



100 21 80

200 21 49

Gemeinde: J. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 23.9.2021 RNA/OSC/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2021

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Steiner sowie Schmidlin als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ **und B.** _____

vertreten durch

C. _____, Rechtsanwalt, _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2017 (Sonderveranlagung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (nachfolgend: Rekurrent) führt in D. _____ eine medizinische Praxis. Zudem arbeitet er als Belegarzt in der heutigen E. _____ AG (vormals F. _____ AG bzw. G. _____ AG; nachfolgend: F. _____ AG). Der Betrieb der Praxis erfolgte bis ins Steuerjahr _____ in der Rechtsform einer Einzelfirma. Per 31. Dezember _____ übertrug der Rekurrent sämtliche Aktiven und Passiven der Einzelfirma auf die zu diesem Zeitpunkt bereits bestehende H. _____ AG (nachfolgend: H. _____ AG). Unter den Aktiven befanden sich 440 vinkulierte Namenaktien der F. _____ AG. Als Belegarzt war der Rekurrent verpflichtet, 400 solcher "Barème-Aktien" zu halten (Ziff. 4 des Aktionärsbindungsvertrags vom 22.8.2007 [nachfolgend: Aktionärsbindungsvertrag] in der Beilage Nr. 7 zu Rekurs und Beschwerde vom 23.2.2021 [nachfolgend: Rekursbeilage]). Eine Zustimmung des Verwaltungsrats der F. _____ AG zur Übertragung der Namenaktien auf die H. _____ AG lag nicht vor. Die H. _____ AG veräusserte bis ins Steuerjahr 2016 insgesamt 80 Aktien der F. _____ AG an Dritte. Mit Kaufvertrag vom 18. August 2016 verkaufte die H. _____ AG die (restlichen) 360 Aktien an den Rekurrenten, wobei im Kaufvertrag vorgesehen wurde, dass die Übertragung in das Privatvermögen des Rekurrenten stattfinden solle (Rekursbeilage Nr. 9). Der Kaufpreis wurde auf CHF 280'800.--, d.h. CHF 780.-- pro Aktie festgelegt. Am 30. Juni 2017 verkaufte der Rekurrent die 360 Aktien der F. _____ AG an die I. _____ AG. Der Kaufpreis betrug CHF 3'100.-- pro Aktie.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (nachfolgend: Steuerverwaltung), eröffnete dem Rekurrenten und B. _____ (nachfolgend: Rekurrentin, zusammen Rekurrenten) am 22. Mai 2018 eine Sonderveranlagungsverfügung pro 2017 betreffend einen Kapitalbezug aus gebundener Selbstvorsorge (Säule 3a) im Betrag von CHF _____ (Akten Steuerverwaltung, pag. 55 ff.). Aufgrund des Umstands, dass der Rekurrent im Jahr 2017 die 360 Aktien der F. _____ AG an die I. _____ AG verkauft hatte, eröffnete die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit Datum vom 7. Juli 2020 eine weitere Sonderveranlagungsverfügung pro 2017, wobei sie sowohl betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch betreffend die direkte Bundessteuer zusätzlich einen Liquidationsgewinn von insgesamt CHF 932'519.-- berücksichtigte (Akten Steuerverwaltung, pag. 59 ff.).

C. Hiergegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 21. Juli 2020 Einsprache. Insbesondere bestritten sie den von der Steuerverwaltung festgesetzten Überführungspreis der Aktien vom Geschäfts- ins Privatvermögen. Mit Entscheid vom 1. Dezember 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit Verweis auf die Begründung im ordentlichen Veranlagungsverfahren ab (Akten Steuerverwaltung, pag. 65). Diesen Entscheid widerrief die Steuerverwaltung in der Folge mit der Begründung, dass der Einspracheentscheid zu früh eröffnet

worden sei (Akten Steuerverwaltung, pag. 68 f.; vgl. hierzu auch Schreiben der Steuerverwaltung vom 12.3.2021). Der inhaltlich dem Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2020 entsprechende Berichtigungsentscheid wurde den Rekurrenten schliesslich am 9. Februar 2021 eröffnet (Akten Steuerverwaltung, pag. 70 ff.).

D. Gegen den Einspracheentscheid haben die Rekurrenten, vertreten durch Rechtsanwalt C._____ (nachfolgend: Vertreter), Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, der Einspracheentscheid vom 9. Februar 2021 sei aufzuheben und es sei der Sonderveranlagung pro 2017 lediglich eine Kapitaleistung von CHF _____ zugrunde zu legen. Der Vertreter macht geltend, die vorliegend relevanten Aktien der F._____ AG hätten sich im Zeitpunkt des Verkaufs an die I._____ AG 2017 im Privatvermögen des Rekurrenten befunden. Primär wird vorgebracht, dass die Aktien im Rahmen der Umstrukturierung per Ende _____ auf die damals neugegründete H._____ AG übertragen worden seien. Dabei sei das Eigentum aufgrund der fehlenden Zustimmung des Verwaltungsrats der F._____ AG zwar zivilrechtlich nicht auf die H._____ AG übergegangen, diese sei jedoch wirtschaftlich an den Aktien berechtigt gewesen und habe die Aktien bzw. die daraus resultierenden Gewinnanteile auch versteuert. Aus diesem Grund hätten sich die Aktien seit der Übertragung _____ nicht mehr im Geschäftsvermögen des Rekurrenten befunden. Im Jahr 2016 habe der Rekurrent die 360 Aktien dann explizit von der H._____ AG in sein Privatvermögen erworben und dies entsprechend deklariert; er sei zu diesem Zeitpunkt auch nicht mehr selbständig erwerbstätig gewesen, weshalb er beim Verkauf im Jahr 2017 keinen steuerbaren Kapitalgewinn erzielt habe. Eventualiter wird vorgebracht, dass selbst wenn nicht von einem Übergang der Aktien im Jahr _____ auf die H._____ AG ausgegangen werden könne, diese nichtsdestotrotz Ende _____ aus dem Geschäftsvermögen des Rekurrenten ausgeschieden seien, zumal zu diesem Zeitpunkt dessen selbständige Erwerbstätigkeit geendet habe. Subeventualiter führt der Vertreter an, dass die Aktien auch deshalb spätestens seit August 2016 Privatvermögen des Rekurrenten darstellten, da die dem Rekurrenten gegenüber bestehende Pflicht, die Barème-Aktien der F._____ AG zu halten, am 21. Juli 2016 geendet habe. Durch den entsprechenden Vermerk im Aktienkaufvertrag habe der Rekurrent klar zum Ausdruck gebracht, dass er die Aktien im Privatvermögen halten wolle. Die Argumentation der Steuerverwaltung, wonach eine Überführung ins Privatvermögen aus rechtlicher Sicht aufgrund der tatsächlichen Verknüpfung mit der Belegarzttätigkeit des Rekurrenten nicht möglich gewesen sein solle, gehe fehl, zumal sie dabei verkenne, dass der Rekurrent seit 2010 keine Belegarzttätigkeit im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt habe. Schliesslich könne dem Rekurrenten auch nicht vorgeworfen werden, er habe die Aktienübertragung vom 18. August 2016 im Hinblick auf den Verkauf der Aktien der F._____ AG an die I._____ AG vorgenommen. So seien die Ak-

tionäre erst am 23. Mai 2017 orientiert worden. Der Rekurrent sei auf seine Willensäusserung zu behaften; die Aktien seien spätestens am 18. August 2016 ins Privatvermögen überführt worden und der Rekurrent habe beim Verkauf Ende Juni 2017 folglich einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielt.

E. Am 27. April 2021 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Begründung führt sie aus, dass die Aktien der F. _____ AG als notwendige Voraussetzung der Begründung der (im Erwerbszeitpunkt noch im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgeübten) Belegarztztätigkeit erworben worden seien. Aufgrund ihrer technisch-wirtschaftlichen Funktion stellten die Aktien folglich Geschäftsvermögen dar. So sei nie eine rechtswirksame Übertragung der Aktien auf die H. _____ AG erfolgt, zumal die zivilrechtlichen Erfordernisse (Zustimmung des Verwaltungsrats der F. _____ AG zur Übertragung) nicht erfüllt gewesen seien. Es sei denn auch davon auszugehen, dass der Verwaltungsrat der F. _____ AG der Übertragung der Aktien auf eine Kapitalgesellschaft nicht zugestimmt hätte und sich der Rekurrent dessen auch bewusst gewesen sein müsse. So seien die Barème-Aktien gemäss dem Belegarztvertrag sowie dem Aktionärsbindungsvertrag nicht frei übertragbar gewesen. Die Rekurrenten vermöchten sodann aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung die Vereinnahmung von Dividenden und von Gewinn aus Verkauf eines Teils der Aktien durch die H. _____ AG nie bemängelt habe, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten, sei der Steuerverwaltung die Mangelhaftigkeit der Übertragung doch erst im Steuerjahr 2017 bekannt geworden. Der vermeintliche Rückkauf im Jahr 2016 sei angesichts der fehlenden Übertragung steuerrechtlich unbeachtlich bzw. habe dieser lediglich dazu geführt, dass die Zahlung des Rekurrenten an die H. _____ AG als Kapitaleinlage zu betrachten gewesen sei. Weiter führt die Steuerverwaltung aus, der Rekurrent habe gegenüber der Steuerverwaltung zu keinem Zeitpunkt eine Privatentnahme der Aktien erklärt bzw. die aus einer Privatentnahme resultierenden Einkommenssteuerfolgen aufgrund steuersystematischer Realisation deklariert. So genüge die Angabe der Aktien als Privatvermögen in der Steuererklärung 2016 nicht den Anforderungen an eine hinreichende Erklärung einer Privatentnahme, zumal diese erst am 27. September 2017 eingereicht worden sei und die Aktionäre der F. _____ AG bereits am 23. Mai 2017 über den Verkauf an die I. _____ AG informiert worden seien. Erst als für den Rekurrenten offensichtlich geworden sei, dass die Steuerverwaltung den im Jahr 2017 erzielten Veräusserungsgewinn nicht als steuerfreien Kapitalgewinn anerkennen werde, sei nachträglich geltend gemacht worden, es habe bereits in einem früheren Steuerjahr eine Überführung zu einem tieferen Wert stattgefunden. Eine Privatentnahme sei aber zu verneinen, wenn eine Veräusserung in naher Aussicht stehe. Somit hätten die Aktien nach Einstellung der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr _____ ein noch zu liquidierendes Geschäftsvermögen dargestellt, das im Jahr 2017 im Rahmen einer verzögerten Liquidation

veräussert worden sei. Ergänzend bringt die Steuerverwaltung vor, dass keine Beendigungsgründe gemäss Belegarztvertrag geltend gemacht worden seien, weshalb davon auszugehen sei, dass der Rekurrent bis zum Verkauf der Aktien noch als Belegarzt tätig gewesen sei.

F. Mit Schreiben vom 17. Mai 2021 hat der Vertreter Stellung zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung genommen. Die Steuerverwaltung habe den Rekurrenten unter Androhung steuerlicher Nachteile zur Überführung der Einzelfirma auf die H._____ AG und zur Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit gedrängt. Zudem verkenne die Steuerverwaltung, dass, auch wenn die Übertragung der Aktien aufgrund eines Mangels nicht erfolgt sein sollte, der Übertragung ein gültiges Verpflichtungsgeschäft zugrunde liege. Selbst bei ausgebliebenem Vollzug hätte die H._____ AG folglich Ansprüche, aufgrund welcher ihr der wirtschaftliche Nutzen und allfällige Wertsteigerungen zuständen. Entgegen den Ausführungen der Steuerverwaltung habe der Rekurrent die Anforderungen an eine Willenserklärung betreffend die Übertragung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen erfüllt.

G. Im Sinne einer Duplik äusserte sich die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 4. Juni 2021 zur Stellungnahme der Rekurrenten. Es sei nicht nachvollziehbar und auch nicht glaubwürdig, dass die Steuerverwaltung den Rekurrenten unter Androhung steuerlicher Nachteile gedrängt habe, die Einzelfirma in die H._____ AG zu überführen. Für die Steuerverwaltung sei auch nicht ersichtlich, welche steuerlichen Nachteile bei einer Nichtübertragung gedroht hätten.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent die Aktien der F._____ AG bis ins Steuerjahr _____ in seinem Geschäftsvermögen gehalten hat. Ebenso geht aus den Akten zweifelsfrei hervor, dass der Rekurrent die von ihm gehaltenen 360 Aktien der F._____ AG per 30. Juni 2017 an die I._____ AG verkauft hat. Strittig ist hingegen, ob der Rekurrent die Aktien zu diesem Zeitpunkt in seinem Geschäfts- oder Privatvermögen hielt, mithin ob die Steuerverwaltung den Gewinn zu Recht mittels Sonderveranlagung pro 2017 besteuert hat oder ob der aus dem Verkauf erzielte Erlös einen steuerfreien Kapitalgewinn darstellt.

3. Gemäss Art. 21 Abs. 2 StG bzw. Art. 18 Abs. 2 DBG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Der Begriff des Geschäftsvermögens setzt sich somit aus zwei Tatbestandsmerkmalen zusammen, nämlich einerseits einer selbständigen Erwerbstätigkeit der steuerpflichtigen Person und andererseits dem Umstand, dass der fragliche Vermögensgegenstand dieser tatsächlich dient (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl., 2019, N. 120 zu Art. 18 DBG). Geschäftsvermögen setzt demnach eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus, welcher es zugeordnet werden kann. Solange jedoch noch keine endgültige Klarheit über die weitere Zweckbestimmung der geschäftlichen Vermögenswerte besteht, behalten diese die Geschäftsvermögensqualität auch nach der Aufgabe der aktiven selbständigen Erwerbstätigkeit. Dies gilt namentlich dann, wenn noch Liquidationshandlungen ausstehen (sog. "verzögerte Liquidation"). Die selbständige Erwerbstätigkeit wird mithin in Bezug auf die Liquidation der übriggebliebenen Vermögenswerte aufrechterhalten. Insbesondere, wenn eine Veräusserung in naher Aussicht steht, sind die Voraussetzungen einer Privatentnahme nicht erfüllt und ist das Vorliegen einer verzögerten Liquidation zu bejahen, zumal der Vermögenswert diesfalls nicht auf Dauer privaten Zwecken dienstbar gemacht wird (vgl. Reich/von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 39 zu Art. 18 DBG; vgl. dazu auch E. 3.2 hier-nach).

3.1 Für die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen ist auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion abzustellen. Der Entscheid darüber, ob ein Vermögensobjekt der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, ist von Fall zu Fall unter Würdigung der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu fällen. Wenn ein Vermögenswert im Beurteilungszeitraum objektiv erkennbar für Geschäftszwecke verwendet wird bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich dient, so bildet er – unabhängig von der Herkunft der Mittel oder vom Erwerbsmotiv – Geschäftsvermögen (Reich/von Ah, a.a.O., N. 48 zu Art. 18 DBG, m.w.H.; BGer 2C_475/2008 vom 1.7.2009, E. 2.2; vgl. auch Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, ASA 75, S. 274; BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, E. 2.2.4). Betreffend Geschäftsvermögen unterscheidet Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich zwischen Wirtschaftsgütern, die unmittelbar in den betrieblichen Leistungserstellungsprozess integriert, mithin betriebsnotwendig sind, und solchen, die nur mittelbar zur unternehmerischen Leistungserstellung beitragen, indem sie lediglich die finanzielle Situation des Geschäfts verbessern und stärken. Letztere können dem Unternehmen entzogen werden, ohne den betrieblichen Leistungserstellungsprozess direkt zu beeinträchtigen (Reich/von Ah, a.a.O., N. 47 zu Art. 18 DBG).

3.2 Eine Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen ist nur hinsichtlich jener Vermögenswerte anzunehmen, die für die Steuerbehörden sichtbar, eindeutig und auf Dauer privaten Zwecken dienstbar gemacht werden. Das Vorliegen einer Privatentnahme muss insbesondere dann verneint werden, wenn die Veräusserung in naher Aussicht steht. Die Geschäftsvermögensqualität kann somit nicht gewissermassen im Verborgenen verloren gehen. Vielmehr muss die steuerpflichtige Person den Steuerbehörden gegenüber den eindeutigen – zumindest konkludenten – Willen äussern und klar erkennbar machen, bisher als Geschäftsvermögen genutzte Vermögensgegenstände der geschäftlichen Vermögenssphäre zu entziehen und in der Form einer Privatentnahme ins Privatvermögen zu überführen (Martin Arnold, a.a.O., S. 282). Zu verlangen ist hierfür, dass die Überführung einerseits handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde erkennbar geworden ist, indem die steuerpflichtige Person ihr gegenüber den eindeutigen Willen bekundet, dass und ab wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergegangen sei. Verbuchung und Bekanntgabe der Privatentnahme vermögen für sich allein aber nichts daran zu ändern, dass für die Zugehörigkeit zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidend ist, welche technisch-wirtschaftliche Funktion der betreffende Vermögenswert erfüllt (BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, E. 2.2.4, m.w.H.). Der Widmungswille muss in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht werden, es muss mithin eine objektivierte Willenskundgabe vorliegen (Peter Locher, a.a.O., N. 130 zu Art. 18 DBG). Die Frage, ob ein Vermögensgegenstand eine Statusänderung erfahren hat, stellt sich in jeder Veranlagungsperiode (Martin Arnold, a.a.O.,

S. 292; vgl. auch BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, E. 2.2.4). Wenn die Privatentnahme den Steuerbehörden in unmissverständlicher Weise mitgeteilt wurde, indem der Geschäftsinhaber beispielsweise ein Begehren um Vornahme einer Zwischenveranlagung wegen Geschäftsaufgabe gestellt hat oder wenn mit der Steuererklärung eine Bilanz eingereicht wird, in welcher Gegenstände des bisherigen Geschäftsvermögens (im Kapital- oder Privatkonto) ausgebucht wurden, bilden die Vermögenswerte fortan Privatvermögen, selbst wenn es die Steuerbehörden versäumt haben, die richtigen Steuerfolgen an die klar erkennbare Privatentnahme zu knüpfen (zum Ganzen: Reich/von Ah, a.a.O., N. 53 zu Art. 18 DBG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 58 zu Art. 18 DBG).

3.3 Das massgebende Kriterium bei der Zuordnung von Beteiligungen ist gemäss dem Bundesgericht der Wille der steuerpflichtigen Person, ihre Beteiligungsrechte konkret zur Verbesserung des Geschäftsergebnisses ihres eigenen Unternehmens zu nutzen (BGer 9C_444/2017 vom 14.5.2018, E. 3.2.2; Pra 90/2001 Nr. 164 E. 4). Dabei spielt die Deklaration der Beteiligungen und die Beurteilung derselben durch die Steuerbehörde in den vorangehenden Steuerjahren nur eine untergeordnete Rolle. Die Steuerbehörde ist nicht verpflichtet, eine solche Deklaration zu beanstanden; eine Qualifizierung als Geschäfts- oder Privatvermögen muss sie erst vornehmen, wenn dies steuerrelevant wird (vgl. Reich/von Ah, a.a.O., N. 51a f. zu Art. 18 DBG). Hinsichtlich der Zuordnung einer Beteiligung bei der Umwandlung einer Einzelfirma in eine GmbH hat das Bundesgericht entschieden, dass die steuerpflichtige Person die Steuerbehörden durch die Umwandlung mit konkludentem Verhalten habe wissen lassen, dass sie ihre unselbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hatte und dass alles, was von der Gesellschaft nicht übernommen wurde, in ihr Privatvermögen übergegangen war. Da die steuerpflichtige Person die fragliche Beteiligung nicht in die Bilanz der GmbH übernommen hatte, befand sich diese gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts ab dem Zeitpunkt der Umwandlung, mithin ab der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit in ihrem Privatvermögen (BGer 2C_370/2014 vom 9.2.2015, E. 7.2).

4. Zunächst bringen die Rekurrenten vor, der Rekurrent habe die Aktien im Steuerjahr _____ an die H. _____ AG verkauft und im Jahr 2016 von dieser wieder zurückgekauft, wobei er diese explizit in sein Privatvermögen erworben habe. Zwar habe keine Zustimmung durch die F. _____ AG vorgelegen, die H. _____ AG habe aber aufgrund der vereinbarten Übertragung Ansprüche auf die Aktien der F. _____ AG gehabt und sei entsprechend wirtschaftlich berechtigt gewesen. So habe die H. _____ AG die Aktien in ihren Büchern geführt und die Dividenden und Kapitalgewinne deklariert. Die Steuerverwaltung habe die Aktien und Gewinnanteile in den Jahren 2010 bis 2015 vorbehaltlos besteuert. Soweit sie sich nun auf den Standpunkt stelle, das zivilrechtliche Eigentum sei nicht auf die H. _____ AG überge-

gangen, verhalte sich die Steuerverwaltung widersprüchlich. Angesichts dessen, dass die H._____ AG aufgrund der abgeschlossenen Vereinbarung (gegenüber dem Rekurrenten) Ansprüche gehabt habe, sei es richtig gewesen, die Aktien bis zu deren Verkauf im Jahr 2016 bei der AG zu besteuern. Umgekehrt hätten sich die Aktien während dieser Zeit zumindest wirtschaftlich nicht mehr im Geschäftsvermögen des Rekurrenten befunden. Die Steuerverwaltung stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass der Verkauf der Aktien im Jahr _____ bzw. das damit verbundene Verfügungsgeschäft nicht gültig gewesen sei. Da keine Zustimmung des Verwaltungsrats der F._____ AG vorgelegen habe, seien die Aktien nicht rechtsgültig auf die H._____ AG übertragen worden, deshalb durchgehend im Geschäftsvermögen des Rekurrenten verblieben und erst im Steuerjahr 2017 im Rahmen einer verzögerten Liquidation verkauft worden.

4.1 Gemäss Art. 685a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) können Namenaktien nur mit Zustimmung der Gesellschaft übertragen werden (sog. Vinkulierung), wobei die Voraussetzungen der Nichterteilung insbesondere in Art. 685b OR geregelt sind. Art. 685c Abs. 1 OR sieht bezüglich nicht börsenkotierter Namenaktien vor, dass, solange die erforderliche Zustimmung zur Übertragung von vinkulierten Aktien nicht erteilt wird, das Eigentum an den Aktien und alle damit verknüpften Rechte beim Veräusserer verbleiben. Dies führt dazu, dass das Übertragungsgeschäft bei Ablehnung des Erwerbers wirkungslos ist (Meier-Hayoz/Forstmoser/Sethe, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., 2018, N. 420 zu § 16). Aus der gesetzlichen Regelung des Rechtsübergangs ergibt sich, dass Verträge über die Veräusserung nicht kotierter vinkulierter Namenaktien stets unter der Bedingung der Zustimmung der Gesellschaft stehen. Das Verpflichtungsgeschäft stellt daher von Gesetzes wegen einen aufschiebend bedingten Vertrag dar. Verweigert die Gesellschaft ihre Zustimmung zur Übertragung, fällt das Verpflichtungsgeschäft dahin. Die Bedingung der Zustimmung gilt auch dann als Bestandteil des Vertrags, wenn sie nicht ausdrücklich vorgesehen wurde (Hanspeter Kläy, Die Vinkulierung – Theorie und Praxis im neuen Aktienrecht, 1997, S. 199; vgl. zum Ganzen auch: Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2. Aufl., 2020, N. 364 f. zu § 12).

4.2 Die Ausführungen des Vertreters, wonach die H._____ AG infolge der vereinbarten Übertragung und dem zustande gekommenen Verpflichtungsgeschäft zumindest wirtschaftlich an den Aktien berechtigt gewesen sei, gehen demnach ins Leere. Vielmehr sind betreffend den Aktienkaufvertrag zwischen dem Rekurrenten und der H._____ AG mangels Zustimmung durch die F._____ AG weder Verpflichtungs- noch Verfügungsgeschäft gültig zustande gekommen. Auch eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung der H._____ AG an den Aktien ist auszuschliessen. Der Aktienkaufvertrag wurde in Personalunion abgeschlossen; nämlich durch den Rekurrenten als Verkäufer sowie als beherrschender Gesellschafter der Käuferin (sog. In-

sichgeschäft). Die Käuferin hatte demnach Kenntnis von den Übertragungsbeschränkungen bzw. dem Zustimmungserfordernis und verfügte damit, soweit ersichtlich, auch über keine anderen Rechtsansprüche gegenüber der Verkäuferin (vgl. hierzu: Hans Caspar von der Crone, a.a.O., N. 365 zu §12,). Sowohl das zivilrechtliche Eigentum als auch die wirtschaftliche Berechtigung an den Aktien der F._____ AG sind folglich auch nach dem Jahr _____ weiterhin beim Rekurrenten verblieben. Ob die F._____ AG einer Übertragung zugestimmt hätte, kann vorliegend offenbleiben, zumal unbestritten ist, dass die Zustimmung nicht vorgelegen hat, was für die Ungültigkeit der Übertragung bereits ausreicht. Die Rekurrenten vermögen sodann auch aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung die Gewinnanteile sowie die Kapitalgewinne bei der H._____ AG und nicht bei den Rekurrenten besteuert hat, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. So war die Steuerverwaltung nicht über die mangelhafte Übertragung der Aktien informiert und durfte auf die korrekte Deklaration bzw. Verbuchung durch die Rekurrenten bzw. die H._____ AG vertrauen, zumal es sich nicht um einen offensichtlichen Deklarationsfehler handelte (vgl. BGer 2C_1023/2013 vom 8.7.2014, E. 2.2; BGer 2C_458/2014 vom 26.3.2015, E. 2.2.2). Der spätere vermeintliche Rückverkauf der Aktien an den Rekurrenten im Steuerjahr 2016 ist angesichts des Ausgeführten unbeachtlich, weshalb die Steuerverwaltung den Gewinn der H._____ AG pro 2016 zu Recht um den vermeintlich erzielten Kapitalgewinn betreffend die Aktien der F._____ AG reduziert hat. Mangels Rechtsgültigkeit der Übertragung haben die Aktien im Steuerjahr _____ das (Geschäfts-)Vermögen des Rekurrenten nicht verlassen. Ein Statuswechsel durch Übertragung und Rückkauf der Aktien fällt damit schon von vornherein nicht in Betracht. Die primäre Rekurs- bzw. Beschwerdebegründung (vgl. Bst. D hiervor) verfängt damit nicht. Da zur Beurteilung der vorliegenden Fragestellung für die Zuordnung der Aktien zum Geschäfts- oder Privatvermögen jedoch der Zeitpunkt des Verkaufs massgebend ist, ist weiter zu prüfen, ob die Aktien bis dahin eine Statusänderung erfahren haben und dem Privatvermögen der Rekurrenten zuzuordnen gewesen sind.

5. Im Sinne einer Eventualbegründung bringt der Vertreter vor, dass – sofern eine Übertragung auf die H._____ AG verneint werde – die Aktien im Steuerjahr _____ in das Privatvermögen der Rekurrenten übergegangen seien, da der Rekurrent in diesem Zeitpunkt seine unselbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und entsprechend über gar kein Geschäftsvermögen mehr verfügt habe. Die Rekurrenten machen dabei zu Recht nicht geltend, dass die Aktien im Zeitpunkt der vermeintlichen Übertragung eine Änderung in ihrer technisch-wirtschaftlichen Funktion erfahren haben; diese dienten dem Rekurrenten nämlich weiterhin in dem Sinne, als er durch sie eine Belegarztstätigkeit in der F._____ AG ausführen konnte. Sodann hat der Rekurrent zu diesem Zeitpunkt auch nicht erklärt, er wolle die Aktien in seinem Privatvermögen halten. Im Gegenteil spricht der Umstand, dass die Barème-Aktien durch den Rekurrenten in die Bilanz der H._____ AG aufgenommen worden sind und der Rekurrent als Alleinaktionär der

H._____ AG diese damit explizit weiterhin in einem geschäftlichen Kontext hielt, für einen Verbleib im Geschäftsvermögen des Rekurrenten. Entsprechend kann auch nicht von einer konkludenten Erklärung im Sinne der hiervor dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 3.2 hiervor) ausgegangen werden. Mangels Änderung der technisch-wirtschaftlichen Funktion und mangels Vorliegen einer entsprechenden rechtsgenügenden Deklaration verfängt das Argument der Rekurrenten, die Aktien seien auch ohne Übertragung auf die H._____ AG bereits im Steuerjahr _____ (bzw. ab dem Steuerjahr 2010) ins Privatvermögen übergegangen, somit nicht.

6. Subeventualiter machen die Rekurrenten geltend, dass der Rekurrent ab dem Steuerjahr 2016 gemäss Aktionärsbindungsvertrag nicht mehr verpflichtet gewesen sei, Aktien der F._____ AG im Rahmen seiner Belegarztstätigkeit zu halten und insofern keine tatsächliche Verknüpfung der Aktien mit der Belegarztstätigkeit mehr bestanden habe. Zudem habe der Rekurrent mit der entsprechenden Passage im Kaufvertrag vom 18. August 2016, der Deklaration in der Steuererklärung pro 2016 sowie der Ausbuchung der Aktien aus der Jahresrechnung 2016 der H._____ AG rechtsgenügend seinen Willen kundgetan, die Aktien fortan in seinem Privatvermögen zu halten. Dem hält die Steuerverwaltung entgegen, dass der Rekurrent seine Steuererklärung erst am 27. September 2017 – und damit nach Bekanntwerden des Verkaufs der F._____ AG an die I._____ AG – eingereicht habe, ohne dabei einen Überführungsgewinn zu deklarieren. Dies genüge den Anforderungen an eine hinreichende Erklärung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht. Vielmehr sei erst nachträglich, d.h. nachdem die Rekurrenten erkannt hätten, dass die Steuerverwaltung nicht von einem steuerfreien Kapitalgewinn ausgehe, eine Privatentnahme geltend gemacht worden. Es stellt sich demnach die Frage, ob die Aktien durch den Wegfall der Haltepflicht tatsächlich eine derartige Änderung in ihrer technisch-wirtschaftlichen Funktion erfahren haben, dass ein Übergang vom Geschäfts- in das Privatvermögen die Folge gewesen ist.

6.1 Gemäss Absatz 3 der Ziff. 4 des Aktionärsbindungsvertrags ist jeder Belegarzt berechtigt, ab dem vollendeten 60. Altersjahr jährlich maximal 20 % der Barème-Aktien zu veräussern. Der Rekurrent war somit befugt, am 21. Juli 2016 sämtliche seiner noch übriggebliebenen 360 Pflichtaktien zu verkaufen. Folglich ist die aus Ziff. 4 des Aktionärsbindungsvertrags hervorgehende Pflicht, als Belegarzt Barème-Aktien zu halten, in diesem Zeitpunkt weggefallen. Ab seinem 64. Geburtstag durfte der Rekurrent folglich auch ohne Besitz von Barème-Aktien als Belegarzt in der F._____ AG tätig sein. Allerdings ist diesbezüglich festzuhalten, dass Beteiligungsrechte gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere dann als in einer engen wirtschaftlichen Beziehung mit der Geschäftstätigkeit stehend zu betrachten sind, wenn sie dem Geschäftsinhaber einen massgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft verschaffen, deren

geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszubauen. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn die steuerpflichtige Person die Beteiligungsrechte konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu erhöhen. Dies gilt auch für Minderheitsbeteiligungen (Peter Locher, a.a.O., N. 132 zu Art. 18 DBG m.w.H.; BGer 2C_802/2012 vom 8.1.2013, E. 2; BGer 2C_361/2011 vom 8.11.2011; vgl. auch E. 3.2 hiavor). In diesem Zusammenhang geht aus Ziff. 1 des Aktionärsbindungsvertrags hervor, dass die Belegärzte insbesondere durch den Besitz der Aktien der F._____ AG anlässlich der Generalversammlung einen "massgeblichen Einfluss" auf die Exekutivorgane der F._____ AG aufrechterhalten sollen. Die Belegärzte werden mittels Aktionärsbindungsvertrag verpflichtet, ihr Stimmrecht im Sinne der festgelegten Grundsätze auszuüben. Entsprechend ist auch vorgesehen, dass der Anteil der Aktien, welche die Belegärzte gemeinsam halten, nicht weniger als 51 % betragen soll (Ziff. 5 des Aktionärsbindungsvertrags). Daraus erhellt, dass die Aktien dem Rekurrenten auch nach Wegfall der Barème-Pflicht gemäss Ziff. 4 des Aktionärsbindungsvertrags dazu dienen, massgeblichen Einfluss auf die F._____ AG auszuüben. Die Aktien standen damit auch nach dem 64. Geburtstag des Rekurrenten in einem engen Zusammenhang mit dessen Erwerbstätigkeit und dienten ihm zumindest mittelbar (vgl. hierzu E. 6.2 sogleich) bei der betrieblichen Leistungserstellung als Belegarzt der F._____ AG. Obwohl das Halten der Aktien in aktionärsbindungsvertraglicher Hinsicht nicht mehr unabdingbare Voraussetzung zur Ausübung der Belegarzttätigkeit war, hat es dem Rekurrenten diese Tätigkeit durch den dadurch erzielten Einfluss auf die F._____ AG zweifelsohne vereinfacht. Unter diesen Umständen kann vorliegend nicht von einer Änderung in der technisch-wirtschaftlichen Funktion der Aktien ausgegangen werden. Die Aktien dienten dem Rekurrenten weiterhin hauptsächlich im Zusammenhang mit seiner Belegarzttätigkeit, blieben aufgrund dieses engen Konnexes Geschäftsvermögen und wurden auch mit dem Wegfall der Barème-Pflicht nicht zu einer blossen (privaten) Kapitalanlage.

6.2 Nebst dessen, dass die Aktien damit nicht privaten Zwecken dienstbar gemacht wurden, fehlt es im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt zur Annahme einer Privatentnahme darüber hinaus an einer rechtsgenügenden Deklaration im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. So sind die Rekurrenten nicht in der Lage, darzulegen, dass sie die Aktien der Steuerverwaltung gegenüber sichtbar, eindeutig und auf Dauer privaten Zwecken dienstbar gemacht haben (vgl. zu den entsprechenden Voraussetzungen E. 3.2 hiavor).

6.2.1 Der Vertreter macht diesbezüglich geltend, der Rekurrent habe die Aktien als private Kapitalanlage in sein Privatvermögen übertragen wollen. Mit einem Verkauf der F._____ AG habe er bis zur offiziellen Information der Aktionäre der F._____ AG durch den Verwaltungs-

rat am 23. Mai 2017 nicht gerechnet bzw. rechnen können. Die für eine Privatentnahme erforderliche Deklaration sei durch das Ausfüllen der Steuererklärung 2016 sowie das Ausbuchen der Aktien aus der Bilanz der H._____ AG per 31. Dezember 2016 erfolgt. Zudem gehe aus dem Kaufvertrag vom 18. August 2016 zwischen dem Rekurrenten und der H._____ AG explizit hervor, dass der Rekurrent die Aktien bereits vor Bekanntgabe der Übernahme durch die I._____ AGG in sein Privatvermögen zu erwerben beabsichtigt habe.

6.2.2 Betreffend den vermeintlichen Kaufvertrag zwischen dem Rekurrenten und der H._____ AG ist festzuhalten, dass dieser im Rahmen einer Selbstkontrahierung (sog. Inschlaggeschäft) zustande gekommen ist. Der Beweiswert solcher Verträge ist von Vornherein als gering einzustufen und folglich auch nicht geeignet, gegenüber der Steuerverwaltung rechtsgenügend eine Privatentnahme zu deklarieren (zumal auch nicht geltend gemacht wird, der Vertrag sei der Steuerverwaltung bereits im Jahr 2016, mithin vor dem Verkauf im Jahr 2017 zugestellt worden). Hinzu kommt, dass es angesichts der Umstände als wenig plausibel erscheint, dass der Rekurrent im Zeitpunkt des vermeintlichen Rückkaufs der Aktien im Steuerjahr 2016 nicht zumindest mit der Möglichkeit gerechnet hat, die Aktien in absehbarer Zeit mit Profit an einen Dritten zu veräußern. Bei der Übernahme der F._____ AG durch die I._____ AG handelte es sich um eine Unternehmensübernahme, die zumindest im Berufsumfeld des Rekurrenten bereits weit im Vorfeld der Transaktion Wellen geschlagen haben dürfte. Dies gilt umso mehr, als der Übernahme durch die I._____ AG offensichtlich ein Bieterstreit vorausgegangen ist, wobei sich nebst der I._____ AG ein weiteres Unternehmen um die Übernahme der F._____ AG bemühte (vgl. hierzu _____). Es erscheint angesichts dessen als äusserst unwahrscheinlich und im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Rekurrent als Mitglied der Belegärzteversammlung, welche eine offensichtliche Nähe zum Verwaltungsrat der F._____ AG aufweist (vgl. insbesondere Ziff. 1 des Aktionärsbindungsvertrags; vgl. auch Ausführungen unter E. 6.1 hiervor), nichts von den Übernahmeplänen dieser beiden Unternehmen gewusst hatte. Viel wahrscheinlicher ist es, dass die Belegärzte als Mehrheitsaktionäre, die der operativen Leitung der F._____ AG offensichtlich zumindest in beratender Funktion zur Seite stehen und somit mehr als blosser Aktionäre sind, bereits vorgängig über die Übernahmepläne bzw. zumindest -gerüchte informiert waren. Diese Vermutung vermögen die Rekurrenten auch nicht mit dem unbelegten Vorbringen zu entkräften, der Rekurrent habe beabsichtigt, die Aktien längerfristig als Kapitalanlage in seinem Privatvermögen zu halten. Eine derartige Erklärung ist in wirtschaftlicher Hinsicht nicht nachvollziehbar. So hätten die Aktien dem Rekurrenten auch dann als Kapitalanlage dienen können, wenn er diese in der H._____ AG belassen hätte. Es ist augenfällig, dass eine Übertragung in das Privatvermögen für den Rekurrenten einzig in steuerrechtlicher Hinsicht Sinn machte. Nämlich insbesondere dann, wenn er die Aktien in absehbarer Zukunft mit einem Kursgewinn an einen Dritten ver-

kaufen kann. Aufgrund der zeitlichen Nähe der angeblichen Übertragung in das Privatvermögen und dem Verkauf der Aktien an die I. _____ AG ist davon auszugehen, dass der Rekurrent bereits mit einem Kursgewinn gerechnet und sein Vorgehen entsprechend auf die steuerrechtlichen Folgen eines Verkaufs ausgerichtet hat. Dies gilt umso mehr, als die Aktien der F. _____ AG während einer langen Dauer keinen grossen Schwankungen unterlagen und erst in Folge des Kaufangebots durch die I. _____ AG eine massive Steigerung erfahren haben, mithin auf das Dreifache des ursprünglichen Werts angestiegen sind (vgl. _____). Entgegen der Darstellung des Vertreters scheint diese sich anbahnende Übernahme somit ursächlich gewesen zu sein, dass der Rekurrent seine Aktien aus der H. _____ AG in sein Privatvermögen zu übertragen suchte. Wie dargelegt, ist unter diesen Umständen eine Privatentnahme ausgeschlossen, zumal die Aktien im Angesicht eines zeitnahen Verkaufs überhaupt nicht dauerhaft privaten Zwecken dienstbar gemacht werden konnten (vgl. E. 3 hiavor). Schliesslich ist anzumerken, dass die Rekurrenten die Steuererklärung pro 2016 erst am 27. September 2017, mithin nach dem Verkauf der Aktien an die I. _____ AG, eingereicht haben. Diesbezüglich ist zu berücksichtigen, dass jeweils im Zeitpunkt der steuerrechtlich relevanten Handlung – bei Beteiligungen der Zeitpunkt des Verkaufs – geprüft werden muss, ob ein Vermögenswert zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen gehört hat (vgl. Reich/von Ah, a.a.O., N. 51b zu Art. 18 DBG). Entsprechend kann einzig diejenige Deklaration als genügend im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung qualifiziert werden, welche vor Vornahme der steuerrechtlich relevanten Transaktion an die Steuerverwaltung erfolgt ist. Folglich taugt die Deklaration der Aktien als Privatvermögen in der Steuererklärung pro 2016 vorliegend nicht als rechtsgenügende Willenserklärung.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aktien im Steuerjahr _____ nicht rechtswirksam auf die H. _____ AG übertragen worden und im Sinne einer verzögerten Liquidation weiterhin im Geschäftsvermögen des Rekurrenten verblieben sind. Sodann ist im Steuerjahr _____ mangels entsprechender Deklaration und mangels Änderung der technisch-wirtschaftlichen Funktion der Aktien auch keine Privatentnahme erfolgt. Auch nachdem der Rekurrent ab dem Steuerjahr 2016 grundsätzlich nicht mehr verpflichtet war, zur Ausübung einer Belegarztztätigkeit Aktien der F. _____ AG zu halten, haben diese ihren Geschäftscharakter nicht verloren (E. 6.1 hiavor). Hinzu kommt, dass der Rekurrent im Steuerjahr 2016 gegenüber der Steuerverwaltung zu keinem Zeitpunkt rechtsgenügend eine Privatentnahme deklariert hat. Vielmehr ist mit der Steuerverwaltung aufgrund der zeitlichen Nähe der vermeintlichen Übertragung und dem Verkauf der Aktien an die I. _____ AG sowie dem nicht plausiblen Vorbringen, der Rekurrent habe die Aktien als private Kapitalanlage halten wollen, davon auszugehen, dass die angebliche Privatentnahme eine nachgeschobene Schutzbehauptung darstellt, um eine Besteuerung des im Steuerjahr 2017 erzielten Kapitalgewinns zu vermeiden. Unter diesen

Umständen ist für die Steuerrekurskommission erstellt, dass die Steuerverwaltung den beim Verkauf an die I._____ AG am 30. Juni 2017 erzielten Gewinn (Kaufpreis von CHF 1'116'000.-- abzüglich des bei der H._____ AG deklarierten Buchwerts per 31.12.2016 von CHF 60'581.--; vgl. Akten Steuerverwaltung, pag. 68) zu Recht der (privilegierten) Besteuerung mittels Sonderveranlagung pro 2017 unterstellt hat. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass es sich nicht aufdrängt, die rechtskräftige Besteuerung der Aktien und der entsprechenden Gewinnanteile bei der H._____ AG in den Steuerjahren 2010 bis 2015 mittels Revisionsverfahren rückgängig zu machen, zumal die revisionsweise Bereinigung eines Deklarationsfehlers der steuerpflichtigen Person gestützt auf Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen ist (BGer 2C_47/2016 vom 22.8.2016, E. 3.3).

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]). Die Verfahrenskosten, bestimmt auf einen Pauschalbetrag von CHF 2'000.--, werden folglich den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden den Rekurrenten 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 Rechts-

schrift 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.

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.

5. Zu eröffnen an:

- C._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde J._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Schmidlin