

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 197 vom 17. September 2021

BE Verwaltungsgericht, 2021-09-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2020_197

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 197 du 17 septembre 2021

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 197 del 17 settembre 2021

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 31. März 2020; 100 18 494, 200 18 398) | 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat (grundsätzlich) ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.2 – einzutreten.

E. 1.2

Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2015 auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 160'921.-- (zum Satz von Fr. 280'000.--) veranlagt zu werden, ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerden nicht einzutreten, da sie diesen Antrag in ihrer Beschwerdeschrift mit keinem Wort begründet hat (Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 und 3 VRPG) und im Übrigen diesbezüglich auch nicht materiell beschwert sein dürfte (vgl. Art. 79 Abs. 1 Bst. a VRPG), entspricht doch das so gestellte Begehren der Veranlagung gemäss Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2018, den die StRK mit dem hier angefochtenen Entscheid bestätigt hat. Weiter kritisiert die Beschwerdeführerin, wie bereits vor der StRK, einzig die Aufrechnung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Umfang von Fr. 74'170.-- (vgl. vorne Bst. A und hinten E. 2 ff.). Dies ergibt jedoch – unter Berücksichtigung der Steuerausscheidung – (bloss) eine Reduktion des steuerbaren Einkommens von Fr. 109'266.-- auf Fr. 36'453.-- (Kantons- und Gemeindesteuern 2015) bzw. von Fr. 116'729.-- auf Fr. 42'844.-- (direkte Bundessteuer

2015), und nicht – wie beantragt – auf Fr. 31'745.-- bzw. Fr. 32'445.-- (vgl. vorne Bst. C). Da Rechtsbegehren nach ihrem erkennbaren, wirklichen Sinn auszulegen sind (vgl. BVR 2016 S. 560 E. 2, 2015 S. 193 E. 2.5; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 32 N. 12), ist davon auszugehen, dass die Reduktion auf die je höheren Einkommensbeträge angebeht wird.

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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 [Pra 99/2010 Nr. 37] E. 1.3.1, 130 II 509 [Pra 94/2005 Nr. 114] E. 8.3). 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.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 5

E. 1.4

Der Streitwert liegt sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (Verfahren 100.2020.197) als auch betreffend die direkte Bundessteuer 2015 (Verfahren 100.2020.198) unter Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]; vgl. VGE 2019/359/360 vom 14.9.2020 E. 1.3).

E. 1.5

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

E. 2

Umstritten ist, ob jene Gewinne, welche die Beschwerdeführerin aus dem Verkauf von (durch sie geerbten) Werken ihres verstorbenen Ehemanns im Jahr 2015 erzielte, steuerlich als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind.

E. 2.1

Sachverhaltlich ist Folgendes festzustellen:

E. 2.1.1

Am 16. April 2010 verstarb der Ehemann der Beschwerdeführerin und international renommierte ...künstler C._____, der seine Tätigkeit als selbständig Erwerbender ausübte und eine im Handelsregister nicht eingetragene Einzelunternehmung betrieb. Sein Einkommen erzielte er im Wesentlichen durch Auftragsarbeiten, den Verkauf von Werkexemplaren und die Gewährung von entgeltlichen Lizenzen an seinen Werken (vgl. Stellungnahme vom 6.7.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 101 ff., 108). Bei seinem Ableben hinterliess er u.a. künstlerische Werke in bereits produzierter Form (signierte und nummerierte ..., ... und Drucke) sowie ein umfassendes Archiv bestehend aus ..., Datenträgern, Korrespondenz, Publikationen etc. (vgl. Testament vom 3.3.2010 Ziff. 1,

Vorakten StV [act. 3C] pag. 98 [Abschrift] bzw. 99 f. [handschriftlich]; Erbschaftsinventar vom 17.11.2010 Ziff. I./3, Vorakten StV [act. 3C] pag. 88 ff., 92). Gemäss seinem letzten Willen ist die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Urheberrechte an seinen Werken und das Kunstarchiv als Vorerbin eingesetzt (als Nacherbin wurde das Kunstmuseum Bern bestimmt), ansonsten ist sie Alleinerbin (vgl.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 6 Testament vom 3.3.2010 Ziff. 2 f., Vorakten StV [act. 3C] pag. 98 bzw. 99 f.; Erbschaftsinventar vom 17.11.2010 Ziff. C./11, Vorakten StV [act. 3C] pag. 88 ff., 93; vgl. Kommissionsvertrag vom 30.1.2013 Ziff. 1, Vorakten StRK [act. 3B] pag. 13 ff., 20).

E. 2.1.2

Im Jahr 2011 gründete die Beschwerdeführerin die B._____ GmbH, deren 20 Stammanteile von je Fr. 1'000.-- per Ende 2015 (wie seit Beginn) zu 100 % ihr gehörten (vgl. Steuererklärung 2015, Vorakten StV [act. 3C] pag. 41 ff., 46). Die GmbH bezweckt (u.a.) den Betrieb einer Kunstgalerie sowie aller damit zusammenhängenden Dienstleistungen, insbesondere den Kauf und Verkauf von Bildern und Kunstgegenständen sowie die Herstellung und Reproduktion von Kunst (vgl. Statuten GmbH, unpag. Vorakten StV [act. 3E], Ziff. 1 Art. 2 Abs. 1). Konkret befasst sich die Gesellschaft seit ihrer Gründung ausschliesslich mit der wirtschaftlichen Verwertung der künstlerischen Hinterlassenschaft von C._____. Sie hat hierzu die Aufarbeitung und Katalogisierung des Künstlernachlasses an die Hand genommen, wobei die diesbezüglichen Arbeiten insbesondere durch die Beschwerdeführerin erbracht wurden, die dafür seit 2012 von der GmbH Lohn bezieht (vgl. Lohnausweis 2012, Vorakten StV [act. 3D] pag. 145). Am 30. Januar 2013 schloss die Beschwerdeführerin zudem einen Kommissionsvertrag (im Sinn von Art. 425 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) mit der GmbH als Kommissarin (Vorakten StRK [act. 3B] pag. 13 ff.): Die Beschwerdeführerin beabsichtigt mit diesem Vertrag, den Verkauf der (von ihr geerbten) Werke von C._____ über die GmbH abzuwickeln (vgl. Ziff. 1 Abs. 3 und Ziff. 2). Dabei vermittelt die GmbH als indirekte Stellvertreterin in eigenem Namen, aber auf Rechnung der Beschwerdeführerin die in deren Eigentum stehenden Bilder von C._____ sel., wobei die Beschwerdeführerin die Preise festlegt (vgl. Ziff. 2 f.). Die GmbH trägt die im Zusammenhang mit dem Kommissionsgeschäft entstehenden Kosten, so etwa den Aufwand für Verpackung, Transport, Dokumentation, Versicherung etc. (vgl. Ziff. 14), und erhält (im Gegenzug) eine Provision von 35 % des Verkaufserlöses (exkl. MWST; Ziff. 9). Die Werke verbleiben bis zu ihrem rechtsgültigen Verkauf im Eigentum der Beschwerdeführerin (Ziff. 5). Innert 30 Tagen nach Erhalt des Kaufpreises überweist die GmbH der Beschwerdeführerin ihren Anteil am Kaufpreis (Ziff. 11).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 7

E. 2.1.3

Im Jahr 2015 flossen der Beschwerdeführerin aus dem vorerwähnten Kommissionsvertrag Fr. 74'170.-- zu (netto; nach Abzug von AHV-Beiträgen); überdies erzielte sie (wie in den Vorjahren) aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für die GmbH ein Nettoeinkommen von Fr. 39'000.-- (vgl. Lohnausweise 2015-2012, Vorakten StV [act. 3C] pag. 27 und 3 bzw. [act. 3D] pag. 169 und 145). Die Kommissionszahlungen der GmbH an die Beschwerdeführerin beliefen sich im Jahr 2014 auf total Fr. 289'202.-- bzw. im Jahr 2013

auf insgesamt Fr. 231'128.-- und sind von ihr als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert sowie von der Steuerverwaltung entsprechend rechtskräftig veranlagt worden (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 9.2.2016 bzw. 20.11.2015, Vorakten StV [act. 3C] pag. 16 ff., 17 und 22 bzw. [act. 3D] pag. 181 ff., 181 und 185 sowie Steuererklärungen 2014 und 2013, Vorakten StV [act. 3C] pag. 4 bzw. [act. 3D] pag. 170).

E. 2.2

Die StRK gelangte in den angefochtenen Entscheiden zum Schluss, dass mit dem Tod von C._____ weder seine Einzelunternehmung liquidiert worden sei noch eine steuerliche Schlussabrechnung stattgefunden habe. Die Beschwerdeführerin sei als Erbin an die Stelle ihres verstorbenen Ehemanns getreten und damit (wie dieser) insoweit ebenfalls selbständig erwerbend geworden, und zwar unabhängig davon, dass dessen Geschäftstätigkeit in besonders hohem Mass von seiner Person abhängig gewesen sei. Entsprechend sei ein ausdrücklicher Willensakt der Beschwerdeführerin erforderlich gewesen, damit es zur Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit hätte kommen können (angefochtene Entscheide E. 3.2). Es lägen indes keine Anhaltspunkte für eine Geschäftsaufgabe per Ende 2010 oder 2011 vor. Insbesondere genüge nicht, dass ab Ende 2011 keine Geschäftsbücher mehr geführt worden seien. Die Steuerverwaltung sei gestützt auf die vorhandenen Geschäftsunterlagen pro 2011 weiterhin von einer selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin ausgegangen und habe sie in der Folge gemäss den jeweils unangefochten gebliebenen Veranlagungen als selbständig Erwerbende besteuert (vgl. E. 3.2.3). Die Beschwerdeführerin habe das Geschäft ihres verstorbenen Ehemanns zu ihrem persönlichen gemacht, indem sie die von ihm noch zu Lebzeiten produzierten (und an sie vererbten) Kunstwerke mittels der eigens zu diesem Zweck gegründeten GmbH gewinnbringend veräussert habe, wobei sie die GmbH als eigentliche professionelle Plattform genutzt habe. In der Errichtung der GmbH und dem

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 8 Abschluss des Kommissionsvertrags sei ein systematisches und planmässiges Vorgehen zu erkennen, um am Markt aus dem Verkauf der Werke anhaltend persönliche Gewinne zu erzielen, womit die Beschwerdeführerin als selbständig erwerbend anzusehen sei (E. 3.3). Schliesslich könne in der Veräusserung der Bilder auch kein «Abverkauf» im Sinn einer Liquidationshandlung gesehen werden (E. 3.4).

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, der Verkauf von Kunstwerken aus dem Nachlass ihres Ehemanns stelle keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Abgesehen davon, dass sie dessen künstlerische Arbeit gar nicht habe fortsetzen können, fehle es an sämtlichen (typischen) Merkmalen, um auf selbständige Erwerbstätigkeit zu schliessen: So sei sie weder am Markt aufgetreten noch habe sie eigenes Kapital eingesetzt oder Personal beschäftigt. Ihre Arbeit habe sie als Angestellte der B._____ GmbH erbracht und hierfür einen angemessenen Lohn erhalten (Beschwerde Rz. 7 ff.). Allein aufgrund der ihr aus dem Kommissionsvertrag mit der GmbH zugeflossenen wirtschaftlichen Vorteile auf eine selbständige Erwerbstätigkeit zu erkennen, sei unzulässig. Der Abschluss des Kommissionsvertrags mit der GmbH sei kein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern das letzte Element in einer Kette von Handlungen, die der Liquidation der Einzelunternehmung ihres verstorbenen Ehemanns gedient hätten. Mangels Vorliegens von

Elementen für eine selbständige Erwerbstätigkeit sei der Beschwerdeführerin somit kein entsprechendes Einkommen aufzurechnen (Beschwerde Rz. 12 ff.). Unter der Annahme, dass die vom Verstorbenen betriebene Einzelunternehmung nicht liquidiert worden sei, erweise sich zudem die Verweigerung der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung nach Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG als rechtsfehlerhaft. Da die Beschwerdeführerin weder die künstlerische Arbeit fortgesetzt noch Werke (re-)produziert habe, seien die Verkäufe als Liquidationshandlung im Rahmen der im Übrigen mit dem Tod ihres Ehemanns beendeten selbständigen Erwerbstätigkeit zu betrachten. Es liege insoweit keine darüber hinausgehende Tätigkeit vor (Beschwerde Rz. 15 ff.).

E. 2.4

Die Steuerverwaltung hält der Beschwerdeführerin entgegen, dass Erbinnen und Erben auch dann in die Stellung verstorbener selbständig erwerbender Personen einträten, wenn deren Tätigkeit, wie hier, in besonders

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 9 hohem Mass von ihrer Person abhängig gewesen sei, und das Geschäftsvermögen damit seine Qualifikation – ohne anderslautende Willenserklärung (vorerst) – beibehalte. Weiter seien die von der Beschwerdeführerin genannten «klassischen» Kriterien zur selbständigen Erwerbstätigkeit hier nicht massgebend, da nicht die Aufnahme einer eigenen, sondern die Fortsetzung der selbständigen Erwerbstätigkeit ihres verstorbenen Ehemanns in Frage stehe. Insoweit sei die StRK zu Recht davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin den auf den Verkauf der Werke beschränkten Aspekt seiner Tätigkeit fortgesetzt habe, indem sie diese mit Gewinnabsicht zum Verkauf angeboten habe. Sie habe mit ihrem planmässigen Vorgehen zum Ausdruck gebracht, die sich (nach wie vor) im Geschäftsvermögen befindlichen Vermögensgegenstände nicht für private Zwecke verwenden wollen, womit die resultierenden Gewinne als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern seien. Aufgrund der (unverändert) fortgesetzten Tätigkeit sei im Verkauf der Werke keine Liquidationshandlung zu erblicken.

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 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen, wobei die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen der Veräusserung gleichgestellt ist (sog. Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG). Werden Vermögenswerte aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen überführt, ist aufgrund des Systemwechsels im Sinn einer steuersystematischen Realisation über die realisierten stillen Reserven abzurechnen (vgl. BGer 2C_613/2020 vom 3.12.2020 E. 3.3.1, 2C_332/2019 vom 1.5.2020 E. 2.2; VGE 2018/205/206 und VGE 2018/207/208 vom 16.9.2019 E. 2.2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 100, 102 ff.; Reich/von Ah, in Zweifel/

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 10 Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl.

2017, Art. 18 DBG N. 32; zur Privatentnahme hinten E. 3.4).

E. 3.2

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 21 Abs. 2 Satz 3 StG; 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Damit ist Ausgangspunkt des Geschäftsvermögens einer natürlichen Person deren selbständige Erwerbstätigkeit (das weitere Vermögen der betreffenden natürlichen Person gehört dem Privatvermögen an; statt vieler BGer 2C_613/2020 vom 3.12.2020 E. 3.3.1). Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt jede Tätigkeit, bei der auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Arbeitsorganisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden. Nicht erforderlich ist, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und sie ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betreibt. Auch muss die Arbeitsleistung nicht persönlich erbracht werden, sondern kann von der steuerpflichtigen Person einer Drittperson auf vertraglicher Basis übertragen werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, wobei die einzelnen Begriffsmerkmale in unterschiedlicher Intensität auftreten können und nicht isoliert betrachtet werden dürfen (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.4.2, 125 II 113 E. 5b; BGer 2C_1021/2019 vom 30.10.2020, in StR 76/2021 S. 124 E. 5.2, 2C_551/2018 vom 11.6.2019, in StE 2019 B 23.45.1 Nr. 6 E. 2.1.1 f.; VGE 2020/393/394 vom 16.4.2021 E. 2.1, 2016/209/210 vom 8.3.2018 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 6 ff.). Der Begriff des Geschäftsvermögens setzt nebst der vorerwähnten selbständigen Erwerbstätigkeit voraus, dass der fragliche Vermögenswert dieser tatsächlich dient (statt vieler Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 120 ff., auch zum Folgenden): Ein Vermögenswert kann der selbständigen Erwerbstätigkeit unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite, ebenso aber auch mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve dienen. Über die Zuweisung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten gewichtet (BGE 134 V 250

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 11 E. 4.2, 133 II 420 E. 3.2; BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021 E. 2.2.1 f., 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). Massgebend ist mithin in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.3; BGer 2C_308/2016 und 2C_309/2016 vom 9.12.2016 E. 3.3, 2C_515/2013 vom 27.11.2013, in ASA 82 S. 476 und StE 2014 B 23.2 Nr. 45 E. 2.1).

E. 3.3

Stirbt eine selbständig erwerbende Person, führt dies nicht automatisch zur steuerrechtlichen Schlussabrechnung. Die Erben und Erben treten von Gesetzes wegen in die Stellung der Erblasserin bzw. des Erblassers ein, übernehmen das Geschäftsvermögen und werden zu selbständig Erwerbenden. Dies gilt auch dann, wenn sie das Geschäft nicht selber weiterführen, sondern verpachten, verkaufen oder liquidieren (vgl. BGer 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017, in StE 2017 B 23.2 Nr. 56 E. 2.2.4, 2C_515/2013 vom 27.11.2013, in ASA 82 S. 476 und StE 2014 B 23.2 Nr. 45 E. 2.4.2, 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19.4.2013, in StR 68/2013 S. 795 E. 6.2; zum Ganzen

Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 38; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 18 N. 55), oder wenn die Geschäftstätigkeit in besonders hohem Mass von der Person des Erblassers abhängig gewesen war (vgl. Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 38 ff.). Die Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit vollzieht sich nicht bereits im Moment, in dem die steuerpflichtige Person aufhört, die zur Einkommenserzielung charakteristische betriebliche Leistung zu erbringen, sondern erst mit der letzten Liquidationshandlung aus dieser Tätigkeit (BGer 2C_1050/2015 und 2C_1051/2015 vom 13.6.2016 E. 3.2, 2C_376/2011 vom 27.4.2012 E. 6.3.5; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N. 58). Geben die Erbinnen und Erben die aktive Geschäftstätigkeit auf, behalten sie ihre Stellung als Selbständigerwerbende und das Geschäftsvermögen seine Qualifikation als solches bis zum Vollzug der Liquidation bei (vgl. VGE 2018/205/206 und VGE 2018/207/208 vom 16.9.2019 E. 2.2.3; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 33 und 58 f.).

E. 3.4

Die Privatentnahme beruht auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen Person, weshalb die Erbinnen und Erben entscheiden können, ob sie im Zeitpunkt des Erbgangs die Steuerfolgen einer Privatentnahme eintreten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 12 lassen oder die Vermögenswerte (vorerst) im Geschäftsvermögen belassen wollen (vgl. BGer 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017, in StE 2017 B 23.2 Nr. 56 E. 2.2.4, 2C_515/2013 vom 27.11.2013, in ASA 82 S. 476 und StE 2014 B 23.2 Nr. 45 E. 2.4.2; VGE 2018/205/206 und VGE 2018/207/208 vom 16.9.2019 E. 2.2.3 a.E.). Die Besteuerung der stillen Reserven soll erst erfolgen, wenn eindeutig feststeht, dass eine Realisierung eingetreten ist (vgl. etwa BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.5; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 105 mit Hinweisen). Eine Privatentnahme bedarf einer eindeutigen Willensäusserung der steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen, wobei diese ausdrücklich oder durch schlüssiges Handeln zum Ausdruck kommen kann (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 2018/205/206 und 2018/207/208 vom 16.9.2019 E. 2.2.2). Zu verlangen ist, dass die Überführung einerseits handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde klar erkennbar geworden ist, dass und wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergegangen ist (BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021 E. 2.2.3, 2C_1055/2019 vom 26.6.2020, in StE 2020 B 42.31 Nr. 8 E. 2.3.2, 2C_368/2019 vom 13.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 23 E. 2.2.3). Eine Überführung ins Privatvermögen setzt nicht nur eine 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]). Keine Privatentnahme ist namentlich gegeben, wenn eine steuerpflichtige Person ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und dies der Veranlagungsbehörde mitteilt, gleichzeitig aber erklärt, weitere Aktiven im Rahmen der Liquidation verkaufen zu wollen (sog. verzögerte Liquidation; vgl. BGE 126 II 473 E. 3b, 125 II 113 E. 6c/aa f.; BGer 2C_240/2020 vom 21.8.2020 E. 5.1, 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017, in StE 2017 B 23.3 Nr. 56 E. 2.2.2; VGE 2017/109/110 vom 8.1.2019, in StE 2019 B 23.47.2 Nr. 21 E. 2.2, 2014/220/221 vom 23.9.2016 E. 3.2

[bestätigt durch BGer 2C_1025/2016 und 2C_1026/2016 vom 14.11.2016]; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 105; Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 39).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 13

E. 3.5

Art. 43a StG und 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 besteuern (Art. 43a Abs. 1 Satz 1 StG; Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG). Auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für die ein Einkauf nach Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG zulässig gewesen wäre (sog. fiktiver Einkauf; Art. 43a Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 37b Abs. 1 Satz 3 DBG), sowie auf dem Restbetrag der realisierten stillen Reserven finden Sondertarife Anwendung (Art. 43a Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 StG; Art. 37b Abs. 1 Satz

E. 4

DBG; vgl. zum Ganzen BGer 2C_485/2017 vom 15.6.2017 E. 3.3; VGE 2017/109/110 vom 8.1.2019, in StE 2019 B 3.47.2 Nr. 21 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 37b DBG N. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37b N. 15 ff., 20). Dies gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erbinnen und Erben und die Vermächtnisnehmende, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres der Erblasserin bzw. des Erblassers (vgl. Art. 43a Abs. 4 StG; Art. 37b Abs. 2 DBG).

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin macht – zu Recht – nicht geltend, dass die von ihrem Ehemann zu Lebzeiten produzierten und eingelagerten Werkexemplare nicht zu dessen Geschäftsvermögen gehört hätten, dienten diese doch unmittelbar seiner auf selbständigen Erwerb gerichteten Tätigkeit. Sie hat insoweit selber ausgeführt, es gehe um «produzierte Kunstwerke, welche schon von C. _____ zum Verkauf bestimmt» gewesen seien (Stellungnahme vom 8.2.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 65 ff., 68 Rz. 17). Ihren Angaben zufolge sind die Werkexemplare bei der ... in ... auf Kosten der GmbH eingelagert (Stellungnahme vom 8.2.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 65 ff., 69 Rz. 13) und hat die Lagerhalterin der GmbH Zugang zum Lager gewährt sowie die Entnahme von Werken zum Zweck des Verkaufs ermöglicht (Rz. 14). Die fraglichen, über die GmbH verkauften

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 14 Vermögensgegenstände sind von den Vorinstanzen somit korrekterweise als ursprünglich zum Geschäftsvermögen des Ehemanns zugehörig qualifiziert worden. Die Beschwerdeführerin trat infolge Erbgangs in die Stellung ihres Ehemanns ein und galt in der Steuerperiode 2010 als selbständig erwerbend, womit die Werkexemplare ihre Qualifikation als Geschäftsvermögen vorderhand – bis zu einer allfälligen Aufgabe ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit und zum Vollzug der Liquidation – beibehalten haben (vgl. vorne E. 3.3, auch zum Folgenden). Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin die künstlerische Arbeit ihres verstorbenen Ehemanns weder fortgesetzt hat noch hat fortsetzen können. Ebenso ist unerheblich, dass sie bezüglich der Urheberrechte und des

Archiv bloss Vorerbin ist.

E. 4.2

Sodann hat die Vorinstanz richtig erkannt, dass eine Privatentnahme weder im Jahr 2011 noch in den Folgejahren stattgefunden habe: Unstrittig ist insoweit, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den Steuerbehörden nie explizit erklärt hat, die Werkexemplare in ihr Privatvermögen überführen zu wollen und dass demzufolge auch nie eine Besteuerung des Kapitalgewinns erfolgt ist. Weiter sind weder Sachumstände geltend gemacht worden noch ersichtlich, die den Schluss zuliessen, dass die fraglichen Vermögenswerte (sichtbar und eindeutig) privaten Zwecken gewidmet worden wären. Die erforderliche Absicht zur dauerhaften privaten Verwendung bzw. die äusserlich wahrnehmbare Veränderung der technisch-wirtschaftlichen Funktion der Vermögensgegenstände (vgl. vorne E. 3.4) ist hier nicht auszumachen und kann namentlich nicht im «Geschäftsabschluss pro 2011» erblickt werden, aus welchem weder eine Abrechnung über die stillen Reserven noch eine Verwertung der immateriellen Werte hervorgeht, wie die StRK zutreffend erwogen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.2.3). Im Gegenteil hat die Beschwerdeführerin nach dem Tod ihres Ehemanns eigens zum Zweck der Vermarktung von dessen (durch sie geerbten) Kunstwerken eine GmbH gegründet und über diese während mehreren Jahren – im Rahmen des am 30. Januar 2013 zwischen ihr und ihrer GmbH abgeschlossenen Kommissionsvertrags (vgl. vorne E. 2.1.2) – in nicht unerheblichem Umfang von ihm (vor)produzierte Werkexemplare verkauft (vgl. vorne E. 2.1.3). Wie die StRK korrekt festgestellt hat, lassen nicht nur der Umfang der Verkaufstätigkeit, sondern auch die Art und Weise des Vorgehens der Beschwerdeführerin auf die Absicht schliessen, aus der Veräusserung der Kunstwerke

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 15 nachhaltig Einkommen zu erzielen (vgl. auch BGE 138 II 251 E. 4.3 ff. [ASA 81 S. 92]), womit deren Widmung für die Zwecke der selbständigen Erwerbstätigkeit unverändert gegeben war. Da die Gewinne auf dem Geschäftsvermögen der Beschwerdeführerin angefallen sind, ist nicht erkennbar, inwiefern in der steuerlichen Erfassung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit eine (unzulässige) Negierung der GmbH als eigenes Steuersubjekt zu sehen wäre. Zusammenfassend hat die StRK die von der Beschwerdeführerin geerbten und veräusserten Werkexemplare zu Recht als weiterhin dem Geschäftsvermögen zugehörig erachtet. Es bleibt damit zu prüfen, ob allenfalls Raum für eine privilegierte Besteuerung nach Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG besteht (E. 4.4 hiernach).

E. 4.3

Die Liquidationsbesteuerung nach Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG setzt voraus, dass die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben worden ist (BGE 143 II 661 E. 2.2; BGer 2C_1050/2015 und 2C_1051/2015 vom 13.6.2016 E. 3.2) bzw. die Erbinnen oder Erben sie nicht fortgeführt haben (vgl. vorne E. 3.3 und 3.5). Die gesonderte Besteuerung der in den zwei letzten Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven erfordert einen hinreichenden Kausalzusammenhang zwischen Liquidation und Realisation in dem Sinne, dass die Realisation unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führt, bleibt es bei der ordentlichen Besteuerung mit den übrigen Einkünften (vgl. BGer 2C_1021/2019 vom 30.10.2020, in StR 76/2021 S. 124 E. 7.1, 2C_302/2018 vom 9.8.2018, in ASA 87 S. 126, StE 2018 B 23.47.2 Nr. 19 und StR

73/2018 S. 876 E. 2.2.6 f.). – Gemäss dem hier Ausgeführten (vgl. E. 4.1 f.) hat die Beschwerdeführerin die Geschäftsaktivitäten ihres Ehemanns (beschränkt auf den Verkauf der Werke) nach dessen Ableben fortgesetzt, weshalb sie seinen Anspruch auf privilegierte Besteuerung nicht geltend machen kann. Die Beschwerdeführerin legt auch nicht dar, inwiefern in Bezug auf das Steuerjahr 2015 von einer definitiven Aufgabe der von ihr weitergeführten selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen wäre bzw. liquidationsbedingte Veräusserungen vorliegen würden. Solches ist denn auch nicht ersichtlich. Vielmehr hat sie ihr geschäftliches Engagement im Jahr 2015 unverändert beibehalten (vgl. die vorangehende E. 4.2). Mangels definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit kann der Gewinn aus der Veräusserung der Werkexemplare somit nicht privilegiert besteuert werden.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.09.2021, Nrn. 100.2020.197/198U, Seite 16

E. 4.4

Die Vorinstanz hat damit zu Recht erkannt, die Einkünfte aus der Veräusserung der Werkexemplare seien aufzurechnen und zusammen mit dem übrigen in der Steuerperiode 2015 erzielten Einkommen zu erfassen. Die Beschwerden erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5

Zu eröffnen: - Beschwerdeführerin - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung
Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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