

## Sachverhalt

Familie Sidler wohnt in Thun (Kt. Bern) in einem Einfamilienhaus:

- Karin Sidler, geb. 14. September 1968, ist selbstständig erwerbstätige Gleitschirmpilotin und Eigentümerin eines Blumengeschäfts in Thun.
- Rolf Sidler, geb. 9. April 1970, ist ausgebildeter Sprachwissenschaftler und arbeitet heute als Übersetzer (schriftliche und mündliche Übersetzungen); er ist bei der Wort + Schrift Übersetzungs AG mit Sitz im Kanton Solothurn angestellt.
- Die Tochter Laura Sidler, geb. 19. Mai 1995, ist Floristin und dipl. Sport-Physiotherapeutin; Laura Sidler wohnt bei ihren Eltern in Thun.

Karin und Rolf Sidler sind pflichtbewusste Bürger und haben ihre Steuererklärung 2016 rechtzeitig, d.h. innert der Einreichfrist der Steuerverwaltung eingereicht, ebenso in den Folgejahren die Steuerklärungen 2017 bis 2021. Im Verlauf des Veranlagungsverfahrens 2016 forderte die zuständige Sachbearbeiterin der Steuerverwaltung des Kantons Bern mehrfach Unterlagen ein.

Die Veranlagungsverfügungen 2016 wurden dem Ehepaar Sidler am 20. Oktober 2020 eröffnet. Die Steuerverwaltung nahm dabei diverse Korrekturen vor. Weil das Ehepaar Sidler mit diesen Korrekturen nicht einverstanden war, erhob es, vertreten durch die Treuhänder AG mit Sitz im Kanton Bern, fristgerecht Einsprache. Nachdem die Veranlagungsverfügungen mit Einspracheentscheiden – eröffnet am 2. Februar 2021 – bestätigt wurden, erhob die Treuhänder AG fristgerecht (27. Februar 2021) «Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kantons- und Gemeindesteuern nach Art. 195 ff. StG» bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern.

Aus den Veranlagungs- und Einspracheverfahren des Jahres 2016 bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern bzw. dem Rekurs vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sind folgende Sachverhaltselemente bekannt:

1. Karin Sidler erzielt mit ihrer Tätigkeit als Gleitschirmpilotin Erwerbseinkommen mit der Durchführung von Hängegleiterflügen (sog. Tandemflüge). Dabei arbeitet Sie mit verschiedenen kommerziellen Vermittlern von Passagieren zusammen. Karin Sidler stellt das Flugmaterial bereit und tätigt dafür entsprechende Investitionen. Sie gilt für diese Tätigkeit als selbständigerwerbend und rechnet die Sozialversicherungsbeiträge entsprechend selbständig mit ihrer Ausgleichskasse ab.

Im Jahr 2016 hat Karin Sidler sämtliche ihrer 950 Hängegleiterflüge ab den Startplätzen in Beatenberg (Kt. Bern) durchgeführt.

In der Zone für Sport- und Freizeitanlagen der Einwohnergemeinde Beatenberg liegen insgesamt sieben Startplätze für kommerzielle Anbieter bzw. Gleitschirmpilotinnen und -piloten von Hängegleitflügen für das Fluggebiet Interlaken (Kt. Bern). Die Startplätze sind ganzjährig an sieben Tagen in der Woche benutzbar. Sämtliche Startplätze weisen folgende Infrastruktur auf: eine Windanzeige (Windsack oder -spion, inklusive einer Aluminiumstange von rund 2.5 m Länge, welche fest im Boden verankert bzw. einbetoniert ist), Informationstafeln für Hängegleiterpilotinnen und -piloten sowie Gummimatten als Boden- und Erosionsschutz. Weiter steht auf den Startplätzen jeweils eine mobile Toilette. Die Startplätze haben zwecks Markierung bzw. Begrenzung und aus Sicherheitsgründen einen kniehohen Umgrenzungszaun (analog einem Zaun um einen Flugplatz).

Für die gewerbliche Nutzung der Startplätze in Beatenberg bezahlt Karin Sidler CHF 3 pro Flug an die kommerzielle Organisation, die das Land gepachtet hat und die Startplätze unterhält. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern entschied im Veranlagungsverfahren und in den Einspracheentscheiden für das Jahr 2016, dass die Startplätze in Beatenberg eine Betriebsstätte von Karin Sidler darstellen und nahm eine entsprechende Steuerauscheidung zwischen den Gemeinden Thun und Beatenberg vor.

Karin Sidler bzw. das Ehepaar Sidler war damit nicht einverstanden, zumal die Steueranlage der Gemeinde Beatenberg höher ist als diejenige der Stadt Thun, woraus für das Ehepaar Sidler höhere Steuern resultierten. Im Rekurs machte die Treuhänder AG geltend, Karin Sidler verfüge in Beatenberg über keine Betriebsstätte.

2. Karin Sidler ist nicht nur selbständig erwerbende Gleitschirmpilotin, sondern auch Eigentümerin eines Blumengeschäfts («Blumen Sidler»), das sie in Form einer Einzelunternehmung in der Stadt Thun führt. Das Geschäft mit grosszügigem Kellerlokal wird von der Einzelunternehmung Blumen Sidler gemietet. Blumen Sidler verkauft zum einen Blumen (Sträusse, Gestecke, Trockenblumen, selbstgezogene Bio-Blumensamen etc.), zum anderen aber auch spezielle (Blumen-)Accessoires (Vasen, Untersätze, selbst hergestellte Blumenübertöpfe, selbstgestaltete Karten etc.). Nebst Karin Sidler (rund 50%-Arbeitstätigkeit) beschäftigt Blumen Sidler noch drei weitere Personen (250 Stellenprozente), wovon eine Person ausschliesslich im Bereich «Accessoires» tätig ist (100% Arbeitstätigkeit).

Per 1. Juli 2016 hatte Karin Sidler – auf Anraten der Treuhänder AG – den Bereich «Blumen» der Einzelunternehmung Blumen Sidler in die Blumen Sidler AG und den Bereich «Accessoires» der Einzelunternehmung Blumen Sidler in die Blumen-Accessoires Sidler GmbH umgewandelt: Während sich die Blumen Sidler AG seither auf den Verkauf von Blumen konzentriert (Karin Sidler und ihre zwei Teilzeitangestellten mit 70% bzw. 80% Arbeitstätigkeit), kümmert sich die Blumen-Accessoires Sidler GmbH (Karin Sidler und eine Mitarbeiterin mit 100% Arbeitstätigkeit) um die Herstellung und den Verkauf von Accessoires. Die steuerneutrale Umwandlung der Einzelunternehmung Blumen Sidler in die beiden Kapitalgesellschaften wurde von der Treuhänder AG mit der

Steuerverwaltung des Kantons Bern vorbesprochen und schriftlich festgehalten (Ruling bzw. Steuervorbescheid).

Im Verlauf des Veranlagungsverfahrens des Jahres 2016 stellte sich heraus, dass Karin Sidler im Sommer 2019 ihrer Tochter Laura 30% der Stammanteile der Blumen-Accessoires Sidler GmbH geschenkt hatte. Dies, nachdem Laura Sidler immer grösseres Interesse an der Tätigkeit der Blumen-Accessoires Sidler GmbH gezeigt hatte, einen beträchtlichen Teil ihrer Freizeit in der Werkstatt mit der Herstellung der Accessoires verbracht hatte und sich hervorragend mit der Mitarbeiterin verstand. Karin Sidler plant zudem, die restlichen 70% der Stammanteile (oder zumindest Teile davon) in einigen Jahren der Mitarbeiterin zu verkaufen und sich sodann auf den Blumenverkauf zu konzentrieren.

Gleichzeitig mit der Schenkung der 30% der Stammanteile der Blumen-Accessoires Sidler GmbH an ihre Tochter, d.h. auch im Sommer 2019, veräusserte Karin Sidler 33% der Aktien der Blumen Sidler AG an die Blumen Wüthrich AG mit Sitz in Steffisburg (Kt. Bern) zum Preis von CHF 250'000 (entsprach dem Verkehrswert für 33% der Aktien).

Die zuständige Sachbearbeiterin der Steuerverwaltung hielt in den Veranlagungsverfügungen 2016 (vom 20. Oktober 2020) und im Einspracheentscheid 2016 (vom 2. Februar 2021) fest, dass sowohl mit der Schenkung der 30%-Stammanteile der Blumen-Accessoires Sidler GmbH an die Tochter Laura als auch mit dem Verkauf der 33%-Aktien der Blumen Sidler AG zum anteiligen Verkehrswert von CHF 250'000 an die Blumen Wüthrich AG eine Sperrfristverletzung vorliege. Sie rechnete deshalb die stillen Reserven, welche in der Einzelunternehmung Blumen Sidler zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhanden waren (CHF 45'300 bei der Sparte Blumenverkauf und CHF 27'500 bei der Sparte Accessoires; total rund CHF 72'800) in der Steuerperiode 2016 beim Einkommen hinzu.

Im Rekurs führte die Treuhänder AG zum einen aus, die Schenkung der Stammanteile der Blumen-Accessoires Sidler GmbH unterliege mangels Gegenleistung nicht der Einkommensbesteuerung; zum anderen würde auch die Veräusserung von 33% der Aktien der Blumen Sidler AG an die Blumen Wüthrich AG keine Sperrfristverletzung darstellen. Eine solche würde nur vorliegen, wenn die Aktien in das Privatvermögen einer natürlichen Person veräussert würden.

3. Karin Sidler hatte von ihrer am 1. Januar 2016 verstorbenen Mutter eine Liegenschaft in Thun geerbt, welche sich in einem sehr schlechten Zustand befand. In einem Architektenbericht wurde festgehalten, dass die Liegenschaft im aktuellen Zustand nicht vermietet werden könne: Zuerst müssten die vor über 50 Jahren letztmals renovierte Küche sowie die rund 45-jährigen Badezimmer ersetzt werden; dies nebst anderen Arbeiten (Böden, Malerei, Leitungen etc.). Die Kosten für diese zwingend notwendigen Arbeiten bezifferte das Architekturbüro auf mindestens CHF 150'000.

In den Veranlagungsverfügungen und im Einspracheentscheid 2016 berücksichtigte die Steuerverwaltung beim Einkommen von Karin Sidler einen Eigenmietwert von CHF 18'000 (auf diese Höhe belief er sich bei Karin Sidlers Mutter seit 2010). Dies, obwohl die Treuhänder AG den Architektenbericht mit der Einsprache eingereicht hatte und darlegte, dass Mietzinsen in vergleichbaren Räumlichkeiten höchstens CHF 6'000 pro Jahr betragen würden.

Im Rekurs stellte die Treuhänder AG den Antrag, auf eine Besteuerung des Eigenmietwerts sei zu verzichten, eventualiter sei auf die Vergleichsmieten von höchstens CHF 6'000 abzustellen.

4. Rolf Sidler und sein Bruder Timon Sidler besaßen je zur Hälfte die Aktien der Rolf Sidler AG und der Timon Sidler AG. Bei beiden Brüdern stellten die Beteiligungsrechte Privatvermögen dar. Durch den nicht unerwarteten Tod von Timon (im Jahr 2016) aufgrund einer schweren Erkrankung wurden dessen Ehefrau Anna sowie deren Kinder Marcel und Judith (nachfolgend «Erben») zusammen Eigentümer von 50% der Aktien der beiden Gesellschaften.

In der Folge gründeten die Erben (im Herbst 2016) die AMJ Sidler AG, in welche sie diverse Beteiligungen einbrachten, darunter auch ihre 50%-Beteiligung an der Timon Sidler AG. Nicht eingebracht wurde dagegen die 50%-Beteiligung an der Rolf Sidler AG. Diese veräusserten die Erben nämlich per 1. Dezember 2016 zum Preis von CHF 1'639'250 an Rolf Sidler.

Ebenfalls am 1. Dezember 2016 veräusserte Rolf Sidler seinen 50%-Anteil an der Timon Sidler AG zum Preis von CHF 1'191'400 an die von den Erben gegründete AMJ Sidler AG.

Am 19. Dezember 2016 traten die Erben ihre Kaufpreisforderung von CHF 1'639'250 gegenüber Rolf Sidler an die AMJ Sidler AG ab. Nach Verrechnung mit der Forderung von CHF 1'191'400 schuldete Rolf Sidler der AMJ Sidler AG noch CHF 447'850.

Am 15. Juli 2017 schüttete die Timon Sidler AG eine Substanzdividende (Ausschüttung von nicht betriebsnotwendigen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven) von CHF 1'955'000 an die AMJ Sidler AG aus.

Im Verlaufe des Veranlagungsverfahrens 2016 stellte sich heraus, dass die beiden Brüder das «Szenario» bzw. das «Drehbuch» des vorstehend erwähnten Sachverhalts bereits vor dem Tod von Timon geplant hatten, um die Substanz der Timon Sidler AG von CHF 1'955'000 dereinst günstig beziehen zu können. Nach Ansicht der Steuerverwaltung stellt die Substanzdividende deshalb eine im Sinne der indirekten Teilliquidation bei Rolf Sidler steuerbare Dividende dar, unter Anwendung des Teilbesteuerungsverfahrens.

Im Einspracheverfahren sowie im Rekurs argumentierte die Treuhänder AG, dass Rolf Sidler am Entscheid der Timon Sidler AG, eine Substanzausschüttung vorzunehmen, nicht beteiligt gewesen sei und somit «nichts dafür könne»; sein Verhältnis zu seiner Schwägerin und deren Kindern sei nie gut gewesen und er habe deren Handeln nicht beeinflussen können.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist auf den Rekurs zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2016 eingetreten und hat mit Entscheid vom 20. Dezember 2022 (der Treuhänder AG am 21. Dezember 2022 eingeschrieben zugestellt) Folgendes festgehalten:

- Die Startplätze für Hängegleiterflüge in Beatenberg (siehe Ziffer 1 vorstehend) würden für Karin Sidler als Betriebsstätten qualifizieren und es sei diesbezüglich eine interkommunale Steuerauscheidung vorzunehmen;
- die Schenkung von 30% der Stammanteile der Blumen-Accessoires Sidler GmbH an die Tochter Laura und der Verkauf von 33% der Aktien der Blumen Sidler AG an die Blumen Wüthrich AG (siehe Ziffer 2 vorstehend) würden eine Sperrfristverletzung darstellen, womit die im Zeitpunkt der Umwandlung (2016) vorhandenen stillen Reserven vollumfänglich im Umfang von CHF 72'800 bei Karin Sidler mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien;
- für die geerbte Liegenschaft in Thun (Ziffer 3 vorstehend) sei ein Eigenmietwert von CHF 6'000 zu berücksichtigen;
- die Substanzausschüttung von CHF 1'955'000 von der Timon Sidler AG an die AMJ Sidler AG (Ziffer 4 vorstehend) stelle – wie von der Steuerverwaltung festgehalten – eine indirekte Teilliquidation dar, womit CHF 1'191'400 bei Rolf Sidler der Einkommensbesteuerung unterliegen würden; das von der Steuerverwaltung gewährte Teilbesteuerungsverfahren könne indes nicht angewendet werden (*reformatio in peius*).

Nach einer hitzigen Sitzung am 30. Dezember 2022 mit der Treuhänder AG, an welcher die Fetzen flogen, entschloss sich das Ehepaar Sidler, den Entscheid der Steuerrekurskommission selbst mit einem Rechtsmittel anzufechten, was es am Freitag, 20. Januar 2023 auch tat.

Die Eingabe an die Rechtsmittelinstanz enthält folgende Begehren:

1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sei aufzuheben und die Veranlagungen seien sowohl für die direkte Bundessteuer wie für die Kantons- und Gemeindesteuer gemäss eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen.
2. Es sei festzustellen, dass Karin Sidler über keine Betriebsstätte in Beatenberg verfüge.

3. Auf eine Aufrechnung von CHF 72'800 aufgrund der Sperrfristverletzung und eine entsprechende Besteuerung mit der Einkommenssteuer sei zu verzichten. Es liege keine Sperrfristverletzung vor.
4. Es sei festzustellen, dass die Steuerverwaltung in Bezug auf den Eigenmietwert im Unrecht war, zumal die Steuerrekurskommission ihnen Recht gegeben habe, dass der Eigenmietwert zu hoch war. Der Eigenmietwert der Liegenschaft in Thun sei aber mit CHF 0 festzulegen, entsprechend dem Architektenbericht und unter Berücksichtigung der anstehenden, horrenden Renovationskosten.
5. Auf eine Aufrechnung von CHF 1'191'400 bei der Einkommenssteuer aufgrund der Substanzausschüttung sei zu verzichten; eventualiter sei das Teilbesteuerungsverfahren – wie von der Steuerverwaltung des Kantons Bern vorgenommen – anzuwenden.
6. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen.

Zum Rechtsbegehren 2 brachte das Ehepaar Sidler vor, ein Startplatz könne nie als Betriebsstätte qualifizieren; zudem könnte sonst jede Gemeinde kommen und auch in anderen Bereichen (bspw. Bootsstege etc.) Betriebsstätten für sich reklamieren. Das wäre willkürlich. Zudem sei bei einer Kollegin von Karin Sidler, Lisa Merz, wohnhaft in Spiez (Kt. Bern), die auch Tandempilotin sei und genau das Gleiche mache, ebenfalls keine Betriebsstätte in Beatenberg angenommen worden. Lisa Merz sei bis und mit 2021 schon definitiv veranlagt und die Steuerverwaltung könne die Veranlagungen ja einsehen.

Ansonsten brachte das Ehepaar Sidler als Begründung im Wesentlichen das Gleiche vor, was es bzw. die Treuhänder AG bereits im Veranlagungs- bzw. Einsprache- und Rekursverfahren vorgebracht hatten.

Bereits am 19. Januar 2023 hatte die Steuerverwaltung des Kantons Bern eine Eingabe bei der zuständigen Rechtsmittelinstanz eingereicht. Dabei stellte sie folgende Begehren:

1. Der Eigenmietwert für die Liegenschaft in Thun sei mit CHF 18'000 zu berücksichtigen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Im folgenden Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Weder die Einwohnergemeinde Beatenberg noch die Einwohnergemeinde Thun haben Anträge gestellt oder sich vernehmen lassen.

### **Aufgabe:**

- Verfassen Sie den Entscheid der zuständigen Rechtsmittelinstanz.

- Für den Sachverhalt und die Prozessgeschichte kann auf die Aufgabe bzw. den Sachverhalt verwiesen werden.
- Es ist in jedem Fall zu sämtlichen Argumenten der Verfahrensbeteiligten materiell Stellung zu nehmen, unabhängig davon, ob auf das Rechtsmittel eingetreten werden kann.
- Achten Sie auf einen klaren, sinnvollen Aufbau des Entscheids, welcher alle notwendigen, fallbezogenen Elemente und Ausführungen enthält.
- Begründen Sie der Prüfungssituation angemessen, d.h. ausführlich, umfassend und präzise, auch wenn in der Praxis sowie nach der Untersuchungsmaxime und dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen allenfalls auch weniger genügen würde.
- Begründen Sie problemorientiert, halten Sie sich bei Selbstverständlichem kurz.

Es ist davon auszugehen, dass die zur Verfügung gestellten Gesetzesgrundlagen für sämtliche relevanten Jahre des Sachverhalts bereits Gesetzeskraft hatten.

Die bernische Vermögenssteuer ist nicht zu behandeln.

#### **Hilfsmittel:**

1. Eidgenössische Erlasse
  - BV (SR 101)
  - DBG (SR 642.11)
  - StHG (SR 642.14)
  - Liegenschaftskostenverordnung (SR 642.116)
  - ESTV-Liegenschaftskostenverordnung (SR 642.116.2)
  - VwVG (SR 172.021)
  - BGG (SR 173.110)
2. Bernische Erlasse
  - KV (BSG 101.1)
  - VRPG (BSG 155.21)
  - GSOG (BSG 161.1)
  - StRKG BE (BSG 661.611)
  - StG (BSG 661.11)
  - VUBV (BSG 661.312.51)
  - BStV (BSG 668.11)
  - VKD (BSG 161.12)
  - PKV (BSG 168.811)
  - GebV (BSG 154.21)