

100.2017.191/192U  
ARB/DIS/KIB

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 25. April 2018**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Kissel

**A.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2015; Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge (Entscheide der Steuerre-  
kurskommission des Kantons Bern vom 6. Juni 2017; 100 16 444,  
200 16 362)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 2. September 2015 wurde A. \_\_\_\_\_ eine Kapitalleistung aus (beruflicher) Vorsorge in der Höhe von Fr. 971'020.-- ausbezahlt. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region ..., erhob mit Sonderveranlagung vom 20. November 2015 für diese Kapitalleistung Steuern von Fr. 69'433.10 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 22'333.-- (direkte Bundessteuer). Die dagegen gerichteten Einsprachen wies sie ab (Entscheidung vom 19.8.2016).

### **B.**

Am 8. September 2016 gelangte A. \_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 6. Juni 2017 ab, soweit sie darauf eintrat.

### **C.**

Am 6. Juli 2017 hat A. \_\_\_\_\_ in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bez. der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er stellt folgenden Antrag: «Die Beschwerde sei vollumfänglich gutzuheissen.»

Mit Verfügung vom 7. Juli 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 3. August 2017 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 17. August 2017 je die Abweisung der Beschwerden. Mit Eingabe vom 11. September 2017 hat sich A. \_\_\_\_\_ erneut zur Sache geäußert.

## **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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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** Gemäss Art. 32 Abs. 2 VRPG müssen Parteieingaben einen Antrag und eine Begründung enthalten. Dem Antragserfordernis ist bereits Genüge getan, wenn sich aus dem Zusammenhang und unter Zuhilfenahme der Begründung sinngemäss ergibt, was angebeht wird (vgl. BVR 2011 S. 391 E. 3.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 13). Der Beschwerdeführer verlangt lediglich die Gutheissung der Beschwerde. Aus der Begründung ergibt sich, dass er die Besteuerung der Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge als zu hoch erachtet. Er legt jedoch nicht dar, was eine angemessene Besteuerung wäre, womit unklar bleibt, was er angebeht. Auch an die Begründung einer Beschwerde werden praxisgemäss keine hohen Anforderungen gestellt. Es reicht aus, wenn aus dem Rechtsmittel ersichtlich ist, inwiefern und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung muss sich allerdings wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwiefern dieser unrichtig sein soll (statt vieler BVR 2006 S. 470 E. 2.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 15). Ob die Beschwerde-

schrift diese (herabgesetzten) Anforderungen erfüllt, ist ebenfalls fraglich, kann aber – wie bereits die Einhaltung des Antragserfordernisses – mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben.

**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). Da 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 den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

**2.1** Der Beschwerdeführer bringt vor, die Veranlagungsverfügungen und die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung für die Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge würden an schweren formellen Mängeln leiden. Sie «seien in Form von Rechnungen ergangen» und enthielten keine Begründung. Dabei diene gerade das Einspracheverfahren «der vertieften Behandlung der vorgebrachten Rügen». Ausserdem seien die Einspracheentscheide nicht unterzeichnet worden; insofern mangle es an einer «Gültigkeitsvoraussetzung» (vgl. Beschwerde Ziff. 3).

**2.2** Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide werden der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 159 Abs. 1 StG; Art. 135 Abs. 2 DBG). Zur Schriftlichkeit gehört grundsätzlich auch die eigenhändige Unterschrift; doch ist bei Verfügungen und Entscheiden, die im Rahmen der Massenverwaltung ergehen, die Unterschrift entbehrlich (Art. 151 StG i.V.m. Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 20; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 116 N. 45). Der

Einspracheentscheid muss zudem begründet werden (Art. 193 Abs. 3 StG; Art. 135 Abs. 2 DBG). Der Begründungspflicht ist dabei Genüge getan, wenn die Begründung des Entscheids so abgefasst ist, dass sich die Betroffenen über dessen Tragweite ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung, mit jedem rechtlichen Einwand und mit jedem einzelnen Beweismittel auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BVR 2015 S. 234 E. 3.2, 2013 S. 407 E. 3.2, 2012 S. 326 E. 4.1; vgl. statt vieler BGE 140 II 262 E. 6.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5 f.).

**2.3** Die Vorinstanz hat zutreffend erwogen, auch bei Einspracheentscheiden handle es sich um Massenverfügungen, weshalb eine Unterschrift entbehrlich sei (angefochtene Entscheide E. 2.1; vgl. BGE 112 V 87 E. 1, 108 V 232 E. 2b, 105 V 248 E. 4; BGer 9C\_597/2014 vom 10.12.2014 E. 4.3). Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was diese Ausführungen als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse. Soweit er geltend macht, die Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge sei ein «separates Individualverfahren mit eher singulärem Charakter» (Beschwerde Ziff. 3), handelt es sich dabei um eine subjektive Einschätzung, die an der Qualifizierung der Einspracheentscheide als Massenverfügungen nichts zu ändern vermag. Die Unterzeichnung der Einspracheentscheide war mithin nicht erforderlich. Was die angebliche Verletzung der Begründungspflicht anbelangt, hat die StRK den Beschwerdeführer zu Recht an das Schreiben der Steuerverwaltung vom 13. Juni 2016 erinnert, worin diese auf die für die Besteuerung der Kapitaleistung aus Vorsorge massgebenden rechtlichen Grundlagen verwiesen hatte. Auch wenn die Begründung kurz sei, könne ihr der Beschwerdeführer die Beweggründe für die Abweisung der Einsprache ohne weiteres entnehmen (vgl. angefochtene Entscheide E. 2.3). Ergänzend bleibt festzuhalten, dass die Steuerverwaltung nicht gehalten war, die in einem früheren (aktenkundigen) Schreiben dargelegte Begründung in den Einspracheentscheiden zu wiederholen; dies umso weniger, als das Festhalten an einer auf einer klaren gesetzlichen Bestimmung beruhenden Veranlagung ohnehin nicht vieler Worte bedarf (vgl. vorne E. 2.2; Ein-

spracheentscheide vom 19.8.2016, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 12 und 9; vgl. BGE 140 II 262 E. 6.2; BGer 2C\_1207/2012 vom 20.12.2012 E. 2.2). Die StRK hat somit eine Gehörsverletzung wegen mangelnder Begründung zu Recht verneint. Soweit der Beschwerdeführer die Entscheide der StRK ebenfalls als ungenügend begründet erachtet (vgl. Beschwerde Ziff. 3, letzter Abschnitt), ist auch diese Kritik unberechtigt: Die StRK hat sich einlässlich mit den wesentlichen Aspekten der Streitsache befasst und ihre Entscheidungsgründe umfassend erläutert. Ebenso wenig ist eine Gehörsverletzung darin zu erblicken, dass sie sich nicht mit jedem seiner Vorbringen auseinandergesetzt hat; sie durfte sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98], 140 II 262 E. 6.2; BVR 2016 S. 529 E. 4.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5 ff.).

### **3.**

**3.1** Des Weiteren macht der Beschwerdeführer geltend, die Steuer sei «stark überhöht», weise einen konfiskatorischen Charakter auf und verletze mithin die Eigentumsgarantie. Da das bezogene Kapital auch der Vermögenssteuer unterliege, komme es zu einer «Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung» (vgl. Beschwerde Ziff. 2 und 4).

**3.2** Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Kapitalleistungen aus Vorsorge werden gesondert, das heisst getrennt vom übrigen Einkommen und zu einem Vorzugssatz besteuert (sog. Vorsorgetarif; vgl. Art. 44 StG bzw. Art. 38 DBG; vgl. auch Art. 11 Abs. 3 StHG). Als Kapitalleistungen aus Vorsorge gelten vorab Kapitalleistungen aus AHV/IV (1. Säule), aus beruflicher Vorsorge (2. Säule) und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche und gesundheitliche Nachteile (vgl. Art. 44 Abs. 1 Bst. a und b StG; Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 DBG). Die Festsetzung der Steuertarife, Steuersätze und Steuer-

freibeträge liegt im Kompetenzbereich der Kantone (sog. Tarifautonomie, vgl. Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG; Art. 129 Abs. 2 Satz 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Reich/Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorbem. zu Art. 1/2 StHG N. 30). Eine gegen die Eigentumsgarantie (Art. 26 Abs. 1 BV; Art. 24 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) verstossende konfiskatorische Besteuerung liegt dann vor, wenn die Steuer das Institut des Eigentums in Frage stellt; dem Abgabepflichtigen darf das Vermögen nicht durch übermässige Besteuerung nach und nach entzogen werden und das Gemeinwesen ist verpflichtet, privates Vermögen in seiner Substanz zu wahren sowie die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten. Ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, beurteilt sich nach der Gesamtheit aller konkreten Umstände wie Steuersatz, Bemessungsgrundlage, Dauer des fiskalischen Eingriffs und dessen Kumulation mit anderen Abgaben (BGE 143 I 73 E. 5.1 [Pra 107/2018 Nr. 40]).

**3.3** Die StRK hat dargelegt, dass die Steuerverwaltung die für die Kapitalleistung aus Vorsorge geschuldete Steuer übereinstimmend mit den gesetzlichen Grundlagen berechnet hat. Weiter hat sie die Voraussetzungen für das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung zutreffend wiedergegeben und in Bezug auf die hier interessierende Besteuerung zu Recht verneint (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.1). Der Beschwerdeführer legt auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht dar, inwiefern die einmalige Steuer, die lediglich insgesamt 9,45 % der Vorsorgeleistung beträgt, konfiskatorischen Charakter aufweise. Er verkennt vielmehr, dass er dank der vom übrigen Einkommen getrennten Veranlagung zu einem ermässigten Tarif von einer sehr milden und gegenüber einem Bezug in Rentenform privilegierten Besteuerung profitiert (vgl. Kästli/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 44 N. 1 und 20 ff.; Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 38 DBG N. 1 ff., insb. N. 3). Es liegt somit kein unzulässiger Eingriff in die Eigentumsgarantie vor. Dass das bezogene Vorsorgekapital im Kanton gegebenenfalls der ebenfalls milden und nicht konfiskatorisch ausgestalteten Vermögensbesteuerung unterliegt (vgl. insb. Art. 66 StG), vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Auch nicht der

Umstand, dass die Kapitaleistung in einem anderen Kanton allenfalls tiefer besteuert worden wäre. Inwiefern der Beschwerdeführer darin einen «Beweis für die Verfassungswidrigkeit der Sondersteuer» erkennen will (Beschwerde Ziff. 5), ist nicht nachvollziehbar (zur Tarifautonomie der Kantone vgl. vorne E. 3.2).

**3.4** Weiter liegt keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV bzw. Art. 10 Abs. 1 KV) vor. Der Beschwerdeführer fühlt sich insofern ungleich behandelt, als er eine höhere Steuer auf der gesamten Kapitaleistung aus Vorsorge leisten müsse, als dies bei Steuerpflichtigen der Fall sei, die sich für den Bezug einer Rente entschieden hätten. Die Steuer für die Kapitaleistung aus Vorsorge weise somit einen «pönalen Charakter» auf (Beschwerde Ziff. 6 f.). Zu Recht hat jedoch die Vorinstanz den Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass gerade die Besteuerung der Vorsorgeleistung in Form des Kapitalbezugs milder ist als die Besteuerung der Renten als Einkommen (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.2; E. 3.3 hiervor), weshalb vorliegend keine Ungleichbehandlung zu erkennen ist.

#### **4.**

Schliesslich bringt der Beschwerdeführer sinngemäss vor, entgegen der Ansicht der StRK stellten die Verzugszinsen einen Bestandteil der Steuerforderung dar, weshalb diese zusammen mit der Steuerforderung anfechtbar seien und die StRK somit zu Unrecht insoweit nicht auf seine Rechtsmittel eingetreten sei (vgl. Beschwerde Ziff. 9). Die StRK hat ihr Nichteintreten damit begründet, dass über die Erhebung und Höhe der Verzugszinsen noch keine anfechtbare Verfügung vorliege und es mithin an einem Anfechtungsobjekt fehle (vgl. angefochtene Entscheide E. 1). – Im Beschwerdeverfahren können nur Rechtsverhältnisse beurteilt werden, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich – in Form einer Verfügung – Stellung genommen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand. Bei der StRK können keine anderen Handlungsformen der Verwaltung zur Überprüfung gebracht werden. Wenn und soweit keine Verfügung ergan-

gen ist, fehlt es an einem Anfechtungsobjekt und somit an einer Prozessvoraussetzung (vgl. VGE 2016/14/15 vom 13.1.2017 E. 3.2, 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 2 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 II 382 E. 1.2.3). Vor der StRK waren die Einspracheentscheide angefochten, mit denen die Steuerverwaltung die Steuerfaktoren, die massgebenden Steuersätze und die geschuldeten Steuerbeträge für die Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge für das Steuerjahr 2015 festgesetzt hatte (Art. 175 Abs. 1 Bst. a-c StG; Art. 131 Abs. 1 DBG). Den Einspracheentscheiden beigelegt war eine Abrechnung über die gestützt auf die Veranlagung und die geleistete Akontozahlung noch offene Steuerforderung einschliesslich aufgelaufener Verzugszinsen. Diese Abrechnung (Entscheidrechnung vom 19.8.2016, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 13) war weder als Verfügung bezeichnet noch mit einer Rechtsmittelbelehrung oder einer Verfügungsformel versehen und weist offensichtlich nicht die vom Verfügungsbegriff geforderten Strukturmerkmale auf (vgl. dazu statt vieler BGE 139 V 72 E. 2.2.1, 135 II 38 E. 4.3; BVR 2013 S. 423 E. 2.2). Insbesondere bewirkt sie keine verbindliche Regelung von Rechten oder Pflichten des Beschwerdeführers und fehlt es ihr mangels Rechtsverbindlichkeit an der Vollstreckbarkeit (vgl. Art. 238 StG; Art. 165 DBG). Über die in der Entscheidrechnung enthaltenen Verzugszinsen ist somit nicht in Form einer anfechtbaren Verfügung entschieden worden, weshalb die StRK zutreffend festgestellt hat, sie seien vom Dispositiv der Einspracheentscheide nicht mitumfasst (angefochtene Entscheide E. 1). Damit hat es im vorinstanzlichen Verfahren insoweit an einem Anfechtungsobjekt gefehlt, weshalb die StRK auf das diesbezügliche Rechtsbegehren zu Recht nicht eingetreten ist.

## 5.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als offensichtlich unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist. Das Verwaltungsgericht beurteilt solche Fälle in Zweierbesetzung (vgl. Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Zu eröffnen:
  - dem Beschwerdeführer
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Urteile 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.