

Vorbemerkungen: kein ¼ Punkt, nur ½ oder 1/1 Punkt Wenn irgendwie unvollständig die Hälfte der Punkte (wenn nicht ½) Wenn <u>zusätzlich</u> Argument oder GG Bundesrecht fehlt oder klar unvollständig: kein Punkt Fazit falsch oder unvollständig: kein Punkt (nicht ½)	Max. Pkte.	Pkte. ISR	Pkte. VGer
<p><b><u>Total Rubrum + Formelles + zum Eintreten: [27 Punkte]</u></b></p> <p><b><u>Rubrum – [7 Punkte]</u></b>  <u>Verwaltungsgericht + Abteilung, Urteil vom ....</u>                      Besetzung Gericht (=&gt; 0 Punkte, da unter Formelles berücksichtigt)</p> <p>Verfahren 100.2023.xxx</p> <p><b>StV</b> (Beschwerdeführerin 1)                      gegen  <b>Rolf und Karin Sidler</b> (Beschwerdegegner 1)                      sowie  <b>EG Beatenberg</b> (nicht BG)                      und  <b>EG Thun</b> (nicht BG)                      und  <b>StRK;</b></p> <p>Verfahren 100.2023.yyy+zzz</p> <p><b>Rolf und Karin Sidler</b> (Beschwerdeführer 2)                      gegen  <b>StV</b> (Beschwerdegegnerin 2)                      sowie  <b>EG Beatenberg</b> (nicht BG)                      und  <b>EG Thun</b> (nicht BG)                      und  <b>StRK</b></p> <p><u>beide</u> betreffend (bei den Verfahrens-Nrn. berücksichtigt =1)</p> <p><u>Kantons- und Gemeindesteuern 2016 + Direkte Bundessteuer 2016 (Entscheid StRK vom 20.12.2022)</u></p>	<p><b>[7]</b></p>		
<p><b><u>Zum Formellen [12 Punkte]</u></b></p> <p><u>Zuständigkeit gegeben:</u>                      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</p>	<p><b>[12]</b></p>		

<p>Abs. 1 StG) sowie Art. 145 Abs. 1 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 BStV.</p> <p><u>Beschwerdelegitimation</u> Die Beschwerdeführer 2 haben am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen 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). Sie sind somit grundsätzlich legitimiert. Vorbehalte zur Beschwerde betr. DBSt und einzelnen Begehren vgl. unten.</p> <p>Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). (Hier nur StG; DBSt in der Beschwerde nicht erwähnt)</p>			
<p><u>Frist und Form vor Verwaltungsgericht</u> Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage (Art. 81 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 151 StG und Art. 140 Abs. 1 i.V.m. Art. 145 Abs. 2 DBG). Fristauslösendes Ereignis ist die Eröffnung (Art. 81 Abs. 1 VRPG und 140 Abs. 1 DBG), d.h. die Zustellung des Entscheides per Post am 21. Dezember 2022 (Art. 44 Abs. 1 VRPG). Der erste Tag der Frist war damit der 22. Dezember 2022 (Art. 41 Abs. 1 VRPG). Mit der Einreichung der Rechtschriften am 19. und 20. Januar 2023 ist die Frist gewahrt worden.</p> <p><b>Fazit:</b> Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist demnach <i>teilweise</i> einzutreten (Art. 81 i.V.m. Art. 32 VRPG) (zum bloss <i>teilweisen</i> Eintreten vgl. Ausführungen weiter unten)</p>			
<p><u>Kognition</u> Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf <u>Rechtsverletzungen</u> hin (Art. 80 Abs. 1 lit. a und b VRPG, Art. 151 StG). NB: <u>Volle Kognition</u> nach Art. 140 Abs. 3/142 Abs. 4 DBG (Art. 145 Abs. 2 DBG) <u>Lösung?</u> (beide Verfahren nur Rechtskontrolle gem. Art. 80 Abs. 1 lit. a und b VRPG und Art. 151 StG weil nur "sinngemässe Anwendung" nach Art. 145 Abs. 2 DBG; andere Begründung: vertikale Steuerharmonisierung, Sachzusammenhang oder nur Rechtsfragen, usw.), je nach Begründung.</p> <p><u>Drei Beschwerden</u> <u>Zwei Verfahren</u> mit insgesamt <u>3 Beschwerden</u> (Beschwerde der StV betr. KtSt + Beschwerden der Bf 2 betr. KtSt <u>und</u> DBG). Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren betr. KtSt nach <u>Art. 17 VRPG</u> nötig + Rechtsprechung BGer für die Beschwerden der Bf 2 (KtSt + DBSt oder auch Art. 17</p>			

<p>VRPG). Eine getrennte Behandlung der Beschwerde betr. DBSt wäre auch richtig (da unzulässig).</p> <p><u>Spruchkörper</u> Da der Streitwert über CHF 20'000 liegt (massgebend ist der Steuerbetrag und nicht der steuerbare Gewinn), 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>			
<p><b><u>Zur Eintretensfrage [8 Punkte]</u></b></p> <p>a) In Ziff. 1 seines Rechtsbegehrens <u>beantragt das Ehepaar Sidler</u>, es sei ein Entscheid betreffend direkte Bundessteuer zu fällen. Die StRK hat einen Entscheid <b>nur in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern</b> gefällt. <u>Weder</u> das Dispositiv <u>noch</u> die Erwägungen befassen sich mit der direkten Bundessteuer. Die Beschwerde und die Beschwerdeantwort an die Vorinstanz gehen <u>nicht</u> auf das steuerbare Einkommen der direkten Bundessteuer ein. Der <b><u>Streitgegenstand</u></b> kann sich im Laufe des Rechtsmittelverfahrens grundsätzlich nur verengen, nicht aber erweitern. Das Verwaltungsgericht darf kein Urteil hinsichtlich der direkten Bundessteuer fällen, ansonsten der Streitgegenstand <b>in unzulässiger Weise ausgeweitet würde</b> (vgl. Urteil des BGer 2C_259/2022 vom 7.12.2022, E. 1.2). Zudem fehlt es an einem Anfechtungsobjekt. Folglich ist auf den Antrag in Bezug auf die direkte Bundessteuer <b>nicht einzutreten</b>.</p> <p>b) Das Ehepaar Sidler ist in Bezug auf die Höhe des Eigenmietwertes noch beschwert, weil es vor der StRK nur teilweise durchgedrungen ist.</p>	[8]		
<p>c) In <u>drei</u> Rechtsbegehren (Ziff. 2, 3 2. Satz und 4) verlangt das Ehepaar Sidler verschiedene <b>Feststellungen. Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren <u>subsidiär</u></b> und sind im Steuerrecht bloss <u>ausnahmsweise</u> zulässig (z.B. bei Fragen der subjektiven Steuerpflicht)<sup>1</sup>. Den vorliegenden Feststellungsbegehren fehlt es am erforderlichen Rechtsschutzinteresse. Auf die diesbezüglichen Begehren ist nicht einzutreten (Art. 79 Abs. 1 VRPG e contrario). Diese können aber als <u>Teil der Begründung</u> berücksichtigt werden.</p>			

<sup>1</sup> Vgl. zum Ganzen Markus Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, S. 561.

<p><b><u>Total Materielles [60 (+4) Punkte]</u></b></p> <p>Vorbemerkungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auch wenn auf das Rechtsbegehren (Behandlung auch der direkten Bundessteuer) mangels Anfechtungsobjekt nicht eingetreten werden kann, sind die Kandidaten und Kandidatinnen gemäss Aufgabenstellung gehalten, generell zu sämtlichen Argumenten der Verfahrensbeteiligten materiell Stellung zu nehmen.</li> <li>- Weil sich bei den Kantons- und Gemeindesteuer und den direkten Bundessteuern bei den zu behandelnden Themen materiell keine Unterschiede ergeben, ist es als richtig zu bewerten, wenn nebst den Artikeln des bernischen Steuergesetzes auch diejenigen der direkten Bundessteuer aufgeführt werden.</li> </ul>			
<p><b><u>Zu Ziffer 1 (Interkommunale Steuerauscheidung und Betriebsstätten; Beschwerde durch Steuerverwaltung geführt) [20(+2) Punkte]</u></b></p> <p><i>Interkommunale Steuerauscheidung (allgemeine Ausführung)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Abzuklären ist als erstes die <b>Frage der interkommunalen Steuerhoheit</b>, unabhängig von der Thematik, ob in Beatenberg eine Betriebsstätte vorliegt bzw. eine solche durch die Tätigkeit von Karin Sidler dort begründet wird.</li> <li>- Eine Steuerteilung unter bernischen Gemeinden wird vorgenommen, wenn <b>einer der in Art. 252 ff. StG geregelten Gründe vorliegt</b>. Besitzt die steuerpflichtige Person <b>Geschäftsbetriebe, unbewegliches Geschäftsvermögen, Betriebsstätten oder Anteile daran in einer anderen bernischen Gemeinde</b> als in der Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde, so werden die Gemeindesteuern <u>grundsätzlich nach den bundesrechtlichen Regeln über die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die beteiligten Gemeinden aufgeteilt</u>, Art. 254 Abs. 1 StG.</li> <li>- Die interkommunale Steuerauscheidung nach Art. 254 StG knüpft gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung an den <b>Betriebsstättenbegriff an, wie er in Art. 5 Abs. 2 bzw. Art. 77 Abs. 2. StG</b> gestützt auf die harmonisierungsrechtlichen Normen von (Art. 4 bzw. Art. 21 StHG) umschrieben ist. Somit ist auch im interkommunalen Bereich der <b>Betriebsstättenbegriff des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts</b> massgebend; für <b>eine andere Definition des Begriffs besteht kein Raum</b> (siehe Urteil des BGer 2C_235/2009 vom 30. Oktober 2009).</li> </ul>	<p>[20(+2)]</p> <p>(5 (+1))</p> <p>(+1)</p>		

- Art. 21 Abs. 1 Bst. b StHG definiert den Begriff der Betriebsstätte nicht (näher). Das StG **beschreibt eine Betriebsstätte** in Art. 5 Abs. 2 bzw. Art. 77 Abs. 3 als eine festе Geschäftseinrichtung, in welcher die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird; Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer. Dieser Betriebsstättenbegriff stimmt in allen wesentlichen Teilen mit demjenigen der bundesgerichtlichen, interkantonalen Doppelbesteuerungspraxis überein.
- Als Zwischenfazit kann somit festgehalten werden, dass auch bei einer interkommunalen Steuerauscheidung beim Begriff der Betriebsstätte die Kriterien des interkantonalen Steuerrechts zur Anwendung gelangen.
- Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot sind **folgende Kriterien** für das Vorliegen einer Betriebsstätte massgebend:
  - eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung,
  - die einen Teil eines ausserkantonalen Unternehmens bildet und
  - in der dieses Unternehmen eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet.

*Ständige körperliche Anlagen:*

(4)

#### **Generell**

- Verlangt wird eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute, feste Infrastruktur. Damit ist eine körperliche Installation an einem bestimmten Ort gemeint. Nicht von Bedeutung ist, ob das Unternehmen ein dingliches oder obligatorisches Recht an der Infrastruktur hat, sondern einzig, dass die Infrastruktur dem Unternehmen tatsächlich zur Verfügung steht. Zudem muss sie **dauerhaft**, d.h. auf unbestimmte Zeit errichtet, und nicht bloss vorübergehenden Charakters sein.

#### **Würdigung**

- Neben den **geo- und topographischen Gegebenheiten** (Windverhältnisse und Thermik bzw. Steilheit und Bodenbeschaffenheit sowie Erreichbarkeit) stellen die Startplätze in Beatenberg aufgrund der vorhandenen Infrastruktur (Windanzeige, Umgrenzungszaun sowie teilweise Bodenmatten) eine künstlich geschaffene und **auf Dauer angelegte Einrichtung mit fester Beziehung zum Boden dar**.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Festzuhalten gilt es aber, dass die baulichen Massnahmen eher von <b>geringem Umfang/Ausmass</b> sind. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann jedoch zur Quantität nichts entnommen werden; oft wirft das Kriterium auch keine Fragen auf.</li> <li>- Zu berücksichtigen und vorliegend mitentscheidend ist, dass die baulichen Massnahmen <b>unmittelbar mit dem spezifischen Nutzungszweck der betroffenen Flächen verbunden sind</b> und deshalb nicht losgelöst von diesem betrachtet werden können: Die Startplätze liegen in einer <b>besonderen Zone und benötigen eine Baubewilligung</b>.</li> </ul> <p><b>Fazit:</b> Die Startplätze stellen somit vorliegend <b>ständige körperliche Anlagen dar</b>.</p> <p><b>Hinweis:</b> Sofern das Vorliegen einer ständigen körperlichen Anlage argumentativ gut begründet verneint wird, und die zwei übrigen Kriterien vollständig abgehandelt werden, kann ebenfalls die volle Punktezahl gewährt werden.</p> <p><i>Qualitative und quantitative Wesentlichkeit:</i> <b>Generell</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die <b>Voraussetzungen</b> für eine qualitative und quantitative Wesentlichkeit werden <b>weit ausgelegt</b>. Sie werden bejaht, sofern die Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört und <b>nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist</b> (BGE 137 I 273).</li> <li>- Die <i>qualitative Wesentlichkeit</i> verlangt dabei, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit <b>zum betrieblichen Bereich gehört</b>. Die entsprechende Tätigkeit muss dabei <b>nicht unmittelbar zum Gewinn</b> des Unternehmens beitragen; die Tätigkeit kann sich dabei <b>auch auf Hilfstätigkeiten</b> beschränken, welche den Hauptsitz oder andere Betriebsstätten unterstützen.</li> <li>- Die <i>quantitative Wesentlichkeit</i> will untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausklammern und damit eine <b>(zu starke) Aufsplitterung der Steuerhoheiten vermeiden</b>. Die quantitative Wesentlichkeit wird dabei grundsätzlich mit Blick auf die <b>Bedeutung der Betriebstätigkeit als solche beurteilt (d.h. absolut)</b> und nicht relativ aufgrund des Grössenverhältnisses zum Gesamtbetrieb.</li> </ul> <p><b>Würdigung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Für die Durchführung von Hängegleiterflügen findet ein <b>wesentlicher Teil der Flugvorbereitung auf dem Startplatz statt</b>, welcher somit für den Flug eine zentrale</li> </ul>	<p><b>(4 (+1))</b></p> <p><b>(+1)</b></p>	
---	---	--

<p>Funktion einnimmt. Den Startplätzen kommt somit eine qualitative Wesentlichkeit zu, welche nicht bloss von untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Beschwerdeführerin 1 erzielt Ihren <b>Umsatz</b> als Hängegleiterpilotin mit Flügen ab Beatenberg. Damit ist auch das Kriterium der quantitativen Wesentlichkeit erfüllt.</li> </ul> <p>Fazit: Die Startplätze erfüllen somit vorliegend die <b>qualitativen und quantitativen Voraussetzungen</b> für eine Betriebsstätte.</p> <p><i>Zugehörigkeit zum Unternehmen:</i> <b>Generell</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Für die Zugehörigkeit ist notwendig, dass die Tätigkeit zur <b>Geschäftssphäre des Unternehmens gehört</b>, d.h. als Teil desselben zu betrachten und diesem somit zurechenbar ist.</li> <li>- Nicht entscheidend ist, dass sie nicht selber Eigentümerin oder Mieterin/Pächterin ist. Sie zahlt ja übrigens einen Betrag für jeden Flug.</li> </ul> <p><b>Würdigung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Karin Sidler führt ihre Tätigkeit als Hängegleiterpilotin als <b>selbstständig erwerbende Person</b> aus. <b>Die Startplätze gehören damit zu ihrem Betrieb</b> und stellen für ihre Tätigkeit eine Betriebsstätte dar.</li> </ul> <p><b>Fazit:</b> Die Startplätze sind als <b>zugehörig zum Unternehmen</b> der Beschwerdeführerin 1 zu betrachten.</p> <p><i>Weitere Argumente</i> Die Beurteilung von anderen Bereichen, wie Bootsstegen bildet <b>nicht Gegenstand</b> des vorliegenden Verfahrens. Es liegt <b>keine Willkür</b> vor.</p> <p>Soweit die Beschwerdeführerschaft 2 geltend macht, bei einer Kollegin liege auch keine Betriebsstätte vor, macht sie Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht geltend. Einen <b>Anspruch auf «Gleichbehandlung im Unrecht»</b> (Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 10 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) anerkennt die Rechtsprechung <b>nur sehr zurückhaltend</b>. Vorausgesetzt wird, dass die zu beurteilenden <b>Vergleichsfälle</b> in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen <b>übereinstimmen</b>, grundsätzlich von der <b>gleichen Behörde</b> ausgehen, welche in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zudem zu erkennen gibt, <b>auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen</b>. Schliesslich dürfen <b>keine gewichtigen öffentlichen oder</b></p>	(3)	
	(3)	

<p><b>privaten Interessen die Anwendung der fraglichen Bestimmung gebieten</b> (vgl. BGE 136 I 65 E. 5.6, 126 V 390 E. 6a; Urteil des VGer BE 100.2011.388 vom 26. Juli 2012, in: BVR 2013, S. 85 E. 8.1; Urteil des VGer BE 100.2010.452 vom 25. Juni 2012, in: BVR 2012, S. 494 E. 7.6; Tschanen//Müller/Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Bern 2022, N 520 ff.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, N. 599 ff.; Pierre Tschanen, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid, in: ZBI 2011, S. 57 ff., 65 ff.). Diese <b>Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt.</b></p> <p><b>Fazit zur Rüge Ziff. 1:</b> Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen-</p>	(1)		
<p><b><u>Zu Ziffer 2 (Umwandlung bzw. Sperrfristverletzung)</u></b> <b>[10(+1) Punkte]</b></p> <p><b>Generell</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nebst den <b>generellen Voraussetzungen</b> (<u>Fortbestehen der Steuerpflicht</u> in der Schweiz; <u>Übernahme der Einkommenssteuerwerte</u>) verlangt eine steuerneutrale Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach Art. 22 Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG die <u>Übertragung eines Betriebs</u> <b>(alles hier nicht bestritten, vgl. auch Ruling).</b></li> <li>- Eine steuerneutrale Umwandlung nach Art. 22 Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG zieht zudem eine <b>fünfstufige Sperrfrist</b> nach sich, während der die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte <b>nicht zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden dürfen</b>, Art. 22 Abs. 2 StG bzw. Art. 19 Abs. 2 DBG. Bei einer Verletzung der Sperrfrist werden die übertragenen stillen Reserven <u>im Nachsteuerverfahren</u> nachträglich besteuert.</li> </ul> <p><b>Würdigung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zur <b>Sperrfristverletzung</b> nach Art. 22. Abs. 2 StG bzw. Art. 19 Abs. 2 DBG:</li> </ul> <p><i>Schenkung von 30% Anteile an der Blumen-Accessoires Sidler GmbH an Tochter Laura</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Der Gesetzgeber spricht von «Veräusserung», welche eine Verletzung der Sperrfrist darstellt, nicht jedoch von Schenkung. Es besteht die einhellige Meinung, dass eine <b>Schenkung keine Sperrfristverletzung darstellt</b>, welche eine Nachbesteuerung der stillen Reserven nach sich ziehen würde.</li> <li>- Vorliegend stellt somit die <b>Schenkung von 30% der Anteile</b> an der Blumen-Accessoires Sidler GmbH von Karin</li> </ul>	[10(+1)]  (4)	(2 (+1))	



<p>Sidler an Laura Sidler <b>keine Sperrfristverletzung</b> dar und es erfolgt <b>keine Nacherfassung der stillen Reserven</b>, welche im Zeitpunkt der Umwandlung vorhanden waren.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zu beachten gilt es, dass die <b>Restlaufzeit</b> der Sperrfrist auf die beschenkte Person als Rechtsnachfolgerin (d.h. Laura Sidler) übertragen wird.</li> </ul> <p><i>Verkauf von 33%-Aktien der Blumen Sidler AG an die Blumen Wüthrich AG</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beim <b>Verkauf von 33%-Aktien</b> der Blumen Sidler AG an die Blumen Wüthrich AG im Jahre 2019 liegt hingegen eine <b>Sperrfristverletzung</b> vor.</li> <li>- <b>Abgerechnet werden muss über 33% der im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven</b> von CHF 45'300, d.h. über CHF 14'949.</li> <li>- Weil die <b>Veranlagung 2016 noch offen</b> ist, kann die Besteuerung <b>im ordentlichen Verfahren</b> durchgeführt werden.</li> </ul> <p><b>Fazit zur Rüge Ziff. 2:</b> Es ist nicht über sämtliche stillen Reserven, sondern nur anteilmässig, d.h. im Betrag von CHF 14'949, entsprechend der veräusserten Beteiligungsquote abzurechnen. Die Beschwerde ist insoweit teilweise <b>gutzuheissen</b>.</p>	<p>(+1)</p> <p><b>(3)</b></p> <p><b>(1)</b></p>		
<p><b><u>Zu Ziffer 3 (Eigenmietwert) [10(+1) Punkte]</u></b></p> <p><i>Vorbemerkung (bereits oben berücksichtigt)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Beschwerdeführenden sind vor der Steuerrekurskommission nur teilweise durchgedrungen, womit sie vor dem Verwaltungsgericht <b>beschwert</b> sind.</li> <li>- Die StV ist ihrerseits auch legitimiert.</li> </ul> <p><b>Generell</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG wird der <b>Eigenmietwert</b> bei der steuerpflichtigen Person <b>besteuert</b>.</li> <li>- Die Eigenmietwertbesteuerung bezweckt, Eigentümer und Eigentümerinnen, die einerseits keinen Mietzins bezahlen müssen und andererseits Anspruch auf eine bestimmte Anzahl von Abzügen (Hypothekarzinsen, Unterhaltskosten, etc.) haben, und Mieter und Mieterinnen, die für ihre privaten Wohnbedürfnisse keinen steuerlichen Abzug machen können, steuerlich gleich zu stellen (siehe Urteil des BGer 2C_605/2021 vom 4. August 2022 E. 4.1).</li> </ul>	<p><b>[10(+1)]</b></p> <p>-</p> <p><b>(6 (+1))</b></p> <p>(+ 1)</p>		

- Nach dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) und dem daraus abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung **nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** (Art. 127 Abs. 2 BV) hat der Eigenmietwert grundsätzlich **dem Marktmietwert zu entsprechen** (siehe Urteil des BGer 2C\_605/2021 vom 4. August 2022 E. 4.2).
- Im Kanton Bern sind die Mietwerte bei Eigengebrauch ausgehend vom ortsüblichen Marktwert, unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge **massvoll festzulegen**, Art. 25 Abs. 4 StG; bei Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen, gilt der für die direkte Bundessteuer massgebliche Eigenmietwert, Art. 25 Abs. 4 StG.
- Bei der direkten Bundessteuer erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwertes unter Berücksichtigung der **ortsüblichen Verhältnisse** und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft, Art. 21 Abs. 2 DBG.
- Von der Höhe des Eigenmietwerts in Relation zur Marktmiete **zu unterscheiden** ist die Frage, **ob überhaupt ein Eigengebrauch der Liegenschaft vorliegt**, der nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG besteuert werden kann.
- Diesbezüglich hat das Bundesgericht erkannt, dass kein steuerbarer Eigengebrauch gegeben ist, wenn das Objekt **leer steht, weil es aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden** kann (z.B. wegen fehlender Beheizung in der Winterzeit) oder weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann. Von einem steuerbaren **Eigengebrauch ist dagegen auch dann auszugehen**, wenn der Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das **Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben**. Auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (Urteil des BGer 2C\_509/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 3).

(3)

### Würdigung

- Ungeachtet des anerkannten grossen Renovationsdefizits der Liegenschaft in Thun befand die Steuerrekurskommission, dass sie **objektiv nutzbar** sei. Hingegen anerkannte die Steuerrekurskommission eine beantragte Reduktion des Eigenmietwerts auf CHF 6'000 pro Jahr.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Annahme, dass die Liegenschaft nutzbar bzw. nicht gänzlich unvermietbar ist, <b>erscheint nicht als unhaltbar, räumte</b> doch die <b>Beschwerdeführerschaft 2</b> gegenüber der Steuerverwaltung <b>selbst ein</b>, dass es sich nicht um eine Ruine handle, indem die Mietzinsen in vergleichbaren Räumlichkeiten höchstens CHF 6'000 pro Jahr betragen.</li> <li>- Unhaltbar wäre es, wenn es die Steuerrekurskommission – gleich wie die Steuerverwaltung – abgelehnt hätte, dem Renovationsbedarf im Rahmen der Festsetzung des Eigenmietwerts Rechnung zu tragen: Es ist unbestritten, dass die Liegenschaft einen <b>grossen Renovationsbedarf aufweist</b> und sich dieser Renovationsbedarf <b>stark auf den am Markt erzielbaren Mietzins auswirkt</b> (Urteil des BGer 2C_940/2021 vom 20. September 2022, E. 3.6).</li> </ul> <p><b>Fazit zu Rüge Ziff. 3:</b> Nach dem Gesagten sind die Beschwerden sowohl der Beschwerdeführerin 1 als auch der Beschwerdeführer 2 abzuweisen.</p>	(1)	
<p><b><u>Zu Ziffer 4 (Substanzausschüttung) [18 Punkte]</u></b></p> <p><b>Generell</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nach Art. 29 Abs. 1 Bst. k StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG sind <b>Kapitalgewinne</b> aus der Veräusserung von <b>Privatvermögen steuerfrei</b>.</li> <li>- Primäre Voraussetzung ist somit eine <b>Veräusserung aus dem Privatvermögen</b>.</li> <li>- Bei der Veräusserung von Aktien gilt es u.a. die Tatbestände der sog. <b>indirekten Teilliquidation und der Transponierung</b> zu beachten, Art. 24a Abs. 1 StG bzw. Art. 20a Abs. 1 DBG.</li> <li>- Kriterien für das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Erlös aus dem Verkauf einer <b>Beteiligung ≥ 20%</b> am Grund- oder Stammkapital;</li> <li>➤ <b>Systemwechselfall</b> (Wechsel Privat-Geschäftsvermögen);</li> <li>➤ Ausschüttung <b>nicht betriebsnotwendiger, handelsrechtlich ausschüttungsfähiger Substanz in- nert fünf Jahren</b> nach dem Verkauf, welche im Zeitpunkt des Verkaufes bereits vorhanden war;</li> <li>➤ <b>Mitwirkung</b> des Verkäufers (wobei Mitwirkung vorliegt, wenn der Verkäufer <b>weiss oder wissen</b></li> </ul> </li> </ul>	[18]  (6)	

<p><b>muss</b>, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Allfällig ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer im <b>Nachsteuerverfahren</b> besteuert, falls die ordentliche Veranlagung bereits rechtskräftig ist.</li> </ul> <p><b>Würdigung</b></p> <p>Der Tatbestand der <b>Transponierung kann von vorneherein ausgeschlossen werden</b>, weil in casu ein echter Drittverkauf und nicht die Einbringung in eine zu mind. 50% beherrschte Holdinggesellschaft vorliegt.</p> <p>Dagegen ist die <b>indirekte Teilliquidation</b> im Detail zu prüfen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsätzlich realisiert das Ehepaar Sidler einen <b>steuerfreien Kapitalgewinn</b>. Die Voraussetzung, dass die <b>Aktien im Privatvermögen gehalten werden</b> müssen, ist erfüllt (siehe Ziffer 4 Sachverhalt).</li> <li>- <b>Vorliegend liegt ein Systemwechsel vor</b>, indem der Beschwerdeführer 2 seine im Privatvermögen gehaltenen Aktien an der Timon Sidler AG an die AMJ Sidler AG veräussert hat.</li> <li>- Die Timon Sidler AG hat zudem <b>innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist eine Substanzausschüttung</b> (Ausschüttung von nicht betriebsnotwendigen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven) von CHF 1'955'000 an die AMJ Sidler AG <b>vorgenommen</b>.</li> <li>- Es stellt sich die <b>Frage der Mitwirkung</b>. Nach Art. 24a Abs. 2 StG bzw. Art. 20a Abs. 2 DBG liegt eine Mitwirkung (auch) vor, wenn der Verkäufer <b>weiss oder wissen muss</b>, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.</li> <li>- Gemäss Bundesgericht entspricht es den Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben, sich bei Geschäften grösserer Tragweite über die <b>Zahlungsfähigkeit des Geschäftspartners zu erkundigen</b> (siehe Urteil des BGer 2C_648/2020 vom 19. November 2021).</li> <li>- Es <b>widerspricht</b> nach Ansicht des Bundesgerichts allen <b>Lebenserfahrungen</b>, wenn der Beschwerdeführer 2 keine Kenntnis von der finanziellen Lage der AMJ Sidler AG gehabt und damit auch nicht gewusst haben will,</li> </ul>	<p>(11)</p>	
---	-------------	--

<p>dass die AMJ Sidler AG als Käuferin den Kaufpreis nicht aus eigener Kraft erbringen konnte.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dafür spricht auch die Tatsache, dass die beiden Brüder das «<b>Szenario</b>» <b>entworfen haben</b>.</li> </ul> <p>Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass die Beschwerde der Beschwerdeführer 2 diesbezüglich <b>abzuweisen ist</b>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Im Falle einer indirekten Teilliquidation erfolgt <b>eine Umqualifikation</b> des steuerfreien Kapitalgewinns in steuerbaren Vermögensertrag nach Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG.</li> <li>- Weil im Zeitpunkt der Veräusserung der Aktien die Voraussetzungen des <b>Teileinkünfteverfahrens</b> erfüllt waren, werden die Dividendeneinkünfte reduziert besteuert, Art. 24 Abs. 1<sup>a</sup> StG bzw. Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG.</li> </ul> <p><b>Fazit zur Rüge Ziff. 4:</b> Es ist lediglich ein steuerbarer Vermögensertrag im Umfang von CHF 1'191'400 anzunehmen (massgebend ist der Verkaufspreis der Aktien von CHF 1'191'400, da dieser tiefer ist als die Substanzdividende von CHF 1'955'000, vgl. KS-ESTV Nr. 14 vom 6.11.2007, Ziff. 5.1.1.). Es kann argumentiert werden, dass nur 50% der Substanzdividende von CHF 1'955'000, d.h. CHF 977'500 als Vermögensertrag besteuert werden, zumal die anderen 50% der Substanz bereits vor dem Verkauf an die AMJ Sidler AG hätten ausgeschüttet werden können (richtig sind somit CHF 1'191'400 oder CHF 977'500). Das diesbezüglich gestellte Eventualbegehren des Ehepaars Sidler ist deshalb <b>gutzuheissen</b>.</p>	(1)		
<p><b><u>Zusammenfassung/Fazit [2 Punkte]</u></b></p> <p>Zusammenfassung bzw. Fazit, auch wenn dies bereits bei den einzelnen Themen gemacht worden ist.</p>	[2]		
<p><b><u>Total Kosten + Dispositiv [19 Punkte]</u></b></p> <p><b><u>Kosten [8 Punkte]</u></b> Bei diesem Ausgang der Verfahren <b>obsiegen die Beschwerdeführer 2 bloss teilweise, betragsmässig eher untergeordnet</b>. Aufgrund des Verfahrensausganges rechtfertigt es sich, ihnen die Kosten im <b>Umfang von [3/5]</b> sowohl für das Verfahren <u>vor Verwaltungsgericht</u> (eine Pauschalgebühr von CHF [...] erscheint als angemessen, Art. 2 ff. und 51 Bst. a VKD) als auch für jene <u>vor der StRK</u> (Pauschalgebühr von</p>	[8]		

<p>CHF [...], Art. 53 Abs. 1 lit. b VKD) aufzuerlegen; die verbleibenden Kosten sind <u>nicht zu erheben</u> (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG).</p> <p>Der unterliegenden Bf 1 (StV) sind <u>keine Kosten aufzuerlegen</u> (Art. 108 Abs. 2 VRPG).</p> <p>Parteikosten sind für das Verfahren <u>vor dem VGer mangels anwaltlicher Vertretung keine zu sprechen</u> (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG). Die unterliegende StV hat <u>keinen Anspruch</u> auf Parteikostenersatz (Art. 104 Abs. 3 und 108 Abs. 3 VRPG).</p> <p><u>Vor der StRK</u> waren die Bf 2 vertreten. Angesichts des Ergebnisses des Verfahrens haben sie somit Anspruch auf einen Parteikostenersatz (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG). Dieser wird pauschal auf CHF [...] festgesetzt. (Hinweis: Eine Rückweisung an die StRK zum Entscheid über den Parteikostenersatz wäre auch möglich). Die StV hat ihrerseits keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 200 Abs. 4 StG)</p> <p>Die Bf 2 haben keine Parteientschädigung im Sinne von Art. 104 Abs. 2 VRPG beantragt bzw. begründet.</p>			
<p><b>Dispositiv [11 Punkte]</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 [StV, Verfahren 100.2023.xxx] wird abgewiesen</li> <li>2. Auf die Beschwerde der Beschwerdeführer 2 [Ehepaar Sidler, Verfahren 100.2023.zzz] betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird nicht eingetreten.</li> </ol>	[11]		
<ol style="list-style-type: none"> <li>3. Die Beschwerde der Beschwerdeführer 2 betreffend die <b>Kantons- und Gemeindesteuern 2016</b> (Verfahren 100.2023.yyy) wird, <b>soweit darauf eingetreten</b> wird, <b>teilweise gutgeheissen</b>. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. Dezember 2022 wird <b>aufgehoben</b> und die Sache zur Neuveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer der Beschwerdeführer 2 im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern <b>zurückgewiesen</b>.</li> </ol>			
<ol style="list-style-type: none"> <li>4. a) Die Kosten vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF [...] werden den Beschwerdeführern 2 zu <b>3/5</b>, ausmachend CHF [...] auferlegt. Die restlichen Kosten <b>werden nicht erhoben</b>.</li> </ol>			
<ol style="list-style-type: none"> <li>b) Die Kosten des Verfahrens vor der <b>Steuerrekurskommission</b>, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF [...], werden den Beschwerdeführern 2 zu <b>2/3</b>,</li> </ol>			

