

5+6

die neue Steuerpraxis

Mai/Juni
2007
61. Jahrgang

Monatsschrift für
bernisches
und eidgenössisches
Steuerrecht

rubmedia.ch
graf-lehmann

Inhaltsverzeichnis

Justizentscheide

– <i>Kapitalleistungen aus Vorsorge, Beiträge an die Säule 3a, Ertrag auf dem einbezahlten Kapital bei übersetzten Beiträgen, Besteuerung bei Auszahlung; Art. 82 und 83 BVG; Art. 26 Abs. 1 und 2 StG; Art. 22 Abs. 1 DBG.....</i>	65
Anmerkungen der Redaktion	75
– <i>Einkommenssteuer, Rente aus beruflicher Vorsorge, reduzierte Besteuerung, Übergangsrecht; Art. 83 und 98 Abs. 4 BVG; Art. 231b aStG.</i>	77
– <i>Grundstückgewinnsteuer, wirtschaftliche Handänderung, Ausnahmetatbestand bei Betriebsgesellschaften, Fristenlauf, Formerfordernisse an einen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung; Art. 128, Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG, Art. 151 StG, Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG.</i>	84
– <i>Nachsteuer, Kulturpreis als Einkommen, Unterstützungsleistung oder Schenkung, Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung; Art. 19, Art. 29 Bst. d, Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 16, Art. 24 Bst. d, 141 Abs. 1, 145 Abs. 2 DBG; Art. 79 Bst. b VRPG.....</i>	92

Redaktion

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

Verlag, Druck und Administration

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

Abonnementspreis

Fr. 70.– (inkl. 2,4% MWSt) pro Jahr. Einzelnummer Fr. 10.– (inkl. 2,4% MWSt).
12 Ausgaben in 6 Doppelnummern

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
www.haupt.ch/buchhandlung@haupt.ch

Justizentscheide

Kapitalleistungen aus Vorsorge, Beiträge an die Säule 3a, Ertrag auf dem einbezahlten Kapital bei übersetzten Beiträgen, Besteuerung bei Auszahlung; Art. 82 und 83 BVG; Art. 26 Abs. 1 und 2 StG; Art. 22 Abs. 1 DBG.

Beiträge an die Säule 3a, welche die zulässigen Maxima übersteigen, gelten steuerlich als Spareinlagen. Weil diese Beiträge steuerlich nicht als Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge betrachtet werden können und demzufolge kein Abzug zulässig ist, dürfen sie bei der späteren Auszahlung nicht als Kapitalleistungen aus der Säule 3a besteuert werden. Die übersetzten Beiträge und die darauf erzielten Erträge sind demnach von der Besteuerung als Kapitalleistung auszunehmen. Die Rückzahlung der übersetzten Beiträge bleibt steuerfrei. Die Auszahlung der erzielten Erträge unterliegt zusammen mit dem übrigen Einkommen der Einkommenssteuer zum ordentlichen Tarif. Wurden die übersetzten Beiträge nicht ordnungsgemäss als Vermögen deklariert, wird ein Nachsteuerverfahren durchgeführt.

Prestations en capital provenant de la prévoyance, cotisations du 3^e pilier a, rendements du capital versé en cas de cotisations excessives, imposition lors du versement; art. 82 et 83 LPP; art. 26, al. 1 et 2 LI; art. 22, al. 1 LIFD.

Les cotisations du 3^e pilier a qui excèdent les montants autorisés sont considérées comme une épargne du point de vue fiscal. Comme ces versements ne peuvent pas être considérés fiscalement comme des cotisations à la prévoyance individuelle liée et qu'ils ne sont donc pas déductibles, ils ne peuvent pas être imposés en tant que prestations en capital provenant du 3^e pilier a lors de leur versement ultérieur. Les cotisations excédant les limites autorisées et leur rendement ne sont par conséquent pas imposables en tant que prestations en capital. Le remboursement des cotisations versées en trop est exonéré d'impôt. Les versements des rendements réalisés sont assujettis à l'impôt sur le revenu avec les autres revenus selon le barème ordinaire. Si les cotisations versées en trop n'ont pas été déclarées dans les règles en tant que fortune, une procédure en rappel d'impôt est exécutée

Sachverhalt:

A. Die Ehegatten H. wurden auf Einsprache hin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern am 12. Juli 2004 durch Sonderveranlagung bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2003 auf eine steuerbare Ka-

pitalleistung aus gebundener Selbstvorsorge (Säule 3a) im Betrag von Fr. 168 717.– zum Satz von Fr. 475 358.– veranlagt.

B. Am 11. August 2004 erhoben die Ehegatten H. Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragten eine Reduktion der steuerbaren Kapitalleistung um Fr. 133 725.– auf Fr. 34 992.– mit der Begründung, mit einer Sondersteuer sei nur jener Teil der Kapitalleistung zu besteuern, der auf den Beiträgen beruhe, welche in den Einzahlungsjahren zum Abzug zugelassen worden seien. Die StRK hiess die Rechtsmittel am 16. August 2005 dahin gut, dass sie die steuerbare Kapitalleistung aus Vorsorge auf Fr. 33 700.– reduzierte. Gleichzeitig wies sie die Steuerverwaltung an, dem ordentlichen Einkommen des Steuerjahres 2003 einen Vermögensertrag in der Höhe von Fr. 34 774.– aufzurechnen.

C. Gegen die Entscheide der StRK hat die Steuerverwaltung mit getrennten Eingaben vom 21. September 2005 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben und folgende (gleichlautende) Rechtsbegehren gestellt:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. August betreffend die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer pro 2003 von Herrn und Frau H. sei aufzuheben und die ausgerichtete Leistung vollumfänglich als Kapitalleistung aus Vorsorge zu besteuern.
2. Abweichend vom Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 12. Juli 2004 sei infolge geleisteter überhöhter Beiträge in den Jahren 1999/2000 eine Erhöhung der steuerbaren Kapitalleistung um Fr. 45 734.– auf Fr. 521 092.– vorzunehmen.

– unter Kostenfolge – »

Die Ehegatten H. beantragen mit (innert angesetzter Nachfrist verbesserten) Beschwerdeantworten vom 15. November 2005 die Abweisung der Beschwerden, ebenso die StRK mit Beschwerdevernehmlassung vom 3. November 2005.

Erwägungen:

1.

1.1 Die angefochtenen Entscheide stützen 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 Beschwerden zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG, BSG 661.11] und in Bezug auf die direkte Bundessteuer Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über

die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.1 I] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen und zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Bst. b VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen als auch der Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Entscheide fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zukommen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift enthalten sein. Da die anzuwendenden Rechtsnormen nicht unbedingt gleich lauten, müssen die Entscheide getrennte Begründungen enthalten, was aber gegenseitige Verweisungen nicht ausschliesst (BGE 130 II 509 E. 8.3; NStP 2005 S. 21 E. 1.3, 57 E. 1.2). Vorliegend ist umstritten, ob die von den Steuerpflichtigen im Jahr 2003 bezogene Kapitalleistung gesamthaft der Jahressteuer unterliegen soll oder nur insoweit, als sie nicht auf überschüssenden Beitragsleistungen der Steuerpflichtigen, sondern auf den gesetzlich zulässigen Beitragsmaxima beruht. Die insoweit massgeblichen Vorschriften des StG und des DBG lauten soweit hier interessierend gleich. Somit rechtfertigt sich nicht nur die Verfahrensvereinigung (Art. 17 Abs. 1 VRPG), sondern auch die gemeinsame Beurteilung für die kantonale und kommunale sowie die eidgenössische Steuer in derselben Urteilsschrift.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen und Unangemessenheit hin (Art. 80 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 142 Abs. 4 DBG).

2.

2.1 Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, stellt die Säule 3a gemäss Art. 82 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) eine steuerlich privilegierte, gebundene Vorsorgeform dar. Die steuerlich absetzbaren jährlichen Beiträge sind limitiert (vgl. Art. 82 Abs. 2 BVG und Art. 7 der Verordnung vom 13. November 1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen [BVV 3; SR 831.461.3]). Beiträge, welche das gesetzliche Maximum übersteigen, sind gestützt auf eine entsprechende Bescheinigung der Steuerbehörden bei der Vorsorgeeinrichtung zurückzufordern (vgl. Maute/Steiner/Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Aufl. 1999, S. 204; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 200, Art. 33 N. 63). Die Vorinstanz hat daraus geschlossen, dass Kapitalleistungen einer anerkannten Vorsorgeeinrichtung aus der Säule 3a nicht unter die steuerrechtlichen Bestimmungen über die Selbstvorsorge fallen, soweit sie auf überschüssenden Beiträgen beruhen, weil Beitragsleistun-

gen, welche das gesetzliche Maximum übersteigen, kein Vorsorgesparen im Sinn des BVG darstellen würden. Die Leistungen aus gebundener Selbstvorsorge der Säule 3a bestünden daher (lediglich) aus jenem Kapital, welches durch die maximal zulässigen Beiträge und die darauf erzielten Erträge und Überschüsse gebildet wurde, während auf die darüber hinausgehenden Kapitalleistungen die die berufliche Vorsorge betreffenden Bestimmungen der Steuergesetzgebungen des Bundes und des Kantons nicht anwendbar seien. Beiträge an die Säule 3a, welche über die gesetzlich zulässigen Maxima einbezahlt worden sind, könnten letztlich nur als freiwillige Investition in ein nach dem Modell der Säule 3a funktionierendes Anlageinstrument und damit als freies Sparen gewertet werden. Aus solchem Sparen stammendes Einkommen unterliege aber der ordentlichen Besteuerung, nicht jener gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG bzw. Art. 26 Abs. 1 und 2 StG, soweit es nicht (steuerfreie) Rückzahlungen darstelle.

2.2 Dagegen erhebt die Steuerverwaltung sinngemäss folgende Einwände: Es treffe nicht zu, dass die Beitragszahlungen der Steuerpflichtigen, soweit die gesetzlichen Maxima übersteigend, als freies Sparen zu werten seien. Vielmehr sei davon auszugehen, dass sich aus nicht zurückgeforderten Beiträgen nach ungenutztem Ablauf einer – nach Auffassung der Steuerverwaltung ein Jahr betragenden – Rückerstattungsfrist eine Anwartschaft auf Vorsorgeleistungen gemäss Art. 83 BVG ergebe. Die einbezahlten Beiträge seien nach Ablauf der Rückerstattungsfrist definitiv der Vorsorge verhaftet und könnten nicht mehr zurückerstattet werden. Solche Beitragszahlungen würden, nachdem sie «in den steuerbefreiten Raum der anerkannten Vorsorgeform» gelangt seien, keiner Vermögenssteuer und die anfallenden Zinserträge weder der Einkommens- noch der Verrechnungssteuer unterliegen. Das Vorsorgerecht definiere die durch eine anerkannte Vorsorgeeinrichtung ausgerichteten Leistungen als solche aus Vorsorge, und zwar unabhängig davon, ob die Höhe der Beiträge rechtmässig sei und in welchem Umfang die Beiträge vom steuerbaren Einkommen absetzbar gewesen seien. Die gesetzliche Grundlage für die vollumfängliche Besteuerung von Kapitalleistungen aus gebundener Selbstvorsorge ergebe sich mithin aus Art. 83 BVG i.V.m. Art. 22 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 1 DBG bzw. Art. 26 und Art. 44 Abs. 1 Bst. a StG. Die Steuerverwaltung gibt überdies zu bedenken, dass die nachträgliche steuerliche Erfassung des Vermögens und der Erträge zwar nicht im vorliegenden Fall, aber in künftigen Fällen Schwierigkeiten bereiten könnte, da das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode erlischt, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 152 Abs. 1 DBG bzw. Art. 207 Abs. 1 StG).

3.

3.1 Unbestritten ist vorliegend, dass die Steuerpflichtigen in den Jahren 1996 bis 2002 Beiträge in der Höhe von insgesamt Fr. 202'463.40 einbezahlt haben, wobei sich ein Anteil von Fr. 161'970.40 als überhöht erweist (vgl. die grundsätzlich unbestritten

gebliebene Aufstellung in E. 8 des angefochtenen Entscheids). Ebenfalls unbestritten ist, dass jene Beiträge, welche die gesetzlichen Maxima überstiegen, von der Steuerverwaltung jeweils nicht zum Abzug zugelassen wurden; diese machte die Steuerpflichtigen vielmehr jeweils darauf aufmerksam, dass die zu viel bezahlten Beiträge bei der Vorsorgeeinrichtung zurückzufordern seien. Die Steuerpflichtigen haben dies jedoch unterlassen, wobei sie sich auf den Standpunkt stellen, eine Rückforderung sei gar nicht möglich gewesen.

3.2 Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtigen bei der Einzahlung überhöhter Beiträge gleichsam systematisch vorgegangen seien und daher eine steuerliche Behandlung derselben nach Analogie zu Beiträgen an die Säule 3b (freie Selbstvorsorge; vgl. Art. 24 Bst. b DBG bzw. Art. 29 Bst. b StG) nicht in Frage kommen könne. Vielmehr seien die überschüssenden Beiträge als «freies Sparen» zu werten. Demzufolge hat die Vorinstanz den darauf entfallenden Anteil der Kapitaleistung zum einen als Rückzahlung von Sparkapitalien und damit als (steuerlich unbeachtliche) Vermögensumschichtung, zum andern – soweit die Erträge und Überschüsse betreffend – als steuerbaren Vermögensertrag und damit als Bestandteil des ordentlichen steuerbaren Einkommens behandelt. Die Beschwerdegegnerschaft hält zwar in ihrer Beschwerdeantwort dafür, die überschüssenden Beiträge seien der freien Selbstvorsorge (Säule 3b) zuzuordnen; sie hat aber nicht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und daher gegen das Vorgehen der Vorinstanz offensichtlich keine grundsätzlichen Bedenken.

3.3

3.3.1 Die Vorinstanz hat einlässlich und zutreffend begründet, warum die jeweils die zulässigen Maxima übersteigenden Beiträge an die Säule 3a steuerrechtlich nicht als solche, sondern als Spareinlagen zu betrachten sind; insoweit kann vorliegend auf den angefochtenen Entscheid verwiesen werden. Da die Police der Beschwerdegegnerschaft ausdrücklich als solche der gebundenen Selbstvorsorge bzw. als Säule 3a bezeichnet wird, besteht zum vornherein keine Möglichkeit, diese in eine Form der ungebundenen Vorsorge (Säule 3b) umzudeuten. Der Abschluss eines entsprechenden Vertrags hätte den Steuerpflichtigen offen gestanden; warum sie es vorgezogen haben, überhöhte Beiträge an die Säule 3a zu leisten anstatt zusätzlich eine andere Form der Vorsorge zu wählen, welche mit entsprechenden steuerlichen Privilegien verbunden gewesen wäre (vgl. Art. 24 Bst. b DBG bzw. Art. 29 Bst. b StG), ist unerheblich.

3.3.2 Dennoch verbietet sich die Besteuerung der gesamten Kapitaleistung, wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, weil weder im Bundes- noch im kantonalen Recht eine gesetzliche Grundlage für die zweifache Besteuerung der in Frage stehenden Vermögenswerte besteht. Ob und wie lange ein Rückerstattungsanspruch gegenüber der Vorsorgeeinrichtung bestanden hat und ob dieser jeweils ein Jahr nach Ein-

zahlung untergegangen ist, wie die Steuerverwaltung annimmt, ist dabei insoweit nicht mehr von Belang, nachdem die Rückerstattung ausgeblieben und die Kapitalleistung im Jahr 2003 erbracht worden ist. Entscheidend ist vielmehr, dass die entsprechenden Beiträge, soweit die gesetzlichen Maxima übersteigend, steuerlich jeweils nicht als Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge betrachtet worden sind und demzufolge nicht zum Abzug zugelassen werden konnten. Würde die gesamte Kapitalleistung besteuert, käme es zu einer unzulässigen Doppelbelastung der Steuerpflichtigen, indem bereits früher versteuerte, nicht abzugsfähige Beiträge ein weiteres Mal – wenn auch zu einem reduzierten Tarif – steuerlich erfasst würden. Dies käme hinsichtlich des Kapitals auf den zu hohen, nicht als Vorsorgebeiträge anerkannten und demzufolge nicht absetzbaren Beiträgen einer unzulässigen, weil gesetzlich nicht vorgesehenen Privilegierung des Verhaltens der Steuerpflichtigen (Einzahlen überhöhter Beiträge) gleich, wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat. Dies würde überdies zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen führen, welche im gleichen Umfang Sparkapitalien angelegt haben und sich diese zurückzahlen lassen. Hinsichtlich der Erträge und Überschüsse, welche stets das Schicksal der ihr zugrunde liegenden Versicherungsleistung teilen (vgl. BGE 130 I 205 E. 7.6.6 mit Hinweisen), wäre dieses Vorgehen darüber hinaus mit einer ungerechtfertigten Privilegierung der Beschwerdegegnerschaft verbunden, würde diese doch – trotz Verletzung der Vorschriften über die Höchstbeiträge – von einer Besteuerung zum reduzierten Tarif gemäss Art. 38 Abs. 2 DBG bzw. Art. 44 StG profitieren.

3.3.3 Wie die Vorinstanz mit Recht festgestellt hat, erweist sich die gesetzliche Ordnung des DBG und des StG auch nicht als lückenhaft, erlaubt doch die von der Vorinstanz getroffene Regelung eine lückenlose Besteuerung des Einkommens und – soweit die Kantons- und Gemeindesteuern betreffend – zusätzlich des Vermögens der Steuerpflichtigen. Ob es der Steuerverwaltung tatsächlich, wie sie geltend macht, unmöglich gewesen ist, das *Vermögen* der Steuerpflichtigen vollständig zu erfassen – die Vorinstanz geht davon aus, dass die überhöhten Beiträge dem Vermögen der Steuerpflichtigen jeweils aufgerechnet wurden (vgl. E. 4 des angefochtenen Entscheids) –, oder ob sich – was aus den Akten nicht eindeutig hervorgeht – das jeweils steuerbare Vermögen nicht auch aus den der Steuerverwaltung jeweils vorliegenden Kontoauszügen der Vorsorgeeinrichtung ergeben hätte und damit eine ordnungsgemässe und vollständige Vermögensbesteuerung möglich gewesen wäre, ist vorliegend zwar nicht zu entscheiden. Indes steht fest, dass im ersten Fall der Steuerverwaltung hinsichtlich nicht besteuerten Vermögens grundsätzlich der Weg der Nachbesteuerung offen steht (vgl. Art. 206 Abs. 1 StG) und im zweiten Fall das Gesetz die Verwirkung des Nachbesteuerungsanspruchs vorsieht (vgl. Art. 151 Abs. 2 DBG), die nicht durch eine nachträgliche Besteuerung durch steuerliches Erfassen der gesamten Kapitalleistung unterlaufen werden darf.

3.4

3.4.1 Die hier interessierenden Vermögenserträge werden – entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung – durch den angefochtenen Entscheid vollständig erfasst, denn die Vorinstanz hat den sich aus den überhöhten Beitragszahlungen ergebenden Gesamtertrag – ausgehend von einem angenommenen, von den übrigen Verfahrensbeteiligten nicht beanstandeten Zinssatz von 3% – auf Fr. 34'774.– festgesetzt und die Steuerverwaltung angewiesen, diesen Betrag im Rahmen der Einkommenssteuer pro 2003 dem übrigen Einkommen der Beschwerdegegnerschaft aufzurechnen und zum ordentlichen Tarif zu besteuern. Sie begründet dies damit, dass die streitbetroffenen Erträge zwar in den Jahren 1996 bis 2003 entstanden, aber erst im Steuerjahr 2003 realisiert worden seien (vgl. E. 6 und 9 des angefochtenen Entscheids). Das Risiko einer einmaligen, gesamthaften Veranlagung der auf die verschiedenen Jahre entfallenden Erträge seien die Steuerpflichtigen durch die systematisch vorgenommenen überhöhten Zahlungen an die Säule 3a eingegangen, würden doch beim Vorsorgesparen die Vermögenserträge nicht jährlich, sondern – zusammen mit allfälligen Überschüssen – erst im Vorsorgefall ausbezahlt. Diese in der Praxis nicht unumstrittene Argumentation (vgl. StK SZ vom 2.4.2002, in StR 2003 S. 47 mit Hinweisen) hat die Beschwerdegegnerschaft nicht beanstandet und erweist sich vorliegend im Ergebnis als vertretbar. Denn aus dem steuerrechtlichen Begriff des Einkommens folgt, dass es darauf ankommt, wann die steuerpflichtige Person über einen bestimmten Einkommensbestandteil disponieren kann (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 267 f. mit Hinweisen). Bei Kapitalleistungen aus einer Investitionsform, die nach dem Modell der Säule 3a funktioniert, erscheint es gerechtfertigt, den steuerlich relevanten Zeitpunkt des Vermögenszuflusses hinsichtlich der Erträge und Überschüsse erst bei Fälligkeit der Leistung – also gleich wie bei Leistungen aus der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 210 N. 46 ff.) – anzunehmen und die Erträge und Überschüsse auch erst zu diesem Zeitpunkt zu besteuern. Zwar sind die über dem gesetzlichen Maximum liegenden Beiträge und die sich daraus ergebenden Kapitalleistungen steuerrechtlich als freies Sparen zu behandeln (vgl. E. 3.3.1 und 3.3.2 hiervor); in vorsorgerechtlicher Hinsicht handelt es sich jedoch um Leistungen, welche nicht vor dem Eintreten des Vorsorgefalls fällig geworden sind. Vor dem Jahr 2003 haben daher auf die angefallenen Zinserträge und Überschüsse keine Rechtsansprüche bestanden, sondern es sind, wie die Steuerverwaltung insoweit zutreffend ausgeführt hat, lediglich Anwartschaften entstanden. Nachdem unbestritten ist, dass die Erträge auf den zuviel bezahlten Beiträgen und die Überschüsse erst zusammen mit der Kapitalleistung fällig geworden sind, ist die von der Vorinstanz getroffene Regelung nicht zu beanstanden, wobei offen bleiben kann, ob stattdessen auch eine jeweils jährliche Aufrechnung der aus den Kontoauszügen ersichtlichen Erträge ans Einkommen der Beschwerdegegnerschaft zulässig gewesen wäre.

3.4.2 In verfahrensrechtlicher Hinsicht könnte noch fraglich sein, auf welchem Weg die Aufrechnung der Erträge und Überschüsse in der Höhe von Fr. 34'774.– zum ordentlichen Einkommen zu geschehen hat. Geht man davon aus, dass die getrennte Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge nicht eine eigentliche Sondersteuer darstellt, sondern solche Kapitalleistungen vielmehr in der allgemeinen Einkommenssteuer integriert bleiben und nur zur Bestimmung des (privilegierten) Steuersatzes ausgesondert werden (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 38 Nr. 4; Markus Reich, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], 2. Aufl. 2002, Art. 11 N. 38), ist die gesamte Einkommens- und Vermögensveranlagung der Beschwerdegegnerschaft pro 2003 als Anfechtungsobjekt des vorliegenden Verfahrens zu betrachten (vgl. auch Art. 199 Abs. 2 StG). Demzufolge kann die Steuerverwaltung die angeordnete Aufrechnung von Einkünften aus Vermögensertrag ohne Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens vornehmen. Die Frage braucht aber nicht abschliessend entschieden zu werden, da die Beschwerdegegnerschaft im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Einwände gegen die von der Vorinstanz angeordnete Aufrechnung der Erträge und Überschüsse an ihr ordentliches Einkommen erhoben hat.

4.

In Abweichung ihrer Einspracheentscheide beantragt die Steuerverwaltung eine Erhöhung der steuerbaren Kapitalleistung um Fr. 45'734.–. Dieser Betrag entspreche den in den Jahren 1999 und 2000 von den Steuerpflichtigen geleisteten, die gesetzliche Höchstgrenze überschreitenden Beitragszahlungen, welche zufolge des auf den 1. Januar 2001 mit dem neuen Steuergesetz eingetretenen Wechsels von der Vergan-genheits- zur Gegenwartsbemessung in eine Bemessungslücke gefallen seien.

4.1 Der Kanton Bern hat auf den 1. Januar 2001 mit Bezug auf die zeitliche Bemessung sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer von der Pränumerando- auf die Postnumerandobesteuerung gewechselt (vgl. Art. 271 und 272 StG). Der Übergang zur einjährigen Gegenwartsbemessung führte bei der Einkommenssteuer für die ordentlichen Einkünfte und Aufwendungen zu einer Bemessungslücke mit Bezug auf die Kalenderjahre 1999 und 2000 (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1999, Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Separate Beilage 13 [nachfolgend: Erläuterungen], S. 333; Dieter Weber, in Zweifel/Athanas, a.a.O. Art. 69 N. 8). Diese Bemessungslücke wird geschlossen, indem die ausserordentlichen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 mit einer Jahressteuer erfasst werden und auch die ausserordentlichen Aufwendungen der beiden Jahre steuerlich berücksichtigt werden müssen (Art. 273 und 274 StG; für das Bundesrecht vgl. Art. 218 Abs. 4 und 5 DBG). Das Vorliegen ausserordentlicher Einkünfte oder Aufwendungen stellt, sofern bereits rechtskräftige Veranlagungen vorliegen, einen gesetzlichen Revisionsgrund dar (vgl.

Art. 273 f. StG; Erläuterungen S. 335). Demgegenüber soll das ordentliche Einkommen nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich in die Bemessungslücke fallen, unabhängig davon, ob dieses Einkommen niedriger oder höher ist als dasjenige, das in der nachfolgend ersten Periode nach dem neuen System erzielt wird (vgl. VGE 22169 vom 11.4.2005 i.S. S., E. 2.5, mit Hinweisen). Ordentliche Aufwendungen finden somit keine Berücksichtigung (vgl. Art. 218 Abs. 4 und 5 DBG, Art. 274 StG).

4.2 Die Parteien gehen übereinstimmend davon aus, dass die in den Jahren 1999 und 2000 geleisteten Beiträge an die gebundene Vorsorge als ordentliche Aufwendungen in die Bemessungslücke gefallen sind und daher nicht zum Abzug gebracht werden konnten. Die Vorinstanz hat gestützt auf Art. 26 Abs. 4 StG den Steuerpflichtigen einen Abzug von der Kapitalleistung in der Höhe der in die Bemessungslücke gefallenen Beiträge gewährt, soweit diese das gesetzlich zulässige Maximum nicht überschritten haben. Art. 26 Abs. 4 StG erklärt die Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und anerkannten Vorsorgeformen in dem Umfang für steuerfrei, in dem Beiträge im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. d und e StG steuerlich nie haben abgezogen werden können (vgl. zur Praxis der StRK auch Kästli/Leuch, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, 2006, Art. 26 N. 12 ff., mit Hinweisen). Diese Bestimmung ist vorliegend auf die streitbetroffene Kapitalleistung im Umfang der im zulässigen Rahmen liegenden Beiträge, soweit diese in die Bemessungslücke gefallen sind, zweifellos anwendbar. Das Vorgehen der Vorinstanz ist hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern mithin nicht zu beanstanden, während die dagegen erhobenen Einwände der Steuerverwaltung nicht zu überzeugen vermögen.

4.3 Obwohl das DBG keine Art. 26. Abs. 4 StG entsprechende Regelung enthält, hat die Vorinstanz den Abzug «aus steuersystematischen und vorsorgerechtlichen Überlegungen» auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer gewährt. Diese Lösung erscheint zwar auf den ersten Blick sachgerecht, vermag aber einer näheren Prüfung nicht standzuhalten. Denn für die Gewährung eines Abzugs von der Kapitalleistung in der Höhe der in die Bemessungslücke gefallenen Beiträge fehlt es im Bundesrecht – im Gegensatz zum kantonalen Recht (vgl. E. 4.2 hiervor) – an einer gesetzlichen Grundlage. Für das Vorliegen einer insoweit planwidrigen Unvollständigkeit des Bundesrechts bestehen keine Anhaltspunkte. Insbesondere darf vom kantonalen Recht nicht ohne weiteres auf die rechtlichen Verhältnisse im Bund geschlossen und das einschlägige kantonale Recht gleichsam als ergänzendes Bundesrecht herangezogen werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass Art. 22 Abs. 1 DBG, wonach Einkünfte aus gebundener Vorsorge im vollen Umfang – also unabhängig davon, ob die zugehörigen Beiträge seinerzeit in Abzug gebracht werden konnten oder nicht – steuerbar sind, ohne Rücksicht auf die insoweit anders lautende Regelung des kantonalen Rechts anzuwenden ist (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 22 N. 42; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 22 N. 38; ebenso im Ergebnis StK SZ vom 2.4.2002, in StR 2003 S. 47, je mit Hinweisen). In-

soweit erweist sich die Beschwerde als begründet. Allerdings ist zur steuerbaren Kapitalleistung nach dem in E. 3.4 hiervor zur Nichtbesteuerung der Rückzahlungsleistung im Umfang der überhöhten Beiträge Ausgeführten nicht ein Betrag von Fr. 45 734.– aufzurechnen, sondern ein solcher von Fr. 11 578.– (zulässige Beiträge pro 1999 und 2000).

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdegegnerschaft für die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht nach Massgabe ihres Unterliegens unter solidarischer Haftung kostenpflichtig (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Art. 106 VRPG). Vorliegend ist von einem Unterliegen im Umfang eines Viertels auszugehen. Die übrigen Verfahrenskosten sind nicht zu erheben (Art. 108 Abs. 2 VRPG) und Parteikosten sind keine zu sprechen. Eine vom angefochtenen Entscheid abweichende Verlegung der Kosten für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission rechtfertigt sich bei diesem Verfahrensausgang nicht.

VGE vom 2. Februar 2007 i.S. H.

Anmerkungen der Redaktion

Das Verwaltungsgericht hat im vorliegenden Urteil entschieden, dass Kapitalleistungen aus der Säule 3a im Umfang der steuerlich nicht akzeptierten Beiträge nicht als Kapitalleistungen aus Vorsorge gelten und demnach steuerfrei bleiben müssen. Wer übersetzte Beiträge in die Säule 3a nicht zum Abzug bringen kann und auf eine unmittelbare Rückforderung bei der Vorsorgeeinrichtung verzichtet, kann bei der späteren Auszahlung die Freistellung dieser Beiträge verlangen. Als Folge davon sind die auf den unzulässigen Beiträgen erzielten Zinsen nicht zum Vorsorgetarif, sondern zum ordentlichen Tarif zu besteuern. Die nicht im Vermögen deklarierten Beiträge unterliegen zudem nachträglich der Vermögenssteuer.

Für die Praxis bedeutet dies konkret, dass auf Einsprache hin die Kapitalleistung wie folgt reduziert wird:

1. um die übersetzten und steuerlich nicht zum Abzug zugelassenen Beiträge und ausserdem
2. um den Zins, der auf diesen Beiträgen angefallen ist.

Gleichzeitig werden die Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagungen wie folgt korrigiert:

- Einkommenssteuer des laufenden Steuerjahres: es wird der ausbezahlte Zins hinzugerechnet. Ist die laufende Periode ausnahmsweise bereits rechtskräftig, wird die Einkommenssteuer im Nachsteuerverfahren ergänzt.
- Vermögenssteuer der vorhergehenden Steuerjahre: Wurden die nicht als Beiträge an die Säule 3a anerkannten Beiträge in den Folgejahren nicht als Vermögen deklariert, so werden die Veranlagungen nachträglich ergänzt. Soweit die entsprechenden Steuerjahre bereits rechtskräftig veranlagt sind, wird ein Nachsteuerverfahren durchgeführt.

Diese Regelung gilt für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer. Zur Bestimmung des Zinsertrags wird pauschal ein Zins von drei Prozent pro Jahr angenommen. Dies entspricht der durchschnittlichen Verzinsung eines Säule-3a-Kontos seit deren Einführung bis heute. Mit dem Zins von 3 Prozent ist auch der Zinseszinsseffekt abgedeckt. Der gleiche Zinssatz gilt auch für fondsgebundene Konten und für Versicherungslösungen.

Beispiel: Drei übersetzte Beiträge von je Fr. 6000.–. Kapitalleistung per 30.6.2007:

Übersetzter Beitrag	Jahr	Jahre	Zins	Zinsbetrag
6000.00	1992	15	$15 \times 3\% = 45\%$	2700.00
6000.00	2000	7	$7 \times 3\% = 21\%$	1260.00
6000.00	2005	2	$2 \times 3\% = 6\%$	360.00
18000.00				4320.00

Vorbehalten bleibt der Nachweis der tatsächlichen Zinserträge durch die steuerpflichtige Person. Dies setzt in der Regel eine detaillierte Abrechnung der Vorsorgeeinrichtung der Säule 3a voraus.

Hinweis: Wird mit Einsprache einzig geltend gemacht, dass Beiträge in die Säule 3a wegen einer Bemessungslücke nicht geltend gemacht werden konnten, findet für die Kantons- und Gemeindesteuern Artikel 26 Absatz 4 StG Anwendung. Dementsprechend bleibt die Kapitaleistung im Umfang der Beiträge, die nicht haben abgezogen werden können, steuerfrei. Die auf den Beiträgen erzielten Zinsen unterliegen der Besteuerung zum Vorsorgetarif.

Einkommenssteuer; Rente aus beruflicher Vorsorge, reduzierte Besteuerung, Übergangsrecht; Art. 83 und 98 Abs. 4 BVG; Art. 231b aStG.

Artikel 98 Absatz 4 BVG regelt die steuerliche Behandlung von Vorsorgeleistungen aus beruflicher Vorsorge, die vor dem Inkrafttreten des BVG zu laufen begonnen haben. Damit wird berücksichtigt, dass in der Zeit vor 1987 der Abzug von Beiträgen an die berufliche Vorsorge bundesrechtlich nicht vorgesehen war. Der Kanton Bern kannte bereits seit dem 1. Januar 1957 die durch das BVG generell eingeführte Lösung nach dem sog. «Waadtländer Modell», also den Abzug der Beiträge und die Besteuerung der Leistungen der beruflichen Vorsorge. Die Aufhebung der in der Übergangsregelung des BVG vorgesehenen reduzierten Besteuerung durch die Steuergesetzrevision 2001, also mehr als 40 Jahre nach Einführung der Abzugsmöglichkeit für die Beiträge, verletzt Sinn und Zweck der Übergangsordnung nicht. Sie ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden. Vielmehr wird mit dieser Regelung ausreichend berücksichtigt, dass Fälle mit fehlender oder ungenügender Abzugsfähigkeit der Beiträge mit einer reduzierten Besteuerung während angemessener Zeit kompensiert wurden. Bei Rentenbeginn 1981 stehen dem Abzug von Beiträgen während mehr als 16 Jahren insgesamt rund 20 Jahre der reduzierten Besteuerung gegenüber. Damit kann nicht von einer unzulässigen Doppelbesteuerung gesprochen werden.

Impôt sur le revenu, rente de la prévoyance professionnelles, imposition réduite; art. 83 et 98, al. 4 LPP; art. 231b ancienne LI.

L'article 98, alinéa 4 LPP règle l'imposition des prestations de la prévoyance professionnelle qui ont commencé à courir avant l'entrée en vigueur de la LPP. Cette disposition tient compte de la non déductibilité, au regard du droit fédéral, des cotisations de la prévoyance professionnelle avant 1987. Depuis le 1^{er} janvier 1957, le canton de Berne connaissait déjà la solution généralisée par la LPP selon le modèle dit «modèle vaudois», c'est-à-dire la déductibilité des cotisations et l'imposition des prestations de la prévoyance professionnelle. L'abrogation de l'imposition réduite prévue dans les dispositions transitoires de la LPP lors de la révision fiscale 2001, soit plus de 40 ans après l'introduction de la déductibilité des cotisations, ne viole nullement le but et le sens de cette réglementation transitoire. Cette réglementation n'est pas contestable au regard du droit fédéral. Au contraire, elle tient suffisamment compte du fait que l'absence de déductibilité ou la déductibilité moindre des cotisations a été compensée pendant une période adéquate par une imposition réduite. Ainsi,

pour les rentes débutant en 1981, il compter environ 20 ans d'imposition réduite contre plus de 16 ans de déduction des cotisations. On ne peut donc pas parler de double imposition interdite.

Sachverhalt:

A. K. bezog in den Jahren 2001 und 2002 neben der AHV eine Rente aus beruflicher Vorsorge im Betrag von Fr. 27702.– bzw. Fr. 27786.–. Am 11. August 2003 veranlagte sie die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend Steuerverwaltung) auf ein steuerbares Einkommen pro 2001 und 2002 von Fr. 61900.– bzw. Fr. 65900.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Die Rente aus beruflicher Vorsorge wurde erstmals in vollem Umfang besteuert.

Gegen diese Verfügungen erhob K. am 9. September 2003 Einsprache und beantragte, die Rente aus beruflicher Vorsorge sei bei den Kantons- und Gemeindesteuern lediglich zu jeweils 80% (für 2001: Fr. 22162.–, für 2002: Fr. 22229.–) zu berücksichtigen. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 10. Mai 2004 ab.

B. Mit Rekurs vom 8. Juni 2004 gelangte K. an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 18. Oktober 2005 abwies.

C. Am 23. November 2005 hat K. Beschwerde beim Verwaltungsgericht eingereicht. Sie beantragt, die Rente aus beruflicher Vorsorge sei bei den Kantons- und Gemeindesteuern zu jeweils 80% (für 2001: Fr. 22 162.–, für 2002: Fr. 22 229.–) zu berücksichtigen. Eventuell seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Anteils der Rente aus beruflicher Vorsorge an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

I.

I.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 Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000

[StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführerin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, durch den angefochtenen Entscheid auch materiell beschwert und deshalb zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Bst. a VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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

1.3 Der Streitwert liegt unter Fr. 20000.–, weshalb zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde der Einzelrichter bzw. die Einzelrichterin zuständig ist (Art. 128 Abs. 1 VRPG).

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie beziehe seit 1986 eine Witwenrente von der Lehrerversicherungskasse. Der Rentenanspruch beruhe auf der Erwerbstätigkeit ihres Ehemannes, der 1981 pensioniert worden sei. Das Versicherungsverhältnis sei am 1. Mai 1940 mit dem Beitritt ihres Ehemannes in die Bernische Lehrerversicherungskasse begründet worden. Die Steuerbehörden verstiessen gegen Art. 83 i.V.m. Art. 98 Abs. 4 Bst. a des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40), wenn sie die streitbetroffene Rente neu in vollem Umfang besteuerten. – Die Steuerverwaltung und die StRK machen demgegenüber geltend, dass sämtliche Renten aus beruflicher Vorsorge ab dem Steuerjahr 2001 aufgrund des neuen StG zu 100% zu besteuern seien.

2.2 Gemäss Art. 83 BVG sind Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen und Vorsorgeformen nach Art. 80 und 82 BVG bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden in vollem Umfang als Einkommen steuerbar (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Im Gegenzug sind die von den arbeitnehmenden und selbständig erwerbenden Personen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen von den direkten Steuern absetzbar (Art. 81 Abs. 2 BVG). Diese steuerrechtliche Behandlung der Vorsorge entspricht dem sog. «Waadtländer Modell», das der Bundesgesetzgeber ab dem Jahr 1987 sowohl auf Bundes-, wie auch auf Kantons- und Gemeindeebene für anwendbar erklärt hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11], 2003, Art. 22 N. 3).

2.3 In Art. 98 Abs. 4 BVG finden sich sodann Übergangsbestimmungen zur steuerrechtlichen Behandlung von Vorsorgeleistungen. Gemäss Art. 98 Abs. 4 Bst. a BVG

findet Art. 83 BVG unter anderem keine Anwendung auf Renten und Kapitalabfindungen aus Vorsorgeeinrichtungen und Vorsorgeformen, die vor Inkrafttreten von Art. 83 BVG am 1. Januar 1987 zu laufen begonnen haben oder fällig wurden. Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, wollte der Gesetzgeber mit dieser Übergangsbestimmung jenen Versicherten entgegenkommen, die vor Inkrafttreten des BVG die Beiträge aufgrund der früher geltenden steuerlichen Bestimmungen nicht oder nur beschränkt vom steuerbaren Einkommen abziehen konnten; diese sollten auch nicht sofort von der vollen Leistungsbesteuerung betroffen werden (vgl. Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 7 StHG N. 64; Maute/Steiner/Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Aufl. 1999, S.187). Die Übergangsordnung von Art. 98 Abs 4 BVG ist jedoch bewusst schematisch gehalten worden. Der Bundesgesetzgeber nahm in Kauf, dass die vom BVG erstrebte Übereinstimmung des vollen Abzugs der Beiträge und der vollen Besteuerung der damit finanzierten Vorsorgeleistungen mit der gewählten Lösung nicht absolut zu verwirklichen ist (BGE 116 Ia 277 E, 3b mit Hinweisen). Dasselbe gilt auch für die Übergangsregelung auf Bundesebene, wie sie Art. 204 DBG vorsieht (vgl. Amtl. Bull. SR 1984 S. 731 f. und 735 f., Voten Berichterstatter der Kommission).

2.4 Die Art. 80 ff. BVG sind weder unmittelbar anwendbare noch abschliessende Vorschriften (BGE 116 Ia 277 E. 2c). Bei den Art. 83 und 98 Abs. 4 BVG handelt es sich gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts vielmehr um spezialgesetzlich geregelte Steuerharmonisierungsvorschriften. Sie haben lediglich den Charakter vereinheitlichender Grundsatzbestimmungen, die der Ausführung in den eidgenössischen und kantonalen Steuergesetzen bedürfen (BGE 116 Ia 264 E. 3f, 277 E. 2a; vgl. zur Umsetzung auf Bundesebene auch Art. 22 und Art. 204 DBG). Bei der konkreten Umsetzung der Harmonisierungsvorschriften steht dem jeweiligen Steuergesetzgeber daher ein gewisser Ermessensspielraum zu (BGE 116 Ia 277 E. 3b und c). Nach Ansicht des Bundesgerichts erlaubt Art. 98 Abs. 4 BVG den Kantonen hauptsächlich, vor dem 1. Januar 2002 erstmals fällig werdende Leistungen aus vorbestehenden Vorsorgeverhältnissen entgegen der Vorschrift von Art. 83 BVG nicht voll der Einkommenssteuer zu unterwerfen; hingegen kann der Gesetzgeber derartige Leistungen auch schon vorher allgemein oder unter bestimmten Voraussetzungen voll als Einkommen besteuern, um eine befriedigende Übergangsregelung zu erreichen (BGE 116 Ia 277 E, 3b). Weitergehende Vorschriften sehen weder das BVG noch das StHG vor. Vor diesem Hintergrund erweist sich der Wortlaut von Art. 98 Abs. 4 BVG insoweit als zu wenig differenziert, als er den Eindruck erwecken könnte, am 1. Januar 1987 bereits laufende Renten seien zwingend, auf unbeschränkte Zeit und vollumfänglich von der kantonalen Einkommensbesteuerung freizustellen. Dies trifft nach dem Gesagten jedoch nicht zu; vielmehr will die Vorschrift von Art. 98 Abs. 4 BVG erreichen, dass dem Umstand, wonach die vor Inkrafttreten der steuerrechtlichen Bestimmungen des BVG geleisteten Beiträge der beruflichen Vorsorge nicht oder nur zu einem geringfügigen

Teil vom steuerbaren Einkommen haben abgezogen werden können, auf kantonaler Ebene mittels (schematischer) Übergangsvorschriften angemessen Rechnung getragen wird (vgl. Reich, a.a.O., Art. 7 StHG N. 64).

2.5 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass sich die Harmonisierungsvorschriften in Art. 80 ff. BVG und insbesondere auch Art. 98 Abs. 4 BVG als dazugehörige Übergangsbestimmung ihrem Sinn und Zweck nach vorab an jene Kantone richtet, die bis zum Inkrafttreten der steuerrechtlichen Bestimmungen des BVG noch nicht dem «Waadtländer Modell» folgten und daher weder die volle Abzugsfähigkeit der Beiträge an die zweite Säule noch die volle Besteuerung der Leistungen aus derartigen Vorsorgeformen kannten. Nur in solchen Kantonen besteht überhaupt ein Harmonisierungsbedarf und – durch die Einführung der neuen steuerrechtlichen Behandlung hervorgerufen – ein Bedarf an Übergangsrecht. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass es den Kantonen erlaubt ist, bei der Umsetzung der Art. 80 ff. BVG ihren jeweiligen systembedingten Besonderheiten Rechnung zu tragen.

3.

3.1 Der Kanton Bern hat das «Waadtländer Modell» bereits auf den 1. Januar 1957 eingeführt: Art. 34 Bst. i des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff. in seiner Fassung vom 13.5.1956; GS 1956 S. 80 ff.) sah den vollumfänglichen Abzug der Vorsorgebeiträge vom steuerbaren Einkommen vor, während Art. 27 Bst. i aStG im Gegenzug die Vorsorgeleistungen der vollumfänglichen Besteuerung unterwarf. Mit dem «Waadtländer Modell» fügte der bernische Gesetzgeber gleichzeitig eine Übergangsordnung für die Besteuerung der Renten in das Steuergesetz ein (Art. 231^{ter} Abs. 1 und 2 aStG in seiner Fassung vom 13. Mai 1956 [GS 1956 S. 80 ff.] bzw. in seiner Fassung vom 28. Juni 1964 [GS 1964 S. 137 ff.]; später Art. 231b aStG in seiner Fassung vom 11. Februar 1974 [GS 1974 S. 70 ff.]). Gemäss dieser Übergangsbestimmung mussten Renten, die bis zum 31. Dezember 1962 (bzw. 1. Januar 1963) neu zu laufen begannen, zu 60% als Einkommen versteuert werden; neu vom 1. Januar 1963 bis 31. Dezember 1968 bzw. 2. Januar 1963 bis 1. Januar 1969 laufende Renten wurden zu 80% von der Steuer erfasst, bei späterem Rentenbeginn zu 90%. Diese Vorschriften bezogen sich nur auf Versicherungsverhältnisse, die vor dem 1. Januar 1955 begründet worden waren (Art. 231b Abs. 2 Satz 2 aStG).

3.2 Mit der Steuergesetzrevision 2001 fiel die Übergangsordnung zur Besteuerung von Renten, die auf einem vor dem 1. Januar 1955 begründeten Versicherungsverhältnis beruhten, ersatzlos dahin. Damit ist auch die privilegierte Besteuerung von Leistungen aus der beruflichen Vorsorge im bernischen Steuerrecht grundsätzlich dahingefallen.

Die Beschwerdeführerin macht nun aber geltend, Art. 98 Abs. 4 BVG stehe der ersatzlosen Aufhebung von Art. 23 b aStG entgegen. Zu prüfen ist deshalb, ob der bernische Gesetzgeber die Übergangsvorschrift ersatzlos aufheben durfte oder nicht.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin bringt zwar grundsätzlich zu Recht vor, die in Art. 98 Abs. 4 BVG enthaltenen Übergangsvorschriften zur Besteuerung von Leistungen aus Vorsorgeverhältnissen seien für die Kantone verbindlich. Sie verkennt aber deren Rechtsnatur und deren Regelungsgehalt: Zum einen erfolgt die Umsetzung der Grundsatzvorschrift im Rahmen des den Kantonen zustehenden Ermessens, das namentlich die Befugnis mitumfasst, zum Zweck einer befriedigenden Übergangslösung von der Steuerfreiheit der Leistungen abzusehen (vgl. E. 2.4 hiervor). Zum anderen richtet sich die Vorschrift wie erwähnt an Kantone, die beim Inkrafttreten des BVG – anders als der Kanton Bern – das «Waadtländer Modell» im kantonalen Steuerrecht nicht bereits eingeführt hatten (vgl. E. 2.5 und 3.1 hiervor). Schliesslich gestaltete der Bundesgesetzgeber die Übergangsvorschriften bewusst schematisch aus und nahm damit gewisse Ungleichbehandlungen in Kauf (vgl. E. 2.3 hiervor).

4.2 Vor dem Hintergrund des Regelungszwecks von Art. 83 und Art. 98 Abs. 4 BVG wird ersichtlich, dass es dem bernischen Gesetzgeber bei der Steuergesetzrevision 2001 erlaubt war, die bisherige Übergangsvorschrift von Art. 231 b aStG ersatzlos zu streichen. Dem steht Art. 98 Abs. 4 BVG nicht entgegen, nachdem der Kanton Bern das «Waadtländer Modell» bereits seit 1957 anwendet und sich demnach mit dem Inkrafttreten der genannten Vorschrift kein (zusätzlicher) Harmonisierungs- oder Anpassungsbedarf ergab, den der Kanton Bern nicht bereits berücksichtigt hätte. Er durfte daher von seinem Ermessen Gebrauch machen und Vorsorgeleistungen wie die streitbetroffene ab dem Steuerjahr 2001 voll der Einkommenssteuer unterstellen. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass im Kanton Bern während mehr als 40 Jahren (nämlich von 1957 bis und mit 2000) besondere Übergangsvorschriften für die Besteuerung von Renten gegolten haben. Damit hat der bernische Gesetzgeber der Übergangsproblematik angemessen und hinreichend Rechnung getragen. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass Art. 98 Abs. 4 BVG seinem Sinn und Zweck nach die Kantone nicht dazu verpflichtet, eine Übergangsregelung zu erlassen, wonach Renten, die vor dem 1. Januar 1987 zu laufen begonnen haben, zwingend während ihrer gesamten Laufzeit nur teilweise besteuert werden. Dieser Schluss darf namentlich auch nicht aus der bundesrechtlichen Umsetzung von Art. 204 Abs. 1 DBG gezogen werden: Einer am 1. Januar 1987 laufenden Rente liegen auf der Ebene der direkten Bundessteuer ausschliesslich nicht abzugsfähige Beiträge zu Grunde, weshalb sich eine Befreiung der Besteuerung der Rente rechtfertigt. Auf der Ebene der bernischen Kantons- und Gemeindesteuern wurde die entsprechende Rente indes auch aus Beiträgen finanziert, die seit 1957 zum Abzug zugelassen wurden, weshalb eine Art. 204 Abs. 1 DBG nachge-

bildete Regelung nicht sachgerecht wäre. Bei der Steuergesetzrevision 2001 hat der bernische Gesetzgeber deshalb die Übergangsvorschriften für die Besteuerung von Renten nach 44-jähriger Geltungsdauer aufheben können, ohne Bundesrecht zu verletzen.

4.3 Dabei wird nicht verkannt, dass Übergangsvorschriften – so auch Art. 231b aStG – infolge ihres schematischen Charakters zu gewissen Ungleichbehandlungen führen können. Die Beschwerdeführerin macht indes zu Unrecht geltend, ihre Rente werde mit dem Wegfall der bernischen Übergangsvorschriften einer steuerlichen Doppelbelastung ausgesetzt, weil ihr Ehemann die Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung von der Begründung des Vorsorgeverhältnisses am 10. Mai 1940 bis 31. Dezember 1956 gar nicht oder nur teilweise vom steuerbaren Einkommen habe abziehen können. Zwar hat ihr Ehegatte die Vorsorgebeiträge zwischen dem Beginn des Vorsorgeverhältnisses am 10. Mai 1940 und dem 31. Dezember 1956 und somit während ca. 16 1/2 Jahren – nicht vom steuerbaren Einkommen abziehen können. Indessen wurden die Beiträge ab dem 1. Januar 1957 mit der Einführung des «Waadtländer Modells» bis zur Pensionierung im Jahr 1981 während weiterer 24 Jahre voll zum Abzug zugelassen. Zusätzlich unterlagen die Rentenleistungen während rund 20 Jahren (1981–2000) der privilegierten Besteuerung nach Art. 231b aStG. Die Vorsorgebeiträge konnten somit während der Erwerbstätigkeit des Ehegatten mehrheitlich vollständig in Abzug gebracht werden. Die privilegierte Besteuerung der Rentenleistungen dauerte zudem länger als die Zeitspanne, während der die Vorsorgebeiträge nicht abgezogen werden konnten. Es ist daher nicht ersichtlich – und wird von der Beschwerdeführerin im Übrigen auch nicht substantiiert dargelegt –, inwiefern die Übergangsordnung für sie verfassungswidrige Ungleichbehandlungen zur Folge haben könnte (vgl. auch VGE 22589/90 vom 31.10.2006, E. 3.3.1). Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und muss abgewiesen werden.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 104 Abs. 3 StG).

VGE vom 3. Juli 2007 i.S.K.

Grundstückgewinnsteuer, wirtschaftliche Handänderung, Ausnahmetatbestand bei Betriebsgesellschaften, Fristenlauf, Formerfordernisse an einen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung; Art. 128, Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG, Art. 151 StG, Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG.

Gemäss Steuerjustizpraxis ist der Übergang der Gesamtheit der Aktien der Übertragung des Eigentums an den Grundstücken der Gesellschaft gleichzustellen, wenn der Aktienübergang wirtschaftlich einem Grundstückkauf gleich kommt und seine Wirkung sich darin erschöpft (BGE 99 Ia 459). Entsprechend dieser Praxis ist ausnahmsweise auch bei einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung anzunehmen, wenn der Aktienkäufer von Anfang an entschlossen ist, den bestehenden Betrieb früher oder später einzustellen. Dieser Ausnahmefall ist im vorliegenden Fall erfüllt, selbst wenn im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bzw. im Zeitpunkt der Aktienübertragung der Betrieb noch nicht definitiv eingestellt war.

Bei Veranlagungs- und Einspracheentscheiden handelt es sich nicht um Gerichtsurteile, die allfälligen Gerichtsferien unterliegen. Derartige Gerichtsferien haben auf die Zustellung von Veranlagungsverfügungen bzw. von Einspracheentscheiden der Steuerverwaltung des Kantons Bern keinen Einfluss.

Einspracheentscheide der Steuerverwaltung sind Massenverfügungen, die nach geltender Rechtsordnung nicht zwingend mit einer Unterschrift zu versehen sind (Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG).

Impôt sur les gains immobiliers, transfert économique, état de fait exceptionnel pour les sociétés d'exploitation, supputation des délais, conditions formelles des décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts; art. 128, 130, al. 2, lit. a et 151 LI; art. 52, al. 1, lit. g LPJA.

Selon la pratique de la justice fiscale, le transfert de la totalité des actions d'une société est assimilé au transfert de la propriété des immeubles de cette société lorsqu'il revient à une vente immobilière du point de vue économique et que ses effets se réduisent à ceux d'une telle transaction (ATF 99 Ia 459). Conformément à cette pratique, on admet exceptionnellement qu'il y a également transfert économique d'une société d'exploitation lorsque l'aliénateur des actions est décidé dès le départ à cesser à plus ou moins long terme l'exploitation de sa société. En l'espèce, cette situation exceptionnelle est réalisée même si l'exploitation n'avait pas encore définitivement cessé au moment de la conclusion de l'acte de vente, c'est-à-dire lors du transfert des actions.

Les décisions de taxation et les décisions sur réclamation ne sont pas des jugements pour lesquels il y aurait des fêtes judiciaires. Les fêtes judiciaires n'ont aucune incidence sur la notification des décisions de taxation et des décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts du canton de Berne. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts sont rendues en grand nombre et, conformément à la législation en vigueur, ne doivent donc pas impérativement être munies d'une signature (art. 52, al. 1, lit. g LPJA).

Sachverhalt:

A. Mit Kaufvertrag vom 23. Oktober 2001 veräusserte K. (Rekurrentin) die ihr gehörenden 60 Namenaktien der F. AG à nominell Fr. 1000.– an die G. AG (Aktienerwerberin). Die Aktienübertragung (= Gewinndatum) wurde auf den 1. Juli 2002 festgelegt. Im Eigentum der F. AG befand sich die Liegenschaft Gbbl. Nr. 2666. Im Herbst 2001 hatte die Aktienerwerberin ein Baugesuch für die Neuüberbauung auf der ursprünglichen Gbbl. Nr. 2666 eingereicht. Mit Grundbucheintrag vom 15. Oktober 2002 wurde die ursprüngliche Parzelle Gbbl. Nr. 2666 parzelliert und in die Grundstücke Gbbl. Nrn. 2666, 4442, 4443 und 4444 aufgeteilt. Im Dezember 2002 liess die Aktienerwerberin einen Teil der Gebäude und nach Saisonende im Winter 2003 die restlichen Gebäude abbrechen. Auf den Grundstücken Gbbl. Nrn. 4442, 4443 und 4444 wurde je ein Wohngebäude erstellt. Die Restparzelle Gbbl. Nr. 2666 blieb unüberbaut. Mit Grundbucheintrag vom 27. Januar 2003 wurde an den überbauten Grundstücken Stockwerkeigentum begründet. Am 7. September 2002 schloss die F. AG (deren alleinige Aktionärin nun die G. AG war) den ersten Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Eigentumswohnung ab Plan mit Übergang von Nutzen und Gefahr per 15. April 2003 ab.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 2. November 2005 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung) die Rekurrentin nach Ermessen auf Grund wirtschaftlicher Handänderung auf einen Grundstücksgewinn von Fr. 348 100.–, steuerbar pro 2002. Ausserdem wurden gestützt auf die Gebührenverordnung der Kantonsverwaltung (GebV; BSG 154.21) Gebühren von Fr. 60.– erhoben.

C. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2005 reichte die X. AG (Vertreterin) für die Rekurrentin Einsprache ein mit dem Rechtsbegehren, der steuerbare Grundstücksgewinn sei auf Fr. Null herabzusetzen. Sinngemäss begründet sie dies damit, dass keine wirt-

schaftliche Handänderung im Sinn von Art. 130 Abs. 2 Bst. a des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) vorliege; es seien nur die Aktien einer Betriebsgesellschaft und nicht einer Immobiliengesellschaft veräussert worden.

D. Mit Einspracheverfügung vom 20. Dezember 2005 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Der pro 2002 steuerbare Grundstücksgewinn wurde basierend auf der am 30. November 2005 eingereichten Steuererklärung für Grundstücksgewinn und der von der Veranlagungsbehörde edierten Akten neu auf Fr. 228'400.– festgesetzt, wobei bei der Berechnung der Anlagekosten der gestaffelte Erwerb der Aktien berücksichtigt wurde. Die im Veranlagungsverfahren fakturierten Gebühren von Fr. 60.– wurden bestätigt.

E. Mit Brief vom 18. Januar 2006 hat die Vertreterin gegen die Einspracheverfügung Rekurs erhoben mit folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Der steuerpflichtige Grundstücksgewinn von Fr. 228'400.– sei auf Fr. Null herabzusetzen.
2. Eventuell sei die angefochtene Einspracheverfügung aufzuheben und an die Vorinstanz zurückzuweisen zur formell richtigen Eröffnung, damit effektiver und zeitgerechter Rechtsschutz möglich werde.»

F. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Rekursvernehmlassung vom 14. März 2006, der Rekurs sei unter Kostenfolge abzuweisen. Auf die Argumente im Einzelnen wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

G. In ihrer Stellungnahme zur Rekursvernehmlassung vom 19. Juli 2006 hält die Vertreterin an den Rechtsbegehren und den Argumenten der Rekurschrift fest. Auf die einzelnen Ausführungen wird – soweit entscheidrelevant – in den Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

I. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstücksgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. StG). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist 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. Die Vertreterin rügt weder die Sachverhaltsfeststellung, resp. den von der Steuerverwaltung abgeklärten gestaffelten Erwerb der Aktien, noch die Berechnung der Anlagekosten und des steuerbaren Grundstückgewinns an sich. Vorliegend ist einzig die Frage zu prüfen, ob mit Veräusserung aller Aktien der F. AG, als Eigentümerin des Grundstücks Gbbl. Nr. 2666, ein steuerbarer Grundstücksgewinn im Sinn von Art. 128 StG realisiert worden ist, bzw. ob eine wirtschaftliche Handänderung im Sinn von Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG vorliegt.

Die wirtschaftliche Handänderung wird der rechtlichen (Art. 126 StG) gleichgestellt, sofern die übertragende Person die tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht innehält. Das Gesetz nennt in nicht abschliessender Form zwei Beispiele: die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft und die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechts an einem Grundstück (Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri 2002, N. 21 zu Art. 130 StG). «Als Immobiliengesellschaft gilt eine Aktiengesellschaft, ..., die sich hauptsächlich mit der Überbauung, dem Erwerb, der Verwaltung und Nutzung oder der Veräusserung von Liegenschaften befasst» (BGE 104 Ia 253). Dient der Grundbesitz ausschliesslich als sachliche Grundlage eines Fabrikations- oder sonstigen Geschäftsbetriebs, liegt eine Betriebsgesellschaft und keine Immobiliengesellschaft vor. Auch wenn der Grundbesitz einer derartigen Unternehmung die übrigen Aktiven wertmässig übersteigt, muss von einer Betriebsgesellschaft ausgegangen werden. In Ausnahmefällen muss bezüglich der Grundstücke auch bei einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung angenommen werden. Dies beschränkt sich jedoch auf Fälle, in denen der Aktienkäufer von Anfang an entschlossen war, den bestehenden Betrieb früher oder später einzustellen und deshalb der Übergang der Aktienmehrheit einem Grundstückkauf gleichkommt (Markus Langenegger, a.a.O., N. 22 ff. zu Art. 130 StG; BGE 99 Ia 469; BGE 91 I 467).

3. Die Rekurrentin verweist in ihrer Argumentation auf den statutarischen Zweck der F. AG: «Zweck der Gesellschaft ist der Betrieb von X. in Y. Sie kann Liegenschaften erwerben, überbauen, verwalten und veräussern...». Die Aktienerwerberin habe durch das Überbauen eines Teils des Grundstücks und den Verkauf von Wohnungen den Zweck der F. AG nicht verletzt. Zudem habe die Rekurrentin im Jahr des Abschlusses des Aktienkaufvertrags mit ihrem Sohn den Betrieb der Gesellschaft geführt und in der Jahresrechnung 2001 einen Umsatz von rund Fr. 62 000.– ausgewiesen. Die Rekurrentin habe keine stillgelegte, sondern eine aktive Betriebsgesellschaft mit diversen laufenden Mietverträgen veräussert. Zudem habe die Steuerverwaltung schriftlich per 4. Juni 1981 sowie im Zuge der Überführung der Aktien vom Geschäfts- ins Privatvermögen im Jahr 1991 per 23. März 1989 bestätigt, bei der F. AG handle es sich um eine Betriebsgesellschaft. Wenn nun im Jahre 1991 keine wirtschaftliche Handänderung angenommen worden sei, könne heute nicht eine andere Betrachtungsweise bestimmt werden. Denn auf Grund von Art. 4 der Bundesverfassung (BV; SR 101; neu Art. 8

und 9 BV) habe jeder von einer staatlichen Handlung Betroffene ein Anrecht, in seinem berechtigten Vertrauen auf die Richtigkeit der betreffenden Handlung geschützt zu werden. Weiter habe die Rekurrentin im Vorfeld des Vertragsabschlusses nicht gewusst, dass nicht G. selbst, sondern die juristische Person G. AG als Käuferin auftreten sollte. Ihr sei auch nicht bekannt gewesen, dass die Aktienerwerberin die bestehenden Gebäude abreißen wollte und ob sie den Betrieb weiter zu führen plante oder nicht (wie bisher oder in einem Neubau).

4. Die Steuerverwaltung erläuterte in ihrer Einspracheverfügung, der gesamte zeitliche Ablauf des Aktienerwerbs, Einreichens des Baugesuchs, Abreissens der Gebäude, Neubaus und der Veräusserung der Stockwerkeinheiten weise klar darauf hin, dass die Aktienerwerberin von Anfang an geplant hatte, den bestehenden Betrieb einzustellen. Auch der Betriebszweck der Aktienerwerberin (Betrieb eines Architekturbüros, insbesondere Planung und Realisierung von Bauten aller Art) zeige deutlich, dass diese nur am Bauland für eine Neuüberbauung interessiert gewesen sei. In der Rekursvernehmlassung weist die Steuerverwaltung zudem darauf hin, dass es für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts irrelevant sei, inwiefern die Rekurrentin über die Absichten der Aktienerwerberin tatsächlich informiert gewesen sei.

5. In der Stellungnahme zur Rekursvernehmlassung betont die Vertreterin, dass die damals verkaufte aktive Betriebsgesellschaft noch heute mit demselben (im Handelsregister eingetragenen) Statutenzweck weiter bestehe. Der durch die Aktienerwerberin verkaufte Landanteil betrage nicht mal 50% des ursprünglich im Eigentum der F. AG stehenden Grundeigentums. Auf der unüberbauten, nicht verkauften Restparzelle Gbbl. Nr. 2666 bestehe nach Baugesetz vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) und Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) weiterhin die Möglichkeit, ein neues Gebäude für einen Betrieb zu erstellen. Es liege also keine endgültige Aufgabe des Betriebs vor. Im Weiteren vermutet die Vertreterin, die Tatsache des ausschliesslichen Interesses der Erwerberin am Bauland werde von der Treuhänderin aus Steuergründen nur behauptet.

6. Es ist in casu unbestritten, dass das im Eigentum der veräusserten AG stehende Grundstück Gbbl. Nr. 2666 im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags (2001) und im Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr (2002) dem Betrieb diene und es sich bei der Firma F. AG um eine Betriebsgesellschaft handele. Das Vorliegen einer solchen war denn auch in den Jahren 1981 und 1989 – unter der Voraussetzung, dass die Verhältnisse bei dieser Gesellschaft gleich bleiben – schriftlich von der Steuerverwaltung bestätigt worden. Bestritten ist einzig, ob die unter Ziff. 2. genannten Voraussetzungen der Ausnahme erfüllt sind, wonach auch bei einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung angenommen werden kann.

7. Vorliegend hat die Treuhänderin für die Erwerberin mit Schreiben vom 22. Juli 2004 der Veranlagungsbehörde schriftlich bestätigt, allen Beteiligten sei bewusst gewesen, dass der Betrieb nicht weitergeführt werde. Aus der Berechnung für die Ermittlung des Kaufpreises der Gesellschaft sei klar ersichtlich, dass die Aktienerwerberin nur am Bauland interessiert gewesen sei. Dass der Plan der Aktienerwerberin von Anfang an darin gelegen hat, auf dem durch den Aktienkauf erworbenen Land Wohnungen zu erstellen und zu verkaufen, zeigt sich eindeutig im zeitlichen Ablauf ihres Vorgehens bei der Umsetzung. Dass sie die von der Vorgängerin vorgenommenen Reservationen (im Jahr 2002 sowie anfangs 2003) vertragsgemäss erfüllte und theoretisch nach BauG und RPG weiterhin die Möglichkeit bestünde, ein neues Gebäude für einen Betrieb zu erstellen, ändert nichts an den schon im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bestehenden Plänen der Aktienerwerberin, den Betrieb früher oder später einzustellen. Das Vorgehen entspricht auch dem oben erwähnten Betriebszweck der Aktienerwerberin. Es ist dabei nicht massgeblich, dass die F. AG noch heute mit dem ursprünglichen Zweck «Betrieb» im Handelsregister eingetragen ist, da sich die Absicht der erwerbenden Gesellschaft nicht in formellen Kriterien, sondern in der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit manifestiert. Dass das Ziel der Erwerberin für die Rekurrentin schon alleine aus dem im Handelsregister eingetragenen statuarischen Zweck der Erwerberin erkennbar gewesen wäre, ist hier ebenso unerheblich. Daran, dass die Aktienerwerberin nie plante, einen Betrieb zu führen, ändern auch die in früheren Jahren abgegebenen Bestätigungen der Steuerverwaltung nichts. Dadurch, dass die Aktienerwerberin von Anfang an einen andern Zweck als die Rekurrentin verfolgte, lagen in den Jahren 2001 und 2002 veränderte Verhältnisse gegenüber 1981 und 1989 vor. In den oben genannten Bestätigungen der Steuerverwaltung behielt sich diese eine Neuurteilung über das Vorliegen einer Betriebsgesellschaft bei veränderten Verhältnissen ausdrücklich vor. Somit kann nicht von einem bestimmte Erwartungen begründenden Verhalten der Behörden gesprochen werden, welches ein schützenswertes Vertrauen der Rekurrentin gemäss Art. 9 BV zur Folge gehabt hätte (Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2002, N. 627 ff.).

Da die Aktienerwerberin offensichtlich von Anfang an entschlossen gewesen ist, den bestehenden Betrieb der erworbenen Gesellschaft früher oder später einzustellen, ist hier der Ausnahmetatbestand erfüllt und es liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor.

8. Als zweites ist auf Grund des Eventualbegehrens der Rekurrentin zu prüfen, ob im Einspracheverfahren allfällige Form- oder Eröffnungsfehler geschehen sind, welche eine Aufhebung des Einspracheentscheids rechtfertigen würden.

Die Vertreterin bringt vor, dass die Zustellung am 19. Dezember 2005 (Eingangsdatum) stossend sei, weil innerhalb des Fristenlaufs einige Festtage (Weihnachten und Neujahr usw.) lägen, wodurch sich faktisch die Rekursfrist verkürze und so zeitgerechter Rechtsschutz schwierig werde. Dies verstosse gegen den Grundsatz der Fairness, des

Respekts und des Vertrauens (vgl. Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater, publiziert in: NStP 2003 S. 118 bis 121). Die Einspracheverfügung erfülle weiter nicht alle Formerfordernisse, da sie keine Unterschrift enthalte. Die Steuerverwaltung hält dagegen, dass es sich bei Veranlagungs- und Einspracheentscheiden nicht um Gerichtsurteile handle, die allfälligen Gerichtsferien unterlägen. Die Rekurschrift sei am Mittwoch, 18. Januar 2006, und damit einen Tag vor Ablauf der Rechtsmittelfrist, eingereicht worden. Die Einwände der Rekurrentin betreffend fehlende Unterschrift seien unbehelflich, da es sich bei sämtlichen Veranlagungs- und Einspracheverfügungen um Massenverfügungen handle, die nach geltender Rechtsordnung nicht zwingend mit einer Unterschrift zu versehen seien (Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG).

9. Grundsätzlich richtet sich das Verfahren betreffend Steuerveranlagung einschliesslich Rechtsmittelverfahren gemäss Art. 151 StG nach dem VRPG. Nach Art. 41 Abs. 2 VRPG endet die Frist – wenn ihr letzter Tag auf einen Samstag oder gesetzlichen Feiertag fällt – am nächsten Werktag. Gerichtsferien sind nicht vorgesehen. Vorliegend fiel der letzte Tag der Frist auf Donnerstag, 19. Januar 2006. Aus dem Verfassungsprinzip der Fairness wird abgeleitet, dass aus mangelhafter Eröffnung niemandem ein Nachteil entstehen sollte (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, N. 25 zu Art. 44 Abs. 5 VRPG). Vorliegend wurde die 30-tägige Frist richtig auf der Einspracheverfügung festgehalten und der letzte Tag von der Steuerverwaltung korrekterweise auf den 19. Januar 2006 festgesetzt, welcher weder ein Feier- noch ein Wochenendtag war. Die Vertreterin hat die Rekurschrift innerhalb der Frist eingereicht. Sie hatte ausserdem im weiteren Verlauf des Rekursverfahrens erneut Gelegenheit, Stellung zu nehmen, was sie mit Schreiben vom 19. Juli 2006 auch getan hat. Somit kann vorliegend weder von einer mangelhaften Eröffnung bezüglich Frist, noch von einem entstandenen Nachteil für die Rekurrentin gesprochen werden.

10. Die Einsprache ist kein «echtes» Rechtsmittel, sondern eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens mit unveränderter Rechtsstellung der Beteiligten, gleichen Verfahrensregeln und Untersuchungsinstrumenten (Marco Duss, Verfahrensrecht in Steuersachen, Leitfaden zu Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren für Praxis und Ausbildung, Winterthur 1987, S. 60). Es gelten – mit einzelnen hier irrelevanten Ausnahmen – dieselben Grundsätze wie für die Eröffnung eines Veranlagungsentscheids. Nach Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG muss eine Verfügung grundsätzlich die Unterschrift enthalten; bei Massenverfügungen (Veranlagungsverfügung) kann darauf verzichtet werden. Da die Einspracheverfügung den gleichen Verfahrensregeln untersteht wie die Veranlagungsverfügung, ist eine Unterschrift auf der Einspracheverfügung nicht erforderlich. Weiter entsteht dem Rekurrenten aus dem Fehlen der Unterschrift kein Nachteil, welcher die Aufhebung der Einspracheverfügung rechtfertigen würde.

Der Rekurs wird somit vollumfänglich abgewiesen und der Grundstücksgewinn in der Höhe von Fr. 228400.– bestätigt.

II. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin 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. K.

Nachsteuer; Kulturpreis als Einkommen, Unterstützungsleistung oder Schenkung, Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung; Art. 19, Art. 29 Bst. d, Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 16, Art. 24 Bst. d, 141 Abs. 1, 145 Abs. 2 DBG; Art. 79 Bst. b VRPG.

Die Steuerverwaltung ist zur Erhebung einer Beschwerde befugt, wenn sie im Verfahren vor der Vorinstanz mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen ist. Sie wird praxisgemäss durch den Vorsteher oder Stellvertreter der Abteilung Recht und Gesetzgebung vertreten.

Kulturpreise, die ohne Zusammenhang zu einem konkreten Werk ausgerichtet werden, stellen nicht Erwerbseinkommen dar. Sie erfüllen hingegen die Voraussetzung der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit und damit der Schenkung, wenn damit keine weiteren Gegenleistungen des Künstlers verbunden sind. Eine Schenkung ist dann anzunehmen, wenn der Preisverleiher eine grosse Entscheidungsfreiheit bei der Auswahl des Preisträgers hat und nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht handelt. Dem steht auch nicht entgegen, dass es sich beim Preisverleiher um eine Institution des öffentlichen Rechts handelt. Eine steuerfreie Unterstützungsleistung setzt voraus, dass der Empfänger unterstützungsbedürftig ist, was bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50000.– nicht angenommen werden kann.

Rappel d'impôt, prix culturel, prix culturel considéré comme revenu, prestation d'aide ou donation, qualité de recourant de l'Intendance des impôts; art. 19, 29, lit. d et 201, al. 2 LI; art. 16, 24, lit. d, 141, al. 1 et 145, al. 2 LIFD; art. 79, al. b LPJA.

L'Intendance des impôts a qualité pour former recours si ses conclusions n'ont pas été admises dans la procédure devant l'instance inférieure. Concrètement, elle est représentée par le chef de la section Droit et législation ou par son remplaçant.

Les prix culturels qui ne sont pas attribués à la suite d'une prestation concrète ne constituent pas un revenu d'une activité lucrative. En revanche, ils remplissent les critères pour être considérés comme don de fortune et versements bénévoles, donc ceux de la donation, lorsqu'ils ne dépendent d'aucune autre prestation de l'artiste. On considère qu'il y a donation lorsque le donateur du prix a une grande liberté dans le choix du lauréat et attribue le prix sans contraintes légales. Rien ne s'oppose non plus à ce que le donateur soit une institution de droit public. De tels prix sont considérés comme une aide non imposable à la condition que le lauréat soit tributaire de l'aide financière d'autrui, ce qui ne peut pas être le cas lorsqu'il dispose d'un revenu imposable de 50 000 francs.

Sachverhalt:

A. Mit Verfügungen vom 11. August 2003 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Ehegatten S. für die Steuerperiode 2001 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 49 282.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 56 032.– bei der direkten Bundessteuer sowie auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 55 822.–. Bei dieser Veranlagung wurde der vom Bundesamt für Kultur (BAK) an den selbständig erwerbenden Künstler S. ausbezahlte Beitrag von Fr. 35 000.– nicht erfolgswirksam berücksichtigt. Die Veranlagungsverfügungen sind 2003 in Rechtskraft erwachsen.

B. Am 15. April 2005 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer (ESN), gegenüber den Ehegatten S. ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren und erliess am 7. Juli 2005 Nachsteuerverfügungen. Zur Begründung führte sie aus, der an S. ausbezahlte Preis über Fr. 35 000.– sei zu Unrecht bei der Steuererklärung pro 2001 als erfolgsneutral verbucht worden und hätte bei der Veranlagung als steuerbares Einkommen berücksichtigt werden müssen. Die Nachsteuer bezifferte sie auf insgesamt Fr. 10 255.30 (Fr. 7621.65 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 sowie Fr. 1414.– für die direkte Bundessteuer 2001, zuzüglich Fr. 1045.50 bzw. Fr. 174.15 Verzugszins). Auf die Auferlegung einer Busse verzichtete sie. Dagegen erhoben die Ehegatten S. erfolglos Einsprache.

C. Gegen die Einspracheverfügungen vom 13. Oktober 2005 erhoben die Ehegatten S. am 14. November 2005 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Sie beantragten unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die Einspracheverfügungen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass der X-Preis kein steuerbares Einkommen darstelle.

Mit Entscheiden vom 15. August 2006 (eröffnet am 21. August 2006) hiess die StRK den Rekurs und die Beschwerde gut.

D. Am 20. September 2006 hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung), mit getrennten Eingaben Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK aufzuheben und die Einspracheverfügungen vom 13. Oktober 2005 zu bestätigen.

Mit Verfügung vom 22. September 2006 hat die stellvertretende Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK sowie die Ehegatten S. beantragen mit Eingaben vom 9. Oktober bzw. 7. Dezember 2006 die Abweisung der Beschwerden.

Mit Verfügung vom 27. April 2007 hat die Instruktionsrichterin der Steuerverwaltung Gelegenheit gegeben, die Unterschriftsberechtigung der Person nachzuweisen,

welche die Verwaltungsgerichtsbeschwerden vom 20. September 2006 unterzeichnet hat, oder die von der zuständigen Person unterzeichneten Beschwerden nachzureichen. Mit Eingabe vom 2. Mai 2007 hat die Steuerverwaltung darauf hingewiesen, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerden vom dazu befugten Leiter des Bereichs Unselbständigerwerbende unterzeichnet worden seien. Zudem hat sie ihrer Eingabe je ein sowohl vom Vorsteher des Bereichs Recht und Gesetzgebung wie auch von seinem Stellvertreter unterzeichnetes Exemplar der Verwaltungsgerichtsbeschwerden beigelegt.

Erwägungen:

1.

1.1 Die angefochtenen Entscheide stützen 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 Beschwerden zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.1 I] und in Bezug auf die direkte Bundessteuer Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen und gemäss Art. 79 Bst. b VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG und Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt. Die Steuerverwaltung hat mit Eingabe vom 2. Mai 2007 je eine vom Vorsteher der Abteilung Recht und Gesetzgebung und von seinem Stellvertreter unterzeichnete Verwaltungsgerichtsbeschwerde nachgereicht. Praxisgemäss gelten diese Personen als berechtigt, im Namen der Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu erheben (vgl. VGE 22470 vom 12.2.2007, E. 1.1). Damit erübrigt sich die Prüfung, ob auch der Leiter des Bereichs Unselbständigerwerbende zur Vertretung der Steuerverwaltung in Beschwerdeverfahren ermächtigt ist. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen als auch der Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Entscheide fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zukommen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilschrift enthalten sein. Da die anzuwendenden Rechtsnormen nicht unbedingt gleich lauten, müssen die Entscheide getrennte Begründungen enthalten, was aber gegenseitige Verweisungen nicht ausschliesst (BGE 131 II 553 E. 4.2, 130 II 509 E. 8.3; NStP 2005 S. 21 E. 1.3, 57 E. 1.2). Es muss daher auch zulässig sein,

die Begründungen gemeinsam für die kantonale und die Bundessteuer zu verfassen, soweit das anzuwendende kantonale und eidgenössische Recht gleichlautend sind. Dies trifft auf die in der vorliegenden Streitsache massgebenden Bestimmungen zu. Somit rechtfertigt sich nicht nur die Verfahrensvereinigung (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. D), sondern auch die gemeinsame Beurteilung für die kantonale und eidgenössische Steuer in derselben Urteilsschrift.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen und Unangemessenheit hin (Art. 80 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 142 Abs. 4 DBG).

1.4 Die Nachsteuer beläuft sich auf einen Betrag unter Fr. 20000.–, weshalb für die Beurteilung der Beschwerden die Einzelrichterin bzw. der Einzelrichter zuständig ist (Art. 128 Abs. 1 VRPG).

2. Strittig ist, ob der im Jahr 2001 vom BAK an den Beschwerdegegner ausgerichtete Betrag von Fr. 35000.–, welcher später als X-Preis bezeichnet worden ist, der Einkommenssteuer unterliegt und folglich zu Unrecht bei der Veranlagung der Steuern pro 2001 beim Einkommen unberücksichtigt geblieben ist.

2.1 Während die Steuerverwaltung der Ansicht ist, der X-Preis unterliege der Einkommenssteuer gemäss Art. 19 StG bzw. Art. 16 DBG, vertritt die Vorinstanz die Auffassung, dieser sei als öffentlich-rechtliche Unterstützungsleistung gemäss Art. 29 Bst. d StG bzw. Art. 24 Bst. d DBG von der Einkommenssteuer befreit, da seine Ausrichtung nicht an eine Gegenleistungspflicht des Beschwerdegegners geknüpft gewesen sei.

2.2 Als steuerfreie Unterstützungsleistungen im Sinn von Art. 29 Bst. d StG i.V.m. Art. 7 Abs. 4 Bst. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) bzw. Art. 24 Bst. d DBG gelten Leistungen, die einer bedürftigen Person unentgeltlich zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts gewährt werden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 24 DBG N. 33 ff.; Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2000 [nachfolgend Zigerlig/Jud, DBG-Kommentar], Art. 24 DBG N. 15; Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 7 StHG N. 94; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 24 N. 67; Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1 bis 125, 2006, Art. 29 N. 18; StRK ZH 18.6.1997, in StE 1998 B 22.2 Nr. 14 E. lb). Gemäss der in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung pro 2001 weist die Beschwerdegegnerschaft ein steuerbares Einkommen von rund Fr. 50000.– und ein steuerbares Vermögen von rund Fr. 56000.– auf (vgl. vorne Bst. A). Angesichts dieses ausgewiesenen Ein-

kommens und Vermögens ist erstellt, dass sie das ausgerichtete Preisgeld nicht zur Deckung ihres Grundbedarfs benötigt, sondern ihren Lebensunterhalt auch ohne diesen Betrag bestreiten kann (vgl. auch Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 29 N. 18 mit Verweis auf Art. 40 N. 33 ff.). Die Beschwerdegegnerschaft macht denn auch nicht geltend, bedürftig zu sein. Die erforderliche Bedürftigkeit für eine Steuerbefreiung nach Art. 29 Bst. d StG i.V.m. Art. 7 Abs. 4 Bst. f StHG bzw. Art. 24 Bst. d DBG liegt entgegen der Auffassung der Vorinstanz demgemäss nicht vor. Das an den Beschwerdegegner ausgerichtete Preisgeld von Fr. 35 000.– stellt daher keine steuerfreie Unterstützungsleistung im Sinn dieser Bestimmung dar.

2.3 Als steuerfreie Einkunft gilt im Weiteren gemäss Art. 29 Bst. a StG i.V.m. Art. 7 Abs. 4 Bst. c StHG bzw. Art. 24 Bst. a DBG ein Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung. Es ist zu prüfen, ob der Preis eine Schenkung darstellt.

2.3.1 Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt sowohl der zivilrechtliche als auch der steuerrechtliche Schenkungsbegriff die Elemente der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens. Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn die Zuwendungsempfängerin bzw. der Zuwendungsempfänger für den Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass die zuwendende Person Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss (vgl. BGE 118 IA 497 E. 2b/aa; BGer 2A.668/2004 vom 22.4.2005, E. 3.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 24 DBG N. 8 f.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 24 N. 16 ff.).

2.3.2 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner ein Preisgeld über Fr. 35 000.– erhalten hat und dieser Betrag nicht für ein auf Ausschreibung oder Auftrag hin geschaffenes künstlerisches Werk ausgerichtet worden ist oder eine Abgeltung für die Teilnahme an einem Wettbewerb darstellt. Zwar ist der Beschwerdegegner vorerst davon ausgegangen, es handle sich beim Preisgeld um einen Beitrag an ein im Entstehen begriffenes Projekt und hat den Betrag dementsprechend in der Steuererklärung pro 2001 einerseits beim Vermögen und andererseits als (Geschäfts-)Schuld deklariert (vgl. Einvernahmeprotokoll; Vorakten ESN, pag. 97 ff., insbes. pag. 95 und 93 f.). Mittlerweile ist jedoch klar geworden, dass der Preis in keinem Zusammenhang steht mit einem konkreten Projekt. Insofern handelt es sich nicht um einen Werkbeitrag (vgl. Schreiben BAK vom 21.7.2005; Vorakten ESN, pag. 117 ff., pag. 59). Das BAK hat den Preis zugesprochen, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Die Voraussetzungen der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit sind daher zu bejahen.

Die Steuerverwaltung macht indessen geltend, es fehle am freien Schenkungswillen (*animus donandi*) als Rechtsgrund für die Zuwendung, da der Preis nicht freiwillig,

sondern gestützt auf den Bundesbeschluss vom 22. Dezember 1887 betreffend die Förderung und Hebung der schweizerischen Kunst (SR 442.1) – folglich im institutionellen Rahmen – ausgerichtet worden sei und zudem der Kreis der möglichen Empfängerinnen bzw. Empfänger beschränkt sei. Es liege daher keine Schenkung vor. Zur Begründung ihrer Auffassung beruft sie sich auf einen Entscheid des Bundesgerichts (BGer 2A.668/2004 vom 22.4.2005), wonach Auszahlungen einer Stiftung an ihre Destinatärinnen und Destinatäre keine Schenkungen darstellen würden, da sie nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht erfolgten.

2.3.3 Das BAK verleiht den X-Preis an Schweizer Kunstschaffende, Architektinnen und Architekten sowie Kunstvermittlerinnen und Kunstvermittler, die älter als 40 Jahre sind (vgl. Schreiben BAK vom 30.9.2003, Vorakten ESN, pag. 59 und Beilage 4 zu Rekurs und Beschwerde, Vorakten StRK, pag. 6–10). Das BAK kann jährlich einen oder mehrere X-Preise vergeben. Es richtet den Preis auf Empfehlung der Eidgenössischen Kunstkommission aus, welche bei ihrer Auswahl über eine grosse Freiheit verfügt. Der Adressatenkreis ist – abgesehen von der genannten Altersvoraussetzung – offen. Dies im Gegensatz zu dem von der Steuerverwaltung erwähnten Bundesgerichtsentcheid (BGer 2A.668/2004 vom 22.4.2005). Dort sahen die Richtlinien in der Stiftungsurkunde vor, dass die Stiftungserträge regelmässig mit Abschluss der Jahresrechnung zu gleichen Teilen an die anteilsberechtigten Stämme auszurichten sind. Das Bundesgericht kam daher zum Schluss, die Stiftung richte die Erträge an die Destinatärinnen und Destinatäre nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht aus. Es verneinte aus diesem Grund den Schenkungswillen. Vorliegend hatte der Beschwerdegegner indessen keinen Anspruch auf Ausrichtung des Betrags. Es stand ihm lediglich zu, sein Interesse an der Verleihung des Preises kundzutun (Vorakten ESN, pag. 4). Das BAK verfügte bei der Vergabe des Preises an den Beschwerdegegner über eine grosse Entscheidungsfreiheit und damit über ein hinreichendes Wissen und Wollen, wem es den Preis verleihen möchte. Es handelte bei der Preisvergabe an den Beschwerdegegner nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht. Dass der Preis im institutionellen Rahmen ausgerichtet wurde, steht der Schenkungsabsicht nicht grundsätzlich entgegen.

2.4 Die Steuerverwaltung verweist in ihren Beschwerden auf das von ihr herausgegebene Merkblatt 7 zu den Spezialfällen des Einkommens. Während das für die Steuerperiode 2001 massgebende Merkblatt einzig festgehalten habe, dass Preise zur Belohnung und Beiträge zur Förderung von künstlerischem oder wissenschaftlichem Schaffen in der Regel als Schenkungen oder Unterstützungsleistungen gelten würden, unterscheide das in der Zwischenzeit präzisierte aktuelle Merkblatt 7 die folgenden drei Fallkategorien. Kultur- und Förderpreise, die eine Belohnung für Arbeiten auf Ausschreibungen hin darstellten (z.B. bei Projekt- und Kunstwettbewerben) oder sonst

in direktem Zusammenhang mit einer konkreten Leistungserstellung stünden, würden als Erwerbseinkommen erfasst. Ebenfalls als Einkommen gälten Kultur- und Förderpreise, mit denen allgemein das künstlerische oder wissenschaftliche Schaffen einer Person gewürdigt oder gefördert werde, sofern sie von (öffentlichen oder privaten) Institutionen gestützt auf Erlasse, Reglemente, Statuten u.Ä. entrichtet würden und die Empfängerin bzw. der Empfänger nicht unterstützungsbedürftig sei. Als Schenkungen würden Kultur- und Förderpreise einzig dann gelten, wenn sie weder mit einer konkreten Leistungserstellung direkt zusammenhängen noch in einem institutionellen Rahmen erbracht würden.

2.4.1 Merkblätter äussern sich in generell-abstrakter Form dazu, wie bestimmte Sachverhalte geregelt werden sollen. Sie dienen insofern der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis. Es handelt sich bei ihnen indessen um Verwaltungsverordnungen und nicht um verbindliche Rechtssätze (Erlasse). Sie begründen keine unmittelbaren Rechte und Pflichten der Bürgerinnen und Bürger und haben keine Rechtswirkungen gegenüber Dritten, sondern stellen lediglich Meinungsäusserungen über die Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen dar. Sie sind für die Justizbehörden nur insofern verbindlich, als sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben (BGE 121 II 473 E. 2b; BVR 2000 S. 77 E. 2e, 2007 S. 108 nicht publ. E. 2.3.2).

2.4.2 Der Wortlaut von Art. 29 Bst. a StG entspricht den Vorgaben von Art. 7 Abs. 4 Bst. c StHG sowie Art. 24 Bst. a DBG. Seine Auslegung hat sich an der Praxis zur identischen Bestimmung im DBG zu orientieren (vgl. Erläuterungen zum Steuergesetz 2001 S. 11, 14, 99). Das nach wie vor gültige Kreisschreiben Nr. 15 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) vom 8. April 1953 über die steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben und Stipendien an Schriftsteller, Musiker, Maler, Bildhauer, Wissenschaftler usw. sieht vor, dass Ehrengaben, welche in Anerkennung der künstlerischen oder wissenschaftlichen Tätigkeit der Empfängerin bzw. des Empfängers im Allgemeinen ausgerichtet werden, den Charakter einer Schenkung haben. Dieser Praxis der EStV kommt insofern besondere Bedeutung zu, als der Vollzug von Bundesrecht in der ganzen Schweiz nach möglichst gleichen Grundsätzen erfolgen sollte. Sie trägt zudem dem vom Bundesgericht vertretenen Schenkungsbegriff Rechnung und wird auch von der Lehre vertreten (Peter Locher, a.a.O., Art. 24 DBG N. 12 f., Zigerlig/Jud, DBG-Kommentar, Art. 24 N. 6; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 24 N. 26, alle mit Hinweis auf StRK ZH 21.2.1990, in StE 1990 B 28 Nr. 2 E. 2; StRK ZH 18.6.1997, in StE 1998 B 22.2 Nr. 14 E. 1b). Eine restriktivere Interpretation der Tatbestandselemente der Schenkung erscheint weder in Bezug auf Art. 24 Bst. a DBG noch auf den identischen Art. 29 Bst. a StG sachgerecht. Soweit das Merkblatt 7 auch in Fällen wie dem vorliegenden, wo die Vergabestelle (anders als in BGer 2A.668/2004 vom 22.4.2005) bei der Wahl der Preisträgerinnen und Preisträger über eine grosse Entscheidungsfreiheit und damit über ein hinreichendes Wissen und Wollen verfügt (vgl.

E. 2.3.3 hiervor), die Unterstellung der Preisgelder unter die Einkommenssteuer festlegt, entspricht es nicht dem richtig verstandenen Sinn von Art. 24 Bst. a DBG und Art. 29 Bst. a StG und vermag das Verwaltungsgericht nicht zu binden (vgl. E. 2.4.1). Damit erübrigt sich die von der Beschwerdegegnerschaft beantragte Prüfung der Frage, ob die Steuerverwaltung in vergleichbaren Fällen die Preisgelder ebenfalls der Einkommenssteuer unterstellt hat.

2.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der vom BAK an den Beschwerdegegner ausgerichtete X-Preis eine Schenkung im Sinn von Art. 29 Bst. a StG, Art. 7 Abs. 4 Bst. c StHG sowie Art. 24 Bst. a DBG darstellt. Gestützt auf diese Ausführungen sind die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer pro 2001 abzuweisen. Die Akten gehen zurück an die ESN, welche zu prüfen hat, ob das ausgerichtete Preisgeld der kantonalen Schenkungssteuer unterliegt.

3.

Der unterliegenden Beschwerdeführerin sind als Behörde im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 VRPG). Die Beschwerdegegnerschaft hat Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG). Die Kostennote des Anwalts gibt zu keinen Bemerkungen Anlass. Der Kanton Bern hat der Beschwerdegegnerschaft demnach die im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten, gerichtlich festgesetzt auf Fr. 2971.90 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.

VGE vom 22. Juni 2007 i.S. S.

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, Schönburgstrasse 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 Gümüliken	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

PP

CH-3001 Bern