

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 6. August 2014

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterinnen Arn De Rosa und Steinmann
Verwaltungsrichter Häberli und Rolli
Gerichtsschreiber Schurter

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

Beschwerdeführerin



gegen

A. _____

Beschwerdegegner

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007; Vermögenssteuer (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2012; 100 09 10415)

Sachverhalt:

A.

A. _____ wohnt in B. _____ und ist im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtig. Als Eigentümer einer Liegenschaft im Kanton Wallis ist er zudem dort beschränkt steuerpflichtig. Mit Verfügung vom 16. März 2009 veranlagte ihn die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Kreis ..., für das Jahr 2007 auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 2'278'608.-- (zum Satz von Fr. 2'410'860.--). Die geschuldete Vermögenssteuer (Kanton, Gemeinde und Kirchgemeinde) bestimmte sie auf Fr. 15'016.35, wobei die sog. «Vermögenssteuerbremse» nicht zur Anwendung kam, weil der negative Vermögensertrag auf der Liegenschaft im Kanton Wallis unberücksichtigt blieb.

B.

Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangte A. _____ am 27. Oktober 2009 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheid vom 11. Dezember 2012 hiess diese seinen Rekurs gut und wies die Sache zur Neuveranlagung der Vermögenssteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 14. Januar 2013 beantragt die Steuerverwaltung, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und ihr (abschlägiger) Einspracheentscheid zu bestätigen.

Die StRK schliesst am 21. Januar 2013 auf Abweisung der Beschwerde. A. _____ beantragt in seiner Beschwerdeantwort vom 25. Januar 2013 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

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

1.2 Die Gutheissung der Beschwerde würde für den Beschwerdegegner zu einer steuerlichen Mehrbelastung von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Da die Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung ist, urteilt das Verwaltungsgericht indes in Fünferbesetzung (Art. 56 Abs. 2 Bst. a GSOG).

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

2.

Streitig und zu prüfen ist einzig, ob bei der Besteuerung des Beschwerdegegners Art. 66 Abs. 1 StG Anwendung findet, der die bernische Vermögenssteuer auf 25 % des Vermögensertrags begrenzt (zur Funktionsweise vgl. Felix Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz*, in ASA 77 S. 210 f.). Da die Steuerfaktoren als solche unbestritten sind, besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, sie von Amtes wegen einer Prüfung zu unterziehen.

2.1 Art. 66 StG mit der Marginalie «Höchstbelastung» lautete in der bis und mit Steuerjahr 2008 geltenden (vgl. BAG 08-28, S. 15 und 19) und deshalb hier noch anwendbaren ursprünglichen Fassung (BAG 00-124) wie folgt:

¹ Für steuerpflichtige Personen, deren Vermögenssteuer (Kantons- und Gemeindesteuern) 25 Prozent des Vermögensertrags übersteigt, ermässigt sich die Vermögenssteuer auf diesen Betrag, höchstens jedoch auf 2,5 Promille des steuerbaren Vermögens.

² Zum Vermögensertrag im Sinn von Absatz 1 gehören die Einkünfte aus beweglichem und aus unbeweglichem Vermögen sowie ein Zins auf dem steuerbaren Geschäftsvermögen, höchstens im Ausmass der Einkünfte aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Der Zinssatz entspricht demjenigen für die Berechnung des AHV-pflichtigen Erwerbseinkommens.

³ Vom Vermögensertrag im Sinn von Absatz 1 werden die Kosten der Verwaltung des beweglichen Privatvermögens, die Kosten von Grundstücksunterhalt und -verwaltung sowie die Schuldzinsen der Bemessungsperiode abgezogen.

⁴[...]

Die StRK hat erwogen, Art. 66 Abs. 1 StG solle verhindern, dass die steuerpflichtige Person bei ertragsschwachen Vermögensanlagen mehr Steuern bezahle, als sie daraus Einkommen erziele. Zweck der Bestimmung sei es, sicherzustellen, dass zum Bezahlen der Steuern nicht auf das Vermögen zurückgegriffen werden müsse. Insoweit komme es auf die gesamten Vermögenserträge und nicht nur auf jene aus dem Kanton Bern an, weshalb für die Ermittlung der Höchstbelastungsgrenze von Art. 66 Abs. 1 StG auch die ausserkantonalen Vermögenserträge der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen seien. Weiter verbiete das aus Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101) abgeleitete Schlechterstellungsverbot, dass eine steuerpflichtige Person anders oder stärker belastet werde, weil sie nicht in vollem Umfang der Steuerhoheit eines bestimmten Kantons unterstehe, was auch die Steuertarife betreffe. Durch den Einbezug aller Vermögenserträge würden steuerpflichtige Personen mit steuerlichen Anknüpfungspunkten in mehreren Kantonen gleich behandelt wie Personen, deren gesamtes Vermögen im Kanton Bern liege, was der vorliegende Sachverhalt veranschauliche: Würde sich nämlich die Liegenschaft des Beschwerdegegners statt im Wallis im Kanton Bern befinden, könnte der Gewinnungskostenüberschuss ohne weiteres vom übrigen Vermögensertrag abgezogen werden.

2.2 Die Steuerverwaltung macht in ihrer Beschwerde demgegenüber geltend, für die Anwendbarkeit von Art. 66 Abs. 1 StG seien nur die bernischen Verhältnisse massgebend. Es handle sich um eine ergänzende Tarifbestimmung (Tarifkorrektur), gemäss der die bernische Vermögenssteuer maximal 25 % des Vermögensertrags, mindestens jedoch 2,5 Promille des steuerbaren Vermögens betrage. Mit der Begrenzung auf 25 % des Vermögensertrags könne zwangsläufig nur der bernische Vermögensertrag gemeint sein, da Art. 66 StG bei Vorliegen ausserkantonalen Vermögens sonst kaum je zum Tragen käme (Beschwerde, Ziff. 2.1). Im Zusammenhang

mit dem bundesrechtlichen Schlechterstellungsverbot habe das Verwaltungsgericht in BVR 2006 S. 71 E. 2.9 festgehalten, bei teilweiser Steuerpflicht könne es gestützt auf Art. 66 StG zu einer Reduktion der bernischen Vermögenssteuer kommen, obschon gesamthaft gesehen keine konfiskatorische Besteuerung vorliege. Umgekehrt könne es demnach vorkommen, dass eine Reduktion verweigert werde, obschon infolge einer hohen ausserkantonalen Steuerlast insgesamt eine konfiskatorische Besteuerung vorliege. Solche Ungereimtheiten liessen sich bei Personen mit Anknüpfungspunkten in mehreren Kantonen oder Staaten nie ganz vermeiden, wie auch das Verwaltungsgericht im angeführten Urteil festgestellt habe. Eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots liege somit nicht vor, da es auf sachlichen Gründen beruhe, wenn die vom Kanton Bern unter seiner Tarifhoheit erhobene Vermögenssteuer auf höchstens 25 % des *bernischen* Vermögensertrags beschränkt werde. Hätte der bernische Gesetzgeber eine konfiskatorische Besteuerung in andern Kantonen oder Staaten mitberücksichtigen wollen, hätte er eine entsprechende Regelung treffen müssen. Eine solche Regelung wäre aber sachlich und finanzpolitisch unklug und liesse sich in der Praxis kaum umsetzen, da die Steuerverwaltung sonst jeweils die in andern Staaten und Kantonen anfallenden Steuern aufgrund der dort gültigen Steuertarife ermitteln müsste. Kein sinnvoller Ausweg sei im Übrigen die Anwendung der bernischen Tarife auf die in andern Kantonen und Ländern steuerbaren Werte, weil dabei die (einzig entscheidende) Gesamtsteuerbelastung unberücksichtigt bliebe (Beschwerde, Ziff. 2.3).

2.3 In BVR 2006 S. 71 E. 3.1 hat das Verwaltungsgericht zur Handhabung der Belastungsgrenze von Art. 66 Abs. 1 StG bei teilweiser Steuerpflicht Stellung genommen. Dabei hielt es fest, denkbar sei, den steuerbaren Ertrag auf der im Kanton Bern gelegenen Liegenschaft an der Vermögenssteuer zu messen, die ordentlicherweise im Kanton Bern geschuldet wäre (Variante 1). Eine andere Berechnungsweise bestehe darin, nicht nur den Ertrag des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens mit der bernischen Vermögenssteuer, sondern den gesamten Vermögensertrag mit der gesamten inner- und ausserkantonalen Vermögenssteuerbelastung zu vergleichen; die bernische Steuer wäre anteilmässig zu kürzen, falls die gesamte Vermögenssteuer 25 % des gesamten Vermögensertrags übersteige (Variante 2). Allerdings erwies sich diese Methode als undurchführbar, weil die effektive ausserkantonale Steuerbelastung nicht ermittelbar ist, so dass das Verwaltungsgericht sie sogleich verworfen hat. Eine dritte Berechnungsart sah es schliesslich darin, den gesamten Vermögensertrag mit der hypothetischen bernischen

Vermögenssteuer zu vergleichen, die geschuldet wäre, wenn alles Vermögen im Kanton Bern läge (Variante 3). Nach Auskunft der Steuerverwaltung wäre diese Methode, die auch in den Kantonen Basel-Stadt und Aargau praktiziert werde, für Personen mit ausserkantonalem Wohnsitz in der Schweiz (bzw. mit Wohnsitz im Kanton Bern) durchführbar. Letztlich konnte das Verwaltungsgericht aber offenlassen, welche Methode (Variante 1 oder Variante 3) richtigerweise anzuwenden ist.

3.

3.1 Trifft die Auffassung der Steuerverwaltung zu, wonach allein die im Kanton Bern steuerbaren Vermögenserträge mit der effektiv darauf geschuldeten Vermögenssteuer zu vergleichen sind (Variante 1), kommt es hier zu keiner Reduktion gestützt auf Art. 66 Abs. 1 StG: Der Beschwerdegegner verfügte Ende 2007 über im Kanton Bern steuerbares Vermögen in der Höhe von Fr. 2'278'608.--. Unter Anwendung des damals geltenden ordentlichen Tarifs (Art. 65 Abs. 1 StG in seiner ursprünglichen Fassung [BAG 00-124; vgl. auch BAG 08-28, S. 15 und 19]) und unter Berücksichtigung eines satzbestimmenden Vermögens von Fr. 2'410'860.-- beläuft sich die für das Jahr 2007 geschuldete Vermögenssteuer auf Fr. 15'016.35 (angefochtener Entscheid, Bst. A). Sie beträgt mithin weniger als 25 % des im Kanton Bern angefallenen Vermögensertrags von Fr. 85'144.-- (nach Abzug der Gewinnungskosten und der auf den Kanton Bern entfallenden Schuldzinsen; vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A] pag. 31). Demgegenüber käme es zu einer Begrenzung der Vermögenssteuer auf den Mindestbetrag von 2,5 Promille des steuerbaren Vermögens, wenn mit der Vorinstanz der gesamte Vermögensertrag des Beschwerdegegners mit der Vermögenssteuer verglichen wird, die dieser schulden würde, wenn sein ganzes Vermögen im Kanton Bern steuerbar wäre (Variante 3): Der Beschwerdegegner hat zwar im Kanton Bern einen Vermögensertrag von Fr. 85'144.-- erzielt, hat aber gleichzeitig auf seiner Liegenschaft im Kanton Wallis einen Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 126'586.-- zu tragen gehabt (Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A] pag. 31). Wird dieser ausserkantonale Verlust bei der Berechnung der Belastungsgrenze von Art. 66 Abs. 1 StG berücksichtigt, überschreitet die nach dem ordentlichen Tarif von Art. 65 Abs. 1 StG berechnete Vermögenssteuer den Grenzwert von 25 %, da bei entsprechender gesamthafter Betrachtung kein Vermögensertrag angefallen ist; diesfalls ist die Vermögenssteuer auf den vorgesehenen Mindestbetrag von 2,5 Promille des steuerbaren Vermögens zu reduzieren.

3.2 Die bisher offengelassene Frage, ob und allenfalls wie ausserkantonale Vermögenserträge bei der Handhabung von Art. 66 Abs. 1 StG zu berücksichtigen sind, muss somit nachfolgend geklärt werden. Die Bestimmung ist einer diesbezüglichen Auslegung zu unterziehen, wobei sich das Verwaltungsgericht bei der Gesetzesauslegung, wie das Bundesgericht, von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten lässt, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt (vgl. statt vieler BVR 2013 S. 151 E. 3.3 mit Hinweisen).

3.2.1 Der Wortlaut von Art. 66 Abs. 1 StG ist zwar grammatikalisch nicht eindeutig, spricht aber eher für ein Verständnis entsprechend der Variante 3. Er ist offen formuliert und enthält keine Hinweise darauf, dass nur die im Kanton Bern steuerbaren Vermögenserträge massgebend sein sollen. Es wäre zu erwarten, dass der Gesetzgeber einen allfälligen Willen zum Ausdruck bringen würde, vom allgemeinen Grundsatz abzuweichen, dass alles Einkommen und Vermögen steuerlich berücksichtigt wird (vgl. Art. 8 Abs. 1 StG). Wenn im Wortlaut von Art. 66 Abs. 1 StG keinerlei Einschränkung gemacht und die Unmassgeblichkeit von ausserkantonalen Erträgen nicht erwähnt wird, spricht dies deshalb eher für eine Berücksichtigung des gesamten Vermögens und aller Vermögenserträge der steuerpflichtigen Person. Nichts anderes ergibt sich aus dem französischen Gesetzestext, der wie folgt lautet: «L'impôt cantonal et communal sur la fortune des personnes contribuables qui est supérieur à 25 pour cent du rendement de leur fortune est réduit [...]».

3.2.2 Aus den Materialien ist nicht ersichtlich, ob der Gesetzgeber allein die Vermögenslage im Kanton Bern für massgebend hielt oder den Blick auf das Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person gerichtet hatte. Weder dem Vortrag des Regierungsrats betreffend das Steuergesetz 2001 (vgl. S. 18, 28 und 135) noch dem Gemeinsamen Antrag des Regierungsrats und der Kommission vom 17./2. März 1999 (Tagblatt des Grossen Rates 1999, separate Beilage 13, publ. als Erläuterungen zum Steuergesetz 2001 [nachfolgend: Erläuterungen], S. 26, 36 und 143) oder den parlamentarischen Beratungen im Grossen Rat (Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 514 ff. und 1046) lässt sich diesbezüglich etwas entnehmen. Immerhin ergibt sich aus den Materialien aber klar, welchen Zweck der Gesetzgeber mit der Regelung verfolgt hat: Er wollte mit der Beschränkung der Vermögenssteuer jene Steuerpflichtigen entlasten, deren Vermögen einen «unterdurchschnittlichen Ertrag abwirft». Als Zielgruppe genannt wurden «erfolgreiche Unternehmer, welche die

Gewinne laufend in ihrer Gesellschaft reinvestieren und deshalb nur geringe Dividenden ausschütten können». Es sollte insbesondere verhindert werden, dass solche steuerpflichtigen Personen sich allein deshalb höhere Dividenden ausschütten müssen, um die Vermögenssteuern zu bezahlen, weil dies zu ihrer Abwanderung führen könnte (Erläuterungen, S. 26). Angesichts dieser Gefahr ging der Gesetzgeber davon aus, bei Art. 66 StG handle es sich um eine wichtige Regelung für den hiesigen Wirtschaftsstandort (Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 516 [Votum Lauri]). Mit der Begrenzung der Vermögenssteuer soll vermieden werden, dass die geschuldeten Steuern das erzielte Einkommen übersteigen, wobei die entsprechende Regelung des Kantons Basel-Stadt zum Vorbild genommen wurde (Erläuterungen, S. 143). Dabei hat der Gesetzgeber aber die Vermögenssteuern nicht isoliert betrachtet, sondern die Kumulation von Einkommens- und Vermögenssteuern mitberücksichtigt (Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 515 [Votum Wandfluh]). Unter anderem wird bezweckt, dass insgesamt nicht mehr als zwei Drittel des Vermögensertrags als Steuern entrichtet werden müssen (Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 516 [Votum Gfeller] und S. 1046 [Votum Erb]; vgl. auch S. 4 der Beschwerde). – Aus diesen Anliegen des Gesetzgebers lassen sich Rückschlüsse ziehen, wie die Belastungsgrenze von Art. 66 Abs. 1 StG zu verstehen ist: Die erklärten Zielsetzungen können bei einer Berücksichtigung des gesamten inner- und ausserkantonalen Vermögens besser verwirklicht werden als bei einer isolierten Betrachtung der im Kanton Bern steuerbaren Vermögenswerte. Eine unerwünschte übermässige Belastung mit der Vermögenssteuer lässt sich nur dann zuverlässig vermeiden, wenn das gesamte Vermögen und alle Vermögenserträge der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden. Sind dagegen bloss die im Kanton Bern steuerbaren Erträge massgebend, drohen Verzerrungen, welche die Wirkungsweise der «Vermögenssteuerbremse» in Frage stellen. Hängt es nämlich von der Lage des Vermögens inner- oder ausserhalb der Kantonsgrenzen ab, ob eine Steuerreduktion gewährt wird, können Zufälligkeiten das Ergebnis beeinflussen und eine Ermässigung entweder zum Tragen kommen, wo sie nicht angezeigt wäre, oder ausgeschlossen sein, wo sie zu gewähren wäre. Wie der vorliegende Sachverhalt zeigt, kann ein bernischer Vermögensertrag, der für sich allein genommen nicht unter Art. 66 Abs. 1 StG fällt, durch negative Erträge in einem andern Kanton insgesamt «unterdurchschnittlich» werden. Diesfalls entspricht eine Ermässigung der Vermögenssteuer den genannten Zielsetzungen des Gesetzgebers, zumal für deren Verwirklichung unerheblich ist, ob die Verluste im Kanton Bern oder ausserhalb angefallen sind. So oder anders hat die steuerpflichtige Person keinen Vermögensertrag erzielt, aus dem sie die Vermögenssteuer bezahlen könnte, vielmehr

muss sie hierfür auf das Vermögen selber zurückgreifen. Anders verhält es sich nur dann, wenn die Situation im Kanton Bern isoliert betrachtet und dadurch ein positiver Vermögensertrag «fingiert» wird. Ebenso wenig im Sinn des Gesetzgebers wäre es, wenn eine auf das bernische Vermögen beschränkte Betrachtung umgekehrt dazu führen würde, dass Steuerpflichtige in den Genuss der Steuererleichterung gemäss Art. 66 Abs. 1 StG gelangen, obschon sie aufgrund ertragsreicherer ausserkantonalen Vermögensanlagen insgesamt keinen «unterdurchschnittlichen Ertrag» erwirtschaften. Damit würde der Kanton Bern zugunsten von Steuerpflichtigen, die gar nicht zur vom Gesetzgeber mit Art. 66 Abs. 1 StG visierten Zielgruppe gehören, auf Steuereinnahmen verzichten. Diese letztere Überlegung zeigt sodann, dass – entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung – die Mitberücksichtigung von ausserkantonalen Vermögenserträgen für den Berner Fiskus nicht zwingend nachteilig ist, zumal sich nicht abschätzen lässt, ob eine entsprechende Handhabung insgesamt zu einer häufigeren Anwendung der Belastungsgrenze und mithin zu Steuerausfällen führen wird. Eine Auslegung von Art. 66 Abs. 1 StG nach Sinn und Zweck der Regelung spricht nach dem Gesagten für die Variante 3, auch wenn die (gesamten) Vermögenserträge dabei nicht mit der wirklichen, sondern mit einer hypothetischen (rein bernischen) Steuerbelastung verglichen werden. Wie gesehen ist die Variante 2 der Auslegung von Art. 66 Abs. 1 StG, welche der effektiven steuerlichen Gesamtbelastung des Vermögens Rechnung tragen würde und deren Anwendung deshalb den gesetzgeberischen Zielsetzungen am besten entspräche, nicht praktikabel und deshalb vom Verwaltungsgericht schon vor Jahren verworfen worden (vgl. vorne E. 2.3).

3.2.3 Auch das systematische Auslegungselement spricht für ein Normverständnis im Sinn der Variante 3: Personen mit teilweiser (beschränkter oder unbeschränkter) Steuerpflicht im Kanton Bern (und Wohnsitz in der Schweiz) haben die Steuer für das im Kanton Bern steuerbare Vermögen nach demjenigen Steuersatz zu entrichten, der ihrem gesamten (weltweiten) Vermögen entspricht (Art. 8 Abs. 1 StG). Dieser sog. Progressionsvorbehalt soll eine Besserstellung der Steuerpflichtigen dadurch verhindern, dass deren Vermögen in mehreren Kantonen liegt (Peter Mäusli-Allenspach, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 4 N. 6 ff.). Wenn der in Art. 65 StG geregelte ordentliche Tarif zur Ermittlung der einfachen Vermögenssteuer auf das «zu versteuernde Vermögen» abstellt, ist damit also das gesamte inner- und ausserkantonale Vermögen der steuerpflichtigen Person gemeint. Darum hängt die Höhe der bernischen Steuer bei einer teilweisen

Steuerpflicht im Kanton Bern regelmässig auch von ausserkantonalen Faktoren ab (vgl. auch BVR 2006 S. 71 E. 2.9). Werden für die Ermittlung der ordentlichen einfachen Vermögenssteuer alle ausserkantonalen Vermögenswerte satzbestimmend mitberücksichtigt, wäre es widersprüchlich, im Rahmen der Vergleichsrechnung von Art. 66 Abs. 1 StG nur auf die bernischen Verhältnisse abzustellen und ausserkantonale Vermögenserträge ausser Acht zu lassen. Im Übrigen beeinflusst eine Hypothekarschuld auf einer ausserkantonalen Liegenschaft nicht nur die Höhe des satzbestimmenden Vermögens, sondern – über die Aufteilung der Schulden zwischen den betroffenen Kantonen entsprechend dem Verhältnis der Aktiven – auch direkt die Höhe des im Kanton Bern effektiv steuerbaren Vermögens, was zeigt, dass eine isolierte Betrachtung des Vermögens, das der bernischen Steuerhoheit unterliegt, kaum möglich wäre. Jedenfalls folgt die Höchstbelastungsregel von Art. 66 Abs. 1 StG als ergänzende Tarifbestimmung unmittelbar auf den ordentlichen Vermögenssteuertarif von Art. 65 StG, den sie für ertragschwache Vermögen punktuell korrigiert (vgl. BVR 2006 S. 71 E. 2.6), weshalb ihr grundsätzlich der gleiche Blickwinkel zugrunde liegen muss wie Art. 65 StG, auf den sie sich bezieht.

3.2.4 Für eine Mitberücksichtigung von ausserkantonalen Vermögenserträgen nach der Variante 3 spricht sodann die verfassungskonforme Auslegung von Art. 66 Abs. 1 StG: Eine Berücksichtigung sämtlicher inner- und ausserkantonaler Vermögenserträge verwirklicht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 104 Abs. 1 KV wesentlich besser als die von der Steuerverwaltung vertretene Beschränkung auf die im Kanton Bern steuerbaren Vermögenswerte. Mit Blick auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person spielt es nämlich keine Rolle, ob das Vermögen im Kanton Bern oder (auch) ausserhalb liegt.

3.2.5 Zum gleichen Ergebnis führt sodann eine rechtsvergleichende Betrachtung von Art. 66 Abs. 1 StG, zumal die Praxis des Kantons Basel-Stadt, an dessen analoge Regelung sich der bernische Gesetzgeber bei Erlass von Art. 66 Abs. 1 StG ausdrücklich angelehnt hat (vgl. vorne E. 3.2.2), ebenfalls den gesamten inner- und ausserkantonalen Vermögensertrag mit einer hypothetischen innerkantonalen Steuer auf dem Gesamtvermögen vergleicht (BVR 2006 S. 71 E. 3.1). Die Mitberücksichtigung von ausserkantonalen Vermögenserträgen steht ebenfalls im Einklang mit der Rechtsprechung im Kanton Aargau zur dortigen Belastungsgrenze (vgl. § 56 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [SAR 651.100]),

wonach bei interkantonalen Sachverhalten zunächst die Reduktion zu berechnen ist, die sich ergäbe, wenn das gesamte Einkommen und Vermögen im Aargau steuerbar wäre, und anschliessend eine Reduktion im Umfang gewährt wird, der dem aargauischen Steuerbetreffnis im Verhältnis zu den gesamten Steuern entspricht (vgl. VGer AG 27.5.2008, in AGVE 2008 S. 98 E. 3; vgl. auch Conrad Walther, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 56 N. 3).

3.2.6 Zusammenfassend legen alle untersuchten Aspekte nahe, dass im Rahmen von Art. 66 Abs. 1 StG ausserkantonale Vermögenserträge entsprechend der Variante 3 mitzubersichtigen sind. Ein solches Normverständnis kann sich zunächst auf das grammatikalische, das systematische und das teleologische Auslegungselement stützen. Weiter sprechen sowohl eine rechtsvergleichende Betrachtung als auch das Ergebnis einer verfassungskonformen Auslegung für eine entsprechende Interpretation der Bestimmung. Mithin erfolgt die Begrenzung gemäss Art. 66 Abs. 1 StG richtigerweise so, dass der gesamte Vermögensertrag der steuerpflichtigen Person mit jener Vermögenssteuer verglichen wird, die dann geschuldet wäre, wenn das ganze Vermögen im Kanton Bern steuerbar wäre (Variante 3). Macht die so berechnete Steuer mehr als 25 % des gesamten Vermögensertrags aus, so wird die auf dem bernischen Vermögen geschuldete Steuer anteilmässig gekürzt, wobei sie 2,5 Promille des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens nicht unterschreiten darf.

3.3 Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die StRK beim Beschwerdegegner neben den bernischen Vermögenserträgen auch den im Kanton Wallis angefallenen Gewinnungskostenüberschuss berücksichtigt hat und die Vermögenssteuer – wegen des gesamthaft betrachteten negativen Vermögensertrags – auf den Mindestbetrag von 2,5 Promille des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens reduziert hat. Damit kann offenbleiben, ob die isolierte Betrachtung von bernischen Vermögenserträgen im Rahmen von Art. 66 Abs. 1 StG eine unzulässige Schlechterstellung im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. statt vieler BGE 137 I 145 E. 2.2) darstellen würde, wie dies die Vorinstanz angenommen hat.

4.

Zu beurteilen bleibt, ob auch die Kirchensteuer von der Reduktion der Vermögenssteuer auf den Mindestbetrag von 2,5 Promille betroffen ist.

4.1 Die Vorinstanz hat die Steuerverwaltung «zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen» verpflichtet (vgl. Ziff. 1 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids), wobei aus diesen nicht gänzlich klar wird, ob die angeordnete Reduktion auch die Kirchensteuer erfassen soll. Diese Frage stellt sich darum, weil einerseits das Verwaltungsgericht in BVR 2006 S. 71 E. 3.1 am Rande festgehalten hat, bei der Reduktion der Vermögenssteuer seien richtigerweise nur die Kantons- und Gemeindesteuern ohne die Kirchensteuer zu berücksichtigen. Andererseits entspricht es offenbar der Praxis der Steuerverwaltung, Art. 66 Abs. 1 StG auch auf die Kirchensteuer anzuwenden (vgl. die Berechnungsbeispiele zur Vermögenssteuer nach Art. 66 StG, einsehbar unter <www.fin.be.ch> Rubriken «Steuern/Steuern berechnen/Steuerrechner/Einkommens- und Vermögenssteuern/Vermögenssteuerbremse»).

4.2 Das Verwaltungsgericht hat seine Auffassung in BVR 2006 S. 71 E. 3.1 nicht näher begründet, weshalb an dieser Stelle die Anwendbarkeit von Art. 66 Abs. 1 StG auf die Kirchensteuer (erneut) zu prüfen ist.

4.2.1 Im Gesetzestext ist ausdrücklich nur von «Kantons- und Gemeindesteuern» bzw. «impôt cantonal et communal sur la fortune» die Rede. Damit wird der Anwendungsbereich der Höchstbelastungsregel präzise umschrieben, ohne dass die Kirchensteuer erwähnt würde. Mithin spricht das grammatikalische Auslegungselement gegen eine Berücksichtigung der Kirchensteuer.

4.2.2 Den Materialien ist sodann Folgendes zu entnehmen: Der Regierungsrat hat im Vortrag betreffend das Steuergesetz 2001 erklärt, «die direkte Bundessteuer und die Kirchensteuer (nach Massgabe des Kirchensteuergesetzes) [fielen] in solchen Fällen ebenfalls an, [würden] jedoch durch die vorliegende Bestimmung nicht reduziert» (Erläuterungen, S. 143). Zwar wird mit dieser Aussage bezüglich der direkten Bundessteuer bloss auf den Umstand hingewiesen, dass der Bund seit Jahrzehnten keine Vermögenssteuer mehr erhebt und heute auch über gar keine entsprechende Kompetenz mehr verfügt (vgl. Art. 128 Abs. 1 BV). Bezüglich der Kirchensteuer kommt jedoch ein klarer gesetzgeberischer Wille zum Ausdruck, den Anwendungsbereich von

Art. 66 StG nicht auf diese zu erstrecken. Damit spricht das historische Auslegungselement ebenfalls gegen eine Berücksichtigung der Kirchensteuer.

4.2.3 Gleich verhält es sich mit dem systematischen Auslegungselement: Zwar bestimmt Art. 10 des Kirchensteuergesetzes vom 16. März 1994 (KStG; BSG 415.0) mit der Marginalie «Bemessungsgrundlagen», dass sich das steuerbare Vermögen natürlicher Personen «ausschliesslich» nach dem StG bemisst (Abs. 1), wobei die sich daraus ergebenden Steuerfaktoren und insbesondere auch «allfällige Steuererleichterungen» ebenfalls für die Kirchensteuer gelten (Abs. 2). Zudem übernimmt das KStG bei den Tarifen die für die Kantons- und Gemeindesteuern festgesetzten «Einheitssätze», die mit der jeweiligen Steueranlage multipliziert werden (vgl. Art. 11 Abs. 1 KStG). Diese Verweise auf das StG beziehen sich jedoch auf die Bemessungsgrundlagen und die Einheitstarife, während es sich bei der «Vermögenssteuerbremse» gemäss Art. 66 StG um eine Tarifkorrektur handelt (vgl. BVR 2006 S. 71 E. 2.6). Aus dem Umstand, dass die einschlägigen Bestimmungen des KStG nur die Grundlagen und die Einheitssätze für anwendbar erklären und keinen Hinweis darauf enthalten, dass die Spezialbestimmung über die «Vermögenssteuerbremse» von Art. 66 StG ebenfalls gelten soll, ist zu schliessen, dass diese im Geltungsbereich des KStG keine Anwendung findet.

4.2.4 Aus dem teleologischen Auslegungselement lassen sich demgegenüber keine Rückschlüsse auf den Anwendungsbereich von Art. 66 StG ziehen.

4.3 Zusammenfassend ergibt sich sowohl aus dem grammatikalischen als auch aus dem historischen und dem systematischen Auslegungselement, dass Art. 66 StG bei der Kirchensteuer nicht zum Tragen kommt. Es ist deshalb klarzustellen, dass die Anweisung der Vorinstanz an die Steuerverwaltung so zu verstehen ist, dass sich die angeordnete Neuberechnung der Vermögenssteuer nicht auf die Kirchensteuer erstreckt und dass diese bei der Berechnung der Belastungsgrenze auszuklammern ist.

5.

Demnach erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind weder Verfahrenskosten zu erheben noch Parteikosten zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 und Art. 104 Abs. 1 VRPG).

6.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Die Abweisung der Beschwerde der Steuerverwaltung gegen den Rückweisungsentscheid der StRK stellt einen Zwischenentscheid im Sinn dieser Bestimmung dar (vgl. etwa BGer 2C_538/2007 vom 21.2.2008, E. 2.2). Da jedoch die Rückweisung an die Steuerverwaltung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts bzw. der StRK dient, dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid gemäss Art. 90 BGG handeln. Im Übrigen könnte die Steuerverwaltung den vorliegenden Entscheid auch deshalb selbständig anfechten, falls ihr insoweit ein nicht wieder gutzumachender Nachteil im Sinn von Art. 93 Abs. 1 BGG droht, als sie gezwungen wird, eine aus ihrer Optik unrichtige Veranlagungsverfügung zu treffen (vgl. zum Ganzen etwa BGE 134 II 124 E. 1.3). Damit ist das vorliegende Urteil mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten selbständig anfechtbar.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.

3. Zu eröffnen:

- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- dem Beschwerdegegner
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.