

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 135 vom 31. August 2015**

BE Verwaltungsgericht, 2015-08-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2013\\_135](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2013_135)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 135 du 31 août 2015

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 135 del 31 agosto 2015

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2007 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. März 2013 - 100 10 854 - 200 10 660) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

## **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 Abs. 1 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 4 BVR 2012 S. 558 nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Vorliegend ist die Aufrechnung steuerbaren Einkommens infolge Überführung einer Geschäftsliegenschaft in das Privatvermögen umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame

Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

### **E. 1.3**

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG). Soweit vorliegend die Verkehrs- wertschätzung einer Liegenschaft umstritten ist, überprüft das Verwaltungs- gericht – wie bei der Festsetzung amtlicher Grundstückswerte – die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung nur hinsichtlich Methode und Ergeb- nis in jenen Punkten, die beanstandet sind. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrung voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die Beurteilung der Vorinstanz ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen un- richtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] mit Hinweisen, 1996 S. 230 E. 1b).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 5

### **E. 2.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und ein- maligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusse- rung von Privatvermögen (Art. 19 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 29 Bst. k StG; Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 und Abs. 4 Bst. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwer- tung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (sog. Privat- entnahme; Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG; vgl. auch Art. 8 Abs. 1 StHG). Der Überführungsgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert des in das Privatvermögen über- führten Geschäftsvermögens und dessen steuerlich massgebendem Buch- wert (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 103; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 18 N. 88; Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 21 N. 40). Für die Gewinnberechnung ist auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme abzustellen (BGer 2C\_1036/2014 und 2C\_1037/2014 vom 21.4.2015, E. 3, 2A.315/2004 vom 22.2.2005, E. 3.3).

### **E. 2.2**

Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Vermögensobjekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also die unbefangene Käuferschaft unter normalen Umständen dafür bezahlen würde (Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schwei- zerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 14 StHG N. 1; BGE 128 I 240 E. 3.1.2; BGer 2C\_705/2011 vom 26.4.2012, E. 4.3.5). Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 6 Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2, 128 I 240 E. 3.2.1). Es gibt verschiedene Methoden und Schätzungsverfahren, die zur Verkehrswertermittlung von Liegenschaften verwendet werden können. Je nach Art des Schätzungsobjekts und Schätzungszwecks eignet sich die eine oder andere Methode besser (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstück-bewertungsexperten und Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer [Hrsg.], Ausgabe 2012 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 42 ff.; BVR 2013 S. 331 E. 3.2; BGer 2C\_790/2008 vom 18.11.2009, E. 4.2).

### **E. 2.3**

Bei der Schätzung des Verkehrswerts von Liegenschaften wird üblicherweise entweder auf statistische Vergleichswerte, den Ertragswert oder den Sach- bzw. Realwert abgestellt (auch zum Folgenden: BGer 4A\_480/2007 vom 27.5.2008, E. 5.4.2 ff.; für eine Übersicht vgl. Schätzerhandbuch S. 43 ff.). Bei der Vergleichswertmethode werden Vor- und Nachteile der zu bewertenden Liegenschaft gegenüber in Bezug auf Grösse, Lage und Beschaffenheit vergleichbaren Liegenschaften erarbeitet. Der Verkehrswert wird alsdann durch Zu- oder Abschläge auf den Verkaufspreis der Vergleichsobjekte ermittelt. Oftmals erfolgt die Verkehrswertermittlung sogar direkt aus der Gleichsetzung mit dem Kaufpreis vergleichbarer Objekte (Schätzerhandbuch S. 44, 56 ff.). Der Ertragswert ist der kapitalisierte jährliche Mietertrag eines Grundstücks und entspricht dem Barwert einer ewigen Rente (vgl. Art. 54 Abs. 3 StG; Art. 17 Abs. 1 des Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [ABD; BSG 661.543]; Schätzerhandbuch S. 45, 82 ff.). Der Realwert schliesslich setzt sich aus dem Zeitwert aller baulichen Anlagen inklusive Baunebenkosten und dem relativen Landwert zusammen (Art. 54 Abs. 2 StG; Art. 18 ABD; Schätzerhandbuch S. 44, 70 ff.). Verschiedene Methoden können auch kombiniert werden. So ist die Ermittlung des Verkehrswerts einer Liegenschaft aus dem gewichteten Mittel aus Ertrags- und Realwert als Methode anerkannt und verbreitet (sog. Mischwertmethode; vgl. auch Art. 16 Abs. 1 Satz 2 ABD; zum Ganzen BVR 2013 S. 331 E. 3.2; BGE 134 III 42 E. 4, II 49 E. 15.1, je mit Hinweisen). Fiskalische Werte, die jeder Kanton anders errechnet, dürfen dagegen nicht zur Bestimmung des Verkehrswerts beigezogen werden (BGer 4A\_480/2007

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 7 vom 27.5.2008, E. 5.4.4; Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, Schätzerwissen im Überblick, 2009, S. 25)

### **E. 3**

Die Verfahrensbeteiligten sind sich einig, dass eine Überführung der Stockwerkeinheit C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1.\_\_\_\_\_ vom Geschäfts- ins Privatvermögen stattgefunden hat und ein allfälliger Gewinn daraus als Einkommen zu besteuern ist. Umstritten ist indessen die Höhe des Verkehrswerts der Wohnung im Zeitpunkt der Überführung.

#### **E. 3.1**

Die Steuerverwaltung erklärte im «Expertenbericht Verkehrswert» vom 10. Februar 2010, sie habe den Verkehrswert lediglich «grob geprüft» und «keinen erneuten Augenschein vorgenommen». Aufgrund der «Untlagen zur amtlichen Bewertung sowie von Erkenntnissen und Vergleichswerten aus statistischen Erhebungen von vergleichbaren Objekten (Eigentumswohnungen in C.\_\_\_\_\_))» erachte sie einen Wert von Fr.

780'000.-- «als dem Markt entsprechend» (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A], pag. 80 f.; vgl. auch pag. 38 f.). Für die Verkehrswertermittlung seien die Verkaufspreise von 312 Handänderungen von Stockwerkeigentumswohnungen mit einem wirtschaftlichen Alter von bis zu 10 Jahren in der Gemeinde C. \_\_\_\_\_ zwischen 1999 und 2010 herangezogen worden. Eine Untersuchung über das Verhältnis zwischen den jeweiligen amtlichen Werten und den Verkaufspreisen der Vergleichsobjekte habe einen Durchschnittswert (Median) von 72,4 % ergeben; derjenige für das Referenzobjekt betrage bei Annahme eines Verkehrswerts von Fr. 780'000.-- 71,2 % (vgl. Bericht vom 25.1.2011, unpag. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A]). Angesichts der Höhe der Anlagekosten der überführten Stockwerkeinheit von Fr. 573'000.--, worin weder Kosten für das Fundament noch für gemeinschaftliche Anteile enthalten seien, und der vorhandenen Vergleichspreise sei der geschätzte Verkehrswert als «absolut angemessen» anzusehen (vgl. Vernehmlassung vom 7.2.2011, Vorakten StRK, pag. 88 ff.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 8

### **E. 3.2**

Nach Auffassung der StRK handelt es sich bei diesem Vorgehen nicht um eine allgemein anerkannte Schätzungsmethode. Die Steuerverwaltung habe zwar – entsprechend der sog. Vergleichsmethode – auf tatsächliche Grundstückverkäufe abgestellt. Den Verkehrswert des zu schätzenden Objekts habe sie dabei jedoch nicht auf der Grundlage effektiv erzielter Verkaufspreise ausgewählter Vergleichsobjekte festgelegt, sondern anhand des Verhältnisses der jeweiligen amtlichen Werte zu den realisierten Verkaufspreisen bestimmt. Die Berechnung von Verkehrswerten unter Zuhilfenahme fiskalischer Bewertungen sei abzulehnen; diese dürften lediglich zu Vergleichs- und Plausibilisierungszwecken herangezogen werden (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7). Auch in dem von den Beschwerdeführenden vorgelegten Privatgutachten (vgl. Verkehrswertschätzung vom 13. Oktober 2010, Beschwerdebeilage 11) sah die StRK keine taugliche Grundlage für die Ermittlung des Verkehrswerts der Stockwerkeinheit, den der Gutachter in Anwendung der Realwertmethode auf Fr. 600'000.-- geschätzt hatte (vgl. angefochtene Entscheide, E. 11).

### **E. 3.3**

In der Folge beauftragte die StRK einen Immobiliensachverständigen, den Wert der Stockwerkeinheit C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1. \_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der Überführung ins Privateigentum der Beschwerdeführenden zu bestimmen (vgl. Gutachtensauftrag an D. \_\_\_\_\_, Architekt FH / Immobilienbewerter CAS, Vorakten StRK, pag. 101). Der beauftragte Schätzer legte seiner Verkehrswertschätzung (vgl. Vorakten StRK, pag. 143 ff. [nachfolgend: Gerichtsgutachten]) die Ertragswertmethode zu Grunde. Ausgehend von einem jährlichen Mietwert von Fr. 33'240.-- und einem Kapitalisierungssatz (Bruttozinssatz) von 5,5 % errechnete der Schätzer zunächst einen Ertragswert von Fr. 604'364.--. In einem zweiten Schritt ermittelte er auf der Basis der Wiederherstellungskosten von Fr. 467'000.--, einem Erneuerungskostenanteil von 40 %, einem Erneuerungszyklus von 40 Jahren (Abzinsung) und einer technischen Entwertung von 5,7 % der Erneuerungskosten einen Betrag von Fr. 10'648.-- (40 % von Fr. 467'000.-- = Fr. 186'800.--; davon 5,7 % = Fr. 10'648.--). Diesen Minderwert brachte er schliesslich vom Ertragswert in Abzug, was einen Verkehrswert von rund Fr.

595■000.-- ergab.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 9

### **E. 3.4**

Die Vorinstanz stützte sich bei ihren Entscheiden im Wesentlichen auf dieses Gutachten, nahm daran jedoch in zwei Punkten Korrekturen vor: Zum einen senkte sie den Kapitalisierungszinssatz von 5,5 % auf 4,5 %. Ausgehend von einem (unveränderten) jährlichen Mietwert der 5½-Zimmer- Wohnung von Fr. 33■240.-- ergab diese Korrektur einen Ertragswert von Fr. 739■000.-- (vgl. angefochtene Entscheide, E. 12.4 ff.). Zum anderen trug sie der technischen Entwertung der gemeinschaftlichen Teile und der Teile im Sonderrecht mit insgesamt Fr. 45■428.-- (statt Fr. 10■648.--) Rechnung (vgl. angefochtene Entscheide, E. 12.10 f.). Während der Eingriff der StRK beim Bruttozinssatz einen deutlich höheren Verkehrswert zur Folge hatte, wirkten sich die Änderungen bei der Entwertung – in geringerem Ausmass – wertsenkend aus. Insgesamt liessen die Korrekturen den Verkehrswert des Grundstücks im Vergleich zu dem im Gutachten ermittelten Wert um Fr. 99■000.-- auf Fr. 694■000.-- ansteigen.

### **E. 3.5**

Die Beschwerdeführenden werfen der Vorinstanz vor, ohne triftige Gründe und ohne dem Gutachter Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben zu haben von dessen Gutachten abgewichen zu sein. Die Annahme, dass die Wohnung in der Absicht erworben werde, sie selbst zu nutzen, weshalb die potenzielle Käuferschaft keine Verzinsung des eingesetzten Kapitals erwarte (vgl. dazu hinten E. 6.2), sei unzutreffend und vermöge ein Eingreifen in die Schätzung des Experten keineswegs zu rechtfertigen. Auch gehe es nicht an, dass die StRK – ohne über entsprechendes Fachwissen zu verfügen – eine weitgehend neue und andere Schätzung vornehme; dies umso weniger als ihr Eingreifen einen Bereich betreffe, den sie selbst als weitgehend Ermessenssache bezeichne.

### **E. 3.6**

Die Steuerverwaltung hält in der Beschwerdeantwort an ihrer Auffassung fest, dass die Berechnung des Verkehrswerts unter Zuhilfenahme der Verhältniszahl von amtlichem Wert und Verkaufspreis eine taugliche Methode sei und der Vergleichsmethode entspreche. Letztere sei auch bei Stockwerkeigentum am besten geeignet, um den Verkehrswert zu ermitteln. Sie habe bei ihren Berechnungen mit 312 Objekten eine genügende Anzahl Vergleichsfälle herangezogen und den Eigenheiten der Vergleichsobjekte und des Schätzungsobjekts mit einer Fülle von Eigenschaften hinreichend Rechnung getragen (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. 2.1, 3). Die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 10 StRK habe hingegen verkannt, dass die dem Gerichtsgutachten zugrunde liegende Ertragswertmethode gänzlich ungeeignet sei, da Eigentumswohnungen wie Einfamilienhäuser zur Kategorie der «sachwertorientierten Objekte» gehörten, die einen «konsumtiven Nutzen» aufwiesen; daher komme dem Ertragswert nur eine untergeordnete Rolle zu (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. 2.2). Das Gutachten weise nebst den von der StRK erwähnten Punkten weitere Mängel und Widersprüche auf, weshalb nicht darauf abgestellt werden dürfe (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. 2.2.2.).

### **E. 3.6.2**

ff.; Thomas Weibel, in Sutter- Somm/Hasenböhler/Leuenberger [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO), 2. Aufl. 2013, Art. 187 ZPO N. 7; Sven Rüetschi, Berner Kommentar, Art. 188 ZPO N. 8 f.; Kilian Perroulaz, a.a.O., Art. 188 N. 5).

### **E. 3.7**

Unter den Verfahrensbeteiligten ist mithin streitig, ob das Gerichtsgutachten auf einer sachgerechten Methode beruht und die darin enthaltenen Erkenntnisse grundsätzlich zur Bestimmung des Verkehrswerts der Stockwerkeinheit geeignet sind. Die Beschwerdeführenden sind ferner der Auffassung, die StRK sei beim Kapitalisierungssatz in unzulässiger Weise und einzig gestützt auf eine in der Literatur vertretene Meinung vom Gerichtsgutachten abgewichen, während die Steuerverwaltung diese Korrektur begrüsst. Die Beschwerdeführenden werfen der Vorinstanz in diesem Zusammenhang zusätzlich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, indem sie es unterlassen habe, sie zu den beabsichtigten Abweichungen vom Gerichtsgutachten vorgängig anzuhören.

### **E. 4.1**

Der Gehörsanspruch garantiert den betroffenen Personen unter anderem ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren (vgl. Art. 21 Abs. 1 VRPG, Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1] und Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Sie sollen sich an der Beweiserhebung beteiligen oder sich zumindest zum Beweisergebnis äussern können (statt vieler BGE 140 I 99 E. 3.4 mit Hinweisen). Dieser Anspruch entfaltet seine Wirkung, wenn Beweismassnahmen im Sinn von Art. 19 Abs. 1 VRPG (bzw. Art. 166 Abs. 3 StG; Art. 123 Abs. 2 DBG) getroffen worden sind, wozu namentlich Gutachten von Sachverständigen gehören (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 24 N. 1 f.; BGer 2C\_823/2011 und 2C\_824/2011 vom 28.6.2012, E. 4.2.2 mit Hinweisen auch zum Nach-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 11 folgenden). Die Beweiswürdigung und die sich darauf stützende Sachverhaltsfeststellung muss den Parteien dagegen grundsätzlich nicht vorab zur Stellungnahme unterbreitet werden (vgl. auch BVR 2012 S. 28 E. 2.3.1; sowie Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 21 N. 8). Verzichtet ein Gericht auf einen Sachverständigenbeweis, weil es aufgrund seiner Besetzung selbst über den erforderlichen Sachverstand verfügt und lässt es diesen in die Entscheidungsfindung einfließen, ist den Parteien die gerichtliche Fachkunde vor der Urteilsfällung offenzulegen, damit die Parteien dazu Stellung nehmen können (vgl. BVR 2012 S. 252 E. 3.3.2; VGE 2010/483 vom 3.5.2012, E. 4.2; vgl. auch Art. 183 Abs. 3 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272] und dazu Annette Dolge, in Basler Kommentar, Art. 183 ZPO N. 1, 3, 39 ff.).

### **E. 4.2**

Als Beweismittel unterliegen (gerichtliche) Gutachten der freien richterlichen Beweiswürdigung (vgl. Art. 157 ZPO; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 19 N. 8). Angesichts seiner Funktion, für das Gericht Sachverhaltselemente aufgrund fachtechnischen Wissens zu klären, ist das Gutachten einzig daraufhin zu überprüfen, ob es auf zutreffenden Rechtsgrundlagen beruht, ob es vollständig, klar, plausibel begründet und widerspruchsfrei ist. In Fachfragen darf ein Gericht nur aus triftigen Gründen von einem Gerichtsgutachten abweichen und hat eine allfällige Abweichung zu begründen (vgl. BGer

2C\_823/2008 vom 21.7.2009, E. 3.3; Kilian Perroulaz, in Stämpfli Handkommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, 2010, Art. 187 N. 11). Triftige Gründe liegen vor, wenn sich aufgrund der übrigen Beweismittel und der Vorbringen der Parteien ernsthafte Einwände gegen die Schlüssigkeit der gutachterlichen Darlegungen aufdrängen (BGE 136 II 539 E. 3.2, 133 II 384 E. 4.2.3, 132 II 257 E. 4.4.1; Kilian Perroulaz, a.a.O., Art. 187 N. 12). Das Gericht soll nicht sein Wissen über das Fachwissen der Expertin oder des Experten stellen, sondern darf in Fachfragen auf die begründete Auffassung der von ihm ernannten sachkundigen Person abstellen (vgl. BGer 4A\_202/2014 vom 18.2.2015, E. 4.1, 4C.363/2000 vom 3.4.2001, E. 3b). Erscheint die Überzeugungskraft eines Gutachtens in wesentlichen Punkten als ernstlich erschüttert, hat das Gericht nötigenfalls ergänzende Beweise zur Klärung seiner Zweifel zu erheben (BGE 136 II 539 E. 3.2; 132

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 12 II 257 E. 4.4.1, 130 I 337 E. 5.4.2). Dabei bietet sich insbesondere die Ergänzung des Gutachtens oder die Anordnung eines Zweitgutachtens an. Inhaltliche Mängel des Gutachtens können vom Gericht nur ausnahmsweise richtiggestellt werden; bei Zweifeln an der Überzeugungskraft eines Sachverständigenbefunds ist die Einholung eines weiteren Gutachtens in der Regel unumgänglich (vgl. BGer 5A\_478/2013 vom 6.11.2013, E. 4.2, 5P.160/2001 vom 13.9.2001, E. 3b/aa; BGE 118 Ia 144 E. 1c). Werden trotz bestehender Zweifel an der Richtigkeit des Gutachtens keine ergänzenden Abklärungen vorgenommen, kann dies gegen das Verbot willkürlicher Beweiswürdigung (Art. 9 BV) verstossen. Umgekehrt kann Willkür vorliegen, wenn ein Gericht ohne triftige Gründe den Schlüssen einer Expertise die Gefolgschaft versagt (vgl. BGE 136 II 539 E. 3.2, 130 I 337 E. 5.4.2).

### **E. 4.3**

Die StRK hat erwogen, das gerichtliche Gutachten beruhe in einzelnen Punkten auf nicht belegten Annahmen und weiche ohne Grund von den in der Fachliteratur vertretenen Ansichten ab, weshalb es insoweit «nicht die erforderliche Nachvollziehbarkeit» aufweise (vgl. angefochtene Entscheide, E. 13). Ob diese Kritik berechtigt ist oder ob die Vorinstanz unzulässigerweise vom Gerichtsgutachten abgewichen ist, lässt sich nicht losgelöst von den konkreten Gegebenheiten beantworten (vgl. dazu so- gleich E. 5 f.). Was die gerügte Gehörsverletzung anbelangt, kann hin- gegen bereits an dieser Stelle festgehalten werden, dass die StRK die Be- schwerdeführenden hätte anhören müssen, nachdem sie beschlossen hatte, dem Gerichtsgutachten in wesentlichen Punkten nicht zu folgen. Zwar muss das Ergebnis der richterlichen Beweiswürdigung den Parteien grundsätzlich nicht vorab zur Stellungnahme unterbreitet werden. Die Vorinstanz wäre jedoch gehalten gewesen, den Parteien das rechtliche Gehör zu gewähren, bevor es gestützt auf sein Fachwissen gutachterliche Erkenntnisse durch eigene ersetzt (vgl. vorne E. 4.1 f.). Es erscheint fraglich, ob diese klare Gehörsverletzung im verwaltungsgerichtlichen Ver- fahren geheilt werden könnte. Dies kann aber mit Blick auf die nach- folgenden Erwägungen offenbleiben.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 13

### **E. 5.1**

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt sich der Ver- kehrswert am zuverlässigsten aufgrund der Vergleichswertmethode ermit- teln, welche auf die tatsächlich

gehandelten Preise für vergleichbare Objekte abstellt (vgl. BGer 5A\_304/2007 vom 7.8.2007, E. 4, 2A.435/2004 vom 23.12.2004, E. 3.4, 2A.5/2002 vom 3.7.2002, E. 2.5). Diese Präferenz stellt jedoch keine feste Regel dar und setzt überdies voraus, dass genügend Vergleichspreise für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen (vgl. Martina Fierz, Der Verkehrswert von Liegenschaften aus rechtlicher Sicht, 2001, S. 143 ff.). Bezüglich der anzuwendenden Berechnungsmethode verbleibt der zuständigen Behörde demzufolge ein gewisses «Auswahlermessen» (zum Ganzen BVR 2013 S. 331 E. 3.3; vgl. auch BGer 2C\_790/2008 vom 18.11.2009, E. 4.2). Ist bei einer Verkehrswertschätzung die gewählte Methode umstritten, kann es nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts sein zu entscheiden, welches die für das betreffende Objekt «richtige» Methode ist. Bei der Überprüfung der angefochtenen Entscheidung ist daher von der diesen zugrunde liegenden Bewertungsmethode nur dann abzuweichen, wenn die Wahl in Überschreitung des Ermessensspielraums der StRK erfolgt ist bzw. der tatsächlichen Situation nicht gerecht wird (vgl. vorne E. 1.3; zuletzt VGE 2012/21 vom 2.4.2013, E. 4.5).

## **E. 5.2**

Vorab ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass das von der Steuerverwaltung gewählte Verfahren zur Bestimmung des Verkehrswerts der sog. Vergleichsmethode (vgl. auch zum Folgenden vorne E. 2.3) nicht entspricht: Zunächst erscheint fraglich, ob die von der Steuerverwaltung getroffene Auswahl von Vergleichsobjekten (vgl. vorne E. 3.1, sowie Handänderungssteuer-Werte [HAST-Werte], unpag. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A]) den (allerdings nicht sehr hohen) Anforderungen, welche an die Vergleichbarkeit von Referenzobjekten gestellt werden (vgl. dazu statt vieler BGE 122 I 168 E. 3a; BGer 5A\_304/2007 vom 7.8.2007, E. 4), zu genügen vermag, zumal sich nicht nachvollziehen lässt, ob bzw. inwiefern die Beurteilungskriterien Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- und Verkehrslage, Mietwertkategorie und Raumangebot berücksichtigt worden sind. Zudem hat die Steuerverwaltung den Wert des Schätzungsobjekts nicht etwa anhand der ermittelten Vergleichspreise und in Berücksichtigung der indi-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 14 viduellen wertvermehrenden bzw. -mindernden Umstände bestimmt; sie hat vielmehr ausgehend vom Medianwert des Verhältnisses zwischen amtlichen Werten und Verkaufspreisen der Vergleichsobjekte vom Steuerwert des Schätzobjekts auf dessen Verkehrswert geschlossen. Dies ist jedoch insofern problematisch, als der amtliche Wert keine verlässliche Grundlage zur Bestimmung des Verkehrswerts darstellt. Insbesondere kann nicht angenommen werden, dass er die individuellen Vor- und Nachteile der Vergleichsobjekte in Bezug auf die preisbildenden Faktoren genau widerspiegelt (vgl. auch BVR 2013 S. 331, E. 4.1 f., 4.4.). Zu Recht weist die Vorinstanz im Übrigen darauf hin, dass aus der von der Steuerverwaltung ermittelten durchschnittlichen Verhältniszahl (Median) zwischen amtlichem Wert und Kaufpreis nichts Verbindliches für einen konkreten Einzelfall abgeleitet werden könne. Aus dem Vergleichsmaterial der Steuerverwaltung gehe hervor, dass immerhin bei rund einem Viertel der Handänderungen die jeweilige Verhältniszahl um 10 % oder mehr vom Median abweiche (vgl. angefochtene Entscheide, E. 8). Es kann insoweit auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden.

## **E. 5.3**

Mit Blick auf die Besonderheiten des Schätzungsobjekts (Aufbau einer Attikawohnung auf ein bestehendes Geschäftsgebäude, eingeschränkte Zugänglichkeit über eine zweistöckige Aussentreppe, vgl. Gerichtsgutachten Ziff. 1.3) erscheint von vornherein fraglich, ob die Vergleichsmethode vorliegend zu einem verwertbaren Schätzungsergebnis führen würde. Der gerichtliche Experte hat diesbezüglich festgestellt, dass keine geeigneten Vergleichsobjekte hätten gefunden werden können (vgl. Gerichtsgutachten, Ziff. 1.14 und 4.1), und auch der Privatgutachter hat seine Schätzung nach einer anderen Methode vorgenommen (vgl. Beschwerdebeilage 11), weshalb anzunehmen ist, dass vorliegend die für die Anwendung der Vergleichsmethode erforderlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind. Somit ist nicht zu beanstanden, dass die StRK ihren Entschieden ein Gutachten zugrunde gelegt hat, welches nicht auf der Vergleichsmethode beruht.

#### **E. 5.4**

Der Verkehrswert überbauter Grundstücke wird regelmässig in differenzierender Kombination von Real- und Ertragswert ermittelt (vgl. BGE 134 III 42 E. 4, 125 III 1 E. 5, je Wohn- und Geschäftsliegenschaften)

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 15 betreffend; vgl. vorne E. 2.3). Ob im konkreten Einzelfall dem Real- oder dem Ertragswert mehr Gewicht zukommt und welcher Gewichtungsfaktor angewendet werden soll, hängt von der Objektart, den Nutzungsmöglichkeiten und der Marktsituation ab (vgl. Schätzerhandbuch, S. 123 f.). Was die Verkehrswertschätzung von Einfamilienhäusern und teilweise auch Eigentumswohnungen betrifft, wird mehrheitlich angenommen, dass aus Sicht der Käuferschaft normalerweise der konsumtive Nutzen im Vordergrund stehe. Der Verkehrswert von selbst genutzten Objekten orientiere sich deshalb hauptsächlich am Realwert, der insoweit stärker zu gewichten sei, während dem Ertragswert eher eine untergeordnete Rolle zukomme (vgl. BGer 5A\_591/2009 vom 22.10.2009, E. 2.3, 5A\_294/2008 vom 18.8.2008, E. 3.3.3; Schätzerhandbuch S. 124; Wenger/Wenger/Naegeli, Der Liegenschaftenbewerter, 5. Aufl. 2009, S. 34; differenzierend Kaspar Fierz, Immobilienökonomie und Bewertung von Liegenschaften, 6. Aufl. 2011, S. 279 Fn. 24, 303, 310 f.). Während sich die Ermittlung des Verkehrswerts (vgl. Art. 15 ABD) für die amtliche Bewertung von Wohn- und Geschäftshäusern am Ertragswert orientiert (vgl. Art. 20 ABD), ist gemäss Art. 21 Abs. 1 ABD für die Bewertung aller übrigen überbauten nicht landwirtschaftlichen Grundstücken (wozu auch selbstgenutztes Wohneigentum zählt) vom Realwert auszugehen. Dem (nicht gesondert ermittelten) Ertragswert wird mit einem Zuschlag oder Abzug Rechnung getragen (Art. 21 Abs. 2 ABD). Vereinzelt wird in der Lehre die Anwendung der Ertragswertmethode für sämtliche Arten von Objekten – insbesondere auch für selbst genutztes Wohneigentum – befürwortet, wobei aber angenommen wird, dass die Käuferschaft eines solchen Objekts auf eine Eigenkapitalverzinsung ganz oder teilweise verzichte (vgl. Francesco Canonica, a.a.O., S. 92 ff., 182 ff., 430). – Vor diesem Hintergrund lässt sich nicht ohne weiteres nachvollziehen, weshalb der Gerichtsgutachter den Verkehrswert einzig anhand der Ertragswertmethode ermittelt hat. Wird hingegen mitberücksichtigt, dass die Stockwerkeinheit Teil einer Geschäftsliegenschaft bildet und dem Unternehmen des Beschwerdeführers als Ertragsquelle diene (vgl. Bilanz per 31.12.2007, unpag. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A]), erscheint seine Methodenwahl jedenfalls vertretbar (zur Massgeblichkeit des [ursprünglichen] Verwendungszwecks einer Liegenschaft bei der Ermittlung des Verkehrswerts im Zeitpunkt ihrer Überführung vom Geschäfts- in das

Privatvermögen vgl. BGer 2C\_458/2011

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 16 vom 2.4.2012, E. 3.3 und 5.5). Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung (vgl. vorne E. 3.6) ist daher nicht zu beanstanden, dass die StRK das Gerichtsgutachten grundsätzlich als taugliche Grundlage erachtet und weitgehend auf dessen Erkenntnisse abgestellt hat.

### **E. 6.1**

Eine Verkehrswertschätzung beruht zwangsläufig auf zahlreichen Annahmen und Schätzungen, bei deren Festlegung der Schätzerin oder dem Schätzer ein grosser Ermessensspielraum zukommt. Korrekturen sollten nur vorgenommen werden, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (vgl. BVR 2013 S. 331 nicht publ. E. 1.2, 2006 S. 551 E. 1.2; vorne E. 1.3). Dies setzt voraus, dass klar aufgezeigt wird, inwiefern die Annahmen und gutachterlichen Schlüsse nicht den Tatsachen entsprechen bzw. auf falschen Voraussetzungen beruhen. Werden Korrekturen vorgenommen, müssen diese sachlich begründet sein und sich in tatsächlicher Hinsicht auf gesicherte Erkenntnisse abstützen lassen. Wird hingegen nur punktuell in das Schätzermessen eingegriffen und gutachterliche Annahmen durch «angemessener» scheinende ersetzt, besteht die Gefahr, dass das Resultat Widersprüche aufweist und in sich nicht mehr stimmig ist. Ist die Verkehrswertschätzung im Rahmen eines Gerichtsgutachtens erstellt worden, ist zusätzliche Zurückhaltung geboten (vgl. vorne E. 4.2).

### **E. 6.2**

Die Vorinstanz beanstandete zahlreiche dem Gerichtsgutachten zugrunde liegende Annahmen. Während sie bei gewissen Punkten auf eine Korrektur verzichtete, sah sie sich bei anderen zum Eingreifen veranlasst. So erachtete sie einen monatlichen Nettomietzins von Fr. 2'770.-- für eine 140 m<sup>2</sup> grosse 5½-Zimmerwohnung als vergleichsweise hoch, aber noch innerhalb des «Schätzerermessens» liegend (angefochtene Entscheide E. 12.3). Auch die Bestimmung des Zinssatzes für das investierte Eigenkapital sei «stark von subjektiver Interpretation abhängig und damit weitgehend Ermessenssache» (E. 12.5). Dennoch senkte sie mit Blick auf die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 17 fehlende Zinserwartung der typischen Käuferschaft einer Stockwerkeigentumseinheit die Eigenkapitalverzinsung auf 0 % und liess nur den um die Gewinnchancen bzw. -risiken bereinigten Immobilitätsnachteil von 1 % stehen. Da bei selbstbewohnten Liegenschaften grundsätzlich nicht mit Mietzinsausfällen und Leerständen gerechnet werden müsse, strich sie auch den entsprechenden Zuschlag von 0,25 % und errechnete gestützt auf diese Vorgaben einen Bruttozinssatz bzw. Kapitalisierungssatz von 4,5 % (E. 12.6 ff.). Auch bei den gutachterlichen Berechnungen zur Entwertung sah sie sich zum Einschreiten veranlasst, da sie einen Erneuerungskostenanteil von 45 % und einen Erneuerungszyklus von 30 Jahren «eher [...] als angemessen» erachtete (vgl. angefochtene Entscheide, E. 12.10), was bei der im Zeitpunkt der Überführung bereits fünfjährigen Wohnung zu einer höheren Entwertung führte. Schliesslich hielt sie dafür, dass das Gutachten der Entwertung der gemeinschaftlichen Teile nur ungenügend Rechnung trage und erhöhte diesen Betrag «mangels genauerer Angaben» pauschal um Fr. 20'000.-- (vgl.

angefochtene Entscheide, E. 12.11).

### **E. 6.3**

Die Berechnung des Ertragswerts ergibt sich im Wesentlichen aus den Faktoren Rohertrag und Kapitalisierungssatz (Art. 17 Abs. 1 ABD). Letzterer setzt sich aus den Kapitalkosten und den Bewirtschaftungskosten zusammen, die ihrerseits je mittels Schätzungen festgelegt werden (vgl. auch zum Folgenden BVR 2013 S. 331 E. 4.6.1). Gemäss Art. 17 Abs. 2 Bst. c ABD wird bei der Ermittlung des Ertragswerts ein Kapitalisierungssatz zwischen 5 und 10 % berücksichtigt. Der im Gutachten mit 5,5 % festgelegte Kapitalisierungssatz liegt am unteren Rand des vorgegebenen Rahmens. Selbst wenn zutreffen sollte, dass sich die typische Käuferschaft von Stockwerkeigentumseinheiten nicht in erster Linie von Renditeüberlegungen leiten lässt, erwiese sich ein Eingreifen in die gutachterlichen Bewertungsansätze vor diesem Hintergrund als problematisch. Ausserdem scheint fraglich, ob unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Schätzbjekts (vgl. vorne E. 5.3 f.) die Annahme fehlender Eigenkapitalverzinsung vorliegend sachgerecht ist. In diesem Zusammenhang gilt es ferner zu beachten, dass in der Literatur auch bei voraussichtlichem Eigengebrauch kein absoluter Verzicht auf eine Eigenkapitalverzinsung gefordert wird. Entscheidend sind vielmehr die allgemeine wirtschaftliche Situation, die Qualität der Immobilie sowie die regionalen Marktverhältnisse (vgl. Francesco

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 18 Canonica, a.a.O., S. 92 ff. und 409; vgl. auch Kaspar Fierz, a.a.O., S. 310 f.). Mit diesen Gesichtspunkten hat sich die Vorinstanz indes – soweit ersichtlich – nicht auseinandergesetzt. Auch was den Abzug für die «technische Entwertung» betrifft, zeigt sie nicht auf, inwiefern der Gutachter bei der Festlegung des Erneuerungszeitraums und des Erneuerungsprozentsatzes von unzutreffenden Voraussetzungen ausgegangen ist oder gegen Schätzungsnormen verstossen hat. Allein der Umstand, dass die StRK ihre eigenen Ansätze als «eher angemessen» erachtet, rechtfertigt jedenfalls keinen Eingriff in das Schätzmessen (vgl. dazu sogleich E. 7).

### **E. 7.1**

Der von der Vorinstanz beauftragte Schätzer gilt als gerichtlicher Sachverständiger und seine Schätzung hat den Beweiswert eines Gerichtsgutachtens. Als auftraggebende Behörde hat die StRK einzig zu prüfen, ob das Gutachten auf zutreffenden Rechtsgrundlagen beruht, ob es vollständig, klar, plausibel begründet und widerspruchsfrei ist. Erweisen sich (einzelne) gutachterliche Annahmen als nicht hinreichend belegt und das Gerichtsgutachten als teilweise unvollständig oder nicht nachvollziehbar, hat sie das zur Klärung der offenen Fragen Notwendige zu veranlassen. Naheliegend wäre in solchen Fällen, den Gutachter auf die Mängel hinzuweisen und ihm Gelegenheit zur Verbesserung bzw. Ergänzung des Gutachtens einzuräumen. Verbleiben dennoch ernsthafte Zweifel an der Überzeugungskraft eines Gutachtens, können diese in den meisten Fällen nur durch ein Obergutachten beseitigt werden (vgl. vorne E. 4.2 auch zum Folgenden).

### **E. 7.2**

Die StRK macht geltend, ihr Präsident und Vorsitzender des Spruchkörpers, der über die vorliegende Angelegenheit entschieden hat, verfüge dank seiner langjährigen Erfahrung und als «Immobilienbewerter DAS FH» über das nötige Fachwissen. – Erachtet sich ein Gericht aufgrund seiner Besetzung als hinreichend fachkundig, kann es vom Einholen eines

Sachverständigenbeweises absehen. Es hat die Parteien darüber ins Bild setzen, dass es beabsichtigt, seinen eigenen Sachverstand in die Ent-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 19 scheidfindung einfließen zu lassen und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen. Beschliesst es jedoch, ein Gutachten einzuholen, so hat es bei dessen Überprüfung Zurückhaltung zu üben und darf – unabhängig von seiner Zusammensetzung – sein Fachwissen nicht über dasjenige der Expertin oder des Experten stellen. Mit ihrem Vorgehen hat die StRK nicht nur den Gehörsanspruch der Beschwerdeführenden verletzt (vgl. vorne E. 4.3), sondern auch den Beweiswert des Gerichtsgutachtens missachtet (vgl. BGer 2C\_458/2011 vom 2.4.2012, E. 5.2, 2C\_823/2008 vom 21.7.2009, E.

## **E. 8**

Die vorgebrachten Rügen erweisen sich nach dem Ausgeführten als zutreffend. Die Beschwerdeführenden beantragen die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und als Hauptbegehren in Übereinstimmung mit dem Ergebnis des Gerichtsgutachtens bzw. des Privatgutachtens die Festsetzung des Überführungsgewinns auf maximal Fr. 27'000.-- (vgl. vorne Bst. C). Gestützt auf die Erwägungen der Vorinstanz ist für das Verwaltungsgericht zwar nicht nachvollziehbar, inwiefern die von dieser beanstandeten gutachterlichen Annahmen nicht den Tatsachen entsprechen bzw. in Verletzung der einschlägigen rechtlichen Grundlagen oder anerkannten Schätzungsgrundsätze getroffen worden sind (vgl. vorne E. 6.3). Andererseits muss aus den vorgenommenen Korrekturen und deren Auswirkungen auf den Schätzungswert geschlossen werden, dass die StRK dem Gutachten jedenfalls im Ergebnis die notwendige Überzeugungskraft abgesprochen hat. Es kann unter diesen Umständen nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts sein, eine eigene Überprüfung des Gerichtsgutachtens vorzunehmen, um diese Bedenken der Vorinstanz zu entkräften bzw. bei Bedarf ergänzende Beweismassnahmen zu treffen (vgl. vorne E. 4.2 und 7.1). Die Beschwerden sind aus diesen Gründen dahingehend gutzuheissen, dass die angefochtenen Entscheide aufzuheben sind und die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 20 Sache – dem Eventualantrag entsprechend – zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Dabei wird die StRK zu beachten haben, dass aus einer allfälligen Neubeurteilung der Angelegenheit entsprechend dem im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht definierten Streitgegenstand und mit Blick auf das vor dieser Instanz geltende umfassende Verschlechterungsverbot die Beschwerdeführenden jedenfalls nicht schlechter gestellt werden dürfen als wenn das Verwaltungsgericht ihre Beschwerden abgewiesen hätte (vgl. Art. 84 Abs. 2 VRPG; vgl. zu dieser Problematik auch VGE 2014/284/285 vom 30.6.2015, E. 3.5 [noch nicht rechtskräftig], 22756/22757 vom 10.9.2007, E. 5.4.4). Soweit weitergehend werden die Beschwerden abgewiesen.

## **E. 9**

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren Rechtsbegehren nur teilweise durch. Nach neuer Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-)Antrags ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung zu einer vollständigen Guttheissung des Begehrens führen kann, was vorliegend nicht ausgeschlossen erscheint (vgl.

Praxisfestlegung der erweiterten Abteilungskonferenz vom 24.3.2015; BGer 2C\_846/2013 vom 28.4.2013, E. 3.2. mit Hinweis auf BGE 137 V 219 E. 7.1). Demnach sind die Beschwerdeführenden für die Kostenverlegung als gänzlich obsiegend zu betrachten und für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben (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). Die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden haben 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. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die Kostennote ihres Rechtsvertreters gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 21

### **E. 10**

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 138 I 143 E. 1.2; BVR 2015 S. 301 E. 5, je mit Hinweisen). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. März 2013 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2007 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. März 2013 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen. 3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. 4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Parteikosten, bestimmt auf Fr. 6'483.25 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 31.08.2015, Nrn. 100.2013.135/136U, Seite 22 5. Zu eröffnen: - den Beschwerdeführenden - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Das präsidierende Mitglied: Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. BGG geführt werden.

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