



100 23 22

200 23 8

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 10.7.2024 JCU/TMI/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 10. Juli 2024

hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2021 (Sonderveranlagung)

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) war bis Ende 2021 als selbständiger Unternehmensberater tätig. Zum Geschäftsvermögen gehörte auch eine sich in seinem Eigentum befindliche Stockwerkeinheit in E. _____ (GbbI. Nr. 1.1 ____). Im Rahmen der Veranlagung 2021 des Rekurrenten und seiner Ehefrau B. _____ (Rekurrentin, zusammen die Rekurrenten) bemerkte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, welche eine Überführung der Liegenschaft vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen nach sich zog. Die Steuerverwaltung verlangte daher von den Rekurrenten am 24. Juni 2022 Angaben zum erzielten Liquidationsgewinn. Die Rekurrenten reichten dazu am 10. Juli 2022 Unterlagen ein.

B. Am 8. September 2022 eröffnete die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen der ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuer für das Steuerjahr 2021, welche unangefochten in Rechtskraft erwuchsen. Gleichzeitig teilte sie den Rekurrenten mit, dass aufgrund der Überführung der Liegenschaft in das Privatvermögen die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Buchwert (sog. wiedereingebrachte Abschreibungen) besteuert würde. Die Differenz bezifferte sie mit CHF 122'554.-- (pag. 54), wovon sie eine AHV-Rückstellung von pauschal 10 % abzog. Somit verblieb noch ein Liquidationsgewinn von CHF 110'299.--. Diesen Liquidationsgewinn legte sie einer Sonderveranlagung zugrunde, welche sie ebenfalls am 8. September 2022 eröffnete (pag. 57-59).

C. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Eingabe vom 12. September 2022 Einsprache und beantragten zunächst die Reduktion des steuerbaren Liquidationsgewinns auf CHF 15'712.--. In einer zweiten Eingabe vom 4. Oktober 2022 bezifferten die Rekurrenten den Liquidationsgewinn auf CHF 79'740.-- (Amtlicher Wert der Liegenschaft CHF 189'740.-- minus Hypothek CHF 110'000.--). Davon sei noch eine AHV-Rückstellung von CHF 9'489.-- abzuziehen. Zusätzlich legten die Rekurrenten eine Verkehrswertschätzung der Gülterschätzungskommission des Kantons Bern (Gülterschätzungskommission) bei, gemäss welcher der Verkehrswert der Stockwerkeinheit CHF 133'000.-- betrage.

D. Die Steuerverwaltung wies mit Entscheiden vom 30. Dezember 2022 die Einsprache ab. Sie blieb bei der Auffassung, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen, wie in der Sonderveranlagung vom 8. September 2022 aufgeführt, zu besteuern seien.

E. Die Rekurrenten haben hiergegen am 10. Januar 2023 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) eingereicht und sinngemäss den gleichen Antrag wie in der Einsprache gestellt.

F. Mit Vernehmlassung vom 10. Februar 2023 beantragt die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde und die Abänderung der Veranlagung zu Ungunsten der Rekurrenten. Sie weist darauf hin, dass der Rekurrent die Liegenschaft am 5. Januar 2010 erworben und seither jedes Jahr Abschreibungen darauf getätigt habe, insgesamt CHF 130'001.--. Wenn diese Summe vom Anschaffungspreis von CHF 150'000.-- abgezogen werde, ergebe sich ein Buchwert im Moment der Überführung in das Privatvermögen von CHF 19'999.--. Bei den kantonalen Steuern werde die Differenz zwischen Anschaffungswert und Buchwert (wiedereingebrachte Abschreibungen) durch die Einkommenssteuer erfasst. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Anschaffungskosten (Wertzuwachsgewinn) der Grundstückgewinnsteuer, die jedoch vorliegend mangels einer Handänderung nicht ausgelöst werde. Bei der direkten Bundessteuer werde die gesamte Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert besteuert. Die Steuerpflichtigen könnten jedoch den Aufschub der Besteuerung geltend machen, so dass nur die wiedereingebrachten Abschreibungen bei Überführung ins Privatvermögen besteuert würden. Die Steuerverwaltung macht im Weiteren darauf aufmerksam, dass sie bei der Erstellung der Sonderveranlagung irrtümlicherweise den Buchwert mit CHF 27'446.-- anstatt mit CHF 19'999.-- eingesetzt habe, was nicht korrekt sei. Sie beantragt daher, den Liquidationsgewinn auf CHF 117'001.-- zu erhöhen (Anschaffungskosten CHF 150'000.-- minus Buchwert CHF 19'999.-- minus AHV-Rückstellung CHF 13'000.--) und insofern die Veranlagung zu Ungunsten der Rekurrenten abzuändern.

G. Die Rekurrenten machen in ihrer Stellungnahme vom 5. März 2023 geltend, dass der Rekurrent die Liegenschaft als Privatperson gekauft und zum amtlichen Wert von CHF 194'680.-- in das Geschäftsvermögen überführt habe. Die von der Steuerverwaltung aufgeführten Abschreibungen seien korrekt, jedoch der Anfangswert falsch. Insbesondere entsprächen die Abschreibungen der Jahre 2017 bis 2020 in der Höhe von jeweils CHF 19'468.-- 10 % des amtlichen Wertes. Der Buchwert bei Aufgabe der selbständigen Tätigkeit betrage daher CHF 64'679.-- und der Liquidationsgewinn CHF 60'806.-- (Verkehrswert gemäss Schätzung CHF 133'000.-- minus Restbuchwert CHF 64'679.-- minus AHV-Rückstellung CHF 7'515.--). Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass durch eine falsche Eigenkapitalberechnung in den früheren Steuerjahren die Vermögenssteuer um insgesamt CHF 1'634.-- zu hoch ausgefallen sei und beantragen eine Rückerstattung in dieser Höhe.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

I. Mit Schreiben vom 19. Juni 2024 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrenten aufgefordert, bis zum 5. Juli 2024 den Nachweis zu erbringen, dass die Liegenschaft vom Rekurrenten als Privatperson gekauft und zum amtlichen Wert in das Geschäftsvermögen überführt worden sei. Auch fehle eine Begründung, weshalb die Rekurrenten für die AHV-Rückstellung einen

Betragssatz von 11 % und nicht von 10 % einsetzen wollen. Für den Fall, dass kein Nachweis der Überführung der Liegenschaft ins Geschäftsvermögen zum amtlichen Wert erbracht werde, ziehe die Steuerrekurskommission in Erwägung, entsprechend dem Antrag der Steuerverwaltung die Einspracheentscheide zu Ungunsten der Rekurrenten abzuändern (sog. *reformatio in peius*) und dabei von einem Restbuchwert von CHF 19'999.-- auszugehen.

J. Die Rekurrenten haben sich dazu am 2. Juli 2024 geäußert und am Standpunkt, wie er in der Stellungnahme vom 5. März 2023 vorgebracht worden ist, festgehalten. Als Stütze für ihr Argument, dass die Stockwerkeinheit zunächst zum Privatvermögen gehört habe, weisen sie auf den Kaufvertrag sowie die Hypothek der D. _____ bank hin, welche auf den Rekurrenten als Privatperson lauten. Die Höhe der AHV-Rückstellung von 11 % leiten sie aus der Höhe der von der Ausgleichskasse verfügbaren Beiträge zuzüglich Beiträge an die Familienausgleichskasse her.

K. Die weiteren Vorbringen der Parteien werden, soweit entscheidungsrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen behandelt.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). 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 und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb mit nachfolgender Einschränkung einzutreten.

2. Ausgangspunkt des vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahrens sind die Sonderveranlagungen des Liquidationsgewinns 2021 und die diesbezüglichen Einspracheentscheide vom 30. Dezember 2022. Diese stellen das Anfechtungsobjekt dar, welches den Rahmen des Streitgegenstands vorgibt, der sich anhand der Rechtsbegehren bestimmt. Das Anfechtungsobjekt begrenzt somit das Rekurs- und Beschwerdeverfahren, da der Streitgegenstand nicht über das hinausgehen kann, was die Vorinstanz geregelt hat (VGE 100 2022 301/302 vom 6.6.2024,

E. 1.2; Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 12 f. zu Art. 72 VRPG und N. 5 zu Art. 84 VRPG). Soweit die Rekurrenten die Rüge vorbringen, dass in früheren Steuerjahren durch eine falsche Eigenkapitalberechnung die Vermögenssteuer um insgesamt CHF 1'634.-- zu hoch ausgefallen sei und eine Rückerstattung in dieser Höhe beantragen, hat dies nichts mit der Sonderveranlagung 2021 zu tun, sondern bezieht sich auf die ordentliche Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung. Die Rüge beschlägt damit ein Thema, dass ausserhalb des Streitgegenstands liegt und nicht im Anfechtungsobjekt enthalten ist. Demzufolge ist auf die Rüge einer zu hohen Vermögenssteuerveranlagung in früheren Jahren nicht einzutreten.

3. Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide 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]).

4. Streitig ist die Höhe des bei der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten per Ende 2021 angefallenen Liquidationsgewinns. Mit der Sonderveranlagung vom 8. September 2022 legte die Steuerverwaltung den Liquidationsgewinn auf CHF 110'299.-- fest. Im Rahmen ihrer Vernehmlassung (S. 4) weist sie auf einen Rechenfehler hin und beantragt, den Liquidationsgewinn auf CHF 117'001.-- festzusetzen. Die Rekurrenten beziffern dagegen den Liquidationsgewinn mit CHF 60'806.--.

5. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehören gemäss Art. 21 Abs. 2 StG und Art. 18 Abs. 2 DBG u.a. Kapitalgewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen.

5.1 Bei der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit entsteht ein Liquidationsgewinn, wenn bei der Veräusserung der geschäftlichen Vermögenswerte der erzielte Erlös höher ist als der steuerlich massgebende Buchwert (Kästli/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 11 bis 13 zu Art. 43 StG). Somit gilt die Differenz zwischen dem erzielten Erlös und dem steuerrelevanten Buchwert als (realisierte) stille Reserve (Leuch/Strahm in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 31 zu Art. 21 StG). Bei der Einkommenssteuer ist die Überführung in das Privatvermögen einer Veräusserung gleichgestellt (Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 StG, Art. 18 Abs. 2 DBG). Die Überführung ins Privatvermögen erfolgt zum Verkehrswert und führt wie bei der Veräusserung zur Besteuerung der Differenz zwischen Verkehrs- und Buchwert als Einkommen (VGE 100 2017 109/110 vom 8.1.2019, E. 2.2; VGE 100.2014.220/221 vom 23.9.2016, E. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023,

N. 121 zu Art. 18 DBG). Sind die stillen Reserven alleine durch Abschreibungen entstanden, so wird bei deren Realisierung von wiedereingebrachten Abschreibungen gesprochen. Liegt der Verkehrswert eines überführten Vermögenswerts über der Summe der wiedereingebrachten Abschreibungen, so enthalten die stillen Reserven zusätzlich einen Wertzuwachsgeinn (zu den stillen Reserven ausführlich VGE 100 2017 109/110 vom 8.1.2019, E. 4.1-4.4).

6. Bei den kantonalen Steuern muss bei einer Übertragung eines Grundstücks die Einkommens- von der Grundstückgewinnsteuer abgegrenzt werden (vgl. Art. 19 Abs. 1 Bst. a StG). Deshalb schreibt Art. 21 Abs. 3 StG vor, dass Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens nur bis zur Höhe der Anlagekosten dem steuerbaren Einkommen zugerechnet werden. Auf kantonaler Ebene fällt daher der Wertzuwachs bei der Einkommenssteuer ausser Betracht, da er der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Eine Überführung einer Liegenschaft ins Privatvermögen löst die Grundstückgewinnsteuer nicht aus, somit erfasst die Einkommenssteuer nur die wiedereingebrachten Abschreibungen.

6.1 Auf der Ebene des Bundes ist keine Grundstückgewinnsteuer vorgesehen. Demnach unterliegen bei der direkten Bundessteuer sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen wie auch der Wertzuwachs der Einkommenssteuer. Allerdings gewährt das Bundesrecht in Art. 18a DBG den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

6.2 Art. 43a StG und Art. 37b DBG sehen Sonderregeln zur Steuerberechnung für den Fall vor, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr definitiv aufgegeben wird, was vorliegend auf den Rekurrenten zutrifft. Diesfalls ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern, wobei Einkaufsbeiträge gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG abziehbar wären. Da solche aufgrund des Alters des Rekurrenten nicht mehr getätigt werden können, fallen sie ausser Betracht. Die Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV; SR 642.114) enthält weitere Detailbestimmungen. Art. 1 Abs. 1 LGBV wiederholt nochmals den Grundsatz, dass die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität zum Tragen kommt. Nach Art. 9 LGBV umfasst der Liquidationsgewinn die im Liquidationsjahr und im Vorjahr realisierten stillen Reserven, abzüglich der Beitragsüberhänge, des fiktiven Einkaufs, des durch die Realisierung der stillen Reserven verursachten Aufwands, des Verlustvortrags und des Verlusts des laufen-

den Geschäftsjahrs, soweit nicht eine Verrechnung mit dem Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit möglich war. Zur Konkretisierung der Verwaltungspraxis hat die ESTV das Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 herausgegeben (Kreisschreiben LGBV; abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken: "Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben").

6.3 Die genannten Sonderregeln haben zur Folge, dass die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, welcher CHF 260'000.-- nicht überschreitet, zu einem Sondertarif berechnet wird. Dieser entspricht bei den Kantons- und Gemeindesteuern dem Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge nach Art. 44 StG. Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Sondertarif einen Fünftel der Tarife gemäss Art. 36 DBG; für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 % erhoben wird (Art. 37b Abs. 1 Satz 3 und 4 DBG).

7. Der Rekurrent hat seine Tätigkeit als Unternehmensberater in einer 2010 von ihm gekauften Stockwerkeinheit in E._____ ausgeübt. Unbestrittenermassen hat er damals die Stockwerkeinheit zum Preis von CHF 150'000.-- erworben. Der amtliche Wert hat CHF 194'680.-- betragen, was ebenfalls unbestritten ist. Die Rekurrenten haben in ihrer Stellungnahme vom 5. März 2023 ausdrücklich bestätigt, dass die in der Vernehmlassung der Steuerverwaltung enthaltene Liste der jedes Jahr getätigten Abschreibungen zutreffend ist. Demnach steht fest, dass der Rekurrent in den Jahren nach dem Kauf bis zur Überführung ins Privatvermögen auf der Liegenschaft Abschreibungen von gesamthaft CHF 130'001.-- getätigt hat. Bestritten ist hingegen, wie hoch der anfängliche Buchwert ist, auf dem die Abschreibungen getätigt worden sind. Während die Steuerverwaltung von einem Anfangsbuchwert der Geschäftsliegenschaft von CHF 150'000.-- ausgeht (entsprechend dem Kaufpreis), machen die Rekurrenten in der erwähnten Stellungnahme geltend, dass der anfängliche Buchwert CHF 194'680.-- betragen habe. Die Liegenschaft sei zunächst privat gekauft und danach mit dem amtlichen Wert von CHF 194'680.-- ins Geschäftsvermögen überführt worden.

7.1 In der Schweiz gilt handelsrechtlich das Kostwertprinzip, wonach die Erfassung von Aktiven höchstens zu den Anschaffungskosten geschehen darf (Art. 960a des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; Haag/Neuhaus in Basler Kommentar zum Obligationenrecht II, 6. Aufl., 2024, N. 1 zu Art. 960a OR; Lukas Handschin, Rechnungslegung für Gesellschaften, 2016, Teil IV Aktiven, Randziffer 644; explizit für Grundstücke: Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Band Buchführung und Rechnungslegung, 2023, Ziff. IV.2.16.3.1, insbesondere Randziffer 356). Soweit sich eine Differenz ergibt zwischen der gesetzlichen Höchstbewertung und dem Verkehrswert, hat sich dafür der Begriff "Zwangsreserve" eingebürgert. Eine solche Zwangsreserve ist z.B. bei der Wertzunahme von Grundstücken zu beobachten

(HWP, a.a.O., Ziff. IV 2.31.1). Das Unternehmen hat hierbei keinen Spielraum (Lukas Hand-schin, a.a.O., Teil IV Fremd- und Eigenkapital, Randziffer 853).

7.2 Aus den Akten ist ersichtlich, dass der Rekurrent jeweils eine Aufstellung über die Ein-nahmen und Ausgaben seiner Unternehmung angefertigt und der Steuererklärung beigelegt hat. Eine Bilanz des Jahres, in welchem die Stockwerkeinheit gekauft worden ist, existiert nicht. Das Formular 9 der Steuererklärung hat der Rekurrent nur teilweise ausgefüllt und namentlich die Rubrik "Buchwert Geschäftsliegenschaft" leer gelassen. Daher existiert keine Buchhaltung und ist auch nicht aus sonstigen Dokumenten ersichtlich, welches der anfängliche Buchwert gewesen ist. Die Tabelle in Beilage 3 zur Stellungnahme vom 5. März 2023 ist offenkundig nachträglich angefertigt worden und stellt keinen Beleg für den anfänglichen Buchwert dar.

7.3 Die Rekurrenten machen geltend, es lasse sich aus dem Kaufvertrag und aus dem Hypo-thekenvertrag mit der D._____bank (beides Beilagen zur Stellungnahme vom 2.7.2024) ablesen, dass der Rekurrent die Stockwerkeinheit als Privatperson gekauft habe. Es sei in den Dokumenten die Privatadresse vermerkt und kein Hinweis auf die Geschäftstätigkeit angebracht worden. Selbst wenn man dies tatsächlich als Beleg für den Kauf im Rahmen des Privatvermö-gens ansieht und eine anschliessende Überführung ins Geschäftsvermögen unterstellt, fehlt ein Nachweis, dass im Jahr 2010 die Überführung zu einem höheren Wert als dem Kaufpreis erfolgt wäre (zur handelsrechtlichen Unzulässigkeit nachstehend E. 7.4). Soweit die Rekurrenten vor-bringen, die Steuerverwaltung habe die Überführung ohne Rückfrage vorgenommen, so stellen sie sich damit in Widerspruch zu ihrer Steuerdeklaration des Jahres 2010, in der sie die Liegen-schaft im Formular 9, also im Geschäftsvermögen, aufgeführt haben. Ausserdem sind Ab-schreibungen nicht möglich auf Privatliegenschaften. Wenn der Rekurrent im Jahr 2010 Ab-schreibungen tätigt, impliziert dies unweigerlich, dass die Liegenschaft aus seiner Sicht Ge-schäftsvermögen darstellt.

7.4 Die Rekurrenten berufen sich weiter darauf, dass der Rekurrent von 2017 bis 2020 die Abschreibung auf der Stockwerkeinheit in der Höhe von 10 % des amtlichen Werts vorgenom-men habe. Die Steuerverwaltung habe die Höhe nicht beanstandet, was den Anfangsbuchwert beweise (Stellungnahme vom 2.7.2024, S. 1). Zunächst ist fraglich, inwiefern die nachträgliche Erhöhung der Abschreibungen den Anfangsbuchwert belegen soll. Davon abgesehen gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, dass bei periodischen Steuern in früheren Steu-erperioden ergangenen Taxationen für spätere Veranlagungen grundsätzlich keine Verbindlich-keit zukommt (VGE 100 2022 326/327 vom 27.6.2023, E. 4.2.1) Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne

Veranlagung, die ausschliesslich für das betreffende Steuerjahr Rechtswirkung entfaltet (vgl. BGE 148 II 233 E. 5.5.2, BGE 147 II 155 E. 10.5.1, BGE 140 I 114 E. 2.4.3; BVR 2013 S. 506 E. 4.3) Eine frühere Veranlagungspraxis vermag daher grundsätzlich keine schützenswerte Vertrauensgrundlage zu begründen, zumal der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips ohnehin nur zurückhaltende Anwendung findet (BGE 131 II 627 E. 6.1). Mit Blick darauf, dass eine Ersterfassung der Stockwerkeinheit zum amtlichen Wert von CHF 194'680.-- nach den dargelegten Bilanzierungsregeln unzulässig gewesen wäre, da der Anschaffungspreis wie erwähnt CHF 150'000.-- betragen hat, verbietet es sich, aus den in den Jahren 2017 bis 2020 vorgenommenen Abschreibungen einen höheren anfänglichen Buchwert herzuleiten. Indem die Steuerverwaltung vom Kaufpreis als anfänglichem Buchwert ausgegangen ist, hat sie den handelsrechtlich höchstmöglichen Wert genommen. Die Differenz zum amtlichen Wert ist als Zwangsreserve anzusehen (E. 7.1). Der anfängliche Buchwert von CHF 150'000.-- abzüglich der Summe der Abschreibungen von CHF 130'001.-- ergibt den Restbuchwert von CHF 19'999.--.

7.5 Unklar ist, welche Bedeutung das eingereichte Verkehrswertgutachten der Gültsschätzungskommission haben soll (unnummerierte Beilage zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben). Das Gutachten datiert aus dem Jahr 2017 und beziffert den Wert der Stockwerkeinheit mit CHF 133'000.--. Dies ist zum einen vorliegend deswegen unbehelflich, weil der anfängliche Buchwert im Jahr 2010, d.h. die Anlagekosten, strittig sind und nicht der Verkehrswert zu einem späteren Zeitpunkt. Zum anderen ist aus der Tabelle, welche die Rekurrenten eingereicht haben (Beilage 3 zur Stellungnahme vom 5.3.2023), ersichtlich, dass der Rekurrent im betreffenden Steuerjahr erstmals eine Abschreibung von 10 % des amtlichen Wertes gemacht hatte, worauf die Rekurrenten in der Stellungnahme vom 5. März 2023 ausdrücklich hinweisen. Somit sind sie selber beim Bemessen der Abschreibung nicht von der Wertbestimmung gemäss dem Gutachten ausgegangen. Wäre das Verkehrswertgutachten tatsächlich aussagekräftig, hätte der Rekurrent 10 % von CHF 133'000.-- abschreiben müssen, was nicht erfolgt ist. Das Gutachten der Gültsschätzungskommission ist damit im vorliegenden Verfahren unbeachtlich.

7.6 Sodann hat die Steuerverwaltung eine Rückstellung für AHV-Beiträge gebildet. Gemäss Merkblatt 2.02 Beiträge der Selbständigerwerbenden an die AHV, die IV und die EO beträgt der Beitragssatz 10 % (Ziff. 5 des Merkblatts, abrufbar unter: <https://www.ahv-iv.ch> Rubriken: "Merkblätter & Formulare > Merkblätter > Beiträge AHV/IV/EO/ALV"; abgerufen am 18.6.2024). Dem folgend hat die Steuerverwaltung ausgehend von der Summe der wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 130'001.-- eine Rückstellung von CHF 13'000.-- errechnet. Die Rekurrenten haben in ihrer Stellungnahme vom 5. März 2023 einen Beitragssatz von 11 % angewendet. Auf Aufforderung der Steuerrekurskommission vom 18. Juni 2024 haben sie den Bei-

tragssatz von 11 % in der Stellungnahme vom 2. Juli 2024 damit begründet, dass die Ausgleichskasse nebst den AHV-Beiträgen auch noch für die Familienausgleichskasse 1.69 % einfordert. Dafür haben sie eine entsprechende Verfügung als Beleg eingereicht. Ihr Einwand ist damit zutreffend und die Rückstellung auf 11.69 % (ausmachend CHF 15'197.--) festzulegen.

8. Infolgedessen ist der Rekurs hinsichtlich der kantonalen Steuern abzuweisen. Der Antrag der Steuerverwaltung auf Korrektur des Berechnungsfehlers wird gutgeheissen und als Restbuchwert CHF 19'999.-- eingesetzt. Hingegen wird die Rückstellung für die AHV gemäss dem Antrag der Rekurrenten von 10 % auf 11.69 % erhöht. Daraus resultiert im Saldo eine Abänderung der Veranlagung zu Ungunsten der Rekurrenten. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG hat die Steuerrekurskommission im Rekursverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil (sog. reformatio in peius) abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG). Die Rekurrenten sind von der Steuerrekurskommission im Rahmen des Schreibens vom 18. Juni 2024 auf den Antrag der Steuerverwaltung aufmerksam gemacht worden. Sie haben sich dazu in ihrer Stellungnahme vom 2. Juli 2024 nicht weiter geäussert. Die Abänderung der Veranlagung zuungunsten der Rekurrenten ist daher zulässig.

Für die kantonalen Steuern ergibt sich daraus folgendes Resultat:

Anschaffungskosten	CHF	150'000.00
Abzüglich Restbuchwert	CHF	19'999.00
Abzüglich AHV-Rückstellung	<u>CHF</u>	<u>15'197.00</u>
Liquidationsgewinn	CHF	114'804.00

9. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer werden nicht nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, sondern auch der Wertzuwachsgewinn besteuert, was vorstehend bereits dargelegt worden ist (E. 6.1). Allerdings gewährt das Bundesrecht in Art. 18a DBG den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. Das Bundesgericht verlangt, dass die steuerpflichtige Person ihren Wunsch ausdrücklich der Steuerbehörde bekanntgibt (BGer 2C_548/2018 vom 3.8.2018, E. 2.3.4). Wie im zitierten Bundesgerichtsfall fehlt es auch vorliegend an einer aktenkundigen Äusserung in dieser Hinsicht. Entsprechend fällt ein Steueraufschub ausser Betracht. Dies hat zur Folge, dass nicht von den wiedereingebrachten Abschreibungen, sondern vom Verkehrswert auszugehen ist. Der Umstand, dass der amtliche Wert mit CHF 194'680.-- höher als der Buchwert von CHF 150'000.-- ist, stellt ein Indiz dar, dass ein Wertzuwachsgewinn angefallen sein könnte. Im bisherigen Ver-

lauf des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens haben sich dazu weder die Rekurrenten noch die Steuerverwaltung geäußert. Es rechtfertigt sich daher, den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen zwecks erstinstanzlicher Ermittlung des Wertzuwachsgewinns unter Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Rekurrenten und anschliessender Neufestsetzung des gesamten Liquidationsgewinns (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsgewinn abzüglich neu zu berechnender AHV-Rückstellung).

10. Hinsichtlich der Verlegung der Verfahrenskosten sind die Rekurrenten mit ihrem Standpunkt weder bei den kantonalen Steuern noch bei der direkten Bundessteuer durchgedrungen. Die Rückweisung wird voraussichtlich keine Verminderung des Steuerbetrags zur Folge haben, weshalb die Rekurrenten als unterliegend und dementsprechend kostenpflichtig anzusehen sind. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie 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]). Demnach sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 800.-- den Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

11. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten unterliegen und zudem nicht vertreten sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2021 (Sonderveranlagung) wird abgewiesen. Der Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2022 wird insofern geändert, als dass der Liquidationsgewinn auf CHF 114'804.-- festgesetzt wird. Die Akten werden zur Neuberechnung der Steuern an die Steuerverwaltung geschickt.
2. Der Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2022 wird aufgehoben und die Akten zur Neu- festsetzung des Liquidationsgewinns und entsprechender Neuveranlagung der direkten Bundessteuer 2021 (Sonderveranlagung) im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwal- tung geschickt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschal- gebühr von CHF 800.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern 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.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzurei- chen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozess- führung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Be- gründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Mion