eine Ersatzbeschaffung auch gewährt werden, wenn die Kinder die alte Wohnung verkaufen, ein Ersatzobjekt erwerben und darauf ihren Eltern erneut eine Nutzniessung einräumen.

Nach Art. 134 lit. b StG ist ein Steueraufschub auch möglich, 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. Vorausgesetzt wird jedoch, dass 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). Vgl. dazu auch das Merkblatt E der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Derjenige Ehegatte, der das Grundstück übernimmt und dem Steueraufschub zustimmt, sollte beachten, dass er damit latente Grundstückgewinnsteuern übernimmt. Diesem Umstand sollte man durch eine Reduktion des Übernahmewerts Rechnung tragen (etwa im Umfang der Steuer, die ohne Steueraufschub anfallen würde).

#### Art. 135 Teilweiser Steueraufschub

Ein Steueraufschub wird im Falle von Reinvestitionen immer nur gewährt, «soweit» der beim Verkauf erzielte Erlös in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Ist der Erlös höher als die Reinvestition, erfolgt im Umfang dieser Differenz sofort eine Besteuerung (Art. 135 Abs. 2 StG). Der Restliche Rohgewinn (Differenz zwischen den Anlagekosten des veräusserten Grundstücks und den neuen Anschaffungskosten) wird aufgeschoben (Art. 135 Abs. 1 StG).

## 4. Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer

### a) Steuerbarer Grundstückgewinn

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 Grundstückgewinn (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 Anteilhaber, 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 Grundstückgewinnsteuer, so ist für die Bestimmung des Erlöses die Grundstückgewinnsteuer 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).

Bei einer wirtschaftlichen Handänderung durch Verkauf einer Immobiliengesellschaft gilt als Erlös nicht der Verkaufspreis der Aktien, denn der GGSt unterliegt nur der Grundstücksgewinn (nicht der Gewinn aus dem Aktienverkauf). Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Bemessungsregel für wirtschaftliche Handänderungen. Nach der Praxis muss aus dem Verkaufspreis der Aktien und aus der Bilanz der Immobiliengesellschaft der Erlösanteil für das Grundstück errechnet werden (und das Gleiche gilt für die Anlagekosten). Dazu verwendet man die Formel: «Grundstückwert = Aktienpreis plus alle Schulden (diese reduzieren ja den Kaufpreis für die Aktien), minus alle nichtliegenschaftlichen Aktiven (diese erhöhen den Aktienkaufpreis). Der Saldo entspricht dem bezahlten Kaufpreis für die Immobilien (sowohl für den Erwerb als auch für den Verkauf).

### 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 indiziert 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 Verkauf 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). Vgl. dazu auch das [Merkblatt F](#) der Steuerverwaltung des Kantons Bern.

#### 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 Kinderspielplätzen 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 grundstücksgewinnsteuerlicher 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, Praxiskommentar, N. 107 zu Art. 142). 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) grundstücksgewinnsteuerlich als Anlagekosten (beim Käufer) bzw. als Erlös (vgl. LANGENEGGER, Praxiskommentar, N. 115 zu Art. 142).

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) hievor), 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 Immobilien-gesellschaft 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 (mit sog. «Infrastrukturverträgen»), im Hinblick auf entsprechende Zonenplanänderungen. Um eine doppelte Belastung des planungsbedingten Mehrwerts 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 seit 2014 geltenden Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> RPG müssen die Kantone eine MWA als Zwangsabgabe einführen. Im Kanton Bern erfolgte die Umsetzung mittels **Baugesetzrevision 2016** (i.K. seit 1.4.2017). Nach dem **neuen Recht** sind die Gemeinden gehalten, eine Mehrwertabschöpfung einzuführen, nach Massgabe der Art. 142 bis 142f BauG. 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 Erhebung 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.

Art. 5 Abs. 1<sup>sexies</sup> RPG schreibt auch die Methode vor, wie eine Doppelbelastung zwischen MWA und GGSt zu vermeiden ist. Demzufolge ist Art. 148 StG per 1. April 2017 ersatzlos gestrichen worden (es gibt keine Anrechnung der MWA an die GGSt mehr). Allerdings 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.

Die heutige, vom Bundesrecht aufgezwungene Methodik ist **konzeptionell von Grund auf verfehlt**. Der Kern des Problems liegt darin, dass man versucht, einen Teil des Mehrwerts (den planungsbedingten), der sowieso mit der GGSt steuerlich erfasst wird, nun zusätzlich (wenn möglich schon vor der Veräusserung) auch noch mit einer MWA abzuschöpfen. Das ist weder sachgerecht noch nötig. Der planungsbedingte Mehrwert wird mit der GGSt immer besteuert und zwar im richtigen Zeitpunkt, nämlich bei der echten Realisierung (i.d.R. beim Verkauf). Bei der MWA wollte man den planungsbedingten Mehrwert ursprünglich bereits bei der Entstehung besteuern (und nicht auf die Realisierung warten). Man hat dann aber gemerkt, dass dies nicht sachgerecht ist und deshalb auch bei der MWA als Realisationstatbestand die Veräusserung bezeichnet (RPG 5/1<sup>bis</sup>). Zusätzlich wurde für die MWA noch die «Überbauung» als Realisationstatbestand definiert (RPG 5/1<sup>bis</sup>). Das ist realisationstheoretisch völlig unsachgemäss, denn durch die Überbauung wird *nicht der Mehrwert* als solcher realisiert, sondern es wird nur der *künftige Ertrag* gesteigert. Der Mehrwert wird somit nur sehr langsam, über einen Zeitraum von

mehreren Jahrzehnten realisiert, wenn der Grundeigentümer selber baut. Zudem führt die Besteuerung der Überbauung zu einem *negativen Lenkungsanreiz*, indem ausgerechnet dann, wenn der Grundeigentümer ohnehin hohe finanzielle Mittel für das Bauen benötigt, auch noch diese Abgabe bezahlen muss, die i.d.R. einen hohen Anteil der Gesamtkosten ausmacht. Das kann dazu führen, dass nicht gebaut wird, was dem Sinn und Zweck einer Zonenplanänderung völlig widerspricht. De lege ferenda sollte immer erst beim Verkauf besteuert werden, denn auch erst dann wird der Mehrwert effektiv realisiert. Wenn man hinsichtlich Realisation und Besteuerungszeitpunkt auf den Pfad der Tugend zurückkommt, entfällt allerdings ein wesentliches Argument für die Erhebung einer separaten Abgabe: Da in diesem Zeitpunkt ohnehin die GGSt ausgelöst wird, ist nicht einzusehen, weshalb es eine zusätzliche Abgabe überhaupt braucht.

Eine Doppelbesteuerung des planungsbedingten Mehrwerts, d.h. eine Überschneidung von MWA und GGSt war politisch nämlich nie vorgesehen. Im Grunde bestand die Absicht, eine **Doppelbesteuerung zu vermeiden**. Bereits im Bundesrecht wurde daher in Art. 5 Abs. 1<sup>sexies</sup> RPG eine Anrechnung eingebaut. Die bezahlte MWA soll bei der GGSt als wertvermehrende Aufwendung vom Gewinn abgezogen werden. Im internationalen Steuerrecht bezeichnet man diese Methode als «Nettomethode». Die Nettomethode führt aber anerkanntermassen nicht zu einer Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern vermindert sie nur. Wirksam vermeiden kann man eine Doppelbesteuerung nur mit der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode. Bei der Befreiungsmethode wird der Gewinn selber (hier der planungsbedingte Mehrwert) bei der einen oder anderen Steuer befreit (was am einfachsten durch einen gänzlichen Verzicht auf die MWA zu bewerkstelligen wäre). Bei der Anrechnungsmethode wird die eine Steuer (z.B. die MWA) an den Steuerbetrag der anderen Steuer (z.B. der GGSt) angerechnet. Das führt dazu, dass maximal die höhere von beiden Steuern geschuldet ist. Das war die Methode, die im Kanton Bern angewandt wurde, bis er die verfehlte Lösung des RPG übernehmen musste (Art. 148 StG in der Fassung bis 30.3.2017).

Die nun vom Bundesrecht vorgeschriebene Nettomethode führt systembedingt zu **Überbesteuerungen**. Die Ursache liegt darin, dass der planungsbedingte Mehrwert mit der MWA einmal voll belastet wird und dann noch einmal teilweise mit der GGSt (bei der GGSt wird nicht der ganze, bereits besteuerte Mehrwert ausgeklammert, sondern der Mehrwert wird nur um die Höhe der MWA reduziert). Das lässt sich anhand des folgenden Beispiels illustrieren: wenn der Mehrwert einer Einzonung beispielsweise CHF 1 Mio. beträgt und die Gemeinde eine MWA von 40% erhebt (CHF 400'000 MWA), unterliegt bei der GGSt der gleiche Mehrwert (1 Mio.) abzüglich MWA, somit netto noch CHF 600'000 der GGSt. Wenn der Steuersatz dort ebenfalls 40% beträgt, bezahlt der Grundeigentümer insgesamt CHF 640'000 Steuern, also 64% des Gewinns (nota bene ohne Bundessteuern, die zusätzlich anfallen können). Sachlich korrekt wäre eine vollständige Befreiung des planungsbedingten Mehrwerts bei der GGSt (Befreiungsmethode) oder der Abzug des Steuerbetrags der MWA vom Steuerbetrag der GGSt (Anrechnungsmethode). Leider wurde dieser Methodenfehler auf Bundesebene im RPG statuiert, womit die Kantone keine Möglichkeit haben, diesen Fehler zu korrigieren. Diesbezüglich müsste das RPG revidiert werden.



Ein **weiterer Konzeptionsfehler** (auf kantonaler Ebene) besteht darin, dass die Gemeinden bereits im **Zeitpunkt** der Rechtskraft der Zonenplanänderung eine **Verfügung** betreffend MWA erlassen müssen (BauG 142d Abs. 3). Das bedeutet, dass nach einer Zonenplanänderung sofort dutzende oder hunderte von Verfügungen zu erlassen sind, obschon in vielen oder gar den meisten Fällen für viele Jahre oder gar Jahrzehnte noch gar kein Realisationstatbestand eintreten wird, weil weder gebaut noch veräussert wird. Die Gemeinden müssen sofort alle Mehrwerte schätzen und auf dieser Basis verfügen, wie hoch die MWA sein wird (lange bevor sie bezahlt werden muss). Die Grundeigentümer müssen sich bereits in diesem Zeitpunkt wehren, wenn sie mit der Höhe des geschätzten Mehrwerts nicht einverstanden sind. Es besteht ein hohes Risiko, dass es zu unzähligen Rechtsmittelverfahren kommt, lange bevor überhaupt ein Realisationstatbestand eintritt. In der Gemeinde Köniz hat sich dies im Sommer 2017 bereits eindrücklich gezeigt ([BZ vom 22.8.2017](#)). Selbst wenn sofort (oder nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens) rechtskräftig über die Höhe der MWA verfügt wurde, ist sehr wahrscheinlich, dass sich dieser (immer nur geschätzte) Mehrwert später als falsch erweisen wird. Der Landwert kann im Zeitraum zwischen Zonenplanänderung und Verkauf bzw. der Überbauung noch stark zu- oder auch abnehmen. Das bedeutet, dass der Grundeigentümer später, z.B. beim Verkauf, evtl. feststellen muss, dass der steuerlich relevante Mehrwert viel zu hoch war bzw. die Gemeinde feststellt, dass er viel zu tief war. Beides ist nicht sachgemäss und beides führt zu einer falschen Besteuerung, die aber systembedingt nicht mehr korrigiert werden kann. Im Realisationszeitpunkt kann man (nach dem heutigen Kenntnisstand) nicht mehr neu über die Höhe des Mehrwerts verfügen, sondern es muss nur noch der ursprünglich (auf einer Schätzung basierende, aber bereits rechtskräftig verfügte) Steuerbetrag bezahlt werden. Das alles ist verwaltungsökonomisch und steuertheoretisch kompletter Unsinn. Wenn man überhaupt an der MWA festhalten will (bzw. muss), sollte man nicht bereits im Zeitpunkt der Zonenplanänderung, sondern erst im Realisationszeitpunkt verfügen. Diese Massnahme könnte auf Kantonsebene ohne Verletzung von Bundesrecht getroffen werden.

Auf Bundesrechtsebene sollte de lege ferenda die Überbauung als Realisationstatbestand aufgehoben werden und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sollte die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode eingeführt werden. Noch besser wäre es, ganz auf die MWA zu verzichten und die Kantone zu verpflichten, planungsbedingte Mehrwerte lückenlos mit der GGSt zu erfassen.

#### e) Verlustanrechnung

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 Möglichkeiten der Verlustanrechnung (Art. 143 StG). Verlust ist der negative Unterschied zwischen den Anlagekosten 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:

- **Grundstücksgewinne** können mit **Grundstücksverlusten** verrechnet werden, innerhalb eines dreijährigen Zeitraums (Verrechnung mit Gewinnen im gleichen, im vorangegangenen oder im nachfolgenden Kalenderjahr (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).
- **Grundstücksgewinne** können auch mit **Geschäftsverlusten** verrechnet werden, wenn die Verkäuferin eine Unternehmung ist und der Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde (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 **Verlustvorträge**, vgl. Art. 4 der Verordnung über den Verlustvortrag bei geschäftlichen Betrieben vom 18. Oktober 2000, BSG 661.312.57). Grundstückverluste auf Geschäftsliegenschaften können im Rahmen der Einkommenssteuer (vgl. Art. 35 Abs. 4 StG) bzw. Gewinnsteuer (Art. 93 Abs. 4 StG) angerechnet werden. Private Grundstücksgewinne können nicht mit Geschäftsverlusten verrechnet werden (MbVR 65/1967, 209; MbVR 66/1968, 370). Die Verlustverrechnung zwischen Grundstücksgewinnen und Geschäftsverlusten ist im monistischen System an sich ein Fremdkörper, weil Gewinne und Verluste über unterschiedliche Steuerarten verrechnet werden.

Gemäss dem Bundesgerichtsurteil 2C\_230/2017 vom 26. Januar 2018 ist ein Verlustvortrag ausschliesslich anhand der handelsrechtlich massgeblichen Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Korrekturen zu ermitteln. Kantonale Besonderheiten der Grundstückgewinnbesteuerung, wie der Besitzesdauerabzug gemäss Art. 144 StG, dürfen sich demnach nicht auf die Ermittlung des Verlustvortrags auswirken. Ist der steuerbare Gewinn auf Grundstücken, die zum Geschäftsvermögen einer natürlichen Person gehören, kleiner als der gemäss Art. 143 Abs. 2 und 3 StG mit dem Grundstücksgewinn verrechenbare Geschäftsverlust, so kann der verbleibende Verlustüberschuss gemäss neuer Praxis nur noch soweit vorgetragen werden, als der verrechenbare Geschäftsverlust den Rohgewinn übersteigt und nicht mit übrigem Einkommen verrechnet werden kann.

#### f) Besitzesdauerabzug

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 Grundstückgewinnen

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 Grundstückgewinnes**

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).

## 6. Berechnung der Grundstückgewinnsteuer

### a) Einheitsansatz

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer, die für eine einmalige Transaktion erhoben wird, also nicht wie die Einkommenssteuer für einen bestimmten Zeitraum. Sie wird nach dem in Art. 146 StG vorgesehenen Tarif berechnet. Dieser Tarif gilt für alle Personen (natürliche wie juristische).

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%). Die Besitzesdauer hat im Kanton Bern keinen Einfluss auf den Steuersatz, sondern sie wird (bei über 5 Jahren) durch eine Reduktion des steuerbaren Gewinns berücksichtigt bzw. durch den Spekulationszuschlag.

### b) Spekulationszuschlag

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).

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.

Die kantonale Steuerverwaltung ist allein zuständig für die Veranlagung, auch bezüglich der direkten Bundessteuer. Dementsprechend ist sie auch zuständig für entsprechende Steuerrulings. Für die Veranlagung der reinen Bundessteuern (z.B. Stempelabgaben und Verrechnungssteuern) ist die ESTV zuständig (auch für entsprechende Rulings).

### 2. Verfahrensgrundsätze

Art. 151 StG sieht vor, dass sich das Verfahren einschliesslich des Rechtsmittelverfahrens nach dem Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege richtet (VRPG, [BSG 155.21](#)), soweit das StG nichts Abweichendes bestimmt. Primär gelten also die Verfahrensregeln des StG und subsidiär jede des VRPG. Soweit das Bundesrecht (StHG) Verfahrensregeln enthält gehen diese vor.

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).

Entscheidung 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).

Eine Veranlagungsverjährung bzw. die Verjährung als solches, wird durch die Deklaration der Steuerschuld im Schuldenverzeichnis in der Steuererklärung unterbrochen. Durch die Deklaration drückt der Steuerpflichtige zudem aus, dass ein Bewusstsein bezgl. einer bestimmten rechtlichen Leistungspflicht besteht und mit der Durchsetzung der Steuerforderung rechnet. Infolge dieser Aussagen schliesst das Verwaltungsgericht auf eine ausdrückliche Schuldanererkennung i.S.v. Art. 162 Abs. 3 Bst. B StG bzw. Art. 120 Abs. 2 Bst. b DBG, was zur Unterbrechung der Verjährung sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer führt (VGE 2017.194/195; VGE 100.218.285/286U)

### 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 mit den Gemeinden 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). Gemäss Art. 3 Abs. 1 VVV (Verordnung über das Veranlagungsverfahren der natürlichen Personen, BSG 661.521.1) sind für die Steuererklärung in Papierform nur die *amtlichen Formulare* oder die von der kantonalen Steuerverwaltung anerkannten PC-Formulare zugelassen. Nach Art. 6 VVV kann die Steuererklärung auch per Internet ausgefüllt werden (www.taxme.ch). Die Einreichung einer Steuererklärung in anderer Form, etwa per Brief, stellt eine Verfahrenspflichtverletzung dar, die nach Art. 216 Abs. 1 StG bzw. Art. 174 Abs. 1 DBG strafbar ist, wenn die übrigen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (Mahnung, Vorsatz oder Fahrlässigkeit), selbst wenn alle Angaben vollständig und wahr sind (vgl. dazu VGE 100.2020.122 vom 24.3.2022). In diesem Fall weigerte sich ein verheiratetes Paar, die offiziellen Steuererklärungsformulare zu verwenden, mit der Begründung, dass diese Formulare Frauen diskriminieren. Das Bernische Verwaltungsgericht hat eine solche Diskriminierung zwar nicht als

Rechtfertigungsgrund anerkannt, die Busse jedoch trotzdem aufgehoben, weil sie beiden Ehegatten gemeinsam auferlegt worden war, anstatt je individuell (E. 5.5.4).

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). Das Bundesgericht hat im Entscheid 2C\_430/2009 vom 14.1.2010 (in: StR 65/2010 S. 396 E.2.3 f) festgehalten, dass eine Zustellung per A-Post Plus zulässig sei. Die fristauslösende Zustellung einer nicht eingeschriebenen Sendung ist bereits dadurch gegeben, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt wird und damit in deren bzw. dessen Machtbereich gelangt. Dass der Empfänger von der Sendung tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich (BGE 142 III 599 E. 2.4.1; VGE 100.2019.321U). Die Zustellung einer nicht mit eingeschriebener Post versandten Veranlagungsverfügung kann aufgrund von Indizien bewiesen werden (NStP 52, 137).

### c) Ermessensveranlagung

Gemäss Art. 174 Abs. 2 StG darf die Steuerverwaltung die Veranlagung nach Ermessen vornehmen, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihren Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat («Ermessensveranlagung», auch bezeichnet als «Ermessenstaxation»). Das gilt insbesondere, wenn keine Steuererklärung eingereicht wurde, aber auch wenn bloss gewisse Angaben fehlen oder wenn die Steuererklärung Widersprüche enthält, die nicht erklärbar sind. Diese sog. Ermessensveranlagung muss nach «pflichtgemäßem Ermessen» vorgenommen werden, wobei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand zu berücksichtigen sind (Art. 174 Abs. 2 StG). Die Steuerverwaltung muss dabei alle ihr bekannten Unterlagen berücksichtigen (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.).

Wird z.B. eine Steuererklärung eingereicht, von der Steuerverwaltung jedoch aufgrund einer Vermögensvergleichsberechnung ein grösserer Fehlbetrag eruiert, wird der Steuerpflichtige aufgefordert, die Differenz durch geeignete Unterlagen zu erklären. Dieser Vermögensvergleich funktioniert so, dass die Höhe des Vermögens per Ende des Steuerjahrs (z.B. CHF 200'000) mit dem Vermögen des Vorjahres (z.B. CHF 120'000) verglichen wird. Zu dieser Differenz werden die Lebenskosten addiert (geschätzt bzw. gemäss Ausgaben, die in der Steuererklärung deklariert wurden, z.B. CHF 50'000). In diesem Beispiel müsste das deklarierte Einkommen rund CHF 130'000 betragen (CHF 80'000 Vermögenszunahme plus CHF 50'000 Lebenskosten), damit der Vermögensvergleich aufgeht. Würde in diesem Beispiel deutlich weniger Einkommen deklariert, verlangt die Steuerverwaltung eine Erklärung. Erfolgt keine



plausible Erklärung, erfolgt eine Veranlagung nach Ermessen (in der Regel ein Zuschlag beim steuerbaren Einkommen).

Zur Einsprache gegen eine Ermessenstaxation vgl. unten Ziff. 5.

#### 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 Rechnungsstellung, 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 Grundstückgewinn ist mit einer separaten Grundstückgewinnsteuererklärung zu deklarieren. Die Steuerverwaltung (Abteilung Grundstückgewinnsteuer) setzt den steuerbaren Grundstückgewinn, den Steuersatz und den Steuerbetrag mit einer separaten Grundstückgewinnsteuerverfügung 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).

Allgemeine Neubewertung im Jahr 2020 (sog. «AN20»). Gestützt auf das «Dekret über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte (AND)» vom 21.3.2017 wurden im Jahr 2020 alle bernischen Grundstücke steuerlich neu bewertet. Das Dekret sieht einen Ziel-Medianwert im Bereich von 70% der Verkehrswerte vor. Das Bundesgericht hat diese Methodik als unzulässig qualifiziert (Urteil 2C\_418/2020 vom 21.12.2021), allerdings ohne konkret zu sagen, wie man hätte vorgehen sollen. Der Kanton Bern will diese Vorgabe im der nächsten amtlichen Neubewertung umsetzen.

Daneben sieht das Gesetz in Art. 183 StG die ausserordentliche Neubewertung der amtlichen Werte vor (Neubau, Umbau, Abbruch, Änderung der Benützungsort, etc.; vgl. hierzu NStP 29, 11; BVR 1980, 293 = NStP 34, 159; BVR 1980, 374; BVR 1981, 299). Eine ausserordentliche Neubewertung ist 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 selbst 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 (Art. 181 Abs. 4 StG, VGE 100.2013.263U vom 12. August 2014).

Das Ergebnis einer amtlichen Bewertung wird mittels **Verfügung** eröffnet. Der amtliche Wert erwächst in Rechtskraft (und gilt für alle Folgejahre, bis zu einer Neubewertung), wenn diese Verfügung nicht mittels Einsprache angefochten wird. Ein rechtskräftiger amtlicher Wert kann später nicht mehr mit Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen angefochten werden, d.h. er gilt für alle künftigen Steuerjahre, bis zu einer allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (geltende Praxis, ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage). Zusammen mit dem amtlichen Wert werden auch die **Eigenmietwerte** ermittelt und den Steuerpflichtigen «zur Kenntnis gebracht» (sog. Mietwertblatt). Nach Auffassung der Steuerverwaltung soll dies jedoch keine Verfügung sein, d.h. der Eigenmietwert ist nicht in diesem Zeitpunkt anfechtbar. Vielmehr kann gegen den Eigenmietwert erst durch Anfechtung der darauf basierenden Einkommenssteueranlagung Einsprache erhoben werden. Dieses Konzept überzeugt nicht und es ist fraglich, ob es so überhaupt richtig ist. M.E. gibt es keinen sachlichen Grund dafür, den amtlichen Wert bzw. Mietwert verfahrensrechtlich unterschiedlich zu behandeln.

## 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.

## g) Steuerrulings

Nicht nur im Steuerrecht, sondern ganz allgemein gilt im Verwaltungsrecht der **Grundsatz von Treu und Glauben** (Art. 9 BV). Das bedeutet u.a., dass sich jedermann auf konkrete Auskünfte der Verwaltungsbehörden verlassen darf bzw. diese Behörden sich an solche Auskünfte halten müssen. Speziell im Steuerrecht hat sich daraus die sog. **Rulingkultur** entwickelt.

Die Steuergesetze sind abstrakt formuliert und können nicht jeden Einzelfall regeln. In der Praxis stellt sich regelmässig eine Vielzahl von Auslegungsfragen und es ist oft nicht von vornherein eindeutig, welche Steuerfolgen sich aus einem bestimmten Sachverhalt ergeben. Steuern veranlagten können die Steuerbehörden erst, wenn der Sachverhalt abgeschlossen und die Steuererklärung eingereicht ist. Häufig benötigen die Steuerpflichtigen jedoch bereits im Hinblick auf bestimmte, erst geplante (noch nicht verwirklichte) Transaktionen Klarheit über die zu erwartenden Steuerfolgen. In vielen Fällen machen sie ihr Verhalten davon abhängig, ob und welche Steuerfolgen die geplante Transaktion auslöst. Solche Situationen gibt es oft bei sog. Umstrukturierungen (Umwandlungen, Fusionen, Spaltungen und dgl.), aber auch im Privatbereich, etwa wenn eine Schenkung beabsichtigt wird und unklar ist, ob diese Schenkung steuerfrei ist oder – wenn klar ist, dass die Schenkung besteuert wird – wenn unklar ist, welchen steuerlich relevanten Wert der Schenkungsgegenstand (beispielsweise ein Kunstwerk) hat. Manchmal stellt sich auch die Frage, ob ein bestimmtes Verhalten als Steuerumgehung qualifiziert wird. In der Schweiz ist es üblich, dass solche Fragen mit den zuständigen Steuerbehörden im Voraus geklärt werden können. Eine solche Anfrage bzw. die dazugehörige Auskunft der Steuerverwaltung (beides immer schriftlich) bezeichnet man in der Praxis als «Ruling». Gesetzliche Regelungen über solche Rulings gibt es keine, jedoch gibt es dazu diverse Rechtsprechung (siehe unten).

Ein **Ruling** ist also eine **schriftliche Auskunft** der Steuerverwaltung über die **Steuerfolgen** eines konkreten Sachverhalts. In der Regel ist dieser Sachverhalt im Zeitpunkt der Anfrage noch nicht verwirklicht. Es ist aber auch möglich, ein Ruling einzuholen bzw. zu gewähren, wenn der Sachverhalt schon abgeschlossen ist (jedoch noch keine Veranlagung erfolgte). Drittens gibt es sog. Dauersachverhalte, die über längere Zeit andauern, deren Steuerfolgen ebenfalls mit einem Ruling geklärt werden können. Ein Ruling hat einerseits Vorteile für die Steuerpflichtigen, weil es Rechtssicherheit schafft und weil die Steuerverwaltung an ihre Auskunft

gebunden ist (selbst wenn die Auskunft materiell unrichtig gewesen sein sollte). Aus Sicht der Steuerverwaltung sind Rulings ebenfalls vorteilhaft, weil sie damit wesentlich genauere und umfassendere Informationen erhält als bloss mit der Steuererklärung und weil damit die Veranlagung deutlich einfacher und schneller wird. Mit einem Ruling können nur Fragen der Rechtsanwendung geklärt werden. Die **gesetzlichen Regeln** bleiben verbindlich, d.h. mit einem Ruling kann keine vom Gesetz abweichende Besteuerung rechtsgültig «vereinbart» werden. Solche sog. Steuerabkommen wären rechtswidrig und damit nichtig. Mittels Ruling darf jedoch im Einzelfall die Anwendung der in Frage stehenden gesetzlichen Bestimmungen auf einen konkreten Sachverhalt im Voraus geklärt werden. Ebenfalls nicht Gegenstand von Rulings sind Fragen, die mittels einer sog. Feststellungsverfügung geklärt werden können (z.B. der Steuerwohnsitz, der amtliche Wert von Grundstücken und dgl.).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. etwa 2C\_151/2017 E. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen) sind Rulings für die Behörden verbindlich, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Sachverhalt muss schriftlich und konkret geschildert werden, inkl. Offenlegung der beteiligten Parteien, insbesondere der steuerpflichtigen Personen
- Der Sachverhalt muss dann auch so umgesetzt werden, wie im Ruling beschrieben
- Die Steuerbehörde, die das Ruling genehmigt, muss für die Besteuerung zuständig sein
- Die Auskunft der Steuerbehörde muss grundsätzlich richtig sein, oder die Unrichtigkeit war zumindest nicht offensichtlich erkennbar
- Die steuerpflichtige Person muss im Vertrauen auf das Ruling Dispositionen getroffen haben, die sie ohne dieses Ruling nicht getroffen hätte

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern verlangt grundsätzlich, dass in einer Rulinganfrage nicht nur der Sachverhalt geschildert wird, sondern auch die damit verbundenen Steuerfragen bzw. Steuerfolgen aufgezeigt werden. In der Regel werden Rulings durch die Steuerverwaltung zum Zeichen ihres Einverständnisses bloss gegengezeichnet. Falls die Steuerverwaltung einer Rulinganfrage nicht vorbehaltlos zustimmen kann, verfasst sie eine eigene, schriftliche Antwort (allenfalls abschlägig).

Rulings sind **keine Verfügungen**, sondern sog. Realakte. Sie regeln noch nicht das Rechtsverhältnis, sondern bilden einzig eine Grundlage für den Schutz von Treu und Glauben. Eine Verfügung bildet erst die Veranlagungsverfügung. Deshalb sind Rulings nicht anfechtbar und es besteht auch kein Rechtsanspruch auf ein Ruling.

Die in der ganzen Schweiz weit verbreitete Rulingkultur ist letztlich ein Ausdruck unseres partnerschaftlichen Verhältnisses zwischen Bürger/innen und Staat. Sie ist im internationalen Verhältnis ein wesentlicher Standortvorteil. In vielen anderen Ländern sind Rulings nicht oder nur eingeschränkt möglich. Rulings schaffen Rechtssicherheit und ermöglichen den Behörden ihren Standpunkt über die Steuerfolgen im Voraus zu dokumentieren. Rulings entlasten deshalb in erheblichem Ausmass auch die Justiz, weil damit unnötige Rechtsstreitigkeiten vermieden werden können.

## 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 Gemeinde ist nicht legitimiert, gegen Verfügungen betreffend direkte Bundessteuer Einsprache zu erheben, weil sie am Ertrag der direkten Bundessteuer nicht partizipiert und damit nicht beschwert ist (VGE 100.2020.41/42).

Die Einsprache ist innert 30 Tagen (Gemeinde: 60 Tage) seit der Eröffnung der Verfügung schriftlich einzureichen (Art. 190 StG). Für die Anfechtung einer Ermessensveranlagung 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 Ermessenstaxation* 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; VGE 100.2019.405/406U). 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). In der Praxis genügt in der Regel das Einreichen einer vollständigen Steuererklärung und das Nachreichen aller verlangten Unterlagen für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit. Der Einspracheentscheid wird dann aufgrund dieser Unterlagen erstellt.

Wird keine (oder nicht form- und fristgerecht) Einsprache erhoben, erwächst eine Ermessenstaxation grundsätzlich in Rechtskraft, auch wenn die Steuerfaktoren zu hoch geschätzt wurden. Eine offensichtlich krass fehlerhafte Ermessenstaxation kann allerdings zur Nichtigkeit führen (BGer 2C\_679/2016 vom 11.7.2017): Eine Ärztin arbeitete seit den 90er Jahren bis zur Pensionierung Ende August 2014 am Bezirksspital. Für die Steuerperioden 2004 bis 2012 reichte sie 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 geschätzten Einkommen von bis zu CHF 750'000. Das Bundesgericht hat diese Ermessenstaxation für nichtig erklärt, insbesondere weil die Steuerverwaltung aufgrund eines Betreibungsverfahrens von der tatsächlichen Höhe des Salärs Kenntnis hatte, dies aber bei der Ermessensveranlagung nicht berücksichtigt hatte. Nichtigkeit kann auch nach Ablauf der Rechtsmittelfristen noch jederzeit geltend gemacht werden, siehe unten Ziff. 7.d).

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.

Hervorzuheben ist, dass ein Steuerpflichtiger, welcher mit seinen Anträgen durchgedrungen ist, nicht mehr beschwert und damit nicht legitimiert ist, weitere Rechtsmittel zu ergreifen. Ob siegen und Unterliegen richten sich einzig nach den gestellten Anträgen und dem Dispositiv, jedoch nicht durch die einzelnen Begründungselemente (VGE 100.2018.2020/221U).

## 6. Ordentliche 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).

Mit **Rekurs** werden Einspracheentscheidungen betreffend **Kantons- und Gemeindesteuern** angefochten. Soweit es um die **direkte Bundessteuer** geht, ist **Beschwerde** nach Art. 140 DBG zu erheben. Im Kanton Bern ist die Steuerrekurskommission auch dafür zuständig. Rekurs und Beschwerde können in ein und derselben Rechtsschrift eingereicht werden. In der Praxis ergeht dann auch ein Urteil (mit zwei Verfahrensnummern für Kantons/Gemeindesteuern bzw. Bundessteuern).

Für das Rekursverfahren gelten primär die Spezialregeln des Steuergesetzes bzw. des Gesetzes über die Steuerrekurskommission und subsidiär die Regeln des VRPG.

Die Rekurskommission hat die gleiche Kognition wie die Steuerverwaltung, d.h. sie kann die **gesamte Veranlagung integral überprüfen** und jegliche Fehler korrigieren, nicht nur die von den Parteien geltend gemachten (Art. 198 Abs. 2 StG). Demzufolge ist auch eine reformatio in peius möglich, wobei der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör gewährt werden muss (Art. 199 Abs. 2 StG). Einem Rückzug des Rekurses muss die Rekurskommission nicht Folge geben (Art. 198 Abs. 2 StG).

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 661.611](#)). Die Steuerrekurskommission urteilt gewöhnlich in einem Spruchkörper bestehend aus einer hauptamtlichen Richterin oder einem hauptamtlichen Richter sowie zwei Fachrichterinnen oder Fachrichtern. In gewissen Fällen entscheidet die Präsidentin oder der Präsident als Einzelrichterin bzw. Einzelrichter (Art. 70 Abs. 3 und 4 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).

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 Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen (RKE vom 18.09.2012, BVR 2013, 146).

## b) Verwaltungsgerichtliche Beschwerde

Gegen Rekursentscheide (bzw. Beschwerdeentscheide) 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 bzw. Art. 145 DBG).

Das StG bzw. DBG enthält praktisch keine Verfahrensregeln zum verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren. Demzufolge gelten primär die Regeln des VRPG (Art. 74 ff.).

Das Verwaltungsgericht hat nur die Funktion, den Rekurs- bzw. Beschwerdeentscheid auf Rechtsfehler zu überprüfen (Art. 80 Abs. 1 VRPG). 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). Es herrscht jedoch kein Anwaltszwang, d.h. die Steuerpflichtigen dürfen direkt selbst Beschwerde führen.

Auch gegen Entscheide betreffend direkte Bundessteuern ist der kantonale Instanzenzug auszuschöpfen, bevor eine Beschwerde beim Bundesgericht möglich ist. Vor Verwaltungsgericht können Beschwerden betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte

Bundessteuern in einer Rechtschrift eingereicht werden und das Gericht erlässt ein kombiniertes Urteil für beide Steuerebenen (mit zwei Verfahrensnummern).

## 7. Ausserordentliche Rechtsmittel

Wenn ein Entscheid (Verfügung oder Rechtsmittelentscheid) nicht mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten wird, erwächst er in Rechtskraft. Im Steuerrecht gilt, wie generell im Verwaltungsrecht der Grundsatz, dass auch fehlerhafte Entscheide ihre Gültigkeit, wenn sie rechtskräftig geworden sind (man sagt dazu auch «sie bleiben rechtsbeständig»). Die meisten Fehler können nur **innert der Rechtsmittelfrist** (in aller Regel 30 Tage) korrigiert werden, sofern dagegen ein **ordentliches** Rechtsmittel eingelegt wird (vorne Ziff. 6).

**Rechtskräftige** Verfügungen bzw. Entscheide können nur noch ganz ausnahmsweise korrigiert werden. Das Steuergesetz verwendet dafür den Titel «Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide» (vor Art. 202). Im Prozessrecht geläufiger ist der Begriff «**ausserordentliche**» **Rechtsmitteln** (so etwa Titel vor Art. 95 VRPG).

Verbreitet sind im Verwaltungsrecht die Revision (Art. 95 VRPG bzw. 202 StG) und die Berichtigung (Art. 100 VRPG bzw. 205 StG). Nur im Steuerrecht gibt es drittens die Nachsteuer (Art. 206 StG). Dazu folgende Einzelheiten:

### a) Revision

Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag (der Steuerpflichtigen) oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person (nie aber zu Ungunsten der Steuerpflichtigen) revidiert werden. Die Revisionsgründe, die Revisionsfrist sowie das Verfahren und der Entscheid sind gleich geregelt wie im Bundessteuerrecht (Art. 202 StG bzw. 147 DBG; 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).

Der wichtigste Revisionsgrund bildet die Entdeckung von neuen Tatsachen oder Beweismitteln (Art. 202 Abs. 1 StG). Allerdings ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Revisionsgrund bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 202 Abs. 2 StG, VGE 100.2021.104U). Die Revision muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds verlangt werden, spätestens jedoch innerhalb von 10 Jahren nach Eröffnung des zu revidierenden Entscheids (Art. 203 StG).

### 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 bzw. 150 DBG; NStP 39, 31; BVR 1991, 206; BVR 2002, 510). Die Berichtigung kann sich zugunsten oder zu Ungunsten der Steuerpflichtigen auswirken. Der Berichtigung



zugänglich sind nur *Rechnungsfehler* und *Schreibversehen* (sog. „Kanzleifehler“, NStP 61, 4 = BVR 2007, 49; einen Fehler bei der Eingabe in ein EDV-System stellt einen Fehler im Ausdruck des Willens dar, welcher auf dem Wege der Berechtigung korrigiert werden kann (BVR 2020/4 S. 171). Hingegen können Veranlagungsfehler (Denkfehler oder Rechtsanwendungsfehler) nur durch ordentliche Rechtsmittel (z.B. 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 Abänderung eine(rechtskräftigen) Entscheids zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person (Art. 206 StG bzw. 151 DBG). Sie bildet quasi das Gegenstück zur Revision.

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). Die Straflosigkeit ist an folgende (kumulative) Voraussetzungen geknüpft:

- Erstmalige Selbstanzeige (später sind weitere Selbstanzeigen möglich, aber nicht mehr straflos)
- Die Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt (diese Bedingung ist vor allem dann nicht erfüllt, wenn die Steuerverwaltung bereits ermittelt und Fragen stellt)
- Die steuerpflichtige Person muss die Steuerbehörde bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen (Erfüllung der Mitwirkungspflicht)
- Die steuerpflichtige Person muss sich «ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen».

#### 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 fehlerhaft 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**. Gesetzliche Regeln zur Nichtigkeit gibt es im Steuerrecht nicht. In der Rechtsprechung wird die Nichtigkeit 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) dieser Mangel 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. z.B. krass fehlerhafte Ermessenstaxation BGer 2C\_679/2016 vom 11.7.2017).

## VII. STEUERSTRAFRECHT

### 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).

#### b) Vollendete Steuerhinterziehung

Für eine vollendete Steuerhinterziehung (Art. 217 StG) wird gebüsst, wer vorsätzlich oder fahrlässig 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 Tathandlung des «Bewirkens» besteht in der Regel in einer Verfahrenspflichtverletzung, insbesondere bei unwahren oder unvollständigen Angaben in der Steuererklärung. Der Erfolg besteht darin, dass die Veranlagungsverfügung unvollständig (zu tief) ist oder ganz unterbleibt (sog. «Steuerverkürzung»). 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; VGE 100.2018.205/206 E. 2; VGE 100.2018.207/208U E. 2.).

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt nicht nur eine Steuerverkürzung, sondern stets auch eine Verfahrenspflichtverletzung des Steuerpflichtigen voraus (der Steuerpflichtige muss die Steuerverkürzung «bewirken»). Wenn also ein Steuerpflichtiger seine Steuererklärung ordnungsgemäss ausfüllt und auch sonst allen Verfahrenspflichten nachkommt, jedoch *die Steuerverwaltung* durch einen eigenen Fehler (z.B. durch Gewährung eines nicht anwendbaren Abzugs) bei der Veranlagung eine Steuerverkürzung herbeiführt, ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung keinesfalls erfüllt, selbst wenn der Steuerpflichtige diesen Fehler bemerkt, ohne zu reagieren. Aus Gründen des Anstandes ist in einem solchen Fall jedoch zu empfehlen, die Steuerverwaltung auf ihren Fehler hinzuweisen.

### c) Weitere Fragen

Eine versuchte Steuerhinterziehung (Art. 218 StG) liegt vor, wenn der Steuerpflichtige durch Verletzung seiner Verfahrenspflichten bewirkt, dass seine Veranlagung zu tief ausfallen würde, die Veranlagungsverfügung aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Eine versuchte Steuerhinterziehung setzt allerdings Vorsatz voraus. 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 (BGer 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 selbst anzeigen will, muss alle bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile offenlegen 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 jedoch nicht aus, die bisher hinterzogenen Elemente einfach in der nächsten 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).

Die Steuerhinterziehung, als echtes Sonderdelikt, kann sogar in mittelbare Täterschaft bei entsprechenden Sondereigenschaften begangen werden. Der Kreis der möglichen Täter wird um die Vertreter der steuerpflichtigen Person ausgeweitet (Art. 219 StG bzw. Art. 177 DBG), wobei die strafbare Handlung des Bewirkens, nur in Form der Anstiftung oder Gehilfenschaft möglich ist. Als echtes Sonderdelikt, setzt eine Strafbarkeit des Täters zudem keine vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung voraus (vgl. VGE 100.2019.12/13U E. 4.2 ff.).

## 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 Urkunden delikten 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 Personenunternehmen 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 Steuerstrafverfahren 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<sup>bis</sup> StHG) ausgeschlossen.

Mit Inkrafttreten des Art. 57<sup>bis</sup> 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. hievor). 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 Steuershinterziehung beim Kanton anders als 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,
- Konkurseröffnung 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% (VGE 100.2018.227U E. 3 f.).

Werden rechtskräftig festgesetzte Beträge trotz Mahnung nicht bezahlt, wird die Betreibung eingeleitet (Art. 238 Abs. 1 StG). Im Betreibungsverfahren sind die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und Entscheide vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen im Sinne von Art. 80 (Abs. 2 Ziff. 2) SchKG gleichgestellt (Art. 238 Abs. 3 StG) und stellen somit definitive Rechtsöffnungstitel dar.

### 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 zugutekommen (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 Lebenshaltungskosten 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; VGE 100.2019.245U)

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; zudem ist auch bei Behörden, öffentlichen Anstalten, etc. eine Gläubigeridentität gefordert (VGE 100.2019.217U)

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 Grundstücksgewinnsteuer auf dem veräusserten Grundstück. Die erwerbende Person kann von der veräussernden Person für den mutmasslichen Betrag der Grundstücksgewinnsteuer 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 LANGENEGGER, Praxiskommentar, N. 13 zu Art. 241). Die steuerpflichtige Person kann jedoch keinen Vergütungszins (Entschädigung) für den zu viel sichergestellten Betrag verlangen, da die Sicherstellung nur eine nachteilige Auswirkung der durch eine gesetzliche Regelung motivierten privatrechtlichen Vorkehrung ist (VGE 100.2018.227U E. 4.4.2). 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 zu Eigentum überträgt, mit der Auflage dieses Vermögen 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 ([Kreisschreiben 30](#)), das aber inhaltlich sehr umstritten ist (dazu u.a. AMONN TONI, Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, in: ASA 76 (2007/2008). Daraus ergeben sich u.a. folgende **Grundprinzipien**:

- a) **Subjektiv steuerpflichtig** sein kann für das Trustvermögen (bzw. dessen Ertrag) weder der Trust selbst (mangels Rechtspersönlichkeit), noch der Trustee (mangels wirtschaftlicher Berechtigung). Somit kann die Besteuerung nur beim **Settlor** oder den **Beneficiaries** anknüpfen (vorausgesetzt, dass diese in der Schweiz steuerpflichtig sind).
- b) Wenn beim Settlor keine unwiderrufliche Entäusserung erfolgt, namentlich bei einem «**revocable Trust**» (widerruflicher Trust), wird das Trustvermögen sowie dessen Ertrag steuerlich weiterhin dem **Settlor** zugerechnet. Dasselbe gilt, wenn der Settlor bei einem irrevocable Trust auf andere Weise wesentlichen Einfluss behält (z.B. weil er Beneficiary oder Protector ist oder ähnliche Befugnisse hat). Faktisch erfolgt dann ein sog. **Durchgriff**, d.h. für die Besteuerung wird die Existenz des Trusts negiert und der Settlor wird besteuert, wie wenn er weiterhin Eigentümer wäre.
- c) Wenn kein solcher Durchgriff erfolgt, d.h. bei einem **steuerlich anerkannten «irrevocable Trust»** erfolgt die Besteuerung des Vermögens bzw. Ertrags bei den **Beneficiaries**, sofern sie feste Ansprüche auf Ausschüttung der Erträge haben (sog. «fixed interest Trust»), analog zur Nutzniessung.
- d) Kontrovers ist die Besteuerung eines «**irrevocable discretionary Trusts**», d.h. wenn ein Widerruf bzw. Durchgriff nicht möglich ist und die Beneficiaries *keine festen Rechtsansprüche auf Ausschüttungen* haben. In diesem Fall sollten nur die effektiven Ausschüttungen besteuert werden (bei den Beneficiaries). Allerdings ist dabei zu unterscheiden, ob (akkumuliertes) Einkommen ausgeschüttet wird («income»), oder ursprünglich eingebrachtes Kapital («original capital»). Da «capital» wie eine Schenkung behandelt wird (vgl. unten), sollte deren Ausschüttung steuerfrei sein (jedenfalls nicht der Einkommenssteuer unterliegen). Die Ausschüttung von «income» hingegen, muss der Einkommenssteuer unterliegen. Umstritten dabei ist, ob das auch für private Kapitalgewinne gilt (nach herrschender Lehre müsste das so sein, in der Praxis tun sich die Steuerbehörden damit schwer).
- e) Die Einbringung des Kapitals in einen Trust gilt bernisch als Schenkung des Settlor an die Beneficiaries und kann eine Schenkungssteuer auslösen (entsprechend diesem Verwandtschaftsverhältnis). Solange beim revocable Trust noch eine Zurechnung zum Settlor erfolgt, wird noch keine Schenkungssteuer erhoben (möglicherweise aber eine Erbschaftsteuer beim Tod des Settlor).

Jeder Trust muss jedoch individuell analysiert werden, weil es unzählige Besonderheiten geben kann, die abweichende Steuerfolgen rechtfertigen.

## B. GEMEINDESTEUERN

### I. STEUERHOHEIT

Die Einwohnergemeinden, die gemischten Gemeinden und deren Unterabteilungen besitzen gestützt auf Art. 113 KV eine **abgeleitete Steuerhoheit** (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.

#### 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. Seit 2021 dürfen die Gemeinden bei der Steueranlage zwischen Einkommens-/Vermögenssteuern und Gewinn-/Kapitalsteuern leicht differenzieren (Art. 250 Abs. 3 StG), also bspw. eine Steuererhöhung oder -senkung nur für juristische Personen beschliessen, ohne Effekt auf die natürlichen Personen (oder umgekehrt). Die aktuellen Gemeindesteueranlagen werden auf der Webseite der kantonalen Steuerverwaltung publiziert.

#### 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 Steuerauscheidung 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 kantonalen 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. 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 132 II 371 m.W.H.). 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*, allerdings bloss *gruppenspezifisch*, im Unterschied zu den Kausalabgaben wo ein individueller Sondervorteil verlangt wird. Für eine Zusammenfassung der Rechtsprechung siehe das Urteil 2C\_672/2017 des Bundesgerichts vom 8.10.2018 (Kurtaxe auf Zweitwohnungen in Muotatal). In dieser Entscheidung wurde bestätigt, dass die Gemeinden bei Zweitwohnungen zwischen Eigentümern mit und ohne Wohnsitz in der Gemeinde unterscheiden dürfen, d.h. die Kurtaxe nur von den nicht ortsansässigen Personen erheben dürfen. Unzulässig ist jedoch die Befreiung aller Zweitwohnungseigentümer, die im gleichen Kanton wohnen (Urteil 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 betreffend Tourismusabgabe Engelberg). Bei Zweitwohnungen sind Kurtaxenpauschalen zulässig, sofern sich deren Höhe auf vernünftige Annahmen bezüglich Nutzungsintensität (Anzahl Übernachtungen pro Jahr) abstützt (vgl. dazu Urteil 2C\_815/2017 vom 8.10.2018 i.S. Kurtaxe Bürchen).

### 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 damals nur Unternehmen erfasste. Das Bundesgericht hat aber ausdrücklich ausgeführt, dass es sich sachlich begründen liesse und dem Rechtsgleichheitsgebot sogar besser entsprechen würde, wenn die Parahotellerie dieser Abgabe ebenfalls unterstellt würde (E. 8.2). Art. 264 StG wurde später entsprechend revidiert, womit die Tourismusförderungsabgabe bei der Parahotellerie nun erhoben werden kann (sofern das Gemeindereglement dies vorsieht).

## 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 Erbengemeinschaft 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 subjektmässige Anknüpfung erfolgt mit Bezug auf den Wohnsitz der übertragenden Person und eine objektmässige Anknüpfung erfolgt beim Grundeigentum: Die Besteuerung erfolgt gemäss Art. 2 ESchG im Kanton Bern, 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 **Grundstücke Kanton Bern** 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.

**Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern** (egal ob in einem anderen Kanton oder im Ausland) unterliegen der bernischen Erbschafts- und Schenkungssteuer nie (auch nicht bei bernischem Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkers). Das war im alten Gesetz (vor 1999) noch ausdrücklich so statuiert. Der seit 1999 neue Wortlaut hatte jedoch nicht zum Zweck, diesen Grundsatz zu verändern.

### 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

Schenkung ist jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen und Rechten irgendwelcher Art. Als Schenkung gelten auch der Erbauskaf (Art. 495 ZGB), der Vorempfang (Art. 626 ZGB; vgl. die Praxisfestlegung zum Übergangsrecht in NStP 43, 49), die Stiftungserrichtung (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 entgegenzutreten. 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 (schenkungsweise 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).

Bei der Erbschaftssteuer ist oft eine interkantonale bzw. internationale Steuerauscheidung nötig, nämlich wenn nicht alle Nachlassaktiven der bernischen Steuer unterliegen. Für den Steuersatz ist dann das Gesamtvermögen relevant (Art. 20 Abs. 2 ESchG) und die Passiven (Schulden) sind proportional zu verlegen, d.h. im gleichen Prozentsatz wie die hier steuerbaren Aktiven (Art. 20 Abs. 3 ESchG). Zudem ist zu beachten, dass Vermächtnisse sowie testamentarische Zuweisungsregeln für die Steuerpflicht nicht relevant sind. Wenn mehrere Erben und/oder Vermächtnisnehmer vorhanden sind, werden alle (die nicht steuerbefreit sind) anteilmässig im Kanton Bern besteuert (vgl. dazu Beispiel 13 zur Vorlesung).

Die Steuerberechnung für die Erbschafts- und Schenkungssteuer kann online vorgenommen werden: <https://www.belogin.directories.be.ch/taxme-vaesn/facelets/grunddaten.jsf>

## 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). Die Steuerverwaltung verwendet dazu zwei Formulare, die auf ihrer Webseite heruntergeladen werden können:

[https://www.sv.fin.be.ch/sv\\_fin/de/index/navi/index/dokumente/formulare/erbschafts-\\_und\\_schenkungssteuer.html](https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/dokumente/formulare/erbschafts-_und_schenkungssteuer.html)

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

kantonale 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% 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).



### **3. Teil: Handänderungssteuer**

#### I. ALLGEMEINES

##### **1. Rechtsnatur der Steuer**

Die Handänderungssteuer 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 heute durchwegs eine reine Steuer dar.

Die effektiven Aufwendungen der Grundbuchämter werden mittels 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 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 5. August 2005

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

Merksblätter der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 6. Mai 2019, vom 5. Februar 2019, vom 9. Februar 2016, vom 14. Dezember 2010

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 (zum alten Gesetz)
- 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 Grundstückbegriffs enthält Art. 4 HG. Gegenüber Art. 655 ZGB ist er um Wasserkräfte und Bauwerke, die einen besonderen Eigentümer haben, erweitert.

## 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, Steuerbefreiung und Stundung bei Eigenheimerwerb

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).

Aufgrund der steuerrechtlichen Gleichstellung von Mit- und Gesamteigentum (Art. 10 Abs. 1 HG) ist gestützt auf Art. 12 lit. c HG auch die Umwandlung gemeinschaftlichen Eigentums von der Besteuerung ausgenommen, sofern Personen und der Umfang deren Beteiligungen gleichbleiben.

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:

- 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.

Eine steuerfreie Erbteilung liegt auch vor, wenn die Erben vom Erblasser eine Liegenschaft bereits als Erbvorbezug erhalten haben (in casu zu Gesamteigentum) und diese im Rahmen der Erbteilung durch Realkollation wieder in die Erbmasse einbringen, damit ein Erbe sie anschliessend zu Alleineigentum übernehmen kann (VGE 100.2018.97U vom 9. August 2019).

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

- 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) gibt es beim **Eigenheimerwerb** eine **Steuerbefreiung für die ersten CHF 800'000** des Kaufpreises (Art. 11a und 17a HG). Leider wurde diese Befreiung aus völlig übertriebener Angst vor Missbräuchen viel zu kompliziert konzipiert. Es hätte genügt, für die Befreiung den Nachweis zu verlangen, dass der/die Erwerber/in in das Objekt eingezogen ist und die Steuer vorerst nicht (bzw. nur auf dem CHF 800'000 übersteigenden Teil des Kaufpreises) zu erheben. Demgegenüber funktioniert die Befreiung nun über den Umweg einer Stundung viel zu kompliziert. Vgl. dazu Art. 11a, 11b, 17, 17a und 17b HG sowie das «Merkblatt betreffend nachträglicher Steuerbefreiung gemäss Artikel 11a und 17a des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer (HG)». Leider kann es in diesem Verfahren zu Fehlern kommen, die dazu führen können, dass die volle Steuer erhoben wird, selbst wenn die Voraussetzungen für eine Befreiung materiell gegeben wären.

## 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 HG). Die Steuerpflicht nach Art. 2 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). Das Gericht hat die Legitimation des Käufers wegen fehlender Beschwerde verneint, wenn der Käufer die Steuerlast vertraglich auf den Verkäufer überwält hat. Dieser Entscheid ist problematisch, weil auch der Verkäufer 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 Steuerpflicht

##### a) Ausnahmen aufgrund des Völkerrechts

Beim Grundstückserwerb zu diplomatischen oder konsularischen Zwecken ergeben sich aus dem Völkerrecht Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht (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.

Eine wichtige Ausnahme ergibt sich aus Art. 103 des Fusionsgesetzes (FusG). Nach dieser Bestimmung ist die Erhebung von Handänderungssteuern nicht erlaubt, wenn die Grundstückübertragung bei Umstrukturierungen erfolgt, welche bei den direkten Steuern steuerneutral sind.

### c) Ausnahmen aufgrund des HG

Art. 12 HG enthält eine Reihe von Ausnahmen, darunter insbesondere:

- den familieninternen Erwerb (Ehegatten, Nachkommen und dgl.)
- Erbgang, güterrechtliche Auseinandersetzung und (reine) Schenkung
- Erbvorbezug

Einen ähnlichen Charakter hat im Ergebnis die nachträgliche Steuerbefreiung nach Art. 11a. Damit sollen die ersten CHF 800'000 beim Eigenheimerwerb von der Handänderungssteuer ausgenommen werden.

## 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). In die Gegenleistung eingeschlossen sind nach dem Akzessionsprinzip Entgelte für Bestandteile und weitere liegenschaftliche Werte. Die Zugehör als nichtliegenschaftlicher Wert unterliegt der Steuer hingegen nicht.

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. 2) hievore). 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

- 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 übergegangenen 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 so ausufernd ausgedehnt, sodass faktisch jeder Grundstückskauf, der zeitnah zu einer Bebauung führte, unter Art. 6a subsumiert wurde, was absolut unhaltbar war (vgl. dazu TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011, S. 154 ff.). In einer jüngeren Entscheidung 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).

Mit der Motion Nr. 237-2018 vom 19. November 2019 wurde als Ziel eine Rückkehr zur langjährigen früheren Veranlagungspraxis verfolgt. Diese Praxis sah vor, dass bei Bauplandkäufen nur dann eine Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu erheben ist, wenn vor der Beurkundung des Kaufvertrags eine Bindung zwischen der Verkäuferschaft des Grundstücks (oder nahestehende Person) und der Käufererschaft hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht. Wegen dieses politischen Drucks hat die Geschäftsleitung der Grundbuchämter am 6. Mai 2019 zunächst ein Merkblatt «betreffend Veranlagungspraxis zu Artikel 6a des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer (HG)» erlassen. Dort wird nun ausdrücklich verlangt, dass der Verkäufer bezüglich des Bauprojekts eine aktive Rolle spielt, wie es in der Lehre vorgeschlagen wurde (vgl. AMONN im Berner Notar 2011, S. 155 ff; Berner Notar 2019/4, S. 229 f). Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hält in einigen 2020 gefällten Urteilen (allerdings noch betreffend Sachverhalte, vor Inkrafttreten des erwähnten Merkblatts von 2019) leider noch immer an seiner bisherigen Praxis fest. Dies ist umso bedauerlicher als 3 Entscheide im Ergebnis richtig und bloss falsch begründet sind (VGE 100.2018.74U vom 14.8.2020 sowie 100.2019.111U und 100.2019.118U, beide vom 17.8.2020). Man hätte dort das Vorliegen schlüsselfertiger Bauten damit begründen können, dass jeweils die Verkäufer die Bauprojekte geplant hatten. Falsch ist der Entscheid VGE 100.2019.83U vom 17.8.2020

jedoch auch im Ergebnis, weil die Käuferin das Bauprojekt dort ohne Mitwirkung der Verkäuferin plante und realisierte. Das wäre nach dem Willen des Gesetzgebers und der neuen Praxis der Grundbuchämter eindeutig keine schlüsselfertige Baute.

In der Herbstsession 2021 hat der Grosse Rat gestützt auf die Motion Haas das Gesetz entsprechend präzisiert, mit folgendem Wortlaut (in Kraft seit 1.5.2022):

*Art. 6a Abs. 2 HG (neu)*

*<sup>2</sup> Eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinne von Absatz 1 liegt vor, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine vertragliche Bindung zwischen der Veräusserin oder dem Veräusserer oder einer dieser oder diesem nahestehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht.*

Damit ist nun auch gesetzlich klargestellt, dass **keine schlüsselfertige Baute** vorliegt, wenn die Erwerberin bzw. der **Erwerber die Überbauung selbst veranlasst** und die Verkäuferin bzw. der Verkäufer bloss Land verkauft, selbst wenn das Bauen sehr kurz nach dem Landerwerb (bzw. der Kauf im Hinblick auf eine Überbauung) erfolgt.

- Mutationen im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften sind nur 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. Der Aktienpreis ist als Bemessungsgrundlage untauglich, weil darin auch andere Aktiven und Schulden enthalten sind. Auch der Buchwert ist untauglich, weil die Steuer auf dem Kaufpreis für die Immobilien zu bemessen ist. Somit muss man aus dem Aktienkaufpreis und der Bilanz durch Rückrechnung den Kaufpreis für die Immobilien ermitteln (wie bei der GGSt, wenn eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt).

Diese Berechnung erfolgt nach folgender Formel:

- Aktienkaufpreis
- Zuzüglich aller Schulden
- Abzüglich aller nichtliegenschaftlichen Aktiven

Das Ergebnis entspricht dem Kaufpreis für der Immobilie(n) und ist Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer. Diese Methode impliziert, dass nur die Immobilie(n) stille Reserven enthalten. Falls stille Reserven auf anderen Aktiven oder Passiven vorhanden sind, müssen diese noch abgezogen 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 SelbstdeklARATION der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung 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). Eine Einsprache gegen die Veranlagung ist jedoch auch bei vollem Entsprechen bzw. Übernehmen der gemachten Angaben möglich (Berner Notar 2019/4 S. 232 Rn. 94).

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 pflichtgemäßem 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 nachzuentrichtenden 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 den Einspracheentscheid 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 Selbstdeklaration 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), bis klar ist, ob die Voraussetzung für die Steuerbefreiung (zwei Jahre Nutzung als Hauptwohnsitz, Art. 11b) erfüllt ist.

#### 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.