

100.2017.109/110U
HAT/SBE/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 8. Januar 2019

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundes-
steuer 2012 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 14. März 2017; 100 15 511, 200 15 415)



Sachverhalt:

A.

Unter der Einzelfirma «C._____» betrieb A._____ eine Immobilienunternehmung. Er verkaufte im Jahr 2011 das Fabrikareal des ehemaligen Metzgereibetriebs D._____, das einen wesentlichen Teil der Immobilien der Einzelunternehmung darstellte. Im Jahr 2012 stellte er deren Betrieb gänzlich ein und überführte die verbleibenden Liegenschaften in sein Privatvermögen. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ und B._____ am 20. November 2015 im Rahmen einer Sonderveranlagung auf einen steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 6'960'826.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 15'898'004.-- bei der direkten Bundessteuer.

B.

Dagegen erhoben A._____ und B._____ am 4. Dezember 2015 Einsprache bei der Steuerverwaltung, die diese antragsgemäss als Sprungrekurs bzw. -beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Mit Entscheiden vom 14. März 2017 wies die StRK die Rechtsmittel ab, hob jedoch die Sonderveranlagung insofern auf, als sie die Sache zur Vornahme der korrekten Steuerteilung unter den betroffenen Gemeinden an die Steuerverwaltung zurückwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 13. April 2017 haben A._____ und B._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2012 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK vom 14. März 2017 seien aufzuheben und sie seien mit einem steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 5'211'900.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 14'149'100.-- (direkte Bundessteuer) zu veranlagern.

Am 18. April 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2012 vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmung vom 4. Mai 2017 bzw. Beschwerdeantwort 10. Juli 2017 je auf Abweisung der Beschwerden.

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 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]). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerden sind zwar im Namen beider Ehegatten erhoben, die Rechtsschrift ist aber einzig vom Beschwerdeführer unterzeichnet worden. Da unter Ehegatten eine gesetzliche Vertretungsvermutung gilt (vgl. Art. 156 Abs. 3 StG; Art. 113 Abs. 1 und 3 DBG; statt vieler VGE 2016/306/307 vom 1.6.2017 E. 1.1), ist jedoch ohne weiteres davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren durch ihren Ehemann vertreten wird. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG).

1.2 Im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer hat die StRK die Sprungbeschwerde vollumfänglich abgewiesen (vgl. vorne Bst. B), sodass insoweit ein (ohne weiteres anfechtbarer) Endentscheid vorliegt. Im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern hat sie zwar den Rekurs der Beschwerdeführenden abgewiesen, aber die Sonderveranlagung gleichzeitig «zur Vornahme der korrekten Steuerteilung» zwischen den betroffenen Einwohnergemeinden an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Da sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde insoweit gegen einen Rückweisungsentscheid richtet, stellt sich die Frage, ob dieser als selbständig anfechtbarer Teilentscheid oder als Zwischenentscheid gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren ist. Zwischenentscheide sind – soweit sie weder die Zuständigkeit noch Ausstand oder Ablehnung betreffen (vgl. Art. 61 Abs. 2 VRPG) – vor Verwaltungsgericht nur unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 3 VRPG selbständig anfechtbar. Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie nur gemeinsam mit dem Endentscheid anfechtbar, soweit sich ihr Inhalt noch auf diesen auswirkt (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG; vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.3). – Zunächst ist festzuhalten, dass die Rückweisung lediglich zur Steuerteilung unter den betroffenen Gemeinden erfolgt, also nur die Gemeindesteuer beschlägt (vgl. Art. 252 StG), sodass bezüglich der Kantonssteuer ein Endentscheid vorliegt. Demgegenüber stellt der Rückweisungsentscheid bezüglich der Gemeindesteuer keinen (materiellen) Endentscheid dar, weil die Rückweisung nicht bloss zur rechnerischen Umsetzung des von der StRK Angeordneten erfolgt ist (BVR 2017 S. 205 E. 1.4; vgl. angefochtene Entscheide E. 11.3 a.E.). Die StRK hat jedoch über das Rechtsbegehren auf Veranlagung zu einem bestimmten (tieferen) steuerbaren Einkommen abschliessend entschieden und die Beschwerdeführenden wenden sich vor Verwaltungsgericht allein gegen diese abschlägige Beurteilung ihres entsprechenden Antrags. Dieser Rechtsstreit lässt sich unabhängig von der Frage der Steuerteilung beurteilen, weshalb insoweit ein Teilentscheid vorliegt, der unter den gleichen Voraussetzungen wie ein Endentscheid anfechtbar ist (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 4; BGer 2C_525/2013 und 2C_526/2013 vom 2.7.2013 E. 2, 2C_766/2010 und 2C_767/2010 vom 29.7.2011 E. 1.3.1). Mit hin ist auf beide im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden 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 verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. 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). – Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen unter anderem Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen, wobei der Veräusserung die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt ist (sog. Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 StG; Art. 18 Abs. 2 DBG). Für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gelten Art. 85 StG und Art. 58 DBG, welche die Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen regeln, sinngemäss (Art. 21 Abs. 5 StG; Art. 18 Abs. 3 DBG). Demnach wird der steuerbare Reingewinn ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs bestimmt (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Diese Regelung schreibt das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich fest (statt vieler BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6; BGE 143 II 83 E. 3.1; zur Geltung des Massgeblichkeitsprinzips bei der Einkommenssteuer Selbständigerwerbender vgl. BGer 2C_1155/2014 vom 1.2.2016 E. 4.3.1). – Der Beschwerdeführer hat unbestrittenermassen eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt. Diese bildet daher gemäss den vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung.

2.2 Mit Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit geht grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Passiven des Unternehmens einher, weshalb zu diesem Zeitpunkt über die stillen Reserven abzurechnen ist (BGer 2C_376/2011 und 2C_377/2011 vom 27.4.2012, in StE 2013 B 23.45 Nr. 3 und StR 67/2012 S. 511 E. 6.3.3, 2C_809/2011 vom 29.7.2012, in ASA 81 S. 497 und StE 2012 A 23.1 Nr. 16 E. 3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 90). Soweit die Aktiven des Geschäftsvermögens nicht veräussert werden, sondern im Eigentum der bisherigen Inhaberschaft verbleiben, unterliegen die stillen Reserven der Kapitalgewinnbesteuerung wegen Privatentnahme (vgl. VGE 2014/220/221 vom 23.9.2016 E. 3.2; BGE 125 II 113 E. 6c/aa; vgl. auch BGer 2C_1050/2015 und 2C_1051/2015 vom 13.6.2016 E. 3.2). Art. 43a StG und Art. 37b DBG sehen Sonderregeln zur Steuerberechnung für den Fall vor, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Diesfalls ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern, wobei Einkaufsbeiträge gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG abziehbar sind (Art. 43a Abs. 1 StG in der hier noch massgebenden ursprünglichen Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113]; Art. 37b Abs. 1 Satz 1 und 2 DBG). Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines solchen Einkaufs nachweist, zu einem Sondertarif berechnet. Dieser entspricht bei den *Kantons- und Gemeindesteuern* dem Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge nach Art. 44 StG und findet gleichzeitig auch auf den darüber hinausgehenden Liquidationsgewinn bis zu einer Höhe von insgesamt Fr. 260'000.-- Anwendung (Art. 43a Abs. 2 StG in der ursprünglichen Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113]); auf weitere realisierte Reserven ist der Satz anwendbar, der für einen Fünftel davon gilt (Art. 43a Abs. 3 StG in der ursprünglichen Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113]). Bei der *direkten Bundessteuer* beträgt der Sondertarif einen Fünftel der Tarife gemäss Art. 36 DBG; für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 % erhoben wird (Art. 37b Abs. 1 Satz 3 und 4 DBG).

2.3 Der Beschwerdeführer hat die selbständige Erwerbstätigkeit Ende 2012 aufgegeben und war zu diesem Zeitpunkt älter als 55-jährig. Unstrittig erfüllt er damit die Voraussetzungen, die zur privilegierten Liquidationsgewinnsteuer führen. Strittig ist hingegen die Höhe des gesondert steuerbaren Liquidationsgewinns.

3.

Die Steuerverwaltung hat den Liquidationsgewinn ausgehend von den stillen Reserven bestimmt, die der Beschwerdeführer auf dem Anlagevermögen der Immobilienunternehmung realisiert hat. Diesen Betrag ermittelte sie, indem sie dem Verkaufserlös bzw. Überführungswert den Buchwert gegenüberstellte. Unter Berücksichtigung der Liquidationskosten und weiterer Abzüge ergab dies einen steuerbaren Gewinn von Fr. 6'960'826.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 15'898'004.-- bei der direkten Bundessteuer:

	Vorjahr	Liq.jahr
Realisierte stille Reserven aus:		
- Überführung mobiles Anlagevermögen		17'930.--
- Verkauf immobiles Anlagevermögen	10'713'600.--	
- Überführung immobiles Anlagevermögen	7'181'932.--	
Total Liquidationsgewinn brutto		17'913'462.--
./. Liquidationskosten	-91'556.--	
./. AHV-Beiträge	-1'582'270.--	
./. Verlustüberschuss		-341'632.--
Steuerbarer Liquidationsgewinn Bund		15'898'004.--
./. Rohgewinn Grundstückgewinnsteuer		-8'937'178.--
Steuerbarer Liquidationsgewinn Kanton		6'960'826.--

Die StRK schloss, diese Berechnung des Liquidationsgewinns entspreche den von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (angefochtene Entscheide E. 6 und 11). Die Beschwerdeführenden bringen dagegen vor, bei der Berechnung des Liquidationsgewinns dürften die stillen Reserven nicht mit der Differenz zwischen Verkaufserlös (bzw. Anrechnungswert) und steuerrelevantem Buchwert gleichgesetzt werden. Aus steuersystematischer Sicht und im Hinblick auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit könne der steuerbare Liquidationsgewinn nicht grösser sein als die Summe der vorgenommenen Abschreibungen. Indem Steuerverwaltung und Vorinstanz für die Berechnung des Liquidationsgewinns auf die Buch-

werte abstellten, würden sie faktisch Abschreibungen auf den Maschinen auf die Liegenschaften verschieben. Ein solches Vorgehen verletzte das Gebot von Treu und Glauben. Eine Besteuerung von Abschreibungen, welche auf anderen Aktiven als den Immobilien vorgenommen worden seien, sei unzulässig, weil sie zu einer doppelten Besteuerung des nämlichen Steuersubstrats führe. Richtigerweise sei der steuerbare Liquidationsgewinn anhand der handelsrechtlich vorgenommenen und für die Zwecke der Einkommenssteuer veranlagten Abschreibungen zu bestimmen. Die nicht auf Abschreibungen zurückzuführenden stillen Reserven in der Höhe von Fr. 1'748'887.-- seien auszuklammern bzw. vom Brutto-Liquidationsgewinn in Abzug zu bringen, was einen steuerbaren Gewinn von Fr. 5'211'939.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 14'149'117.-- bei der direkten Bundessteuer ergebe.

4.

Strittig ist damit, wie die im Rahmen der Liquidation realisierten stillen Reserven zu ermitteln sind.

4.1 Rechtsvorgängerin der Einzelunternehmung C._____, deren Liquidationsgewinn hier in Frage steht, war die vom Beschwerdeführer und dessen Vater gemeinsam geführte Kollektivgesellschaft E._____. Diese wurde per Ende 1994, als der Vater des Beschwerdeführers (altersbedingt) ausschied, aufgelöst und das Metzgereigeschäft durch den Beschwerdeführer in der Form einer Einzelunternehmung unter der Firma «...metzgerei D._____» weitergeführt. Anlässlich der Umwandlung der Kollektivgesellschaft in eine Einzelunternehmung (vgl. Art. 579 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) wurden dem Vater des Beschwerdeführers stille Reserven von Fr. 1'959'000.-- zugerechnet (vgl. Bilanz Umwandlung per 31.12.1994, act. 3A pag. 109 f.). Diesen Betrag (abzüglich eines AHV-Sonderbeitrags von Fr. 58'751.--) versteuerte der Vater des Beschwerdeführers als Einkommen (vgl. Sonderveranlagungen vom 22.1.1999, Beschwerdebeilagen 3 und 4; Veranlagungsverfügung vom 16.12.1997, Beschwerdebeilage 7). Nach Umwandlung der Kollektivgesellschaft E._____ wurden die Liegenschaften in der Buchhaltung der Einzelunternehmung zum Wert von Fr. 5'136'000.--

weitergeführt (vgl. die entsprechenden Bilanzen, act. 3A pag. 106, 101 ff. u. 112; vgl. auch Entwicklung Buchwerte C._____, Beilage 2 zu Beschwerdebeilage 8). Hingegen erfolgte eine Aufwertung der «Maschinen und Einrichtungen» von Fr. 513'000.-- auf Fr. 2'472'000.-- (vgl. die Aufstellung Position Maschinen und Einrichtungen vom 13.7.2011, in act. 3C). Die Höhe dieser Aufwertung entspricht dem Anteil an stillen Reserven, der mit Ausscheiden des Vaters des Beschwerdeführers aus der Kollektivgesellschaft realisiert wurde (Fr. 1'959'000.--). Die Aufwertung allein der Aktiven «Maschinen und Einrichtungen» steht im Widerspruch dazu, dass die stillen Reserven zuvor durch Abschreibungen sowohl auf den «Immobilien» als auch auf den «Maschinen» gebildet worden waren (vgl. Beschwerde Ziff. 2.2). Zudem hatte sie eine Unterbewertung der «Immobilien» der Einzelunternehmung im Umfang der eigentlich auf sie entfallenden aufgelösten stillen Reserven zur Folge (vgl. Übersicht Liegenschaftsgewinne, Beschwerdebeilage 6). Als der Metzgereibetrieb auf den 1. Januar 2002 in eine Aktiengesellschaft eingebracht und an Dritte verkauft wurde, verblieben die (unterbewerteten) Immobilien in der – nunmehr C._____ genannten – Einzelunternehmung.

4.2 Art. 43a Abs. 1 StG und Art. 37b Abs. 1 DBG enthalten keine eigenständige Definition der «stillen Reserven»; dabei handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher der Auslegung bedarf. Da das Steuerrecht für die Gewinnermittlung an das Handelsrecht anknüpft (vgl. BGer 2C_104/2013 und 2C_105/2013 vom 27.9.2013, in ASA 82 S. 307 und StR 69/2014 S. 202 E. 3.4, 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013 E. 3.2.1; vorne E. 2.1), ist grundsätzlich vom handels- bzw. betriebswirtschaftlichen Begriff der stillen Reserven auszugehen (vgl. BGer 2C_1015/2015 vom 8.12.2016, in ASA 85 S. 499 und StR 72/2017 S. 222 E. 5.4). Als solche gelten demnach die nicht aus der Bilanz ersichtlichen Teile des Nettovermögens (Eigenkapitals) einer Unternehmung (vgl. Fontana/Handschin, Ausweis stiller Reserven in der Erfolgsrechnung, ST 8/14 S. 650 ff.). Stille Reserven liegen vor, wenn der wirkliche Wert von Aktiven über oder jener von Passiven unter dem Buchwert liegt (vgl. BGer 2C_1015/2015 vom 8.12.2016, in ASA 85 S. 499 und StR 72/2017 S. 222 E. 5.6 auch zum Folgenden; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 328; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, S. 403). Die Höhe der stillen

Reserven, die auf ein bestimmtes Aktivum entfallen, bemisst sich somit nach der Differenz zwischen dessen Buchwert und dessen tatsächlichem Wert.

4.3 Die Regelung von Art. 43a Abs. 1 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG bezweckt die mildere Besteuerung stiller Reserven, die infolge Liquidation eines Unternehmens realisiert werden (vgl. BGer 2C_302/2018 vom 9.8.2018 E. 2.2.4). Als Liquidationsgewinn erfasst wird die Summe der Gewinne, die auf die Realisierung von stillen Reserven zurückgehen und die mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen (Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 37b DBG N. 13 ff.). Die tarifliche Privilegierung von Gewinnen, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens auf einen Schlag anfallen, soll die steuerliche Belastung mildern, die für fortlaufend gebildete stille Reserven aus der starken Progression resultiert (vgl. BGE 143 II 661 E. 6.3; BGer 2C_302/2018 vom 9.8.2018 E.2.2.2 f.). Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisierung der stillen Reserven führt, bleibt es bei der angestammten Besteuerung, d.h. unterliegen die entsprechenden Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit den ordentlichen Regeln (vgl. BGer 2C_302/2018 vom 9.8.2018 E. 2.2.7; vgl. auch BGer 2C_1015/2015 vom 8.12.2016, in ASA 85 S. 499 und StR 72/2017 S. 222 E. 5.7.2; Art. 1 Abs. 3 Bst. a der Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]).

4.4 Wiedereingebrachte Abschreibungen gehören zu den typischen Erscheinungsformen realisierter stiller Reserven, die nach Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG gesondert besteuert werden (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.4). Der Begriff der stillen Reserven ist jedoch weiter gefasst (vorne E. 4.2): Die Entstehung stiller Reserven ist nicht einzig auf die Vornahme von Abschreibungen zurückzuführen, sondern kann auch auf Unterbewertungen von Aktiven zurückgehen, insbesondere wegen der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und -grundsätze (Höchstwert, Vorsichtsprinzip; vgl. zum neuen Rechnungslegungsrecht Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung [HWP], 2014, S. 245 ff., Fontana/Handschin, a.a.O., S. 651 u. 655 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 N. 54). Für die einkommenssteuerrechtliche Ge-

winnermittlung ist diese Unterscheidung indes nicht von Bedeutung, da das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit buchmässig ermittelt wird (sog. Buchwertprinzip; vgl. Markus Reich, a.a.O., S. 383 ff.). Entsprechend unterliegt bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen und bei der Privatentnahme die gesamte Differenz zwischen Veräusserungserlös (oder Verkehrswert) und dem steuerlich massgeblichen Buchwert der Besteuerung als Kapitalgewinn (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 85 u. 103; Reich/von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 18 DBG N. 25 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N. 74 u. 88 sowie Art. 58 N. 152; vgl. zum Veräusserungsgewinn BGer 2C_297/2012 und 2C_300/2012 vom 17.10.2012, in StE 2012 B 23.2 Nr. 41 E. 5.1). Anhaltspunkte dafür, dass der Begriff der stillen Reserven im Rahmen von Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG anders bzw. im Sinn der Beschwerdeführenden einschränkend zu verstehen und mit (wiedereingebrachten) Abschreibungen gleichzusetzen wäre, ergeben sich weder aus dem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung. Gegen ein solch eng gefasstes Verständnis der stillen Reserven spricht sodann, dass diesfalls ein Teil der infolge Liquidation eines Unternehmens realisierten stillen Reserven nicht der privilegierten Liquidationsbesteuerung unterstehen würde. Stille Reserven, die nicht infolge Abschreibungen entstanden sind, würden dann nicht unter Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG fallen und deshalb der strengeren ordentlichen Einkommensbesteuerung unterliegen (vgl. vorne E. 2.2 und 4.3). Dieses Ergebnis würde Sinn und Zweck von Art. 43a StG und Art. 37b DBG widersprechen, die Wirkung der ausgeprägten Progression bei der Auflösung fortlaufend gebildeter stiller Reserven zu mindern (vgl. hiervor E. 4.3). Damit steht fest, dass auch im Rahmen der gesonderten Liquidationsgewinnbesteuerung für die Ermittlung der Höhe der stillen Reserven grundsätzlich auf den Buchwert abzustellen ist (oder allenfalls auf einen davon abweichenden Einkommenssteuerwert; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N. 159). Daraus folgt, dass Steuerverwaltung und Vorinstanz den steuerbaren Liquidationsgewinn gesetzeskonform bestimmt haben.

4.5 Schliesslich sehen die Beschwerdeführenden noch den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. BVR 2017 S. 450 E. 6.2; BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 137 I 69 E. 2.5.1). Zu Unrecht: Steuer-

verwaltung und Vorinstanz haben für die Veranlagung auf die Buchhaltung der liquidierten Unternehmung abgestellt. Diesbezüglich ist weder ersichtlich noch geltend gemacht, dass die vom Beschwerdeführer selber vorgenommene Aufwertung der Maschinen handelsrechtswidrig gewesen wäre. Soweit nicht handelsrechtliche oder steuerrechtliche Bestimmungen entgegenstehen, können buchführende Steuerpflichtige selber festlegen, welche Wertansätze sie in ihrer Buchhaltung als sachgerecht annehmen wollen (vgl. BGer 2C_515/2010 vom 13.9.2011, in StE 2011 B 23.41 Nr. 5 E. 3.2 f. auch zum Folgenden). Die auf einer vertretbaren Würdigung beruhende Bewertung von Aktiven des Geschäftsvermögens ist von den Steuerbehörden hinzunehmen, soweit die handelsrechtlichen Höchst- und die steuerrechtlichen Tiefstwerte nicht über- bzw. unterschritten werden (vgl. BGer 2C_1155/2014 vom 1.2.2016 E. 3.3.1 und 4.3.3; 2C_1168/2013 und 2C_1169/2013 vom 30.6.2014, in StE 2014 B 72.14.2 Nr. 44 E. 3.1). Folge dieses Ermessensspielraums bei der Buchführung ist, dass sich die steuerpflichtigen Personen umgekehrt auf den von ihnen gewählten Buchwerten behaften lassen müssen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.2; BGer 2C_515/2010 vom 13.9.2011, in StE 2011 B 23.41 Nr. 5 E. 2.2). Sie können nicht nachträglich Änderungen vornehmen, weil sie mit einer anderen Bewertung, die sich handelsrechtlich ebenfalls hätte vertreten lassen, steuerlich besser gestellt wären (vgl. BGer 2C_958/2016 vom 2.8.2018, in StR 73/2018 S. 808 E. 5.3; vgl. auch BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015 E. 3.5.2). Hier hat der Beschwerdeführer die der Besteuerung des Liquidationsgewinns zugrundeliegenden Wertansätze selber gewählt. Da die Steuerverwaltung keine Bestimmungen verletzt sah, bestand für sie kein Anlass, korrigierend einzugreifen; angesichts der Zulässigkeit der gewählten Bewertung hätte sie dies auch gar nicht tun dürfen. Weiter liegt kein Fall vor, in dem es zur Verwirklichung einer kohärenten Besteuerung angezeigt wäre, zu Gunsten der Steuerpflichtigen von den (handelsrechtskonformen) Bilanzansätzen abzuweichen (vgl. zum Ganzen Altorfer/Duss/Felber, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, in StR 70/2015 S. 724, 728 ff.). Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1995 bis 1997 deshalb höhere Abschreibungen vornehmen konnte, weil die Aufwertung allein auf den Maschinen und nicht auch auf den Immobilien erfolgt war. Zumindest im Jahr 1995, in dem ein Betriebsgewinn von Fr. 2'296'700.-- erzielt wurde, hat sich dies steuerlich günstig ausgewirkt (vgl. Erfolgsrechnung 1995, act. 3A pag. 93).

4.6 Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (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 das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 8'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.