

**100.2016.214/215U**  
ARB/ROC/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 1. Dezember 2017**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern  
Beschwerdeführerin

gegen

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
Beschwerdegegnerschaft

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2011 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
7. Juni 2016; 100 14 316, 200 14 284)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ übernahm im Jahr 2011 den mit seinem Vater gemeinsam geführten landwirtschaftlichen Betrieb zur Alleinbewirtschaftung. Die dazu gehörenden Grundstücke trat ihm der Vater am 13. Dezember 2011 auf Rechnung künftiger Erbschaft ab. Mit Verfügungen vom 12. Juni 2013 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit geringfügigen Abweichungen von der Selbstdenklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 69'900.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf ein solches von Fr. 69'800.-- bei der direkten Bundessteuer. Das steuerbare Vermögen veranlagte sie auf (gerundet) Fr. 546'000.-- anstatt der deklarierten Fr. 523'163.--. Auf Einsprache hin machte sie die Änderungen teilweise rückgängig, korrigierte dafür aber den in der Handelsbilanz bzw. Steuererklärung deklarierten Buchwert der landwirtschaftlichen Grundstücke entsprechend ihrem amtlichen Wert von Fr. 361'645.-- auf Fr. 272'610.-- und legte das steuerbare Vermögen neu auf (gerundet) Fr. 488'000.-- fest. Das steuerbare Einkommen belies sie unverändert (Einspracheentscheide vom 11.6.2014).

### **B.**

Am 13. Juni 2014 bzw. mit innert Nachfrist verbesserter Eingabe vom 22. Juni 2014 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Sie beantragten sinngemäss, ihr Vermögen sei entsprechend den Werten gemäss der Handelsbilanz zu veranlagern. Mit Eingabe vom 4. August 2014 beantragten sie zudem eine Korrektur der in den Einspracheentscheiden «doppelt berechneten» amtlichen Werte der Grundstücke. Die StRK bejahte in Bezug auf die Korrektur des Buchwerts der landwirtschaftlichen Liegenschaften das schutzwürdige Interesse von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ an dessen Anfechtung und erachtete die vorgebrachte Kritik am Vorgehen der Steuerverwaltung sowohl in diesem Punkt wie auch in Bezug auf die doppelt berücksichtigten amtlichen Werte als gerechtfertigt.

Sie hiess die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 7. Juni 2016 gut, soweit sie darauf eintrat und wies die Akten zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 13. Juli 2016 hat die Steuerverwaltung sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2011 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt die Aufhebung der Entscheide der StRK.

Mit Verfügung vom 14. Juli 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 18. Juli 2016 die Abweisung der Beschwerden. A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben keine Beschwerdeantwort eingereicht.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden 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] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

**1.2** Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung zur Neufestsetzung der Steuern der Beschwerdegegnerschaft dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des von der StRK Angeordneten (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.4; BGE 142 II 20 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Indes wäre die Steuerverwaltung hier so oder anders zur Erhebung der Beschwerden befugt, da ihr ein nicht wieder gutzumachender Nachteil droht, indem sie durch die angefochtenen Entscheide verpflichtet wird, ihrer Auffassung widersprechende neue Entscheide zu treffen, die sie in der Folge nicht anfechten könnte (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3, 133 II 409 E. 1.2; VGE 2016/316/317 vom 23.3.2017 E. 1.1, 2014/119/120 vom 30.10.2014 E. 1.1). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

**1.3** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3).

**1.4** Der Streitwert beträgt weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerde 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]).

**1.5** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## 2.

**2.1** Im vorinstanzlichen Verfahren war strittig, ob es sich bei der Abtretung vom 13. Dezember 2011 um ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft handelt. Letzteres hätte nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten zur Folge, dass die abgetretenen Grundstücke zum Buchwert von Fr. 361'645.-- und nicht zum Anrechnungswert bzw. amtlichen Wert von Fr. 272'610.-- zu bilanzieren wären. Die StRK hat auf Unentgeltlichkeit der Abtretung geschlossen und die Anträge der Beschwerdegegnerschaft auf Übernahme des Buchwerts gemäss Handelsbilanz bzw. Veranlagung entsprechend der Steuererklärung gutgeheissen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4). Zudem hat sie die Steuerverwaltung angewiesen, den (angeblich) doppelt berücksichtigen amtlichen Wert der Grundstücke zu «korrigieren» (vgl. angefochtene Entscheide E. 5). – Die Steuerverwaltung beantragt die Aufhebung der Entscheide der StRK.

**2.2** Das Verwaltungsgericht prüft von Amtes wegen (Art. 20a VRPG), ob die StRK zu Recht auf die bei ihr anhängig gemachten Rechtsmittel eingetreten ist (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b; VGE 2015/161 vom 7.4.2016 E. 1.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 79 N. 1, Art. 65 N. 1, Art. 51 N. 8). Die Rekurs- bzw. Beschwerdebefugnis der steuerpflichtigen Person (Art. 195 Abs. 2 StG; Art. 140 Abs. 1 DBG; Art. 50 Abs. 1 StHG) richtet sich nach den allgemeinen Legitimationsvoraussetzungen (vgl. statt vieler VGE 2015/126/127 vom 31.1.2017 E. 1.2; BGer 2C\_769/2009 vom 22.6.2010, in StR 2010 S. 789 E. 2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 140 DBG N. 22; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 11; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 24 N. 22 f., je auch zum Folgenden). Gemäss Art. 79 Abs. 1 bzw. Art. 65 Abs. 1 VRPG ist beschwerdebefugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat und mit seinen Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist (formelle Beschwerde), durch die angefochtene Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (materielle Beschwerde). Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche

Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann, so dass von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1; VGE 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 1.2, 2015/126/127 vom 31.1.2017 E. 1.2.1, 23057/23058 vom 30.1.2009, in StE 2009 B 13.1 Nr. 16 E. 2.2, je auch zum Folgenden). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand, wenn die steuerpflichtige Person eine tiefere Steuerbelastung anstrebt, nicht aber im umgekehrten Fall: Wird eine Abänderung der Steuerfaktoren zum eigenen Nachteil beantragt, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse. Das Interesse an einer Höherveranlagung wird nur ausnahmsweise bejaht, wenn sich die Höherveranlagung gesamthaft als günstiger erweist, namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung, oder zur Abwendung eines Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahrens (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.; VGer ZH 27.6.2012 [SB.2012.00019] E. 2.1; OGer AG 26.6.2014, in AGVE 2014 S. 292 E. 2.1.1; vgl. auch BGE 140 II 167 [BGer 2C\_490/2013 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.1). Ebenso fehlt das Rechtsschutzinteresse, wenn die gestellten Anträge nicht erkennbar auf eine Abänderung der Steuerfaktoren abzielen und das Rechtsmittel letztlich auf eine blosser Überprüfung der Entscheidungsgründe hinausläuft (vgl. BGer 2C\_366/2013 und 2C\_367/2013 vom 26.4.2013 E. 2.1, 2C\_769/2009 vom 22.6.2010, in StR 2010 S. 789 E. 2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 DBG N. 23 mit Hinweis).

**2.3** Die Vorinstanz erachtete die Legitimation der Steuerpflichtigen zur Anfechtung der Einspracheentscheide deshalb als gegeben, weil sich der Wert der landwirtschaftlichen Grundstücke auf die «jetzigen und künftigen Einkommenssteuern» auswirken könne. Je höher der Grundstückswert festgelegt werde, desto mehr Abschreibungen seien möglich und desto tiefer falle der steuerbare Unternehmensgewinn aus. Die Steuerpflichtigen hätten daher ein Interesse daran, dass «die Liegenschaften zu einem höheren Wert eingebucht werden». Darin liege ihr schützenswertes Interesse an der Gutheissung der Rechtsmittel, weshalb darauf einzutreten sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 1.2).

**2.4** Diese Begründung vermag aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen:

**2.4.1** Der Buchwert eines Vermögensgegenstands bildet zwar mitunter Ausgangspunkt der buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen auszuweisenden Abschreibungen (Art. 33 Abs. 1 StG und Art. 28 DBG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 der Abschreibungsverordnung vom 18. Oktober 2000 [AbV; BSG 661.312.59]), womit der steuerlich anerkannte Grundstückwert potentiell Auswirkungen auf die zulässigen Abschreibungen und damit auf das steuerbare Einkommen hat. Es ist aber nicht ersichtlich und wurde von der Vorinstanz auch nicht dargelegt, dass die beantragte Erhöhung des Bilanzwerts der Grundstücke zu einer für die Beschwerdegegnerschaft günstigeren Veranlagung des Steuerjahrs 2011 führen würde. Die in der Erfolgsrechnung verbuchten Abschreibungen (Vorakten StV pag. 27 f.) sind in den deklarierten Erfolg von Fr. 43'419.-- eingeflossen (vgl. Vorakten StV pag. 30 und 39), den die Steuerverwaltung – abgesehen von einer geringfügigen Anpassung des Eigenmietwerts bei der direkten Bundessteuer – unverändert in die Veranlagungsverfügungen bzw. Einspracheentscheide übernommen hat (Vorakten StV pag. 72, 66, 93, 87). Dasselbe gilt für die übrigen dem steuerbaren Einkommen zugrunde liegenden Einzelpositionen, welche die Steuerverwaltung bis auf kleinere, teils gestützt auf die Angaben der Steuerpflichtigen automatisch berechnete Anpassungen unverändert übernommen hat und die im Einspracheverfahren nicht in Frage gestellt worden sind. Die Beschwerdegegnerschaft war mithin durch die Einspracheentscheide – in Bezug auf die von der Vorinstanz als massgebend erachteten Abschreibungsmöglichkeiten – weder in formeller noch materieller Hinsicht beschwert. Dementsprechend haben sie im vorinstanzlichen Verfahren keinen auf Abänderung des steuerbaren Einkommens lautenden Antrag gestellt.

**2.4.2** Soweit die StRK das schützenswerte Interesse der Steuerpflichtigen an einer Beurteilung ihres Anliegens darin gesehen hat, dass sich der höhere Bilanzwert positiv auf spätere Veranlagungen auswirke (vgl. vorne E. 2.3), kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden: Der Bilanzwert von Liegenschaften im Geschäftsvermögen stellt lediglich eine der Steuerberechnung zugrunde liegende Einzelposition dar, deren Höhe und rechtliche Qualifika-

tion durch die Einspracheentscheide nicht rechtskräftig festgesetzt werden. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist einzig die Entscheidformel (das Dispositiv); nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann grundsätzlich nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; BVR 2016 S. 237 E. 4.1, Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 12, Art. 72 N. 4). Im Steuerrecht bedeutet dies, dass (nur) die Steuerfaktoren (bei natürlichen Personen das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen) an der Rechtskraft teilhaben, während die Erwägungen, die zum Dispositiv führen, lediglich die Bedeutung von Motiven haben. Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; vgl. zum Ganzen VGE 2015/126/127 vom 30.1.2017 E. 1.2.3). Entsprechend wird die Beschwerdegegnerschaft ihre Rechte allenfalls in späteren Steuerperioden wahren können, falls die streitige Bilanzierung dannzumal von praktischer Bedeutung sein sollte. Auch im Hinblick auf die Veranlagung der nachfolgenden Steuerjahre ist die Beschwerdegegnerschaft durch die Einspracheentscheide somit nicht beschwert und hat die Vorinstanz zu Unrecht ein Rechtsschutzinteresse an der Behandlung der Rechtsmittel erkannt.

**2.4.3.** Zu prüfen bleibt, ob das Eintreten der Vorinstanz allenfalls mit Blick auf den Antrag auf Korrektur des (angeblich) doppelt berücksichtigten amtlichen Werts der Grundstücke gerechtfertigt war (vgl. vorne Bst. B und E. 2.1; angefochtene Entscheide E. 5). Der entsprechende Antrag wurde am 4. August 2014 und damit nach Ablauf der bis zum 14. Juli 2014 gewährten Nachfrist zur Verbesserung der Rekurs- und Beschwerdeschrift und nach Eingang der Vernehmlassung der Steuerverwaltung gestellt (vgl. Art. 197 Abs. 3 und 4 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG; Vorakten StRK pag. 55 bzw. 84 ff.). Letztere hat sich dazu nicht äussern können. Ob die Vorinstanz mit Blick auf ihre umfassende Prüfungsbefugnis und die fehlende Bindung an die Parteianträge (Art. 198 Abs. 2 und Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 und Art. 143 Abs. 1 DBG) befugt war, das verspätete Vorbringen materiell zu prüfen, kann offenbleiben. Die Steuerverwaltung legt in ihrer Beschwerde nachvollziehbar dar, dass der amtliche Wert der

Grundstücke (Fr. 272'610.--) bei der Veranlagung der Beschwerdegegnerschaft nicht doppelt berücksichtigt worden ist. Zwar wird er in den Veranlagungsdetails beim Vermögen in einer eigenen Zeile aufgeführt, wodurch der Eindruck entstehen könnte, dass er zum Eigenkapital (das die Grundstückswerte in Form von Anlagevermögen schon beinhaltet) nochmals hinzugezählt wird. Eine einfache Addition der übrigen Faktoren zeigt jedoch, dass dieser Wert nicht in die Berechnung der Position «Total Vermögen» eingeflossen ist und sich nicht auf das steuerbare Vermögen ausgewirkt hat (vgl. Beschwerde S. 4). Insofern kommt dieser Zeile eine rein deklaratorische Bedeutung zu; es handelt es sich mithin nicht um eine Anordnung oder Feststellung, die sich in irgendeiner Form auf die Veranlagung auswirken kann. Mangels Beschwer hätte die Vorinstanz daher auch auf diesen Antrag nicht eintreten dürfen.

**2.5** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Unrecht auf die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel eingetreten ist. Da die Prozessvoraussetzungen vor der Vorinstanz nicht gegeben waren, ist auch das Verwaltungsgericht nicht befugt, die aufgeworfenen Rechtsfragen materiell zu prüfen. Die Beschwerden sind gutzuheissen und die angefochtenen Entscheide aufzuheben. Die Einspracheentscheide sind zu bestätigen.

### **3.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die unterliegende Beschwerdegegnerschaft als notwendige Verfahrenspartei kostenpflichtig, unbesehen davon, dass sie sich an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht nicht beteiligt und keine Anträge gestellt hat (vgl. vorne Bst. C; Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 3 DBG; BVR 2012 S. 424 E. 5.4; Praxisfestlegung der erweiterten Abteilungskonferenz vom 7.1.2014 und 24.3.2015 Ziff. I und II). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

**Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Juni 2014 wird bestätigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Juni 2014 wird bestätigt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Beschwerdegegnerschaft
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

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.