

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 5. April 2024**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Abteilungspräsidentin  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Häberli  
Verwaltungsrichterin Herzog, Verwaltungsrichter Tissot  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
vertreten durch Rechtsanwalt ...

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 2018; Vermögenssteuer  
(Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
7. Dezember 2021; 100 20 352)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ wohnen in C.\_\_\_\_\_ und sind im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtig. Als Eigentümer bzw. Eigentümerin von Liegenschaften in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden und Zürich sind sie dort zudem beschränkt steuerpflichtig. Mit Verfügung vom 9. Juni 2020 veranlagte sie die Steuerverwaltung des Kantons Bern für das Jahr 2018 auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 13'427'289.-- (zum Satz von Fr. 14'256'149.--), wobei sich der Nettoertrag des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens auf Fr. 340'681.-- und derjenige des in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden und Zürich gelegenen Vermögens auf Fr. -617'842.-- belief. Gestützt hierauf bestimmte die Steuerverwaltung die geschuldete Vermögenssteuer 2018 (Kanton, Gemeinde und Kirchgemeinde) auf Fr. 82'562.35 (einfache Steuer Fr. 16'783.30). Sie brachte dabei die sog. «Vermögenssteuerbremse» nicht zur Anwendung, weil der Steuerbetrag die Höchstbelastungsgrenze von 25 % des Vermögensertrags des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens nicht überschreitet.

### **B.**

Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 24. September 2020 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche den Rekurs mit Entscheid vom 7. Dezember 2021 abwies.

### **C.**

Hiergegen haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 7. Januar 2022 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen zusammengefasst, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und die Vermögenssteuer für das Steuerjahr 2018 sei unter Berücksichtigung des Gewinnungskostenüberschusses der Liegenschaft im Kanton Zürich und unter Anwendung der

kantonalen Höchstbelastungsgrenze auf Fr. 32'224.80 festzusetzen. Eventuell sei die Sache zur Neu Beurteilung und Ermittlung der geschuldeten Vermögenssteuer an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2022 bzw. Beschwerdeantwort vom 22. Februar 2022 schliessen die StRK und Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Die grundsätzliche Bedeutung der sich stellenden Fragen rechtfertigt eine Beurteilung in Fünferbesetzung (Art. 56 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**1.3** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

### **2.**

**2.1** Die Beschwerdeführenden haben Wohnsitz im Kanton Bern und sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit hier unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 4

Abs. 1 StG), wobei sich ihre Steuerpflicht aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern bzw. im Ausland erstreckt (Art. 7 Abs. 1 StG). Insoweit erfolgt die Steuerauscheidung im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 7 Abs. 4 Satz 1 StG). Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens im Kanton Bern steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die im Kanton Bern steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen bzw. Vermögen entspricht (Art. 8 Abs. 1 StG; sog. Progressionsvorbehalt). Die Vermögenssteuer bemisst sich nach der Höhe des steuerbaren Vermögens, indem zunächst die einfache Steuer gemäss dem Tarif nach Art. 65 Abs. 1 StG bzw. bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäss dem Steuersatz entsprechend ihrem Gesamtvermögen ermittelt und diese in einem zweiten Schritt mit den Anlagen von Kanton und Gemeinde multipliziert wird (vgl. Art. 2 Abs. 1 und 2 StG; Kästli/Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 65 N. 3 und Art. 66 N. 1). Mit Art. 66 StG sieht der Kanton Bern eine Belastungs- und -untergrenze für die Vermögenssteuer vor (sog. Vermögenssteuerbremse):

Art. 66 Höchstbelastung

<sup>1</sup> Für steuerpflichtige Personen, deren Vermögenssteuer (Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern) 25 Prozent des Vermögensertrags des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens übersteigt, ermässigt sich die Vermögenssteuer auf diesen Betrag, höchstens jedoch auf 2,4 Promille des steuerbaren Vermögens.

**2.2** Das Verwaltungsgericht hat sich bereits mehrfach mit der Begrenzungsregelung nach Art. 66 StG befasst. Dabei hat es zunächst geklärt, dass die Reduktion gestützt auf Art. 66 Abs. 1 StG nicht nur bei unbeschränkt, sondern auch bei beschränkt steuerpflichtigen Personen zur Anwendung gelangt (BVR 2006 S. 71 E. 2; Kästli/Bärtschi, a.a.O., Art. 66 N. 4). Weiter hat es sich mit der Frage der Handhabung der Belastungsgrenze bei teilweiser Steuerpflicht auseinandergesetzt, jedoch noch zu Art. 66 aAbs. 1 StG in seiner bis Ende 2015 gültigen Fassung (BAG 08-028 und 10-113), der die geschuldete Vermögenssteuer auf 25 % des Vermögensertrags beschränkte, ohne sich zur Massgeblichkeit von ausserkantonalen Erträgen zu äussern (vgl. E. 2.3 hiernach). Angesichts der unbestimmten gesetzlichen Regelung

erachtete das Gericht verschiedene Methoden zur Ermittlung der 25 %-Belastungsobergrenze für denkbar: Es hielt fest, die Vermögenssteuerbremse könne zunächst so gehandhabt werden, dass der steuerbare Ertrag auf der im Kanton Bern gelegenen Liegenschaft mit der Vermögenssteuer verglichen werde, die im Kanton Bern grundsätzlich geschuldet wäre (Variante 1). Würden allein die im Kanton Bern steuerbaren Vermögenserträge mit der effektiv darauf geschuldeten Vermögenssteuer verglichen (und blieben mithin die ausserkantonalen Faktoren unberücksichtigt), habe dies den Nachteil, dass Verzerrungen entstehen könnten, welche die Wirkungsweise der Vermögenssteuerbremse in Frage stellten: Sei entscheidend, welche Vermögenswerte inner- und welche ausserhalb der Kantonsgrenze liegen, so könnte die Vermögenssteuerbremse auch zur Anwendung gelangen und zu einer Steuerermässigung führen, wo dies nicht angezeigt sei, weil insgesamt kein «unterdurchschnittlicher Ertrag» erwirtschaftet werde, oder aber umgekehrt nicht zum Tragen kommen, wo die Ermässigung unter Mitberücksichtigung der ausserkantonalen Verhältnisse an sich zu gewähren wäre, der beschränkte Blick auf die innerkantonalen Vermögensertragsverhältnisse dem aber entgegenstehe (vgl. BVR 2015 S. 406 E. 2.3, 3.2.2, 2006 S. 71 E. 2.9). Eine andere Betrachtungsweise bestehe darin, nicht nur den Ertrag des im Kanton Bern gelegenen Vermögens mit der bernischen Vermögenssteuer zu vergleichen, sondern den gesamten (inner- und ausserkantonalen) Vermögensertrag mit der gesamten (inner- und ausserkantonalen) Vermögenssteuerbelastung; die bernische Steuer wäre dann anteilmässig zu kürzen, falls die gesamte Vermögenssteuer 25 % des gesamten Vermögensertrags übersteige (Variante 2). Diese Methode hat das Verwaltungsgericht aus praktischen Gründen verworfen, da die Höhe der effektiven Steuerbelastung in den anderen Kantonen in den allermeisten Fällen nicht bekannt sei (BVR 2015 S. 406 E. 2.3 und 3.2.2 a.E., 2006 S. 71 E. 3.1). Eine dritte Möglichkeit sah das Gericht darin, dass der gesamte, auch ausserkantonale, Vermögensertrag verglichen wird mit der hypothetischen bernischen Vermögenssteuer, die geschuldet wäre, wenn alles Vermögen im Kanton Bern läge (Variante 3). Mache die so berechnete Steuer mehr als 25 % des gesamten Vermögensertrags aus, sei die auf dem bernischen Vermögen geschuldete Steuer anteilmässig zu kürzen, wobei sie 2,5 Promille des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens nicht unterschreiten dürfe. Diese dritte Variante erachtete das Verwaltungsgericht als die sachgerechteste und gab ihr gestützt

auf eine Auslegung des damals noch offen formulierten Art. 66 aAbs. 1 StG den Vorrang (BVR 2015 S. 406 E. 3.1, 3.2.2-3.2.6; vgl. auch BVR 2006 S. 71 E. 3.1).

**2.3** Mit Änderung des StG vom 9. September 2015 (Steuergesetzrevision 2016, in Kraft seit 1.1.2016; BAG 16-012) hat der bernische Gesetzgeber die Regelung zur Vermögenssteuerbremse gemäss Art. 66 StG präzisiert: Zum einen erfolgte eine Präzisierung insoweit, als sich die Begrenzung der Vermögenssteuer nebst den Kantons- und Gemeindesteuern neu auch auf die Kirchensteuer bezieht (vgl. Erläuterungen zur Steuergesetzrevision 2016 S. 7, einsehbar unter: <[www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuergesetzrevision+2016](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuergesetzrevision+2016)>). Zum anderen änderte der Gesetzgeber die Regelung hinsichtlich des für die Begrenzung massgeblichen Vermögensertrags: Im Gegensatz zur früheren Regelung, welche die geschuldete Vermögenssteuer auf 25 % des Vermögensertrags beschränkte, ohne sich dazu zu äussern, ob zur Ermittlung dieser Grenze nur die im Kanton Bern steuerbaren Vermögenserträge massgebend sein sollen oder ob auch ausserkantonale Vermögenserträge zu berücksichtigen sind (vgl. E. 2.2 hiavor), stellt der revidierte Art. 66 Abs. 1 StG nunmehr klar, dass die Vermögenssteuer auf «25 % des Vermögensertrags des *im Kanton Bern* steuerbaren Vermögens» begrenzt werden soll. Begründet wurde diese Änderung insbesondere damit, dass es für eine Berücksichtigung der ausserkantonalen Werte an einer «sachlichen Begründung» fehle und die Vermögenssteuerbremse beim Vorliegen ausserkantonomer Erträge kaum mehr zum Tragen kommen würde. Die in anderen Kantonen oder im Ausland erzielten Renditen dürften keinen Einfluss auf die bernische Vermögenssteuer haben. Dies müsse auch gelten, wenn ausserkantonales Vermögen eine tiefere Rendite abwerfe; die ausserhalb des Kantons Bern erzielte Rendite dürfe in diesen Fällen kein Grund für eine Herabsetzung der bernischen Vermögenssteuer sein (Vortrag Steuergesetzrevision 2016, in Tagblatt des Grossen Rates 2015, Beilage 8, S. 10 f. [nachfolgend: Vortrag Steuergesetzrevision]). Weiter sei die vom Verwaltungsgericht bestimmte Methode zur Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung ungeeignet, da die Ermittlung einer hypothetischen Vermögenssteuer auf dem weltweiten Vermögen keine Rückschlüsse auf die tatsächliche Steuerbelastung in anderen Kantonen und im Ausland zulasse. Sie führe abgesehen davon zu einer starken Verkomplizierung. Schliesslich

verpflichtete der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das Gemeinwesen primär in Bezug auf die seiner eigenen Steuerhoheit unterliegenden Werte. Der Gesetzgeber wolle eine übermässige Besteuerung des bernischen Vermögens vermeiden, womit ausserkantonale Werte keine Rolle spielten (vgl. Vortrag Steuergesetzrevision S. 11).

**2.4** Die Steuerverwaltung hat die Beschwerdeführenden bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 13'427'289.-- veranlagt, was unter Berücksichtigung eines satzbestimmenden Vermögens von Fr. 14'256'149.-- eine einfache Vermögenssteuer von Fr. 16'783.30 und einen geschuldeten Vermögenssteuerbetrag von Fr. 82'562.35 ergibt (vgl. Vorakten StV [act. 4B1] pag. 96, 99). Gemäss der hier massgeblichen neuen Fassung von Art. 66 Abs. 1 StG liegt dieser Betrag unter 25 % des im Kanton Bern angefallenen und für die Berechnung der Vermögenssteuerbremse massgeblichen Vermögensertrags von rund Fr. 340'681.-- (vgl. Vorakten StV [act. 4B1] pag. 94), ausmachend Fr. 85'170.25, weshalb die Höchstbelastungsgrenze nicht zum Tragen kommt (vgl. hinten E. 5.3.2).

### **3.**

Strittig ist, ob die Vermögenssteuerbremse greifen muss, weil namentlich das Schlechterstellungsverbot (vgl. Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) gebietet, das ausserkantonale Vermögen der Beschwerdeführenden mitzuberücksichtigen, damit diese gleichbehandelt werden, wie wenn ihr Gesamtvermögen im Kanton zu besteuern wäre.

**3.1** Die StRK gelangte im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass im Kanton Bern bei der Bemessung der Einkommenssteuer der Gewinnungskostenüberschuss aus der Liegenschaft im Kanton Zürich im Umfang des Nettovermögensertrags und des übrigen steuerbaren Einkommens geltend gemacht werden könne. Wenn hier dennoch ein Gewinnungskostenüberschuss stehen bleibe, so sei dies keine Folge der interkantonalen Steuerauscheidung, sondern auf das Fehlen genügenden Verrechnungssubstrats zurückzuführen; ein Ausscheidungsverlust im Rahmen der interkanto-

nenal Doppelbesteuerung liege nicht vor (E. 3.1). Weiter werde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Bereich der Vermögenssteuer – bei der das Vermögen selbst Steuerobjekt bilde – durch die Gewährung des Schuldenabzugs sichergestellt. Indem die Schulden bei der Steuerbemessung vollumfänglich abgezogen worden seien, sei dem objektiven Nettoprinzip und dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hinreichend Rechnung getragen. Soweit weitergehend (ergänzend) der Vermögensertrag beachtlich sei, obliege es bei ungenügenden Erträgen auf in anderen Kantonen steuerbaren Vermögensanteilen den zuständigen Steuerhöheiten, eine konfiskatorische Besteuerung zu vermeiden (angefochtener Entscheid E. 3.2 ff.). Es liege auch keine verpönte Schlechterstellung vor. Art. 66 StG bezwecke die Begrenzung der Steuerbelastung auf bernischem Vermögen und stelle eine rein tarifliche Korrektur dar, deren Festlegung (wie alle Steuertarife) grundsätzlich in der Kompetenz der Kantone liege (Tarifautonomie; E. 5.2, 6 und 8.2). Zwar käme im vorliegenden Fall, bei einer Berücksichtigung des gesamten, auch ausserkantonalen Vermögensertrags bzw. –verlusts und des hypothetischen bernischen Steuerbetrags auf dem gesamten Vermögen Art. 66 StG zur Anwendung. Jedoch beruhe der Unterschied in der Besteuerung nicht auf einer andersartigen steuerlichen Behandlung der nur teilweise im Kanton Bern steuerpflichtigen Personen, sondern auf der rein zufälligen Verteilung der Höhe der Vermögenserträge. Insbesondere unterscheide die Höchstbelastungsbestimmung von Art. 66 StG nicht zwischen ansässigen und nur beschränkt Steuerpflichtigen, sondern sei danach stets und ausschliesslich das bernische Vermögen massgebend (E. 7.1). Durch die Beschränkung der Berechnungsgrundlage nach Art. 66 StG auf das bernische Vermögen ergebe sich für bloss teilweise im Kanton Steuerpflichtige wie die Beschwerdeführenden somit keine generelle, das Schlechterstellungsverbot verletzende andersartige steuerliche Behandlung. Soweit – je nach der Höhe des Vermögensertrags auf inner- oder ausserkantonalem Vermögen – gemäss Art. 66 StG eine andere Besteuerung resultiere, sei dies eine Folge der konkreten ausser- und innerkantonalen Vermögensverteilung, welche einmal die ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtigen und ein andermal die teilweise Steuerpflichtigen begünstige. Die je nachdem unterschiedliche steuerliche Behandlung sei damit eine logische Folge territorial begrenzter staatlicher Hoheit, in der keine verbotene Schlechterstellung im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV begründet liege (E. 7.2 f.).

**3.2** Die Beschwerdeführenden machen geltend, die von der StRK bestätigte Besteuerung des bernischen Vermögens verstosse gegen das verfassungsrechtliche Schlechterstellungsverbot, das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip, indem über die Anwendung der Vermögenssteuerbremse nach Art. 66 StG allein anhand des bernischen bzw. unter Ausblendung des gesamtschweizerischen Vermögensertrags entschieden worden sei. Läge ihr Vermögen ausschliesslich im Kanton Bern, hätten sie den (im Kanton Zürich angefallenen) Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 6'19'243.-- zum Abzug bringen können und es wäre zu einer Besteuerung auf der Basis der Mindeststeuer von 2,4 ‰ des steuerbaren Vermögens gekommen, ausmachend Fr. 32'224.80. Die Regelung von Art. 66 StG bezwecke eine Vermögenssteuerentlastung bei jenen Steuerpflichtigen, deren Vermögen nur einen unterdurchschnittlichen Ertrag abwerfe. Dieser Zweck könne indes nur erreicht werden, wenn sämtliche Gewinnungskostenüberschüsse – und nicht nur jene, die aus im Kanton Bern gelegenen Liegenschaften stammten – berücksichtigt würden (Beschwerde Rz. 34 ff.). Eine unerwünschte übermässige Steuerbelastung lasse sich nur dann zuverlässig vermeiden, wenn das gesamte Vermögen und alle Vermögenserträge der steuerpflichtigen Person, insbesondere aber auch ausserkantonale erlittene Gewinnungskostenüberschüsse berücksichtigt würden (Rz. 43). Ferner erscheine widersprüchlich, für die Ermittlung der Höhe der Vermögenssteuer die ausserkantonalen Vermögenswerte satzbestimmend zu berücksichtigen, im Rahmen der Vergleichsrechnung nach Art. 66 Abs. 1 StG jedoch allein auf die bernischen Verhältnisse abzustellen. Entgegen der Vorinstanz seien zudem die Voraussetzungen einer unzulässigen Schlechterstellung erfüllt: Eine andersartige steuerliche Behandlung liege darin begründet, dass in ihrem Fall – anders als bei einem rein innerkantonalen Sachverhalt – der aus der zürcherischen Liegenschaft resultierende Gewinnungskostenüberschuss bei der Berechnung der Vermögenssteuerbremse unberücksichtigt bleibe, was dazu führe, dass es bei ihnen nicht zu einer Besteuerung auf Basis der Mindeststeuer von 2,4 ‰ des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens komme (Rz. 54 ff.). Die revidierte Regelung von Art. 66 Abs. 1 StG habe vorliegend offensichtlich eine Mehrbelastung im Vergleich zu ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen zur Folge, für die es keinen sachlichen Grund gebe. Die Nichtberücksichtigung der ausserkantonalen Vermögensteile und deren

Erträge begründe somit eine unzulässige Schlechterstellung. Mit den im Kanton Bern zu steuernden Vermögenswerten sei zwar Ertrag erzielt worden; eine mit dem Schlechterstellungsverbot sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Einklang stehende Vermögensbesteuerung resultiere aber nur und erst, wenn nebst den inner- auch die ausserkantonalen (hier negativen) Vermögenserträge mitberücksichtigt würden. Unter dieser Voraussetzung gelange die Vermögenssteuerbremse zur Anwendung und sei die Vermögenssteuer auf den vorgesehenen Mindestbetrag von 2,4 ‰ zu reduzieren (Beschwerde Rz. 64 ff.; vgl. hinten E. 5.3.2).

**3.3** Die Steuerverwaltung stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, mit Art. 66 StG solle einzig eine konfiskatorische Besteuerung des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens verhindert werden. Um dies zu erreichen, genüge es, die Vermögenssteuer auf 25 % des Ertrags des im Kanton Bern zu steuernden Vermögens zu begrenzen. Eine Mitberücksichtigung ausserkantonalen Vermögens und ausserkantonaler Vermögenserträge führe zu willkürlichen Ergebnissen, weil die effektive ausserkantonale Steuerbelastung unberücksichtigt bleibe. Weiter könne es nicht Ziel der bernischen Höchstbelastungsvorschrift sein, eine konfiskatorische Besteuerung im anderen Kanton bzw. im Ausland zu vermeiden. Das dort steuerbare Vermögen und die daraus resultierenden Vermögenssteuern müssten bei der Besteuerung des bernischen Vermögens – abgesehen vom Progressionsvorbehalt – daher unbeachtlich bleiben.

#### **4.**

Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, dass die Vorinstanzen die Vermögenssteuer gestützt auf Art. 66 Abs. 1 StG korrekt berechnet haben. Sie machen aber geltend, die Bemessung nach Massgabe dieser Bestimmung – d.h. unter Ausblendung der ausserkantonalen bzw. Beschränkung auf die bernischen Vermögens- und Ertragsverhältnisse – verletze in ihrem Fall insb. das Schlechterstellungsverbot (vgl. Art. 127 Abs. 3 BV; vgl. vorne E. 3.2). Damit rügen sie, Art. 66 Abs. 1 StG sei im konkreten Anwendungsfall verfassungswidrig bzw. gestützt auf eine akzessorische Normenkontrolle nicht anwendbar (Beschwerde Rz. 66 ff.).

**4.1** Art. 66 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) berechtigt und verpflichtet die Justizbehörden, die dem angefochtenen Entscheid zugrundeliegenden kantonalen Erlasse auf ihre Rechts- und Verfassungskonformität zu überprüfen (sog. konkrete [auch: akzessorische] Normenkontrolle). Ergibt die vorfrageweise Prüfung, dass die fraglichen kantonalen Erlasse höherrangigem Recht widersprechen, sind sie nicht anzuwenden und der gestützt auf sie ergangene Entscheid (Anwendungsakt) ist im Regelfall aufzuheben (BVR 2023 S. 51 E. 4.4 und 8.1, 2018 S. 289 E. 4.4, 2014 S. 535 E. 2.1; VGE 2018/402 vom 30.9.2020 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C\_910/2020 vom 28.7.2021]; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 66 N. 48 ff., Art. 80 N. 39 f.). Justizbehörden sind alle kantonalen Organe, die auf Beschwerde (oder Klage) hin Rechtsstreitigkeiten entscheiden (Verwaltungsjustiztätigkeit), wogegen verfügende Behörden (wie hier die Steuerverwaltung), offenkundige Fälle gegebenenfalls vorbehalten, keine Pflicht zur Normenkontrolle trifft (vgl. BVR 2023 S. 201 E. 4.2, 2014 S. 14 E. 3.1 mit Hinweisen).

**4.2** Die Kantone sind in der Ausgestaltung ihrer Steuerhoheit selbständig, soweit sie darin nicht durch ausdrückliche Vorschriften der Bundesverfassung oder allgemeine grundrechtliche Vorgaben beschränkt werden. Namentlich haben sie die vom Bund gestützt auf Art. 129 BV erlassenen Bestimmungen zur Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden u.a. in Bezug auf die subjektive Steuerpflicht sowie Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern zu beachten (vgl. VGE 2020/118/119 vom 16.7.2021 E. 4.3; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 67 f.). Sache der Kantone bleibt demgegenüber insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV, Art. 1 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Madeleine Simonek, in Basler Kommentar, 2015, Art. 129 BV N. 6; Reich/Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG 4. Aufl. 2022, Vor Art. 1/2, N. 30, Art. 2 N. 15 f., Art. 1 N. 18, sowie Reich/Cavelti, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 11 N. 2, je auch zum Folgenden). Die Tarifhoheit im Sinn der Kompetenz, die Steuertarife zu erlassen, ist den

Kantone somit auch im Bereich der horizontalen Steuerharmonisierung, zu dem die Vermögenssteuer zählt (vgl. Art. 13, 14 und 14a StHG), ausdrücklich vorbehalten. Die Kernfrage des «wie viel», die letztlich über die Belastungswirkung und die Höhe des Steuerertrags der kantonalen Steuern bestimmt, verbleibt damit im Kompetenzbereich der Kantone (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020 [nachfolgend: Steuerrecht], S. 56). Den Kantonen soll so eine gewisse Autonomie erhalten bleiben, wenn sie ihre Einnahmequellen bestimmen; sie dürfen ihre Steuertarife im Hinblick auf standortpolitische Vorteile ausgestalten, was insoweit zu einem Steuerwettbewerb führt (statt vieler BGE 133 I 206 E. 10.2; zur herausragenden Bedeutung der kantonalen Tarifhoheit vgl. Olivier Margraf, Interkantonales Verfahrensrecht der direkten Steuern, Diss. Zürich 2023, S. 13; Markus Reich, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression, in ASA 74 S. 689 ff. [nachfolgend: Steuerdegression], 693).

**4.3** Im Rahmen des ihnen zustehenden weiten Gestaltungsspielraums sind die Kantone allerdings bei der Tarifregelung nicht völlig frei, sie haben das übergeordnete Recht wie namentlich die verfassungsmässigen Rechte sowie die daraus abgeleiteten Besteuerungsgrundsätze nach Art. 127 BV zu beachten (vgl. etwa BGE 141 I 78 E. 9.2 f., 133 I 206 E. 5, 6.2 und 10.2 sowie 11.3 [je in fine]; BGer 2C\_1016/2019 vom 5.10.2021, in StR 76/2021 S. 856 E. 8.4; Cavelti/Behnisch, in St. Galler Kommentar zur BV, 4. Aufl. 2023, Art. 129 N. 28; Reich/Beusch, a.a.O., Vor Art. 1/2 StHG N. 12; Felber/Duss, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 27 N. 7 f.).

**4.3.1** Die tarifliche Ausgestaltung der Vermögenssteuer muss insbesondere mit der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) sowie dem daraus fliessenden Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung vereinbar sein und dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung genügen (Art. 8 Abs. 1 BV). Letzteres wird im Bereich der (direkten) Steuern durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind un-

zulässig. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 147 I 16 E. 4.2.2 f. [Pra 109/2020 Nr. 116], 145 II 206 E. 2.4.2, 144 II 313 E. 6.1 [Pra 108/2019 Nr. 38], 141 I 78 E. 9.1 f. [Pra 104/2015 Nr. 101], 133 I 206 E. 6.1; VGE 2020/118/119 vom 16.7.2021 E. 3.4). Das schliesst auch aus, dass Steuerpflichtige für kantonsübergreifende Sachverhalte ungleich oder mehrfach belastet werden (sog. Doppelbesteuerung; vgl. Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 137 I 145 E. 2.1).

**4.3.2** Der in Art. 127 Abs. 2 BV (wie auch in Art. 104 Abs. 1 KV) festgelegte Grundsatz der Bemessung der direkten Steuern nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bedeutet, dass jede Person nach Massgabe der ihr zur Verfügung stehenden Mittel und der ihre Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll (BGE 147 I 16 E. 4.2.3 [Pra 109/2020 Nr. 116], 145 II 206 E. 2.4.2, 144 II 313 E. 6.1 [Pra 108/2019 Nr. 38], 141 I 78 E. 9.1 f. [Pra 104/2015 Nr. 101]; VGE 2018/227 vom 17.9.2019 E. 4.4.3 [bestätigt durch BGer 2C\_894/2019 vom 11.11.2019]). Dabei wird für die Vermögenssteuer angenommen, dass die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen mit zunehmender Bemessungsgrundlage steigt, d.h. dass die Höhe des Vermögens ähnlich wie die Höhe des Einkommens einen Gradmesser für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit darstellen kann (BGE 143 I 73 E. 5.2 [Pra 107/2018 Nr. 40], 136 I 49 E. 6.2, 133 I 206 E. 8.3 und 12). Inwieweit dies zutrifft, inwiefern also der Vermögensbestand als solcher Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesehen werden kann, wird in der Lehre indes kritisch diskutiert (Markus Reich, Steuerrecht, S. 355 ff.; Reich/Beusch, a.a.O., Art. 2 StHG N. 14; Teuscher/Lobsiger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Vor Art. 13-14a N. 1 ff.; Andrea Opel, Zur Zulässigkeit von Reichensteuern, in StR 78/2023 S. 193 ff., 205 f.; Behnisch/Opel, Bemerkungen zu degressiven Steuertarifen [Besprechung von

BGE 133 I 206], in ASA 76 S. 363 ff., 376 ff., 380; Rebecca In-Albon-Sennrich, Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilhaber unter besonderer Berücksichtigung der Teilbesteuerung, Diss. Luzern 2014, S. 130). Allgemein anerkannt ist allerdings, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip Schutz vor einer exzessiven Besteuerung bietet und regelmässig bereits zum Tragen kommt, bevor die konfiskatorische (bzw. die Eigentumsgarantie verletzende) Besteuerung einsetzt (BGE 133 I 206 E. 8.2 mit Hinweisen). Eine exzessive Besteuerung beeinträchtigt den Leistungswillen und damit längerfristig die Leistungsfähigkeit, auch wenn noch kein konfiskatorischer Eingriff vorliegt. Wie bei der Einkommenssteuer ist auch bei der Vermögenssteuer zu prüfen, ob die Steuerlast nicht als übermässig im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips anzusehen ist, wobei sich aber keine allgemeine genaue Grenze ziehen lässt (Markus Reich, Steuerrecht, S. 92; Andrea Opel, a.a.O., S. 200 und 209). In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass die an Vermögenswerte anknüpfende Vermögenssteuer konzeptionell nur als nominelle Vermögenssteuer zu verstehen sei und deshalb die Möglichkeit vorhanden sein müsse, sie aus den entsprechenden Vermögenserträgen zu bezahlen (vgl. Behnisch/Opel, a.a.O., S. 378 ff.; Adriano Marantelli, Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in Kunz et al. [Hrsg.], Berner Gedanken zum Recht, Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern für den Schweizerischen Juristentag, 2014, S. 255 f. mit Hinweisen; Felix Richner, Steuertarifliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz, in ASA 77 S. 201 ff., 223 ff. sowie 228).

**4.3.3** Nach dem aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleiteten Schlechterstellungsverbot darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 138 I 297 E. 3.1, 137 I 145 E. 2.2; BGer 2C\_261/2021 vom 18.10.2021, in StR 77/2022 S. 58 und StE 2020 A 24.41.3 Nr. 3 E. 3.4, 2C\_974/2019 vom 17.12.2020 E. 13.1). Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, sollen die Vorteile und Nachteile der Steuersysteme jedes dieser Kantone soweit geniessen oder tragen, als sie seiner Steuerhoheit unterstehen (BGE 104 Ia 256 E. 4). Unter dem Vorbehalt, dass nicht ausnahmsweise rechtliche Unterscheidun-

gen zur Berücksichtigung von unterschiedlichen Verhältnissen geboten sind, schliesst das Schlechterstellungsverbot somit jede Belastung bzw. Verweigerung von Steuervorteilen zuungunsten von Steuerpflichtigen mit ausserkantonalem Steuerdomizil aus, sofern sie nicht auch ausschliesslich innerkantonale Steuerpflichtige treffen würde (BGer 2C\_761/2007 vom 23.6.2008, in StE 2008 B 72.19 Nr. 9 E. 3.4.2; vgl. auch BGE 137 I 145 E. 4.3.1). Umgekehrt bleibt eine andersartige Behandlung von Steuerpflichtigen in mehreren Kantonen zulässig, wenn sie sich sachlich begründen lässt, mithin ein angemessenes Mittel zur Erreichung eines gerechtfertigten Zweckes ist. Der sachliche Grund kann dabei durch die Tatsache der Steuerpflicht in mehreren Kantonen gegeben sein (Peter Mäusli-Allenspach, in Zweifel/Beusch/de Vries-Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 3 N. 42 f.). Die andere bzw. stärkere Belastung kann sich auf die Steuerart, den Steuertarif oder die Berechnungsgrundlagen beziehen, wobei die Ungleichbehandlung sowohl die zeitliche wie auch die sachliche Bemessung betreffen kann (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 3 N. 40). Eine Ungleichbehandlung mit Bezug auf den Steuertarif kann sich beispielsweise einstellen, wenn ein Kanton den Satz für die Gewinnsteuer juristischer Personen mit Sitz ausserhalb des Kantons nur nach den kantonalen Faktoren bestimmt, während für die im Kanton Domizilierten die Gesamtfaktoren massgebend sind (vgl. BGer 6.7.1960, in ASA 30 S. 239 E. 2).

**4.4** Ob ein Steuergesetz den vorgenannten verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern fällt letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht ist. Gerechtigkeit ist jedoch ein relativer Begriff, der sich mit politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt (statt vieler BGE 147 I 16 E. 4.2.4 [Pra 109/2020 Nr. 116], 145 II 206 E. 2.4.3). In diesem Zusammenhang gilt es zu vermeiden, die Einhaltung eines Verfassungsgrundsatzes nur isoliert zu betrachten, ohne die Pluralität der in der Verfassung enthaltenen Grundsätze zu berücksichtigen; diese sind nie ausnahmslos gültig und können einander auch widersprechen. Es ist ein möglichst schonender Ausgleich der verschiedenen Verfassungs- und Grundrechtsinteressen zu suchen und sog. praktische Konkordanz herzustellen (vgl. BGE 140 II 157 E. 7.2 [Pra 103/2014 Nr. 84], 139 I 16 E. 4.2.2; BGer 2C\_735/2017 vom

6.2.2018, in StR 73/2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34 E. 7.2; Markus Reich, Steuerdegression, S. 710 f.; Giovanni Biaggini, Verfassungsauslegung, in Diggelmann/Hertig Randall/Schindler [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz, 2020, Bd. 1, S. 235 ff., 239 ff.; Matthias Kradolfer, Einheit und Konkordanz der Verfassung, in ZBI 2022 S. 4 ff., 19 ff.). Aus demokratischer und rechtsstaatlicher Sicht obliegt es dem Steuergesetzgeber (Art. 127 Abs. 1 BV) bzw. ist seinem Entscheid vorbehalten (Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV; Art. 69 Abs. 4 Bst. b KV), das Steuersystem in den Grundzügen zu gestalten, bei Wertkonflikten zu entscheiden und die Besteuerungsgrundsätze in den wesentlichen Punkten so zu konkretisieren, dass das Abgaberecht die Kriterien der Klarheit, Berechenbarkeit und Sicherheit erfüllt. Der Gesetzgeber verfügt dabei über einen grossen Gestaltungsspielraum. An seine Entscheide sind die rechtsanwendenden und rechtsprechenden Behörden unabhängig davon gebunden, ob der Gesetzgeber möglicherweise eine sachgerechtere Lösung als die im geltenden Recht enthaltene hätte treffen können (Art. 5 Abs. 1 BV; Art. 66 Abs. 2 KV; vgl. etwa BVR 2012 S. 252 E. 3.6). Sie müssen sich bei der (hier: akzessorischen) Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung Zurückhaltung auferlegen und dürfen grundsätzlich nicht (oder jedenfalls nicht leichtfertig) von den vom Gesetzgeber erlassenen gesetzlichen Vorschriften abweichen (vgl. BGE 147 I 16 E. 4.2.4 [Pra 109/2020 Nr. 116], 144 II 313 E. 6.1 [Pra 108/2019 Nr. 38], 140 II 157 E. 7.3 [Pra 103/2014 Nr. 84]; BGer 2C\_735/2017 vom 6.2.2018, in StR 73/2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34 E. 7.3). Auch bei der Verfassungsgerichtsbarkeit durch akzessorische Normenkontrolle sind – wie überhaupt bei der Gesetzesauslegung und -korrektur bzw. Beurteilung der Ausfüllbarkeit von Gesetzeslücken – die Schranken der richterlichen Rechtsfortbildung zu beachten (grundlegend Giovanni Biaggini, Verfassung und Richterrecht, Diss. Basel 1989, S. 194 ff., 289 ff., 327 f., 426 ff., 473 ff.; Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 353 ff., 414 f., 589 f.; vgl. auch etwa Heinrich Koller, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 1 BGG N. 15 ff.; vgl. zum Ganzen BVR 2023 S. 51 E. 4.4 mit Hinweis u.a. auf VGE 2020/118/119 vom 16.7.2021 E. 3.5; Markus Reich, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in Höhn/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht im Rechtsstaat, 1990, S. 97 ff., 107 ff.).

**4.5** Diese Zurückhaltung ist hier umso mehr geboten, als dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Vermögenssteuer – und erst recht bei der Normierung von deren Bemessung und Tarifierung – «erhebliche Freiräume» offenstehen (Teuscher/Lobsiger, a.a.O., Art. 13 StHG N. 5; Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Diss. Zürich 1999, S. 126 und 182 f.) und es hier um die Überprüfung einer relativ jungen, vom kantonalen Gesetzgeber bewusst und klar getroffenen Steuertarifregelung geht (vgl. etwa BGE 133 I 206 E. 8.2). Art. 66 StG ist vor diesem Hintergrund in Konstellationen wie der strittigen grundsätzlich nur bei klarer und erheblicher, auch mit Blick auf das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht hinnehmbarer Missachtung des Schlechterstellungsverbots die Anwendung im Einzelfall zu versagen.

## **5.**

Fraglich ist hauptsächlich, ob Art. 66 StG zu einer mit Art. 127 Abs. 3 BV nicht zu vereinbarenden Schlechterstellung der Beschwerdeführenden führt. Die insoweit zu prüfende Verfassungsmässigkeit von Art. 66 StG ist im Rahmen der akzessorischen Kontrolle nicht auf alle möglichen Konstellationen hin zu prüfen, sondern nur unter dem Gesichtswinkel des konkreten Falls (statt vieler BVR 2023 S. 51 E. 4.4).

**5.1** Die Beschwerdeführenden haben ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Bern und sind in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden und Zürich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig (vorne Bst. A). Indem sie Beziehungen zu mehreren Kantonen unterhalten, unterstehen sie mehr als einer Steuerhoheit. Sie werden zudem – was die Besteuerung ihres Vermögens im Jahr 2018 betrifft – im vorerwähnten Ausmass mehr belastet bzw. schlechter gestellt, als sie es wären, wenn sie mit ihrem gesamten Vermögen der Steuerhoheit des Kantons Bern unterstünden (vorne E. 3.1 und hinten E. 5.3.2). Zwar unterscheidet Art. 66 StG nicht allgemein zwischen im Kanton Bern ansässigen und hier nur beschränkt steuerpflichtigen Personen, wie die StRK zutreffend festhält (angefochtener Entscheid E. 6). Jedoch hat der Umstand, dass sowohl bei im Kanton Bern beschränkt als auch bei hier unbeschränkt Steuerpflichtigen für die Anwendung der Vermögenssteuer-

erbegrenzung stets und ausschliesslich auf das bernische Vermögen abgestellt wird, grundsätzlich folgende Konsequenz: Hinsichtlich der Ersteren sind für die Anwendung der Vermögenssteuerbremse nur die bernischen Faktoren massgebend (und bleiben ausserkantonale Aspekte ausser Acht), während hinsichtlich der ausschliesslich der Steuerhoheit des Kantons Bern unterstehenden Personen jeweils die Gesamtfaktoren entscheidend sind. Die unterschiedliche Anknüpfung gründet damit insoweit einzig darauf, dass bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit ein Teil des Vermögens und eines allfälligen Ertrags ausserkantonale liegt bzw. anfällt. Art. 66 StG führt im zu beurteilenden Fall somit faktisch zu einer andersartigen steuerlichen Behandlung, die eine Mehrbelastung zur Folge hat, welche auf dem primären Umstand beruht, dass die Beschwerdeführenden mehr als einer Steuerhoheit unterstehen.

**5.2** Zu prüfen bleibt damit, ob diese andersartige steuerliche Behandlung sachlich zu rechtfertigen und zulässig ist.

**5.2.1** Soweit das Vermögen Erträge abwirft, bewirkt die Vermögenssteuer, dass diese Erträge sowohl mit der Einkommens- als auch mit der Vermögenssteuer erfasst und damit zweimal besteuert werden (Felix Richner, a.a.O., S. 223 f.). Die Vermögenssteuer wirkt somit funktionell wie eine zusätzliche Belastung des (sog. fundierten) Einkommens. Um sicherzustellen, dass einer steuerpflichtigen Person auch unter Berücksichtigung der Vermögenssteuer neben der Einkommenssteuer noch ein Teil des Vermögensertrags verbleibt, dieser also grundsätzlich nicht vollständig wegbesteuert wird, haben der Kanton Bern und verschiedene andere Kantone Obergrenzen bei der Vermögenssteuer eingeführt (vgl. Vortrag Steuergesetzrevision S. 10; Felix Richner, a.a.O., S. 226; für eine Übersicht über die Kantone mit Belastungsgrenzen bei der Vermögenssteuer s. Steuermäppchen Schweiz, einsehbar unter <[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)>, Rubriken «Die EStV/Steuersystem Schweiz/Steuermäppchen»; vgl. auch etwa Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 406 f.; Floran Ponce, Le bouclier fiscal: Ancrage constitutionnel, aperçu des différentes législations cantonales et jurisprudence, in StR 78/2023 S. 530 ff.). Der bernische Gesetzgeber wollte mit der Beschränkung der Vermögenssteuer jene Steuerpflichtigen entlasten, deren Vermögen einen «unterdurchschnittlichen Ertrag abwirft», so etwa «erfolgreiche Unternehmer,

welche die Gewinne laufend in ihrer Gesellschaft reinvestieren und deshalb nur geringe Dividenden ausschütten können» (vgl. BVR 2015 S. 406 E. 3.2.2 auch zum Folgenden; vgl. auch BVR 2006 S. 71 E. 2.6; Tagblatt des Grossen Rates 2015, S. 496 f. [u.a. Votum Haas, wonach Art. 66 StG «die Verhinderung einer konfiskatorischen Besteuerung» bezweckt]). Zudem soll die Vermögenssteuerbremse dem Kanton Bern einen Steuerwettbewerbsvorteil verschaffen (vgl. etwa Tagblatt des Grossen Rates 2015, S. 496 f. [u.a. Voten Blank und Haas, die Vermögenssteuerbremse als «Trumpf» bzw. «Asset» des Kantons Bern im Steuerwettbewerb bezeichnend]). Mit der Neufassung von Art. 66 StG hat sich der Grosse Rat nun zudem für eine Lösung entschieden, die bei der Anwendung der Höchstbelastungsvorschrift einzig die bernischen Verhältnisse berücksichtigt (vgl. vorne E. 2.3). Je nach Verteilung der Vermögenswerte und -erträge ergeben sich hieraus in Bezug auf im Kanton Bern teilweise Steuerpflichtige unterschiedliche Auswirkungen: Wirft das im Kanton Bern gelegene Vermögen nur eine geringe Rendite ab, führt das Vorliegen (hoher) ausserkantonaler Erträge nicht mehr dazu, dass die Vermögenssteuerbremse nicht zum Tragen kommt, womit teilweise steuerpflichtige Personen bessergestellt werden als ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtige mit demselben Vermögen und Vermögensertrag. Umgekehrt führt eine tiefe (oder negative) ausserkantonale Rendite nicht mehr zu einer Herabsetzung der bernischen Vermögenssteuer (vgl. auch Vortrag Steuergesetzrevision S. 10 f.), so dass beschränkt Steuerpflichtige im Gegensatz zu ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtigen von der Vermögenssteuerbremse nicht profitieren können. Die Beschränkung auf die Betrachtung allein des Ertrags des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens wurde u.a. damit begründet, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das Gemeinwesen primär mit Bezug auf die der eigenen Steuerhoheit unterliegenden Werte verpflichtet. Die Ermittlung einer hypothetischen Vermögenssteuer auf dem weltweiten Vermögen lasse im Übrigen keine Rückschlüsse auf die tatsächliche Steuerbelastung in anderen Kantonen und im Ausland zu, weshalb die vom Verwaltungsgericht bestimmte Methode zur Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung ungeeignet sei (vgl. zu dieser Variante 3 vorne E. 2.2; zum Ganzen vorne E. 2.3).

**5.2.2** Untersteht eine Person im Hinblick auf ihr Vermögen der Steuerhoheit von zwei oder mehr Kantonen, verhält es sich in der Tat so, dass dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur annäherungsweise Rechnung getragen wird, wenn für die Anwendbarkeit der Belastungsgrenze nicht auf die tatsächliche, sondern vorab aus praktischen Gründen auf eine rein hypothetische Steuerbelastung entsprechend der bernischen abgestellt wird (Variante 3; vgl. hinten E. 5.3.2). Weiter ist richtig, dass bei geteilter Steuerhoheit die verschiedenen berechtigten Kantone je zur Besteuerung der ihnen – aufgrund von Zuteilungsnormen – zugewiesenen Einkommens- und Vermögensbestandteile zuständig sind (vgl. VGE 2021/47/48 vom 22.9.2021 E. 2.1; Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 4 N. 2 ff.; vgl. auch vorne E. 2.1). Entsprechend kann und muss bei der Vermögenssteuer eine allfällige Steuerreduktion nur bezüglich des vom jeweiligen Kanton besteuerten Substrats gewährt werden, ist es doch nicht Sache des einen Kantons, zugunsten anderer Kantone eine Reduktion des Steuerertrags auf sich zu nehmen, wenn jene keine entsprechende Steuerreduktion gewähren. Darauf weist die Steuerverwaltung zutreffend hin (vgl. VGer AG 27.5.2008, in AGVE 2008 S. 98 E. 3.3.1 a.E.; vgl. auch vorne E. 4.5). Demgegenüber setzt eine Beurteilung nach Massgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips grundsätzlich eine Gesamtbetrachtung voraus: Die steuerliche Belastung zeigt sich letztlich nur im Gesamtbetrag der effektiv an die verschiedenen Gemeinwesen abzuliefernden Steuern (Markus Reich, Steuerrecht, S. 89; Urs Behnisch, in Basler Kommentar, 2015, Art. 127 BV N. 29 Fn. 18; Andrea Opel, a.a.O., S. 199; vgl. auch Reich/Beusch, a.a.O., Art. 2 StHG N. 15 [«Steermix»]). Dabei lässt sich eine unerwünschte übermässige Belastung mit der Vermögenssteuer nur dann zuverlässig ermitteln und beurteilen (sowie gegebenenfalls vermeiden), wenn das gesamte Vermögen und alle Vermögenserträge der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (BVR 2015 S. 406 E. 3.2.2; zum Ganzen VGer AG 27.5.2008, in AGVE 2008 S. 98 E. 3.3.1). Die Höchstbelastungsgrenze einzig unter Berücksichtigung der bernischen Verhältnisse anzuwenden, kann hingegen zu Verzerrungen führen (vorne E. 2.2, 5.2.1). Eine isolierte Betrachtung allein der bernischen Vermögenserträge vermag jedenfalls in Bezug auf Sachverhalte wie dem hier zu beurteilenden, bei dem knapp 95 % des Gesamtvermögens im Kanton Bern liegt und infolge ausserkantonaler Verluste insgesamt eine negative Rendite auf dem Gesamtvermögen

resultiert, nicht besser zu gewährleisten, dass die Obergrenze greift, wenn sie es unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten tun sollte. Die gesetzliche Eingrenzung auf die Vermögenserträge des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens erweist sich nicht als geeignet, das mit der Vermögenssteuerbremse hauptsächlich verfolgte Ziel der Vermögenssteuerentlastung bei unterdurchschnittlichem Vermögensertrag zu fördern; ebenso wenig gebieten die vom Gesetzgeber mitangestrebte Verbesserung der Standortqualität oder die weiteren, hinter der Belastungsobergrenze stehenden Ziele eine derartige Eingrenzung. Die andersartige steuerliche Behandlung der in mehreren Kantonen vermögenssteuerpflichtigen gegenüber ausschliesslich im Kanton Bern Pflichtigen lässt sich folglich in Fällen wie dem vorliegenden sachlich nicht hinreichend rechtfertigen. Das Erreichen des primären Regelungs- und Förderungsziels würde im Gegenteil grundsätzlich jedenfalls dann erfordern, dass das ausserkantonale Vermögen mitberücksichtigt wird, wenn – wie hier – erst dadurch manifest wird, dass die Vermögenserträge insgesamt negativ – und damit klar unterdurchschnittlich – sind (vgl. BVR 2016 S. 406 E. 3.2.2 und vorne E. 2.2).

**5.3** Der somit festzustellende sachlich nicht genügend gerechtfertigte Einbruch in das Schlechterstellungsverbot heisst nun allerdings noch nicht, dass von Art. 66 StG abzuweichen ist bzw. entgegen der darin vorgesehenen Einschränkung ohne weiteres auch die ausserkantonalen (hier negativen) Vermögenserträge mitzubersichtigen sind mit der Folge, dass die Vermögenssteuer antragsgemäss – aber in Missachtung des Legalitätsprinzips – zu reduzieren wäre. Die Konsequenzen sind vielmehr im Licht des fallbezogen zu ermittelnden spezifischen Gehalts des Schlechterstellungsverbots einerseits und des Legalitätsprinzips andererseits als hier hauptsächlich berührte und zum Ausgleich zu bringende Verfassungswerte zu ermitteln (vgl. vorne E. 4.3 f.):

**5.3.1** Das Legalitätsprinzip als «Eckpfeiler des demokratischen Gemeinwesens» (Peter Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil. Bern 1983, S. 31) weist hier einen hochwertigen Gehalt auf, zumal ein junger Wertentscheid des ordentlichen (und demokratisch legitimierten) Gesetzgebers in Frage steht, den dieser klar und grundsätzlich im Bewusstsein um

die konkrete, durch publizierte Gerichtspraxis aufbereitete Problematik der Anwendung der Vermögenssteuerbremse bei beschränkter Steuerpflicht getroffen hat (vgl. vorne E. 2.2 f.). Der besondere Gehalt rührt auch daher, dass das Legalitätsprinzip im Abgaberecht grundrechtlich gesichert ist bzw. den Status eines subjektiven Verfassungsrechts hat, so dass dessen Verletzung selbständig, unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV gerügt werden kann (BGE 145 II 206 E. 2.4.2, 142 II 197 E. 6.1, 136 I 142 E. 3.1; stellvertretend für die Lehre: Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 19). Damit rechtfertigt sich umso mehr, grundsätzlich nur bei klarer und erheblicher, auch mit Blick auf das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht hinnehmbarer Missachtung des Schlechterstellungsverbots die 25 %-Belastungsgrenze – contra legem (d.h. im Widerspruch zum bewusst gegenteiligen Vorentscheid des Gesetzgebers in Art. 66 Abs. 1 StG) – so zu handhaben, dass auch ausserkantonale Vermögenserträge (ggf. entsprechend der Variante 3; vorne E. 2.2 f.) mitberücksichtigt werden (vgl. bereits vorne E. 4.4).

**5.3.2** Das Schlechterstellungsverbot hat, wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, ebenfalls den Charakter eines verfassungsmässigen Rechts mit subjektivem Schutzanspruch (Grundrechtsschutz auch im Verbund mit Art. 8 und 9 BV; statt vieler Markus Reich, Steuerrecht, S. 83; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 35 f., 124 ff., 128; vorne E. 4.3.1 ff.), womit ihm eine erhebliche Tragweite beizumessen ist. Zu dessen spezifischem Gehalt im vorliegenden Fall ergibt sich Folgendes:

- Um das vom Leistungsfähigkeitsprinzip getragene Hauptanliegen der Vermögenssteuerbremse optimal zu verwirklichen (wie vorangehend ausgeführt), müsste auf die effektive steuerliche Belastung auch in anderen Kantonen bzw. im Ausland abgestellt werden (so auch Vortrag Steuergesetzrevision S. 11 a.E. auch zum Folgenden), was sich indes in der Praxis als kaum realisierbar erweist (vgl. zu dieser Variante 2 vorne E. 2.2). Bei der Prüfung, ob eine Schlechterstellung vorliegt, wird stattdessen ein Vergleich mit ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtigen vorgenommen (vorne E. 5.1). Damit wird allerdings (entsprechend der Variante 3) eine Besteuerung des ganzen Vermögens nach der bernischen Regelung unterstellt, was kaum je mit der effektiven steuerlichen Gesamtbelastung übereinstimmen

dürfte. Ob bei gebotener Gesamtbetrachtung in der Tat eine Schlechterstellung resultiert, wenn die Vermögenssteuerbremse infolge Nichtberücksichtigung ausserkantonaler Werte nicht greift, hängt letztlich auch davon ab, ob die im Kanton Bern unterbliebene Reduktion durch eine tiefere ausserkantonale Steuerbelastung kompensiert wird. Vor diesem Hintergrund kann deshalb auf eine verfassungsrechtlich inakzeptable Schlechterstellung nicht schon dann geschlossen werden, wenn die Vermögenssteuerbremse nicht zum Tragen kommt, obschon im fraglichen Steuerjahr gleichzeitig auf ausserkantonalem Vermögen Verluste (Gewinnungskostenüberschüsse) zu verzeichnen waren.

- Wird im Fall der Beschwerdeführenden der gesamte (d.h. inner- und ausserkantonale) Vermögensertrag verglichen mit einer hypothetischen bernischen Vermögenssteuer, die sie schuldeten, wenn ihr gesamtes Vermögen im Kanton Bern läge, würde die 25 %-Belastungsgrenze überschritten. Es würde die Mindeststeuer von 2,4 ‰ des steuerbaren Vermögens zur Anwendung gelangen und wäre die effektiv geschuldete bernische Vermögenssteuer entsprechend von Fr. 82'562.-- auf Fr. 32'225.-- zu reduzieren (vgl. vorne 3.2 und 5.1):

Mit dieser Methode der Handhabung der 25 %-Belastungsgrenze wird

	BE	AR	ZH	Total
Steuerbares Vermögen	13'427'289	94'678	734'182	14'256'149
Massgebender Vermögensertrag	340'681	1'400	-619'243	-277'162
Rendite	2.5	1.5	-84.3	-1.9
Satzbestimmendes Vermögen	14'256'149	14'256'149	14'256'149	
Ordentliche Vermögenssteuer	82'562			87'659
Max. 25 % Vermögensertrag	85'170	350	0	0
Mind. 2,4 ‰ des steuerbaren Vermögens	32'225	227	1'762	34'214
Hypoth. Reduktion				61%
Geschuldete Vermögenssteuer				
"nur Vermögensertrag Kt. Bern"	82'562			
"Gesamtvermögensertrag"	32'225			

dem Leistungsfähigkeitsprinzip zwar insofern Rechnung getragen, als auf die Gesamtvermögensrendite abgestellt wird. Allerdings wird auch hier nicht die tatsächliche Steuerbelastung herangezogen, womit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vollumfänglich, sondern bloss annäherungsweise entsprochen

wird (vgl. E. 5.2 hiervor). Allerdings wird im konkreten Fall der Hauptbestandteil des Vermögens der Beschwerdeführenden durch den Kanton Bern besteuert: Die ordentlicherweise auf dem im Kanton Bern gelegenen Vermögen zu entrichtende Vermögenssteuer beträgt (wie gesehen) rund Fr. 82'562.--, während sich die Vermögenssteuer auf dem ausserkantonalen Vermögen nach den bernischen Tarifen berechnet auf Fr. 5'090.40 (einfache Steuer Fr. 1'034.95; berechnet gemäss Excel-Tabelle der StV zur Berechnung der Vermögenssteuer, einsehbar unter: «[www.sv.fin.be.ch](http://www.sv.fin.be.ch)», Rubriken «Themen/Steuern berechnen/Privatperson/Vermögenssteuerbremse») belaufen würde. Auch wenn die effektive ausserkantonale Steuerbelastung nicht bekannt ist, zeigen diese Grössenverhältnisse auf, dass in der vorliegenden Konstellation eine Reduktion der Vermögenssteuer praktisch nur durch den Kanton Bern vorgenommen werden kann, da in den anderen beiden Kantonen gar nicht hinreichend Steuersubstrat anfällt, um eine steuerliche Entlastung in der (gemäss der hilfswisen Berechnung nach Variante 3) erforderlichen Höhe, d.h. von Fr. 50'337.-- (Fr. 82'562.-- minus Fr. 32'225.--) entsprechend einer hypothetischen anteilmässigen Reduktion von 61 % (= Mindeststeuer von 2,4 ‰) vornehmen zu können.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass im konkreten Fall unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eine Entlastung auf der bernischen Vermögenssteuer angezeigt wäre bzw. eine Reduktion auf der Vermögenssteuer verwehrt wird, die ausserkantonale gar nicht «aufgefangen» werden kann. Eine hilfswise Berechnung der Steuerreduktion unter Berücksichtigung auch der ausserkantonalen Vermögenserträge nach Variante 3 lässt auf eine massive steuerliche Mehrbelastung gegenüber allein im Kanton Bern Steuerpflichtigen schliessen, die hier 14,8 % des bernischen Vermögensertrags entspricht. Bei diesen Gegebenheiten hat der spezifische Gehalt des Schlechterstellungsverbots hier besonderes Gewicht (vgl. für einen anders gelagerten Fall VGE 2020/266 vom 5.4.2024).

**5.3.3** Mit dem Entscheid, über die Anwendung der Höchstbelastungsgrenze einzig aufgrund der bernischen Verhältnisse zu befinden, hat der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht in allen Fällen Rechnung getragen

werden kann. Es handelt sich bei der nun getroffenen Lösung zur Handhabung der Vermögenssteuerbremse wohl nicht um jene Regelung (unter anderen), die das mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfolgte Ziel bestmöglich verwirklicht, wobei es freilich – wie gesehen – *die* optimale und zugleich praktikable Lösung nicht gibt (vgl. vorne E. 2.2 und 5.2 f.). Die angesprochenen Ungereimtheiten lassen sich bei Personen, die in mehreren Kantonen (oder Staaten) mit unterschiedlichen Steuerbelastungen steuerpflichtig sind, nie ganz ausschliessen und sind bis zu einem gewissen Grad hinzunehmende Konsequenz der territorial begrenzten staatlichen Hoheit (zum Ganzen BVR 2006 S. 71 E. 2.9). Gerade im Massenfallrecht der Steuern kann der Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungsökonomie und der Praktikabilität zudem bis zu einem gewissen Grad Normen schaffen, welche auf leicht handhabbare Kriterien abstellen, selbst wenn dies einen gewissen Schematismus und Verlust an Einzelfallgerechtigkeit mit sich bringen kann (BVR 2018 S. 289 E. 4.4 mit Hinweisen; vgl. auch BVR 2014 S. 14 E. 4.1). Wenn die Norm der grossen Mehrzahl der Fälle gerecht zu werden vermag, so hält sie auch dann vor dem Schlechterstellungsverbot stand, wenn sie Grenzfälle wenig glücklich regelt, es sei denn, sie führe im Einzelfall zu einem unhaltbaren Ergebnis. Von einem solchen Einzelfall ist hier (anders als in der mit VGE 2020/266 vom 5.4.2024 beurteilten Konstellation) auszugehen: In der zu beurteilenden Fallkonstellation – knapp 95 % des Gesamtvermögens liegen im Kanton Bern und werfen einen Ertrag ab, den der auf dem ausserkantonalen Vermögen erzielte Verlust bei weitem «auffrisst» – wirkt sich die Regelung von Art. 66 Abs. 1 StG in einem Ausmass zuungunsten der Beschwerdeführenden aus, dass darin eine klar und deutlich gegen das Schlechterstellungsverbot verstossende Benachteiligung zu sehen ist, die mit Blick auf das Prinzip der Steuerbemessung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich nicht mehr hinnehmbar ist.

**5.4** Zusammenfassend führt Art. 66 Abs. 1 StG im vorliegenden Fall zu einer andersartigen steuerlichen Behandlung, die eine Mehrbelastung zur Folge hat, welche auf dem Umstand beruht, dass die Beschwerdeführenden mehr als einer Steuerhoheit unterstehen; dies lässt sich sachlich nicht genügend rechtfertigen (vorne E. 5.1 f.). Eine hilfsweise Berechnung der Steuerreduktion unter Berücksichtigung auch der ausserkantonalen negativen Ver-

mögenserträge nach Variante 3 lässt darauf schliessen, dass diese Mehrbelastung beträchtlich ist (konkret: Reduktion der effektiven [geschuldeten] Vermögenssteuer von Fr. 82'562.-- um Fr. 50'337.-- auf Fr. 32'225.--). Damit müsste es hier unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu einer deutlichen Entlastung kommen. Eine solche kann dabei wie gesehen aus tatsächlichen Gründen nicht ausserkantonale, sondern allein im Rahmen der bernischen Vermögenssteuer erfolgen. Es liegt damit eine klare und erhebliche Missachtung des Schlechterstellungsverbots vor. Die akzessorische Kontrolle von Art. 66 Abs. 1 StG führt zum Schluss, dass dieser Norm auch unter Berücksichtigung der weiteren hier mitberührten Verfassungswerte wie v.a. des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips (Art. 5 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 1 BV bzw. Art. 66 Abs. 2 KV) und der anderen Grundsätze nach Art. 127 Abs. 2 und 3 BV (bzw. Art. 104 Abs. 1 KV) sowie der kantonalen Tarifoheit (Art. 129 Abs. 2 BV; vgl. zum Ganzen vorne E. 4.2 f.; eine Missachtung des Verbots konfiskatorischer Besteuerung liegt allerdings nicht vor) im vorliegenden Fall – trotz der grundsätzlich gebotenen Zurückhaltung (vgl. vorne E. 4.4 f.) – die Anwendung zu versagen ist. Es bleibt zu klären, welche Rechtsfolgen an die festgestellte Verletzung des Schlechterstellungsverbots zu knüpfen sind (E. 6 hiernach).

## **6.**

**6.1** Stellt die Verwaltungsjustizbehörde fest, dass die dem angefochtenen Entscheid zugrundeliegende Norm verfassungs- oder gesetzwidrig ist, hat dies im Regelfall zur Folge, dass der betreffende Anwendungsakt aufgehoben wird (vgl. BVR 2023 S. 51 E. 8.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 66 N. 48 mit Hinweisen; vorne E. 4.1). Bei Vorliegen besonderer Gründe kann sich indes eine Ausnahme von der reinen Kassation des angefochtenen Anwendungsakts rechtfertigen. Zu denken ist an den Fall, dass verschiedene Möglichkeiten bestehen, eine Verfassungs- oder Gesetzwidrigkeit zu beheben, dass die vollständige oder teilweise Nichtanwendung der Norm zu neuen Rechtsungleichheiten oder anders gelagerter Verfassungswidrigkeit führen würde oder aber die blosser Nichtanwendung der Norm nicht geeignet ist, den verfassungs- oder gesetzeskonformen Zustand herzustellen. Es kann sich diesfalls als sachgerecht erweisen, den angefochtenen Entscheid auf-

zuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die im betreffenden Sachbereich zuständige Verwaltungs(justiz)behörde zurückzuweisen, damit diese aufgrund besseren Sachwissens die geeignete verfassungskonforme Wahl trifft. Ausnahmsweise kann sich eine richterliche Ersatzregelung rechtfertigen, sofern der zu regelnde Sachverhalt als justiziabel erscheint. Schliesslich fällt unter bestimmten Voraussetzungen ein Appellentscheid in Betracht (vgl. BVR 2023 S. 51 E. 8.1 mit weiteren Hinweisen).

**6.2** Hier würde durch die Kassierung des angefochtenen Entscheids bzw. die Nichtanwendung von Art. 66 Abs. 1 StG die Schlechterstellung der Beschwerdeführenden nicht beseitigt und kann sich das Verwaltungsgericht nicht auf die Feststellung der Rechtswidrigkeit der geprüften Norm oder den Appell an den Gesetzgeber beschränken. Vielmehr hat eine Rückweisung an die mit spezifischem Sachwissen ausgestattete Steuerverwaltung zu erfolgen, damit diese entscheidet, wie den verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten bei der Veranlagung der Vermögenssteuer im vorliegenden Fall am besten Rechnung getragen werden kann. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde somit dahin gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache grundsätzlich zur neuen Veranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist.

## 7.

**7.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringen die Beschwerdeführenden mit ihrem Rechtsmittel nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-)Antrags ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neu Beurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Guttheissung des Begehrens führen kann (BVR 2016 S. 222 E. 4.1). Die Beschwerdeführenden sind damit als vollständig obsiegend zu betrachten und es sind für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Weiter haben die Beschwerdeführenden Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten durch den Kan-

ton Bern (Steuerverwaltung; Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Gemäss Art. 41 Abs. 1 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) beträgt der Rahmentarif für das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis Fr. 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand sowie der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). Zum Parteikostenersatz gehören die notwendigen Auslagen (Art. 2 PKV), ersetzt werden aber nur die konkret angefallenen Aufwendungen und kein bereits im Voraus festgelegter fixer Prozentsatz des Honorars (BVR 2015 S. 15 [VGE 2012/422 vom 10.2.2014] nicht publ. E. 6.2.3; vgl. auch VGE 2021/93/94 vom 27.1.2022 E. 5.2). In seiner Kostennote vom 21./23. Februar 2024 macht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 10'426.70 geltend, bei einem Zeitaufwand von gut 37 Stunden, zuzüglich Auslagen von (pauschal 3 %) Fr. 312.80 und Fr. 826.95 MWSt (act. 8A). Dies erscheint mit Blick auf die Bemessungskriterien nach Art. 41 Abs. 3 KAG übersetzt: Auch wenn es mit der akzessorischen Kontrolle von Art. 66 Abs. 1 StG eine rechtlich anspruchsvolle Fragestellung zu erörtern galt, war die Angelegenheit und der Streitgegenstand doch sehr eingeschränkt und bot sachverhaltlich keine Schwierigkeiten. Der gebotene Zeitaufwand war auch deshalb nicht überdurchschnittlich, weil der Rechtsvertreter bereits aus dem vorinstanzlichen Verfahren mit der Sache vertraut war und sein Aufwand sich in der Erarbeitung der Beschwerdeschrift erschöpfte. Insbesondere wurde weder ein zweiter Schriftenwechsel noch ein Beweisverfahren durchgeführt. Nicht als überdurchschnittlich ist auch die Bedeutung der Streitsache einzuschätzen, so dass unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein Parteikostenersatz von Fr. 7'000.-- als angemessen erscheint (inkl. Auslagen, aber ohne MWSt).

**7.2** Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen. Für das Verfahren vor der StRK sind somit ebenfalls keine Kosten zu erheben (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 sowie Art. 151 StG i.V.m. Art. 108

Abs. 2 VRPG) und haben die Beschwerdeführenden zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache zu deren Festsetzung praxisgemäss (vorab) an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

## 8.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 140 V 282 E. 2, 134 II 124 E. 1.3).

### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen wird.
2. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.
3. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 7'539.-- (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.

4. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden keine Kosten erhoben. Zur Festsetzung der Parteientschädigung in diesem Verfahren wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend gemäss Ziff. 1 des Dispositivs an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.

5. Zu eröffnen:

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

Die Abteilungspräsidentin:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.