

100.2020.3/4U
BUC/IMA/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 12. April 2021

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Daum
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
10. Dezember 2019; 100 18 621, 200 18 509)



Sachverhalt:

A.

Mit Erreichen des ordentlichen Rentenalters und Aufgabe ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit bezog B._____ am 2. April 2015 eine Kapitalleistung über Fr. 259'390.90 von der Personalvorsorgestiftung der C._____ bei der sie seit dem 1. Januar 2005 versichert war. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern erfasste die Leistung am 20. Mai 2015 mit einer unangefochten gebliebenen Sonderveranlagung. B._____ blieb weiterhin selbständig erwerbstätig und diesbezüglich bei der Pensionskasse D._____ versichert, der sie sich am 1. Juni 2014 angeschlossen hatte.

Am 5. Juni 2018 veranlagte die Steuerverwaltung A._____ und B._____ für das Jahr 2015 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein im Kanton Bern steuerbares Einkommen von Fr. 415'544.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie auf Fr. 435'945.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte hauptsächlich darauf, dass sie einen am 28. Dezember 2015 getätigten Einkauf von B._____ in die Pensionskasse D._____ im Umfang von Fr. 250'000.-- nicht zum Abzug zulies. Die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 4. Dezember 2018 teilweise gut, den geltend gemachten Abzug von Fr. 250'000.-- für den Einkauf in die 2. Säule von B._____ akzeptierte sie aber weiterhin nicht. Im Einspracheverfahren hatte sie A._____ und B._____ angekündigt, die Sonderveranlagung vom 20. Mai 2015 betreffend die Kapitalleistung der C._____ zu revidieren, falls sie den Abzug für den Einkauf nicht gewähre.

B.

Am 27. Dezember 2018 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 10. Dezember 2019 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 28. Dezember 2019 haben A. _____ und B. _____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellen folgende Rechtsbegehren:

«Es seien die Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern datierend vom 10. Dezember 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer betreffend das Steuerjahr 2015 aufzuheben und der Beitrag (Einkauf) von CHF 250'000 an die Einrichtung der beruflichen Vorsorge von den steuerbaren Einkünften abzuziehen.

Eventualiter sei festzustellen, dass die aus dem vorliegend nicht zum Abzug zugelassenen Einkauf resultierenden Rentenrückzahlungen resp. dessen anderweitige Rückführung künftig kein steuerbares Einkommen darstellen (korrelierend dazu, dass der betreffende Einkaufsbetrag auch nicht zum Abzug berechtigte), mithin der betreffende Einkauf steuerlich als nicht erfolgt, mit der Vorsorgeeinrichtung rückabgewickelt oder wie eine private Vermögensanlage betrachtet wird.»

Am 7. Januar 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 16. Januar 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 2. März 2020 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

A. _____ und B. _____ haben sich mit (innert Frist verbessert eingereichtem) Schreiben vom 21. April 2020 erneut zur Sache geäußert; sie halten an ihren Anträgen fest.

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 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführenden beantragen mit Eventualbegehren, es sei festzustellen, dass die aus dem nicht abzugsfähigen Einkauf von Fr. 250'000.-- resultierenden Zahlungen kein steuerbares Einkommen darstellen werden. Feststellungsbegehren sind im Verhältnis zu Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär und damit nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der das Feststellungsbegehren stellenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2018 S. 310 E. 7.3, 2016 S. 273 E. 2.2, 2014 S. 33 E. 1.4; BGE 141 II 113 E. 1.7 [Pra 105/2016 Nr. 36]). Das Eventualbegehren beschlägt die Besteuerung zukünftiger Leistungen. Darüber wird die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügungen in späteren Steuerjahren zu entscheiden haben. Die Beschwerdeführenden werden im Rahmen dieser Veranlagungsverfahren oder allfälliger Steuerjustizverfahren geltend machen können, die Leistungen seien nicht als steuerbares Einkommen zu erfassen; dergestalt können sie ihre Rechte uneingeschränkt wahren. Insofern haben

sie zum jetzigen Zeitpunkt kein schutzwürdiges Interesse an der beantragten Feststellung. Nach dem Gesagten ist auf die Beschwerden im Eventualstandpunkt nicht einzutreten.

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

2.

Streitig ist einzig der nicht gewährte Abzug im Umfang von Fr. 250'000.-- für den Einkauf der Beschwerdeführerin in die Pensionskasse D._____. Vor Verwaltungsgericht nicht mehr umstritten sind der Anschluss der Beschwerdeführerin an diese Pensionskasse sowie die Höhe des dort versicherten Einkommens (vgl. angefochtene Entscheide E. 3).

2.1 Alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge einschliesslich Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen sind steuerbar (Art. 26 Abs. 1 StG; Art. 22 Abs. 1 DBG). Umgekehrt kann die steuerpflichtige Person von den steuerbaren Einkünften die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zum Abzug bringen (vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG; Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG). Darunter fallen unter anderem Einkäufe in die 2. Säule zur Deckung von Vorsorgelücken (vgl. Art. 79b Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40]; BGer 2C_652/2018 vom 14.5.2020, in StE 2020 B 27.1 Nr. 61 E. 3.3.1). Nach Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG gilt eine Ausnahme von der Steuerpflicht für Kapitalzahlungen (bzw. Kapitaleistungen), die bei Stellenwechsel vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ausgerichtet werden, wenn sie die Empfängerin bzw. der Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet. Sie bleiben steuerfrei, während der Einkauf nicht nach Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG

bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden kann (BGer 2C_652/2018 vom 14.5.2020, in StE 2020 B 27.1 Nr. 61 E. 3.3.2, 2C_809/2013 und 2C_810/2013 vom 31.3.2014, in StE 2014 B 29.3 Nr. 47 und StR 2014 S. 459 E. 3.3 f.).

2.2 Den Akten ist zum Sachverhalt Folgendes zu entnehmen: Die Beschwerdeführerin war bis 2015 in der Arztpraxis ihres Ehemanns, dem Beschwerdeführer, angestellt. Daneben war sie seit vielen Jahren selbständig erwerbstätig, indem sie ein «... Labor» (Labor für ...) in Form eines Einzelunternehmens führte (vgl. Erfolgsrechnungen 2008 und 2009, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 85). Im Rahmen ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit war die Beschwerdeführerin seit dem 1. Januar 2005 bei der C._____ versichert (vgl. Versicherungsausweis 2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 111). Für ihre selbständige Tätigkeit hatte sie sich am 1. Juni 2014 der Pensionskasse D._____ angeschlossen. Die Fälligkeit der Altersleistungen bei dieser Vorsorgeeinrichtung war zunächst für den 30. April 2016 vorgesehen und wurde später auf den 30. April 2021 festgesetzt (vgl. Bescheinigungen über Vorsorgebeiträge vom 28.12.2015 und 1.8.2016, Vorakten StV [act. 4B] pag. 107 f.). Am 11. April 2015 erreichte die Beschwerdeführerin das ordentliche Rentenalter von 64 Jahren und ihre Anstellung in der Praxis des Beschwerdeführers endete am 15. April 2015. Seither bezieht die Beschwerdeführerin eine AHV-Rente. Bereits am 2. April 2015 hatte ihr die C._____ aufgrund des Erreichens des Rentenalters eine Kapitalzahlung von Fr. 259'390.90 ausgerichtet (vgl. Steuermeldung Kapitaleistungen Säule 2 und 3a vom 14.4.2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 109 f.). Ihre selbständige Erwerbstätigkeit hat die Beschwerdeführerin weiterhin ausgeübt, wofür sie bei der Pensionskasse D._____ versichert blieb. Am 28. Dezember 2015 tätigte sie bei dieser einen freiwilligen Einkauf in der Höhe von Fr. 250'000.-- (vgl. Bescheinigung über Vorsorgebeiträge vom 28.12.2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 107 sowie Vorakten StRK [act. 4A] pag. 8).

2.3 Die StRK hat die Abzugsfähigkeit des Einkaufs in die 2. Säule der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 250'000.-- verneint, weil eine steuerneutrale Überführung von Vorsorgegeldern bei Stellenwechsel gemäss Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG vorliege. Zwar handle es sich beim

vorliegenden Sachverhalt nicht um eine typische Fallkonstellation eines Stellenwechsels im Sinn eines Arbeitgeberwechsels. Das Kriterium des Stellenwechsels sei jedoch nicht eng auszulegen; vielmehr komme ihm nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kaum Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin habe sich bezüglich ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit pensionieren lassen und sich in der Folge auf ihre selbständige Tätigkeit konzentriert, was als Stellenwechsel zu verstehen sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4). Keine Rolle spiele, dass die Beschwerdeführenden angeblich zunächst nicht gewusst hätten, ob sie überhaupt noch einen Einkauf tätigen würden und die bezogene Kapitaleistung daher anfänglich anderweitig verwendet hätten. Indem sie das angesparte Vorsorgeguthaben innert Jahresfrist praktisch vollständig wiederum in eine Pensionskasse eingebracht hätten, sei in diesem Umfang der Vorsorgeschutz erhalten geblieben, was dem gesetzgeberischen Ziel von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG entspreche (angefochtene Entscheide E. 4.5 f.). Gestützt auf diese Bestimmungen erweise sich einerseits die bezogene Kapitaleistung im Umfang von Fr. 250'000.-- als steuerfrei und andererseits der Einkauf als nicht abzugsberechtigt. Die Steuerverwaltung habe daher zu Recht den entsprechenden Abzug verweigert und eine Revision der Sonderveranlagung betreffend die von der Beschwerdeführerin bezogene Kapitaleistung über Fr. 259'391.-- (gerundet) in Aussicht gestellt (angefochtene Entscheide E. 4.8). – Die Beschwerdeführenden stellen sich dagegen auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin habe ihre unselbständige Tätigkeit aufgegeben und die selbständige Erwerbstätigkeit im bisherigen Umfang fortgeführt, was keine Konzentration auf letztere darstelle. Das Kriterium des Stellenwechsels gemäss Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG sei nicht erfüllt, weshalb die Kapitalzahlung der C. _____ nicht steuerbefreit und der Abzug für den Einkauf von Fr. 250'000.-- zu gewähren sei (Beschwerden S. 3 f. und 8).

3.

3.1 Art. 29 Bst. c StG und Art. 24 Bst. c DBG sind vom ausserfiskalischen Zweck getragen, zur Förderung des Versicherungssparens bei Weiterführung der Erwerbstätigkeit bzw. Wechsel des Arbeitsplatzes die Freizügigkeit

der Vorsorge von Kasse zu Kasse steuerlich zu erleichtern (vgl. Botschaft des Bundesrats zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, in BBI 1983 III 1 ff., 166; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 24 DBG N. 13; Gladys Laffely Maillard, in Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, Art. 24 DBG N. 24; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 24 N. 3). Das Kriterium des Stellenwechsels nach Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG ist praxisgemäss nicht nur erfüllt, wenn eine steuerpflichtige Person vor und nach der Kapitalzahlung einen anderen Arbeitgeber hat, sondern ist auch gegeben, wenn sie ihre bisherige unselbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt (oder umgekehrt) oder eine bisherige selbständige Erwerbstätigkeit wesentlich ausbaut (vgl. etwa VGer FR 604 2010-170 und 171 vom 9.11.2012, in StR 2013 S. 393 und RDAF 2013 II S. 273 E. 3c; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 24 N. 66; Gladys Laffely Maillard, a.a.O., Art. 24 DBG N. 24). Das Bundesgericht hat die Anwendung von Art. 24 Bst. c DBG bzw. der entsprechenden kantonalen Bestimmung zudem in einem Fall bejaht, in dem die steuerpflichtige Person nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch die Arbeitgeberin trotz Bemühungen, eine andere Stelle zu finden, keine unselbständige Erwerbstätigkeit mehr aufnahm und ungefähr zwei Jahre später bei der Arbeitslosenversicherung ausgesteuert wurde. Gemäss dem Bundesgericht konnte aus Sicht der steuerpflichtigen Person bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses noch nicht von einer definitiven Aufgabe der Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. Zudem war sie durch Inanspruchnahme von Leistungen der Arbeitslosenversicherung weiterhin der beruflichen Vorsorge angeschlossen (BGer 2C_809/2013 und 2C_810/2013 vom 31.3.2014, in StE 2014 B 29.3 Nr. 47 und StR 2014 S. 459 E. 3.4.1). Nach der Rechtsprechung ist mithin das Kriterium eines Stellenwechsels grundsätzlich weit auszulegen, so dass diesem im Ergebnis keine Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG wesentlich einschränkende Bedeutung zukommt (vgl. etwa Gladys Laffely Maillard, a.a.O., Art. 24 DBG N. 24; dies wird in der Lehre teilweise kritisiert: vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N. 66a; Felix Richner, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2014 im Bereich der natürlichen Personen, in

ASA 84 S. 297 ff., 317). Massgebend ist für die Anwendung stattdessen, dass die Erwerbstätigkeit nicht definitiv aufgegeben wird und die Kapitalleistung (wiederum) in eine Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule fliesst, also den Vorsorgekreislauf faktisch nicht verlässt und dem Vorsorgezweck erhalten bleibt. Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG ist sodann unabhängig davon anwendbar, aus welchem Grund die Kapitalleistung erfolgt. Auch eine steuerpflichtige Person, die beim Stellenwechsel eine Altersleistung bezieht, hat Anspruch auf Steuerbefreiung (VGer FR 604 2010-170 und 171 vom 9.11.2012, in StR 2013 S. 393 und RDAF 2013 II S. 273 E. 3c; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N. 66; Gladys Laffely Maillard, a.a.O., Art. 24 DBG N. 26; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 41 der ESTV vom 18.9.2014 betreffend Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge Ziff. 2.2.5, einsehbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»).

3.2 Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat den Abzug für Vorsorgebeiträge nach Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG nicht nur bei einer steuerneutralen Überführung, sondern seit jeher bei gegebenen Voraussetzungen auch im Fall einer Steuerumgehung verweigert. Eine solche liegt vor, wenn missbräuchliche steuerminimierende, zeitlich nahe Einkäufe und Kapitalbezüge in und von Pensionskassen getätigt werden, mit denen nicht die Schliessung von Beitragslücken angestrebt wird, sondern die 2. Säule als steuerbegünstigtes «Kontokorrent» zweckentfremdet wird. Das Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren besteht im Aufbau bzw. in der Verbesserung der beruflichen Vorsorge. Dieses Ziel wird verfehlt, wenn die gleichen Mittel kurze Zeit später – bei kaum verbessertem Versicherungsschutz – der Vorsorgeeinrichtung wieder entnommen werden (BGE 142 II 399 E. 3.3.4, 4.2; BGer 2C_29/2017 vom 4.11.2019, in IFF Forum für Steuerrecht 2021 S. 61 E. 3.1; vgl. Roman Blöchliger, Die steuerliche Behandlung des Einkaufes und des Kapitalbezuges von Vorsorgeleistungen, in StR 2012 S. 92 ff., 97; Peter Locher, a.a.O., Art. 33 N. 63). Eine missbräuchliche Vorsorgegestaltung, die den steuerlichen Abzug für geleistete Einkaufsbeiträge ausschliesst, kann auch im umgekehrten Fall erfüllt sein, wenn zuerst ein bestehendes Vorsorgeguthaben aus einer Pensionskasse abgezogen wird, dieses Guthaben kurz danach aber wieder in die berufliche Vorsorge einbezahlt wird, ohne dass sich das aus Vorsorgegesichtspunkten als sachgerecht

erweisen würde (BGer 2C_43/2010 vom 18.6.2010, in StE 2011 B 27.1 Nr. 44 und ASA 79 S. 691 E. 2.1.3; Gladys Laffely Maillard, a.a.O., Art. 33 DBG N. 63a; Roman Blöchliger, a.a.O., S. 104 f.; Christian Chillà, Analyse sous l'angle fiscal de l'art. 79b al. 3, 1re phrase de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle, in RDAF 2014 II S. 1 ff., 10 f.). Die Rechtsprechung zur Verweigerung des Abzugs wegen Steuerumgehung wurde mit Art. 79b Abs. 3 BVG im Sinn einer einheitlichen und verbindlichen gesetzlichen Regelung übernommen und konkretisiert. Danach dürfen nach Einkäufen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden. Die Bestimmung regelt die Frage der Steuerumgehung allerdings nicht abschliessend. Auch wenn die Sperrfrist eingehalten wird oder keine Anwendung findet, ist das Vorliegen einer Steuerumgehung nicht ausgeschlossen oder kann eine solche im Einzelfall doch geprüft (und gegebenenfalls bejaht) werden (BGE 142 II 399 E. 4.1 mit Hinweisen; Gladys Laffely Maillard, a.a.O., Art. 33 DBG N. 63a).

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin hat mit Erreichen des ordentlichen Pensionsalters im April 2015 ihre unselbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und in diesem Zusammenhang ihr Altersguthaben bei der Personalvorsorgestiftung C._____ in Form einer einmaligen Kapitaleistung von Fr. 259'390.90 bezogen (vgl. auch zum Folgenden vorne E. 2.2). Es ist unbestritten, dass sie diese Altersleistung (vorerst) dem Vorsorgekreislauf entnehmen durfte (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.3; Beschwerden S. 10). Die Beschwerdeführerin blieb weiterhin selbständig erwerbstätig und konnte in diesem Rahmen auch ihre berufliche Vorsorge bei der Pensionskasse D._____ über das 64. Lebensjahr hinaus weiterführen (vgl. Art. 33b BVG) und Einkäufe bis zur Höhe der reglementarischen Leistungen tätigen (vgl. Art. 79b Abs. 1 BVG). Der Einkauf von Fr. 250'000.-- in die Vorsorgeeinrichtung am 28. Dezember 2015 erscheint in vorsorgerechtlicher Hinsicht zulässig, weshalb er grundsätzlich gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG von den steuerbaren Einkünften abziehbar wäre. Er erfolgte jedoch unbestritte-

nermassen innert Jahresfrist seit Bezug des Altersguthabens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, weshalb eine steuerneutrale Übertragung im Sinn von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG zu prüfen ist, die den Abzug ausschliesst (vgl. vorne E. 2.1).

4.2 Vor Erreichen des ordentlichen Pensionsalters übte die Beschwerdeführerin mehrere Jahre gleichzeitig sowohl eine selbständige als auch eine unselbständige Erwerbstätigkeit aus. Ab Mai 2015 war sie nur noch selbständig erwerbstätig, nahm also anstelle der altershalber aufgegebenen Anstellung beim Beschwerdeführer keine neue Tätigkeit auf. Aus den Akten ist aber ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin 2015 den Ertrag aus dem Betrieb ihres Labors von Fr. 61'171.45 im Vorjahr um rund 43 % auf Fr. 87'684.45 steigerte (vgl. Erfolgsrechnungen 2014 und 2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 92). In den Jahren 2016 und 2017 betrug der Ertrag gar Fr. 103'753.-- bzw. Fr. 107'970.--, was einer Erhöhung gegenüber 2014 um etwa 70 % bzw. 77 % entspricht (vgl. Steuererklärungen 2016 und 2017, je Formular 9, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 83 f.). Auch der steuerbare Erfolg entwickelte sich entsprechend: Von Fr. 3'296.-- im Jahr 2014, auf Fr. 33'341.--, Fr. 60'397.-- bzw. Fr. 66'811.-- in den drei folgenden Jahren (vgl. Einspracheentscheide 2014 und 2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 1 ff. und 113 ff.; Steuererklärungen 2016 und 2017, je Formular 9, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 83 f.). Mit Blick auf diese Geschäftsentwicklung kann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin habe ihre selbständige Tätigkeit ab Aufgabe der unselbständigen Erwerbstätigkeit im April 2015 bloss «unverändert fortgeführt» (so aber Beschwerden S. 3 f.); vielmehr baute sie diese erheblich aus. Das Kriterium des Stellenwechsels nach Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG ist demnach erfüllt (vgl. vorne E. 3.1).

4.3 Selbst wenn mit den Beschwerdeführenden davon auszugehen wäre, dass die Beschwerdeführerin ihre selbständige Erwerbstätigkeit ab Mai 2015 nicht ausbaute, sondern im selben Umfang wie bisher fortsetzte, wäre – gestützt auf eine Auslegung von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG unter systematischer (Mit-)Berücksichtigung von Art. 79b Abs. 3 BVG und der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung – ein Stellenwechsel anzunehmen bzw. die Abzugsfähigkeit des Einkaufs zu verneinen: Nach Beenden ihrer unselbständigen Tätigkeit hat die Beschwerdeführerin ihr Labor

weitergeführt, mithin ihre Erwerbstätigkeit nicht definitiv aufgegeben. Im Rahmen ihrer Selbständigkeit blieb sie zudem bei der Pensionskasse D._____ weiterversichert, der sie sich bloss elf Monate zuvor angeschlossen hatte, obwohl sie seit vielen Jahren selbständig erwerbstätig war. Entsprechend hatte sie erst geringe ordentliche Beiträge an die Pensionskasse geleistet. Hauptsächlich alimentiert hat sie diesen Teil ihrer beruflichen Vorsorge erst mit dem Einkauf über Fr. 250'000.-- Ende 2015. Bei der notwendigen Gesamtbetrachtung der 2. Säule (vgl. BGer 2C_488/2014 und 2C_489/2014 vom 15.1.2015, in ASA 83 S. 618 E. 2.3 und 3.3 mit Verweis auf BGer 2C_243/2013 und 2C_244/2013 vom 13.9.2013, in ASA 82 S. 232 E. 5.2, wonach das Vorsorgekapital «forme un tout et doit être pris dans son ensemble») hat die Beschwerdeführerin mit der Auszahlung der Altersleistung im April 2015 und der Einzahlung im fast gleichen Umfang am 28. Dezember 2015 ihre berufliche Vorsorge von der aufgegebenen unselbständigen auf die weitergeführte selbständige Tätigkeit umgeschichtet. Der Vorsorgeschutz blieb damit im Ergebnis ungefähr gleich wie unmittelbar vor der Teilpensionierung der Beschwerdeführerin per Ende März 2015 (vgl. einerseits Versicherungsausweis C._____ 2015 und Steuermeldung Kapitalleistungen Säule 2 und 3a vom 14.4.2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 111 bzw. 109 f., wonach das per 31.12.2014 vorhandene Sparguthaben Fr. 255'931.20 und die am 2.4.2015 an die Beschwerdeführerin bezahlte Kapitalleistung Fr. 259'390.90 ausmachten; vgl. andererseits Versicherungsausweis Pensionskasse D._____ 2016, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 81 f., wonach per Ende 2015 – d.h. nach dem streitbetroffenen Einkauf – das Sparguthaben bzw. die erworbene Austrittsleistung bei der Pensionskasse D._____ Fr. 265'816.20 betrug). Auch die zeitliche Nähe der Errichtung einer beruflichen Vorsorge bei der Pensionskasse D._____ am 1. Juni 2014 für die bereits seit Jahren ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit, des Bezugs der Altersleistung bei der C._____ am 2. April 2015 und des Einkaufs bei der Pensionskasse D._____ am 28. Dezember 2015 spricht dafür, das Vorgehen insgesamt als blosser Umverteilung der Vorsorgegelder von der einen Pensionskasse zur anderen zu werten. Das Ziel von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG ist gerade, bei Weiterführung der Erwerbstätigkeit die Freizügigkeit der Vorsorge von Kasse zu Kasse steuerlich zu erleichtern (vgl. vorne E. 3.1). Unter diesen Umständen wäre die Voraussetzung eines Stellenwechsels

auch dann zu bejahen und der gesamte Vorgang als steuerfrei zu qualifizieren, wenn die Beschwerdeführerin ihre unselbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und ihre selbständige Erwerbstätigkeit nicht wesentlich erhöht hätte. Andernfalls könnte die Beschwerdeführerin bei gleichbleibendem Vorsorgeschutz den Betrag von Fr. 250'000.--, den sie zumindest teilweise durch steuerlich abziehbare Beiträge an die C._____ geäußert und später von dieser als Kapitaleistung erhalten hat, beim Einkauf in die andere Pensionskasse ein weiteres Mal vom steuerbaren Einkommen abziehen, nachdem sie steuerlich bereits infolge Sonderveranlagung profitiert hätte. Eine solche mehrfache Privilegierung erschiene im Licht des Systems der Besteuerung von Vorsorgebeiträgen und -leistungen sowie insbesondere mit Blick auf Art. 79b Abs. 3 BVG und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerumgehung ungerechtfertigt. Sachgerecht und systemkonform ist vielmehr, im Fall einer (faktischen) Umschichtung des Guthabens innerhalb der 2. Säule einer steuerpflichtigen Person, die – wie die Beschwerdeführerin – gesamthaft betrachtet ihre Erwerbstätigkeit nicht aufgibt, sondern in veränderter Form in wesentlichen Teilen fortführt, von Steuerfreiheit nach Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG auszugehen. Wie die StRK zutreffend erwogen hat, trägt diese Auslegung auch allfälligen steuerlichen Missbrauchsaspekten Rechnung (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.7).

4.4 Was die Beschwerdeführenden gegen die Anwendung von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG weiter vorbringen, ist nicht stichhaltig:

4.4.1 Sie machen zunächst geltend, aufgrund ihrer Pensionierung habe die Beschwerdeführerin einzig eine Alters-, nicht aber eine Austrittsleistung beziehen können. In ihrem Fall habe daher der Bezug mit gesonderter Besteuerung und der Abzug eines darauffolgenden Einkaufs vom steuerbaren Einkommen Vorrang vor der Annahme einer steuerfreien Übertragung (vgl. Beschwerden S. 7 f.; Stellungnahme vom 21.4.2020 S. 2). Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden: Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein Abzug nach Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG nur zulässig, soweit keine steuerneutrale Überführung innert Jahresfrist vorliegt (vorne E. 2.1); diese Bestimmungen gehen somit Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG gerade nicht vor. Zudem kommt es nicht darauf an, aus welchem Grund die Leistung erfolgt, die später wieder einer Vorsorge-

einrichtung zugeführt wird. Der Begriff der Kapitalzahlung im Sinn von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG umfasst nicht nur eine Austrittsleistung gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG; SR 831.42) oder eine Barauszahlung gemäss Art. 5 FZG, sondern auch eine Altersleistung nach Art. 13 BVG, d.h. eine Leistung bei Eintritt des Vorsorgefalls «Alter» (vgl. vorne E. 3.1). Wie die StRK zutreffend festgehalten hat, erscheint eine Altersleistung bei (teilweiser) Weiterführung oder Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit und späterem Einkauf in die berufliche Vorsorge faktisch ohnehin wie eine Freizügigkeitsleistung (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.3; Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 97 vom 15.2.2007 des Bundesamts für Sozialversicherungen [BSV] N. 568, einsehbar unter: <www.bsv.admin.ch>, Rubriken «Publikationen & Services/Publikationen/Mitteilungen über die berufliche Vorsorge»). Dass eine Altersleistung nicht direkt auf eine andere Vorsorgeeinrichtung übertragen werden kann, wie die Beschwerdeführenden vorbringen (vgl. Beschwerden S. 8), ist hier nicht von Bedeutung. Die steuerneutrale Überführung nach Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG erfolgt gerade nicht direkt; vielmehr bezieht die steuerpflichtige Person ihre (Alters-)Leistung und bringt diese innert Jahresfrist wieder in die berufliche Vorsorge ein, wie es die Beschwerdeführerin getan hat.

4.4.2 Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, im Zeitpunkt des Kapitalbezugs sei noch unklar gewesen, ob später ein Einkauf in die andere Vorsorgeeinrichtung erfolgen werde. Sie hätten die Altersleistung in ihre private Vorsorge investiert, indem sie damit einerseits den Bau einer als Kapitalanlage dienenden Liegenschaft finanziert und andererseits ihrer Tochter eine Schenkung von Fr. 217'480.-- ausgerichtet hätten. Die Tochter habe den Betrag für den Bau einer Liegenschaft benutzt, in der ihnen zukünftig eine Einliegerwohnung zur Verfügung stehen werde. Der Einkauf im Dezember 2015 sei bei Erhalt der Altersleistung noch nicht absehbar und nur wegen später zusätzlich erwirtschafteter Mittel möglich gewesen (vgl. Beschwerden S. 4 und 7; Stellungnahme vom 21.4.2020 S. 1 f.). Wie gesehen, verfolgt der Gesetzgeber mit Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG das Ziel, die Freizügigkeit der Vorsorge von Kasse zu Kasse steuerlich zu erleichtern (vorne E. 3.1). Kapitalleistungen sollen nicht besteuert werden, wenn sie bei Stel-

lenwechsel innert nützlicher Frist an eine neue Vorsorgeeinrichtung übertragen werden und damit die Kontinuität des Vorsorgeschutzes und die Zweckbindung der steuerlich privilegierten Mittel erhalten bleiben (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 24 DBG N. 13 f.). Die steuerneutrale Übertragung setzt somit nicht voraus, dass im Zeitpunkt des Kapitalbezugs bereits ein späterer Einkauf in die berufliche Vorsorge geplant oder absehbar ist, sondern bloss, dass ein solcher innert Jahresfrist erfolgt. So soll der Erhalt des bisherigen Vorsorgeschutzes auch möglich sein, wenn sich die steuerpflichtige Person innerhalb eines Jahres kurzfristig entschliesst, wieder eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen und ihre berufliche Vorsorge weiterzuführen (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 24 DBG N. 14). Die Beschwerdeführerin hat ihre Altersleistung aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezogen und innert Jahresfrist fast gänzlich in die Pensionskasse D._____ eingebracht, womit der Vorsorgeschutz erhalten blieb (vgl. vorne E. 4.3). Wie die StRK zutreffend erwogen hat, ist demnach für die Anwendung von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG unerheblich, ob der Einkauf zunächst wie behauptet nicht voraussehbar war (angefochtene Entscheide E. 4.5 f.).

4.4.3 Schliesslich steht, anders als die Beschwerdeführenden meinen, der Annahme einer steuerfreien Übertragung nicht entgegen, dass sie den Einkaufsbetrag angeblich nicht aus der bezogenen Altersleistung, sondern aus anderen, zusätzlich erwirtschafteten Mitteln finanzierten (vgl. Beschwerden S. 4 und 7; Stellungnahme vom 21.4.2020 S. 2). Wenn nach Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG die Empfängerin bzw. der Empfänger die Kapitalzahlung aus der beruflichen Vorsorge «zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge» verwendet, ist das im hier massgeblichen Zusammenhang – wie allenfalls aus dem Wortlaut abgeleitet werden könnte – nicht als eine notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Kapitalbezug und dem Einkauf zu verstehen. Gegen eine solche Verknüpfung spricht bereits, dass bezogene Kapitaleistungen im Vermögen der steuerpflichtigen Person grundsätzlich nicht ausgesondert werden und diese einen späteren Einkauf nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus ihrem Vermögen insgesamt finanziert (vgl. BGer 2C_658/2009 und 2C_659/2009 vom 12.3.2010, in StE 2010 B 27.1 Nr. 43 und StR 2010 S. 860 E. 3.3.1 betreffend den umgekehrten Fall eines Kapitalbezugs kurz nach Einkauf in eine Vorsorgeein-

richtung). Massgebend ist einzig, dass nach einem Kapitalbezug aus einer Vorsorgeeinrichtung innert Jahresfrist ein Einkauf bei einer solchen erfolgt. Dabei ist auch nicht vorausgesetzt, dass der Einkauf der Kapitalleistung betragsmässig entspricht (vgl. auch BGer 2C_809/2013 und 2C_810/2013 vom 31.3.2014, in StE 2014 B 29.3 Nr. 47 und StR 2014 S. 459 Bst. A und E. 3.4.3). Dass die Beschwerdeführenden die Altersleistung offenbar zunächst in ihre private Vorsorge (Säule 3b) eingebracht haben (vgl. auch E. 4.4.2 hiervor), schliesst die Annahme einer steuerneutralen Übertragung demnach nicht aus.

4.5 Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin bei Aufgabe ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit eine Kapitalleistung von Fr. 259'390.90 von ihrer Pensionskasse bezogen und knapp neun Monate später im Umfang von Fr. 250'000.-- zum Einkauf in jene Vorsorgeeinrichtung verwendet, welcher sie für ihre weitergeführte und sogar ausgebaute selbständige Tätigkeit angeschlossen blieb. Damit liegt ein Stellenwechsel im Sinn von Art. 29 Bst. c StG bzw. Art. 24 Bst. c DBG und eine steuerfreie Übertragung des Betrags von Fr. 250'000.-- gemäss diesen Bestimmungen vor. Die StRK und die Steuerverwaltung haben daher den Abzug nach Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG für den Einkauf zu Recht verweigert (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.8). Wie in den vorinstanzlichen Verfahren erübrigt es sich bei diesem Ergebnis, eine Steuerumgehung zu prüfen und den von der Pensionskasse D._____ berechneten Einkauf namentlich mit Blick auf das Verbot der Doppelversicherung näher zu beurteilen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.7). Als Folge der Annahme einer steuerfreien Überführung wird die Steuerverwaltung – wie bereits angekündigt (vgl. Schreiben vom 18.9.2018 S. 3, Vorakten StV [act. 4B] pag. 32 ff.; vorne Bst. A) – eine Revision der unangefochten gebliebenen Sonderveranlagung vom 20. Mai 2015 betreffend die von der Beschwerdeführerin bezogene Kapitalleistung zu prüfen haben.

4.6 Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden, soweit das Hauptbegehren betreffend, als unbegründet und sind abzuweisen; die angefochtenen Entscheide halten insofern der Rechtskontrolle stand. Wie gesehen, ist auf das Eventualbegehren mangels schutzwürdigen Interesses nicht einzutreten (vgl. vorne E. 1.2). Die Beschwerdeführenden haben dieses Be-

gehen auch vor der StRK gestellt, die sich dazu weder ausdrücklich noch implizit geäußert hat. Behandelt eine Behörde einzelne Anträge nicht, liegen eine formelle Rechtsverweigerung und eine Verletzung des Gehörsanspruchs vor (BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98], 134 I 229 E. 2.3; BVR 2016 S. 247 E. 2.1, 2015 S. 234 E. 3.2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 21 N. 10). Auch Eventualbegehren müssen beurteilt werden, wobei deren Abweisung implizit erfolgen kann, wenn bereits aus der Beurteilung eines Hauptbegehrens hervorgeht, dass damit auch ein weniger weit gehendes Eventualbegehren abgewiesen ist (BGE 142 II 268 [BGer 2C_1065/2014 vom 26.5.2016] nicht publ. E. 3.3; BGer 5A_427/2020 vom 6.10.2020 E. 5.5). Eine Gehörsverletzung ist nicht nur beachtlich, wenn sie gerügt wird. Art. 27 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) verpflichtet alle Instanzen, bei ihrer Tätigkeit zur Verwirklichung der Grundrechte beizutragen. Jedenfalls eindeutige und erhebliche Gehörsverletzungen sind deshalb auf Beschwerde hin auch ohne entsprechende Rüge von Amtes wegen aufzugreifen, sofern die Umstände nicht auf einen Verzicht durch die benachteiligte Partei schliessen lassen (Michel Daum, a.a.O., Art. 21 N. 12; vgl. BVR 2008 S. 221 E. 4.2.2). Die StRK hat durch ihr Unterlassen den Anspruch der Beschwerdeführenden auf rechtliches Gehör verletzt, was hier jedoch folgenlos bleibt: Die Gehörsverletzung erweist sich als unerheblich, da auf Rekurs und Beschwerde, soweit das Eventualbegehren betreffend, ohnehin nicht einzutreten gewesen wäre, weil sich das Begehren auf zukünftige Steuerperioden bezog und damit ausserhalb des Streitgegenstands lag (vgl. VGE 2010/280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B 25.6 Nr. 59 und NStP 2011 S. 61 E. 1.2; vorne E. 1.2). Zudem ist weder ersichtlich noch geltend gemacht, dass den Beschwerdeführenden aus diesem Verfahrensfehler Rechtsnachteile erwachsen wären; sie beanstanden die angefochtenen Entschiede in dieser Hinsicht nicht.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren unterliegen die Beschwerdeführenden. Der nicht gerügte, sondern von Amtes wegen aufgegriffene vorinstanzliche Verfahrensfehler (vgl. E. 4.6 hiervor) wiegt nicht schwer und gibt keinen An-

lass, bei der Kostenverlegung vom Unterliegerprinzip abzuweichen, zumal nicht ersichtlich ist, inwieweit hieraus den Beschwerdeführenden ein Mehraufwand entstanden sein könnte (BVR 2018 S. 497 [VGE 2016/315 vom 9.7.2018] nicht publ. E. 5.1, 2008 S. 97 E. 4, 2004 S. 133 E. 3.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 20 f.). Die Beschwerdeführenden haben somit die Verfahrenskosten unter Solidarhaft zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 und 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 eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführende
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

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.