Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.52/2003 /bie

Sitzung vom 23. Januar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Abteilung Recht und Gesetz, 3011 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____, Beschwerdegegner,
vertreten durch Fürsprecher Dr. Kurt Beer,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer pro 1997/1998,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Dezember 2002.

Sachverhalt:
A.
X._____ und sein Bruder bilden zusammen eine Erbengemeinschaft, der u.a. das Wohn- und Geschäftshaus an der A._____-Strasse in B._____ gehört. Die Liegenschaft ist rund 1'500 m2 gross und überwiegend an Dritte vermietet. Ca. 70 m2 hatte X._____ für sein Treuhandbüro gemietet und der Erbengemeinschaft dafür einen Mietzins (im Geschäftsjahr 1997 Fr. 36'000.–) bezahlt. Am 27. März 1997 verkaufte er das Mobiliar und den Kundenstamm seines in der Rechtsform einer Einzelfirma geführten Treuhandbüros an die zu gründende Y._____ Treuhand AG. Er gab seine selbständige Erwerbstätigkeit per Ende 1998 auf und arbeitet seither als Angestellter bei dieser Gesellschaft. In der Steuererklärung für Liquidationsgewinne per 31. Dezember 1998 deklarierte er einen Liquidationsgewinn von Fr. 193'600.–.
B.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung) erfasste bei ihm am 22. Januar 2001 mit der Jahressteuer für die direkte Bundessteuer 1998 einen Gewinn von Fr. 980'300.–. Sie qualifizierte die Liegenschaft an der A._____-Strasse als Geschäftsvermögen und den Anteil von X._____ (Fr. 783'367.–) steuerlich als Gewinn aus der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Sie ging davon aus, dass seit der Besprechung vom 1. September 1993 zwischen ihrem Steuerexperten und X._____ betreffend die Steuerperiode 1991/92 vereinbart sei, dass die Liegenschaft bzw. sein Anteil daran zum Geschäftsvermögen gehöre. Entsprechend seien ab dem Kalenderjahr 1989 Abschreibungen vorgenommen und steuerlich anerkannt worden. Dass die Liegenschaft im Fragebogen für privates Mit- und Gesamteigentum (Einlageblatt 5.6) aufgeführt werde, ändere nichts daran. Der Steuerpflichtige müsse sich auf der ausdrücklichen Geltendmachung von Abschreibungen behaften lassen, weshalb die Liegenschaft als Geschäftsvermögen zu qualifizieren und der Überführungsgewinn (auf seinem Anteil) steuerlich zu erfassen sei.

C.
Im Einspracheverfahren korrigierte die Steuerverwaltung die Veranlagung am 22. Mai 2001 nach Abzug des AHV-Sonderbeitrags von Fr. 95'457.– auf Fr. 884'900.–. Die dagegen erhobene Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Rekurskommission) am 17. Dezember 2002 gut und reduzierte den 1998 steuerbaren Liquidationsgewinn auf Fr. 197'000.–.
D.
Gegen diesen Entscheid der Rekurskommission führte die Steuerverwaltung am 5. Februar 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Rekurskommission zurückzuweisen, eventualiter sei der "Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Mai 2001 (pro 1997/98)" zu bestätigen.
E. X._____, die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie die Rekurskommission schliessen auf Abweisung der Beschwerde, letztere unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 621.11]). Die kantonale Steuerverwaltung als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 lit. e der bernischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 18. Oktober 2000; BStV) ist zu deren Erhebung legitimiert (Art. 103 lit. c OG in Verbindung mit Art. 146 Satz 2 DBG). Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 106 und 108 OG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweis; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).
2.
2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind nach Art. 18 Abs. 1 DBG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit - wie schon unter dem bis Ende 1994 geltenden Bundesbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die direkte Bundessteuer (Bundessteuerbeschluss 1940; BdBSt) - alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Nach Art. 18 Abs. 2 DBG zählen dazu auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.
Die bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei einer Zwischenveranlagung nicht oder noch nicht für eine volle Steuerperiode als Einkommen besteuerten Kapitalgewinne nach Art. 18 Abs. 2 DBG, Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, Einkünfte aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen, Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder für die Nichtausübung eines Rechtes unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, gesamthaft einer vollen Jahressteuer zu dem Satze, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Art. 47 Abs. 1 DBG). Hingegen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).
Gemäss den Art. 27 ff. DBG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere die Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, abgezogen werden (Art. 27 Abs. 2 lit. a und Art. 28 DBG). Abschreibungen sind nach diesen Vorschriften nur auf Geschäftsvermögen zulässig, auf Gegenständen des Privatvermögens sind sie ausgeschlossen (StR 54/1999 669, 2A.511/1997, E. 2a).

2.2 Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 18 Abs. 2 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, ist auf Grund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände zu entscheiden (vgl. StE 2001 B 23.2 Nr. 22, 2P.183/1999, E. 3c; BGE 125 II 113 E. 3c S. 118, E. 5b S. 121, E. 6a S. 124; 122 II 446 E. 3b S. 449). Für die Unterscheidung zwischen Privatvermögen und Geschäftsvermögen gelten die unter der Herrschaft des Bundessteuerbeschlusses 1940 entwickelten Grundsätze weiter (ASA 71 288, 2A.431/2000, E. 4a und d).
2.3 Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder, wie namentlich Liegenschaften, Alternativgüter darstellen, das heisst sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören.
Für die Abgrenzung ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. StE 2001 B 23.2 Nr. 22, 2P.183/1999, E. 3c; BGE 120 Ia 349 E. 4 c/aa S. 354 f.; StE 1999 B 23.2 Nr. 21, 2A.391/1995, E. 3a, mit Hinweisen). Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen. Bei Liegenschaften kann zusätzlich auf den Grundbucheintrag abgestellt werden. Das Bundesgericht hat indessen stets darauf hingewiesen, dass die Aufnahme in die Buchhaltung allein die Zuteilung eines Vermögensobjekts zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken vermag (StR 49/1994 575, 2A.28/1993, E. 3b; ASA 63 37, 2A.182/1991, E. 5a; ASA 49 72 E. 1 S. 74; vgl. auch Ernst Känzig, Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. Aufl., I. Teil, Basel 1982, N. 157 ff. zu Art. 21 BdBSt; Karl Käfer, Berner Kommentar, N. 270 zu Art. 957 OR). So ist die buchmässige Behandlung von untergeordneter Bedeutung, wenn ein Steuerpflichtiger nicht
nur die geschäftlichen, sondern ebenfalls private Aktiven in die Bücher aufgenommen hat; oder wenn er hinsichtlich eines Vermögenswertes, sei dies in den Steuerdeklarationen oder andern Stellungnahmen, voneinander abweichende Sachdarstellungen abgibt (ASA 63 37, 2A.182/1991, E. 5a).
2.4 Für Vermögenswerte, die sowohl einer geschäftlichen wie einer privaten Nutzung unterliegen, ist nicht mehr auf die bis Ende 1994 auf Grund der Rechtsprechung zum Bundessteuerbeschluss 1940 massgebende Wertzerlegungsmethode (vgl. BGE 125 V 218 E. 5a/b S. 219 f.; StR 49/1994 575, 2A.28/1993, E. 3c, mit Hinweisen), sondern auf die sog. Präponderanzmethode abzustellen, wonach alle Vermögenswerte als Geschäftsvermögen gelten, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2b; BGE 125 V 218 E. 5a/b S. 219; Merkblatt zum Kreisschreiben Nr. 2 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992 betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG [Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung], publiziert in ASA 61 507 ff.). Entsprechend werden gemischt genutzte Liegenschaften nunmehr in ihrer Gesamtheit - nach der überwiegenden Nutzung - entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zugewiesen.
2.5 Nach der Praxis des Bundesgerichts gehört die Vermietung eigener Liegenschaften ausgesprochen zur üblichen Verwaltung privaten (Anlage-) Vermögens und ist bei der Annahme, sie sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes - mithin einer (selbständigen) Erwerbstätigkeit - grösste Zurückhaltung geboten (RDAT 2001 II 15t 496, 2P.56/2000, E. 3c; RDAT 2000 I 19t 671, 2P.215/1998, E. 3c/bb; ASA 63 656, 2A.344/1991, E. 2c; BGE 110 Ib 17 E. 3a S. 21; ASA 52 363, A.273/1979, E. 6a; anders jedoch bei selbständiger Erwerbstätigkeit auf Grund von Liegenschaftenhandel: vgl. die Kriterien dazu in BGE 125 II 113 E. 3c S. 118 ).
Der Eigentümer, der seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, verwaltet normalerweise privates Vermögen (ASA 52 363, A.273/1979, E. 6a). Das Vermieten von Wohnblöcken gilt als Vermögensverwaltung, auch wenn der Vermieter die Wohnungen instand halten und nötigenfalls neue Mieter suchen muss (ASA 48 364, P.771/1977, E. 4c). Ebenso ist das Vermieten möblierter Wohnungen keine selbständige Erwerbstätigkeit, wenn die damit im Zusammenhang stehenden Arbeiten, ähnlich wie Unterhaltsarbeiten, hauptsächlich dazu dienen, den Mietgegenstand zur Erzielung des Ertrages bereitzustellen (ASA 63 656, 2A.344/1991, E. 2c). Die Vermietung von (unmöblierten) Wohnungen eines sog. Renditenhauses stellt Vermögensverwaltung dar, wenn und soweit diese Tätigkeit sich auf die Erzielung der Erträgnisse des Vermögensobjekts an sich beschränkt und nicht betrieblichen Charakter hat (Pra 1997 Nr. 80 S. 405, H 273/ 96, E. 5a; BGE 111 V 81 E. 2a S. 83, 110 V 86 f. E. 5a, je mit Hinweisen). Gleich verhält es sich mit der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten (vgl. RDAT 2000 I 19t 671, 2P.215/1998, E.

3c/bb: "Lagervertrag" für ein Düngerdepot). Dagegen erhält die Vermietertätigkeit dann
betrieblichen Charakter, wenn sie die blosse Gebäudeverwaltung übersteigt (Pra 1997 Nr. 80 S. 405, H 273/96, E. 5a; BGE 110 V 86 E. 5a).
Auch bei einer Liegenschaft mit rund 30 Wohnungen handelt es sich um private Vermögensverwaltung, wenn sich der Eigentümer - ohne Verkaufsbemühungen - darauf beschränkt, die Wohnungen zu verwalten, um daraus ein regelmässiges Einkommen zu erzielen (Bundesgerichtsurteil 2A.488/1998 vom 26. Juli 1999 E. 3b am Ende). Die Vermietung eigener Liegenschaften wird nicht allein dadurch zu einem Geschäftsbetrieb, weil das zu verwaltende Vermögen umfangreich ist, so dass der Eigentümer eine kaufmännische Buchhaltung führt (BGE 110 Ib 17 E. 3a S. 21; ASA 48 363, P.771/1977, E. 4c, mit Hinweisen).
3.
3.1 Im vorliegenden Fall war der Beschwerdegegner zusammen mit seinem Bruder seit 1989 (d.h. seit dem unentgeltlichen Verzicht der Mutter auf ihren Anteil) je zur Hälfte Gesamteigentümer des Wohn- und Geschäftshauses, das sie im Jahr 1981 von ihrem Vater geerbt hatten.
Mit Bezug auf geerbte Liegenschaften, die der Erblasser bereits in seinem Privatvermögen hielt und bei denen er keine über die gewöhnliche Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit entfaltete, ist auch nach dem Erbgang grundsätzlich nicht auf Erwerbstätigkeit zu schliessen. Die Qualifikation eines Vermögensgegenstandes ändert durch den Erbgang allein nicht (vgl. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 55/2000 S. 480 ff., insbesondere S. 488; ASA 65 660, 2A.278/1994, E. 3a; BGE 105 Ib 238 E. 3b S. 241).
Das Wohn- und Geschäftshaus hatte schon zu Lebzeiten des Vaters anerkanntermassen Privatvermögen gebildet. Anzeichen, wonach er oder seine Erben eine Tätigkeit entfalteten, die über eine private Vermögensverwaltung hinausgeht, sind keine erkennbar. Es bestehen auch keine Hinweise für eine neue, auf eine Geschäftstätigkeit ausgerichtete Finanzierung oder für eine entsprechende Änderung der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse.
Auch die technisch-wirtschaftliche Funktion und die tatsächliche Nutzung weisen auf Privatvermögen hin: Der Beschwerdegegner hatte von der Erbengemeinschaft im Wohn- und Geschäftshaus eine Wohnung für sein Treuhandunternehmen gemietet und ihr dafür einen Mietzins bezahlt. Die andern sieben Wohnungen bzw. Geschäfts- und Lagerräume sind an Dritte vermietet. Durch die Anmietung wird die Wohnung nicht zum Geschäftsvermögen. Aber selbst wenn sie im Sinn von Art. 18 Abs. 2 DBG dem Geschäft dienen würde, bleibt das Wohn- und Geschäftshaus bei den vorliegenden Verhältnissen (Mietfläche von ca. 70 m2 bei einer Gesamtfläche von ca. 1500 m2) nach der Präponderanzmethode im Privatvermögen.
3.2 Die buchmässige Behandlung der Liegenschaft gibt - abgesehen von den vorgenommen Abschreibungen (dazu E. 5) - zu keiner anderen Beurteilung Anlass: Die Erbengemeinschaft führt eine kaufmännische Buchhaltung, was bei der Grösse des zu verwaltenden Vermögens nicht zwingend, aber durchaus sinnvoll ist. Durch die Buchführung allein wird die Verwaltung der Liegenschaft jedoch noch nicht zu einem Geschäftsbetrieb (vgl. E. 2.5 und BGE 110 Ib 17 E. 3a S. 21; ASA 48 363, P.771/1977, E. 4c, mit Hinweisen).
In der Geschäftsbuchhaltung seines Treuhandbüros erscheint der Gesamteigentumsanteil des Beschwerdegegners an der Liegenschaft zu Recht nicht:
Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person kann grundsätzlich nur sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet (BGE 110 Ib 121 E. 2a S. 123 f. mit Nachweisen; ASA 56 251, A.413/1985, E. 2b; Bundesgerichtsurteile 2A.276/1996 vom 15.6.1998 E. 1d und TPT [TaxPraxThurgau]6 [1999]S. 17 E. 1 S. 24 f. mit Hinweisen).
Um bilanzierbar zu sein, muss ein Wirtschaftsgut in der vollen rechtlichen Verfügungsgewalt des Geschäftsinhabers stehen. Wer ein kaufmännisches Gewerbe betreibt, darf unter seinen Geschäftsaktiven kein einem Dritten gehörendes Wirtschaftsgut aufnehmen, weil dies einen Verstoss gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit darstellen würde (Känzig, a.a.O., N. 151 zu Art. 21 BdBSt, mit Hinweisen).
Bei Gesamteigentum geht das Recht eines jeden Gesamteigentümers auf die ganze Sache (Art. 652 ZGB). Solange die Gemeinschaft dauert, ist ein Recht auf Teilung oder die Verfügung über einen Bruchteil der Sache ausgeschlossen (Art. 653 Abs. 3 ZGB).
Individuelle Verfügungen über Bruchteile des Gesamteigentums sind rechtlich unmöglich und daher nichtig, da im Gesamteigentum keine Anteile ausgeschieden sind, über welche die Berechtigten verfügen könnten. Dagegen können die Gesamteigentümer über ihre Rechte am Gesamtvermögen verfügen, soweit damit die Berechtigung auf das Liquidationsergebnis gemeint ist (Jürg Wichtermann, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter

Vogt/Thomas Geiser [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2003, N. 16 zu Art. 653 ZGB).
Der Inhaber einer Einzelfirma, der nur gesamthänderisch an einer Liegenschaft berechtigt ist, kann sie nicht lediglich anteilsmässig in seine Geschäftsbuchhaltung aufnehmen, sondern er darf sie dort nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit gar nicht bilanzieren (Peter Gurtner, Geschäfts- und Privatvermögen - Erbrechtlicher Übergang von Unternehmen, ASA 45 S. 1 ff., insbes. S. 4 f., mit Hinweisen). Zudem aktiviert der Eigentümer nicht sein Eigentumsrecht an der Sache oder die Rechtsstellung, durch die ihm das wirtschaftliche Eigentum an der Sache verschafft wird, er aktiviert vielmehr die Sache selbst (Walter Mathiak, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, in: FS für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 397 ff., S. 399). Auch deshalb kann die Quote des Beschwerdegegners an der Liegenschaft, die der Erbengemeinschaft gehört und deren anderes Mitglied nicht an seinem Unternehmen beteiligt ist, nicht im Geschäftsvermögen seiner Einzelfirma bilanziert werden.
Daran ändert der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Kapitalgesellschaften, die an einfachen Gesellschaften (mit Gesamteigentum) beteiligt sind, nichts: auch sie können ihren Anteil an einer Liegenschaft, die im Eigentum einer einfachen Gesellschaft steht, nicht aktivieren. Vielmehr müssen sie entweder sämtliche Aktiven und Passiven der einfachen Gesellschaft oder ihren Kapitalanteil an der einfachen Gesellschaft in ihre Bilanz aufnehmen (vgl. Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Band I, Zürich 1998, S. 202 f.).
3.3 Die Liegenschaft wurde demnach korrekterweise nicht in der Geschäftsbuchhaltung des Beschwerdegegners bilanziert. Sie stellt auf Grund der genannten Kriterien Privatvermögen dar. Bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit kann deshalb grundsätzlich kein Gewinn aus der Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen besteuert werden.
4.
Für die Qualifizierung der Liegenschaft als Geschäftsvermögen spricht einzig die Tatsache, dass in der Buchhaltung der Erbengemeinschaft Abschreibungen auf der Liegenschaft vorgenommen wurden, was steuerlich nur bei Geschäftsvermögen zulässig ist.
4.1 Die Steuerverwaltung beruft sich dafür auf die Besprechung vom 1. September 1993, bei der mit dem Beschwerdegegner einvernehmlich vereinbart worden sei, seinen Liegenschaftsanteil seit 1989 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Gestützt darauf habe er die gewünschten Abschreibungen vornehmen können und seien sie in den Folgejahren auch gewährt worden.
Das Zustandekommen einer solchen Vereinbarung wird vom Beschwerdegegner bestritten. Im Anschluss an diese Besprechung vermerkte der Experte der Steuerverwaltung zwar in Bezug auf die Liegenschaft in den Akten: "ab 1.1.89 als Geschäftsvermögen einbilanziert". Der Abschluss einer Vereinbarung ist aber nicht nachgewiesen. Das ist jedoch unmassgeblich, weil vorliegend eine Vereinbarung ohnehin nicht zulässig ist:
4.2 Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger können sich ausnahmsweise an Stelle einer amtlichen Untersuchung über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts einigen, wenn dies durch besondere Umstände gerechtfertigt ist (wenn beispielsweise der Verkehrswert einer Liegenschaft weder dem Pflichtigen noch der Behörde bekannt und die Ermittlung oder Schätzung nur mit unverhältnismässigem Aufwand erreichbar ist; vgl. Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N. 26 zu Art. 88 BdBSt).
Die Einigung kann sich nur auf unsichere Sachverhaltsfeststellungen beziehen, Auslegungsfragen hingegen sind davon ausgeschlossen (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 320 und 416 f., mit Hinweisen). Dem Steuerpflichtigen, der mit einer rechtlichen Würdigung nicht einverstanden ist, steht der Rechtsweg offen. Andernfalls wäre die rechtliche Qualifikation einer richterlichen Kontrolle, namentlich des Bundesgerichts, welches das Bundesrecht von Amtes wegen anwendet, entzogen (vgl. BGE 125 II 326 E. 3 S. 330; StR 54/1999 S. 118, 2A.53/1998, E. 2).
Sind die Voraussetzungen für eine Einigung nicht gegeben, liegt ein Steuerabkommen vor. Ein Steuerabkommen bezweckt, eine für einen konkreten Tatbestand geltende, von den gesetzlichen Bestimmungen abweichende Regelung hinsichtlich Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht zu treffen (ASA 58 210, A.454/1987, E. 2b; BGE 101 Ia 98 E. 2, je mit Hinweisen; vgl. auch Francis Cagianut, Kommentar zur Bundesverfassung, Basel/Zürich/Bern 1986, N. 4 zu Art. 42quater aBV). Mangels gesetzlicher Grundlage sind Abkommen über das steuerbare Einkommen oder über den Steuerbetrag im Recht der direkten Bundessteuer unzulässig und unwirksam (BGE 121 II 273 E. 1c S. 279; ASA 58 210, A.454/1987, E. 2c und 2e, mit Hinweisen).
4.3 Die vorliegend interessierende Frage, ob der Liegenschaftsanteil zum Privat- oder Geschäftsvermögen des

Beschwerdegegners gehört, ist keine einer Einigung zugängliche Unsicherheit über den (nicht einfach festzustellenden) Sachverhalt. Vielmehr liegt eine Rechts- oder Auslegungsfrage vor, die auf Grund des ermittelten Sachverhalts zu beantworten ist. Soweit also anlässlich der Besprechung vom 1. September 1993 überhaupt eine Einigung zustande kam, war sie unzulässig und entfaltet keine Wirksamkeit.
Die Steuerverwaltung kann sich deshalb nicht darauf berufen, man habe gemeinsam vereinbart, die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuweisen. Diese hat das Privatvermögen des Beschwerdegegners gar nicht verlassen.
5.
5.1 Die Steuerverwaltung beruft sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben: Die Qualifikation des Liegenschaftenanteils des Beschwerdegegners als Geschäftsvermögen sei einvernehmlich vereinbart worden. Nur deshalb habe sie die von ihm gewünschten Abschreibungen zum Abzug zugelassen. Wenn er jetzt eine gegenteilige Auffassung vertrete, verletze dies Treu und Glauben.
Auch der Beschwerdegegner beruft sich auf Treu und Glauben. Er habe "die Liegenschaft immer als Privatvermögen deklariert und die entsprechenden Unterhaltskosten abgezogen". Auf entsprechenden Hinweis der Steuerverwaltung hin habe er "keine Unterhaltskosten mehr deklariert, sondern an deren Stelle Abschreibungen auf der Liegenschaft vorgenommen". Diese Abschreibungen seien verbucht und offen ausgewiesen worden. Die Steuerverwaltung habe "ignoriert", dass die Liegenschaft - bei Zuteilung zum Geschäftsvermögen - in der Geschäftsbuchhaltung hätte aktiviert und dem notwendigerweise eine Erbteilung mit Auflösung des Gesamteigentums hätte vorausgehen müssen. Die Abschreibungen seien auf der gesamten Liegenschaft gewährt worden, obwohl der Anteil des Bruders des Beschwerdegegners unbestrittenermassen Privatvermögen darstelle. "Hätte sich also die Beschwerdeführerin selbst nach Treu und Glauben verhalten, hätte sie den Beschwerdegegner auf die Mängel aufmerksam gemacht und auf der Ausführung der notwendigen Schritte beharrt" (Vornahme der Erbteilung, Hinweis auf die Meldepflicht bei der AHV). Die Steuerverwaltung hätte die Abschreibungen an Stelle der Unterhaltskosten überhaupt nicht zulassen dürfen, schon gar nicht auf dem Anteil des
Bruders des Beschwerdegegners.
5.2 Der Grundsatz von Treu und Glauben zählt nach schweizerischem Rechtsverständnis zu den grundlegenden Rechtsprinzipien. Er gilt seit jeher als Richtschnur für das Handeln der Privaten untereinander (vgl. Art. 2 ZGB) und bestimmt auch die Beziehungen zwischen Staat und Privaten. Der Grundsatz ist im Sinn einer grundlegenden Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert (Botschaft des Bundesrates über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, S. 134) und verleiht im Grundrechtskatalog (Art. 9 BV) den Privaten in der Form des sog. Vertrauensschutzes einen Anspruch auf Schutz ihres berechtigten Vertrauens in das bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden.
Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlichrechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2002, N. 623; Yvo Hangartner, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002, N. 39 zu Art. 5 BV).
Behandlung nach Treu und Glauben kann jedoch nur fordern, wer nicht selber in relevanter Weise gegen dieses Gebot verstossen hat. Unzulässig ist daher die Berufung auf eigenes unredliches oder widersprüchliches Verhalten im massgeblichen Sachzusammenhang (Christoph Rohner, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, a.a.O., N. 46 zu Art. 9, mit Hinweisen).
Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo den Steuerpflichtigen ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt ist (BGE 97 I 125 E. 3 S. 130). Als Beispiele werden die Bewertung von Bilanzposten, die Wahl der Abschreibungsmethoden oder die Zuweisung von Vermögensgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen genannt. Das Hauptanwendungsgebiet namentlich des Verbots widersprüchlichen Verhaltens liegt bei den fortgesetzt erhobenen Steuern und dem bei diesen den Steuerpflichtigen nach dem Gesetz zustehenden Ermessen (BGE 97 I 125 E. 3 S. 130). Entsprechend ist eine Sachdarstellung, die von einem Steuerpflichtigen über Jahre hinweg in gleicher Art und Weise vertreten wurde, schwerer zu gewichten als die Abgabe einer Erklärung in einem bestimmten Zeitpunkt (ASA 63 37, 2A.182/1991, E. 5a).
5.3 Im vorliegenden Fall führte der Beschwerdegegner sein Treuhandbüro in einer Wohnung des Wohn- und

Geschäftshauses, das der aus ihm und seinem Bruder bestehenden Erbengemeinschaft gehört. Als selbständiger Treuhänder führte er auch die Buchhaltung der Erbengemeinschaft.
Anlässlich der Besprechung vom 1. September 1993 bestimmte er zusammen mit der Steuerverwaltung einen "Bilanzwert" für die Liegenschaft, von dem dann von 1989 bis 1994 Abschreibungen im Umfang von Fr. 507'640.– vorgenommen wurden.
Entgegen seinen Äusserungen in der Vernehmlassung hat er zusätzlich zu den jährlichen Abschreibungen von 4 % vom Buchwert auch die tatsächlichen Unterhaltskosten abgezogen (unzutreffend insoweit der Entscheid der Vorinstanz in E. 5, wonach "an Stelle der Unterhaltskosten Abschreibungen" traten).
5.4 Obwohl die Liegenschaft auf dem Einlageblatt 5.6 für Privatvermögen deklariert war, liess die Steuerverwaltung die Abschreibungen zu. Offenbar ging sie davon aus, der Anteil des Beschwerdegegners an der Liegenschaft bilde Teil seines Geschäftsvermögens. Der Experte der Steuerverwaltung hatte denn auch im Anschluss an die Besprechung vom 1. September 1993 auf dem Einlageblatt 5.6 für die Veranlagungsperiode 1991/92 zu den Liegenschaftenwerten vermerkt: "ab 1.1.89 als Geschäftsvermögen einbilanziert".
5.5 Als Treuhänder wusste der Beschwerdegegner, dass Abschreibungen auf dem Privatvermögen unzulässig sind und nur auf dem Geschäftsvermögen vorgenommen werden können. Dennoch klärte er der Steuerverwaltung gegenüber die Situation nicht auf. Dazu wäre er aber auf Grund seiner Mitwirkungspflichten nach Art. 126 Abs. 1 DBG gehalten gewesen. Dies umso mehr, als sich die Situation über mehrere Steuerperioden hin wiederholte. Erst als die Steuerverwaltung - aus ihrer Sicht konsequent - bei der Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit eine Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen besteuern wollte, gab er klar zu erkennen, dass es sich bei der Liegenschaft nie um Geschäftsvermögen gehandelt hatte.
In Bezug auf die Abschreibungen verhielt sich der Beschwerdegegner also widersprüchlich. Durch die einander widersprechenden Angaben in der Steuererklärung hatte er im Veranlagungsverfahren Verwirrung gestiftet, dank der er sich einen steuerlichen Vorteil in Form der zu Unrecht abgezogenen Abschreibungen verschaffen konnte. Ein solches Verhalten verdient keinen Schutz.
Der Beschwerdegegner ist darauf zu behaften, dass er in Bezug auf die vorgenommenen Abschreibungen die Zugehörigkeit der Liegenschaft zu seinem Geschäftsvermögen unterstellt und damit den Abzug ermöglicht hat. Diesen Anschein muss er bis zur Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit insofern gegen sich gelten lassen, als gestützt auf das Verfassungsprinzip von Treu und Glauben die zu Unrecht gewährten Abschreibungen im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe zusammen mit seinem Liquidationsgewinn der Sonderveranlagung nach Art. 47 DBG zu unterwerfen sind.
5.6 Dagegen ist es der Steuerverwaltung verwehrt, den konjunkturellen Mehrwert der Liegenschaft zu besteuern, da keine Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen vorliegt. Warum allerdings die Steuerverwaltung den Liegenschaftsanteil des Beschwerdegegners überhaupt als Geschäftsvermögen angesehen hat, ist - wie in E. 3 hievor dargelegt - schwer verständlich. Sie hat sich demnach auf die Aufrechnung der zu Unrecht gewährten Abschreibungen zu beschränken, soweit diese nicht in einem noch hängigen Veranlagungsverfahren korrigiert werden können.
Auf Grund des neu zu errechnenden Gewinnes hat sie sodann die notwendigen Meldungen an die Sozialversicherungseinrichtungen zu erstellen (Art. 23 und 27 AHVV).
6.
6.1 Demnach erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als begründet. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Dezember 2002 ist betreffend die direkte Bundessteuer aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückzuweisen (Art. 114 Abs. 2 OG).
6.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführerin und der Beschwerdegegner die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens je zur Hälfte zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind keine auszurichten (Art. 159 OG). Über die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Steuerrekurskommission des Kantons Bern neu zu befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Dezember 2002 wird betreffend die direkte Bundessteuer aufgehoben.
2.

Die Sache wird zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hat über die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu befinden.
4.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 6'000.– wird dem Kanton Bern und dem Beschwerdegegner je zur Hälfte auferlegt.
5.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
6.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. Januar 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: