



100 22 85

Gemeinde: A. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.9.2022 JCU/KBE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Junod und Maleta sowie Berger als Gerichtsschreiberin

In der Rekursache

von

Einwohnergemeinde A. _____

gegen

Einwohnergemeinde B. _____

und

als Beigeladener

C. _____

und

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

betreffend interkommunale Steuerteilung für das Steuerjahr 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. C. _____ (Beigeladener) ist in der Einwohnergemeinde (EG) A. _____ wohnhaft und wurde bis anhin an seiner Wohnsitzgemeinde besteuert. Er ist selbständig erwerbstätiger Pilot von Gleitschirm-Passagierflügen, wofür er unter anderem die Startplätze in B. _____ benutzt.

B. Am 18. September 2019 ersuchte die EG B. _____ die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) um eine Steuerteilung ab dem Steuerjahr 2018 aufgrund der kommerziellen und gewerblichen Nutzung von sieben Startplätzen für Hängegleiter auf ihrem Gemeindegebiet. Die Steuerverwaltung qualifizierte daraufhin die einzelnen Startplätze als Betriebsstätte und bejahte einen Steuerteilungsanspruch der EG B. _____ bei der Veranlagung von selbständig erwerbenden Pilotinnen und Piloten sowie von Fluggästen vermittelnden Unternehmen. Mit Veranlagungsverfügung, vordatiert auf den 17. März 2020, veranlagte die Steuerverwaltung den Beigeladenen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 auf ein steuerbares Einkommen (nach Steuerauscheidung) von CHF _____ sowie auf ein steuerbares Vermögen (nach Steuerauscheidung) von CHF _____. Anlässlich der dabei vorgenommenen Steuerauscheidung wies die Steuerverwaltung der EG B. _____ einen Anteil von 24.92 % des steuerbaren Einkommens, ausmachend CHF _____ zu. Die restlichen 75.08 %, ausmachend CHF _____ wies sie der EG A. _____ (Rekurrentin) zu.

C. Die Rekurrentin erhob am 10. März 2020 gegen die Steuerauscheidung unter bernischen Gemeinden gemäss Veranlagungsverfügung Einsprache und beantragte die erneute Prüfung der Veranlagung und die Löschung der Steuerteilung. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 9. Juni 2020 ab. Den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) hiess diese, soweit sie darauf eintrat, mit Entscheid vom 16. März 2021 gut. Der Einspracheentscheid vom 9. Juni 2020 wurde aufgehoben und die Akten zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

D. Den Entscheid der Steuerrekurskommission hat die EG B. _____ mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 16. April 2021 angefochten. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde dahingehend gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung an die Vorinstanz zurückgewiesen wurde. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

E. Mit Schreiben vom 23. März 2022 wurde das Verfahren von der Steuerrekurskommission fortgeführt. Auf Aufforderung der Steuerrekurskommission hin hat der Beigeladene am 10. Mai 2022 eine Stellungnahme eingereicht.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den Erwägungen näher einzugehen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG 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.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt (Art. 70 Abs. 5 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Eine Steuerteilung unter bernischen Gemeinden findet statt, wenn einer der in Art. 253 ff. StG geregelten Gründe vorliegt (Art. 252 StG). Besitzt die steuerpflichtige Person Geschäftsbetriebe, unbewegliches Geschäftsvermögen, Betriebsstätten oder Anteile daran in einer anderen bernischen Gemeinde als der Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde, so werden die Gemeindesteuern grundsätzlich nach den bundesgerichtlichen Regeln über die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die beteiligten Gemeinden aufgeteilt (Art. 254 Abs.1 StG). Die interkommunale Steuerteilung nach Art. 254 StG knüpft gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung an den Betriebsstättenbegriff an, wie er in Art. 5 bzw. 77 StG gestützt auf die harmonisierungsrechtlichen Normen von Art. 4 bzw. 21 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) umschrieben ist. Somit ist auch im interkommunalen Bereich der Betriebsstättenbegriff des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts massgebend (vgl. VGE 100 2021 112 vom 17.1.2022, E. 3.2). Das Vorliegen einer Betriebsstätte ist anhand der folgenden drei durch die Kasuistik des Bundesgerichts herausgebildeten, kumulativ zu verstehenden Begriffsmerkmale zu prüfen (Marc Vogelsang, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht,

S. 358 ff.; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, S. 43 f.; vgl. zur Theorie zum Betriebsstättenbegriff den Entscheid des RKE 100 20 246 vom 16.3.2021, E. 5 und VGE 100 2021 112 vom 17.1.2022, E. 3.3):

- 1) ständige körperliche Anlage oder Einrichtung;
- 2) qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit;
- 3) Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 17. Januar 2022 erwogen, dass die Startplätze in B._____ das Erfordernis der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung erfüllen würden (vgl. E. 4 des Entscheids). Im Folgenden bleibt somit zu prüfen, ob die Startplätze die weiteren Voraussetzungen der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit (vgl. E. 4 hier-nach) sowie der Zugehörigkeit zum Unternehmen (E. 5 hiernach) erfüllen.

4. Das Bundesgericht verlangt in seiner Rechtsprechung, dass in der festen Einrichtung ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebs ausgeübt wird. Vorausgesetzt wird somit eine qualitative und quantitative Erheblichkeit. Dies bedeutet, dass die in dauernden Einrichtungen ausgeübte Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören muss und nicht bloss untergeordneten oder nebensächlichen Charakter haben darf (BGE 80 I 194 E. 4b; BGer 2P.249/2006 vom 29.1.2007, E. 3.2; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, N. 3 zu § 9).

4.1 Im Einzelnen verlangt die qualitative Wesentlichkeit, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum betrieblichen Bereich gehört. Dazu zählen in erster Linie alle Tätigkeiten, welche der Produktion und dem Kontakt mit der Kundschaft dienen. Der Begriff der qualitativ wesentlichen Tätigkeit ist jedoch nicht auf solche Tätigkeiten begrenzt, die einen Gewinn abwerfen; auch reine Hilfsfunktionen, welche die Tätigkeit anderer Betriebsteile unterstützen, können Betriebsstätten darstellen, sofern sie nicht bloss untergeordnete Bedeutung haben. Ebenso wenig bedarf es zur Begründung einer Betriebsstätte, dass in den ständigen Einrichtungen Personal beschäftigt wird; vielmehr können auch Anlagen, die nicht andauernd durch Personal bedient werden, Betriebsstätten darstellen, sofern ein nicht unwesentlicher Teil der Tätigkeit des Unternehmens in diesen Anlagen vor sich geht (Peter Locher, a.a.O., S. 45; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 365 f.).

4.2 Das Erfordernis der quantitativen Erheblichkeit wird in der Praxis weit ausgelegt (BGE 80 I 196 E. 4) und will untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten vom Betriebsstättenbegriff ausklammern. Es kommt mit anderen Worten nicht so sehr darauf an, ob der betreffende Teil der Tätigkeit wirklich das Prädikat «wesentlich» verdient, sondern es genügt, dass es sich nicht

um eine «unwesentliche», d.h. bloss untergeordnete oder nebensächliche Funktion handelt. Das Ziel der quantitativen Wesentlichkeit ist, eine unerträgliche Aufsplitterung der Steuerhoheit zu vermeiden (BGer 2P.249/2006 vom 29.1.2007, E. 3.2). Mithin vermag nicht bereits jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons ein sekundäres Steuerdomizil zu begründen (vgl. BGE 137 I 373; BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423). Wie bereits erwähnt, ist es nicht erforderlich, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit einen Gewinn abwirft. Massgebend für die Beurteilung der Erheblichkeit ist die Art des Unternehmens, dessen interkantonale resp. interkommunale Tätigkeit zu beurteilen ist. Die quantitative Wesentlichkeit wird grundsätzlich mit Blick auf die Bedeutung der Betriebstätigkeit als solcher beurteilt (absolut) und nicht relativ aufgrund des Grössenverhältnisses zum Gesamtbetrieb. Auch insoweit genügt, dass es sich nicht um eine unwesentliche, d.h. nebensächliche Funktion handelt (vgl. BGE 52 I 238 E. 3a; BVR 2011 S. 249 E. 3.4.2; Peter Locher, a.a.O., S. 45; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 364).

4.3 Für die sichere Durchführung von Hängegleiterflügen findet ein wesentlicher Teil der Vorbereitungsarbeiten auf den Startplätzen statt. Indem durch die geografische und topografische Lage der Startplätze in der EG B. _____ die Hängegleiterfliegerei überhaupt ermöglicht wird, kommt ihnen für den Zweck der Hängegleiterfliegerei bereits eine zentrale Funktion zu. Auch das Auslegen der Gleitschirme, das Ausrüsten und die Instruktion der Fluggäste sowie der Start sind als qualitativ erhebliche, nicht unwesentliche Tätigkeiten des Beigeladenen zu werten. Für die Wesentlichkeit der Startplätze im Rahmen der Hängegleiterfliegerei sprechen ferner auch die Ausscheidung der betroffenen Flächen im Planungsverfahren und die Schaffung einer eigenen Zone für deren Nutzung. Den Startplätzen kommt damit qualitativ eine gewisse Erheblichkeit zu, die nicht nur von lediglich untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist.

4.4 Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid offen gelassen, ob vorliegend die quantitative Wesentlichkeit erfüllt ist. In seinem Schreiben vom 21. Mai 2022 hat der Beigeladene unter anderem ausgeführt, dass er im Jahr 2018 insgesamt _____ Hängegleiterflüge durchgeführt habe, wovon er für _____ Flüge die Startplätze in B. _____ benutzt habe. Für die restlichen Flüge habe er die Startplätze in _____, _____, _____, _____, _____ und _____ verwendet. Somit sind im Jahr 2018 für mehr als 90 % der vom Beigeladenen durchgeführten Flüge die Startplätze in B. _____ in Anspruch genommen worden. Mit der Durchführung von Hängegleiterflügen hat der Beigeladene im Jahr 2018 einen Gesamtumsatz von CHF _____ erzielt. Davon ist insgesamt der Betrag von CHF _____ auf die Flüge, welche in B. _____ gestartet sind, zurückzuführen (vgl. Schreiben vom 21.5.2022). Folglich ist davon auszugehen, dass der Beigeladene auch seinen Umsatz im Wesentlichen mit Hängegleiterflügen von B. _____ aus erzielt. Damit ist nicht nur

die qualitative, sondern auch die quantitative Wesentlichkeit als erfüllt zu betrachten. Durch die Benutzung der Startplätze in B._____ übt der Beigeladene eine qualitativ und quantitativ wesentliche Tätigkeit aus, womit dieses Erfordernis für das Vorliegen einer Betriebsstätte erfüllt ist.

5. Zu prüfen ist schliesslich noch das Erfordernis der Zugehörigkeit zum Unternehmen.

5.1 Für die Zugehörigkeit notwendig ist, dass die Tätigkeit der Geschäftssphäre des Unternehmens zugehörig, als Teil derselben zu betrachten und diesem somit zurechenbar ist (vgl. BGE 79 I 218 E. 3 mit Hinweisen; BGer 2C_199/2011 vom 14.11.2011, E. 3.3). Der Beigeladene bezahlt eine Gebühr für die gewerbliche Nutzung der Startplätze in B._____ in Höhe von CHF _____ pro Flug. Zusätzlich bezahlt er verschiedene Mitgliederbeiträge an die involvierten Vermittlungsfirmen (vgl. Schreiben vom 20.5.2022). Für die Zugehörigkeit zum Unternehmen reicht es, dass der Unternehmer (in casu der Beigeladene) ein Nutzungsrecht auf die Anlagen und Einrichtungen hat, sei es auf dinglicher oder obligatorischer Basis. Dieses Recht wird dem Beigeladenen durch die Bezahlung der Gebühr gegenüber den Vermittlern obligatorisch eingeräumt. Somit ist die Benutzung der Startplätze in B._____ als zum Betrieb des Beigeladenen zugehörig zu betrachten.

5.2 Zugehörigkeit liegt weiter dann vor, wenn die Personen, welche die Tätigkeit vor Ort ausüben, in einem Arbeits- oder ähnlichen Abhängigkeitsverhältnis zum Unternehmen stehen. Die zivilrechtlichen Verhältnisse sind Ausgangspunkt der Beurteilung und vermögen allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu bieten. Je nachdem kann jedoch von der zivilrechtlichen Betrachtung abgewichen und gestützt auf die wirtschaftlichen Verhältnisse eine Zurechnung vorgenommen werden. Für ein Abhängigkeitsverhältnis spricht namentlich, wenn die Personen im Namen des Unternehmens und nicht auf eigenes Risiko tätig, in geschäftlichen Bereichen den Weisungen des Unternehmens unterstellt und in dessen (Arbeits-)Organisation eingebunden sind (vgl. BGE 137 I 373; BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423).

Der Beigeladene führt die Hängegleiterflüge als selbständig erwerbender Pilot durch. Die Pilotinnen und Piloten treten auf dem Flugschein, den sie vor dem Start eines Fluges mit der Kundschaft ausfüllen und unterschreiben, in eigenem Namen auf (vgl. Flugschein D._____, Akten der Steuerverwaltung, pag. 51 f.). Mit dem Dokument wird die Haftung zwischen der Pilotin bzw. dem Piloten und der Kundin bzw. dem Kunden geregelt. Die Pilotinnen und Piloten sind zudem verpflichtet eine Haftpflichtversicherung abzuschliessen und tragen auch grundsätzlich das Haftungsrisiko auf den durchgeführten Flügen. Weiter stellen sie das Flugmaterial bereit und tätigen dafür entsprechende Investitionen. Sie rechnen sodann die

Sozialversicherungsbeiträge selbständig mit ihrer Ausgleichskasse ab. Zwar arbeiten Gleitschirmpiloten und Gleitschirmpilotinnen mit verschiedenen Vermittlungsunternehmen zusammen und erhalten von diesen auch eine Pauschalentschädigung pro Einsatz. Aus den Akten ergeht jedoch, dass die Einsätze jeweils auf Abruf und nur im gegenseitigen Einvernehmen von den Vermittlungsunternehmen und den Piloten erfolgen (vgl. auch Schreiben des Beigeladenen vom 20.5.2022). Dem Beigeladenen steht es demnach frei, einen Einsatz anzunehmen oder abzulehnen. Somit kann er über seine Arbeitszeiten selber bestimmen und ist arbeitsorganisatorisch kaum fremdbestimmt, was als Indiz für eine selbständige Tätigkeit zu werten ist. Im Weiteren steht es ihm frei, für mehrere Anbieterinnen und Anbieter von Passagierflügen tätig zu sein oder selbständig Kundinnen und Kunden zu akquirieren (durch Soziale Medien, Präsenz auf dem Platz, Gutscheine usw.; vgl. Schreiben des Beigeladenen vom 20.5.2022). Nach dem Gesagten ist die selbständige Erwerbstätigkeit des Beigeladenen zu bejahen. Die Startplätze in der EG B. _____ gehören damit unzweifelhaft zu seinem Betrieb.

6. Zusammenfassend sind die Startplätze in der EG B. _____ als ständige körperliche Anlage oder Einrichtung zu qualifizieren. Auch kommt ihnen sodann die qualitative und quantitative Wesentlichkeit für den Geschäftsbetrieb des Beigeladenen zu. Zudem kann ihm die Benutzung der Startplätze als selbständig erwerbender Pilot zugerechnet werden. Die Startplätze in der EG B. _____ stellen damit eine Betriebsstätte des Beigeladenen dar. Im Übrigen führt die Annahme der Betriebsstättenqualität vorliegend auch nicht zu einer unannehmbaren Zersplitterung der Steuerpflicht. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin, die hier Vermögensinteressen wahrt (BVR 2011 S. 249 [VGE 2009/388 vom 19.10.2010] nicht publ. E. 6.1), die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 zweiter Satz VRPG). Die Verfahrenskosten werden festgelegt auf CHF 800.--. Parteikosten sind keine zu sprechen.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden der Rekurrentin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. **Gegen diesen Entscheid 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 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.
5. Zu eröffnen an:
- Einwohnergemeinde A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - C. _____
 - Einwohnergemeinde B. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Cuccarède

Berger