

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 263 vom 28. Oktober 2022

BE Verwaltungsgericht, 2022-10-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2020_263

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 263 du 28 octobre 2022

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 263 del 28 ottobre 2022

Erwägungen

E. 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]).

E. 1.2

Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (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). Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst und damit von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1; BGE 145 II 259 E. 2.3). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand, wenn die steuerpflichtige Person

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 5 eine tiefere Steuerbelastung anstrebt, nicht aber im umgekehrten Fall: Wird eine Abänderung der Steuerfaktoren zum eigenen Nachteil beantragt, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse. Das Interesse an einer Höherveranlagung wird nur ausnahmsweise bejaht, wenn sich die Höherveranlagung gesamthaft als günstiger erweist, namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung, oder zur Abwendung eines Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahrens (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.; VGE 2017/322/323 vom 12.3.2019 E. 1.3.1; vgl. auch BGE 140 II 167 [BGer 2C_490/2013 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.1). Das Verwaltungsgericht prüft die Beschwerdebefugnis als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen (Art. 20a VRPG). Es ist jedoch Sache der Beschwerdeführerin oder des Beschwerdeführers, die Umstände darzutun, die das Rechtsschutzinteresse begründen (BVR 2015 S. 534 E. 2.1 mit Hinweisen). – Die Beschwerdeführenden beantragen betreffend die direkte Bundessteuer (Sonderveranlagung 2013) eine tiefere Besteuerung, womit das schutzwürdige Interesse ohne weiteres zu bejahen ist. Betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer (ordentliche Veranlagung 2013)

beantragen sie allerdings eine höhere Veranlagung (vorne Bst. D), was direkt mit dem Rechtsbegehren betreffend die Sonderveranlagung 2013 zusammenhängt. Weil sich die beantragte Reduktion des Liquidationsgewinns bei der Sonderveranlagung steuerlich vorteilhafter auswirkt als die Erhöhung des steuerbaren Einkommens bei der ordentlichen Veranlagung, resultiert insgesamt im Fall der Gutheissung der Rechtsbegehren eine tiefere Steuerbelastung (so auch Beschwerde Rz. 10), womit ein schutzwürdiges Interesse auch in Bezug auf die Höherveranlagung besteht. 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 einzutreten.

E. 1.3

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Entscheide fällen, da es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zukommen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 146 II 111

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 6 [BGer 2C_151/2017 vom 16.12.2019, in StE 2020 B 11.3 Nr. 31] nicht publ. E. 1.1, 142 II 293 E. 1.2). Weil im vorliegenden Fall die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.4

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

E. 2

Strittig ist im Wesentlichen, in welchem Zeitpunkt die Parzellen C. _____ Gbbl. Nrn. 1 _____ und 2 _____ in das Privatvermögen überführt wurden und eine steuersystematische Realisation damit verbundener stiller Reserven erfolgte. Während die Vorinstanzen von einer Liquidation nicht vor dem (bzw. frühestens am) 31. Dezember 2013 ausgegangen sind, machen die Beschwerdeführenden eine Überführung bereits Ende August bzw. spätestens Ende September 2013 – und damit vor der Einzonung der Parzellen per 16. Dezember 2013 (vorne Bst. A) – geltend. Träfe letzteres zu, wäre der planungsbedingte Wertzuwachs im Privatvermögen und damit (auf Bundesebene) grundsätzlich steuerfrei eingetreten.

E. 2.1

Die Vorinstanz hat zusammenfassend erwogen, die Beschwerdeführenden hätten ihre Tätigkeit als Landwirte frühestens auf den 31. Dezember 2013 aufgegeben. Die selbständige Erwerbstätigkeit ende grundsätzlich im Zeitpunkt der letzten Liquidationshandlung und nicht bereits mit der Beendigung der aktiven Geschäftstätigkeit. Der per 31. August 2013 erstellte Jahresabschluss weist Debitorenforderungen von Fr. 165'155.60 (Umlaufvermögen) aus. Es sei anzunehmen, dass Ende Dezember 2013 das Inkasso noch nicht abgeschlossen gewesen sei (angefochtene Entscheide E. 4.2 und 4.5). Weiter sei der Tierbestand erst von September bis Ende November 2013 aufgelöst worden, und der Verkauf der landwirtschaftlichen Maschinen habe noch bis in das Jahr 2014 hinein

angedauert. Sodann sei unbestritten, dass die Beschwerdeführenden im Herbst 2013 Mais ab Feld verkauft und Zuckerrüben abgeliefert hätten. Die eigenen landwirtschaftlichen Grundstü-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 7 cke seien ab dem 1. Oktober 2013 weiterverpachtet und die zugepachteten Parzellen am 16. November 2013 «per sofort» zurückgegeben worden, wobei die Frage der Abgeltung des Saatguts für die schon angesäten Parzellen noch zu klären gewesen sei (angefochtene Entscheide E. 4.3). Es stehe so- mit fest, dass nach dem Geschäftsabschluss per 31. August 2013 und über den 31. Dezember 2013 hinaus noch zahlreiche Inkasso- und Liquidations- handlungen vorgenommen worden seien. Damit sei an und für sich ausge- schlossen, eine Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bereits per 31. Dezember 2013 anzunehmen. Mit Blick auf die (rechtskräftige) Umzo- nung der Parzellen C._____ Gbbl. Nrn. 1_____ und 2_____ am 16. Dezember 2013 und die steuerliche Abrechnung über den Baulandwert im Rahmen der Liquidationsgewinnbesteuerung erschienen die erst später erfolgten Liquidationshandlungen jedoch als marginal. Entsprechend habe die Steuerverwaltung – auch ohne Abschluss des Inkassos und der Liquidation – auf eine Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit schliessen dürfen. So betrachtet sei der 31. Dezember 2013 der früheste Zeitpunkt für die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (angefochtene Entscheide E. 4.7). Die Steuerverwaltung habe somit für die Berechnung des Liquidationsgewinns zu Recht auf den «Baulandwert» der Grundstücke abgestellt und auch sonst den Liquidationsgewinn nachvollziehbar berechnet. Ebenfalls nachvollziehbar sei, dass bei den kantonalen Steuern im Rahmen der ordentlichen Veranlagung – wegen der Berücksichtigung der AHV-Beiträge bzw. der Planungsmehrwertabschöpfung – ein steuerbares Einkommen von null Franken resultiere (vgl. angefochtene Entscheide E. 5).

E. 2.2

Die Beschwerdeführenden machen geltend, sie hätten ihre selbstän- dige Erwerbstätigkeit per 31. August 2013 aufgegeben. Massgebend für die Bestimmung der Erwerbsaufgabe sei der Zeitpunkt, indem das für die be- triebliche Leistungserbringung notwendige Geschäftsvermögen ausgeschie- den sei. Was die selbständige Erwerbstätigkeit von Landwirtinnen und -wir- ten betreffe, werde praxismässig die Verpachtung des eigenen Landes als definitive Erwerbsaufgabe angesehen. In ihrem Fall sei mit der Überführung der Baulandparzellen ins Privatvermögen per 1. September 2013 der we- sentliche Teil der Produktionsflächen weggefallen. Auch hätten sie die für die betriebliche Tätigkeit nötigen Vorräte bereits im Sommer 2013 verkauft. Danach seien einzig noch Liquidationshandlungen erfolgt. So hätten sie ihre

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 8 weiteren landwirtschaftlichen Grundstücke auf den 1. Oktober 2013 verpach- tet. Zudem seien der grösste Teil der Fahrhabe und die Tiere im Herbst 2013 verkauft worden. Verglichen mit der Überführung der strittigen Parzellen vom Geschäfts- in das Privatvermögen seien diese und alle weiteren Liquida- tionshandlungen jedoch unbedeutend, zumal mit der Privatentnahme des Landes 98,2 % der betrieblichen Werte liquidiert worden seien. Weil somit nach dem 31. August 2013 keine wesentlichen Liquidationshandlungen mehr vorgenommen worden seien, sei dieser Zeitpunkt für die Bestimmung der Erwerbsaufgabe ausschlaggebend. Entsprechend sei aufgrund der vor der Umzonung erfolgten Privatentnahme im Rahmen der Sonderveranla- gung für den

Liquidationsgewinn von einer Bemessungsbasis von lediglich Fr. 212'600.-- auszugehen.

E. 3

Aufl. 2017, Art. 37b DBG N. 9 mit Hinweis).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 12

E. 3.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 19 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 29 Bst. k StG; Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (sog. Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG), wobei als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte gelten, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Satz 3). Werden Vermögenswerte aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen überführt, ist aufgrund des Systemwechsels im Sinn einer steuer-systematischen Realisation über die realisierten stillen Reserven abzurechnen (vgl. statt vieler BGE 143 II 661 E. 2.1; VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 100, 102 ff.). Der Überführungsgewinn entspricht der Differenz

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 9 zwischen dem Verkehrswert des in das Privatvermögen überführten Geschäftsvermögens und dessen steuerlich massgebendem Buchwert (vgl. VGE 2018/205/206 und 2018/207/208 je vom 16.9.2019 E. 2.2.1; Reich/Von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 18 DBG N. 32). Für die Gewinnberechnung ist auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme abzustellen (BGer 2C_662/2020 vom 22.3.2021 E. 2.2.1, 2C_181/2018 vom 12.3.2018, in StR 73/2018 S. 597 und StE 2108 B 23.2 Nr. 57 E. 2.1; VGE 2017/18 vom 19.10.2017 E. 3.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 107). Bei der Überführung von land- oder forstwirtschaftlichem Grundeigentum ins Privatvermögen wird der Gewinn sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer nur bis zur Höhe der Anlagekosten von der Einkommenssteuer erfasst (Art. 21 Abs. 3 StG; Art. 18 Abs. 4 DBG; BGE 138 II 32 E. 2.2.1; BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.4, 2C_217/2018 vom 17.7.2018, in StE 2018 B 41.13 Nr. 5 und StR 73/2018 S. 781 E. 2.2.7; VGE 2019/330 vom 17.8.2021 E. 3.4 mit Hinweisen; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 177; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 65). Soweit er die Anlagekosten übersteigt, unterliegt er ausschliesslich der kantonalen Grundstückgewinnsteuer; bei der direkten Bundessteuer bleibt der eigentliche Wertzuwachsge- winn – wie bei natürlichen Personen (Art. 16 Abs. 3 DBG) – steuerfrei (BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.2, 2C_548/2018 vom 3.8.2018, in ASA 87 S. 132 und StR 73/2018 S. 789 E. 2.3.3; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 64).

E. 3.2

Eine Privatentnahme bedarf einer eindeutigen Willensäusserung der steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen; die Äusserung kann ausdrücklich oder durch schlüssiges Handeln zum Ausdruck kommen (BGer 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017, in StE 2017 B 23.2 Nr. 56 E. 2.2.1; VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.4). Zu verlangen ist, dass einerseits die Überführung handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde klar erkennbar ist, dass und wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergegangen ist (BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.3, 2C_1055/2019 vom 26.6.2020, in StE 2020 B 42.31 Nr. 8 E. 2.3.2,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 10 2C_368/2019 vom 13.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 23 E. 2.2.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 105; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 53). Eine Privatentnahme bedingt nicht bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstands zum Privatvermögen, sondern den (effektiven) Willen hinsichtlich des tatsächlichen dauerhaften Dienens dieses Vermögensgegenstands zu privaten Zwecken. Dabei muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, das heisst faktisch verwirklicht worden sein (BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.4 und 2.3.4, 2C_308/2016 und 2C_309/2016 vom 9.12.2016, in StE 2017 B 23.2 Nr. 53 E. 3.3; VGE 21772 vom 2.3.2005, in StE 2005 B 42.38 Nr. 26 E. 3.5 f.; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 126 und 130; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 49; vgl. auch vorne E. 3.1). In diesem Sinn setzt eine Überführung ins Privatvermögen nicht nur die Absicht zur dauerhaften privaten Verwendung voraus, sondern erfordert eine äusserlich wahrnehmbare Veränderung der technisch-wirtschaftlichen Funktion der Vermögensgegenstände (BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.3.4 und 2.3.6 [betreffend landwirtschaftliches Gewerbe]; zum Ganzen VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.4). Auch im Fall der verbuchten und bekanntgegebenen Privatentnahme bleibt es dabei, dass für die Zuweisung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen die individuell-konkreten Umstände entscheidend sind; die technisch-wirtschaftliche Funktion ist hierbei am stärksten zu gewichten (BGE 133 II 420 E. 3.2; BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.1 und 2.2.3.3, 2C_1055/2019 vom 26.6.2020 E. 2.3.2; VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 126; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 48). Entsprechend gehört ein Grundstück, das sowohl privat als auch geschäftlich verwendet werden kann, als Alternativgut dem Geschäftsvermögen an, soweit und solange es ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (vgl. zum Ganzen BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.2, 2C_1055/2019 vom 26.6.2020 E. 2.3.1, 2C_939/2019 vom 25.5.2020 E. 2.2.3). Eine Überführung ins Privatvermögen setzt voraus, dass eine dauerhafte private Verwendung beabsichtigt ist; daran fehlt es, wenn eine Veräusserung in naher Zukunft in Aussicht steht oder beabsichtigt ist. Im Zweifelsfall ist vom Verbleib im Geschäftsvermögen auszugehen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 11 (BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.3.5 f.; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 15 N. 53 a.E.).

E. 3.3

Erfolgt eine Privatentnahme anlässlich der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, ist ein allfälliger Überführungsgewinn – bei gegebenen Voraussetzungen – als Teil des Liquidationsgewinns separat zu besteuern: Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG sehen Sonderregeln zur Steuerberechnung für den Fall vor, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Diesfalls ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu einem Sondertarif zu besteuern (Art. 43a Abs. 1-3 StG; Art. 37b Abs. 1 DBG). Als Liquidationsjahr gilt das Geschäftsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen wird (Art. 2 der Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]). Mit der definitiven Geschäfts- bzw. Betriebsaufgabe geht grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Verbindlichkeiten des Unternehmens einher (BGer 2C_666/2021 und 2C_721/2021 vom 2.2.2022 E. 3.3, 2C_332/2019 vom 1.5.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25 E. 2.4.2, 2C_376/2011 und 2C_377/2011 vom 27.4.2012, in StE 2013 B 23.45 Nr. 3 und StR 67/2012 S. 511 E. 6.3.3; VGE 2018/205/206 und 2018/207/208 vom 16.9.2019 E. 2.2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 37b N. 8). Von einer Liquidation ist damit nur zu sprechen, wenn das gesamte Geschäftsvermögen aufgelöst wird, weshalb für deren Abschluss regelmässig auf den Zeitpunkt der letzten Liquidationshandlung abzustellen ist (BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.6; Markus Reich, a.a.O., § 15 Rz. 26; Ziff. 3 des Kreisschreibens Nr. 28 des ESTV vom 3.11.2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit auch zum Folgenden, einsehbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Direkte Bundessteuer/Kreisschreiben»). Da mitunter bloss noch marginale Vermögenswerte zu liquidieren sind, sollen jedoch auch andere Umstände das Ende der Liquidation begründen können (Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht,

E. 3.4

Von der (definitiven) Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, die prinzipiell immer erst mit dem Ende der Liquidation eintritt, zu unterscheiden ist demnach die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit im Sinn der Aufgabe der unternehmenstypischen Leistungen (BGer 2C_666/2021 und 2C_721/2021 vom 2.2.2022 E. 3.3, 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.6): Diese und jene können zwar zeitlich zusammenzufallen, doch kann die Einstellung auch in einem früheren Zeitpunkt erfolgen und es in diesem Zusammenhang auch zu einer Privatentnahme kommen, indem etwa einzelne Geschäftsaktiven ausgenommen werden, welche die selbständig erwerbstätige Person für sich behält (vgl. Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2019, § 15 Rz. 5). Dabei setzt die Privatentnahme anlässlich der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit allerdings voraus, dass eine Rückkehr zur eigenen geschäftlichen Nutzung bzw. eine Fortsetzung oder Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit ausgeschlossen scheint (vgl. BGer 2C_728/2015 und 2C_729/2015 vom 1.4.2016 E. 4.4, 2C_948/2010 vom 31.10.2011 E. 4.1; VGE 21772 vom 2.3.2005, in StE 2005 B 42.38 Nr. 26 E. 4.4.4). Es muss unumstösslich feststehen, dass die steuersystematische Realisation tatsächlich eingetreten ist (BGer 2C_240/2020 vom 21.8.2020 E. 5.1, 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.5 und 2.3.3 f.). Die Privatentnahme darf somit keine rein provisorische Massnahme darstellen, selbst wenn sie nur so lange geplant ist, bis ein Käufer für das Geschäft bzw. den Betrieb oder bestimmter Aktiven gefunden ist (BGer

2C_728/2015 und 2C_729/2015 vom 1.4.2016 E. 4.2; BGE 126 II 473 E. 3b; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 105). Wird die betriebliche Tätigkeit eingestellt, bedeutet dies wie gesagt noch nicht das (definitive) Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit; vielmehr besteht eine Geschäftstätigkeit fort, die fortan freilich nur noch auf die Verwertung des Geschäftsvermögens gerichtet ist (BGer 2C_666/2021 und 2C_721/2021 vom 2.2.2022 E. 3.3; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 39). Definitiv beendet ist die selbständige Erwerbstätigkeit erst, wenn das gesamte Geschäftsvermögen aufgelöst worden bzw. die Liquidation abgeschlossen ist (BGer 2C_1050/2015 und 2C_1051/2015 vom 13.6.2016, in ASA 85 S. 87 E. 3.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 93; s. auch E. 3.3 hier- vor). Weil das Vorliegen von Geschäftsvermögen keinen Betrieb voraus- setzt, sondern nur eine selbständige Erwerbstätigkeit (BGer 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017, in StE 2017 B 23.2 Nr. 56 E. 2.1.1 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 13 3.2.4), verlieren die Vermögenswerte während der Dauer der Liquidation ihre Geschäftsvermögensqualität nicht, sondern gelten als Geschäftsvermögen, bis sie veräussert werden oder durch Privatentnahme ausscheiden. Solange keine endgültige Klarheit über die weitere Zweckbestimmung der geschäftli- chen Vermögenswerte besteht, bleiben sie auch nach der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit Geschäftsvermögen (vgl. vorne E. 3.2 a.E.), selbst wenn es sich nur um ein einzelnes Vermögensobjekt handelt, weil der übrige Geschäftsbetrieb bereits liquidiert worden ist (Markus Reich, a.a.O., § 15 Rz. 53).

E. 4

Zu prüfen ist, ob es bei den zwei fraglichen Grundstücken zur Privatent- nahme gekommen ist und bejahendenfalls, ob diese vor oder nach der rechtskräftigen Umzonung am 16. Dezember 2013 (vgl. Rechtskraftbeschei- nigung vom 6.1.2014, in act. 10A) erfolgt ist (vorne E. 2 und 3.1 a.E.).

E. 4.1

In sachverhaltlicher Hinsicht ist zunächst festzuhalten, dass die Be- schwerdeführenden auf Ende August 2013 eine Schlussbilanz erstellt und dazu in ihrer Steuererklärung angegeben haben, die fraglichen Grundstücke auf den 1. September 2013 in ihr Privatvermögen überführt zu haben (vgl. Steuererklärung 2013, Vorakten StV, act. 3B pag. 44 und 46). Allerdings ist auch anerkannt, dass sie im Herbst 2013 noch Rüben ablieferten und Mais ab Feld verkauften. Ebenso ist erstellt, dass sie ihr (übriges) landwirtschaft- liches Land im Halt von 8,28 Hektaren (10,54 ha abzüglich 1,57 und 0,59 ha; vgl. vorne Bst. A) auf den 1. Oktober 2013 weiterverpachteten; das zuge- pachtete Land von 14,07 Hektaren gaben sie der EG C. _____ mit der Kündigung des Pachtvertrags vom 16. November 2013 «per sofort» zurück. Der Rindtierbestand wurde ab dem 23. September bis Ende November 2013 aufgelöst, wobei 19 von total 27 Rindern den Hof erst in der Zeit vom 21. bis 28. November 2013 verliessen (Auszug Tierverkehrsdatenbank, Vorakten StRK, act. 3A pag. 44 ff.). Anhand der Debitorenforderungen schloss die StRK zudem, dass das Inkasso im Dezember 2013 noch nicht abgeschlos- sen gewesen sei. Allein aus der Höhe der offenen Debitorenforderungen ge- mäss Jahresabschluss und der Höhe der Guthaben auf den Geschäftskon-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 14 ten per Ende 2013 lässt sich dies indes nicht ableiten (so aber

angefochtene Entscheide E. 4.5). Hingegen betrafen die Abgrenzungsbuchungen gemäss Jahresabschluss per Ende August 2013 u.a. die Lieferung von Stroh, Heu, Mais und Rüben (vgl. Jahresabschluss vom 31.8.2013, in act. 10A S. 22, auch zum Folgenden). Ein Vergleich mit den Abgrenzungen von Anfang Jahr (bzw. den Abgrenzungen per Ende 2012) zeigt, dass es sich um Posten handelt, die auch in der Vorjahresrechnung enthalten waren. Da sie Handlungen betreffen, die grundsätzlich jährlich wiederkehrend in etwa zur selben Zeit stattfinden, darf angenommen werden, dass sich das Inkasso für die Verkäufe im Herbst 2013 – genau gleich wie im Vorjahr – bis in das neue Jahr hinzog (s. insbesondere folgende Posten: ... Weizen, ..., ... Abrechnung, ..., Jahresabschluss vom 31.8.2013, in act. 10A S. 21 f.). Bestätigt wird dies durch eine Abrechnung über die Lieferung von Heu und Stroh im Jahr 2013, die das Datum vom 17. Dezember 2013 trägt (Abrechnung ... GmbH, Vorakten StRK, act. 8A pag. 19). Aktenkundig ist des Weiteren, dass im Zeitraum von Januar bis Juni 2014 diverse landwirtschaftliche Maschinen und Geräte für total Fr. 143'000.-- veräussert wurden (vgl. Quittungen Vorakten StRK, act. 8A pag. 38-47). Dabei belief sich der Buchwert der im Jahr 2014 verkauften Fahrzeuge und Gegenstände für die Zugkräfte auf Fr. 54'550.--, derjenige für die weiteren Maschinen und Geräte auf rund Fr. 21'500.-- (Kreiselegge Sämaschine Fr. 9'800.--, Feldspritze Fr. 1.--, Viehwagen Fr. 3'000.--, Tandemkipper Fr. 1.--, Rundballenzange Fr. 700.--, LKW Anhänger Fr. 3'300.-- sowie Frontmäherwerk Fr. 4'700.--; Jahresabschluss vom 31.8.2013, in act. 10A S. 27). Ausgehend von Gesamtbuchwerten in der Höhe von 54'552.-- (Zugkräfte) und Fr. 41'380.-- (Maschinen und Geräte; vgl. Jahresabschluss vom 31.8.2013, in act. 10A S. 3), sind im Jahr 2014 rund 80 % dieser mobilen Sachanlagen veräussert worden. Dabei machen die Zugkräfte und Maschinen doch immerhin fast ein Viertel des gesamten Anlagevermögens des Betriebs von Fr. 417'962.-- bzw. knapp 70 % des mobilen Anlagevermögens aus (vgl. Jahresabschluss vom 31.8.2013, in act. 10A S. 3-5 und 27). Soweit die Beschwerdeführenden vorbringen, den «Grossteil der Fahrhabe im Herbst 2013 verkauft» zu haben (s. Beschwerde S. 3 f. Rz. 17), kann ihnen mithin nicht gefolgt werden.

E. 4.2

Demnach haben die Beschwerdeführenden zwar einen Grossteil ihres Landes auf den 2. Oktober 2013 weiterverpachtet und ihr Pachtland auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn.

100.2020.263/264U Seite 15 den 16. November 2013 zurückgegeben. Sie verfügten in der Folge aber nach wie vor über die streitbetroffenen Parzellen und wesentliche Teile des Anlagevermögens. Es ist nach dem Gesagten auch erstellt, dass sie im Oktober und November 2013 weiterhin teilweise noch landwirtschaftlich tätig waren, indem sie Mais und Rüben ernteten und verkauften; zudem haben sie offenbar einen Teil des Pachtlandes – wenn auch im Hinblick auf die Weiterverpachtung – noch bestellt, indem sie Winterweizen und -gerste ansäten (Schreiben vom 16.11.2013, Vorakten StRK, act. 8A pag. 56).

Schliesslich haben sie nach wie vor Tiere gehalten, verfügten sie doch bis zum 20. November 2013 noch über einen Grossteil ihres Rindviehbestands (vgl. hiervor E. 4.1). Es ist somit davon auszugehen, dass die Beschwerdeführenden – abgesehen von noch ausstehenden Inkassohandlungen – die landwirtschaftstypischen Leistungen bzw. ihre betriebliche Tätigkeit (frühestens) auf Ende November 2013 eingestellt haben. Zu diesem Zeitpunkt war die Liquidation des Betriebs jedoch noch nicht abgeschlossen – und damit auch das Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit noch nicht eingetreten. Zwar waren mit der Verpachtung der eigenen landwirtschaftlichen Grundstücke ab 2. Oktober 2013 sowie

der Rückgabe der zugepachteten Grundstücke per 16. November 2013 an die EG C._____ bedeutende Liquidationshandlungen erfolgt. Noch ausstehend war aber die Liquidation des streitbetroffenen Grundbesitzes (vgl. hinten E. 4.3.1 ff.) und wesentlicher Teile des Anlagevermögens, die gemäss aktenkundigen Belegen erst im Zeitraum von Januar bis Juni 2014 veräussert wurden (vgl. E. 4.1 hiervor). Damit ist jedenfalls nicht zu beanstanden, wenn die StRK schloss, die selbständige Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführenden habe frühestens bzw. nicht vor Ende Dezember 2013 geendet (vgl. auch etwa BGer 2C_666/2021 und 2C_721/2021 vom 2.2.2022 E. 3.4.2).

E. 4.3

Zu klären bleibt, ob bzw. wann die Grundstücke im Zuge der Liquidation ihre Geschäftsvermögensqualität allenfalls verloren haben. Die StRK hat auf eine Überführung in das Privatvermögen auf das Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit hin – und damit nicht vor Ende 2013 – erkannt, ohne sich jedoch mit den Voraussetzungen der Privatentnahme zu einem anderen (d.h. früheren oder auch späteren) Zeitpunkt näher auseinanderzusetzen. Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend im Licht der vorne erörterten Rechtsgrundlagen (E. 3.1 ff.) zu prüfen:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 16

E. 4.3.1

Die Beschwerdeführenden haben auf den 31. August 2013 eine Schlussbilanz erstellt und in ihrer Steuererklärung angegeben, die fraglichen Grundstücke auf den 1. September 2013 in ihr Privatvermögen überführt zu haben (vgl. vorne E. 4.1). Allein diese Angaben und die buchmässige Behandlung vermögen hier keine genügenden Indizien für den definitiven Willen der Beschwerdeführenden darzustellen, die Vermögenswerte für private Zwecke einzusetzen. Andere Anhaltspunkte, die auf solches schliessen lassen und zeigen, dass der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht worden resp. effektiv verwirklicht worden ist, fehlen. Stattdessen sind die Beschwerdeführenden ihren landwirtschaftstypischen Leistungen bzw. ihrer betrieblichen Tätigkeit, wenn auch wohl in reduziertem Umfang, noch bis Ende November 2013 nachgegangen. Deshalb konnte bis dahin auch keine Überführung der bislang (unstreitig präponderant landwirtschaftlichen Zwecken gewidmeten) Parzellen ins Privatvermögen stattfinden, wurden diese doch nach wie vor als Produktionsfaktoren für den landwirtschaftlichen Betrieb genutzt. Erst mit der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit per Ende November 2013 (vgl. vorne E. 4.2) waren (oder wären) die Grundstücke einer Privatentnahme somit überhaupt zugänglich (gewesen). Hierbei fragt sich nun aber, zu welchem Zeitpunkt Klarheit hinsichtlich der weiteren Zwecksetzung bestand.

E. 4.3.2

Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführenden im März 2014 zwei Immobilienunternehmen ein Kaufrecht an den Parzellen C._____ Gbbl. Nrn. 1_____ und 2_____ einräumten (vgl. Kaufrechtsverträge vom 25.3.2014, in act. 10A Ziff. I/4). Konkret gewährten sie der einen Kaufrechtsberechtigten das Recht, eine Teilfläche von 4'885 m² des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____ und das (gesamte) Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 2_____ zu erwerben, um darauf Eigentumswohnungen zu erstellen und diese zu verkaufen (Kaufrechtsvertrag vom 25.3.2014, Urschrift Nr. 3027, act. 10A Ziff. II/1 und I/4). Das andere Kaufrecht umfasste

die restliche Teilfläche von 10'802 m² am Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, um das Areal zu entwickeln und an Endinvestoren zu veräussern; der Kaufrechtsvertrag sah weiter eine Option zugunsten des kaufrechtsbelasteten Beschwerdeführers vor, eine (noch zu bestimmende) Fläche zum Zweck der Erstellung eines

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 17 Mehrfamilienhauses vom Kaufrecht auszunehmen (Kaufrechtsvertrag vom 25.3.2014, Urschrift Nr. 3026, act. 10A Ziff. II/1 und I./4).

E. 4.3.3

Die Kaufrechtsverträge sind von den Vertragsparteien am 25. März 2014 unterzeichnet worden. Damals war die Liquidation des landwirtschaftlichen Betriebs noch im Gang, wobei die Beschwerdeführenden ihre landwirtschaftstypischen Leistungen bzw. betriebliche Tätigkeit Ende November 2013 eingestellt hatten (vgl. vorne E. 4.2). Weil nach allgemeiner Lebenserfahrung das Aushandeln, Ausfertigen und der Abschluss von Verträgen dieser Komplexität und wirtschaftlicher Tragweite einiger Vorlaufzeit bedarf und Geschäfte dieses Zuschnitts regelmässig von langer Hand geplant werden, ist ohne Weiteres zu schliessen, dass die Absicht zum Verkauf der Grundstücke bereits bestanden haben musste, als die Beschwerdeführenden ihre betriebliche Tätigkeit Ende November 2013 einstellten. Jedenfalls musste bereits damals ein Grundstücksverkauf in naher Zukunft – anstelle einer Privatentnahme – zumindest eine ernsthafte und konkrete Option dargestellt haben, ansonsten es nicht bereits im März 2014 zum Abschluss der Kaufrechtsverträge hätte kommen können. Aufgrund des vorbestehenden Willens der Beschwerdeführenden, die Grundstücke zu verkaufen oder dies jedenfalls ernsthaft anzustreben, fehlte es umgekehrt an der Absicht, diese (dauerhaft) privaten Zwecken zu widmen. Wenn demnach ein Überführungswille nicht nachgewiesen ist, fällt – trotz entsprechender Verbuchung per Ende August 2013 und Einstellung der landwirtschaftlichen Tätigkeit per Ende November 2013 – eine Privatentnahme von vornherein ausser Betracht. Vielmehr ist die Geschäftsvermögensqualität der bislang den Zwecken der selbständigen Erwerbstätigkeit gewidmeten Grundstücke bis zu ihrem späteren Ausscheiden bestehen geblieben (vgl. dazu hinten E. 4.4 f.).

E. 4.3.4

Nichts anderes gilt, soweit der Beschwerdeführer sich vertraglich vorbehalten hat, eine Teilfläche des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ vom Kaufrecht auszunehmen, um hierauf ein Mehrfamilienhaus zu erstellen (vgl. die vorangehende E. 4.3.2 f.). Zwar könnte insoweit allenfalls dann auf eine private Vermögensverwaltung – und damit auf eine Privatentnahme – geschlossen werden, wenn mit der Überbauung bezweckt worden sein sollte, aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen (vgl. auch BGer 2C_1204/2013 vom 2.10.2014 E. 2.4 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 18 E. 3.3.2). Jedoch stand auch insoweit Ende 2013 eine (dauerhafte) private Nutzung nicht fest: Der Beschwerdeführer hat sich ausbedungen, bis drei Monate nach Vorliegen einer rechtskräftigen Überbauungsordnung jederzeit auf die Möglichkeit verzichten zu können, eine Teilfläche vom Kaufrecht auszunehmen (Kaufrechtsvertrag vom 25.3.2014, Urschrift Nr. 3026, in act. 10A Ziff. II/1 a.E.). Dies lässt darauf schliessen, dass bei Vertragsunterzeichnung (25.3.2014) – und erst recht Ende 2013 – die Willensbildung hinsichtlich des «Rückbehalts» einer Teilfläche der Parzelle zur

Erstellung eines Mehrfamilienhauses noch nicht abgeschlossen war, andernfalls der Beschwerdeführer keine solche Klausel vereinbart, sondern die fragliche Teilfläche von der Kaufrechtsvermittlung von vornherein ausgeklammert hätte. Weiter bestand erst mit unbenutztem Ablauf der Verzichtsfrist endgültige Klarheit hinsichtlich der weiteren Verwendung der Teilfläche des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____. Weil die (wei- tere) Zwecksetzung der vom Kaufrecht (allenfalls) nicht erfassten Teilfläche im hier interessierenden Zeitraum noch ungewiss war, lag insoweit (vorerst) ebenfalls keine Privatentnahme vor.

E. 4.4

Zusammenfassend können zwar in der Verbuchung gemäss Jahres- abschluss vom 31. August 2013 (act. 10A) und in der Bekanntgabe einer Pri- vatentnahme gewichtige Indizien erblickt werden für eine Überführung der Grundstücke C. _____ Gbbl. Nrn. 1 _____ und 2 _____ vom Geschäfts- in das Privatvermögen. Die festgestellten tatsächlichen Umstände stehen jedoch der Annahme einer Privatentnahme per Ende 2013 entgegen. Mangels (feststehenden) Überführungswillens ist die Geschäftsvermögensqualität der bislang präponderant den Zwecken der selbständigen Erwerbstätigkeit gewidmeten Grundstücke über das Jahr 2013 hinaus bestehen geblieben. Sie ist erst entfallen mit dem späteren Ausscheiden durch Privatentnahme soweit die vom Kaufrecht ausgenommene Teilfläche betreffend bzw. durch Veräusserung im Jahr 2016 soweit den Rest betreffend. Erst damit ist aber auch die Liquidation des landwirtschaftlichen Betriebs abgeschlossen worden, endet diese – und die selbständige Erwerbstätigkeit – doch erst, wenn das gesamte Ge- schäftsvermögen aufgelöst worden ist, zumal von der Veräusserung der bei- den fraglichen Grundstücke nicht gesagt werden kann, es handle sich dabei bloss (noch) um geringfügige Liquidationshandlungen (vgl. vorne E. 3.4).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 19 Folglich ist der in Zusammenhang mit der Liquidation des landwirtschaftli- chen Betriebs erzielte Kapital- bzw. Überführungsgewinn hinsichtlich der Grundstücke korrekterweise auf Grundlage des Verkehrswerts bemessen worden; eine privilegierte Besteuerung der im Steuerjahr 2013 bzw. 2014 – und damit vor dem Liquidationsjahr (2016) bzw. Vorjahr (2015; vgl. vorne E. 3.3) – realisierten stillen Reserven infolge Veräusserung des mobilen An- lagevermögens fällt ausser Betracht. Der durch die Einzonung bedingte Wertzuwachsge- winn auf den beiden Grundstücken ist somit nicht, wie von den Beschwerdeführenden gefordert, infolge Privatentnahme im Privatver- mögen eingetreten bzw. grundsätzlich (einkommens)steuerfrei realisiert wor- den.

E. 4.5

Damit erweist sich das Rechtsbegehren 3, wonach die Sonderveran- lagung für Liquidationsgewinne gemäss Selbstdeklaration auf der Basis von Fr. 212'600.-- zu bemessen sei (vgl. vorne Bst. D), als unbegründet. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts, über die strittigen ordentlichen Veran- lagungen (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013) sowie die Sonderveranlagung Liquidationsgewinn (direkte Bundes- steuer) als letzte kantonale Instanz erstmals unter Beachtung der voranste- henden Ausführungen zu befinden. Die Beschwerden sind aus diesen Grün- den dahin gutzuheissen, dass die angefochtenen Entscheide aufzuheben sind und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen (di- rekt) an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist (und aufgrund der erfor- derlichen umfassenden

Beurteilung der Steuerfolgen über mehrere Jahre hinweg – abweichend vom Regelfall – nicht an die StRK; vgl. Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16). Dabei wird die Steuerverwaltung zu beachten haben, dass aus der Neubeurteilung der Angelegenheit entsprechend dem auch im weiteren Verfahren zu beachtenden Verschlechterungsverbot (vgl. Art. 84 Abs. 2 VRPG) die Beschwerdeführenden nicht schlechter gestellt werden dürfen, als wenn das Verwaltungsgericht ihre Beschwerden abgewiesen hätte (vgl. zum Ganzen BVR 2016 S. 261 E. 4.8, 2010 S. 169 E. 4.1; VGE 2014/284/285 vom 30.6.2015 E. 3.5; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 24; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einf. zu Art. 140 ff. N. 8; vgl. auch etwa VGer ZH SB.1999.00071 vom 28.6.2000 E. 2d).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 20

E. 5.1

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren Rechtsbegehren nur teilweise durch. Nach dem vorangehend Dargelegten kann die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung nicht zu einer vollständigen Gutheissung der Beschwerden führen. Die Beschwerdeführenden sind daher (auch) im Kostenpunkt nicht als vollständig obsiegend zu betrachten (zur Praxis bei Rückweisungsentscheiden mit offenem Verfahrensausgang vgl. BVR 2016 S. 222 E. 4.1). Mit Blick auf die steuerrechtliche Behandlung der Liegenschaften (vgl. E. 4.4 f. hiervor) ist – auch unter Berücksichtigung weiterer mutmasslicher Auswirkungen auf die strittigen ordentlichen Veranlagungen – lediglich von einem teilweisen Obsiegen im untergeordneten Umfang von einem Fünftel auszugehen. Im Übrigen unterliegen die Beschwerdeführenden und sind ihnen die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG).

E. 5.2

Im Umfang ihres Obsiegens haben die Beschwerdeführenden Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). 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 in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis Fr. 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand und der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden macht für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ein Honorar von Fr. 12'750.-- zuzüglich Auslagen und Mehrwertsteuer geltend (Kostennote vom 14.6.2022, act. 15). Dieser Betrag ist – auch wenn hier bedeutende vermögensrechtliche Interessen zu wahren sind und deswegen ein Zuschlag gemäss Art. 11 Abs. 2 PKV sachgerecht erscheint – übersetzt: Zwar ist von einer überdurchschnittlichen Bedeutung der Streitsache, nicht

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 21 aber auch von einer überdurchschnittlichen Schwierigkeit des

Prozesses auszugehen. Sodann war auch nicht ein überdurchschnittlicher Zeitaufwand geboten. Der Rechtsvertreter war mit der Sache bereits vertraut und der Aufwand beschränkte sich auf das Verfassen einer einzigen Eingabe sowie dem Nachreichen ausgewählter Unterlagen; es wurden weder aufwendige Beweissmassnahmen getroffen noch ein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände erscheint für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein um einen Drittel gekürztes Honorar von Fr. 8'500.-- als angemessen, womit die von der Steuerverwaltung zu tragenden Parteikosten auf Fr. 1'861.95 bestimmt werden (Fr. 1'700.-- Honorar, zuzüglich Auslagen von Fr. 28.85 und MWSt von Fr. 133.10).

E. 5.3

Es sind weiter die Kosten der Verfahren vor der StRK entsprechend dem Ausgang der verwaltungsrechtlichen Verfahren neu zu verlegen, so dass den Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten im Umfang von vier Fünfteln aufzuerlegen sind (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die übrigen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Den Beschwerdeführenden steht für das vorinstanzliche Verfahren zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) eine Parteientschädigung zu (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe der Entschädigung für die berufliche Vertretung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache praxisgemäss vorab zu deren Festsetzung an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

E. 6

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28.10.2022, Nrn. 100.2020.263/264U Seite 22 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.