

	Max. Pkte.	Pkte. Exp. 1	Pkte. Exp. 2
Formelles (22 Punkte)			
<p><u>Rubrum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Verwaltungsgericht + Abteilung, Urteil vom [...]; • Besetzung Gericht (=> 0 Punkt, da unter Formelles berücksichtigt) <p>Parteien:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bruno <u>und</u> Marta Müller ("Beschwerdeführer"), vertreten durch RA Schmid-Guldener; • StV ("Beschwerdegegnerin"); • StRK (nicht "Beschwerdegegnerin"); <p>betreffend</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kantons- und Gemeindesteuern <u>sowie</u> direkte Bundessteuer <u>2015</u> (Rekurs- und Beschwerdeentscheid<u>e</u> StRK vom 6. September 2019). 	4		
<p><u>Zuständigkeit</u></p> <p>Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden als letzte kantonale Instanz zuständig und zwar gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 VRPG (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 StG) sowie Art. 145 Abs. 1 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 BStV.</p>	1		
<p><u>Anfechtungs-/Streitgegenstand</u></p> <p>Anfechtungsgegenstand sind die beiden Urteile der StRK (und nicht die Einspracheverfügungen). Streitgegenstand wird durch die Rechtsbegehren und die Begründung der Beschwerde bestimmt. Die Rügen, die die StRK gutgeheissen hat (Punkt 3: 20'000.- Gross GmbH, Punkt 5: GA 1. Klasse) sind nicht mehr streitig. Feststellung auch unter Beschwerdelegitimation möglich (Beschwer).</p>	2		
<p><u>Parteien/Beschwerdelegitimation</u></p> <p>Die Beschwerdeführer haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren <u>teilgenommen</u>, sind durch die angefochtenen Entscheide <u>besonders berührt</u> und haben ein <u>schutzwürdiges Interesse</u> an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG, vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). <i>NB: Keine Beschwer betr. Rügen, die bereits durch die StRK gutgeheissen worden sind (Siehe Anfechtungs- Streitgegenstand).</i></p>	3		

<p><u>Frist</u></p> <p>Es stellt sich die Frage, ob die Beschwerde durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener rechtzeitig eingereicht wurde.</p> <p><u>Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage</u> (Art. 81 Abs. 1 VRPG i.V.m Art. 151 StG und Art. 140 Abs. 1 i.V.m Art. 145 Abs. 2 DBG).</p> <p><u>Fristauslösendes Ereignis ist die Eröffnung</u> (Art. 81 Abs. 1 VRPG und 140 Abs. 1 DBG), d.h. die Zustellung des Entscheides der Steuerrekurskommission per Post am 7. September 2019 (Art. 44 Abs. 1 VRPG). Der erste Tag der Frist war damit <u>der 8. September 2019</u> (Art. 41 Abs. 1 VRPG). Der letzte Tag der Frist war der <u>7. Oktober 2019</u>. Die Beschwerde vom 28. September 2019 war somit rechtzeitig eingereicht.</p> <p>Dies gilt allerdings nicht für die am 16. Oktober 2019 eingereichte Ergänzung der Beschwerde betreffend Frage des Austrittes von Herrn Müller aus der Meier & Co. Diese «Beschwerdeergänzung» ist zu spät eingereicht worden. Auf das in dieser Ergänzung gestellte Rechtsbegehren ist somit nicht einzutreten. Es wäre indes auch materiell abzuweisen. Herr Müller war rechtsgültig durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener vertreten. Dessen Vollmacht war nicht eingeschränkt (vgl. zum Ganzen auch BGE 145 II 201 E. 5.1 ff. S. 203 = Pra 109 Nr. 32). Rechtsanwalt Schmid-Guldener hätte somit in seiner ursprünglichen Beschwerdeschrift vom 28. September 2019 die Steuerbarkeit des Austrittes von Herrn Müller aus der Meier & Co. aus eigener Initiative bestreiten müssen. Oder wie es das Bundesgericht im oben erwähnten Entscheid in E. 5.3 betreffend eine ähnliche Konstellation formuliert hat: «Si, comme en l'espèce, le représentant n'est pas empêché, la partie ne saurait invoquer son propre empêchement». Die erst am 16. Oktober 2019 diesbezüglich erfolgte Rüge war somit verspätet.</p> <p>Somit braucht letztlich auch nicht geprüft zu werden, ob die Krankheit von Herrn Müller überhaupt ein Fristwiederherstellungsgrund (Art. 133 Abs. 3 DBG und 161 Abs. 3 StG) wäre.</p> <p>Nur nebenbei: Ohne Vertretung durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener hätte sich allenfalls die Frage gestellt, ob nicht auch Frau Müller weiterhin hätte handeln können. Das Bundesgericht hat die Frage kürzlich offengelassen, ob im Falle der Verhinderung eines Ehegatten, Beschwerde oder Einsprache zu erheben, der andere Ehepartner zwecks Fristwahrung als Vertreter zum Handeln verpflichtet gewesen wäre (Urteil des BGer 2C_737/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.2. = Pra 109 Nr. 32, nicht publiziert in BGE 145 II 201).</p> <p><i>[Allfälliger Versuch, die Sache mit Art. 25/26 VRPG zu retten (Max.: ½ Pkte.)]</i></p> <p>Abschliessend kann ferner festgehalten werden, dass das Begehren der Steuerfreiheit der Austrittsleistung aus der Meier &</p>	4		
---	---	--	--

<p>Co. auch materiell nicht hätte gutgeheissen werden können (vgl. die Ausführungen zu Punkt 6 hiernach, dort bewertet). Insofern hat sich der formelle Fehler von Rechtsanwalt Schmid-Guldener im Ergebnis nicht negativ auf Herrn Müller ausgewirkt.</p>			
<p><u>Zur Frage der Befangenheit des nebenamtlichen Richters der Steuerrekurskommission (Litera f des Sachverhaltes)</u></p> <p>Rechtsanwalt Schmid-Guldener macht in seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht erneut geltend, einer der beiden nebenamtlichen Richter der Steuerrekurskommission sei befangen gewesen und hätte gar nicht urteilen dürfen. Er macht somit eine Verletzung von Art. 109 DBG/Art. 152 StG (diese Bestimmungen gehen Art. 9 VRPG i.V.m. Art. 11 StRKG vor, was aber im Ergebnis keinen Unterschied macht) resp. Art. 30 Abs. 1 BV geltend.</p> <p>Dieses Begehren kann nicht mehr vorgebracht werden. Die Steuerrekurskommission hat in der Ausstandsfrage am 3. Juni 2019 eine selbständig anfechtbare Zwischenverfügung gefällt (vgl. dazu etwa auch Art. 92 BGG sowie Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Art. 109 DBG N 45), die Rechtsanwalt Schmid-Guldener in der Folge nicht innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist angefochten hat (vgl. zum Ganzen auch BGE 132 V 93 S. 106 f. E. 6.2. f. sowie Zweifel/Hunziker, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 109 DBG N 31b). Es liegt somit eine res iudicata vor. Auf das in der Beschwerde vom 28. September 2019 wiederholte Ausstandsbegehren betreffend den nebenamtlichen Richter der Steuerrekurskommission ist somit nicht einzutreten.</p> <p>Abgesehen davon wäre der Ausstandsgrund aber auch materiell wohl nicht gegeben. Ein gemeinsames Studium oder gemeinsamer Militärdienst reichen als Ablehnungsgründe nicht aus (Urteil des BGer 2C_1058/2017 vom 5. Februar 2019 E. 5.4 m.w.N.; BGE 144 I 159 E. 4.3 S. 162 f.).</p>	<p>3</p>		
<p><u>Form</u></p> <p>Auf die im Übrigen formgerecht eingereichte Beschwerde ist (abgesehen von den erwähnten Punkten) grundsätzlich einzutreten (Art. 81 i.V.m. Art. 32 VRPG).</p>	<p>1</p>		
<p><u>Kognition</u></p> <p>Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 lit. a und b VRPG, Art. 151 StG).</p>	<p>2</p>		

<p>NB: Volle Kognition nach Art. 140 Abs. 3/142 Abs. 4 DBG (Art. 145 Abs. 2 DBG) Lösung? (vert. Harmonisierung, Sachzusammenhang, "sinngemäss", usw.), je nach Begründung.</p>			
<p><u>Zwei Entscheide</u></p> <p>Sofern wie im vorliegenden Fall sowohl Entscheide bezüglich der bernischen Staats- und Gemeindesteuern, als auch der direkten Bundessteuer angefochten sind, muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern unterschiedlicher Gemeinwesen handelt. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1.). Vorliegend rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich der in Frage stehenden Steuern, da die jeweiligen Gesetzesbestimmungen in Bund und Kanton analog lauten. Die Abweichung betreffend die gesetzlichen Bestimmungen zum Eigenmietwert (Art. 21 Abs. 2 DBG versus Art. 25 Abs. 4 StG) rechtfertigen alleine keine getrennte Behandlung, denn die aufgeworfenen Fragen beruhen auf demselben Sachverhalt und es stellen sich dieselben Rechtsfragen. (Ein Verweis auf Art. 17 VRPG ist unnötig, wird aber als Begründung akzeptiert).</p>	1		
<p><u>Spruchkörper</u></p> <p>Da der Streitwert über CHF 20'000 liegt (massgebend ist der Steuerbetrag und <u>nicht das steuerbare Einkommen</u>), entscheidet das Verwaltungsgericht in Dreierbesetzung, da angenommen werden kann, es liege keine Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung vor, die eine Fünferbesetzung erfordern würde (vgl. Art. 56 Abs. 1 i.V.m. Art. 56 Abs. 2 lit. a und Art. 57 Abs. 1 GSOG).</p>	1		
<p>Total zum Formellen</p>	[22]		
<p>Materielles [37 Punkte]</p>			
<p>Zu Litera d (Fristwahrung betreffend Einspracheverfügung)</p> <p>Die Steuerrekurskommission ist zurecht davon ausgegangen, dass die Einsprache vom 2. Juni 2017 von Rechtsanwalt Schmid-Guldener rechtzeitig eingegangen ist. Es kann auf das eine ähnliche Konstellation behandelnde Urteil des BGer 2C_1021/2018 vom 26. Juli 2019 verwiesen werden. Im vorliegenden Verfahren waren die Beschwerdeführer von Beginn weg durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener vertreten. Dieser war aufgrund der Angaben auf der Steuererklärung der Eheleute Müller als Vertreter gegenüber der Steuerverwaltung angezeigt. Die</p>	4		

<p>Veranlagungsverfügung 2015 hätte somit ihm und nicht den Eheleuten Müller resp. dem Postbüro der Gemeinde X. zugestellt werden müssen. Es liegt infolgedessen ein Zustellungsfehler vor¹ (zumal den Steuerpflichtigen auch kein Verhalten entgegen Treu und Glauben vorgeworfen werden kann, vgl. dazu Urteil, a.a.O., E. 4.3; anders dagegen bspw. der Sachverhalt im Urteil 2C_901/2017 vom 9. August 2019). Die Rechtsmittelfrist begann somit nicht am 24. März 2017 zu laufen (Versand am 23.3.2017). Vielmehr kommt es auf die <i>effektive</i> Kenntnisnahme der Veranlagungsverfügung durch den Rechtsvertreter an (Urteil a.a.O., E. 4.3 und 4.4.). Diese ist frühestens am 5. Mai 2017 erfolgt. Der erste Tag der Frist war somit der 6. Mai 2017 und der letzte Tag der Frist Sonntag, 4. Juni 2017. Die Frist endete infolgedessen am nächstfolgenden Werktag, d.h. am Dienstag 6. Juni 2017 (5. Juni 2017 war Pfingstmontag) (Art. 132 Abs. 1, 133 Abs. 1 DBG und 190 Abs. 1 StG; Art. 41 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 151 Abs. 1 StG).</p> <p>Die Einsprache durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener vom 2. Juni 2017 ist somit rechtzeitig erfolgt. Da die Steuerverwaltung die Einsprache auch materiell geprüft hat, wäre eine Rückweisung der Sache durch die Steuerrekurskommission ein Leerlauf. Die Steuerrekurskommission konnte somit sämtliche der aufgeworfenen Steuerfragen auch materiell geprüft.</p>			
<p>Zu Litera e (Ausstandsgründe im Veranlagungsverfahren)</p> <p>Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020 in E. 4.2. festgehalten, dass die Formulierung «bekannte Masche bei 'F-Gesellschaften'» oder «'bekannte Herren'» und «dahinter steckt z.T. wiederum M.» zwar ungeschickt, aber noch nicht derart gravierend sind, als dass auf einen Ausstandsgrund zu schliessen wäre.</p> <p>Analoges gilt für die Bezeichnung eines Steuerpflichtigen durch einen Steuerbeamten als «notorischen Querulanten». Auch dies betrachtet das Bundesgericht zwar als ungeschickt und nicht unproblematisch, aber noch nicht zwingend als Ausstandsgrund. Denn wie die höchsten Richterinnen und Richter festgehalten haben: «Eine persönliche Geringschätzung oder gar Feindschaft, die eine Befangenheit gemäss Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG nach sich zieht, braucht damit [...] noch nicht unbedingt verbunden zu sein. Querulanz ist ein in der Verfahrenspraxis gängiger Begriff, der auch Eingang in die Gesetzgebung gefunden hat (vgl. etwa Art. 42 Abs. 7 BGG) und sich durchaus objektiv verwenden lässt. Damit von einer massgeblichen Geringschätzung und folglich einer Befangenheit im Sinne von Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG (bzw. Art. 29 Abs. 1 BV) auszugehen ist, müssen in der</p>	4		

¹ Gemäss Sachverhalt macht die Steuerverwaltung zudem geltend, die sog. «Zustellfiktion» sei anwendbar. Dies ist insofern nicht korrekt, als diese gemäss Art. 44 Abs. 3 VRPG nur bei eingeschriebenen Sendungen gilt, nicht aber im Rahmen des A plus-Versandes.

<p>Regel zusätzliche Umstände hinzutreten (vgl. Urteil 1C_413/2012 vom 14. Juni 2013 E. 5.5.).</p> <p>Das gilt jedenfalls vor Verwaltungsbehörden, für deren Unbefangenheit nicht die gleich strengen Anforderungen bestehen wie bei Gerichten (vgl. BGE 140 I 325 E. 5.2 S. 329; Urteil 2C_807/2015 vom 18. Oktober 2016 E. 2.1.1)» (Urteil 2C_649/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 4.4).</p> <p>Anderes Ergebnis beim Ausstandsgrund durchaus vertretbar und zu bewerten.</p> <p>Zudem reicht es nicht, wenn Rechtsanwalt Schmid-Guldener die Ausstandsgründe nur <i>mündlich</i> geltend macht (dies würde möglicherweise bei einem Laien noch toleriert). Er hätte wohl den Erlass einer (Zwischen-) Verfügung verlangen müssen. Geht man von dieser Voraussetzung aus, dass die Ausstandsgründe schriftlich und damit formgültig erst mit Einreichung der Rechtsmittel bei der Steuerrekurskommission geltend gemacht wurden, war deren Geltendmachung verspätet. Die Steuerrekurskommission hätte somit die Frage materiell gar nicht behandeln müssen.</p> <p>Die Vorinstanzen haben somit zurecht einen Ausstandsgrund und damit eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV (und in Analogie von Art. 30 Abs. 1 BV) resp. von Art. 109 DBG/Art. 152 StG verneint.</p>			
<p>Zu Punkt 1</p> <p>Sofern kurz nach der Fertigstellung einer Baute eine Sanierung vorgenommen werden muss (z.B. wegen unsorgfältiger Bauausführung), stellen derartige Kosten in der Regel keine Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 DBG/Art. 36 Abs. 1 StG dar, «denn die Liegenschaft war von Anfang an mit einem Mangel behaftet, was zweifelsohne eine Wertminderung derselben darstellt. Daher erhöhen spätere Schadensbehebungen den Wert der Liegenschaft gegenüber demjenigen, den sie am Tage der Übernahme bzw. Fertigstellung des Gebäudes hatte. Mit anderen Worten dienen die Arbeiten dazu, der Liegenschaft den Wert zu geben, den sie nach Ansicht des Erwerbers im Zeitpunkt der Fertigstellung oder des Kaufes hätte haben sollen, aber aufgrund des Mangels objektiv nicht hatte. Deshalb kann es sich bei der Sanierung steuerrechtlich nicht um eine Wiederherstellung eines vorher im Besitz des Steuerpflichtigen bereits vorhandenen Werts handeln, sondern um Mehrkosten, die vielleicht in kleinerem Umfang bei sorgfältiger Bauausführung ebenfalls angefallen wären. Folgerichtig können dann auch die Kosten nicht zum Abzug gebracht werden» (Philipp Jan Komor, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, Diss. BE 2020, S. 112 f. m.w.N).</p>	<p>4</p>		

<p>Die Vorinstanzen haben somit den Abzug von CHF 250'000 zu-recht verweigert.</p> <p>Zusatzbemerkung: die skizzierte Lösung ist nicht unbedingt zwingend. Eine gut begründete andere Lösung müsste auch entsprechend bewertet werden. Zur Alternative können folgende Gedanken gemacht werden: die Sanierungsarbeiten beinhalten vermutlich auch Arbeiten, die typischerweise Unterhaltsarbeiten sind, wie z.B. Sanierung eines undichten Dachs, Verputz erneuern etc. und nicht Arbeiten, die typischerweise einen Mehrwert mit sich bringen (Bau eines Wintergartens, eines Pools, Vergrösserung der Balkone etc.). Unter dem Begriff Baumängel stellen sich alle wohl etwas Anderes vor (mangelhafte bauliche Ausführung, Kollateralschäden, die bei der Ausführung anderer Arbeiten entstehen können usw.). Der geschilderte SV lässt darauf schliessen, dass die Mängel beim Vertragsschluss nicht bekannt waren. Die Investitionen des Ehepaars Müller führen daher zwar tatsächlich zu einem Mehrwert der Liegenschaft, könnten aber bei einem sofortigen Verkauf zum tatsächlichen Wert von vermutungsweise CHF 2 Mio. nicht zum Abzug gebracht werden und blieben damit sowohl bei der Einkommens- wie auch bei der Grundstückgewinnsteuer unberücksichtigt, was unbefriedigend ist). (Je nach Begründung: Max. 4).</p>	<p>...</p>		
<p>Zu Punkt 2</p> <p>Bei der Festsetzung des Eigenmietwertes für die bernischen Staats- und Gemeindesteuern ist gemäss Art. 25 Abs. 4 StG darauf zu achten, dass die Eigenmietwerte «unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge massvoll» festgelegt werden. Eine entsprechende Formulierung fehlt in Art. 21 Abs. 2 DBG (vgl. dazu auch Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 21 DBG N 64). Die bernischen Eigenmietwerte sind deshalb rund 14% tiefer festzusetzen als die bundessteuerrechtlichen (Leuch/Amonn, in: Ch. Leuch/P. Kästli/M. Langenegger (Hrsg.), Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, Muri b. Bern 2014, N 30 zu Art. 25 StG mit Verweis auf NStP 53/1999, 7). Auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung toleriert einen entsprechenden Unterschied bei der Festsetzung der Eigenmietwerte, indem diejenigen der Kantone als Untergrenze 60% und diejenigen des Bundes als Untergrenze 70% der Marktmiete betragen müssen (vgl. die Nachweise bei Markus Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, § 13 Rz. 55 f.). Die Einkommensbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Eigenmietwerte durch die Vorinstanzen erfolgte somit zurecht.</p>	<p>3</p>		
	<p>3</p>		

<p>Zu Punkt 3</p> <p><i>NB:</i> Die Bf haben in diesem Punkt vor der StRK Recht bekommen. Diese Frage ist somit nicht mehr streitig (Siehe Anfechtungs- und Streitgegenstand).</p> <p><i>Materielle Prüfung:</i> Es kann auf die Konstellation im Urteil des BGer 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 verwiesen werden. Das Bundesgericht hat hierin die Anwendung der Dreieckstheorie verworfen und die Einkünfte beim faktischen Geschäftsführer aufgerechnet. Es liess dabei die Frage offen², ob dies in Anwendung von Art. 17 DBG oder aufgrund der Generalklausel von Art. 16 DBG zu geschehen habe (BGE, a.a.O., E. 2.8). Im vorliegenden Fall sind die fraglichen Einkünfte von CHF 20'000 somit durch die Steuerverwaltung fälschlicherweise als Einkommen bei Frau Müller aufgerechnet worden. Die Steuerrekurskommission hat somit zurecht auf Steuerfreiheit des genannten Betrages bei Frau Müller erkannt.</p> <p><i>Nebenbemerkung: hier müsste eine gut begründete Alternativlösung mit der Vergabe von bis max. 2 Punkten bewertet werden.</i></p>	...		
<p>Zu Punkt 4</p> <p>Der Grund für die kostenlose Übertragung von <i>3% der Aktien</i> der Zürcher AG durch Herrn Zürcher an Frau Müller liegt kausal im Arbeitsverhältnis von Frau Müller begründet. Die Tatsache, dass die Leistung nicht durch die Zürcher AG selbst erfolgt, sondern durch deren Hauptaktionär, Herrn Zürcher, steht dem nicht entgegen (vgl. etwa Urteil des BGer 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 3). Es liegt somit steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG resp. Art. 20 Abs. 1 StG vor (vgl. zu dieser Konstellation auch Urteil des BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019)³. Eine einkommenssteuerfreie Schenkung gemäss Art. 24 lit. a DBG/Art. 29 Abs. 1 lit. a StG ist zu verneinen (vgl. zur fehlenden Schenkung in derartigen Konstellationen auch Urteil 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3).</p> <p>Die Dienstaltersentschädigung von <i>CHF 5'000</i> fällt ebenfalls unter Art. 17 Abs. 1 DBG resp. Art. 20 Abs. 1 StG.</p> <p>Dagegen ist die Sammlung von <i>CHF 600</i> seitens der Kollegen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wohl steuerfrei (Urteil, 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.2.3). [Bereits durch die Steuerkommission korrigiert, Siehe Anfechtungsobjekt]</p>	6		

² Was in der Literatur kritisiert wurde (vgl. M. Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2019, S. 342 Fn. 84).

³ Denkbar wäre gemäss Bundesgericht wohl auch einfach eine Berufung auf die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG (vgl. Urteil, a.a.O., E. 3.1).

<p>Da Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt, ist gemäss der <i>bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis</i> der Kanton Bern als Hauptsteuerdomizil von Frau Müller zur Besteuerung befugt (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2015, S. 59).</p> <p>Der bernischen Einkommenssteuer unterliegt somit ein Betrag von CHF 65'000. Die Steuerrekurskommission hat somit die Aufrechnung der Steuerverwaltung im Betrag von CHF 65'600 korrekterweise um CHF 600 nach unten korrigiert.</p>			
<p>Zu Punkt 5</p> <p>Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können bei derartigen Konstellationen als notwendige Gewinnungskosten in der Regel nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr (öV), nicht hingegen für ein Privatfahrzeug abgezogen werden (vgl. dazu Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 26 DBG N 9). Als Richtschnur gilt gemäss Bundesgericht und bernischer Veranlagungspraxis eine Zeitersparnis von ca. 1 Stunde. Sofern der tägliche Zeitmehraufwand für die Benutzung des öV nicht mehr als eine Stunde beträgt, wird die Benutzung des öV vorausgesetzt (vgl. Urteil 2C_179/2019 vom 2. Oktober 2019 E. 5.1; Urteil 9C_51/2019 vom 30. März 2020 E. 6.1 sowie Taxinfo der bernischen Steuerverwaltung zum Stichwort «Fahrkosten für den Arbeitsweg»). Im Falle von Frau Müller wird diese Grenze mit den 45 Minuten gemäss Sachverhalt unterschritten. Zudem werden auch keine anderen Gründe für die Verwendung des PW geltend gemacht (z.B. Invalidität usw.) Abzugsfähig sind im Falle von Frau Müller somit nur die Kosten für ein Bahn-Generalabonnement (GA). Da Frau Müller leitende Angestellte ist und davon ausgegangen werden kann, dass sie im Zug arbeiten würde, kann sie die Kosten von CHF 6'300 für ein GA <u>1. Klasse</u> abziehen (vgl. Urteil 2C_877/2018 vom 7. Mai 2019 sowie Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 26 DBG N 13). [Bereits durch die Steuerrekurskommission korrigiert, Siehe Anfechtungsobjekt]. Beim Bund ist allerdings die Abzugs-Obergrenze von CHF 3'000 gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG zu beachten. Bei den kantonalen Staats- und Gemeindesteuern dagegen beträgt die Obergrenze CHF 6'700 (Art. 31 Abs. 1 lit. a StG).</p> <p>Das Argument der Beschwerdeführer, die zahlenmässige Beschränkung der Gewinnungskosten verletze den Gleichheitssatz von Art. 8 BV, den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip gemäss Art. 127 Abs. 2 BV mag zwar inhaltlich/materiell zutreffen (vgl. dazu Peter Locher Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 26 DBG N 77). Bei</p>	7		

<p>Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG handelt es sich indes um ein Bundesgesetz, bei dem das Anwendungsgebot gemäss Art. 190 BV gilt. Nur nebenbei: dasselbe würde zumindest indirekt wohl auch für Art. 31 Abs. 1 lit. a StG gelten, da sich diese Norm auf Art. 9 Abs. 1 StHG und damit letztlich ebenfalls auf ein Bundesgesetz abstützt. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern wird die Frage indes nicht virulent, weil die Kosten für ein GA von CHF 6'300 unterhalb der betragsmässigen Begrenzung von CHF 6'700 gemäss der genannten Norm liegen.</p> <p>Der zulässige Fahrkostenabzug beträgt somit CHF 3'000 bei der direkten Bundessteuer und CHF 6'300 bei den bernischen Staats- und Gemeindesteuern. Zurecht hat somit die Steuerrekurskommission den letzteren Abzug um CHF 2'440 erhöht (Differenz GA 1. zu GA 2. Klasse).</p>			
<p>Zu Punkt 6</p> <p>Der Unternehmenswert der Meier & Co. kann in casu vereinfachend aber plausibel mit CHF 3'000'000 angenommen werden (CHF 1'500'000 offenes Eigenkapital und CHF 1'500'000 stilles Eigenkapital inkl. Goodwill). Auf Herrn Müller entfällt davon 1/3, woraus sein Abfindungsanspruch von CHF 1'000'000 resultiert. Im Umfang von CHF 500'000 erfolgt dabei bloss eine Rückzahlung seines auf der Passivseite ausgewiesenen Kapitalkontos. Im Umfang von CHF 500'000 liegt dagegen eine echte Realisierung stiller Reserven vor (Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 21 Abs. 2 StG). Da die Realisierung Geschäfts- und nicht Privatvermögen betrifft, kann kein steuerfreier privater Kapitalgewinn vorliegen. Es kann auch keine Milderung, etwa gemäss Art. 37b DBG/Art. 43a StG in Frage kommen, da Herr Müller noch nicht 55-jährig ist und gemäss Sachverhalt auch keine Invalidität vorliegt.</p> <p>Die Erfassung von CHF 500'000 als Einkommen bei Herrn Müller ist deshalb auch materiell korrekt (zur verspäteten Rüge durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener und das damit verbundene Nicht-Eintreten vgl. die Ausführungen weiter oben beim formellen Teil).</p>	4		
<p><u>Fazit</u></p> <p>Die Beschwerden von Rechtsanwalt Schmid-Guldener gegen das Urteil der Steuerrekurskommission vom 6. September 2019 erweisen sich somit gestützt auf die oben gemachten Ausführungen als unbegründet. Die Rekurskommission hat sämtliche Punkte korrekt entschieden (vgl. Kolonne 5 mit Kolonne 7 von Beilage 1). Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist (kein Eintreten bzgl. <u>Befangenheit der nebenamtlichen Richter der StRK und bezüglich des Austritts von Herrn Müller aus der Meier & Co.</u>).</p>	2		

<p>Gemäss Tabelle: Für die Kantons- und Gemeindesteuern gilt somit: Das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für das Jahr 2015 wird auf CHF 858'700 festgesetzt. Für die direkte Bundessteuer gilt somit: Das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für das Jahr 2015 wird auf CHF 862'000 festgesetzt.</p> <p>Folgerichtiges Fazit, S. auch Alternative unter Punkt 1 und 3, (auch 2 Punkte möglich)</p>	...		
Total zum Materiellen	[37]		
Kosten: [4 (2) Punkte]	4		
<p>Bei diesem Ausgang der Verfahren <u>unterliegen</u> die Beschwerdeführer vollständig (Art. 151 StG. in V. mit Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m Art. 144 Abs. 1 DBG). Aufgrund des Verfahrensausganges rechtfertigt es sich, ihnen die gesamten Kosten für die <u>Verfahren vor Verwaltungsgericht</u> aufzuerlegen. Eine Pauschalgebühr von CHF 3'000 – 5'000⁴ erscheint als angemessen (Art. 2 ff. und 51 Bst. a VKD⁵).</p> <p>Parteikosten sind für das Verfahren vor Verwaltungsgericht keine zu sprechen, da die Beschwerdeführer vollständig unterlegen sind (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG; Art. 145. Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG).</p> <p>Korrekturhinweis:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Folgerichte Kostenverlegung vor VG gem. Fazit: (2 + 2) - + folgerichtige Kostenverlegung vor StRK gem. Fazit + GG: Art. 200 Abs. 1 und 4 StG, Art 144 Abs. 1 und 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 bis 3 VwVG (1+1) - 	(+2)		
Total Kosten	[4(2)]		
Dispositiv: [9 (+ 1)Punkte]	9		
1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird ⁶ .			

⁴ Die «normale» Pauschalgebühr beträgt CHF 3'500. Da hier auch die Bundessteuer zu beurteilen ist, würde die Normalgebühr CHF 4'000 betragen. Nicht ausgeschlossen ist, dass mit Blick auf den recht hohen Streitwert und den Aufwand der Beschwerdebearbeitung höhere Verfahrenskosten auferlegt würden.

⁵ Der Hinweis auf die VKD wird vom Verwaltungsgericht in der Regel weggelassen.

⁶ Die Bestätigung des angefochtenen Entscheids und die Festlegung des steuerbaren Einkommens findet sich gemäss Verwaltungsgericht nicht im Dispo. Also nicht: «Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird **und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 6. September 2019 bestätigt. Das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für das Jahr 2015 wird auf CHF 858'700 festgesetzt**».

Bei teilweiser Gutheissung : 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 6. September 2019 wird aufgehoben und das steuerbare Einkommen auf CHF ... festgesetzt [oder: ... und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen] . Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.			
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. (Bei teilweiser Gutheissung: wie Ziff. 1)			
3. Die Kosten vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 4'000 werden den Beschwerdeführern auferlegt.			
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.			
5. Zu eröffnen: - Beschwerdeführende - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung.			
Die Abteilungspräsidentin: Die Gerichtschreiberin:			
<i>Rechtsmittelbelehrung: Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) geführt werden.</i>			
Korrekturhinweis: Bei teilweisen Gutheissungen, Verfahrens- und Parteikosten vor der StRK (zusätzlich max ½ + ½)	(+1)		
Total Dispositiv	[9(1)]		
Bonus Punkte (Max 5), Begründung (z.B.: guter Aufbau, klare Argumentation, Rechtsprechung... usw.): - - - - -			
<u>Punkte (max.):</u> Formelles:.....22.....			

Materielles:.....	37.....			
Kosten:.....	4 (2).....			
Dispositiv:	9 (1)			
Bonus	5			
Total:77 (3).....			

Beilagen:

1. Rubrum
2. Zahlenmässige Darstellung der Verfahrensstadien
3. Chronologischer Ablauf

Lösungsbeilage 1

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 7. Oktober 2020

Verwaltungsrichterin X., Abteilungspräsidentin
Verwaltungsrichter W. und Z
Gerichtsschreiberin K

In der Beschwerdesache

Frau Marta Müller und Herr Bruno Müller, [Strasse], 0000 Gemeinde X
Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt Schmid-Guldener [Adresse]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nording 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer Jahr 2015 (Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 6. September 2019)

Sachverhalt

A.

[...]

[...]

B.

[...]

[...]

Erwägungen

1.

[...]

2.

[...]

Zusammenstellung betreffend Einkommen der Eheleute Müller

BEILAGE 2

	KOLONNE 1 Steueranlagungen der Steuerverwaltung betr. Steuerjahr 2015			KOLONNE 2 In den Einsparungen von RA Schmid-Guldener geltend gemacht			KOLONNE 3 Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betr. Steuerjahr 2015*			KOLONNE 4 In Rekurs/Beschwerde von RA Schmid-Guldener geltend gemacht			KOLONNE 5 Entscheidung der Steuerrekurskommission betreffend Steuerjahr 2015			KOLONNE 6 In den Rechtschriften vom 28.9. & 16.10.2020 an die obere Rechts- mittelbehörde durch RA Schmid- Guldener vorgebracht			KOLONNE 7 Entscheidung der Rechtsmittelbehörde betr. Steuerjahr 2015		
	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund				
"Übriges" Einkommen (unumstritten)	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000				
Unstrittene/diskutable Positionen: ("Aufrechnungen")																					
1) Abzug betreffend Wohnliegenschaft	0	0	0	-250'000	-250'000	0	0	0	0	-250'000	-250'000	0	0	-250'000	-250'000	0	0				
2) Korrektur Eigenmietwert	0	0	0	0	-7'000	0	0	0	0	0	-7'000	0	0	0	0	0	0				
3) Aufrechnung betreffend Gross GmbH	20'000	20'000	20'000	0	0	20'000	20'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0				
4) Aufrechnung beim Lohn betreffend Zürcher AG	65'600	65'600	65'600	0	0	65'600	65'600	0	0	0	0	65'000	65'000	0	0	65'000	65'000				
5) Abzug betreffend Fahrkosten	-3860	-3000	-3000	-38'500	-38'500	-3860	-3000	-38'500	-38'500	-38'500	-38'500	-6'300	-3'000	-38'500	-38'500	-6'300	-3'000				
6) Verkauf Anteil an Meier & Co	500'000	500'000	500'000	0	0	500'000	500'000	0	0	0	0	500'000	500'000	0	0	500'000	500'000				
TOTAL (steuerbares) Einkommen Kt./Gde.	861'740	862'600	862'600	11'500	4'500	861'740	862'600	11'500	4'500	11'500	4'500	858'700	862'000	858'700	858'700	858'700	862'000				
TOTAL (steuerbares) Einkommen Bund																					

*) Da die Steueranlagung vom 14. Januar 2019 auf die Einsprache nicht eingetreten ist, ergibt sich dieselbe Bemessungsgrundlage wie in der ursprünglichen Veranlagungsgrundlage vom 22. März 2017.
 **) Bezüglich dieser Position wurde erst in der ergänzten Eingabe von Rechtsanwalt Schmid-Guldener vom 16. Oktober 2020 ein Betrag von CHF 0 verlangt. In der Rechtsschrift vom 28. September 2020 waren hier noch CHF 500'000 eingesetzt.

Lösungsbeilage 3

Chronologischer Ablauf

Datum	Handlung/Massnahme	Ausgeführt durch
3. Januar 2016	Briefliche Information der Steuerverwaltung, dass Post nicht an Ehepaar Müller zugestellt wird.	Ehepaar Müller
15. Januar 2017	Frist für Einreichung der Jahresrechnung Müller AG (betreffend Erwerb eigener Aktien)	Kant. Steuerverwaltung
22. März 2017	Veranlagungsverfügung	Kant. Steuerverwaltung
23. März 2017	Versand Veranlagungsverfügung	Kant. Steuerverwaltung
3. Mai 2017	Retournierung der Veranlagungsverfügung an Steuerverwaltung	Postbüro der Gemeinde X.
5. Mai 2017	Kenntnisnahme der Veranlagungsverfügung durch RA Schmid-Guldener	RA Schmid-Guldener
2. Juni 2017	Einsprache	RA Schmid-Guldener
14. Januar 2019	Einspracheverfügung	Kant. Steuerverwaltung
4. Februar 2019	Rekurs/Beschwerde an StRK	RA Schmid-Guldener
5. Februar 2019	Eingangsbestätigung	StRK
26. Februar 2019	Anzeige an Verwaltungsgericht betr. Ausstandsgründe	RA Schmid-Guldener
26. März 2019	Überweisung «Anzeige» an StRK	VGer des Kantons Bern
3. Juni 2019	Abweisung des «Ausstandsgesuches»	StRK
6. September 2019	Entscheid der StRK	StRK
7. September 2019	Entscheid der StRK bei RA Schmid-Guldener eingetroffen	
28. September 2019	Beschwerde an VGer	RA Schmid-Guldener
16. Oktober 2019	Ergänzende Eingabe an VGer	RA Schmid-Guldener