



100 23 248
200 23 149
Gemeinde: G. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 31.10.2024 RNA/NZB/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 29. Oktober 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Schlup und Steiner sowie Zbinden als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____, _____

vertreten durch

C. _____, _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2011

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Anlässlich der Universalversammlung vom _____ 2011 beschlossen die drei Aktionäre der D. _____ AG (seit 2017 _____ AG; Sitz in G. _____) eine Kapitalerhöhung von CHF 100'000.-- auf CHF 150'000.-- unter Ausgabe von 50 neuen Namenaktien à CHF 1'000.-- zum Nominalwert (der Steuerwert einer Namenaktie per 31.12.2010 betrug CHF 67'300.--; Akten der Steuerverwaltung, pag. 80). E. _____ (bisher 40 Namenaktien) verzichtete auf seine Bezugsrechte für 20 neue Aktien, wohingegen F. _____ (bisher 55 Namenaktien) und A. _____ (Rekurrent; Arbeitnehmer der D. _____ AG; bisher 5 Namenaktien, was einem Anteil am Aktienkapital von 5% entsprach) ihre Bezugsrechte ausübten. Die ursprünglich E. _____ zustehenden Bezugsrechte wurden wie folgt zugewiesen: 14 Namenaktien an F. _____ und 7 Namenaktien an den Rekurrenten (Protokoll über die ausserordentliche Generalversammlung der D. _____ AG vom _____ 2011; Beilage 8 zum Rekurschreiben vom 20.6.2023). Nach der Zeichnung der neuen Aktien besass der Rekurrent 15 Namenaktien der D. _____ AG (5 Aktien vorbestehend, 3 Aktien aus eigenem Bezugsrecht und 7 Aktien aus der Zuweisung), so dass er nach der Kapitalerhöhung Aktien im Umfang von 10% hielt. Dies deklarierte er in der Steuererklärung (pag. 45).

B. Mit Vorabdrucken zu den Veranlagungsverfügungen 2011 vom 23. bzw. 29. Oktober 2015 zeigte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), dem Rekurrenten und seiner Ehefrau B. _____ (Rekurrentin; zusammen: Rekurrenten) an (pag. 53-49), dass sie das Einkommen des Rekurrenten um CHF 295'400.-- erhöhen wolle. Dies aufgrund einer nicht im Lohnausweis (LA) enthaltenen Entschädigung. Wenn wie vorliegend Mitarbeiteraktien unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben würden, stelle die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Mitarbeitenden einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar. Mitarbeiteraktien seien bei der Abgabe, d.h. im Zeitpunkt des Rechtserwerbs zu besteuern. Konkret seien 7 Mitarbeiteraktien basierend auf dem Steuerwert 2011 von CHF 42'400.-- pro Aktie zu besteuern (pag. 51 und pag. 49, je Code 1 und 6; $7 \times \text{CHF } 42'400.-- = \text{CHF } 296'800.--$). Die Steuerverwaltung nahm zudem noch weitere Aufrechnungen vor, welche indessen im vorliegenden Verfahren nicht mehr Thema sind. Spiegelbildliche Korrekturen nahm die Steuerverwaltung gemäss Taxationsberechnung für die Steuerperiode 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011 vom 12. Oktober 2015 bei der D. _____ AG vor (pag. 56-54). In der dortigen Begründung führte sie zusätzlich insbesondere aus, dass es sich nicht um eine Mitarbeiterbeteiligung im engeren Sinn handle, wenn eine Beteiligung nicht durch die Arbeitgeberin, sondern durch eine natürliche Person abgegeben werde. Es rechtfertige sich aber, für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen sinngemäss anzuwenden (pag. 55).

C. In ihren Gegenbemerkungen vom 10. November 2015 (pag. 62-60) beantragten die Rekurrenten, dass auf die Aufrechnung von CHF 295'400.-- zu verzichten sei. Es sei (steuerlich) nicht vorgeschrieben, dass sich der Preis der Aktien bei einer Kapitalerhöhung nach dem künftigen inneren Wert dieser zu richten habe. Zudem sei es nicht umsetzbar, den Nominalwert von neu ausgegebenen Aktien entsprechend deren innerem Wert festzulegen. Damit bliebe eine Emission mit Agio, wobei aufgrund der steuerfreien Ausschüttung steuerlich nichts gewonnen werde. Das Gesetz definiere unmissverständlich und ohne jeglichen Interpretationsspielraum, dass unabdingbare Voraussetzung einer Mitarbeiterbeteiligung deren Abgabe durch die Arbeitgeberin sei (Art. 17a Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Vorliegend fehle es genau an dieser Voraussetzung: Die Arbeitgeberin habe keine Mitarbeiterbeteiligung abgegeben, sondern es sei eine Kapitalerhöhung durchgeführt worden. Art. 17a DBG wolle einzig verhindern, dass an und für sich steuerbare Zuwendungen in steuerfreien Kapitalgewinn umgewandelt würden. Da gerade keine Verschiebung stattfinde, sei die Anwendung von Art. 17a DBG hinfällig. Der Begriff der geldwerten Leistung beziehe sich auf das Verhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Arbeitnehmer. Es müsse zwingend eine Entreicherung der Gesellschaft vorliegen, weil der Gesellschaft Einnahmen vorenthalten oder Ausgaben fälschlicherweise belastet würden. Dies fehle jedoch bei der (unterpreislichen) Abgabe von Aktien durch einen Aktionär an den anderen, da die Gesellschaft davon in keiner Art und Weise berührt werde. Auch eine Schenkungsbesteuerung komme vorliegend nicht in Betracht, da kein Aktionär verpflichtet sei, an einer Kapitalerhöhung entsprechend seinen Ansprüchen teilzunehmen (Bezugsrecht und nicht Bezugspflicht). Zudem fehle es an einem zweiseitigen Geschäft. Bezugsrechte würden rechtlich eine Offerte der Gesellschaft zur Zeichnung von neuen Aktien darstellen. Der Schutz der einzelnen Aktionäre gebiete eine Zuteilung entsprechend der bisherigen Beteiligung. Würde ein Aktionär auf sein Bezugsrecht verzichten, würden die entsprechenden Aktien frei für andere Aktionäre. Nicht ausgeübte Bezugsrechte würden gegenstandslos verfallen. Insofern liege gar kein Rechtsgeschäft zwischen dem angeblichen Schenker und Beschenkten vor. Darüber hinaus habe kein Schenkungswille bestanden. Im Ergebnis vermittele die Steuerverwaltung den Eindruck der Willkür, indem sie versuche, aus einer normalen Kapitalerhöhung steuerbare Faktoren zu generieren.

D. Die Steuerverwaltung erliess die Veranlagungsverfügungen und Schlussabrechnungen 2011 am 20. August 2018 (pag. 72-63). Sie veranlagte die Rekurrenten darin mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 335'161.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 327'825.-- (direkte Bundessteuer) und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'118'797.-- (nur kantonale Steuern). Unter dem Titel "Entschädigungen nicht im LA enthalten" rechnete die Steuerverwaltung dabei ein Einkommen von CHF 168'250.-- auf (pag. 67 und pag. 64). Sie führte aus, dass die Aufrechnung aufgrund der Ausführungen der Rekurrenten auf die unentgeltliche Abgabe

von Bezugsrechten reduziert werde (von CHF 296'800.-- [vgl. Bst. B] auf die vorstehend genannten CHF 168'250.--). Die D. _____ AG habe dem Rekurrenten als Aktionär Gegenstände des Geschäftsvermögens zu einem Preis veräussert, der offensichtlich unter deren wirklichen Wert liege. Es würden damit keine stillen Reserven realisiert. Da dies in den Büchern der Gesellschaft nicht ersichtlich sei, spreche man auch von einer Gewinnvorwegnahme. Die unentgeltliche Überlassung von Bezugsrechten erfülle diesen Sachverhalt. Soweit der Kaufpreis unter dem Buchwert liege, erfolge eine Entnahme von buchmässigem Vermögen. Der Buchwert müsse auf den Kaufpreis abgeschrieben werden. Diese Abschreibung sei jedoch geschäftsmässig nicht begründet, da das Geschäftsvermögen einem Dritten nicht unter dem Buchwert verkauft worden wäre. Die Abschreibung werde bei der Kapitalgesellschaft steuerlich nicht anerkannt und beim Anteilsinhaber aufgerechnet. Die Besteuerung bei der natürlichen Person erfolge gemäss Art. 17 ff. DBG. Konkret werde das Bezugsrecht aus Aktienkapitalerhöhung wie folgt berechnet: Wert der Aktie vor Kapitalerhöhung = CHF 67'300.-- (Bruttosteuerwert per 31.12.2010); Erwerbspreis der zusätzliche/n Aktie/n = CHF Null; Bezugsverhältnis 2:1; Formel: $(\text{CHF } 67'300.-- - \text{CHF Null}) \text{ dividiert durch } (2 + 1) = \text{Wert Bezugsrecht von CHF } 22'433.33$. Es seien 10 Bezugsrechte ausgeübt worden, abzüglich der 2.5 eigentlich zustehenden Bezugsrechte ergebe dies 7.5 unentgeltlich überlassene Bezugsrechte, die zu besteuern seien ($7.5 \times \text{CHF } 22'433.33 = \text{CHF } 168'250.--$).

E. Gegen die Veranlagungsverfügungen erhoben die Rekurrenten am 14. September 2018 Einsprache mit dem Begehren, auf die Aufrechnung von CHF 168'250.-- sei zu verzichten (pag. 77-73). Sie hätten nach den Gegenbemerkungen fast drei Jahre auf die Veranlagung warten müssen. In dieser werde nun ein neuerlicher, anders verpackter und betraglich reduzierter Versuch der Aufrechnung unternommen (statt CHF 296'800.-- [vgl. Bst. B] würden nun noch CHF 168'250.-- [vgl. Bst. D] hinsichtlich der Bezugsrechte aufgerechnet). Ergänzend zu ihren bisherigen Vorbringen führten die Rekurrenten aus, dass die Steuerverwaltung den Mantel der Rechtspersönlichkeit einer Aktiengesellschaft durchbreche und einen bisher unbekannten Tatbestand der Teilliquidation kreiere. Indem eine im Vergleich zum inneren Wert zu günstig erfolgte Neuausgabe von Aktien einer unterpreislichen Veräusserung von Geschäftsvermögen gleichkommen solle, würden verschiedene Tatsachen ausgeblendet. Zum einen seien die Aktien zum Nominalwert ausgegeben worden und nicht kostenlos. Die Bezugsrechte stellten zudem bei der Gesellschaft kein Vermögen dar, dieses fliesse ihr erst mit der Ausübung durch einen Aktionär zu. Mit einer Kapitalerhöhung werde im Übrigen kein Geschäftsvermögen veräussert und die Gesellschaft auch nicht entreichert. Vor wie nach der Kapitalerhöhung verfüge die Aktiengesellschaft über dieselben Vermögenswerte mit identischen offenen und stillen Reserven, sie sei lediglich um den liberierten Betrag reicher geworden. Aufgrund des Kapitaleinlageprinzips mache es steuerlich keinen Unterschied, ob die Aktien zum Nominalwert oder zu einem

darüber liegenden Preis ausgegeben würden. Es komme auch bei kotierten Gesellschaften häufig vor, dass neue Aktien unter dem aktuellen Aktienkurs ausgegeben würden. Es sei nicht ersichtlich, weshalb dies bei kleinen Gesellschaften nicht möglich sein solle (Gleichbehandlung). Interessanterweise richte sich die gesamte Begründung der Steuerverwaltung auf die Entreicherung der Gesellschaft, was zutreffendenfalls zu einer Aufrechnung bei sämtlichen von den Bezugsrechten profitierenden Aktionären hätte führen müssen. Die Aufrechnung bemesse sich jedoch nach der Verschiebung der Bezugsrechte, ohne ersichtlichen Zusammenhang mit einer angeblichen Entreicherung. Somit bleibe die Aufrechnung der Steuerverwaltung faktisch ohne zutreffende Begründung, was in Analogie zu den Anforderungen an eine Einsprache zu deren Ungültigkeit führen müsste.

F. Mit Vorabdrucken zu den Einspracheentscheiden vom 7. Februar 2023 zeigte die Steuerverwaltung den Rekurrenten an, dass sie sie mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 495'146.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 479'075.-- (direkte Bundessteuer) und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'118'797.-- (nur kantonale Steuern) zu veranlagten gedenke (pag. 87-78). Unter dem Titel "Entschädigungen nicht im LA enthalten" rechnete die Steuerverwaltung den Rekurrenten nach Überprüfung durch die Bereichsleitung neu ein Einkommen von CHF 331'500.-- auf (pag. 86 und pag. 83). Gestützt auf die Reinvermögenszugangstheorie habe der Rekurrent einen Nettovermögenszugang erzielt, indem er insgesamt 10 Aktien der D._____ AG unterpreislich bzw. zum Nominalwert von CHF 1'000.-- habe zeichnen können. Die Beteiligungsquote des Rekurrenten habe sich von 5 % vor der Kapitalerhöhung auf 10 % nach der Kapitalerhöhung gesteigert. Der Wert des Bezugsrechts bei der Kapitalerhöhung errechne sich aufgrund des Verhältnisses, dass 2 alte Aktien das Recht zum Bezug einer neuen Aktie gegeben hätten. Der Wert von 2 Aktien vor der Kapitalerhöhung habe CHF 134'600.-- betragen (Bruttosteuerwert von CHF 67'300.-- pro Aktie per 31.12.2010). Der Wert pro Aktie bei der Kapitalerhöhung betrage CHF 1'000.-- (Nominalwert). Der Wert von 3 Aktien nach der Kapitalerhöhung betrage CHF 135'600.-- bzw. pro Aktie CHF 42'200.--. Werde dieser Wert vom Wert einer Aktie vor Kapitalerhöhung (= CHF 67'300.--) subtrahiert, ergebe sich der Wert des Bezugsrechts von CHF 22'100.--. Der Wert der 15 unentgeltlich erhaltenen Bezugsrechte betrage demnach CHF 331'500.-- (15 x CHF 22'100.--; vgl. pag. 81).

G. Die Rekurrenten verzichteten darauf, Stellung dazu zu nehmen. Folglich wurden die Rekurrenten mit Einspracheentscheiden vom 22. Mai 2023 entsprechend den Vorabdrucken vom 7. Februar 2023 veranlagt (pag. 98-88).

H. Am 20. Juni 2023 hat die C._____, handelnd durch _____ (Vertreterin), Namens und im Auftrag der Rekurrenten dagegen bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Die Vertreterin beantragt, dass

auf die Aufrechnung von CHF 331'500.-- zu verzichten sei, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Einerseits sei vorliegend die zeitliche Komponente unhaltbar (über zehn Jahre seit Einreichung der Steuererklärung). Andererseits scheine sich die Steuerverwaltung bezüglich der Rechtslage alles andere als sicher zu sein, sehe doch Konsistenz in der Beurteilung und Begründung anders aus. Es wirke befremdlich, dass auf den Wortlaut der Einsprache in keiner Weise eingegangen, sondern einfach eine andere Begründung gewählt worden sei. Dazu sei festzuhalten, dass keine Bezugsrechte veräussert, sondern diese von E. _____ altershalber und aus freien Stücken nicht ausgeübt worden seien (er habe F. _____ kurz danach zudem 25 Namenaktien geschenkt). Die übrigen Aktionäre (F. _____ und der Rekurrent) hätten sich in der Folge gütlich über die Zuteilung der frei gewordenen Bezugsrechte geeinigt. Im Übrigen hält die Vertreterin fest, dass es rätselhaft sei, warum die Aufrechnung weiterhin unter dem Titel einer nicht im Lohnausweis enthaltenen Entschädigung erfolge, behaupte doch nicht einmal mehr die Steuerverwaltung, dass es sich um eine Leistung der Gesellschaft handle. Bei E. _____ und bei F. _____ seien der Verzicht bzw. die Ausübung der Bezugsrechte im Übrigen als steuerlich unerheblich betrachtet worden. Nur beim Rekurrenten seien diese besteuert worden. Im Total sei den drei Aktionären kein Vermögen zugeflossen, der Wert der Gesellschaft verteile sich nun lediglich auf 150 Aktien. Insbesondere würden dem Fiskus dadurch auch keine Steuern entgehen. Da E. _____ der Ausrichter der Bezugsrechte gewesen sei, sei bei der D. _____ AG mit der definitiven Steuerveranlagung 2011 korrekterweise auf eine Aufrechnung verzichtet worden. Würde der Grundsatz der Reinvermögenszugangstheorie die Grundlage der Besteuerung bilden, hätte E. _____ ein entsprechender Abzug zugestanden werden müssen, hätten doch seine Aktien rechnerisch an Wert verloren (Vermögensminderung). F. _____ sei gemäss den Ausführungen der Steuerverwaltung nicht besteuert worden, da er der Sohn von E. _____ sei und eine Schenkung in diesem Verhältnis steuerlich nicht erfasst werde. Damit finde eine unterschiedliche Betrachtung desselben Sachverhalts statt. Die Ausübung eines Bezugsrechts, auf welches verzichtet worden sei, könne nicht beim Sohn als Schenkung und beim Dritten (bzw. dem Rekurrenten) als Einkommen betrachtet werden, da es sich dabei um zwei unterschiedliche Steuerarten handle, zwischen welchen die Steuerverwaltung nicht frei wählen könne. Zuletzt handle es sich bei den zusätzlich ausgeübten Bezugsrechten nicht um Einkommen im Sinn des Steuerrechts, da durch die Ausübung der Bezugsrechte kein genügender Zufluss stattgefunden habe. Vielmehr habe es sich um einen Abfluss gehandelt, indem der Nominalwert der gezeichneten Aktien habe einbezahlt werden müssen.

I. Mit Vernehmlassung vom 28. August 2023 hat die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Obschon dem Bezugsrecht ein Vermögenswert zukommen könne, bewirke die Zuteilung von Bezugsrechten für den Aktionär keinen Reinvermögenszugang, da damit die Verwässerung der Beteiligung verhindert werde. Auch falle es

schwer, in der Ausgabe von Bezugsrechten einen Beteiligungsertrag zu sehen, da die Gesellschaft dadurch gar nicht entreichert werde. Die Ausübung von Bezugsrechten sei insofern auch dann kein einkommenssteuerlich relevanter Vorgang, wenn der für die neuen Beteiligungsrechte aufgewendete Liberierungsbetrag unter deren Verkehrswert liege. Dies betreffe vorliegend 2.5 bzw. aufgerundet 3 Aktien, weshalb diesbezüglich Rekurs und Beschwerde gutzuheissen seien. Der Verkauf von Bezugsrechten komme einer Teilveräusserung der Aktien gleich, reduziere doch der Veräusserer seine vermögensmässige Quote der Gesellschaft. Der Erlös daraus stelle einen für Privatpersonen steuerfreien Kapitalgewinn dar. Verzichte die berechtigte Person unentgeltlich auf das Bezugsrecht, liege je nach Konstellation eine Schenkung, Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit oder eine geldwerte Leistung zulasten eines Ertragskontos (wenn eine Gesellschaft zugunsten einer nahestehenden Person auf ein Bezugsrecht verzichte) vor. Für eine Schenkung müsse ein Schenkungswille vorliegen, welcher bei Nahestehenden vermutet werden könne, wie vorliegend im Verhältnis zwischen Vater und Sohn. Um Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handle es sich, wenn die empfangende Person in einem Arbeitsverhältnis mit der Gesellschaft stehe und die geldwerte Leistung im Arbeitsverhältnis hinreichend begründet sei. Dabei müsse die Leistung nicht von der Gesellschaft selbst erfolgen, sondern könne auch von einer Drittperson (z.B. dem Hauptaktionär) ausgerichtet werden. Der Rekurrent sei ein langjähriger, wenn auch gemäss Internetseite der D._____ AG nicht leitender Mitarbeiter, weshalb sich beim Rekurrenten ein Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis aufdränge. Auch wenn ein Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis als nicht ausreichend eng betrachtet werde und das Beteiligungsverhältnis im Vordergrund stehen würde, handle es sich gestützt auf die Einkommensgeneralklausel um steuerbares Einkommen. Der Rekurrent habe im Umfang von CHF 154'700.-- (7 x CHF 22'100.--) steuerbares Einkommen erzielt, welches zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinzuzurechnen sei. Der Rekurs und die Beschwerde seien somit teilweise gutzuheissen.

J. Die Vertreterin hat keine Stellungnahme dazu eingereicht.

K. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den weiteren Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde an-

gefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 DBG 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.

2. 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]).

3. Strittig und zu prüfen ist, ob (und wenn ja, in welchem Umfang) die Bezugsrechte für Namenaktien der D._____ AG einkommenssteuerrechtlich relevant sind. Weiter macht die Vertreterin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

4. Bezugsrecht meint das Recht des Aktionärs, bei einer Kapitalerhöhung einen seinem bisherigen Aktienbesitz entsprechenden Teil der neuen Aktien zu beanspruchen, soweit nicht die Statuten oder der Beschluss über die Erhöhung des Grundkapitals etwas Anderes bestimmen (Art. 652b des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 190 zu Art. 20 DBG).

4.1 Durch die Zuteilung bzw. Ausübung der Bezugsrechte wird die Kapitalverwässerung ausgeglichen, die bei der Ausgabe neuer Aktien unter dem inneren Wert resultiert (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 156 zu Art. 20 DBG; zur Kapital-, Gewinn- und Stimmrechtsverwässerung anlässlich einer Kapitalerhöhung vgl. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 5. Aufl., 2022, N. 81 ff. zu § 2). Insofern fliesst den Beteiligten nichts von aussen zu. Der Geldwert hat seinen Grund auch nicht in einer geldwerten Leistung der Gesellschaft, welche auf einen Vermögensabgang oder einen Verzicht der Gesellschaft zu Gunsten des Aktionärs zurückzuführen ist, sondern in der Neuverbriefung der bisherigen Aktionärsrechte. Der Aktionär bekommt nichts, was er nicht schon vorher gehabt hätte (Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 126 zu Art. 20 DBG; Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl., 2022, N. 79 zu Art. 7 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten

Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). In der Zuteilung und Ausübung von Bezugsrechten liegt selbst dann keine geldwerte Leistung, wenn die Bezugsrechte zum Erwerb von Aktien weit unter dem Verkehrswert berechtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 193 zu Art. 20 DBG). Vorliegend konnte der Rekurrent aufgrund seiner bisherigen Beteiligung aufgerundet 3 Bezugsrechte zum Nominalwert ausüben. Insofern liegt im Umfang der 3 Bezugsrechte bzw. der aufgrund dieser Bezugsrechte gezeichneten Namenaktien kein steuerbares Einkommen vor. Dies hat auch die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 28. August 2023 festgestellt.

4.2 Anders verhält es sich hinsichtlich des Erlöses aus der Veräusserung von Bezugsrechten. Hier liegt durchaus ein einkommensrelevanter Akt vor, indem ein Teil der bisherigen Beteiligungsrechte aus dem Vermögen der Aktionäre gegen Vereinnahmung eines Entgelts ausscheidet. Die auf diese Quote entfallenden Mehr- bzw. Minderwerte werden anlässlich der Veräusserung realisiert. Als Erlös aus der Veräusserung eines Teilrechts des bisherigen gesamten Vermögensrechts bildet der Erlös aus Bezugsrechten deshalb Element der Kapitalgewinn- bzw. Kapitalverlustberechnung und nicht etwa Vermögensertrag (so explizit normiert in Art. 24 Abs. 2 StG bzw. Art. 20 Abs. 2 DBG; Reich/Weidmann, a.a.O., N. 127 zu Art. 20 DBG; Reich/Weidmann, a.a.O., N. 80 zu Art. 7 StHG). Vorliegend hat E._____ seine 20 Bezugsrechte nicht veräussert, sondern auf diese verzichtet (vgl. Protokoll über die ausserordentliche Generalversammlung der D._____ AG vom _____ 2011; Beilage 8 zum Rekurs Schreiben vom 20.6.2023).

4.3 Für den Fall, dass nicht alle Aktionäre ihre Bezugsrechte ausüben, hat die Generalversammlung der Gesellschaft im Kapitalerhöhungsbeschluss festzulegen, wem die nicht ausgeübten Bezugsrechte zuzuweisen sind (Zindel/Isler in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–964I OR inkl. Schluss- und Übergangsbestimmungen, 6. Aufl., 2024, N. 19 zu Art. 652b OR). Dabei sind die verbliebenen Aktien im Interesse der Gesellschaft (und nicht in jenem einzelner [Gross-]Aktionäre) zu verwenden und es ist auch auf dieser Stufe der Gleichbehandlungsgrundsatz zu wahren (Zindel/Isler, a.a.O., N. 29 zu Art. 650 OR). Von den 20 Bezugsrechten, auf welche E._____ verzichtet hat, wurden 13 F._____ und 7 dem Rekurrenten zugewiesen. In diesem Rahmen ist es zu einer Vermögensumverteilung unter den Aktionären gekommen: Es ist unbestritten, dass der im Rahmen der Kapitalerhöhung zu zahlende Nominalwert der neu ausgegebenen Namenaktien von CHF 1'000.-- deutlich tiefer war als deren innerer Wert. Die Bezugsrechte zur Zeichnung von Namenaktien zu vorteilhaften Konditionen wurden dem Rekurrenten unentgeltlich zugeteilt. Konkret ist dem Rekurrenten im Rahmen der 7 Bezugsrechte bzw. der basierend darauf gezeichneten Namenaktien also etwas zugeflossen, was er vorher noch nicht hatte. Nämlich der über den vom Rekurrenten zu

bezahlenden Nominalwert hinausgehende innere Wert der 7 Namenaktien. Deshalb ist zu prüfen, ob der entsprechende Zufluss Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellt (vgl. Peter Locher, a.a.O., N. 162 zu Art. 20 DBG; vgl. BGer 9C_604/2022 vom 1.5.2024, E. 4 ff.).

5. Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Der direktsteuerliche Begriff des Einkommens ist harmonisiert (Art. 7 Abs. 1 StHG) und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen wie im Recht der direkten Bundessteuer. Aufgrund der Generalklausel von Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Die Generalklausel wird durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert. Dies schliesst aber nicht aus, dass eine bestimmte Einkunft steuerbar ist, auch wenn sie nicht unter eine der Präzisierungen fällt (BGer 2C_1057/2018 vom 7.4.2020, E. 2.2; BGer 2C_703/2017 vom 15.3.2019, E. 3.1).

5.1 Gemäss den für das Steuerjahr 2011 anwendbaren, ursprünglichen Fassungen von Art. 20 Abs. 1 aStG bzw. Art. 17 Abs. 1 aDBG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Der Charakter der Tätigkeit und die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sind unmassgeblich, namentlich ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird und in welcher Form die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt. Die Bezahlung der steuerpflichtigen Person für ihre Tätigkeit kann in Geld oder in geldwerten Leistungen erfolgen, die Höhe der Vergütung fest oder variabel sein (BGer 9C_604/2022 vom 1.5.2024, E. 3.2.1; Peter Locher, a.a.O., N. 7 zu Art. 17 DBG).

5.2 Bereits in seiner Praxis zum Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Begriff des Einkommens aus einer (Erwerbs-)Tätigkeit weit zu interpretieren ist. Es handelt sich dabei nicht nur um Einkommen aus einer vertraglich vereinbarten Gegenleistung im engeren Sinne. Ein Einkommen aus Erwerbstätigkeit liegt vielmehr bereits dann vor, wenn zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige erhält, und seiner Tätigkeit ein derartiger wirtschaftlicher bzw. kausaler Zusammenhang besteht, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält (BGer 9C_604/2022 vom 1.5.2024, E. 3.2.1). Entscheidend für die Besteuerung ist folglich immer, dass die Leistung ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis des Leistungsempfängers hat und somit nicht unentgeltlich, nicht

gegenleistungslos erscheint, andernfalls sie nämlich als Schenkung zu qualifizieren wäre (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 33 zu Art. 17 DBG; vgl. Peter Locher, a.a.O., N. 162 zu Art. 20 DBG). Eine Schenkung liegt aber nur in Ausnahmefällen vor, soweit der Entgeltcharakter völlig in den Hintergrund tritt und persönliche Gründe für die Zuwendung ausschlaggebend waren (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., 2020, N. 8 zu § 13).

5.3 In den heute gültigen Art. 20 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG ist explizit normiert, dass geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen steuerbar sind. Dies gilt aber nicht erst seit der gesetzlichen Normierung. Die unterpreisliche Zuteilung von Mitarbeiterbeteiligungen wird in der Praxis vielmehr seit über 20 Jahren als geldwerter Vorteil aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit angesehen (siehe dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 1. Aufl., 2003, N. 46 zu Art. 17 DBG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 57 zu Art. 17 DBG). Als Mitarbeiteraktien gelten Aktien der Arbeitgeberin oder der ihr nahestehenden Unternehmen, die sie ihrem Mitarbeitenden aufgrund seines Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen überträgt (Peter Locher, a.a.O., N. 5 zu Art. 17a DBG). Hauptziel der Neuregelung der Mitarbeiterbeteiligungen im DBG (und im StHG) war die Wiederherstellung der Rechtssicherheit bei der Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen, indem die bis dahin geübte und in Teilbereichen uneinheitliche Praxis auf eine klare gesetzliche Grundlage gestellt wurde (BBl 2005 575, S. 576). Mit der gesetzlichen Definition der Mitarbeiterbeteiligungen sollte keine Erweiterung gegenüber der bisherigen Praxis erfolgen. Auch mit Blick auf den weiten Begriff des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit steht deshalb nichts entgegen, für die vorliegende Konstellation, die sich noch vor Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Regelung zugetragen hat, die aktuelle gesetzliche Definition sinngemäss heranzuziehen (so auch schon RKE 100 2014 244 vom 14.1.2016, E. 3.2, nicht publiziert).

5.4 Leistungen von Dritten sind ebenfalls dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie der steuerpflichtigen Person in Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet worden sind, selbst wenn dafür keine Rechtspflicht bestand (BGer 9C_604/2022 vom 1.5.2024, E. 3.2.1; VGE 100 2016 46/47 vom 24.5.2017, E. 5.3, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 37 zu Art. 17 DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 21 zu Art. 17 DBG). Gemäss der Bundesgerichtspraxis ist unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls festzustellen, ob ein wirtschaftlicher bzw. kausaler Zusammenhang zwischen der vom Dritten erbrachten geldwerten Leistung (Entgelt) und der Arbeitsleistung besteht (Vallucci/Zellweger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 10 zu Art. 17a DBG, mit Hinweisen). Auch der Erwerb von Mitarbeiteraktien von einer Drittperson zu einem Vorzugspreis stellt Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Vorzugspreis dar, so-

fern ein Zusammenhang zum Arbeitsverhältnis gegeben ist bzw. erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung abgegolten werden soll (BGer 9C_604/2022 vom 1.5.2024, E. 3.2.2 und E. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 37 zu Art. 17 DBG; Vallucci/Zellweger, a.a.O., N. 10 zu Art. 17a DBG, mit Hinweisen; BGer 2C_1057/2018 vom 7.4.2020, E. 3; vgl. Ziff. 2.3 des Kreisschreibens Nr. 37 der ESTV "Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen", abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken: "Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben").

5.5 Da die Leistung ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis haben muss (E. 5.2), kommen die Vorschriften zu den Mitarbeiterbeteiligungen nicht zur Anwendung, wenn eine steuerpflichtige Person Anteile aufgrund ihrer Stellung als Anteilsinhaber erhält. Auch wenn ein Aktionär gleichzeitig noch Mitarbeiter ist, ändert dies nichts daran, dass die Zuteilung ihren Rechtsgrund im Beteiligungs- und nicht im Arbeitsverhältnis hat. Entscheidend für die Einstufung von Beteiligungen als Mitarbeiterbeteiligungen ist, dass der Arbeitnehmer Beteiligungen an seiner Arbeitgeberunternehmung gratis oder zumindest unterpreislich erhält, weil er Arbeitnehmer ist. Dass der Arbeitnehmer hingegen Beteiligungen an seiner Arbeitgeberunternehmung hält, heisst keineswegs, dass es sich dabei um Mitarbeiterbeteiligungen handelt. Denn liegt die Zuteilung nicht im Arbeitsverhältnis begründet, liegt keine Mitarbeiterbeteiligung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 1 zu Art. 17a DBG; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., N. 11 zu Art. 17a DBG).

6. Entsprechend ist aufgrund der Umstände des Einzelfalls zu analysieren, welchen Grund die Vermögensverschiebung hatte (BGer 9C_604/2022 vom 1.5.2024, E. 4.1). Konkret ist also zu prüfen, ob dem Rekurrenten die zusätzlichen 7 Bezugsrechte aufgrund des Beteiligungsverhältnisses, des Arbeitsverhältnisses oder mit einem Schenkungsmotiv zugeteilt wurden. Dies unabhängig davon, wie die Steuerverwaltung die Zuteilung an F._____ beurteilt hat (vgl. hinsichtlich einer Schenkung vom Vater an den Sohn bei einer Bezugsrechtsüberlassung: Adriano Marantelli, Erbvorempfänge und Schenkungen – Ausgewählte Aspekte aus Sicht der Einkommens-/Vermögens- und Schenkungssteuern, in: Erbvorempfang und Schenkung [...], 2016, S. 11 ff., S. 36; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., N. 162 zu Art. 20 DBG).

6.1 Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent langjähriger Arbeitnehmer der D._____ AG ist und er nie eine im Handelsregister eingetragene Zeichnungsberechtigung hatte. Damit liegt die Vermutung nahe, dass die Bezugsrechtszuteilung (durch welche der Rekurrent einen höheren Anteil der Aktien erhalten und dadurch zu einem grösseren Teil am Wert der Gesellschaft partizipieren konnte) eine Gegenleistung für erbrachte gute und loyale Mitarbeit darstellte (vgl. in diesem Sinn auch BGer 2C_703/2017 vom 15.3.2019, E. 3.3.5). Zudem erachtet es die Steuerrekurskommission erfahrungsgemäss als naheliegend, dass der Rekurrent als _____ für die Zeit bis zu seiner Pensionierung (der Rekurrent ist am _____ geboren) an die D._____ AG gebunden werden sollte. Die Lebenserfahrung spricht insofern für eine

Leistung aufgrund des Arbeitsverhältnisses, auch wenn sich hierzu keine ausdrücklichen Hinweise in den Akten finden. Ob die Leistung vorliegend von der Gesellschaft oder von einem resp. mehreren Aktionären ausgegangen ist, kann offengelassen werden. Ob sich aus den Akten Hinweise ergeben, dass die Bezugsrechte wegen der bereits vorhandenen Beteiligung zugegangen wären, bleibt nachfolgend zu klären.

6.2 E._____ (geb. _____) hat altershalber auf seine Bezugsrechte verzichtet und die Aktionäre haben die Bezugsrechte in der Folge gütlich zugeteilt. Die aktienrechtlichen Vorschriften besagen, dass nicht ausgeübte Bezugsrechte im Interesse der Gesellschaft zu verwenden und dabei der Gleichbehandlungsgrundsatz zu beachten sei (vgl. E. 4.3). Die Interessen der Gesellschaft können von der Steuerrekurskommission mit Blick auf die vorhandenen Akten nicht beurteilt werden. Es kann aber immerhin festgehalten werden, dass E._____ und der Rekurrent nach der Kapitalerhöhung (und einer darauffolgenden Schenkung von 25 Namenaktien vom Vater an den Sohn) je 15 Namenaktien in ihrem Eigentum hatten und F._____ 120 Namenaktien. Dass die beiden Minderheitsaktionäre (E._____ und Rekurrent) damit zu je 10 % an der Gesellschaft beteiligt waren, könnte dafür sprechen, dass dem Rekurrenten die Bezugsrechte aufgrund seiner Beteiligung und nicht aufgrund seiner Arbeitnehmereigenschaft zugeteilt wurden. Die Steuerverwaltung macht in ihrer Vernehmlassung geltend, dass es sich gestützt auf die Einkommensgeneralklausel (Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG) auch um steuerbares Einkommen handle, wenn das Beteiligungsverhältnis im Vordergrund stehen würde. Weitere Hinweise bzw. Ausführungen dazu fehlen. Für die Steuerrekurskommission ist bei dieser Ausgangslage nicht nachvollziehbar, inwiefern hier zwingend die Generalklausel anzuwenden wäre. Wie es sich damit verhält, kann indes offenbleiben.

6.3 Damit ist festzuhalten, dass die Akten keine eindeutigen Hinweise dazu enthalten, aus welchen Gründen dem Rekurrenten die zusätzlichen 7 Bezugsrechte zugeteilt worden sind. Folglich ist der vorliegend alles entscheidende Punkt bisher nicht untersucht bzw. klar abgegrenzt worden. Dies obwohl die Steuerverwaltung in den Vorabdrucken zu den Veranlagungsverfügungen die Aufrechnung damit begründet hatte, dass Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliege (vgl. Bst. B). Doch wurde dies seitens der Steuerverwaltung nicht näher abgeklärt. Vielmehr hat die Steuerverwaltung ihre Begründung anlässlich der Veranlagungsverfügungen und der Einspracheentscheide (bzw. deren Vorabdrucke) abgeändert. So ist sie in den Veranlagungsverfügungen von einer geldwerten Leistung ausgegangen (vgl. Bst. D), bevor sie die Besteuerung im Einspracheverfahren mit der Reinvermögenszugangstheorie als solcher begründet hat (vgl. Bst. F). Dieser Begründungswechsel kann von der Steuerrekurskommission nicht nachvollzogen werden. Dasselbe gilt im Übrigen auch für die unterschiedlich hohen Aufrechnungssummen. Ausserdem fehlen in den Akten jegliche Hinweise

zum persönlichen Verhältnis von E._____ und F._____ zum Rekurrenten. Kenntnisse zum persönlichen Verhältnis und den konkreten Gründen für die Zuwendung wären jedoch von zentralem Interesse, um beurteilen zu können, ob gar eine Schenkung vorliegen könnte.

6.4 Es ist nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission in ihrer Funktion als Rechtsmittelinstanz, die notwendigen Untersuchungshandlungen erstinstanzlich zu tätigen. Auch stehen der Steuerverwaltung umfangreichere Informationen und Unterlagen zur Verfügung (frühere wie auch nachfolgende Steuerjahre der drei Aktionäre bzw. der D._____ AG). Die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 22. Mai 2023 sind gestützt auf das Ausgeführte aufzuheben und die Angelegenheit ist an die Steuerverwaltung zurückzuweisen zur Abklärung und Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen. Da die Steuerverwaltung den das Steuerjahr 2011 betreffenden Fall bisher nur schleppend bearbeitet hat, ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die Rückweisung zügig zu bearbeiten sein wird. Eine weitergehende Prüfung von Rekurs und Beschwerde erübrigt sich und es kann bei dieser Ausgangslage insbesondere offenbleiben, ob durch das Verhalten der Steuerverwaltung das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt worden ist.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG).

8. Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren vertreten sind und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihnen eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; 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]). Aufgrund der Umstände rechtfertigt es sich, die Parteikosten gestützt auf Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) pauschal festzusetzen. Mit Blick auf die Eingabe der Vertreterin im Rekurs- und Beschwerdeverfahren erscheint der Steuerrekurskommission eine Parteikostenentschädigung von pauschal CHF 1'500.-- (inkl. 7.7 % MWST und allfälliger Auslagen) als angemessen.

9. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und Abs. 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler: VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Mai 2023 betreffend die kantonalen Steuern 2011 wird aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Mai 2023 betreffend die direkte Bundessteuer 2011 wird aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
3. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von pauschal CHF 1'500.-- (inkl. 7.7 % MWST und allfälliger Auslagen) 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 betref-

fend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- C._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde G._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die GerichtsschreiberIn

Nanzer

Zbinden