



100 23 386

200 23 253

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.12.2024 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. Dezember 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Mauerhofer sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2021

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrent) ist Alleinaktionär der D._____ Holding AG mit Sitz in C._____ (vormals E._____ AG, welche bis 2020 bestand und insbesondere Beratung, Training und Seminare im Bereich Leben, Gesundheit und Wohlstand bezweckte). Die Aktien der von seiner Mutter gegründeten E._____ AG wurden dem Rekurrenten im Rahmen der Erbschaft (Tod seiner Mutter am _____2019) unentgeltlich übertragen. Anschliessend wurde die E._____ AG in die D._____ Holding AG umfirmiert und als Beteiligungsgesellschaft (Zweckänderung) im Rahmen der Unternehmensnachfolge der F._____ AG _____ (fortan F._____ AG) reaktiviert. Die Aktien der F._____ AG mit Sitz in C._____ hatte der Rekurrent zuvor von seinem Vater in zwei Schritten für insgesamt CHF 1 Mio. erworben. Die eine Hälfte der Aktien kaufte er im Jahr 2016 und die andere Hälfte im Jahr 2019 jeweils zum Preis von CHF 500'000.--. Der Kaufpreis wurde über ein Verkäuferdarlehen finanziert, das im Oktober 2020 noch CHF 930'000.-- betrug. Die im Jahr 2019 erworbenen Aktien der F._____ AG wurden zum gewillkürten Geschäftsvermögen erklärt. Die bereits im Jahr 2016 erworbenen Aktien blieben im Privatvermögen des Rekurrenten. Die Aktien des gewillkürten Geschäftsvermögens (2019) wurden zum Preis von CHF 500'000.--, jene des Privatvermögens (2016) zum Preis von CHF 50'000.-- der D._____ Holding AG übertragen. Die Finanzierung dieser Transaktion erfolgte über ein Verkäuferdarlehen von CHF 550'000.--. Die D._____ Holding AG (bzw. die E._____ AG) war vor dem Zeitpunkt der geplanten Übernahme der F._____ AG inaktiv gewesen. Ihre Bilanz zeigte per 31. Dezember 2019 ein Bild der Überschuldung. Da der Alleinaktionär die Aktien der E._____ AG im Rahmen der Erbschaft übernommen hatte und den Zweck änderte, erachtete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), die Transaktion als sog. Mantelhandel. Hierbei setzte sie die Deckung des Nominalkapitals durch künftige Gewinne einer Gratisliberierung (Gratisaktien) gleich, die beim Alleinaktionär Einkommenssteuerfolgen auslösen würden. Gewinnsteuerlich könne der Verlustvortrag der Vorgängerin (E._____ AG) nicht mit den Gewinnen der Nachfolgerin (D._____ Holding AG) verrechnet werden, da eine inaktive Gesellschaft (E._____ AG) übertragen worden sei. Aufgrund des Beteiligungsabzugs hatte die D._____ Holding AG kein schutzwürdiges Interesse, weshalb auf Stufe Gesellschaft keine Einsprachen erfolgten. Für die Steuerjahre 2019, 2020 und 2021 wurde die D._____ Holding AG daher rechtskräftig veranlagt.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 8. Juni 2023 wurden der Rekurrent und seine Ehefrau B._____ (Rekurrentin; zusammen Rekurrenten) von der Steuerverwaltung für das Steuerjahr 2021 auf ein steuerbares Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern von CHF 163'000.-- und bei der direkten Bundessteuer von CHF 184'000.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 1'048'000.-- veranlagt. Dabei stellte die Steuerverwaltung

abweichend von der Selbstdекlaration der Rekurrenten fest, dass es sich vorliegend um einen Mantelhandel handle, der beim Alleinaktionär Einkommenssteuerfolgen auslöse. Aufgrund der vollständigen Verrechnung des Verlustvortrags von CHF 101'654.-- aus der Zeit vor der Reaktivierung der stillgelegten E._____ AG mit dem erstmaligen Gewinn der D._____ Holding AG von CHF 197'049.-- (Jahresrechnung 2021), sei der Betrag des Verlustvortrags bei den Rekurrenten im Steuerjahr 2021 als Gratisliberierung von Aktienkapital der Einkommenssteuer unterstellt worden. Die damalige Vertreterin, die G._____ AG _____, erhob am 1. Juni 2023 Einsprachen, welche die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 7. September 2023 abwies.

C. Gegen die Einspracheentscheide vom 7. September 2023 haben die Rekurrenten am 21. September 2023 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Sie beantragen darin sinngemäss, dass die Einspracheentscheide aufzuheben und die bei ihnen als Gratisliberierung von Aktienkapital erfolgte Aufrechnung von CHF 101'654.-- zu streichen sei. Sie führen im Wesentlichen aus, es sei unbestritten, dass die E._____ AG im Jahr 2019 zum Zeitpunkt des Erbgangs inaktiv und in liquide Form gebracht worden sei. Die Aktien seien jedoch nicht verkauft, sondern im Rahmen einer Erbschaft übertragen worden. Es liege daher kein steuerlicher Mantelhandel vor. Der Erwerb der Gesellschaft (Erbschaft aufgrund des Todesfalls der Mutter) sei selbstredend nicht in dieser Form geplant gewesen. Die Verwendung der geerbten Gesellschaft als Käuferholding sei nicht aus steuerlichen Überlegungen, sondern aus Kostengründen erfolgt. Eine Zweckänderung sei deutlich kostengünstiger als eine Liquidation und Neugründung. Die Verwendung der geerbten Gesellschaft als Käuferholding sei nicht als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich zu beurteilen. Dementsprechend könne keine Steuerumgehung vorliegen. Aus wirtschaftlicher Sicht wäre es auch nicht nachvollziehbar gewesen, gleichzeitig eine inaktive Gesellschaft zu liquidieren und eine neue Gesellschaft zu gründen. Aus gewinnsteuerlicher Optik habe der Rekurrent aus der Verwendung der D._____ Holding AG als Beteiligungsgesellschaft zudem keinen Vorteil gehabt, da die steuerlichen Verlustvorträge mit Beteiligungserträgen verrechnet werden, die ohnehin dem Beteiligungsabzug unterliegen würden. Die Reaktivierung der inaktiven E._____ AG, deren Umfirmierung in D._____ Holding AG und die Verwendung als Beteiligungsgesellschaft sei daher nicht schädlich. Da vorliegend kein Mantelhandel vorliege und die blossе Verwendung der zuvor inaktiven Gesellschaft als Beteiligungsgesellschaft keine Steuerumgehung darstelle, liege keine einkommenssteuerpflichtige Gratisliberierung vor.

D. Am 8. November 2023 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie führt aus, dass sie sich inzwischen der Beurteilung der Rekurrenten insofern anschliessen könne, dass in einem Erbfall wohl

nicht von einem Mantelhandel gesprochen werden dürfe. Sie hält aber daran fest, dass die Einbringung von Beteiligungsrechten in eine überschuldete Gesellschaft zu einer Gratisliberierung des Aktienkapitals führe. Durch die Einbringung der Beteiligung an der F._____ AG unter dem Verkehrswert, sei das Nominalkapital der überschuldeten D._____ Holding AG aufgrund stiller Reserven nämlich bereits wieder werthaltig geworden. Es liege damit eine Steuerumgehung vor, wie dies das Bundesgericht in ähnlichen Fällen bereits bestätigt habe. Beim einbringenden Aktionär sei die Situation so zu stellen, wie diese nach einem normalen Gang der Dinge erfolgt wäre. Die Gratisliberierung des Nominalkapitals sei beim Aktionär als Vermögensertrag aus qualifizierender Beteiligung zu besteuern, wie wenn die Dividendenerträge im Privatvermögen angefallen wären und danach damit das Aktienkapital einer neuen Gesellschaft liberiert worden wäre. Auf Stufe der Gesellschaft sei, wie beim Mantelhandel, die Verlustverrechnung zu verweigern. Auch seien vorliegend die drei kumulativ zu erfüllenden Elemente einer Steuerumgehung erfüllt. 1) Das Aktienkapital einer neuen Gesellschaft sei durch Einlage von Mitteln zu liberieren, die beim Aktionär zuvor der Besteuerung unterstellt gewesen seien. Vorliegend erbringe der Rekurrent die Nachliberierung des Nominalkapitals aber aus Gewinnen der Gesellschaft (absonderliche Rechtsgestaltung); 2) Die Vermutung liege daher nahe, dass der Hauptgrund der gewählten Rechtsgestaltung in der möglichen Steuerersparnis liege (missbräuchliche Rechtsgestaltung); 3) Die geerbte Gesellschaft (E._____ AG) sei damals überschuldet und das (voll) einbezahlte Aktienkapital von CHF 100'000.-- wertlos gewesen. Der Rekurrent habe damit aus der Erbschaft seiner Mutter bzw. mit der Übernahme der stillgelegten und überschuldeten Gesellschaft einen Nonvaleur übernommen. Erst mit der Einbringung der Beteiligung an der F._____ AG unter dem Verkehrswert sei das Nominalkapital der D._____ Holding AG aufgrund stiller Reserven wieder werthaltig geworden. Würde die gewählte Rechtsgestaltung ohne Besteuerung geduldet, käme der Rekurrent in den Genuss von steuerfrei rückzahlbarem Nominalkapital. Die Gratisliberierung des Nominalkapitals der D._____ Holding AG sei daher wie gesetzlich vorgesehen zu besteuern. Ansonsten hätte dies für die Rekurrenten eine erhebliche Steuerersparnis von rund CHF 20'000.-- zur Folge.

E. Die Rekurrenten haben Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Schreiben vom 22. November 2023 Gebrauch gemacht haben.

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

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, 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 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. Umstritten ist, ob vorliegend durch die Einbringung von Beteiligungsrechten der F._____ AG in eine überschuldete Gesellschaft (D._____ Holding AG, vormals E._____ AG) letztlich eine Gratisliberierung des Aktienkapitals stattfand, die bei den Rekurrenten im Steuerjahr 2021 Einkommenssteuerfolgen auslösen.

Vorliegend geht es somit um die Veranlagung des Steuerjahrs 2021 der Rekurrenten und nicht um diejenige der D._____ Holding AG. Die Besteuerung der Rekurrenten hängt jedoch derart eng mit der Veranlagung der D._____ Holding AG zusammen, dass beide Besteuerungsebenen in die Überlegungen einzubeziehen sind. Es bleibt aber dabei, dass die beiden Besteuerungsebenen losgelöst voneinander zu beurteilen sind (BGer 2C_495/2018 vom 7.5.2019, E. 4.3) bzw. kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht (BGer 2C_719/2021 vom 7.12.2021, E. 3.2).

3. Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. Art. 93 Abs. 1 StG können auf der Ebene der Gesellschaft Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Hat es die steuerpflichtige Person versäumt, in einer früheren Steuerperiode einen Verlust bzw. einen Verlustvortrag vom Reingewinn abzuziehen, kann die Verlustverrechnung in einer späteren Steuerperiode nicht

nachgeholt werden. Verluste sind stets im nächstmöglichen Jahr mit Gewinn zu verrechnen (BGer 9C_134/2024 vom 22.8.2024, E. 2.1). Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person in der Folge an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, welches sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte. Die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden, verbleibenden Verlustvortrags ist in den Nachfolgeperioden zu prüfen, in denen ein steuerbarer Gewinn veranlagt wird (BGer 2C_526/2020 vom 20.10.2020, E. 3.3).

Vorliegend wies die D._____ Holding AG per 31. Dezember 2021 (Akten der Steuerverwaltung, pag. 155) einen Verlustvortrag von CHF 101'654.31 aus der Zeit vor der Reaktivierung der stillgelegten E._____ AG aus (2019), die sie zusammen mit ihrem Jahresverlust 2020 (CHF 7'434.75) mit dem in der Steuerperiode 2021 erzielten Jahresgewinn von CHF 197'048.82 verrechnete. Die Steuerverwaltung akzeptierte nur die Verlustverrechnung von CHF 7'434.75 (2020), nicht aber diejenige von der stillgelegten E._____ AG (CHF 101'654.31 [2019]; vgl. Veranlagungsverfügungen 2021 der D._____ Holding AG, pag. 165 f.). Sie beurteilte die Handänderung der Aktien der D._____ Holding AG bzw. der stillgelegten E._____ AG zwischen dem Rekurrenten und seiner Mutter als sog. Mantelhandel (pag. 144). Hierzu führte sie aus, dass bei der Annahme eines Mantelhandels die Gesellschaft so besteuert werden müsste, wie wenn sie zivilrechtlich liquidiert und neu gegründet worden wäre. Eine Gesellschaft, die zu neuer Tätigkeit erweckt werde, dürfe keine steuerlichen Vorteile aus dem Mantelhandel ziehen. Deshalb dürften Verlustvorträge, die vor der Handänderung entstanden seien, nicht mit nachfolgenden Gewinnen verrechnet werden (vgl. zum Ganzen Helbing/Felber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 35 zu Art. 67 DBG). Da bei der D._____ Holding AG im Steuerjahr 2021 ein Beteiligungsabzug zugestanden werden konnte, woraus sich letztlich eine Nullveranlagung ergab (pag. 161 und 163), fehlte es ihr wie in den Steuerjahren 2019 und 2020 aufgrund einer Nullveranlagung an einem Rechtsschutzinteresse, weshalb sie keine Einsprachen erhob und für diese Steuerjahre rechtskräftig veranlagt wurde.

4. Auf der hier interessierenden Ebene des Alleinaktionärs bzw. Rekurrenten ging die Steuerverwaltung zuerst auch von einem Mantelhandel aus und qualifizierte die vollständige Verrechnung des Verlustvortrags von CHF 101'654.31 aus der Zeit vor der Reaktivierung der stillgelegten E._____ AG mit dem in der Steuerperiode 2021 erzielten Jahresgewinn von CHF 197'048.82 als Gratisliberierung von Aktienkapital der D._____ Holding AG. Die Gratisliberierung besteuerte sie als geldwerten Vorteil aus Beteiligungen gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst c DBG i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG i.V.m. Art. 24 Abs. 1a StG (pag. 36 ff.). Inzwischen kann sich die Steuerverwaltung zwar der Beurteilung der Rekurrenten

insoweit anschliessen, dass in einem Erbfall wohl nicht von einem Mantelhandel gesprochen werden könne, ihrer Ansicht nach liege aber eine Steuerumgehung vor. Deshalb hält sie weiterhin daran fest, dass die Einbringung von Beteiligungsrechten in eine überschuldete Gesellschaft zu einer Gratisliberierung des Aktienkapitals führe (Vernehmlassung, S. 4).

4.1 Vorab ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung vorliegend zu Recht nicht (mehr) von einem Mantelhandel ausgeht. Ein Mantelhandel liegt vor, wenn die Mehrheit der Beteiligungsrechte einer wirtschaftlich liquidierten oder in liquide Form gebrachten Gesellschaft, die noch nicht im Handelsregister gelöscht worden ist (sog. Mantelgesellschaft [oder Aktienmantel]), veräussert wird (Helbing/Felber, a.a.O., N. 33 zu Art. 67 DBG mit Verweis auf BGer 2C_349/2008 vom 14.11.2008, E. 2.4; zur Mantelgesellschaft Peter Jung in: Zürcher Kommentar, Die Aktiengesellschaft, Allgemeine Bestimmungen, Art. 620-659b OR, 2. Aufl., 2016, N. 123 zu Vor Art. 620-625 OR). Der Mantelhandel wird steuerlich so behandelt, als sei die "alte" Aktiengesellschaft aufgelöst und an ihrer Stelle eine neue Gesellschaft errichtet worden. Damit soll insbesondere verhindert werden, dass die Aktien stillgelegter Aktiengesellschaften bei der Inbetriebnahme einer Gesellschaft mit verändertem Gesellschaftszweck verwendet werden, ohne dass die bei einer Neugründung anfallende Emissionsabgabe entrichtet wird. Art. 5 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.10) umschreibt denn auch das als Mantelhandel betrachtete Verhalten ausdrücklich. Im Recht der direkten Steuern findet sich keine entsprechende Umschreibung (BGer 2A.133/2000 vom 29.9.2000, E. 2c/bb; vgl. auch Helbing/Felber, a.a.O., N. 35 zu Art. 67 DBG). Wird eine wirtschaftlich liquidierte Gesellschaft mit Verlustvortrag verkauft, wird dem Erwerber gemäss Praxisfestlegung der Steuerverwaltung (einsehbar unter: <http://taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken "Themen > 3. Gewinn- und Kapitalsteuern > Art. 85 StG 'Mantelhandel – Faktische Liquidation durch Übertragung der Beteiligungsrechte an Dritte' > Ziff. 2.2 'Gesellschaft mit Unterbilanz'", abgerufen am 16.12.2024) eine Frist zur Nachliberierung gewährt. Die Nachliberierung kann darin bestehen, dass der Verlustvortrag auf Aktionärsdarlehen umgebucht wird. Auf diese Weise entstandene Aktionärsdarlehen haben den üblichen Anforderungen an Vorschüsse an Beteiligte zu genügen. Ebenfalls denkbar ist, dass der neue Aktionär den Verlustvortrag durch eine Einzahlung ausgleicht. Wird der Verlustvortrag von den neuen Aktionären nicht getilgt, sondern von der Gesellschaft selbst aufgebracht, indem der Verlust mit jährlich erarbeiteten Gewinnen abgetragen wird, so stellt dies eine Form der Gratisliberierung dar. Im Umfang der so erbrachten Selbstfinanzierung entsteht eine geldwerte Leistung an die Aktionäre, die als Vermögensertrag zu besteuern ist.

4.2 Von der Annahme eines Mantelhandels ist aber – wie die Rekurrenten bereits ausführten (Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 21.9.2023, S. 6) – abzusehen, soweit sich der

Eigentumsübergang an den Beteiligungsrechten aus gesetzlicher oder testamentarischer Erbfolge ergibt (Roman Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 2. Aufl., 2019, N. 122 zu Art. 5 StG mit Verweis auf Bauer-Balmelli/Fisler, Die Praxis der Bundessteuern, Teil II, Bd. 1, 2022, StG Art. 5 Abs. 2 lit. b Nr. 28). Denn angesichts der Universalsukzession (und des Übergangs von Gesetzes wegen ["eo ipso"]; Art. 560 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]) gebricht es an einer rechtsgeschäftlichen Übertragung und kann die Transaktion nicht als Handelsgeschäft bezeichnet werden (Bauer-Balmelli/Fisler, a.a.O., StG Art. 5 Abs. 2 lit. b Nr. 28). Die Mutter des Rekurrenten hat die Betriebstätigkeit der Gesellschaft (E._____ AG) auch nicht im Hinblick auf einen Verkauf eingestellt und in liquide Form gebracht, um so die Liquidationsvorschriften zu umgehen (Bauer-Balmelli/Fisler, a.a.O., StG Art. 5 Abs. 2 lit. b Nr. 27). Vielmehr hat die E._____ AG ihre Betriebstätigkeit aufgrund einer schweren Erkrankung der Mutter eingestellt (Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 21.9.2023, S. 3). Da es sich vorliegend nicht um einen Mantelhandel handelt, können die Steuerfolgen bei einem Mantelhandel auch nicht unbezogen auf den vorliegenden Fall übertragen werden. Der Mantelhandel ist insbesondere von der Reaktivierung einer Mantelgesellschaft zu unterscheiden (Helbing/Felber, a.a.O., N. 36 zu Art. 67 DBG). Gemäss Bundesgericht (BGer 2C_686/2013 vom 17.4.2014, E. 2.3) kann es einer Gesellschaft – bei unveränderten Eigentumsverhältnissen – jedenfalls nicht verwehrt sein, eine unrentable Geschäftstätigkeit aufzugeben und eine neue aufzunehmen, ohne dabei steuerliche Nachteile befürchten zu müssen (Helbing/Felber, a.a.O., N. 36 zu Art. 67 DBG). Dies muss nach Ansicht der Steuerrekurskommission auch bei einer geerbten Mantelgesellschaft der Fall sein.

5. Die Steuerverwaltung geht nun aber – wie bereits dargelegt – von einer Steuerumgehung aus. Zu prüfen ist daher weiter, ob vorliegend eine Steuerumgehung vorliegt.

5.1 Den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse privatrechtlich ordnen. Insbesondere sind sie nicht verpflichtet, unter mehreren möglichen diejenige rechtliche Gestaltung zu wählen, die ihnen die grösste steuerliche Belastung auferlegt. Ihre Grenze findet diese Gestaltungsfreiheit aus steuerlicher Sicht aber, wo die gewählte Gestaltung einer Umgehung der steuerrechtlichen Normen gleichkommt. Nach der Rechtsprechung liegt eine solche Steuerumgehung im Sinn eines Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 ZGB analog i.V.m. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint ("Umwegstruktur"; sog. objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen,

die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären ("Missbrauchsabsicht"; sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde ("Steuervorteil"; sog. effektives Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung (kumulativ) erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die – abgesehen von den steuerlichen Aspekten – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGer 2C_333/2020 vom 25.11.2020, E. 6.1; vgl. auch BGer 2C_171/2019 vom 11.10.2019, E. 5.2.2). An den Nachweis der Missbrauchsabsicht (subjektives Element) werden keine strengen Anforderungen gestellt. Der Nachweis ist bereits dadurch erbracht, wenn für die von der steuerpflichtigen Person getroffene ungewöhnliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 44d zu VB zu Art. 109-121 DBG). Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGer 2C_333/2020 vom 25.11.2020, E. 6.1; vgl. auch BGer 2C_171/2019 vom 11.10.2019, E. 5.2.2). Damit liegt keine Steuerumgehung vor, wenn von mehreren zivilrechtlichen Lösungen nicht diejenige gewählt wird, welche die höchsten Steuerfolgen zur Folge hat (BGer 2C_171/2019 vom 11.10.2019, E. 5.2.3). Für die Tatsachen, die eine Steuerumgehung begründen, trägt die Steuerbehörde die Beweislast (BGer 2C_333/2020 vom 25.11.2020, E. 6.4.3).

5.2 Die Steuerverwaltung macht hinsichtlich des objektiven Elements der Steuerumgehung geltend (Vernehmlassung, S. 5), dass die Verwendung einer bestehenden Gesellschaft als Käuferholding alleine zwar nicht als absonderlich zu beurteilen sei. Nach dem normalen Gang der Dinge sei das Aktienkapital einer neuen Gesellschaft aber durch Einlage von Mitteln zu liberieren, die beim Aktionär zuvor der Besteuerung unterstellt gewesen seien. Im vorliegenden Fall habe der Rekurrent die Nachliberierung des Nominalkapitals nicht aus versteuerten Mitteln seines Privatvermögens, sondern aus Gewinnen der Holding erbracht.

5.2.1 Hierzu ist vorab festzuhalten, dass mit dem Tod der Mutter des Rekurrenten (_____2019) ihr Nachlass durch Universalsukzession auf ihre gesetzlichen Erben, d.h. auf den Rekurrenten und seiner Schwester, übergegangen sind. Hierbei sind im Rahmen der Erbschaft letztlich alle Aktien der E._____ AG unentgeltlich auf den Rekurrenten übertragen worden. Folglich ist der Rekurrent im Jahr 2019 als Rechtsnachfolger in das Rechtsverhältnis

seiner Mutter (Rechtsvorgängerin) eingetreten und Alleinaktionär der E._____ AG geworden. Im Jahr 2020 ist die geerbte E._____ AG anschliessend in die D._____ Holding AG umfirmiert worden. Seither besteht ihr einziger Zweck im Halten der Beteiligungen an der F._____ AG (reiner Holdingzweck). Die D._____ Holding AG ist somit zwischen dem Rekurrenten und der im Rahmen der Unternehmensnachfolge von ihm erworbenen F._____ AG geschaltet worden. Hierbei ist festzustellen, dass es sich vorliegend – wie bereits ausgeführt (E. 4.2) – nicht um einen sog. Mantelhandel, sondern um eine Reaktivierung einer Mantelgesellschaft handelt. Die E._____ AG ist nicht im Hinblick auf einen Verkauf in liquide Form gebracht worden, um so die Liquidations- oder Gründungsvorschriften zu umgehen. Da es sich um keinen missbräuchlichen Mantelhandel handelt, ist entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung aus steuerlicher Sicht auch nicht von einer Liquidation (der E._____ AG) mit anschliessender Neugründung (der D._____ Holding AG) auszugehen. Jedenfalls liegt es nach dem normalen Gang der Dinge nicht nahe, dass bei einer Erbschaft die überschuldete E._____ AG liquidiert und anschliessend die D._____ Holding AG gegründet würde. Dies umso weniger als vorliegend die 1'000 Namenaktien zu CHF 100.-- in der E._____ AG schon von der Mutter des Rekurrenten aus bereits versteuerten Mitteln voll liberiert worden sind (vgl. Zentraler Firmenindex des Eidgenössischen Amts für Handelsregister, <<https://www.zefix.ch>>, abgerufen am 16.12.2024). Somit kann entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung vorliegend auch nicht davon ausgegangen werden, dass das Aktienkapital einer neuen Gesellschaft durch Einlage von Mitteln zu liberieren ist, die beim Aktionär zuvor der Besteuerung unterstellt gewesen sind. Der Rekurrent als Rechtsnachfolger seiner Mutter hat die Liberierung gar nicht (mehr) vornehmen müssen. Vielmehr kann er das bei einer Neugründung zu liberierende Kapital von vornherein einsparen. Mit der Reaktivierung der Mantelgesellschaft umgeht er somit weder den Liquidations- noch den Neugründungsprozess. Den Ausführungen der Steuerverwaltung zur (Nach-)Liberierung (Vernehmlassung, S. 5) kann somit nicht gefolgt werden.

5.2.2 Die Weiterführung der überschuldeten E._____ AG in veränderter Form als Holding ist für sich allein auch sonst keine absonderliche Sachverhaltsgestaltung. Vielmehr macht es bei einer geerbten Gesellschaft, die inaktiv geworden ist, durchaus Sinn, diese nicht zu liquidieren, sondern zu reaktivieren und als Holding weiterzuverwenden. Auch mit Blick auf die familieninterne Unternehmensübernahme der F._____ AG macht der Kauf einer Kapitalgesellschaft über eine Holding bzw. die Zwischenschaltung einer Holding grundsätzlich Sinn und erscheint den wirtschaftlichen Gegebenheiten angemessen zu sein. Durch das Zwischenschalten einer Holding kann der Rekurrent sein finanzielles Risiko auf die F._____ AG beschränken. Auch wird die Finanzierung des Kaufpreises durch die bereits erfolgte Kaufpreiszahlung erleichtert bzw. durch die Darlehensrückzahlung weniger belastet. Vor der Zwischenschaltung der

D._____ Holding AG hat die F._____ AG dem Rekurrenten eine Dividende überwiesen, die bei ihm ein (reduziert) steuerbares Einkommen dargestellt hat. Mit der gewählten Sachverhaltsgestaltung fliessen die Dividenden nun in die D._____ Holding AG, welche dem Beteiligungsabzug unterliegen. Dadurch steht der D._____ Holding AG mehr Geld für die Rückzahlung des Verkäuferdarlehens zur Verfügung. Dem Rekurrenten ist es so wiederum möglich, das ihm gewährte Darlehen mit höheren Beträgen zu amortisieren. Aus dem Gesagten folgt, dass die vom Rekurrenten gewählte Sachverhaltsgestaltung grundsätzlich nicht absonderlich ist und nicht jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt.

5.2.3 Die vorliegend gewählte Sachverhaltsgestaltung erfordert weitere Überlegungen, die in Erwägung zu ziehen sind. Beispielsweise hat der Rekurrent die Aktien der F._____ AG an die D._____ Holding AG aus dem (gewillkürten) Geschäftsvermögen für CHF 500'000.-- und jene aus dem Privatvermögen für CHF 50'000.--, ausmachend insgesamt CHF 550'000.-- (Bst. A), übertragen. Damit hat der Rekurrent die Aktien weit unter ihren Gestehungskosten von CHF 1 Mio. und gemäss Büchersachverständigem der Steuerrekurskommission deutlich unter dem Verkehrswert von rund CHF 1,2 Mio. verkauft (überschlagsmässige Berechnung des Verkehrswerts in Anwendung des Kreisschreibens Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" [Fassung vom 28.8.2008, gültig für Bewertungen mit Bilanzstichtagen ab 1.1.2008, abrufbar unter: <<https://www.ssk-csi.ch>>, Rubriken "Themen > Kreisschreiben > Kreisschreiben Nr. 28"], abgerufen am 16.12.2024). Die Einbringung der 50-prozentigen Beteiligung aus dem Privatvermögen sowie der 50-prozentigen Beteiligung aus dem Geschäftsvermögen sind als verdeckte Kapitaleinlagen im Sinn von Art. 60 Bst. a DBG bzw. Art. 87 Abs. 1 Bst. 1 StG zu beurteilen. Somit entstehen weder auf Stufe der Holding bzw. des Aktionärs Einkommens- bzw. Gewinnsteuerfolgen. Gemäss Art. 18 Abs. 2 vorletzter Satz DBG und Art. 21 Abs. 2 letzter Satz StG sowie Ziff. 3.2 des Kreisschreibens Nr. 23a der ESTV vom 31.1.2020 "Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen" (abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken "Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben > Kreisschreiben Nr. 23a", abgerufen am 16.12.2024) kann im Zeitpunkt der Erbschaft eine Beteiligung als gewillkürtes Vermögen erklärt werden. Im Weiteren ist zu erwähnen, dass die Akquisition der Beteiligung durch die Holding nicht als Quasifusion betrachtet werden kann. Insbesondere fehlt eine Erhöhung des Aktienkapitals im Sinn der bundesgerichtlichen Praxis (vgl. auch Ziff. 4.1.7 des damals gültigen Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV vom 1.6.2004 "Umstrukturierungen", abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken "Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben > Kreisschreiben Nr. 5", abgerufen am 16.12.2024). Zudem werden hier die Beteiligungen (Privatvermögen und Geschäftsvermögen in die Holding zu je 50 % zum Nennwert bzw. zum Buchwert eingebracht. Abschliessend ist zu erwähnen, dass die Einbringung der

50-prozentigen Beteiligung aus dem Privatvermögen für CHF 50'000.-- (Nominalwert) nicht zu einer Transponierung gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst b DBG und Art. 24a Abs. 1 Bst. b StG führt. Der Rekurrent hält zwar eine Beteiligung von mehr als 50 % an der D._____ Holding AG, dennoch kommt es mit der Einbringung seiner im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an der F._____ AG zum Nennwert nicht zu einer Gegenleistung die nicht zu einer Erhöhung des Nennwerts auf Stufe der D._____ Holding führen würde.

5.2.4 Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die E._____ AG im Geschäftsjahr 2019 einen Verlust von CHF 77'871.27 ausgewiesen hat (pag. 116). Dieser ist gemäss Büchersachverständigen entstanden, weil mit der Schliessung des Tanzstudios nach dem Tod der Mutter das gesamte mobile Anlagevermögen von CHF 79'157.97 erfolgswirksam ausgebucht worden ist (pag. 115). Aus den vorliegenden Akten geht nicht hervor, dass eine Privatentnahme des Anlagevermögens durch den Rekurrenten und / oder seiner Schwester stattgefunden hat. Es kann aber zumindest festgestellt werden, dass der von der Steuerverwaltung berücksichtigte Verlustvortrag von CHF 101'654.-- zu hoch ist. Mit Blick auf das effektive Element (Steuervorteil) kann jedoch offengelassen werden, ob das vom Rekurrenten gewählte Vorgehen letztlich doch den wirtschaftlichen Verhältnissen völlig unangemessen sein könnte bzw. ob das objektive Element der Steuerumgehung doch noch zu bejahen wäre.

5.3 Die vom Rekurrenten gewählte Sachverhaltsgestaltung müsste nämlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von der Steuerverwaltung hingenommen werden würde (effektives Element), damit eine Steuerumgehung bejaht werden könnte. Bei einer Dividendenzahlung der F._____ AG an die D._____ Holding AG erzielt diese zwar einen Gewinn, der durch die vorhandenen Verluste reduziert wird. Da die D._____ Holding AG jedoch über den Beteiligungsabzug keinen steuerbaren Gewinn erzielt (E. 3), hat der Rekurrent daraus keinen steuerlichen Vorteil. Die gewählte Sachverhaltsgestaltung führt somit ohne Korrektur durch die Steuerverwaltung nicht zu einer (erheblichen) Steuerersparnis. Daran ändert nichts, dass der Rekurrent mit der Holding-Lösung Steuervorteile erwirkt. Da die Verwendung der geerbten E._____ AG als Holding keine Steuerumgehung darstellt, liegt in Übereinstimmung mit den Rekurrenten auch keine einkommensteuerpflichtige Gratisliberierung vor. Die als Gratisliberierung von Aktienkapital erfolgte Aufrechnung von CHF 101'654.-- ist daher zu streichen. Der Rekurs und die Beschwerde sind demzufolge gutzuheissen. Die Akten werden zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 200 Abs. 1 StG). Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten

entstanden sind, 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 betreffend die kantonalen Steuern 2021 wird gutgeheissen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2021 wird gutgeheissen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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

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

6. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger