



100 17 457
200 17 383
Gemeinde: H. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 20.6.2019 RNA/AWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2019

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Steiner sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

D. _____ Treuhand AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), wegen Aufgabe resp. Aberkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit per 31. Dezember 2015 pro 2016 auf einen Überführungsgewinn von CHF 80'000.-- veranlagt. Zu der Überführung der 100 %-Beteiligung an der C. _____ AG (AG) vom Geschäftsvermögen der E. _____ (Einzelfirma) ins Privatvermögen der Rekurrenten war es gekommen, weil die Einzelfirma seit geraumer Zeit ausschliesslich noch für die eigene AG tätig gewesen war. In der Folge aberkannte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten praxisgemäss die im Rahmen der Einzelfirma ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit. Die Steuerberechnung auf dem Überführungsgewinn erfolgte mittels Sonderveranlagung, anhand des für die Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge anwendbaren Tarifs. Der Steuerbetrag aus dem Überführungsgewinn belief sich betreffend die kantonalen Steuern 2016 auf CHF 2'971.20 und betreffend die direkte Bundessteuer 2016 auf CHF 1'600.--.

B. Dagegen haben die Rekurrenten durch F. _____ von der D. _____ Treuhand AG (Vertreter) Einsprache erheben lassen, mit dem Antrag, der Überführungsgewinn sei auf CHF Null herabzusetzen. Als Basis für die Bemessung des Überführungswerts sei die Steuerverwaltung von der Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert per 31. Dezember 2015 ausgegangen. Massgeblich sei aber die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert. Bei der Ermittlung des Verkehrswerts seien neben den Tatsachen aus der näheren Vergangenheit auch die künftigen Ertragsaussichten zu berücksichtigen. Der Durchschnitt der Jahresergebnisse 2010 bis 2015 der AG liege mit ca. minus CHF 3'000.-- im negativen Bereich. Die Jahresrechnung 2016 weise gar einen Verlust von (rund) CHF 73'790.-- auf. Werde dies alles bei der Berechnung des Verkehrswerts berücksichtigt, ergebe sich, gemäss dem Berechnungsschema der Steuerverwaltung (Berechnungsformel: Durchschnitt 2 x Ertragswert plus 1 x Substanzwert), ein Steuerwert von ca. CHF 33'000.--, welcher unter dem Buchwert von CHF 50'000.-- liege. Die Steuerverwaltung habe sich in einem Gespräch dahingehend geäußert, dass an Stelle des Steuerwerts praxisgemäss der Substanzwert herangezogen werde, wenn dieser höher liege als der Steuerwert gemäss obiger Formel. Ein solches Vorgehen rechtfertige sich aber nur dann, wenn die Aktiengesellschaft kurz vor der Liquidation stünde. Dies sei vorliegend nicht der Fall, weshalb das Abstellen auf den Substanzwert nicht sachgerecht wäre.

Der Verkehrswert müsse einem tatsächlich erzielbaren Verkaufspreis entsprechen. Dies sei bei dem von der Steuerverwaltung der Steuerberechnung zugrunde gelegten Überführungswert von CHF 140'000.-- definitiv nicht gegeben.

C. Mit Entscheiden vom 10. Oktober 2017 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abge- wiesen und den Überführungsgewinn auf CHF 108'000.-- erhöht. Zur Begründung bringt sie vor, dass es sich bei der Überführung der Beteiligung vom Geschäfts- ins Privatvermögen um eine steuersystematische Realisation handle. Bei solchen werde gemäss geltender langjähriger Pra- xis als Verkehrswert der analog zum Veranlagungsverfahren ermittelte Steuerwert oder, sofern dieser höher sei, mindestens der Substanzwert herangezogen. Im Veranlagungsverfahren sei der Steuerwert herangezogen worden. Da der Substanzwert aber über dem Steuerwert liege, werde im Einspracheverfahren die Veranlagung zu Ungunsten der Rekurrenten angepasst und als Überführungswert diene neu der Substanzwert. Zu den Einwänden des Vertreters bringt sie vor, Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen seien stichtagsbezogene Vorgänge, weshalb zukünftige Ertragsentwicklungen, analog zu Preisschwankungen im Immobilienbereich nicht berücksichtigt werden könnten. Am massgeblichen Stichtag dem 31. Dezember 2015 ha- be der Substanzwert der Beteiligung CHF 172'708.-- betragen. Abzüglich des Buchwerts von CHF 50'000.-- und der zu berücksichtigenden AHV-Zahlungen, die mit CHF 14'000.-- veran- schlagt worden seien, resultiere neu ein steuerbarer Überführungsgewinn von CHF 108'000.--. Die Sonderveranlagung 2016 belief sich in der Folge betreffend die kantonalen Steuern neu auf CHF 4'274.80 und betreffend die direkte Bundessteuer auf CHF 2'160.--.

D. Gegen die Einspracheentscheide hat der Vertreter bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) am 3. November 2017 mit gleichem Antrag und weit- gehend gleicher Begründung wie in der Einsprache Rekurs und Beschwerde erhoben. In der Begründung wird vorab bemängelt, dass die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid nicht auf die Argumentation des Vertreters betreffend die Verkehrswertermittlung resp. die "gängigen" Unternehmungsbewertungspraxen eingegangen sei. Grundsätzlich wird ergänzend festgehal- ten, dass der Steuerwert oder der Substanzwert zwar geeignet seien, den Vermögenswert für die Steuererklärung zu ermitteln, nicht aber dazu, den Verkehrswert zu bestimmen. Ein Ver- kehrswert müsse einem erzielbaren Verkaufspreis entsprechen. Die Realisation eines Kaufprei- ses in Höhe des von der Steuerverwaltung ermittelten Substanzwerts von CHF 172'000.-- sei in Anbetracht der Ertragslage der AG unrealistisch. Der Substanzwert sei deshalb vorliegend nicht anwendbar (vgl. Begründung Einsprache in Bst. B). Selbst im Rahmen einer Liquidation, wenn der Substanzwert an sich massgeblich wäre, würde ein Käufer nicht den gesamten Wert bezah- len, da von diesem vorab die anfallenden Steuern und die Liquidationskosten zum Abzug ge- bracht würden. Wenn aber wie vorliegend von der Fortführung der Unternehmung ausgegangen werde, so müsse bei der Ermittlung des Verkehrswerts zwingend die Ertragskraft berücksichtigt werden. Dazu hat der Vertreter wie bereits im Einspracheverfahren Mehrjahresvergleiche der Ergebnisse der AG (2011 bis 2016) und der Einzelfirma (2010 bis 2016) eingereicht. Er hält weiter fest, als Berechnungsgrundlage für die Beurteilung des Verkehrswerts der AG dürfe auch

nicht nur das Ausnahmejahr 2015 herangezogen werden. Die Zukunftsaussichten der AG würden zudem stark vom Rekurrenten als Inhaber, Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsident abhängen, welcher bereits das Rentenalter erreicht habe. Mit der Besteuerung eines Überführungsgewinns von CHF 108'000.-- werde ein theoretischer Verkaufsgewinn erfasst, der sich in der aktuellen Situation auf dem Markt nicht erzielen lasse. Im Übrigen bleibe mit Blick auf die bevorstehende Pensionierung des Rekurrenten darauf hinzuweisen, dass bei einer Weiterführung des bisherigen Modells mit Einzelfirma, die Aktien der AG im Geschäftsvermögen verblieben wären und bei einem späteren Verkauf auch der effektiv realisierte Verkehrswert (Verkaufspreis) zur Berechnung des steuerbaren Gewinns herangezogen worden wäre.

Eventualiter beantragt der Vertreter, die Beteiligung an der AG im Geschäftsvermögen des Rekurrenten zu belassen und den tatsächlich realisierten Gewinn erst anlässlich eines Verkaufs oder einer Liquidation zu besteuern.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 24. November 2017 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Gewährung des rechtlichen Gehörs bringt sie vor, dass dieses mit den Ausführungen in der Einsprachevernehmlassung vom 18. Juli 2017 gewahrt worden sei. Zu dieser habe der Vertreter keine Gegenbemerkungen eingereicht. Zum Sachverhalt hält sie vorab fest, bereits im Jahr 2014 habe der zuständige Experte festgestellt, dass der Umsatz der Einzelfirma nur noch aus Zahlungen der AG bestanden habe. Mit Einspracheentscheid für das Jahr 2014 sei die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten einzig aus veranlagungsökonomischen Gründen, weil die Abschlussarbeiten bzw. die Jahresrechnungen 2015 schon erstellt gewesen seien, noch anerkannt worden. Die Aberkennung der Selbständigkeit resp. die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten sei somit per 31. Dezember 2015 erfolgt und die vorhandenen Vermögenswerte inkl. der Beteiligung an der AG seien gemäss Lehre und Rechtsprechung per 1. Januar 2016 ins Privatvermögen überführt worden.

Betreffend den Hauptantrag macht die Steuerverwaltung geltend, der Vertreter stütze sich bei seiner Argumentation vor allem auf die Zukunftsaussichten des Unternehmens, diese seien aber nicht ausschlaggebend, da der für die Überführung ins Privatvermögen massgebliche Verkehrswert der Beteiligung an der AG, analog zum Vorgehen bei Liegenschaften und kotierten Wertpapieren auf den Stichtag (vorliegend der 31.12.2015) festzulegen sei. Soweit der Vertreter die Anwendbarkeit des Substanzwerts bemängle, hält sie fest, dass dieser auf den Stichtag am 31. Dezember 2015 zweifellos vorhanden gewesen sei, weshalb der Rekurrent bei einem Verkauf am Stichtag mindestens auf diesem Wert als Kaufpreis bestanden hätte.

Auch betreffend den Eventualantrag beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung. Sie hält fest, dass bei einer definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit das Geschäftsvermögen ins Privatvermögen zu überführen sei. Ein Steueraufschub sei bei der Überführung von Beteiligungen ins Privatvermögen gesetzlich nicht vorgesehen.

F. In seiner Stellungnahme vom 13. Dezember 2017 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hält der Vertreter an den bisherigen Anträgen fest. Er verdeutlicht ein weiteres Mal, dass der Substanzwert kein geeignetes Mittel sei, um den Verkehrswert der Beteiligung zu bestimmen. Dies u.a. auch, weil die Substanz sich bei einem schlechten Ergebnis und Ausbleiben von Gewinn sehr schnell reduziere. Aus diesem Grund werde in der Unternehmensbewertung der Ertragswert stärker gewichtet. Zudem würden in der Praxis der Unternehmensbewertung i.d.R. fünf Jahre und nie nur ein oder zwei Geschäftsergebnisse herangezogen um den nachhaltig erzielbaren Ertrag zu bestimmen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den Erwägungen eingegangen.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

1.1 Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die tatsächlichen und/oder rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

1.2 Betreffend die vom Vertreter implizit geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs ist festzuhalten, dass es nicht erforderlich ist, dass die Steuerverwaltung sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2).

An die Begründung von Verfügungen sind im Allgemeinen keine hohen Anforderungen zu stellen, namentlich dann nicht, wenn den Betroffenen die wesentlichen Umstände bereits bekannt sind, wenn die Betroffenen in einem kostenlosen und einfachen Verfahren eine vollständige Begründung verlangen können oder wenn es sich, wie vorliegend, um Akte der Massenverwaltung handelt. Unter solchen Verhältnissen können sehr einfache, knappe oder formelhafte Begründungen z.B. der Hinweis auf eine Rechtsnorm genügen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 7 f. zu Art. 52 VRPG).

Dem Vertreter sind mit Zustellung der Begründung zur Veranlagung und der Einsprachevernehmung die Argumente der Steuerverwaltung zur Bestimmung des anwendbaren Verkehrs- resp. Vermögenswerts offengelegt worden. Gleichzeitig ist die Steuerverwaltung zumindest kurz auf die Vorbringen des Vertreters, insbesondere betreffend die Berücksichtigung der Zukunftsaussichten eingegangen. Gemäss den übereinstimmenden Aussagen der Parteien (vgl. pag. 12, Einspracheschreiben vom 26.6.2017, 4. und 5. Absatz sowie Einsprachevernehmung vom 18.7.2017) hat der zuständige Experte der Steuerverwaltung sich zudem bereits anlässlich eines Telefongesprächs im Einspracheverfahren zu den Argumenten des Vertreters geäußert. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.

2. Im vorliegenden Fall ist streitig, wie hoch der Vermögens- resp. Verkehrswert der Beteiligung an der AG anlässlich der Überführung ins Privatvermögen der Rekurrenten am 31. Dezember 2015 war.

3. Vorab ist zu klären, ob die von der Steuerverwaltung verfügte Überführung der Beteiligung ins Privatvermögen der Rekurrenten zu Recht erfolgt ist.

3.1 Der im schweizerischen Einkommenssteuerrecht bestehende fundamentale Unterschied in der Einkommensermittlung bei selbständiger Erwerbstätigkeit einerseits und bei unselbstän-

diger Erwerbstätigkeit andererseits, gebietet eine entsprechend klare Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen. Fehlt es an einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist deshalb die Überführung der Vermögensbestandteile ins Privatvermögen zwingend (vgl. Reich/von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 432 zu Art. 18 DBG).

Der Rekurrent war mit seiner Einzelfirma nur noch für die eigene AG tätig. Einer solchen Erwerbstätigkeit mit hauptsächlicher oder ausschliesslicher Tätigkeit für eigene Gesellschaften fehlt es an den massgeblichen Merkmalen einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Es fehlt u.a. weitgehend an einer eigenen Organisation und insbesondere an der wirtschaftlichen Unabhängigkeit und Eigenständigkeit sowie am eigenen Auftreten am Markt auf eigene Rechnung und Gefahr. Steuerrechtlich ist eine solche Tätigkeit deshalb als unselbständige einzuordnen (vgl. Leuch/Strahm in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 1 f. zu Art. 21 StG). Da es damit dem Rekurrenten mit der formell im Rahmen der Einzelfirma ausgeführten Tätigkeit seit längerem an einer selbständigen Erwerbstätigkeit gefehlt hat und weiterhin fehlt, fehlt es auch an einer Grundlage für das Vorliegen von Geschäftsvermögen. Deshalb war die Aberkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten durch die Steuerverwaltung und die in der Folge verfügte Überführung der Beteiligung an der AG ins Privatvermögen der Rekurrenten resp. die damit zusammenhängende systematische Realisation zwingend.

3.2 Einzige Ausnahme und Möglichkeit einer Ausdehnung der Qualifikation von Vermögenswerten als Geschäftsvermögen über die Einstellung der selbständigen Erwerbstätigkeit hinaus ist der Zeitraum für die Verwertung des Geschäftsvermögens bei einer Liquidation (Reich/von Ah, a.a.O. N. 39 zu Art. 18 DBG).

Der Vertreter hat im bisherigen Verfahren nie geltend gemacht, dass das Geschäftsvermögen der Einzelfirma resp. die AG liquidiert oder in naher Zukunft verkauft werden sollte. Auch die Aussage der Steuerverwaltung, dass der Rekurrent weiterhin für diese tätig sei (pag. 8) blieb unwidersprochen. Ein unmittelbar bevorstehender Verkauf oder eine Liquidation waren somit weder anlässlich der Aberkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit, noch im gegenwärtigen Zeitpunkt ein Thema. Damit scheidet die Möglichkeit einer Verlängerung der Qualifikation der Beteiligung als Geschäftsvermögen bis zu einem allfälligen Abschluss der Liquidation der Einzelfirma und deren Geschäftsvermögen von vornherein aus. Der Eventualantrag ist abzuweisen.

4. Zum Hauptantrag bringt der Vertreter vor, dass die von der Steuerverwaltung angewandte Methode der Verkehrswertbemessung zu falschen Ergebnissen führe, weil sie nicht mit komple-

xeren Unternehmungsbewertungsverfahren vergleichbar sei, die im Falle von Umstrukturierungen, Nachfolgeregelungen und Firmenverkäufen angewendet würden. Vorab ist dazu grundsätzlich festzuhalten, dass jede Verkehrswertbemessung ungeachtet der angewandten Methode stets nur eine Schätzung und theoretische Annäherung an einen hypothetischen Verkehrswert darstellt und zu je unterschiedlichen Ergebnissen führt. Dabei birgt jede Schätzungsmethode Vor- und Nachteile, die sie jeweils für den einen oder anderen Zweck als die Richtige oder Geeignete erscheinen lassen.

4.1 Im vorliegend interessierenden Bereich des Steuerrechts hat die Bestimmung von Verkehrs- und Vermögenswerten, so auch jene von Beteiligungen resp. von nicht regelmässig gehandelten oder börsenkotierten Wertpapieren, nach klaren, objektivierten, voraussehbaren und insbesondere nachvollziehbaren Regeln zu erfolgen. Gleichzeitig muss eine möglichst praktikable, verwaltungsökonomisch machbare und gesamtschweizerisch rechtsgleiche Bewertung gewährleistet sein, die in materieller Hinsicht zu einer vertretbaren Annäherung an einen effektiven Verkehrswert im Bewertungszeitpunkt führt.

4.2 Zu diesem Zweck hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), in der die Steuerverwaltungen sämtlicher Kantone sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung vertreten sind, das Kreisschreiben Nr. 28 SSK (KS 28 SSK) erarbeitet, welches eine schweizweit anwendbare Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer enthält. Dieses Kreisschreiben ist in der Fassung vom 28. August 2008 in Kraft. Das KS 28 SSK hat keinen Gesetzesrang. Es stellt eine Verwaltungsverordnung dar, welche sich an die Steuerbehörden richtet. Als solche hat das KS 28 SSK zwar für die Steuerjustiz keinen bindenden Charakter, stellt aber gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts eine für das Steuerrecht geeignete und zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts nicht kotierter Wertpapiere dar (vgl. BGer 2C_77/2017 vom 16.1.2019, E. 5.2.1; BGer 2C_1168/2013 vom 30.6.2014, E. 3.6; VGE 100 2013 261/262 vom 17.6.2015, E. 2.2). Obwohl das KS 28 SSK sich grundsätzlich auf die Vermögenssteuer bezieht, ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch auf den Bereich der Einkommenssteuer anwendbar (vgl. BGer 2C_77/2017 vom 16.1.2019, E. 5.2.1). Das KS 28 SSK folgt der "Mittelwert-" oder "Praktikermethode", die tendenziell auf kleinere Unternehmungen zugeschnitten ist und bei der sowohl der Ertragswert der letzten zwei Jahre als auch der Substanzwert berücksichtigt werden (vgl. Giorgio Meier-Mazzucato, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, 2009, Ziff. 8.10.3., S. 131 f.; Carl Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern, 9. Aufl., 1998, Ziff. 128.6, S. 188 ff. [S. 191]; BGer 2C_309/2013 vom 18.9.2013, E. 3.6).

Eine solche kleinere Unternehmung ist vorliegend bewertet worden. Die AG des Rekurrenten liegt somit im anvisierten Anwendungsbereich des Kreisschreibens. Weiter weist sie keinerlei atypischen Konstellationen oder Strukturen auf. Es liegen demnach keine besonderen Umstände vor, die gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGer 2C_77/2017 vom 16.1.2019, E. 5.2.1) ein Abweichen von der Bewertungsmethode gemäss dem Kreisschreiben gebieten würden. Das KS 28 SSK ist deshalb im vorliegenden Verfahren, soweit es auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu einem befriedigenden (sachgerechten) Ergebnis führt (vgl. BGer 2C_309/2013 vom 18.9.2013, E. 3.6), grundsätzlich zur Bestimmung des steuerlichen Überführungswerts heranzuziehen.

4.3 Daran ändert nichts, dass bei einem Unternehmenskauf, wie vom Vertreter geltend gemacht, allenfalls bei der Bewertung andere Schwerpunkte gesetzt werden und auch zu setzen sind. Wie zuvor erwähnt, handelt es sich bei jeder Bewertungsmethode um die Schätzung eines Markt- resp. Verkehrswerts, die je nach Zielsetzung und Interessenlage auch sehr unterschiedlich ausfallen kann. Dies bedeutet aber nicht, dass die je unterschiedlichen Schätzungen für sich genommen als à priori falsch zu bezeichnen sind. Im Rahmen einer Überführung einer Beteiligung ins Privatvermögen des Alleinaktionärs steht, anders als bei einem Kauf durch einen Dritten, bei dem die zukünftige Entwicklung des Unternehmens und der Ertragslage von zentralem Interesse sind, der aktuelle Vermögens- und Verkehrswert am Stichtag im Zentrum.

4.4 Wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht, können insbesondere die weiteren Zukunftsaussichten bei stichtagsbezogenen Bewertungen die letztlich eine Momentaufnahme der Vermögenssituation am Stichtag darstellen, keine massgebliche Rolle spielen. Zudem beruht die Bewertung der Zukunftsaussichten auch bei komplexen Unternehmensbewertungsmethoden zwangsläufig auf vergangenheitsgestützten Berechnungsmodellen und Prognosen. Die Berücksichtigung der zurückliegenden Unternehmungsentwicklung sowie der natürlichen Gewinnschwankungen werden im Modell der Verkehrswertberechnung gemäss KS 28 SSK zumindest ansatzweise mittels Berücksichtigung von mehr als einer Periode im Ertragswert Rechnung getragen und allfällige Ertragsschwankungen werden durch die Einrechnung des Substanzwerts weiter gemildert. Im Übrigen ist, wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt, bei Überführungen von Vermögenswerten ins Privatvermögen das Stichtagsprinzip massgeblich (vgl. Art. 66 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] und Art. 72 StG). Entwicklungen des Unternehmenswerts resp. des Werts der Beteiligung, die sich erst nach dem Stichtag ergeben oder auch ein anlässlich eines späteren Verkaufs realisierter tieferer Verkaufspreis, sind deshalb im Zusammenhang mit einer Überführung ins Privatvermögen nicht massgeblich (vgl. VGE 100 2013 261/262 vom 17.6.2015, E. 5.3). Der verbleibende Einfluss von Gewinnschwan-

kungen auf den Verkehrswert am Stichtag ist als systemimmanent hinzunehmen. Auswirkungen von Gewinnschwankungen lassen sich auch bei anderen Bewertungsmethoden nicht ausschliessen. Bei der Methode gemäss dem KS 28 SSK werden diese zudem, wie bereits erwähnt, durch die Berücksichtigung des Substanzwerts massgeblich geglättet. Solange die Gewinnschwankungen nicht ein absolut ungewöhnliches, ausserordentliches Mass erreichen, ist deshalb, auch aus Gründen der Rechtsgleichheit, die Bewertungsmethode gemäss dem Kreisschreiben anzuwenden. Aus Gewinnschwankungen in absoluter Höhe von CHF 13'000.--, die im einstelligen Prozentbereich liegen, lässt sich entgegen der Meinung des Vertreters nichts zugunsten der Rekurrenten ableiten.

5. Der Vertreter macht weiter geltend, dass der Substanzwert nur im Zusammenhang mit einer Liquidation eine Rolle spielen könne und für die Bestimmung des Verkehrswerts nicht massgeblich sei. In der Unternehmungsbewertungspraxis werde zunehmend nur auf den Ertragswert abgestellt. Die Bewertungsmethode gemäss dem KS 28 SSK sei somit nicht zweckdienlich und führe zu falschen Ergebnissen. Ein Verkaufspreis für die AG in der Höhe des von der Steuerverwaltung ausgewiesenen Substanzwerts sei am Markt auf keinen Fall erzielbar.

Dazu ist zu bemerken, dass der Substanzwert gemäss KS 28 SSK nach Fortführungswerten festgelegt wird und dass, wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend gemacht hat, die in der Bilanz ausgewiesenen offenen Reserven gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip grundsätzlich als vorhanden angesehen werden können. Damit hat das Unternehmen am hier massgeblichen Stichtag diesen (Substanz-)Wert aufgewiesen. Ob die AG zwei Jahre später zu diesem Preis hätte verkauft werden können, ist entgegen der Auffassung des Vertreters im vorliegenden Zusammenhang nicht massgeblich und kann offengelassen werden (vgl. auch die Ausführungen in E. 4.4).

5.1 Soweit der Vertreter im selben Zusammenhang geltend macht, der Unternehmenswert sei direkt vom Rekurrenten als Inhaber und Geschäftsführer abhängig, so ist dem entgegenzuhalten, dass die AG aktuell vier Mitarbeitende beschäftigt. Neben dem Inhaber insbesondere einen weiteren (jungen) Elektroingenieur sowie eine Elektroplanerin und einen Elektrozeichner/SPS-Techniker (vgl. <<https://>> Über uns > Das Team [eingesehen am 23.4.2019]). Der Bestand und die operative Kontinuität der Firma sind damit aus personeller Sicht, offensichtlich auch ohne den Inhaber grundsätzlich gewährleistet. Überdies arbeitet der Alleinaktionär weiterhin für die AG und ein Verkauf ist, wie zuvor festgehalten, gemäss den Akten in naher Zukunft nicht geplant (vgl. pag. 8 und E. 3.2).

5.2 Bei der AG handelt es sich um ein gesundes Unternehmen, das seit 1988 erfolgreich am Markt tätig ist (vgl. <<https://>> Home /und > Dienstleistungen /und > Referenzen [ein-

gesehen am 23.4.2019]). Es ist davon auszugehen, dass die Firma damit auch einen nicht unerheblichen Wert in Form von Goodwill aufweist, der in der Berechnung gemäss KS 28 SSK nicht berücksichtigt ist. Auch Goodwill stellt an sich einen im Verkehrswert zu berücksichtigenden Wertanteil der Unternehmung dar. Er ist denn auch ein gemäss einer anderen vom KS 28 SSK abweichenden Methode, ohne weiteres bei der Bewertung eines KMU-Dienstleistungsunternehmens, dem Substanzwert hinzuzurechnen (vgl. Carl Helbling, a.a.O., Ziff. 128.6, S. 188 ff. [S. 191] sowie Loderer/Wälchli, Handbuch der Bewertung, Band 2: Unternehmen, 5. Aufl., 2010, Ziff. 2.2.1, S. 28). Auch dies ist ein deutliches Indiz dafür, dass der von der Steuerverwaltung anlässlich der Sonderveranlagung errechnete Verkehrswert im Bereich eines tatsächlich erzielbaren Marktwerts der Unternehmung liegt.

5.3 Die Zukunftsaussichten stehen im vorliegenden Zusammenhang bei der Bewertung nicht im Vordergrund (vgl. E. 4.2 f.). Soweit der Vertreter aber geltend macht, aus dem im Geschäftsjahr 2016 nach der Überführung ausgewiesenen Verlust gehe hervor, dass die Ertragslage nicht gut sei und dies bei der Bewertung berücksichtigt werden müsse, ist festzuhalten, dass die Lohnkosten im Geschäftsjahr 2016 gegenüber den Vorjahren um mehr als die Hälfte gestiegen sind (vgl. Beilage zum Rekurs, Vergleich der Ergebnisse der AG). Der genaue Grund dafür entzieht sich der Kenntnis der Steuerrekurskommission. Offensichtlich ist das Geschäftsergebnis 2016 damit aber als ausserordentlich, mit den Vorjahren nicht vergleichbar und im vorliegenden Zusammenhang als von vornherein nicht von Belang zu bezeichnen.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerverwaltung den Wert der Beteiligung an der AG anlässlich der Überführung ins Privatvermögen im Veranlagungsverfahren (Sonderveranlagung vom 6.6.2017) zu Recht in Anwendung des KS 28 SSK ermittelt hat. Es gibt keine Anhaltspunkte, die ein Abweichen von der Bewertung gemäss KS 28 SSK gebieten würden und der im Veranlagungsverfahren ermittelte Wert ist mit Blick auf den vorhandenen Substanzwert im Zeitpunkt der Überführung sowie auf das langjährige erfolgreiche Bestehen der Firma und deren gewährleisteten Fortbestand, auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht, nicht zu beanstanden.

7. Soweit nicht Besonderheiten des Einzelfalls ein Abweichen gebieten, hat die Bewertung der Beteiligung aus Gründen der Rechtsgleichheit und der Rechtssicherheit gemäss KS 28 SSK zu erfolgen (vgl. Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 6 ff. [N. 9] zu Art. 49 StG; Reich Züger Betschart in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 54 zu Art. 28 DBG). Die Steuerverwaltung ist im Einspracheverfahren in widersprüchlicher Weise und ohne sich auf eine anerkannte Bewertungsmethode zu stützen von der Berechnung gemäss dem KS 28 SSK abgewichen und hat den Unternehmenswert neu schlicht

dem Substanzwert gleichgesetzt (vgl. dazu Giorgio Meier-Mazzucato, a.a.O., Ziff. 8.10.1., S. 129 f.). Das KS 28 SSK schliesst aber gemäss Ziff. 36 und Ziff. 69 eine solche, vom ermittelten Verkehrswert abweichende Heranziehung des Substanzwerts als Mindestwert ausdrücklich aus. Der im Einspracheverfahren als Basis für die Besteuerung des Überführungswerts herangezogene Substanzwert entbehrt damit einer nachvollziehbaren Grundlage.

Aus diesem Grund sind der Rekurs und die Beschwerde im Ergebnis teilweise gutzuheissen. Der im Einspracheverfahren abweichend vom KS 28 SSK festgelegte Wert der Beteiligung ist aufzuheben und der steuerbare Überführungswert der AG entsprechend dem mit Sonderveranlagung vom 6. Juni 2017 durch die Steuerverwaltung korrekt ermittelten und verfükten Wert auf CHF 80'000.-- festzusetzen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend obsiegen die Rekurrenten zu rund 25 %. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'800.-- hätten die Rekurrenten somit im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 2'100.-- zu tragen. Da die Steuerverwaltung das vorliegende Verfahren durch ihr zumindest teilweise widersprüchliches Verhalten mitverursacht hat, wird den Rekurrenten ein Anteil von CHF 1'500.-- zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

9. Wenn die Rekurrenten wie vorliegend vertreten sind und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, kann ihnen, entsprechend dem Anteil des Obsiegens, eine Parteikostenentschädigung zugesprochen werden (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Da der Vertreter aber weder mit dem Hauptantrag, noch mit dem Eventualantrag durchdringt und er in seinen Eingaben ausschliesslich die Anwendbarkeit der Bewertungsmethode nach dem KS 28 SSK in Abrede gestellt und nirgends das Abweichen der Steuerverwaltung von der Bewertungsmethode gemäss KS 28 SSK im Einspracheentscheid bemängelt hat, beruht die teilweise Guttheissung grösstenteils auf der Officialmaxime und nicht auf den Eingaben des Vertreters, weshalb keine Parteikosten gesprochen werden.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Sonderveranlagung pro 2016 wird teilweise gutgeheissen und der steuerbare Überführungsgewinn aus der Überführung der Beteiligung an der C._____ AG ins Privatvermögen auf CHF 80'000.-- festgesetzt.
2. Die Beschwerde betreffend die Sonderveranlagung pro 2016 wird teilweise gutgeheissen und der steuerbare Überführungsgewinn aus der Überführung der Beteiligung an der C._____ AG ins Privatvermögen auf CHF 80'000.-- festgesetzt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'800.--, werden den Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 1'500.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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

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

6. Zu eröffnen an:

- D._____ Treuhand AG zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde H._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Werthmüller