



100 19 158

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.6.2020 RNA/AWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. Juni 2020

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Antenen und Bütikofer sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____ AG

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) haben steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich und besitzen ausserkantonales Grundeigentum im Kanton St. Gallen und im Kanton Bern. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. August 2018 wurden sie von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), mit Steuerausscheidung und Verfügung vom 20. August 2018 (pag. 24 und 27) für das in D. _____ gelegene Grundeigentum auf ein im Kanton Bern steuerbares Vermögen von CHF 237'183.--, resp. einen steuerbaren Vermögensertrag von CHF 9'100.--, resp. eine einfache Einkommenssteuer von CHF 456.10 und eine einfache Vermögenssteuer von CHF 284.60 insgesamt auf eine einfache Steuer von CHF 740.70 veranlagt. Basierend darauf beliefen sich die kantonalen Steuern 2016 auf CHF 3'740.50. Der Vermögenssteuerbetrag allein 2016 betrug CHF 1'437.25.

B. Gegen die Vermögenssteuerveranlagung haben die Rekurrenten am 20. August 2018 durch E. _____, Treuhänder, Einsprache erheben lassen und geltend gemacht, dass die Vermögenssteuerberechnung die gemäss Art. 66 StG festgelegte Vermögenssteuerhöchstbelastung von 25 % des Vermögenssteuerertrags überschreite. Bei einem steuerbaren (Gesamt-)Vermögen von CHF 4'106'000.-- dem bernischen Steuersatz von 0.120083 % und einer Steueranlage von 5.05 ergäbe sich eine Vermögenssteuer von CHF 24'899.--. Der effektive Vermögensertrag auf dem Gesamtvermögen 2016 betrage CHF 81'032.-- 25 % davon seien aber nur CHF 20'258.-- womit die Höchstbelastungsgrenze von Art. 66 StG (Vermögenssteuerbremse) zur Anwendung komme.

C. Mit Brief vom 17. September 2018 hat die Steuerverwaltung mangels Bevollmächtigung des Treuhänders den Rekurrenten mitgeteilt, dass sie beabsichtige die Einsprache abzuweisen. Die Berechnung zur Vermögenssteuerbremse von Art. 66 StG sei korrekt erfolgt und eine Reduktion der Vermögenssteuer sei nicht möglich. Dem Schreiben hat sie ein entsprechendes Berechnungsblatt beigelegt.

D. Dazu haben die Rekurrenten durch ihren Treuhänder mit Schreiben vom 25. September 2018 Stellung nehmen lassen. Dieser bringt sinngemäss vor, dass die Berechnung Fehler aufweise und nicht nachvollziehbar sei. Zudem macht er unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung geltend, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommene Besteuerung des bernischen Vermögens gegen das verfassungsrechtliche Schlechterstellungsverbot verstosse. Es liege eine gegenüber ausschliesslich innerkantonalen Steuerpflichtigen andersartige steuerliche Behandlung vor, die für die Rekurrenten mit nur teilweiser Steuerpflicht im Kanton Bern zu einer verbotenen Mehrbelastung führe. Über die Anwendung der Vermögenssteuerbremse nach

Art. 66 StG sei, wie bei der Berechnung des Steuersatzes, aufgrund des gesamtschweizerischen Vermögensertrags zu entscheiden.

E. In ihrem Antwortschreiben vom 7. Januar 2019 hat die Steuerverwaltung sich für die fehlerhafte Berechnung entschuldigt, im Übrigen aber an der Besteuerung des Vermögens gemäss Veranlagungsverfügung vom 20. August 2018 festgehalten. Sie bringt weiter vor, dass die verfassungsmässigen Grundsätze insb. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Verbot der Doppelbesteuerung gewährleistet seien. Steuertarife und Steuerfreibeträge seien zudem von der Steuerharmonisierung ausgenommen und die Kantone befugt, diese eigenständig zu gestalten. Grund für die Einsprache sei wohl, dass die Vermögenssteuerbremse im vorangegangenen Steuerjahr 2015 abweichend von der hier streitigen Vermögenssteuer 2016 zur Anwendung gekommen sei. Dies sei aber einzig darauf zurückzuführen, dass in jenem Jahr ein Schuldzinsüberschuss des Wohnsitzkantons Zürich mit dem Vermögensertrag im Kanton Bern habe verrechnet werden müssen, was zu einer Reduktion des Vermögensertrags im Kanton Bern und damit zur Anwendung der Vermögenssteuerbremse geführt habe. Eine Schlechterstellung zwischen Steuerpflichtigen mit persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern und Steuerpflichtigen mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit bestehe nicht. Zum besseren Verständnis habe sie auch die Berechnungstabelle 2015 beigelegt, in der auch nur das im Kanton Bern steuerbare Vermögen berücksichtigt worden sei.

F. Mit Brief vom 14. Januar 2019 hat der Treuhänder auf das Antwortschreiben der Steuerverwaltung reagiert und sinngemäss festgehalten, dass die Berechnung zum Steuerjahr 2015 offensichtlich nicht mit der pro 2015 verfügbaren Vermögenssteuer übereinstimme und weist neben weiteren Fehlern auf eine Vermögenssteuerberechnung eines anderen Kunden hin, bei dem pro 2015 zur Prüfung der Ermässigung nach Art. 66 StG das gesamtschweizerische Vermögen berücksichtigt worden sei. Es könne zudem nicht sein, dass der Kanton Bern zur Satzbestimmung auch ausserkantonales Vermögen heranziehe, jedoch bezüglich der Ermässigung der Vermögenssteuer die Ertragsverhältnisse des ausserkantonalen Vermögens nicht berücksichtige. Allein diese Überlegung mache schon klar, dass eine Schlechterstellung vorliege. Im Weiteren verweist er auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission vom 11. Dezember 2012, der seinen Standpunkt bestätige und stellt die Frage, was denn in der Zwischenzeit geändert habe.

G. Am 20. Januar 2019 hat die Steuerverwaltung auf dieses Schreiben geantwortet und den Rekurrenten mitgeteilt, dass in der Berechnung pro 2015 eine falsche Gemeinde eingesetzt worden sei. Weiter hält sie an der im Brief vom 7. Januar 2019 vorgebrachten Begründung fest, dass pro 2015 aufgrund der Regeln zur Schuldzinsverlegung die Berücksichtigung von ausserkantonalen Schulden dazu geführt habe, dass die Vermögenssteuerbremse im Steuerjahr 2015

angewandt worden sei. Betreffend den seitens des Treuhänders erwähnten Entscheid der Steuerrekurskommission vom 11. Dezember 2012 bringt sie weiter vor, dass mit der Steuerge-
setzrevision 2016 die gesetzliche Grundlage zur sog. Vermögenssteuerbremse nach Art. 66
StG insofern geändert habe, als der Gesetzgeber den Wortlaut präzisiert und dahingehend an-
gepasst habe, dass (ab dem 1.1.2016) zur Prüfung der Anwendbarkeit der Vermögenssteuer-
bremse ausdrücklich nur der Vermögensertrag auf dem im Kanton Bern steuerbaren Vermögen
herangezogen werde.

H. Mit Einspracheentscheid vom 9. April 2019 hat die Steuerverwaltung die Einsprache ab-
gewiesen.

I. Am 23. April 2019 haben die Rekurrenten gegen diesen Einspracheentscheid durch ihren
Treuhänder C. _____ AG (Vertreter) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
(Steuerrekurskommission) Rekurs erheben lassen mit dem Antrag, die Vermögenssteuer 2016
sei im Sinne von Art. 66 StG (Vermögenssteuerbremse) auf 25 % des Vermögensertrags zu
begrenzen. Konkret sei hier die einfache Vermögenssteuer auf CHF 231.55 festzusetzen. Bei
der Ermittlung der Anwendbarkeit von Art. 66 StG sei dabei das gesamte Vermögen der Rekur-
renten zu berücksichtigen und die (ordentliche) Vermögenssteuer ohne Ermässigung sei auf-
grund der hypothetischen bernischen Steuerbelastung auf dem gesamten Vermögen zu eruie-
ren (vgl. Berechnung in Beilage 3 zum Rekurs).

Zur Begründung bringt er sinngemäss vor, dass es gegen das Schlechterstellungsverbot ver-
stosse, wenn die Steuerverwaltung zur Bestimmung des Steuersatzes auf das gesamte Vermö-
gen, bei der Prüfung der Höchstbesteuerungsgrenze jedoch nur auf den Nettovermögensertrag
des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens abstelle. Die Rekurrenten hätten mit diesem Vor-
gehen allein deshalb mehr Steuern zu bezahlen, weil sie mehreren Steuerhoheiten unterliegen
würden und im Kanton Bern nur für einen Teil des Einkommens oder Vermögens steuerpflichtig
seien. Diese andersartige steuerliche Behandlung sei überdies unsachlich, weil sie einen aus-
schliesslich innerkantonalen Steuerpflichtigen unter sonst gleichen Umständen nicht treffen
würde. Damit seien alle vom Bundesgericht herausgearbeiteten Kriterien einer Verletzung des
Schlechterstellungsverbots erfüllt.

J. In ihrer Vernehmlassung vom 11. Juni 2019 zum Rekurs beantragt die Steuerverwaltung
dessen Abweisung. In der Begründung weist sie auf den revidierten und am 1. Januar 2016 in
Kraft getretenen Art. 66 StG hin, der im Gegensatz zur zuvor geltenden Bestimmung die Be-
messungsgrundlage ausdrücklich auf den Vermögensertrag aus dem im Kanton Bern steuerba-
ren Vermögen beschränkt. Betreffend die vom Vertreter geltend gemachte Verletzung des
Schlechterstellungsverbots wird insbesondere festgehalten, dass bei der Bestimmung des

Steuersatzes gemäss Art. 8 Abs. 1 StG aus Gründen der Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu Recht auf das weltweite Einkommen und Vermögen abgestützt werde, da sonst nur teilweise Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Progressionsvorteil erlangen würden. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts stelle somit keine Verletzung des Schlechterstellungsverbots dar. Betreffend die vom Vertreter geltend gemachte Schlechterstellung aufgrund der Bemessungsgrundlage von Art. 66 StG wird weiter vorgebracht, dass die Beschränkung auf den Vermögensertrag aus dem im Kanton Bern steuerbaren Vermögen keine andersartige steuerliche Behandlung für nur teilweise Steuerpflichtige mit sich bringe, da die Bestimmung von Art. 66 StG nicht zwischen Steuerpflichtigen mit beschränkter und solchen mit unbeschränkter Steuerpflicht im Kanton Bern unterscheide. Bei allen werde als Bemessungsgrundlage auf die bernischen Werte abgestellt. Auch die weitere Schlechterstellungsvoraussetzung der Unsachlichkeit der andersartigen Behandlung sei nicht erfüllt. Denn es werde bei der Besteuerung nicht auf sachfremde Kriterien wie z.B. den Wohnsitz der Rekurrenten abgestellt. Die Vermögenssteuer werde in Ausübung der Tarifhoheit auf 25 % des bernischen Vermögensertrags beschränkt, gleichgültig ob sich der Wohnsitz des Steuerpflichtigen im Kanton Bern oder anderswo befinde. Dies entspreche der Absicht des bernischen Gesetzgebers, eine konfiskatorische Besteuerung des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens zu verhindern, indem die Besteuerung des bernischen Vermögens auf 25 % des daraus resultierenden Ertrags begrenzt werde. Betreffend die geltend gemachte steuerliche Mehrbelastung wird festgehalten, dass die Anwendung der Bemessungsbestimmung von Art. 66 StG bei beschränkter Steuerpflicht durchaus auch zu einer Reduktion der bernischen Vermögenssteuer führen könne, obwohl die steuerpflichtige Person gesamthaft gesehen nicht konfiskatorisch besteuert werde. Umgekehrt könne es aber auch vorkommen, dass bei teilweiser Steuerpflicht die Reduktion verweigert werde, obwohl infolge einer hohen ausserkantonalen Steuerlast gesamthaft eine konfiskatorische Besteuerung vorliege. Gemäss dem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23. Dezember 2004 liessen sich solche Ungereimtheiten bei Personen, die in mehreren Kantonen oder Staaten steuerpflichtig seien, nie ganz ausschliessen, was aber als Folge der territorial begrenzten staatlichen Hoheit hinzunehmen sei und keine rechtsungleiche Behandlung darstelle.

K. In seiner Stellungnahme vom 17. Juni 2019 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hält der Vertreter am Vorliegen einer Verletzung des Schlechterstellungsverbots fest und stellt klar, dass es nicht zutreffe, dass er die Anwendung des Progressionsvorbehalts als nicht zulässig dargestellt habe. Es werde aber im Rekurs zu Recht hervorgehoben, dass das Doppelbesteuerungsverbot auch auf die Tarifgestaltung anwendbar sei.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die tatsächlichen und/oder rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Streitig ist, ob die Bemessung der Höchstbelastung gemäss Art. 66 Abs. 1 StG im vorliegenden Fall infolge Verletzung des aus dem Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101) abgeleiteten Schlechterstellungsverbots unter Einschluss des ausserkantonalen Vermögens und Vermögensertrags zu ermitteln ist.

3. Aus Art. 127 Abs. 3 BV zur Doppelbesteuerung wird neben der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, ein selbständiges verfassungsmässiges Individualrecht abgeleitet, nicht doppelt besteuert zu werden (Reich/Beusch in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 14 ff. der Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, §18 I S. 127). Da der Bundesgesetzgeber diesbezüglich nicht aktiv geworden ist, hat das Bundesgericht, in Ermangelung eines Bundesgesetzes zur interkantonalen Doppelbesteuerung, dazu in langjähriger Praxis ein ganzes System bundesgerichtlicher Kollisionsnormen aufgestellt. Dieses Regelsystem ist für die Kantone verbindlich und bildet unmittelbar anwendbares Richterrecht. Kantonaies Recht das den vom Bundesgericht entwickelten Grundsätzen widerspricht, ist damit bundesrechtswidrig, ungültig und im konkreten Fall entsprechend den bundesgerichtlichen Zuteilungsregeln zu ergänzen (vgl. zum Ganzen Peter Locher, a.a.O., §1 II 3. S. 3 und § 18 I S. 127 f.; Zweifel/Hunziker in:

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 1. Aufl., 2011, N. 7 ff. [8 und 13] zu §2 je mit weiteren Hinweisen).

Zu den vom Bundesgericht geregelten Bereichen gehört auch das Schlechterstellungsverbot. Danach liegt nach Art. 127 Abs. 3 BV eine verbotene Schlechterstellung vor, wenn ein Kanton eine steuerpflichtige Person ohne sachliche Gründe allein deshalb anders und stärker belastet, weil sie infolge ihrer territorialen Beziehungen nicht ausschliesslich seiner Steuerhoheit untersteht, sondern auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. hiernach E. 8).

4. Der Vertreter macht geltend, dass bereits die Ausübung des Progressionsvorbehalts gemäss Art. 8 Abs. 1 StG zur Festlegung des anwendbaren Steuersatzes bei gleichzeitiger Beschränkung der Bemessung der Höchstbelastung nach Art. 66 Abs. 1 StG auf den bernischen Vermögensertrag eine andersartige Behandlung darstelle, die gegen das Schlechterstellungsverbot verstosse.

Dazu ist festzuhalten, dass Steuerpflichtige, die nur auf einem Teil ihres Einkommens und Vermögens im Kanton Bern steuerpflichtig sind, gemäss jenem Satz besteuert werden, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht. Dieser sog. Progressionsvorbehalt ist Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV und stellt sicher, dass nur teilweise im Kanton Bern steuerpflichtige Personen auf dem daselbst zu versteuernden Einkommen und Vermögen entsprechend ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und im Einklang mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nach Art. 8 BV besteuert werden und insbesondere keinen Progressionsvorteil daraus ziehen können, dass sie nicht ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtig sind. Der Progressionsvorbehalt ist ein allgemein anerkanntes Mittel zur Gewährleistung einer rechtsgleichen Besteuerung. Seine Festsetzung erfolgt unabhängig von der Bestimmung des jeweiligen für die Vermögensbesteuerung anwendbaren Steuertarifs (vgl. Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 5 ff. zu Art. 8 StG sowie Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 5 ff. zur analogen Bestimmung in Art. 7 DBG). Die Festlegung des Steuersatzes ist zudem gemäss Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) den Kantonen anheim gestellt. Der Progressionsvorbehalt ist deshalb unabhängig von der Bestimmung von Art. 66 StG in jedem Fall anzuwenden, was sich für beschränkt steuerpflichtige Personen bei der Beurteilung der Höchstbelastung nach Art. 66 StG in Grenzfällen letztlich auch vorteilig in dem Sinn auswirken kann, als sie dadurch die Höchstbelastungsgrenze von Art. 66 StG noch erreichen. Aus dem Vorbringen des Vertreters zur Anwendung des Progressionsvorbehalts lässt sich im vorliegenden Zusammen-

hang nichts zu Gunsten der Rekurrenten ableiten. Insbesondere ist darin keine Verletzung des Schlechterstellungsverbots zu erkennen.

5. Der Vertreter macht weiter geltend, dass gemäss der Praxis des Bundesgerichts auch die Steuertarife unter das Schlechterstellungsverbot fallen würden, womit der Tarifautonomie der Kantone eine verfassungsrechtliche Schranke gesetzt und die Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Höchstbelastungsgrenze entsprechend auszugestalten sei.

Sowohl die altrechtliche wie auch die geltende Bestimmung von Art. 66 StG stellen eine rein tarifliche Korrekturvorschrift dar, die eine übermässige Besteuerung von im Kanton Bern steuerbarem Vermögen verhindern soll. Gemäss der Bestimmung von Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 StHG ist die Ausgestaltung der Steuertarife Sache der Kantone (vgl. Felber/Duss in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 7 f. zu Art. 27 StHG). Insbesondere ist es den Kantonen unbenommen, unter Einhaltung der verfassungsrechtlichen Grundsätze, die Steuertarife im Hinblick auf standortpolitische Vorteile auszugestalten. Daran ändert das Schlechterstellungsverbot grundsätzlich nichts. Die Frage, ob die konkrete vom Kanton Bern in Art. 66 StG gewählte Tarifgestaltung das Schlechterstellungsverbot verletzt, ist hier nach zu erörtern.

6. Die vorliegend im Streite stehende Bestimmung von Art. 66 StG wurde erst mit der Einführung des harmonisierten Steuergesetztes vom 21. Mai 2000 per 1. Januar 2001, ins bernische Steuerrecht aufgenommen. Sie sollte verhindern helfen, dass ertragsschwache Vermögensanlagen mehr Steuern bezahlen müssen als sie Einkommen generieren. Gemäss den Materialien ging es dabei vor allem darum, ein Ausbluten von Firmensubstrat bei Familiengesellschaften resp. -unternehmen zu verhindern, Betriebsschliessungen zu vermeiden und Unternehmer im Kanton Bern zu behalten. Der Sinn und Zweck von Art. 66 StG war und ist demnach neben der allgemeinen Vermeidung einer konfiskatorischen Vermögensbesteuerung, mit der Begrenzung der Vermögenssteuer auf 25 % des bernischen Vermögensertrags durchaus auch standortpolitisch motiviert (vgl. dazu die Ausführungen in VGE 220088 vom 23. 12. 2004 in BVR 2006 S. 71 ff, E. 2.2 u. 2.6 ff.). Die geltende Bestimmung von Art. 66 Abs. 1 StG lautet:

"¹ Für steuerpflichtige Personen, deren Vermögenssteuer (Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer) 25 Prozent des Vermögensertrags *des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens* übersteigt, ermässigt sich die Vermögenssteuer auf diesen Betrag, höchstens jedoch auf 2.4 Promille des steuerbaren Vermögens."

Die altrechtliche Version von Art. 66 aStG lautete abgesehen von den mit der Steuergesetzrevision eingefügten, kursiv dargestellten Ergänzungen gleich.

6.1 Mit dem Entscheid VGE 220088 vom 23. Dezember 2004 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Verwaltungsgericht) entschieden, dass die Bestimmung vom Art. 66 StG nicht nur auf unbeschränkt im Kanton Bern Steuerpflichtige, sondern auch auf teilweise Steuerpflichtige anwendbar ist. Dabei wurde offengelassen, ob zur Ermittlung des für die Anwendung von Art. 66 StG massgeblichen Vermögensertrags nur das bernische Vermögen oder aber auch das ausserkantonale resp. der Ertrag aus dem Gesamtvermögen der Steuerpflichtigen heranzuziehen und danach der Gesamtvermögensertrag mit der hypothetischen bernischen Steuer auf diesem, zu vergleichen sei (VGE 220088 vom 23.12.2004 in BVR 2006 S. 71 ff. E. 3.3).

6.2 Der bis zum 31. Dezember 2015 geltende Wortlaut von Art. 66 aStG war diesbezüglich offen formuliert und die Bemessungsgrundlage nicht eindeutig festgelegt, weshalb die korrekte Ermittlung der Belastungsgrenze umstritten war. Mit Entscheid vom 6. August 2014 hat das Verwaltungsgericht insbesondere gestützt auf den Normzweck der Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung entschieden, dass die Belastungsgrenze für die Anwendbarkeit von Art. 66 aStG anhand des Gesamtvermögensertrags zu ermitteln und dieser dabei mit der hypothetischen ordentlichen bernischen Vermögenssteuer auf dem Gesamtvermögensertrag zu vergleichen sei (vgl. VGE 100 2013 24 vom 6.8.2014, E. 3 ff.). Die Frage, ob das Schlechterstellungsverbot gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV verletzt würde, wenn zur Ermittlung der Belastungsgrenze von Art. 66 aStG allein auf das bernische Vermögen resp. den bernischen Vermögensertrag abgestellt würde, hat das Verwaltungsgericht dabei aber ausdrücklich offengelassen (vgl. VGE 100 2013 24 vom 6.8.2014, E. 3.3).

7. Im Rahmen der Steuergesetzrevision 2016 hat der bernische Gesetzgeber die Bestimmung von Art. 66 StG per 1. Januar 2016 dahingehend angepasst, dass zur Ermittlung der Belastungsgrenze nach Art. 66 StG neu nun ausdrücklich nur auf den Ertrag des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens abzustellen ist.

7.1 Damit ist die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung von Art. 66 aStG weitestgehend hinfällig geworden und es ist im vorliegenden Zusammenhang einzig zu klären, ob die Belastungsgrenze nach dem revidierten Wortlaut von Art. 66 StG das Schlechterstellungsverbot gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV verletzt.

8. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung aus Art. 127 Abs. 3 BV u.a. das sogenannte Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Eine verbotene Schlechterstellung liegt gemäss dieser Rechtsprechung dann vor, wenn ein Kanton eine steuerpflichtige Person ohne sachliche Gründe, allein deshalb anders und stärker belastet, weil sie infolge ihrer territorialen Beziehungen nicht ausschliesslich seiner Steuerhoheit untersteht, sondern auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (statt vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1

und 138 I 297 E. 3.1, je mit weiteren Hinweisen; Peter Mäusli-Allenspach in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 1. Aufl., 2011, N. 36 ff. zu § 3; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, S. 16 ff.).

9. Aus der in E. 8 festgehaltenen, bundesgerichtlichen Definition einer verbotenen Schlechterstellung lassen sich die folgenden vier Voraussetzungen für das Vorliegen einer unzulässigen Schlechterstellung ableiten, die nachfolgend mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt zu prüfen sind.

9.1 Die erste Voraussetzung dient lediglich der Abgrenzung der verbotenen Schlechterstellung gegenüber einer besonderen oder andersartigen Besteuerung, die ihren Grund nicht in der Unterstellung des Steuerpflichtigen unter mehr als eine Steuerhoheit hat, sondern auf einer anderen Eigenschaft beruht, die auch bei ausschliesslicher Steuerpflicht im entsprechenden Kanton zu einer besonderen, allenfalls höheren Besteuerung führen würde (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 39 zu § 3). Eine solche Eigenschaft der Rekurrenten liegt gemäss dem hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht vor. Die vom Vertreter geltend gemachte Schlechterstellung beruht auf der Tatsache, dass die Rekurrenten ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich haben und im Kanton Bern aufgrund ihres Grundeigentums nur beschränkt steuerpflichtig sind. Damit ist diese erste grundsätzliche Voraussetzung einer möglichen relevanten Schlechterstellung erfüllt. Ob eine solche vorliegt, ist damit aber nicht entschieden und hängt von den weiteren nachfolgend zu prüfenden Voraussetzungen ab.

9.2 Die zweite Voraussetzung für das Vorliegen einer Schlechterstellung ist eine im Vergleich zu einer im vollen Umfang steuerpflichtigen Person andersartige steuerliche Behandlung. Die Andersartigkeit kann gemäss der bundesgerichtlichen Praxis zur interkantonalen Doppelbesteuerung in der Art der Besteuerung liegen, wenn z.B. eine juristische Person infolge der nur teilweisen Steuerpflicht nach den Bestimmungen für natürliche Personen besteuert wird, oder in der sachlichen resp. zeitlichen Bemessung oder aber im anwendbaren Tarif.

9.2.1 Die Art der Steuer und die zeitliche Bemessung sind durch den Wortlaut von Art. 66 StG nicht tangiert. In diesen Kriterien kann somit keine andersartige Behandlung liegen.

9.2.2 Da die Tarifkorrektur und damit der allenfalls andersartige Tarif von der nach Art. 66 StG definierten sachlichen Bemessung abhängig ist, geht es bei der Beurteilung der Andersartigkeit der steuerlichen Behandlung vorliegend primär um die Bemessung der Belastungsgrenze für die Anwendung von Art. 66 StG. Nachfolgend ist somit weiter zu prüfen, ob die Bestimmung von Art. 66 StG für nur teilweise im Kanton Bern steuerpflichtige Personen zu einer andersartigen

Bemessung und einem anderen Tarif führt, als er für ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtige zur Anwendung käme.

9.2.3 Der revidierte Art. 66 StG beschränkt sich bei der Gegenüberstellung von Vermögensertrag und ordentlich geschuldeter Steuer ausdrücklich auf den Ertrag des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens. Dies macht mit Blick auf den gemäss den Materialien angestrebten Normzweck, einer Begrenzung der Steuerbelastung auf bernischem Vermögen durchaus Sinn (vgl. hiervor E. 5). Da es sich dabei um eine Tarifkorrektur handelt, die wie alle Steuertarife in der Kompetenz der Kantone liegt, steht die Regelung grundsätzlich im Einklang mit dem übergeordneten Recht und ist unter diesem Aspekt nicht zu beanstanden (vgl. hiervor E. 4).

9.2.3.1 Der Vertreter macht nun geltend, dass eine andersartige steuerliche Behandlung durch die in Art. 66 StG festgelegte Bemessungsgrundlage darin liege, dass diese bei ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtigen Personen dazu führe, dass bei der Berechnung der Höchstbelastung so oder so immer auf das ganze Vermögen und den ganzen Vermögensertrag abgestellt werde, bei nur teilweise im Kanton Bern steuerpflichtigen Personen hingegen stets nur auf jenen Teil des Vermögens, der im Kanton Bern steuerbar sei. Er bringt weiter vor, dass die Rekurrenten nur deshalb nicht in den Genuss der Vermögenssteuerbegrenzung von Art. 66 StG kämen, weil die ausserkantonalen Vermögensteile mit schlechterer Ertragslage bei der Überprüfung der Höchstbelastung nicht berücksichtigt würden. Damit macht er gleichzeitig geltend, dass die behauptete andersartige höhere Besteuerung der Rekurrenten unsachlich sei. Er stützt sich dabei insbesondere auf einen in ASA 30 S. 242 publizierten Bundesgerichtsentscheid, der von einer andersartigen Besteuerung ausgeht, wenn ein Kanton den Steuersatz der Ertragssteuer für juristische Personen mit Hauptsitz ausserhalb des Kantons nur nach den kantonalen Faktoren bestimmt, während für die im Kanton domizilierten Gesellschaften immer die Gesamtfaktoren massgeblich sind (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 40 zu § 3).

In diesem Entscheid wird die Steuerbelastung einer unbeschränkt steuerpflichtigen, ansässigen Gesellschaft mit jener einer nur aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtigen juristischen Person verglichen. Angewandt auf den vorliegenden Fall bestünde gemäss dieser Fallkonstellation eine vergleichbare Situation, wenn die Anwendung der Höchstbelastung nach Art. 66 StG bei einer im Kanton Bern ansässigen Person mit innerkantonalem und ausserkantonalem Vermögen immer nach dem Ertrag ihres Gesamtvermögens beurteilt werden müsste, während jene einer nur beschränkt steuerpflichtigen Person stets nur nach dem Ertrag des im Kanton Bern steuerbaren Vermögens zu beurteilen wäre. Die Bemessungsgrundlage von Art. 66 StG unterscheidet aber gerade nicht zwischen beschränkt steuerpflichtigen Personen und solchen die unbeschränkt im Kanton Bern steuerpflichtig sind. Die Anwendung der Höchstbelastungsgrenze wird auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, immer ausschliess-

lich aufgrund des Ertrags des bernischen Vermögens geprüft. Auch bei im Kanton Bern ansässigen Personen mit ausserkantonalem Vermögen, das nur sehr tiefe oder keine Erträge abwirft, kommt somit Art. 66 StG nicht zur Anwendung, wenn der Ertrag des bernischen Vermögens die Anwendung nicht erlaubt. Dies auch dann nicht, wenn bei einer Berücksichtigung des Gesamtvermögens und des Gesamtvermögensertrags die Tarifkorrektur von Art. 66 StG ohne weiteres zur Anwendung käme.

Anders als im zitierten Bundesgerichtsentscheid (ASA 30 S. 242) wird in Art. 66 StG nicht zwischen ansässigen und nur beschränkt Steuerpflichtigen unterschieden. Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Höchstbelastungsbestimmung von Art. 66 StG ist gemäss der geltenden Fassung stets und ausschliesslich das bernische Vermögen. Aus dem Wortlaut von Art. 66 StG an sich ergibt sich somit keine andersartige steuerliche Behandlung daraus, dass die steuerpflichtige Person im Kanton Bern nur teilweise, infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist. Soweit beim Vergleich zwischen ansässigen und nur beschränkt Steuerpflichtigen gemäss dem Wortlaut von Art. 66 StG nur auf das bernische Vermögen abgestellt wird, sind beide völlig gleich gestellt.

9.2.3.2 Der Vertreter macht nun aber weiter geltend, dass die Rekurrenten bei einer Mitberücksichtigung des ausserkantonalen Vermögens in der Bemessungsgrundlage von Art. 66 StG in den Genuss der Höchstbelastungsbeschränkung kommen würden, weshalb sie als nur teilweise im Kanton Bern Steuerpflichtige durch die in Art. 66 StG festgelegte Berechnungsweise der Belastungsgrenze im Resultat steuerlich anders behandelt und schlechter gestellt würden, als eine Person mit demselben Gesamtvermögen, wenn dieses ausschliesslich im Kanton Bern besteuert würde.

Tatsächlich käme im vorliegenden Fall, bei einer Berücksichtigung des gesamten, auch ausserkantonalen Vermögensertrags und des hypothetischen bernischen Steuerbetrags auf dem gesamten Vermögen in der Bemessungsgrundlage, die Bestimmung von Art. 66 StG zur Anwendung. Der Unterschied in der Besteuerung beruht dabei aber nicht auf einer andersartigen steuerlichen Behandlung von nur teilweise im Kanton Bern steuerpflichtigen Personen, sondern auf der rein zufälligen Verteilung der Höhe der Vermögenserträge. Denn, wären die Vermögenserträge auf dem zürcherischen Vermögen höher und jene auf dem bernischen deutlich tiefer, käme Art. 66 StG bei Berücksichtigung des Gesamtvermögens und des gesamten Vermögensertrags gerade nicht zur Anwendung, wohingegen bei einer Berücksichtigung nur des bernischen Vermögens und Vermögensertrags die Höchstbelastungsbegrenzung zum Tragen käme. Damit würden die Rekurrenten als nur teilweise Steuerpflichtige gerade bei Berücksichtigung des Gesamtvermögens und des Gesamtvermögensertrags schlechter gestellt, als wenn nur auf das bernische Vermögen abgestützt wird. Durch die Festlegung der Berechnungsgrundlage

nach Art. 66 StG nur auf das bernische Vermögen, ergibt sich für nur teilweise im Kanton Bern Steuerpflichtige wie die Rekurrenten demnach ebenfalls keine das Schlechterstellungsverbot verletzende, generelle andersartige steuerliche Behandlung.

Dasselbe gilt bei sonst gleichen Umständen im Vergleich von einer nur teilweise im Kanton Bern steuerpflichtigen Person zu einer Person die ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtig ist. Solange bei einer nur teilweise steuerpflichtigen Person die Vermögenserträge auf dem ausserkantonalen Vermögen wesentlich höher sind als jene auf dem im Kanton Bern steuerbaren Vermögen, wäre sie, bei entsprechender Ertragslage, gerade infolge der nur teilweisen Steuerpflicht im Kanton Bern besser gestellt, als eine ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtige Person mit demselben Vermögen und demselben Vermögensertrag. Denn bei der ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtigen Person würde der insgesamt wesentlich höhere Ertrag auf dem Gesamtvermögen, bei entsprechend hoher Ertragslage, die Anwendung der Höchstbelastungsgrenze verhindern.

Die Rekurrenten werden somit durch die Anwendung der Bemessungsgrundlage von Art. 66 StG bei sonst gleichen Umständen weder aufgrund der Berücksichtigung nur des bernischen Vermögens, noch gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausserkantonalen Vermögensanteilen, noch gegenüber ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtigen generell steuerlich anders oder stärker belastet, nur weil sie nicht in vollem Umfang der Steuerhoheit des Kantons Bern unterliegen. Soweit je nach Verteilung des Vermögensertrags auf inner- oder ausserkantonalem Vermögen gemäss Art. 66 StG eine andere Besteuerung resultiert, beruht diese nicht auf einer andersartigen steuerlichen Behandlung von Steuerpflichtigen, die mehr als einer Steuerhoheit unterstehen, sondern ist eine Folge der konkreten ausser- und innerkantonalen Vermögensverteilung, welche einmal die ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtigen ein andermal die teilweise Steuerpflichtigen begünstigt. Die je nachdem unterschiedliche steuerliche Behandlung ist damit eine logische Konsequenz territorial begrenzter staatlicher Hoheit, in der keine verbotene Schlechterstellung nach Art. 127 Abs. 3 BV liegt (vgl. VGE 220088 vom 23.12.2004 in BVR 2006 S. 71 ff. E. 2.9).

9.3 Weitere Voraussetzung einer verbotenen Schlechterstellung ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die Unsachlichkeit der andersartigen steuerlichen Behandlung. Eine solche liegt vor, wenn die andersartige steuerliche Behandlung einen ausschliesslich im Kanton Bern Steuerpflichtigen nicht treffen würde (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 42 zu § 3).

Da weder im Wortlaut, noch in der sachlichen Bemessung oder den anwendungsbedingten steuerlichen Auswirkungen von Art. 66 StG eine andersartige steuerliche Behandlung von nur

teilweise im Kanton Bern steuerpflichtigen Personen gegenüber ausschliesslich oder unbeschränkt steuerpflichtigen Personen liegt, fehlt es bereits an einer Andersbehandlung, weshalb das Kriterium der Unsachlichkeit von vornherein nicht erfüllt sein kann.

9.4 Letzte Voraussetzung für eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots ist, dass die andersartige steuerliche Behandlung zu einer Mehrbelastung führen muss. Zwar kann Art. 66 StG wie in E. 9.2.3.2 ausgeführt im Einzelfall wie vorliegend zu einer Mehrbelastung resp. Nichtanwendung der steuerlichen Begünstigung von Art. 66 StG führen, aber zum einen liegt diese nicht in einer andersartigen steuerlichen Behandlung, sondern der zufälligen Verteilung der Vermögenserträge begründet, zum andern ergibt sich über alle Anwendungsfälle hinweg ohnehin keine Mehrbelastung.

9.5 Da die je nach Verteilung des Vermögens unterschiedliche Belastung nicht in der Bemessungsgrundlage selbst, sondern nur in der Nichtanwendung eines günstigeren Tarifs liegt, kann die blosser Nichtanwendung der Höchstbelastungsgrenze überdies auch nicht zu einer Doppelbesteuerung in dem Sinne führen, als der nur teilweise Steuerpflichtige aufgrund von Überschneidungen der Bemessungsgrundlagen mehr als einmal sein gesamtes Reinkommen und Vermögen versteuern muss (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 43 zu § 3).

10. Der Vertreter bringt weiter vor, dass die Berücksichtigung des gesamten Vermögens und Vermögensertrags bei der Prüfung der Höchstbelastung die Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung viel besser gewährleiste. Er verweist dabei auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission RKE 100 2009 10365 vom 11. Dezember 2012. Dieser ist aber wie auch der Verwaltungsgerichtsentscheid VGE 100 2013 24 vom 6. August 2014 noch von einer anderen gesetzlichen Bestimmung ausgegangen und hatte auf dem Wege der Auslegung die unklare Bemessungsgrundlage von Art. 66 StG zu bestimmen. Die Aussagen in jenen Entscheiden beruhen demnach auf anderen Voraussetzungen und können somit nicht unbesehen auf den vorliegenden Fall angewandt werden.

Soweit die Bestimmung von Art. 66 StG nicht nur der Begrenzung der maximalen Steuerbelastung, sondern auch der Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung des innerkantonalen Vermögens dient, gilt es festzustellen, dass Art. 66 StG auch unter dem Aspekt der Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung keine Schlechterstellung zur Folge hat. Vielmehr werden nur teilweise Steuerpflichtige auch hier, ohne Berücksichtigung des ausserkantonalen Vermögens, je nach Ertragslage der einzelnen Vermögensteile, zufällig einmal besser und einmal schlechter gestellt als ausschliesslich oder unbeschränkt im Kanton Bern Steuerpflichtige.

Zwar ist es richtig, dass die Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung auf dem Gesamtvermögen nur sichergestellt werden kann, wenn auch das Gesamtvermögen und der gesamte Vermögensertrag berücksichtigt wird. Der Normzweck von Art. 66 StG zielt aber nicht auf Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung des Gesamtvermögens, sondern auf die Begrenzung der Vermögenssteuer auf dem bernischen Vermögen. Das ergibt sich ohne weiteres bereits aus dem Wortlaut und auch aus den Materialien (vgl. dazu die Ausführungen in VGE 220088 vom 23.12.2004 in BVR 2006 S. 71 ff. E. 2.2 u. 2.6 ff.).

Es obliegt zudem nicht dem Kanton Bern, mittels eines Abzugs auf der ihm nach den Regeln der interkantonalen Zuteilung zustehenden Vermögenssteuer, eine konfiskatorische Besteuerung durch andere Steuerhoheiten resp. des in anderen Kantonen besteuerten Vermögens zu verhindern. Dies muss umso mehr gelten, als nur eine kleine Minderheit der Kantone das Instrument der Vermögenssteuerbremse kennt. Soweit die Begrenzung der Vermögenssteuer resp. die Vermeidung konfiskatorischer Besteuerung aber im Hauptsteuerdomizil sichergestellt ist und der Kanton Bern oder weitere Nebensteuerdomizile dies auf den ihnen zur Besteuerung zustehenden Vermögen ebenfalls gewährleisten, kann ohnehin keine Überbesteuerung resultieren.

Zudem kann der Kanton Bern eine konfiskatorische Besteuerung auf dem ausserkantonalen Vermögen auch deshalb nicht gewährleisten, weil er auf die Besteuerung in anderen Kantonen keinen Einfluss hat (vgl. dazu aber die Ausführungen zur Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hiernach). Auch die Berücksichtigung der hypothetischen bernischen Gesamtsteuerbelastung bringt in diesem Zusammenhang kein besseres Ergebnis, da diese wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht, nicht mit der tatsächlichen Steuerbelastung übereinstimmt und sowohl höher als auch tiefer als die tatsächliche Steuerbelastung ausfallen kann. Die vom Vertreter – entgegen dem Wortlaut der Bestimmung – bei der Prüfung der Höchstbelastung nach Art. 66 StG verlangte Heranziehung des Gesamtvermögens und -ertrags und der hypothetischen bernischen Gesamtsteuerbelastung führt damit auch unter dem Aspekt der Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung nicht zu einer sachgerechteren Lösung. Es ist somit kein Grund ersichtlich, weshalb der Kanton Bern zur Begrenzung der Besteuerung des bernischen Vermögens als Bemessungsgrundlage ausserkantonale Vermögenswerte resp. deren Erträge heranziehen müsste. Eine verbotene Schlechterstellung, die eine Nichtanwendung der ausdrücklich formulierten Bemessungsbestimmung von Art. 66 StG rechtfertigen könnte, liegt zudem, wie zuvor dargelegt, ohnehin gar nicht vor.

10.1.1 Im Rahmen seiner Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht und zum Schlechterstellungsverbot hat das Bundesgericht in den neueren Entscheiden neben dem Schlechterstellungsverbot auch andere verfassungsmässige Grundsätze wie jenen der Besteuerung

erung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mehr ins Zentrum gerückt (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 51 ff. [63 bis 65] zu § 3).

Im vorliegenden Zusammenhang und mit Blick auf die Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung ist aber der Grundsatz der Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im interkantonalen Verhältnis von der Bestimmung von Art. 66 StG nicht tangiert. Denn vorliegend handelt es sich abweichend von dieser neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Schlechterstellungsverbot nicht um Ausscheidungsverluste, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit tatsächlich bereits vermindert haben und die deshalb gemäss dieser Rechtsprechung mit Blick auf die Gewährleistung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich von allen Steuerhoheiten zu berücksichtigen sind (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 51 ff. zu § 3), sondern nur um die Möglichkeit einer innerkantonalen Begrenzung der Besteuerung eines bereits der ausschliesslichen Steuerhoheit des Kantons Bern zugewiesenen Vermögensteils. Nach den interkantonalen Ausscheids- und Zuteilungsnormen und -regeln insb. auch der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 51 ff. zu § 3) betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten resp. die Verteilung von Schulden, Schuldzinsen, Verlusten Liegenschaftsaufwand und übrigen Aufwandüberschüssen, ist die Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für Steuerpflichtige mit mehr als einem Steuerdomizil bereits in allen Fällen, auch interkantonal, weitestgehend sichergestellt. Dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wurde somit im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung bereits Rechnung getragen und kann deshalb bei der Prüfung der Höchstbelastung nach Art. 66 StG aussen vor bleiben. Gleichzeitig ist damit auch die Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung, soweit sie darauf beruht, dass eine steuerpflichtige Person mehr als einer Steuerhoheit unterliegt, in den allermeisten Fällen bereits gewährleistet.

Innerkantonal wird dies u.a. mittels der Tarifhoheit der Kantone über die Tarifstruktur bewerkstelligt. Art. 66 StG ist eine solche Tarifbestimmung, welche mittels einer Höchstgrenze die Besteuerung des bernischen Vermögens plafonieren soll. Dies dient im innerkantonalen Bereich der Verwirklichung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der innerkantonalen Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung und nicht zuletzt über die Begrenzung der Vermögenssteuer einer Verbesserung der Standortattraktivität. Nach dem Gesagten liegt auch im Zusammenhang mit der Gewährleistung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine verbotene Schlechterstellung vor.

11. Aus den Erwägungen folgt, dass in der geltenden Fassung von Art. 66 StG weder eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots, noch ein Verstoß gegen andere verfassungsrecht-

liche Schranken, wie das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt. Es fehlt damit an einem Grund der gesetzlich festgelegten Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Höchstbelastung von Art. 66 StG die Anwendung zu versagen. Der Rekurs ist deshalb abzuweisen.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Verfahrenskosten werden auf CHF 900.-- festgesetzt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2016 wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- C._____ AG zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Werthmüller