

3+4

die neue Steuerpraxis

März/April
2007
61. Jahrgang

Monatsschrift für
bernisches
und eidgenössisches
Steuerrecht

rubmedia
graf-lehmann

Inhaltsverzeichnis

Mitteilungen der Steuerverwaltung.....	33
Steuergesetzrevision 2008.....	37
Justizentscheide	
– <i>Erbschaftssteuer, Steuertarif, Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz, Beweislast, Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG</i>	41
– <i>Grundstückgewinnsteuer, Planungsmehrwertabschöpfung durch Gemeinde, Art. 148 St.</i>	53

Redaktion

Kantonale Steuerverwaltung, Postfach 8334, 3001 Bern, Telefon 031 633 60 74

Verlag, Druck und Administration

Rub Media Graf-Lehmann AG, Postfach, 3001 Bern, Murtenstrasse 40
Telefon 031 380 14 80, Telefax 031 380 14 89, Postcheck 30-2337-7,
E-Mail: info@rubmedia.ch

Abonnementspreis

Fr. 70.– (inkl. 2,4% MWSt) pro Jahr. Einzelnummer Fr. 10.– (inkl. 2,4% MWSt).
Die Zeitschrift erscheint monatlich.

Einbanddecken

für sämtliche Jahrgänge sind vorrätig und können zum Preis von Fr. 40.– (inkl. 7,6% MWSt) bezogen werden.

Bücher-Bestellungen

Buchhandlung Haupt
Falkenplatz 14, Postfach, 3001 Bern
Tel. 031 309 09 09
Fax 031 309 09 10
Internet: www.haupt.ch
E-Mail: buchhandlung@haupt.ch

Mitteilungen der Steuerverwaltung

Die Nachfolge des Anfang 2008 in Pension gehenden Herrn René Thomann als Vorsteher der Kreisverwaltung Emmental-Oberaargau in Burgdorf konnte bereits geregelt werden. Ab dem 1. Februar 2008 wird Frau Annemarie Daepf erste Vorsteherin einer Kreisverwaltung. Die diplomierte Steuerexpertin arbeitet nach ersten steuerlichen Tätigkeiten in einer andern kantonalen Steuerverwaltung seit 1997 bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern und ist gegenwärtig Bereichsleiterin Unternehmensbesteuerung der Kreisverwaltung Bern-Mittelland. Frau Daepf besuchte die Schulen in Hindelbank und das Gymnasium in Burgdorf. Nach ihrer Grundausbildung mit Abschluss als dipl. Ing.-Agr. ETH und der Weiterbildung zur diplomierten Steuerexpertin schloss Annemarie Daepf im vergangenen Jahr an den Universitäten von Rochester und Bern zudem eine Weiterbildung zum Master of Business Administration erfolgreich ab.

Bereits am 1. August 2007 wird Herr Martin Brönnimann als Nachfolger von Herrn Fabian Amschwand die Leitung der Kreisverwaltung Oberland in Thun übernehmen. Herr Brönnimann besuchte die Schulen in Belp und bildete sich zum dipl. Kaufmann HKG weiter. Im Jahr 2004 schloss er zudem an der Fachhochschule Nordwestschweiz ein Nachdiplomstudium Non-Profit-Management erfolgreich ab. Herr Brönnimann war zu Beginn seiner beruflichen Laufbahn als Experte der Kreisverwaltung Emmental-Oberaargau bereits einmal bei der Steuerverwaltung tätig. Zurzeit ist er Leiter Finanzen und Controlling bei der Kantonspolizei.

April 2007

Steuerverwaltung des Kantons Bern

Communiqués de l'Intendance des impôts

La succession de monsieur René Thomann à la tête de l'administration d'arrondissement de l'Emmental-Haute-Argovie à Berthoud après son départ en retraite début 2008 est d'ores et déjà assurée: madame Annemarie Daepf prendra ses fonctions le 1^{er} février 2008 et sera ainsi la première femme à assurer la direction d'une administration d'arrondissement. D'abord en poste au sein d'une autre administration fiscale cantonale, cette experte fiscale diplômée est entrée à l'Intendance des impôts en 1997 et y dirige actuellement le domaine Imposition des entreprises au sein de l'administration d'arrondissement de Berne-Mittelland. Madame Daepf a suivi sa scolarité à Hindelbank, puis au gymnase de Berthoud. Ingénieure agronome diplômée de l'EPF, Annemarie Daepf a complété sa formation initiale par un diplôme d'expert fiscal d'abord puis, l'an dernier, par des études aux universités de Rochester et Berne à l'issue desquelles elle a obtenu un Master of Business Administration.

Monsieur Martin Brönnimann prendra la succession de monsieur Fabian Amschwand à la tête de l'administration d'arrondissement de l'Oberland, à Thoune, dès le 1^{er} août 2007. Après avoir effectué sa scolarité à Belp, monsieur Brönnimann a obtenu le diplôme de gestion commerciale de l'ESCG. Il a ensuite complété sa formation en 2004 par des études postgrades en gestion des organisations à but non lucratif à la Haute école spécialisée de la Suisse du nord-ouest. Monsieur Brönnimann a déjà travaillé pour l'Intendance des impôts à ses débuts en qualité d'expert au sein de l'administration d'arrondissement de l'Emmental-Haute-Argovie. Il dirige actuellement le service Finances et contrôle de gestion de la police cantonale.

Avril 2007

Intendance des impôts du canton de Berne

Steuergesetzrevision 2008

Der Grosse Rat des Kantons Bern hat am 22. März 2007 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Die Beschlüsse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Die Änderungen werden zeitlich gestaffelt per 1. Januar 2008 und 1. Januar 2009 in Kraft treten.

Ein wichtiger Teil der Revision sind die Entlastungen für Familien und den Mittelstand sowie die Senkung der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer für hohe Einkommen. Die finanziellen Entlastungen treten erst per 1. Januar 2009 in Kraft. Die Bestimmungen ohne nennenswerte finanzielle Auswirkungen treten bereits per 2008 in Kraft. Bei den Kantonssteuern wird im Steuerjahr 2008 ein nach der Höhe des steuerbaren Einkommens abgestufter Rabatt auf dem Steuerbetrag gewährt.

Die Teilrevision des Steuergesetzes bringt – kurz zusammengefasst – per **2008** folgende Neuerungen:

1. Umsetzung von Bundesrecht: Revision des Stiftungsrechts, Bundesgesetz gegen Schwarzarbeit, Aufhebung der Strafgerichtsbarkeit für Steuerhinterziehung, Rechtsweggarantie für Erlassentscheide, Regelung indirekte Teilliquidation und Transponierung, Kollektivanlagengesetz;
2. Einführung des Teilbesteuerungsverfahrens auf qualifizierten Beteiligungen mit einer Entlastung von 50 Prozent im Einkommen;
3. Weitere Anpassungen ohne relevante finanzielle Auswirkungen.

Die finanziellen Entlastungen der Teilrevision des Steuergesetzes zeigen sich ab dem Steuerjahr **2009**. Im Einzelnen handelt es sich um die folgenden Massnahmen:

1. Ausgleich der kalten Progression zur Hälfte durch Anpassung von Tarifen und Abzügen, im Übrigen durch gezielte Entlastung von Familien und Mittelstand;
2. Erhöhung der kinderrelevanten Abzüge, z.B. Erhöhung der Kinderabzüge von CHF 4400 auf CHF 6000 und Verdoppelung des Kinderbetreuungskostenabzugs von CHF 1500 auf CHF 3000;
3. Senkung des Einkommenssteuertarifs für Mittelstand und Höchsteinkommen auf einen Maximalsatz von 6,1 Prozent;
4. Senkung des Vermögenssteuertarifs um 11 bis 35 Prozent;
5. Anpassung der Vermögenssteuerbremse: Begrenzung der Vermögenssteuer auf 30 Prozent des Vermögensertrags (statt 25 Prozent) und einem Minimum bei 2,2 Promille des steuerbaren Vermögens (statt 2,5 Promille);
6. Ergänzung des per 1. Januar 2008 eingeführten Teilbesteuerungsverfahrens auf qualifizierten Beteiligungen mit einer Entlastung von 20 Prozent im Vermögen.

Eine Zusammenstellung mit allen Änderungen im Detail und den dazugehörigen Erläuterungen ist ab Mitte Mai auf der Homepage der Steuerverwaltung (www.sv.fin.be.ch) aufgeschaltet.

April 2007

Steuerverwaltung des Kantons Bern

Révision 2008 de la loi sur les impôts

Le 22 mars 2007, le Grand Conseil du canton de Berne a adopté une révision partielle de la loi sur les impôts. Voici un récapitulatif des décisions correspondantes.

Les modifications entreront en vigueur en deux étapes, le 1^{er} janvier 2008 et le 1^{er} janvier 2009.

Les allègements en faveur des familles et des classes moyennes ainsi que la baisse de l'impôt sur la fortune et de l'impôt sur le revenu pour les hauts revenus constituent les principaux apports de cette révision. Les allègements financiers n'entreront en vigueur que le 1^{er} janvier 2009. Les dispositions n'ayant pas d'incidence financière significative entreront en vigueur dès 2008. Un rabais variant en fonction du revenu imposable sera accordé sur l'impôt cantonal de l'année 2008.

Voici un récapitulatif des nouveautés qu'apportera la révision de la loi sur les impôts en **2008**:

1. Transposition du droit fédéral: révision du droit des fondations, loi fédérale contre le travail au noir, suppression de la poursuite pénale de la soustraction d'impôt, garantie de recours pour les décisions de remise, réglementation de la liquidation partielle indirecte et de la transposition, loi sur les placements collectifs;
2. Adoption de la procédure d'imposition partielle des participations qualifiées avec allègement de 50 pour cent des revenus correspondants;
3. Autres adaptations sans incidence financière significative.

Les allègements financiers de la révision partielle de la loi sur les impôts se feront sentir à compter de l'année fiscale **2009**. Il s'agit des mesures ci-dessous:

1. Compensation de la progression à froid pour moitié par adaptation des barèmes et des déductions et pour le reste, par des allègements en faveur des familles et des classes moyennes;
2. Augmentation des déductions relatives aux enfants, p.ex. hausse de la déduction pour enfant de CHF 4400 à CHF 6000 et de la déduction des frais de garde d'enfants qui double en passant de CHF 1500 à CHF 3000;
3. Baisse du taux d'imposition du revenu pour les classes moyennes et plafonnement du taux d'imposition maximal à 6,1 pour cent;
4. Baisse comprise entre 11 et 35 pour cent du taux d'imposition de la fortune;
5. Adaptation du frein à l'impôt sur la fortune: plafonnement de l'impôt sur la fortune à 30 pour cent du rendement de fortune (au lieu de 25 pour cent) avec un minimum de 2,2 pour mille de la fortune imposable (au lieu de 2,5 pour mille);
6. Mesure complémentaire à la procédure d'imposition partielle des participations qualifiées entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2008 avec allègement de 20 pour cent des participations qualifiées elles-mêmes.

Un compte-rendu présentant toutes ces nouveautés par le détail ainsi que les explications qui s'y rapportent seront publiés à partir de la mi-mai sur le site de l'Intendance des impôts (www.sv.fin.be.ch).

Justizentscheide

Erbschaftssteuer, Steuertarif, Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz, Beweislast, Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG.

Der günstigere Tarif für nicht miteinander verwandte Personen in Wohngemeinschaft kommt nur zur Anwendung, wenn die Wohngemeinschaft im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs (Zeitpunkt der Schenkung oder des Todes) mindestens 10 Jahre gedauert hat. Wesentliches Erfordernis ist der gleiche steuerrechtliche Wohnsitz während der gleichen Zeitdauer. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die steuerpflichtige Person (hier die vom Vermögensübergang begünstigte Person) die Beweislast für diese steuermindernde Tatsache.

Impôt sur les successions, barème d'imposition, ménage commun au même domicile fiscal, charge de la preuve, art. 19, al. 1, lit. b LISD.

L'application du barème d'imposition le plus avantageux aux personnes non apparentées vivant en ménage commun suppose que la vie commune ait duré au moins 10 ans à la naissance de la créance fiscale (date de la donation ou du décès). Il est essentiel que le domicile fiscal soit le même pendant la même durée. Ces deux conditions sont cumulatives. Selon une règle générale du droit fiscal, la charge de la preuve d'un fait minorant l'impôt incombe à la personne contribuable (en l'espèce, la personne bénéficiaire de la transmission de patrimoine).

Sachverhalt:

A. S. war von L. mit Testament vom 4. Mai 1999 als Alleinerbin eingesetzt worden und erhielt nach dessen Tod am 13. Januar 2002 eine Zuwendung aus Erbschaft von Fr. 3646654.–.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer, veranlagte S. in der Folge auf eine Erbschaftssteuer von rund Fr. 1400782.–. Diese Veranlagung wurde mit Einspracheentscheid vom 1. Mai 2003 bestätigt.

B. Den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs von S. hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) am 26. April 2005 gut. Die Steuerverwaltung wurde angewiesen, S. neu zu veranlagern, und zwar nach dem Steuertarif für seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz Lebende (Art. 19 Abs. 1 Bst. b des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]).

C. Gegen den Entscheid der StRK hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern am 26. Mai 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt die Aufhebung des Entscheids der StRK und die Bestätigung ihres Einspracheentscheids vom 1. Mai 2003. Zur Begründung bringt sie vor, es sei nicht belegt, dass S. im Zeitpunkt des Todes von L. seit mindestens zehn Jahren mit diesem in einer Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt habe. Entgegen der Auffassung der StRK genüge es nicht, wenn der Sachverhalt glaubhaft sei, vielmehr müsse dieser bewiesen werden. Da dies nicht gelungen sei, habe S. das negative Beweisergebnis gegen sich gelten zu lassen. Der Entscheid der StRK basiere zudem auf einer falschen Auslegung von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG betreffend das Erfordernis des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes.

Die StRK und S. beantragen mit Vernehmlassung vom 15. Juni bzw. Beschwerdeantwort vom 29. August 2005 je die Abweisung der Beschwerde.

Mit Replik vom 28. September 2005 (Steuerverwaltung) und Duplik vom 28. Oktober 2005 (StRK) bzw. 24. November 2005 (Beschwerdegegnerin) halten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid stützt sich auf öffentliches Recht. Das Verwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 62 und 64 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) als letzte kantonale Instanz Beschwerden gegen solche Entscheide. Da hier keiner der Ausschlussgründe gemäss Art. 75 ff. VRPG gegeben ist, ist das Verwaltungsgericht zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. – Die Steuerverwaltung ist gestützt auf Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) und Art. 79 Bst. b VRPG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen und Angemessenheit hin (Art. 80 VRPG).

2. Streitig ist, nach welchem Tarif die Beschwerdegegnerin das Erbe zu versteuern hat. Unbestrittenermassen einzige allenfalls anwendbare Bestimmung für eine Privilegierung der Beschwerdegegnerin ist Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG. Danach beträgt die Erbschaftsteuer für Personen, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben, das Sechsfache des Tarifs. Ohne Privilegierung beträgt die Steuer das Sechzehnfache des Tarifs (Art. 19 Abs. 1 Bst. d ESchG).

Das Verwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (*iura novit curia*; vgl. BGE 128 II 145 E. 1.2.2). Unabhängig von den von den Parteien vorgebrachten Rügen sind deshalb zunächst die massgeblichen Normen und deren Bedeutung festzustellen (E. 3). Danach wird zu prüfen sein, ob die StRK die gesetzlichen Voraussetzungen zur Anwendung des Tarifprivilegs zu Recht bejaht hat (E. 4 und 5).

3.

3.1 L. verstarb am 13. Januar 2002. Anwendbar ist damit das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 23. November 1999, das am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist und dasjenige vom 6. April 1919 abgelöst hat (aESchG; GS 1919 S. 306 ff.). Die hier anwendbare Bestimmung lautet in ihrer im Jahr 2002 gültigen Fassung wie folgt:

Art. 19 Steuerbetrag

¹ Die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt

^a das Einfache des Tarifs für Nachkommen, Stief- und Pflegekinder und deren Nachkommen,

^b das Sechsfache des Tarifs für Eltern, Stiefeltern, Pflegeeltern, Geschwister, Halbgeschwister, Grosseltern, Stief- und Pflegegrosseltern sowie für Personen, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben,

^c das Elffache des Tarifs für Neffen, Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, Onkel und Tanten,

^d das Sechzehnfache des Tarifs für die übrigen steuerpflichtigen Personen.

² Ein Pflegekindverhältnis führt zur Besteuerung nach Absatz 1 Buchstabe b, wenn es mindestens zwei Jahre gedauert hat.

Diese Bestimmung erfuhr bis zu ihrer vorliegend massgeblichen Fassung verschiedene Änderungen, welche u.a. gestützt auf die Rechtsprechung und die Praxis der Steuerbehörden erfolgten.

3.2 Der vor der Revision des ESchG für die Steuertarife im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht massgebende Art. 10 aESchG sah in seiner Fassung vom 11. Februar 1974 (GS 1974 S. 70, 95) für Hausangestellte einen Steuersatz von 10% und für Nichtverwandte einen solchen von 20% vor. Mit Entscheid vom 25. Oktober 1993 (publ. in BVR 1994 S. 510 ff.) hat das Verwaltungsgericht gestützt auf diese Bestimmung einer als Erbin eingesetzten Frau den Steuersatz für Hausangestellte zugestanden anstelle desjenigen für Nichtverwandte, da sie während 30 Jahren mit dem Erblasser einen gemeinsamen Haushalt geführt und ihm im Gastwirtschaftsbetrieb geholfen hatte. Das Verwaltungsgericht hielt fest, das (damals geltende) ESchG folge nicht streng dem Grundsatz, wonach der Steuersatz vom Verwandtschaftsgrad im Sinn von Art. 20 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) abhängt. Es sehe eine Privilegierung entsprechend der tatsächlichen Nähe der Beziehung zum Erblasser oder zur Erblasserin vor. Dies wurde damit begründet, dass Hausangestellte oftmals zu einem

sehr geringen Lohn gearbeitet und den Verstorbenen zuweilen gar näher gestanden hätten als die eigenen Kinder. Der Sinn der Privilegierung der Hausangestellten bestehe deshalb einerseits darin, eine Person, welche jahrelang gegen Naturallohn gearbeitet habe, nicht durch eine hohe Steuerbelastung um die ihr zustehende Kapitalabfindung zu bringen, welche nicht zuletzt auch die Funktion einer Versicherung bzw. Altersvorsorge habe. Andererseits werde mit der Privilegierung auch eine besonders beachtenswerte Beziehung berücksichtigt. Aufgrund des Umstands, dass die Beziehung zwischen Konkubinatspartnerinnen und -partnern wie auch jene zwischen verstorbener Person und einer bzw. einem Hausangestellten gleichermaßen eng sein können, sei es vor Art. 4 der damals geltenden Bundesverfassung (aBV; BS 1 S. 3) nicht haltbar, Zuwendungen an eine langjährige Konkubinatspartnerin, welche u.a. den Haushalt besorgt habe, höher zu besteuern als solche an eine Hausangestellte. Die Konkubinatspartnerin müsse mindestens gleich behandelt werden wie die Hausangestellte.

3.3 Mit Änderung von Art. 10 aESchG vom 1. September 1988, in Kraft seit 1. Januar 1989 (GS 1989 S. 4, 6 f.), wurden die Steuersätze für die Erbschafts- und Schenkungssteuer teilweise neu wie folgt festgelegt: für Eltern, Stiefeltern, Pflegeeltern und Hausangestellte, die mindestens zehn Jahre in der gleichen Familie tätig gewesen waren, auf 5% (Art. 10 Abs. 1 Ziff. 2 aESchG), für Nichtverwandte auf 20% (Art. 10 Abs. 1 Ziff. 7 aESchG).

3.4 Gestützt auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 25. Oktober 1993 und den zwischenzeitlich geänderten Art. 10 aESchG änderte die Steuerverwaltung ihre Praxis, welche neu wie folgt lautete (vgl. NSfP 1994 S. 16):

- «I. Personen, die mindestens 10 Jahre in Haus- oder Wohngemeinschaft gelebt haben, ohne miteinander verheiratet zu sein, werden nach dem Ansatz von Artikel 10 Absatz 1 Ziffer 2 ESchG besteuert. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund des Verwandtschaftsgrades ein höherer Ansatz anwendbar wäre (Art. 10 Abs. 1 Ziff. 3 bis 7 ESchG).
- II. Es spielt keine Rolle, ob die Haus- oder Wohngemeinschaft auf einem Angestelltenverhältnis, einem Konkubinat oder einer andern Form des Zusammenlebens basiert.
- III. Die Beweislast für die mindestens 10 Jahre dauernde Wohngemeinschaft liegt ausschliesslich bei der steuerpflichtigen Person.»

3.5 Mit der per 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Totalrevision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes wurden die Privilegierungstatbestände in persönlicher Hinsicht neu gefasst (vgl. vorne E. 3.1). Aus den Materialien ergibt sich hierzu das Folgende:

3.5.1 Gemäss dem Vortrag des Regierungsrats (Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern [Tagblatt] 1999, Beilage 14, S. 14) soll der Tarif je nach Verwandtschaftsgrad mit einem Faktor multipliziert werden. Die Steuerbelastung soll damit von der Beziehungsnähe und von der Höhe des Vermögenszugangs zwischen der steuerpflichtigen Person

und der Erblasserin bzw. dem Erblasser beeinflusst werden. Neu sollen langjährige Wohngemeinschaften unabhängig von einem Arbeitsverhältnis in die zweite Kategorie eingereiht werden, wohingegen das aESchG allein Hausangestellte genannt hatte.

3.5.2 Im Grossen Rat wurde die erbschaftssteuerrechtliche Behandlung von Konkubinatspaaren einlässlich diskutiert. So wurde bei der Beratung von Art. 9 ESchG, welcher die Steuerbefreiung von unentgeltlichen Zuwendungen sowie Vermögenserwerb von Todes wegen unter Ehegatten vorsah, und unter Hinweis auch auf Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG der Antrag gestellt, gleich den Ehegatten auch Konkubinatspartnerinnen und -partner, die seit mindestens fünf Jahren in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt haben, von der Erbschaftssteuer auszunehmen (Tagblatt 1999 S. 639). In der Diskussion wurde auf der einen Seite ausgeführt, der Entwurf des ESchG führe allein das weiter, was Rechtsgeschichte sei. Es dürfe nicht sein, dass eine Konkubinatspartnerin bzw. ein Konkubinatspartner einem Dienstmädchen gleichgestellt sei. Es gebe Personen, die das Konkubinat als sinnvoller betrachten würden. Diese in der gleichen Lebenssituation wie Ehegatten stehenden Personen dürften nicht bestraft werden (Tagblatt 1999 S. 642 f.). Auf der anderen Seite wurde auf die durch die Rechtsprechung bewirkte Besserstellung von Konkubinatspartnerinnen und -partnern hingewiesen. Diese Rechtsprechung werde nun in das neue Gesetz übernommen. Konkubinat und Ehe seien aus tatsächlicher wie auch aus rechtlicher Sicht nicht das Gleiche. Durch den Tauschein würden Rechte und Pflichten entstehen, weshalb Ehegatten gegenüber Konkubinatspartnerinnen und -partnern gewisse Vorteile haben sollten (Tagblatt 1999 S. 642 f.).

Der Präsident der vorberatenden Kommission führte anlässlich der Beratung von Art. 9 ESchG betreffend die Behandlung von Konkubinatspartnerinnen und -partnern aus, dass mit Art. 19 Abs. 1 Bst. b des Entwurfs eine Regelung bestehe. Der Steuerbetrag sei ganz klar an die objektiven Voraussetzungen «10 Jahre Wohngemeinschaft und gleicher steuerrechtlicher Wohnsitz» geknüpft. Von eheähnlicher Gemeinschaft sei in dieser Bestimmung nichts gesagt, womit eine solche bei der Berufung auf Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG auch nicht bewiesen werden müsse. Der Finanzdirektor schloss sich ohne weitere eigene Ausführungen jenen des Präsidenten der Kommission an (Tagblatt 1999 S. 643). Der Antrag, es seien Konkubinatspartnerinnen und -partner gleich wie Ehegatten von der Steuer auszunehmen, wurde in der Folge abgelehnt (Tagblatt 1999 S. 643).

3.5.3 Betreffend Art. 19 Abs. 1 ESchG wurde der Antrag gestellt, Eltern, die nicht bereits als Ehegatten von der Steuerpflicht nach Art. 9 ESchG ausgenommen sind, den Nachkommen gleichzustellen und allein der einfachen Steuer zu unterstellen (Tagblatt 1999 S. 646). Dieser Antrag wurde in die Kommission zurückgegeben. Anlässlich der zweiten Lesung führte der Präsident der Kommission dann aus, dass die Kommission die Anträge betreffend die Erbschaftssteuer für Konkubinatspartnerinnen und -partner

zur Ablehnung empfehle und ein Festhalten am ursprünglichen Entwurf beantrage (Tagblatt 1999 S. 1072). Dies unter Hinweis auf das zivilrechtlich geregelte gesetzliche Erbrecht, welchem das neue Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz folgen solle. Der Grosse Rat folgte der Kommission (Tagblatt 1999 S. 1095).

Bei der Beratung von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG wurde beantragt, die dort enthaltene Frist auf fünf Jahre zu verkürzen (Tagblatt 1999 S. 1095). Dies unter Hinweis wiederum auf die von dieser Regelung miterfassten Konkubinatspartnerinnen und -partner. Auch dieser Antrag wurde abgelehnt.

3.6 Gestützt auf vorstehende Ausführungen gilt hinsichtlich der in Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG genannten Erfordernisse für die Anwendung des privilegierten Steuertarifs Folgendes:

3.6.1 In der altrechtlichen – auf die Zeit des Ursprungs des Zivilgesetzbuches zurückgehenden – Regelung waren entsprechend dem gesetzlichen Erbrecht und nach der Nähe zur Erblasserin bzw. zum Erblasser abgestuft Privilegierungen vorgesehen. Davon wurde insoweit eine Ausnahme gemacht, als Hausangestellte, die mindestens fünfzehn Jahre – in einer späteren Fassung zehn Jahre – in der gleichen Familie tätig gewesen waren, ebenfalls privilegiert wurden, wobei in einer späteren Phase aufgrund der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung auch Konkubinatspartnerinnen und -partner, welche die vorgegebene zeitliche Dauer des Zusammenlebens erfüllt hatten, die Privilegierung beanspruchen konnten.

3.6.2 Mit der Totalrevision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes wurden die Privilegierungstatbestände neu geordnet. Insgesamt hielt sich der Gesetzgeber wie bisher an die zivilrechtliche Regelung des gesetzlichen Erbrechts. Ausdrücklich abgelehnt wurden eine spezielle Privilegierung für Konkubinatspartnerinnen und -partner, insbesondere etwa die Gleichstellung mit Ehegatten, die Bevorzugung von Konkubinatspartnerinnen und -partnern mit gemeinsamen Kindern oder die Verkürzung der massgeblichen Frist des Zusammenlebens (vgl. vorne E. 3.5). Sowohl nach dem Wortlaut als auch gemäss den Materialien ist es der Wille des Gesetzgebers, mit der neuen Regelung nicht allein diejenigen Personen zu privilegieren, welche in einem besonderen Anstellungsverhältnis stehen oder die dem Konkubinat innewohnenden Voraussetzungen einer Tisch- und Bettgemeinschaft erfüllen (vgl. VGE 20847 vom 3.3.2000 i.S. S.-W., E. 3a). Vielmehr wurde auf die *Wohngemeinschaft* abgestellt. Privilegiert wird damit die enge Zusammengehörigkeit von Personen, die sich während eines Lebensabschnitts von mindestens zehn Jahren im Rahmen einer Wohngemeinschaft begleiten. In den Genuss der neu gestalteten, ausserhalb des gesetzlichen Erbrechts stehenden Privilegierung kommen damit Hausangestellte, Konkubinatspartnerinnen und -partner, aber auch etwa Personen, die, ohne eine geschlechtliche Partnerschaft eingehen zu wollen, zusammenleben. Gefordert ist, dass diese enge persönliche Bindung durch das

Zusammenleben in einem gemeinsamen Haushalt nach aussen zum Ausdruck gebracht wird.

3.6.3 Als zusätzliches Erfordernis ist für die Zeit der mindestens zehn Jahre dauernden Wohngemeinschaft ein gleicher steuerrechtlicher Wohnsitz verlangt. Anders als die Beschwerdegegnerin geltend macht, handelt es sich dabei nicht bloss um eine Möglichkeit, die Wohngemeinschaft zu belegen. Vielmehr ist diese Voraussetzung eigenständiger Natur und nicht ausschliesslich beweisrechtlich motiviert. Dies ergibt sich einerseits aus dem Wortlaut, der unzweifelhaft auf ein zusätzliches Erfordernis hindeutet. Andererseits hat der Gesetzgeber ausdrücklich den *steuerrechtlichen* Wohnsitz als massgeblich erklärt, womit er direkt voraussetzt, dass die betreffenden Personen während mindestens zehn Jahren am gleichen Ort steuerpflichtig waren. Dass es sich entsprechend dem Wortlaut um kumulative Voraussetzungen handelt, ergibt sich auch aus der Beratung im Grosse Rat. Der Präsident der vorberatenden Kommission hat hierzu nämlich festgehalten: «An sich haben wir eine Regelung im Art. 19 Buchstabe b. Danach ist der Steuerbetrag ganz klar an objektive Voraussetzungen geknüpft: Zehn Jahre Wohngemeinschaft und gleicher steuerrechtlicher Wohnsitz» (Tagblatt 1999 S. 634, Votum Erb).

3.6.4 Dass nach dem Wortlaut – wie die Beschwerdegegnerin anführt – auch Personen unter den Privilegierungstatbestand fallen, die allenfalls allein aus finanziellen Interessen während zehn Jahren eine Wohnung geteilt haben, trifft zu. Die Beschwerdegegnerin bezeichnet dies als unhaltbar, erklärt jedoch nicht, weshalb die Regelung deshalb rechtlich unzulässig wäre und inwiefern dies für sie zu einer Besserstellung führen sollte. Solches ist auch nicht ersichtlich.

Die enge Bindung zwischen Erblasserin bzw. Erblasser und Zuwendungsempfängerin bzw. Zuwendungsempfänger ist auch unter dem heute geltenden Recht als wesentliches Element des Anspruchs auf eine Privilegierung zu betrachten. Immerhin muss die in Wohngemeinschaft lebende Person, welche sich nicht auf ein gesetzliches Erbrecht berufen kann, ausdrücklich begünstigt werden, womit in Verbindung mit den objektiven Erfordernissen zumindest vermutungsweise von einer engen emotionalen und sozialen Bindung auszugehen ist. Sollte in einem konkreten Fall eine solche Bindung trotz (mindestens) zehnjähriger Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz und ausdrücklicher rechtsgültiger Begünstigung durch den Erblasser nicht bestanden haben, so wäre allenfalls zu klären, ob dem Privileg ausnahmsweise aufgrund des Rechtsmissbrauchsverbots die Anwendung zu versagen wäre. An der vorstehend dargelegten Bedeutung der massgeblichen Norm für den vorliegenden Fall ändert dies jedoch nichts.

3.7 Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass eine Person dann dem Privilegierungstatbestand nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG untersteht, wenn sie während zehn Jahren in einer Wohngemeinschaft mit der Erblasserin oder dem Erblasser gelebt

hat *und* beide während dieser zehn Jahre am gleichen Ort steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt haben.

4. Zu prüfen ist nachfolgend, ob die Beschwerdegegnerin diese gesetzlichen Erfordernisse erfüllt.

4.1 Der Erblasser L. verstarb am 13. Januar 2002 in A. wo er im Jahr 1968 eine Liegenschaft erworben und seither seinen steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hatte. Die vorliegend massgebliche Zeitperiode erstreckt sich damit mindestens vom 13. Januar 1992 bis zum 13. Januar 2002. Gemäss den diversen Bestätigungen von Bekannten und Nachbarn des Erblassers ist davon auszugehen, dass sich L. und die Beschwerdegegnerin in den frühen 80er Jahren kennen gelernt haben und spätestens seit 1987 als Lebenspartner bezeichnet werden können. Obwohl die Beschwerdegegnerin ihre Partnerschaft mit L. (überwiegend) in A. lebte, behielt sie – gemäss eigenen Angaben – ihre Familienwohnung in B. bis am 31. August 1995. Diese Wohnung wurde von ihrem Sohn und zumindest teilzeitlich auch von ihr selber bewohnt. Ihre Arbeitsstelle befand sich seit etwa 1980 ebenfalls in B., wo sie bei einem Unternehmen – bis März 2004 – zu einem Beschäftigungsgrad von 50% angestellt war. Des Weiteren belies die Beschwerdegegnerin ihre Schriften bis zum Zeitpunkt der Wohnungsauflösung im Jahr 1995 in B.; in A. meldete sie sich am 1. September 1995 an. In steuerrechtlicher Hinsicht wurde die Beschwerdegegnerin bis und mit dem Jahr 1994 vom Kanton C. veranlagt, wo sie auch ihre Steuern bezahlte.

4.2 Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid ausgeführt, vom klaren Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG könne abgewichen werden, «wenn sich ergeben sollte, dass die formell bestehenden, uneinheitlichen steuerrechtlichen Wohnsitze nach den Kriterien für die Wohnsitzbestimmung falsch waren und auf Grund der tatsächlich vorliegenden Arbeits-, Beziehungs- und Wohnverhältnisse richtigerweise am selben Ort hätten festgelegt werden müssen» (angefochtener Entscheid S. 9). Die StRK verkennt dabei, dass im vorliegenden Fall für die massgeblichen Jahre 1992 bis 1994 Veranlagungsverfügungen des Kantons C. vorliegen, welche mangels Anfechtung durch die Beschwerdegegnerin rechtsbeständig geworden und formell in Rechtskraft erwachsen sind (vgl. *Tschannen/Zimmerli*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 2005, § 31 N. 10 f.).

4.2.1 Grundsätzlich gilt, dass Verwaltungsbehörden Verfügungen, selbst wenn sie rechtsbeständig geworden sind, unter bestimmten Voraussetzungen ändern können (vgl. *Häfelin/Müller/Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2006, N. 994 ff. mit Hinweisen; *Tschannen/Zimmerli*, a.a.O., § 31 N. 21). Ein solcher Widerruf kommt nur bei fehlerhaften Verfügungen in Betracht, wobei die Fehlerhaftigkeit ursprünglicher oder nachträglicher Natur sein kann. Die ursprünglich fehlerhafte Verfügung ist von Anfang an mit einem Rechtsfehler behaftet; nachträgliche Fehlerhaftigkeit hingegen

liegt vor, wenn seit dem Ergehen der Verfügung eine Änderung der Rechtsgrundlagen oder eine erhebliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse eingetreten ist (vgl. *Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., N. 998; *Tschannen/Zimmerli*, a.a.O., § 31 N. 12 ff.). Liegt keine gesetzliche Regelung vor, muss die Widerrufbarkeit aufgrund allgemeiner Kriterien beurteilt werden. Im Rahmen einer Interessenabwägung ist das Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts dem Interesse an der Rechtssicherheit bzw. dem Vertrauensschutz gegenüberzustellen (vgl. *Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., N. 997 f.). Die Initiative für den Widerruf einer rechtsbeständigen Verfügung kann entweder von den Behörden oder von den betroffenen Privaten ausgehen. Allerdings kann ein Widerruf allein durch die Behörde, welche in der Sache entschieden hat, oder durch deren Aufsichtsbehörden erfolgen (vgl. *Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., N. 996 mit Hinweis; *Tschannen/Zimmerli*, a.a.O., § 31 N. 21).

4.2.2 Vorliegend handelt es sich um rechtsbeständige Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung des Kantons C. Die Verwaltungsjustizbehörden des Kantons Bern sind an diese Verwaltungsakte gebunden. Ein Widerruf dieser Veranlagungsverfügungen im Sinn einer (nachträglichen) Neufestsetzung des steuerrechtlichen Wohnsitzes der Beschwerdegegnerin in den Jahren 1992 bis 1994 ist damit nicht möglich und mit Blick auf die zu wahrende Rechtssicherheit auch nicht tunlich.

4.2.3 Folgendes kommt hinzu: Die steuerrechtliche Behandlung der Beschwerdegegnerin (Veranlagung im Kanton C.) bis 1994 bzw. August 1995 hat mit den damaligen tatsächlichen Verhältnissen durchaus übereingestimmt. Trotz ihrer Lebenspartnerschaft mit L. in A. behielt die Beschwerdegegnerin ihre Familienwohnung in B. und beließ auch ihre Schriften an jenem Ort. Erst nachdem sich ihr Sohn nach Beendigung seiner Ausbildung definitiv im Kanton D. niedergelassen hatte, kündigte sie die Familienwohnung und meldete sich in A. an. Dieses Vorgehen lässt einzig den Schluss zu, dass die Beschwerdegegnerin erst zu jenem Zeitpunkt ihren Lebensmittelpunkt nach A. verlegen wollte.

4.3 Der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdegegnerin hat sich somit lediglich in der Zeit von 1995 bis zum Ableben von L. am 13. Januar 2002, mithin während rund sieben Jahren, am gleichen Ort wie derjenige des Erblassers befunden. Die Beschwerdegegnerin erfüllt somit diese (eigenständige) Voraussetzung für eine erbschaftssteuerrechtliche Privilegierung nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG nicht.

5.

5.1 Selbst wenn die Beschwerdegegnerin das vorstehend erwähnte Erfordernis erfüllen würde, müsste sie zusätzlich nachweisen können, dass sie mit dem Erblasser während mindestens zehn Jahren in einer Wohngemeinschaft gelebt hat (kumulative Voraussetzungen; vgl. vorne E. 3.6.3). Denn nach einer im Steuerrecht allgemein gültigen Regel

trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für die steueraufhebenden bzw. -mildernden Tatsachen (vgl. BGE 121 II 257 E. 4c/aa; BGer 2A.16/2006 vom 23.6.2006, E. 3.1, 2P.64/2003 vom 23.12.2003, E. 4.2; VGE 22635 vom 6.10.2006 i.S. W., E. 2.1.4; *Leuch/Kästli*, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 30 N. 8; *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, DBG, Art. 27 N. 39). Auch insoweit wäre somit der Zeitraum vom 13. Januar 1992 bis 13. Januar 2002 massgebend. Ab September 1995 ist aufgrund des definitiven Umzugs der Beschwerdegegnerin nach A. (Kündigung der Wohnung in B. und Anmeldung in A.; vgl. vorne E. 4.2.3) vom Bestehen einer tatsächlichen Wohngemeinschaft mit dem Erblasser auszugehen, weshalb diesbezüglich hauptsächlich der entsprechende Sachverhalt in der Zeit vom 13. Januar 1992 bis 31. August 1995 von Interesse wäre.

5.2 Die Beschwerdegegnerin hat zahlreiche Bestätigungen von gemeinsamen Bekannten, Freunden und Nachbarn eingereicht, um die Wohngemeinschaft mit dem Erblasser während mindestens zehn Jahren zu belegen. Aus den (zeitlich) ersten und damit zuverlässigeren, da nicht von nachträglichen Überlegungen beeinflussten Bestätigungen der Ehefrau des Geschäftspartners des Erblassers, eines Bekannten, des Arztes, des ehemaligen Gemeindeschreibers von A., eines weiteren Bekannten sowie eines Nachbarn geht aber nicht zweifelsfrei hervor, wie viel Zeit die Beschwerdegegnerin gemeinsam mit dem Erblasser in dessen Haus in A. während der fraglichen Zeitperiode verbracht und damit ob eine Wohngemeinschaft überhaupt vorgelegen hat. Die Angaben beziehen sich meist in allgemeiner Weise auf die von der Beschwerdegegnerin und dem Erblasser gelebte eheähnliche Gemeinschaft ab den 80er Jahren, äussern sich aber nicht zum effektiven Sachverhalt in den Jahren 1992 bis 1995. Zwar wird u.a. darauf hingewiesen, dass sich die Beschwerdegegnerin «mehrheitlich im Haus des Erblassers aufgehalten» habe. Erwähnt wird allerdings auch, dass die Beschwerdegegnerin die Wohnung in B. beibehalten und dort ebenfalls ab und zu übernachtet habe. Von einer uneingeschränkten Wohngemeinschaft während der fraglichen Zeit kann somit nicht ausgegangen werden. Es stellte sich daher die Frage, ob die von der Beschwerdegegnerin und dem Erblasser derart geführte teilzeitliche Wohngemeinschaft einer Wohngemeinschaft im Sinn von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG überhaupt entspricht. Darüber hinaus ist hinsichtlich der zeitlichen Komponente darauf hinzuweisen, dass die Sachverhaltsdarstellung des Rechtsvertreters der Beschwerdegegnerin in seiner Anfrage an die Steuerverwaltung vom 4. Februar 2002 darauf hindeutet, dass eine eigentliche Wohngemeinschaft erst nach dem 13. Januar 1992 eingegangen wurde. Im erwähnten Schreiben hat er aus der Sicht des Jahres 2002 darauf hingewiesen, dass die Beschwerdegegnerin seit vielen Jahren die Lebenspartnerin und (erst) seit etwa sieben Jahren die Konkubinatspartnerin von L. sei. Eine zehnjährige (teilzeitliche) Wohngemeinschaft hat demnach nicht bestanden.

5.3 Gemäss dem in E. 4 Ausgeführten kann vorliegend aber offenbleiben, ob eine den gesetzlichen Voraussetzungen genügende Wohngemeinschaft zwischen der Beschwerdegegnerin und dem Erblasser vorgelegen hat. Die Anwendung des privilegierten Steuertarifs nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG scheitert bereits an der Nichterfüllung der Voraussetzung des gleichen steuerrechtlichen Wohnsitzes während zehn Jahren. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet und ist gutzuheissen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdegegnerin kostenpflichtig (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Die Steuerverwaltung hat gemäss Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG keinen Anspruch auf Parteikostenersatz.

VGE vom 6. Dezember 2006 i.S. S.

Grundstückgewinnsteuer, Planungsmehrwertabschöpfung durch Gemeinde, Art. 148 StG.

Die Doppelbelastung von Planungsmehrwerten durch die Grundstückgewinnsteuer von Kanton und Gemeinde und die vertragliche Vorteilsabschöpfung durch die Gemeinde wird dadurch vermieden, dass die bezahlte Abschöpfung an die Grundstückgewinnsteuer der Gemeinde angerechnet wird. Übersteigt die Abschöpfung den Steueranteil der Gemeinde, so erfolgt weder eine Anrechnung an den Anteil des Kantons noch eine Rückerstattung an den Grundeigentümer. Es kann nicht von einer gesetzlichen Lücke gesprochen werden. Artikel 148 legt ausdrücklich die Anrechnung an den Gemeindesteueranteil fest und spricht nicht von einer gesamthaften Verrechnung der Abschöpfung mit der gesamten geschuldeten Steuer. Diese Anrechnung innerhalb der beiden Gemeindeansprüche entspricht der Absicht des Gesetzgebers, das Steuersubstrat des Kantons nicht zugunsten der Gemeinde zu vermindern, nachdem die Gemeinde in freier Vertragsverhandlung ihren Anspruch zur Abschöpfung des Planungsmehrwertes bereits vor der Realisation eines allfälligen Grundstückgewinnes bei Veräusserung festsetzen kann.

Impôt sur les gains immobiliers, contribution prélevée par la commune sur les plus-values résultant de mesures d'aménagement, art. 148 LI.

Pour éviter la double imposition des plus-values résultant de mesures d'aménagement par l'impôt cantonal et communal sur les gains immobiliers d'une part et la contribution contractuelle sur les avantages dus à l'aménagement perçue par la commune de l'autre, la contribution versée est imputée à l'impôt communal sur les gains immobiliers. Si le montant de cette contribution est supérieur à l'impôt communal sur les gains immobiliers, le reste n'est ni imputé à l'impôt cantonal correspondant, ni remboursé au propriétaire foncier. Il ne s'agit pas là d'un vide juridique. L'article 148 établit expressément l'imputation à l'impôt communal sans parler de compensation intégrale de la contribution avec l'impôt total dû. Cette compensation entre deux créances communales répond à la volonté du législateur de ne pas réduire l'assiette de l'impôt cantonal au profit de la commune, puisque celle-ci peut fixer à l'occasion de libres négociations le montant de la contribution qui lui revient sur une plus-value résultant de mesures d'aménagement, avant même qu'une éventuelle aliénation dégage un gain immobilier.

Sachverhalt:

A. M. (Rekurrent) und H. (Rekurrentin) waren Gesamteigentümer der Liegenschaft Gbbl. Nr. 2323. Am 11. Januar 1994 schlossen sie mit der Einwohnergemeinde A. einen Infrastrukturvertrag ab. Gestützt auf diesen Vertrag hat die Gemeinde A. den Rekurrenten am 28. September 2005 eine Mehrwertabgabe (Mehrwertabschöpfung) von CHF 155 617.70 in Rechnung gestellt, ausmachend pro Person CHF 77 809.–. Mit Kaufvertrag vom 4. November 2004 haben die Rekurrenten das Grundstück für einen Kaufpreis von CHF 2 300 000.– veräussert, ausmachend für die Rekurrentin CHF 1 150 000.–.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 13. Februar 2006 wurden die Rekurrentin und der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung) auf einen Grundstückgewinn von je CHF 181 400.–, steuerbar pro 2004, veranlagt. Auf Gemeindeebene wurde die Mehrwertabschöpfung von je CHF 77 809.– vom Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer von je CHF 20 590.– abgezogen. Der Überschuss von je CHF 57 219.– (20 590.– ./ 77 809.–) wurde nicht vom Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer, welcher auf je CHF 38 185.– festgesetzt wurde, abgezogen. Des Weiteren wurde eine Gebühr von je CHF 30.– festgesetzt.

C. Mit Eingabe vom 17. Februar 2006 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch Fürsprecher X. (Vertreter), dagegen je einzeln form- und fristgerecht Einsprache und stellten folgende Rechtsbegehren:

- «1. Die Verfügung vom 13. Februar 2006 sei betreffend Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer aufzuheben.
2. Es sei auch durch den Kanton keine Grundstückgewinnsteuer zu erheben.»

Der Vertreter beantragt, dass der Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer auf CHF Null reduziert werde, indem der noch nicht mit dem Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer verrechnete Anteil der Mehrwertabschöpfung (je CHF 57 219.–) auf den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer (je CHF 38 185.–) angerechnet werde.

D. Mit Entscheid vom 8. März 2006 wurde die Einsprache abgewiesen und der pro 2004 steuerbare Grundstückgewinn von je CHF 181 400.–, resp. die Grundstückgewinnsteuer von je CHF 38 185.– bestätigt. Auf die Begründung wird – soweit entscheiderelevant – in den unten stehenden Erwägungen eingegangen.

E. Mit Eingabe vom 23. März 2006 haben die Rekurrenten durch ihren Vertreter gegen die Einspracheverfügungen je einzeln form- und fristgerecht Rekurs erhoben mit den folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Der angefochtene Einspracheentscheid sei soweit den Kantonsanteil betreffend (CHF 38 185.–) aufzuheben.
2. Auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer sei auch durch den Kanton zu verzichten.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.»

Der Sachverhalt sowie die Gewinnberechnung werden nicht bestritten.

F. In ihrer Rekursvernehmlassung vom 12. Juni 2006 beantragt die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung der Rekurse. Auf die Begründung wird – soweit entscheiderelevant – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

G. In seiner Stellungnahme zur Rekursvernehmlassung vom 13. Juli 2006 hält der Vertreter an den Rechtsbegehren fest. Auf die Begründung wird – soweit entscheiderelevant – ebenfalls in den Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

2. Gemäss Art. 151 StG i.V.m. Art. 17 VRPG kann die Steuerrekurskommission zwei oder mehrere Verfahren vereinigen, wenn die zu den Verfahren eingereichten Eingaben den gleichen Gegenstand oder die gleiche Thematik betreffen (*Merkli/Aeschlimann/Herzog*, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, N. 5 zu Art. 17 VRPG). Im vorliegenden Fall wurden der Steuerrekurskommission vom Vertreter zwei Rekurschriften eingereicht. Beide betreffen den Verkauf eines Gesamteigentumsanteils an der Liegenschaft Gbbl. Nr. 2323. Vorliegend haben sich die beiden Verfahren mit dem gleichen Verkauf von zwei Gesamteigentumsanteilen an den gleichen Käufer mit der gleichen Rechtsfrage betreffend Grundstückgewinn

auseinanderzusetzen. Der Richtschnur der Prozessökonomie folgend werden die beiden Verfahren vereinigt.

3. In casu ist weder die Sachverhaltserhebung noch die Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer durch die Steuerverwaltung bestritten. Es geht einzig um die Frage, ob die von den Rekurrenten an die Gemeinde bezahlte Mehrwertabschöpfung nur an den Gemeindeanteil der Grundstücksgewinnsteuer oder ob der daraus resultierende Überschuss auch auf den Kantonsanteil der Grundstücksgewinnsteuer angerechnet wird.

4. Bei der Planungsmehrwertabschöpfung gemäss Art. 148 Abs. 1 StG handelt es sich um die Abschöpfung einer Verkehrswertsteigerung eines Grundstücks, die durch Planungsmassnahmen bewirkt worden ist. Gemäss BGE 121 II 142 E. 3c ist die Rechtsnatur der Planungsmehrwertabschöpfung umstritten. Am ehesten kann sie als «kostenunabhängige Kausalabgabe» qualifiziert werden. Art. 5 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) verlangt vom kantonalen Recht, dass ein angemessener Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile (Mehr- oder Minderwert der Grundstücke) vorgesehen ist, die durch Planungen nach dem Raumplanungsgesetz entstehen, die sog. Planungsmehrwerte. Wie ausgeglichen wird, d.h. die Art und Höhe des Ausgleichs, ist grundsätzlich für die Kantone frei bestimmbar. Nahezu sämtliche Kantone verwenden die Grundstücksgewinnsteuer als Abschöpfungsinstrument. Diese Abschöpfung geschieht beim Instrument der Grundstücksgewinnsteuer erst im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks, sobald dem Eigentümer auch der wirkliche Wert im Rahmen des Verkaufspreises zufließt.

Neben der prioritären Abschöpfung durch die Steuergesetzgebung erlaubt Art. 142 Satz 2 des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) den Gemeinden im Einzelfall, zusätzliche Vorteile auf vertraglichem Weg für bestimmte öffentliche Zwecke teilweise abzuschöpfen. Dabei handelt es sich um öffentlich-rechtliche Verträge, meistens um sogenannte Infrastrukturverträge. Die vertragliche Abschöpfung durch die Gemeinden überschneidet sich mit der späteren Abschöpfung durch die Grundstücksgewinnsteuer. Die Steuerjustiz hat aber in mehreren Entscheiden festgehalten, dass eine Doppelbelastung mit der Grundstücksgewinnsteuer und mit der vertraglichen Vorteilsabschöpfung ausgeschlossen werden müsse (*Markus Langenegger*, Handbuch zur bernischen Grundstücksgewinnsteuer 2001, Muri 2002, N. 1 ff. zu Art. 148 StG). In Art. 148 Abs. 2 und 3 StG ist gesetzlich geregelt, wie eine solche Doppelbelastung vermieden werden soll.

5. Die Rekurrenten führen aus, dass die Anrechnung des Überschusses der Mehrwertabschöpfung auch auf den Kantonsanteil der Grundstücksgewinnsteuer zwar vorübergehend zu einer Verschiebung von Steuersubstrat des Kantons auf die Gemeinde führe (die je anzurechnenden CHF 38 185.– befänden sich vorübergehend in der Gemeinde- statt in der Staatskasse). Es habe sich gezeigt, dass die Mehrwertabschöpfung

zu hoch gewesen sei und die Gemeinde in das Steuersubstrat des Kantons eingegriffen habe.

Gemäss Art. 148 StG erfolge der Ausgleich planungsbedingter Mehrwerte im Kanton Bern mit der Grundstückgewinnsteuer. Nach der gesetzlichen, bernischen Konzeption sei die Mehrwertabgabe also schon grundsätzlich ein Fremdkörper. Der planungsbedingte Mehrwert sollte – zusammen mit allen übrigen Wertsteigerungen – nicht bereits im Zeitpunkt seiner Entstehung und auch nicht separat mit dem Instrument des Vertrags fiskalisch belastet werden, sondern erst im Zeitpunkt seiner Realisation, mit dem Instrument der Grundstückgewinnsteuer. Falls die Gemeinde vorher schon Ausgleichsleistungen erhalten habe, würden diese gemäss Art. 148 Abs. 2 StG an ihre Grundstückgewinnforderung angerechnet. Diese seit 2001 kodifizierte Konzeption beruhe auf dem vorher bereits in der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz, dass planungsbedingte Mehrwerte nur einmal und nicht doppelt besteuert werden dürften. Das Instrument zur Ausschaltung der Doppelbelastung sei die Anrechnung der Mehrwertabschöpfung an den Steuerbetrag der Grundstückgewinnsteuer. Diese Anrechnung sei vorliegend zwar vorgenommen worden, aber nur auf Gemeindeebene. Da die Mehrwertabschöpfung höher gewesen sei als der Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer, entstehe in casu ein Überschuss. Wenn der Kanton seinen Anteil an der Grundstückgewinnsteuer ohne Berücksichtigung dieses Überschusses erhebe, bewirke dies eine Überschneidung und damit teilweise doppelte Belastung des Planungsmehrwerts mit beiden Abgaben, was der Grundidee der Rechtsprechung widerspreche. Grundsätzlich sollte die Grundstückgewinnsteuer die Endbelastung herbeiführen und zwar aus Sicht aller Beteiligten. Die Mehrwertabgabe werde richtigerweise bloss als zeitlich vorgezogene Grundstückgewinnsteuer betrachtet. Für den Fall, dass die Mehrwertabgabe höher als der Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer sei, enthalte das Steuergesetz keine ausdrückliche Lösung. Das richtige Ergebnis müsse, wie vor der Steuergesetzrevision 2001 (als es noch überhaupt keine gesetzliche Lösung gab), durch Lückenfüllung herbeigeführt werden. Der von der Gemeinde zu viel erhobene Betrag müsse auf den Kantonsanteil angerechnet werden. Aus Sicht des Kantons sei dann noch ein zweiter Schritt nötig, weil die Gemeinde im Prinzip in sein Steuersubstrat eingegriffen habe. Die Gemeinde müsse dem Kanton den ihm zustehenden Anteil der Grundstückgewinnsteuer zurückerstatten.

6. Dagegen argumentiert die Steuerverwaltung, die Vorabschöpfung werde nicht in der Gewinnberechnung berücksichtigt, sondern erst vom Steuerbetrag der Gemeinde in Abzug gebracht, wobei im Extremfall der Gemeindesteueranteil auf CHF Null absinken könne. Der Steueranspruch des Kantons sei durch die Vorabschöpfung nicht betroffen, selbst wenn die Vorabschöpfung den Gemeindesteuerbetrag übersteige.

Die Veranlagungsbehörde vermöge zwar die Problematik der Rekurrenten zu erkennen, sehe aber innerhalb des geltenden Steuergesetzes (Steuergesetz 2001) keine Möglichkeit, zu einer Lösung innerhalb ihres Zuständigkeitsbereichs Hand zu bieten.

Die Lösung der vorliegenden fiskalischen Über- oder Mehrbelastung müsste ihres Erachtens darin liegen, dass ein verbleibender «Überhang», verursacht durch eine Planungsmehrwertabschöpfung, nach Abschluss der Grundstückgewinnveranlagung zu einer Rückerstattung durch das abschöpfende Gemeinwesen gegenüber den steuerpflichtigen Personen führen müsste. Den Umweg hinsichtlich einer Anrechnung oder Rückerstattung über den Kanton zu wählen, hielten sie nicht für einen gangbaren Weg, da es sich um eine «vertragliche Abschöpfung» zwischen Drittparteien handle, an welcher der Kanton nicht beteiligt sei. Es könne letztlich nicht Sache des Kantons sein, für eine fiskalische Überbelastung einer Gemeinde geradestehen zu müssen, zumal auch keine gesetzliche Grundlage für die von den Rekurrenten favorisierte Lösung bestehe. Und im Sinn einer Lückenfüllung sei die von den Rekurrenten vorgeschlagene Lösung höchst problematisch, da es sich um einen direkten Eingriff des Kantons in die fiskalischen Interessen der Gemeinden handeln würde. Vielmehr sollte es schon heute möglich sein, auf eine frühere Planungsmehrwertabschöpfung zurückzukommen, wenn diese sich nachträglich als verfassungswidrig erweise. Im vorliegenden Fall wäre es durchaus denkbar, dass es sich um eine die Eigentumsgarantie verletzende, konfiskatorische Planungsmehrwertabschöpfung handle. Zudem sei wohl in der Regel erst mit Rechtskraft der späteren Grundstückgewinnsteuerveranlagung erkennbar, ob und in welchem Umfang sich eine frühere vertragliche Mehrwertabschöpfung der Gemeinde als verfassungswidrig erweise oder nicht. Schliesslich sei darauf hingewiesen, dass die Lösung des vorliegenden Problems nicht dem Kanton zugeschoben werden könne, da er weder ursächlich noch rechtlich mit der Planungsmehrwertabschöpfung der Gemeinde etwas zu tun habe.

7. Die Rekurrenten wenden ein, der Hinweis auf eine fehlende gesetzliche Grundlage sei nicht stichhaltig. Die Rekurskommission habe die Anrechnung der Mehrwertabschöpfung – bevor es eine gesetzliche Regelung gegeben habe – mit Urteil vom 14. Oktober 1997 aufgrund von rein steuersystematischen Überlegungen durch Lückenfüllung eingeführt. Es habe sich bereits damals um einen «direkten Eingriff des Kantons in die fiskalischen Interessen der Gemeinden» gehandelt. Diese Rechtsprechung sei im Steuergesetz 2001 dann kodifiziert worden, aber nur lückenhaft. Es sei ohne weiteres möglich, den vorliegenden Fall, der gesetzlich nicht geregelt ist, erneut durch Lückenfüllung im Sinn der gestellten Anträge zu lösen. Es sei aus verfahrensökonomischen Gründen nicht einzusehen, weshalb man die Anrechnung der Mehrwertabschöpfung auf den Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer beschränken sollte. Das beantragte Vorgehen sei veranlagungstechnisch sehr einfach. Der Kanton erhebe schlicht keine Grundstückgewinnsteuer und verrechne den ihm damit entgangenen eigenen Steuerbetrag mit den übrigen Steueranteilen der Gemeinde, welche der Kanton im Rahmen der Steuererhebung einnehme.

Der Kanton habe das vorliegende Problem zwar nicht verursacht, aber durch das Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 27. November 2000 (FILAG; BSG

631.1) zumindest verschärft, indem die Steueranlage des Kantons deutlich erhöht und jene der Gemeinden entsprechend gesenkt worden sei. Bis und mit Steuerjahr 2001 wären Gemeindeanteil und Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer ungefähr gleich hoch gewesen (Steueranlagen knapp 2,3). Durch die Verschiebung der Steueranlagen (3,06 Kanton und nur noch 1,65 Gemeinde) sei der Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer und somit der anrechenbare Teil der Mehrwertabschöpfung gesunken. Eine rein verwaltungsinterne Verschiebung der Finanzierungslasten zwischen Kanton und Gemeinde hätte somit erhebliche Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen. Genau das habe man durch die gesetzlich vorgeschriebene Absenkung der kommunalen Steueranlagen gerade verhindern wollen. Die Gesamtbelastung sollte für den Steuerpflichtigen gleich bleiben. Wenn man die Mehrwertabschöpfung als vorgezogene Grundstückgewinnsteuer betrachte und die entsprechende Anrechnung auf die Grundstückgewinnsteuer dann doch auf den Gemeindeanteil beschränke, bewirke die FILAG-bedingte Verschiebung der Steueranlagen in Fällen wie dem vorliegenden eine beträchtliche, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Mehrbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen.

8. Die Rekurrenten beantragen somit, dass im vorliegenden Fall, in welchem die Mehrwertabschöpfung durch die Gemeinde höher als der Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer ist, durch Lückenfüllung – wie dies auch schon früher durch die Rekurskommission geschehen sei – die für sie richtige Lösung herbeigeführt werde.

Der Ausgleich planungsbedingter Mehrwerte sowie die Ausgleiche allfällig früher bezahlter Mehrwertabschöpfungen im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteuererhebung sind in Art. 148 StG wie folgt geregelt:

- «1 Der Ausgleich planungsbedingter Mehrwerte erfolgt mit der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer.
- 2 Hat eine Gemeinde Ausgleichsleistungen für planungsbedingte Mehrwerte an einem Grundstück erhalten, so werden diese Leistungen an ihre Grundstücksteuerforderung angerechnet, soweit sie nicht bereits als Aufwendungen im Sinne von Art. 142 berücksichtigt worden sind.
- 3 Hat der Kanton solche Leistungen erhalten, so werden sie an seine Grundstückgewinnforderung angerechnet.»

Nun stellt sich vorliegend also die Frage, ob – wie dies vor Inkrafttreten des Steuergesetzes 2001 zweifelsfrei der Fall gewesen war – eine Lücke in der Gesetzgebung vorliegt, welche durch die Steuerrekurskommission zu füllen ist.

Eine echte Lücke des Gesetzes liegt vor, wenn sich eine gesetzliche Regelung als unvollständig erweist, weil sie auf eine bestimmte Frage keine Antwort gibt. Bevor eine ausfüllungsbedürftige Lücke angenommen werden darf, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Fehlen einer ausdrücklichen Anordnung nicht eine bewusst negative Antwort des Gesetzes darstellt, d.h. ein sog. qualifiziertes Schweigen vorliegt. In die-

sem Fall hat das Gesetz eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend – im negativen Sinn – mitentschieden. Für Analogie und richterliche Lückenfüllung ist kein Platz. Ist das Vorliegen eines qualifizierten Schweigens zu verneinen, bleibt zu prüfen, ob sich mithilfe der Auslegungsregeln dem Gesetz eine stillschweigende Anordnung entnehmen lässt. Die herrschende Lehre und Rechtsprechung unterscheiden echte und unechte Lücken und behandeln die beiden Fälle im Verwaltungsrecht unterschiedlich. Eine echte Lücke liegt vor, wenn ein Gesetz für eine Frage, ohne deren Beantwortung die Rechtsanwendung nicht möglich ist, keine Regelung enthält. Bei der unechten Lücke gibt die gesetzliche Regelung zwar auf alle Fragen, die sich bei der Rechtsanwendung stellen, eine Antwort; weil sie aber zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt, wird sie als lückenhaft empfunden. Das Rechtsverweigerungsverbot gebietet es den rechtsanwendenden Organen, echte Lücken zu schliessen, während der Legalitätsgrundsatz ihnen die Füllung unechter Lücken grundsätzlich untersagt und diese Aufgabe dem Gesetzgeber vorbehält (*Häfelin/Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2002, N. 234 ff.).

9. Für die Normen des Verwaltungsrechts gelten die üblichen Methoden der Gesetzesauslegung. Zur Anwendung gelangen die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systematische und teleologische Auslegungsmethode (*Häfelin/Müller*, a.a.O., N. 216). Auch auf dem Gebiet des Verwaltungsrechts steht gemäss der bundesgerichtlichen Praxis die teleologische Auslegungsmethode im Vordergrund (*Häfelin/Müller*, a.a.O., N. 217). In sehr zahlreichen Fällen stellt das Bundesgericht ab auf Sinn und Zweck, auf die Wertungen, die einer Gesetzesbestimmung zugrunde liegen (*Häfelin/Müller*, a.a.O., N. 218).

Im Jahr 1997, als die Steuerrekurskommission über den von den Rekurrenten erwähnten Fall betreffend Mehrwertabschöpfung entschieden hat, bestand eine echte Lücke im Gesetz, da es auf diese bestimmte Frage keine Antwort gab. Heute ist die Frage der Anrechnung der Mehrwertabschöpfung ausdrücklich im Gesetz geregelt. Es stellt sich nun die Frage, ob das Fehlen der ausdrücklichen Anordnung der Anrechnung des Überschusses der an die Gemeinde bezahlten Mehrwertabschöpfung eine bewusste negative Anordnung des Gesetzgebers gewesen, resp. ob vorliegend qualifiziertes Schweigen anzunehmen sei. Diese Frage ist durch Auslegung des Art. 148 StG zu beantworten.

10. Der Umkehrschluss (*argumentum e contrario*) verlangt, dass eine gesetzliche Regelung keine Geltung habe für Tatbestände, die in ihr nicht ausdrücklich erwähnt sind. Vorliegend ist im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, dass der Überschuss der an die Gemeinde bezahlten Mehrwertabschöpfung vom Anteil des Kantons an der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden kann. Folgt man also streng der grammatikalischen Auslegung, d.h. dem reinen Wortlaut, ist somit der Überschuss nicht vom Anteil des Kantons an der Grundstückgewinnsteuer abziehbar.

Allerdings geht es in einem zweiten Schritt darum, den Sinn und Zweck dieses Artikels zu ermitteln. In den Erläuterungen zum gemeinsamen Antrag des Regierungsrates und der Kommission zum Steuergesetz 2001 (S. 205 ff.) wird zu Art. 148 Folgendes ausgeführt:

«Erzielt eine steuerpflichtige Person einen Grundstücksgewinn, so wird eine allfällige dem Kanton oder einer Gemeinde für planungsbedingte Mehrwerte früher erbrachte Leistung an den Steuerbetrag *desjenigen* Gemeinwesens angerechnet, das diese Leistung erhalten hat. Die Abschöpfung bei der Entstehung des Mehrwertes stellt nichts anderes als einen Vorbezug der Grundstückgewinnsteuer dar. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied zu den Erschliessungskosten, die den Grundeigentümern überbunden werden und die Anlagekosten bei der Berechnung des Grundstückgewinns darstellen. Die vorgeschlagene steuerliche Berücksichtigung der dem Staat oder einer Gemeinde bezahlten Beträge ist zudem gerechtfertigt, weil sonst der gleiche Mehrwert zweimal abgeschöpft würde. Die von der Gemeindeseite beantragte Berücksichtigung der vorgezogenen Abschöpfung als Teil der Gestehungskosten wäre StHG-widrig (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], SR 642.14) und würde kantonales Steuersubstrat in Millionenhöhe zu den Gemeinden verschieben. Anrechnung heisst nicht Verrechnung, d.h., ein Überschuss wird nicht zurückerstattet, falls die frühere Abschöpfung höher ausfiel als die Grundstückgewinnsteuer. Dies wird der vertraglichen Regelung zwischen abschöpfender Gemeinde und der steuerpflichtigen Person überlassen» (Gemeinsamer Antrag des Regierungsrates und der Kommission vom 17./2. März 1999).

11. Im Zuge der ersten Lesung wurde in der Sitzung vom 6. Mai 1999 des Grossen Rates heftig über die Art. 142 und 148 StG diskutiert. Im Laufe der Debatte wurde der Antrag gestellt, Art. 148 StG und somit auch Art. 142 StG sollen zur weiteren Beratung in die Kommission zurückgehen. Dieser Antrag wurde zwar abgelehnt, der Präsident der Kommission gab aber im Zuge der zweiten Lesung in der Sitzung vom 17. November 1999 einen zusammenfassenden Überblick über die Arbeit der Kommission zum Thema Abschöpfungen von planungsbedingten Mehrwerten. Er führte aus, die Kommission sei zum Schluss gekommen, dass es grundsätzlich in der praktischen Ausgestaltung eine taugliche Möglichkeit sei, den Ausgleich der Planungsmehrwerte mit der den Kantonen durch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden in der Fassung vom 18. Dezember 1998 (StHG; SR 642.14) vorgeschriebenen Grundstückgewinnsteuer vorzunehmen. Der beigezogene Experte Prof. Peter Ruf habe die Frage, ob Planungsmehrwertabschöpfungen der Gemeinden in Form von «Infrastrukturverträgen» generell als Anlagekosten nach dem StHG gälten, verneint. Weiter führte der Präsident der Kommission aus, die heute von recht vielen Gemeinden praktizierte Abschöpfung über öffentlich-rechtliche Verträge (Art. 142 BauG) bilde faktisch einen Teil des bernischen Abschöpfungskonzepts, woran man im Rahmen des Steuergesetzes nichts ändern könne. Bezwecke eine solche Leistung, zu welcher sich ein Grundeigentümer im Sinn von Art. 142 BauG verpflichte, eine Mehrwertabschöpfung zugunsten der Gemeinde,

ohne gleichzeitig einen direkten Mehrwert am Grundstück zu schaffen, sei diese Geldleistung als Steuer der Gemeinde anzusehen und an ihre Grundstückgewinnsteuer anzurechnen (Art. 148 StG). Es gebe keinen Rückerstattungsanspruch für Zahlungen, die aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Vertrags an Gemeinden geleistet würden, auch wenn die Abschöpfung höher sei als der Grundstückgewinnsteueranspruch der Gemeinde.

12. Ziel von Art. 148 Abs. 2 und 3 StG war es also von Anfang an gewesen, dass planungsbedingte Mehrwerte nicht zweimal abgeschöpft werden. Allerdings wurde bereits im Antrag zum Steuergesetz 2001 des Regierungsrats und der Kommission wörtlich ausgeführt, dass allfällige dem Kanton oder einer Gemeinde erbrachte Leistungen für planungsbedingte Mehrwerte an den Steuerbetrag desjenigen Gemeinwesens angerechnet werden sollen, das diese Leistung erhalten habe. In den folgenden Diskussionen des Grossen Rats war ebenfalls von Anrechnung der abschöpfenden Gemeinde an ihre Grundstückgewinnsteuer die Rede. Aus diesem Wortlaut ergibt sich ausdrücklich, dass der Gesetzgeber bei der Einführung des Art. 148 StG im Sinn eines qualifizierten Schweigens gerade den Ausgleich einer an eine Gemeinde bezahlten Mehrwertabschöpfung durch Anrechnung an den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer nicht gewollt hat. Dies zeigt sich auch darin, dass er nicht den Weg durch Berücksichtigung der vorgezogenen Abschöpfung als Teil der Gestehungskosten gewählt hat. Dies deshalb, weil eine solche Berücksichtigung als Gestehungskosten eine Verschiebung von kantonalem Steuersubstrat zu den Gemeinden bewirken würde. Eine Anrechnung der an die Gemeinde bezahlten Mehrwertabschöpfung an den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer würde ebenfalls eine solche vom Gesetzgeber nicht gewollte Verschiebung von Steuersubstrat des Kantons an die Gemeinden bewirken. Mit Anrechnung meinte der Gesetzgeber gerade nicht Verrechnung. Der Gesetzgeber war sich – wie aus der heftigen Diskussion betreffend Art. 142 und 148 StG ersichtlich – der sich aus dieser Lösung ergebenden Problematik durchaus bewusst. Insbesondere war er sich bewusst, dass in Einzelfällen ein Überschuss entstehen könnte, welcher vom Steuerpflichtigen nicht mehr abgezogen werden kann und auch nicht zurückerstattet wird. Im Antrag des Regierungsrats und der Kommission wird diesfalls ausdrücklich darauf verwiesen, dass diese Problematik durch vertragliche Regelung zwischen abschöpfender Gemeinde und steuerpflichtiger Person geregelt werden müsste. Auch Markus Langenegger betont: «Der Gemeinde verbleibt in jedem Fall der gesamte Betrag der Vorabschöpfung, auch wenn er höher ist als der spätere Gemeindeanteil an der Grundstückgewinnsteuer» (*Markus Langenegger*; a.a.O., N. 14 zu Art. 148).

Es ist folglich davon auszugehen, dass der Gesetzgeber in Art. 148 StG im Sinn eines qualifizierten Schweigens die Anrechnung einer an die Gemeinde bezahlten Mehrwertabschöpfung an den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer nicht gewollt hat. Es liegt – anders als im Jahr 1997, als es noch keine entsprechende Regelung gab – keine echte von der Steuerrekurskommission zu füllende Lücke vor. Dass sie

allenfalls im Einzelfall zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt und als lückenhaft empfunden wird, ändert nichts daran.

13. Dass im Zuge des FILAG durch die Verschiebung der Steueranlagen die vorliegende Problematik verschärft wurde, ändert ebenso wenig an dieser Tatsache. Die verstärkte Verantwortung des Kantons bei der Aufgabenerfüllung, welche sich aufgrund der Reform des Finanz- und Lastenausgleichs ergibt, verursacht eine entsprechende Erhöhung seiner Ausgaben. Die Lastenverschiebung, welche eine Folge der neuen Aufgabenteilung ist, wird mit einer Steuerbelastungsverschiebung ausgeglichen. Das heisst, dass der Kanton seine Steueranlage in dem Masse erhöht, wie ihm aus der Aufgabenteilung zusätzliche Lasten anfallen. Im Gegenzug hat die Gesamtheit der Gemeinden, gestützt auf das Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich, ihre Anlagen entsprechend der Anlage des Kantons zu senken (Vortrag des Regierungsrates zuhanden des Grossen Rates zum FILAG, S. 38, Ziff. 5.2.). Es würde demnach auch nicht dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes entsprechen, dem Kanton Steuersubstrat zu entziehen.

14. Dazu kommt, dass die Mehrwertabschöpfung in einem öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen der Gemeinde und den Rekurrenten vereinbart wurde. Der Kanton war nicht Partei. Der Bürger hat sich gegenüber dem Gemeinwesen rechtsgeschäftlich zu Leistungen verpflichtet. Es stellt sich zwar die Frage, ob nicht eine zu hohe Gesamtbelastung mit der Grundstückgewinnsteuer und der zusätzlichen Abschöpfung der Gemeinde als konfiskatorische Abschöpfung (Verletzung verfassungsmässiger Rechte, wie Eigentumsgarantie) eine teilweise Rückzahlung rechtfertigen würde. Auf diese Weise vermindert das vorabschöpfende Gemeinwesen nicht den Steuerbetrag des Kantons oder anderer Gemeinden, die keinen Anteil an der Vorabschöpfung hatten. Diesen bleibt, ungeachtet der Höhe der Vorabschöpfung, ihr korrekter Anteil an der Grundstückgewinnsteuer (*Markus Langenegger, a.a.O., N. 14 zu Art. 148*).

15. Aus Sicht des Vertreters wäre das beantragte Vorgehen der Anrechnung der an die Gemeinde geflossenen Mehrwertabschöpfung auch an den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer ganz einfach. Der Kanton solle einfach keine Grundstückgewinnsteuer erheben und den ihm damit entgangenen eigenen Steuerbetrag mit den übrigen Steueranteilen der Gemeinde verrechnen, welche der Kanton im Rahmen der Steuererhebung einnehme. Dass das beantragte Vorgehen einfach wäre, ändert nichts daran, dass betreffend Anrechnung der Mehrwertabschöpfung an den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer keine zu füllende Gesetzeslücke vorliegt.

16. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass – obwohl eine solche Lückenfüllung und ein solcher Eingriff in die fiskalischen Interessen der Gemeinde durch die Steuerrekurskommission früher schon geschehen ist – hier keine zu füllende Lücke vorliegt.

Es liegt nicht an der Steuerrekurskommission, sondern allenfalls am Gesetzgeber, die Anrechnung einer an die Gemeinde bezahlten Mehrwertabschöpfung an den Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer zuzulassen.

Die Rekurse sind deshalb vollumfänglich abzuweisen.

17. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig (Art. 200 Abs. 1 StG sowie Art. 1 und 9 des Dekrets vom 17. November 1997 über die Gebühren des Verwaltungsgerichts und verwaltungsunabhängiger Verwaltungsjustizbehörden [GebD VJB; BSG 155.261]).

RKE vom 13. Februar 2007 i.S. M. und H.

Es empfehlen sich für Buchführung und Abschlussberatung, Steuerberatung, Bücher- und Bilanzrevisionen, Revisionsstellenmandate, betriebswirtschaftliche Gutachten und Beratung, Organisations- und Unternehmensberatung, Treuhandfunktionen

3270 Aarberg	Revisia AG, Murtenstrasse 4	032	392 47 27
3000 Bern	ADT Aebischer & Dietrich, Zieglerstrasse 44	031	398 70 40
	Altra Treuhand AG, Speichergasse 5, Postfach 5061	031	329 90 90
	Ernst & Young AG, Belpstrasse 23	058	286 61 11
	ATO Treuhand und Datenservice AG, Blumensteinstrasse 2, Postfach 5225	031	306 66 66
	Bommer + Partner, Treuhandgesellschaft, Strandweg 33	031	307 11 11
	Clavadetscher + Partner, Steuer-Advokatur, Länggassstrasse 7	031	300 25 00
	Von Graffenried AG Treuhand, Waaghausgasse 1	031	320 56 11
	Gfeller + Partner AG, Amthausgasse 6, Postfach 619	031	310 40 00
	Jaggi Treuhand AG, Aarberggasse 33	031	327 17 17
	Treuhand-, Revisions- und Steuerberatungsbüro Lehmann AG, Mezenerweg 8a	031	340 03 13
	Méroz André, Treuhand + Revision, Spitalackerstrasse 51	031	332 88 11
	OBT AG, Wildhainweg 9	031	300 30 00
	PricewaterhouseCoopers, Hallerstrasse 10	031	306 81 11
	Dr. Röthlisberger AG, Schönbürgstrasse 41	031	336 14 14
	Stupnicki + Germann AG, Bolligenstrasse 18	031	332 70 30
	Treuhand Cotting AG, Münzgraben 4	031	318 25 25
	Treuhand und Verwaltungs AG Bern, Hallwylstrasse 48	031	352 83 33
	BDO Visura, Aarberggasse 33	031	327 17 17
	Wolfisberg Treuhand, Sulgeneckstrasse 35, Postfach	031	390 30 30
4562 Biberist	Villiger Treuhand AG, Bleichemattstrasse 33	032	672 21 21
2500 Biel	Fiduciaire Collabo SA, Ernst Schüler-Strasse 5, Postfach 3431	032	322 61 04
	Revisia AG, P.-E. Brandt-Strasse 4	032	344 85 20
3065 Bolligen	Karlen Treuhand AG, Kistlerstrasse 43	031	925 80 80
3400 Burgdorf	Dr. oec. H.P. Bieri Steuer-, Finanz- und Wirtschaftsberatung AG, Alpenstrasse 41	034	420 20 10
	BDO Visura, Kirchbergstrasse 215	034	421 88 11
3714 Frutigen	Rüegsegger Treuhand, unt. Bahnhofstrasse 1	033	671 31 50
3073 Gümligen	KPMG AG, Steuerabteilung, Hofgut	031	384 76 00
	Fuchs & Partner Treuhand- und Revisions AG, Mattenstrasse 9	031	954 00 29
	Grossglauser Treuhand AG, Füllerichstrasse 34	031	962 60 00
	T & R AG, Sägeweg 11	031	950 09 09
4950 Huttwil	Mumenthaler Treuhand und Beratung, Marktgasse 11	062	962 33 03
3800 Interlaken	Fuchs & Partner Treuhand- und Revisions AG, Rosenstrasse 2	033	821 65 10
2563 Ipsach	Revistag Treuhand, Keltenstrasse 5	032	332 87 71
4900 Langenthal	accontax Markus Gfeller Treuhand AG, Jurastrasse 29	062	919 91 11
	Clavadetscher + Partner, Steuer-Advokatur, Marktgasse 14	062	916 10 50
	Gfeller + Partner AG, Treuhandgesellschaft, Bahnhofstrasse 26	062	916 60 60
	Lehmann, Müller + Kopp AG, Aarwangenstrasse 4	062	919 01 70
	Treuhandbüro Geissbühler, Murgenthalstrasse 15	062	916 30 60
	Wälchli, Steiner + Siegenthaler AG, Marktgasse 19	062	916 20 80
3097 Liebefeld	Engel Copera AG, Waldeggstrasse 37	031	950 25 00
3250 Lyss	COT Treuhand AG, Bielstrasse 29	032	387 42 24
3860 Meiringen	Lehmann + Bacher Treuhand AG, Gemeindemattenstrasse 2	033	972 50 60
3074 Muri	Treuhand- und Beratungsbüro Hans-Peter Schwab, Thunstrasse 24	031	951 72 27
	G+S Treuhand AG, Kranichweg 6	031	958 99 99
3173 Oberwangen	FIGAS Autogewerbe-Treuhand der Schweiz, Mühlestrasse 20	031	982 04 04
3072 Ostermundigen	Huwiler Treuhand AG, Bernstrasse 102	031	939 01 01
3700 Spiez	Markus Spring, dipl. Wirtschaftsprüfer, Oberlandstrasse 10	033	655 80 80
	Schläpfer Treuhand, Oberlandstrasse 6	033	654 77 00
3600 Thun	Dr. oec. H.P. Bieri Steuer-, Finanz- und Wirtschaftsberatung AG, Mattenstrasse 34	033	334 50 30
	PricewaterhouseCoopers AG, Bälliz 64	033	226 58 11
	unico thun ag, Niesenstrasse 1	033	227 33 99
	WISTAG Treuhand AG, Bahnhofstrasse 1	033	225 17 77