

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 20. Juni 2024

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häusler, Verwaltungsrichter Tissot
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
7. Dezember 2021; 100 20 313/314, 200 20 251/253)



Prozessgeschichte:

A.

Mit Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag vom 28. Oktober 2015 übertrug die Einzelunternehmung «B._____» rückwirkend per 1. Mai 2015 sämtliche Aktiven und Passiven des Einzelunternehmens zu Buchwerten auf die neu zu gründende C._____ AG, deren Alleinaktionär der (im Jahr 2017 verstorbene) Ehemann von A._____ war. Die Vermögensübertragung umfasste namentlich fünf Stockwerkeinheiten in F._____ (GbbI. Nrn. 1_____ -1, 1_____ -2, 1_____ -3, 1_____ -5 und 2_____ -4), die mit einem Buchwert von insgesamt Fr. 1'599'600.-- bilanziert waren. Mit Veranlagungsverfügungen vom 20. August 2019 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ für das Steuerjahr 2015 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 187'632.-- (zum Satz von Fr. 189'617.--; Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr. 246'700.-- (direkte Bundessteuer) sowie auf einen steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 0.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 687'400.-- (zum Satz von Fr. 137'480.--) bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die Übertragung der Stockwerkeinheiten von der Einzelunternehmung auf die AG nicht als steuerneutrale Umstrukturierung sondern als Privatentnahme qualifizierte. Die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung ab (Einspracheentscheide vom 20.8.2020 betreffend Sonderveranlagung 2015 und vom 1.9.2020 betreffend ordentliche Veranlagung 2015).

B.

Hiergegen gelangte A._____ am 27. August 2020 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche auf die Rechtsmittel, soweit die Sonderveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie die ordentliche Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffend, nicht eintrat und den Rekurs betreffend die ordentliche Veranlagung der Kantons- und

Gemeindesteuern sowie die Beschwerde betreffend die Sonderveranlagung der direkten Bundessteuer abwies (Entscheide vom 7.12.2021).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 3. Januar 2022 hat A. _____ sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch auf die direkte Bundessteuer (ordentliche Veranlagung und Sonderveranlagung) Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 7. Dezember 2021 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung stattgefunden habe und sie sei gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern. Eventuell seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur erneuten Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, wobei der Überführungswert der Stockwerkeinheiten gemäss Gutachten der D. _____ AG von 19. November 2018 festzusetzen sei.

Mit Verfügung vom 4. Januar 2022 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2022 bzw. Beschwerdeantwort vom 25. Februar 2022 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Mit Zwischenentscheid vom 8. April 2022 hat die (damalige) Instruktionsrichterin das Gesuch der Beschwerdeführerin um vollständige Akteneinsicht vom 8. März 2022 insoweit abgewiesen als keine Einsicht in die «nicht anonymisierte Liste» der Vergleichsgrundstücke (vgl. hinten E. 6) gewährt wurde, weil diese Rückschlüsse darauf erlauben würde, welche Personen bei den aufgelisteten Handänderungen welche Kaufpreise bezahlt bzw. erzielt haben.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Die StRK hat hinsichtlich der Sonderveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der ordentlichen Veranlagung der direkten Bundessteuer Nichteintretensentscheide gefällt (angefochtene Entscheide E. 1.1 sowie Dispositiv-Ziffern 1 und 2; vorne Bst. B). Streitgegenstand kann im vorliegenden Verfahren diesbezüglich somit ausschliesslich sein, ob die Vorinstanz zu Recht keine materielle Beurteilung vorgenommen hat (statt vieler BVR 2017 S. 459 E. 2.3). In ihrer Beschwerdeschrift setzt sich die Beschwerdeführerin mit keinem Wort mit dem teilweisen Nichteintreten der StRK auseinander. Es fehlt den Beschwerden insoweit sowohl an einer rechtsgenügenden Begründung als auch an einem sachbezogenen Antrag, weshalb sie diesbezüglich den formellen Anforderungen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG) nicht zu genügen vermögen und auf sie nicht einzutreten ist.

1.4 Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann, so dass von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand, wenn die steuerpflichtige Person eine tiefere Steuerbelastung anstrebt, nicht aber im umgekehrten Fall: Wird eine Abänderung der Steuerfaktoren zum eigenen Nachteil beantragt, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse. Das Interesse an einer Höherveranlagung wird nur ausnahmsweise bejaht, wenn sich die Höherveranlagung gesamthaft als günstiger erweist, namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung, oder zur Abwendung eines Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahrens (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.; VGE 2020/263/264 vom 28.10.2022 E. 1.2; vgl. auch BGE 140 II 167 [BGer 2C_490/2013 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.1). – Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen und damit formell beschwert. Sie beantragt betreffend die direkte Bundessteuer (Sonderveranlagung 2015) eine tiefere Besteuerung, womit das schutzwürdige Interesse diesbezüglich ohne weiteres zu bejahen ist. Betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (ordentliche Veranlagung 2015) beantragt sie allerdings eine höhere Veranlagung (vorne Bst. C), was direkt mit dem (hier nicht zu behandelnden; vgl. E. 1.3 hiervor) Rechtsbegehren betreffend die Sonderveranlagung zusammenhängt. Weil sich eine Reduktion des Liquidationsgewinns bei der Sonderveranlagung steuerlich vorteilhafter auswirken würde als die (damit zusammenhängende) verlangte Erhöhung des steuerbaren Einkommens bei der ordentlichen Veranlagung, resultiert nach dem Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin insgesamt eine tiefere Steuerbelastung, womit letztlich ein schutzwürdiges Interesse an der beantragten Höherveranlagung besteht. Auf die insoweit form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist – unter Vorbehalt von E. 1.5 hiernach – einzutreten.

1.5 Nebst der Aufhebung der angefochtenen Entscheide verlangt die Beschwerdeführerin, es sei festzustellen, dass die Überführung von Aktiven und Passiven des Einzelunternehmens eine steuerneutrale Umstrukturierung darstelle. – Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär und damit nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der das Feststellungsbegehren stellenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2018 S. 310 E. 7.3; BGE 141 II 113 E. 1.7 [Pra 105/2016 Nr. 36]). Das mit dem Feststellungsantrag verfolgte Ziel, nämlich die steuerneutrale Übertragung der Stockwerkeinheiten auf die AG, kann mit der Aufhebung der angefochtenen Entscheide und einer Veranlagung entsprechend der Selbstdeklaration erreicht werden. Ein darüber hinaus gehendes besonderes Feststellungsinteresse ist nicht ersichtlich und wird auch nicht dargetan. Auf die Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten.

1.6 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen u.a. alle Einkünfte aus einem Dienstleistungs-, Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (sog. Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG). Werden Vermögenswerte aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen überführt, ist aufgrund des Systemwechsels im Sinn einer steuersystematischen Realisation über die realisierten stillen Reserven abzurechnen (vgl. statt vieler BGE 143 II 661 E. 2.1; VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 100, 102 ff.). Bei der Überführung von Grundeigentum vom Geschäfts- ins Privatvermögen wird auf kantonaler Ebene der Gewinn nur bis zur Höhe der Anlagekosten –

also die wiedereingebrachten Abschreibungen – von der Einkommenssteuer erfasst (Art. 21 Abs. 3 StG), während die Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös bzw. Verkehrswert, also der eigentliche Wertzuwachsgegninn, grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (Art. 126 ff. StG). Demgegenüber führt bei der direkten Bundessteuer eine Privatentnahme regelmässig zur Abrechnung über den Verkehrswert (BGer 2C_302/2018 vom 9.8.2018, in ASA 87 S. 126, StE 2018 B 23.47.2 Nr. 19 und StR 73/2018 S. 876 E. 2.2.5), wobei für die Gewinnberechnung der Zeitpunkt der Privatentnahme massgebend ist (BGer 2C_662/2020 vom 22.3.2021 E. 2.2.1, 2C_181/2018 vom 12.3.2018, in StR 73/2018 S. 597 und StE 2018 B 23.2 Nr. 57 E. 2.1).

2.2 Erfolgt eine Privatentnahme anlässlich der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, ist ein allfälliger Überführungsgewinn – bei gegebenen Voraussetzungen – als Teil des Liquidationsgewinns separat zu besteuern (vgl. VGE 2020/263/264 vom 28.10.2022 E. 3.3): Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG sehen Sonderregeln zur Steuerberechnung für den Fall vor, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Diesfalls ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu Sondertarifen zu besteuern (vgl. Art. 43a Abs. 1-3 StG; Art. 37b Abs. 1 DBG).

2.3 Stille Reserven einer Personenunternehmung werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 22 Abs. 1 StG Ingress; Art. 19 Abs. 1 DBG Ingress). Die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person verlangt die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs (Art. 22 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG). Es muss somit eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit die Steuerneutralität gewahrt bleibt (BGE 142 II 283 E. 3.1). Als Betrieb im Sinn des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet. Ein Betrieb zeichnet sich

durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen. Im Rahmen eines Betriebs werden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränkt. Der Begriff des Betriebs indiziert eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz (BGE 150 II 40 E. 6.4, 142 II 283 E. 3.2).

3.

3.1 Das Einzelunternehmen «B. _____» führte bis ins Jahr 2004 das Hotel E. _____ in F. _____, bevor im Rahmen einer Sanierung der Hotelbetrieb und eine weitere Liegenschaft (Gbbl. Nr. 3 _____) auf die neu gegründete Hotel E. _____ AG übertragen wurden. Die dem Einzelunternehmen verbliebenen, ebenfalls in F. _____ gelegenen fünf Stockwerkeinheiten im Chalet G. _____ (Gbbl. Nrn. 1 _____-1, 1 _____-2, 1 _____-3, 1 _____-5) und im Chalet H. _____ (Gbbl. Nr. 2 _____-4), deren jetzige Übertragung auf die C. _____ AG Anlass für den vorliegenden Rechtsstreit bildet, wurden in einer an die Steuerverwaltung gerichteten Ruling-Anfrage vom 16. September 2004 (Vorakten StV [act. 5C] pag. 234 ff.) als «nicht betriebsnotwendig» bezeichnet und hätten ins Privatvermögen des Einzelunternehmers überführt werden sollen; diese Überführung unterblieb jedoch in der Folge (vgl. Vernehmlassung StV vom 30.9.2020, Vorakten StRK [act. 5B] pag. 29). Anschliessend wurden die Einkünfte aus der Vermietung der vier Wohnungen im Chalet G. _____ und einer Dachwohnung im Chalet H. _____ als Ferienwohnungen bis 2014 als selbstständige Erwerbstätigkeit des verstorbenen Ehemanns der Beschwerdeführerin besteuert. Unstrittig ist und als erstellt gelten kann, dass die Vermittlung und Verwaltung der Ferienwohnungen an Gäste durch die Hotel E. _____ AG erfolgte. Aus den Jahresrechnungen des Einzelunternehmens «B. _____» sind denn auch an die Hotel E. _____ AG bezahlte Vermittlungskommissionen ersichtlich (Fr. 10'648.15 im Jahr 2015 bzw. Fr. 18'502.80 im Jahr 2014, Vorakten StV [act. 5C] pag. 162 bzw. 209). Nicht erstellt ist hingegen, dass die Ferienwohnungen – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – im fraglichen Jahr mit Hoteldienstleistungen

angeboten worden sind. In den Erfolgsrechnungen sind keine Aufwände ausgewiesen, die auf ein Angebot von zusätzlichen hoteltypischen Leistungen hinweisen würden, enthielt doch der Geschäftsaufwand des Einzelunternehmens (nebst den Vermittlungskommissionen) bloss die üblichen Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften sowie die Hypothekarzinsen (Vorakten StV [act. 5C] pag. 162 f.).

3.2 Die Steuerverwaltung ging davon aus, dass sich die Tätigkeit der Einzelunternehmung auf das Halten und die Verwaltung bzw. Betreuung der Liegenschaften beschränkt habe, weshalb es für eine steuerneutrale Umstrukturierung am Betriebserfordernis fehle. Sie qualifizierte die Übertragung der Stockwerkeinheiten auf die Aktiengesellschaft als Privatentnahme, wobei sie die für die Berechnung des Überführungsgewinns massgebenden Verkehrswerte wie folgt festlegte:

Gbbi. Nr.				Buchwert	Verkehrswert für Gewinnberechnung
1	-1	1. OG	2.5 Zi.	233'830	420'000
1	-2	1. OG	3.5 Zi.	294'755	530'000
1	-3	2. OG	2.5 Zi.	292'208	420'000
1	-5	EG	2.5 Zi.	240'307	420'000
2	-4	DG	3.5 Zi.	538'500	570'000
Total				1'599'600	2'360'000

Ausgehend von einem Verkehrswert der fünf Grundstücke von total Fr. 2'360'000.-- und einem Buchwert von gesamthaft Fr. 1'599'600.-- (entsprechend den Anlagekosten), errechnete die Steuerverwaltung (bei der direkten Bundessteuer) einen steuerbaren Wertzuwachsgegninn von Fr. 760'400.--. Zur Ermittlung des netto Liquidationsgewinns zog sie die hierauf entfallenden AHV-Beiträge ab (Fr. -73'000.--), womit ein steuerbarer Betrag von Fr. 687'400.-- resultierte (vgl. Hilfsblatt zur Ermittlung des Liquidationsgewinns, Vorakten StV [act. 5C] pag. 87 f. sowie Berechnung AHV-Rückstellung, Vorakten StV [act. 5C] pag. 89), welchen sie zu einem Satz entsprechend einem Fünftel des Gewinns veranlagte (Einspracheentscheid vom 20.8.2020, Vorakten StV [act. 5C] pag. 18 und 21). Bei den Kantons- und Gemeindesteuern (ordentliche Veranlagung) wirkte sich die Überführung der Liegenschaften steuerlich nur dahingehend aus, dass der steuerbare Erfolg aus selbständiger Erwerbstätigkeit um die AHV-Rückstellung

vermindert wurde, womit sich ein Erfolg von Fr. -54'474.-- ergab (Fr. 18'526.-- minus Fr. 73'000.--; vgl. Einspracheentscheide vom 1.9.2020, Vorakten StV [act. 5C] pag. 18 und 21; Veranlagungsverfügungen vom 3.9.2019, Vorakten StV [act. 5C] pag. 53).

3.3 Die StRK hat die Auffassung der Steuerverwaltung geschützt, eine steuerneutrale Umstrukturierung verneint und erkannt, die stillen Reserven seien auf den überführten Stockwerkeinheiten bei der direkten Bundessteuer als Einkommen zu versteuern (angefochtene Entscheide E. 2-6). Weiter gelangte sie zum Schluss, die Steuerverwaltung habe den der Liquidationsgewinnbesteuerung zu Grunde liegende Verkehrswert der Stockwerkeinheiten korrekt auf Fr. 2'360'000.-- festgesetzt (E. 7). Die Beschwerdeführerin stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass mit den Stockwerkeinheiten ein Betrieb auf die AG übertragen worden sei, womit ein steuerneutraler Umstrukturierungstatbestand vorliege (s. dazu E. 4 hiernach). Zudem erachtet sie den für die Gewinnberechnung herangezogenen Verkehrswert der Liegenschaften als zu hoch. Sie hält dafür, es sei insoweit auf die von ihr vorgelegte tiefere Bewertung durch eine ortsansässige Treuhand- und Immobilienunternehmung abzustellen (s. dazu hinten E. 5 f.).

4.

Strittig ist zunächst, ob die Übertragung der Liegenschaften der Einzelunternehmung an die AG eine steuerneutrale Umstrukturierung darstellt.

4.1 Mit Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag vom 28. Oktober 2015 übertrug die Einzelunternehmung sämtliche Aktiven und Passiven auf die C. _____ AG, womit ein Umstrukturierungsvorgang im steuerrechtlichen Sinn vorliegt. Weiter wurden die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte beibehalten, indem die AG die Aktiven und Passiven zu Buchwerten übernahm. Da die AG ihren Sitz in F. _____ hat, besteht die Steuerpflicht in der Schweiz sodann aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt fort. Umstritten und zu beurteilen ist indes, ob es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um einen Betrieb handelt.

4.2 Die Vorinstanz verneinte das Vorliegen eines Betriebs im steuerrechtlichen Sinn, da die Vermietung der Ferienwohnungen im Wesentlichen «passiv» betrieben worden sei, indem Vermittlung und Administration der Hotel E. _____ AG übertragen worden und nicht durch die Eigentümerin bzw. deren inzwischen verstorbenen Ehemann selber besorgt worden seien. Die Behauptung, die Stockwerkeinheiten würden wie Hotelzimmer bewirtschaftet, sei unbelegt geblieben; insbesondere sei dafür kein Personalaufwand angefallen. Es sei somit nicht ersichtlich, dass die Vermietung von Ferienwohnungen das Ausmass einer privaten Vermögensverwaltung überstiegen habe (angefochtene Entscheide E. 5.1-5.3). Zudem werde angesichts von Mieterträgen in den Jahren 2013 und 2014 von jeweils knapp Fr. 430'000.--, das für das Vorliegen eines Immobilienunternehmens gemäss Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung nötige Volumen nicht erreicht (E. 6.1-6.3). Damit sei die Steuerverwaltung mangels Vorliegens eines Betriebs zu Recht nicht von einer steuerneutralen Umstrukturierung ausgegangen (E. 7). – Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Ferienwohnungen seien durch sie und ihren Ehemann während Jahren im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit als Aparthotelbetrieb geführt worden. Die mit der Bewirtschaftung der Einheiten verbundenen Personalaufwände seien substantiell, weshalb die Vermietung nicht als bloss private Vermögensverwaltung bezeichnet werden könne. Für das Vorliegen eines Betriebs spreche zudem, dass die bewirtschafteten Appartements in ganz erheblichem Masse fremdfinanziert seien; zu Buchwerten betrage das Eigenkapital nur gerade rund 10 %. Die mit den Wohnungen erzielten Erträge seien denn auch jahrelang und zu Recht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert worden.

4.3 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügen die blosser Verwaltung eigener Liegenschaften im Normalfall dem Betriebserfordernis nicht (BGE 142 II 283 E. 3.4.1 f. auch zum Folgenden). Damit die blosser gewerbsmässige Verwaltung eigener Immobilien ausnahmsweise als Betrieb qualifiziert werden kann und nicht lediglich eine Kapitalanlage vorliegt, wird eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorausgesetzt (BGer 2C_2/2020 vom 4.3.2020 E. 2.7.1 auch zum Folgenden, 2C_107/2011 vom 2.4.2012 E. 3.3 [betreffend Ersatzbeschaffung von be-

triebsnotwendigem Anlagevermögen]). Dafür muss eine Immobilienverwaltung bspw. über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreuen oder mit ihnen (im Sinne einer Mischform) auch Handel treiben. Erforderlich ist zudem, dass mit den vermieteten Liegenschaften ein Ertrag in einer gewissen Höhe erwirtschaftet wird (vgl. BGer 2C_675/2018 vom 18.12.2018 E. 4.3; vgl. auch BGE 150 II 40 E. 6.9). Von einem Betrieb kann nur gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist (BGE 142 II 283 E. 3.4.1). – Was die für die Qualifikation als Betrieb geforderte professionelle Immobilienbewirtschaftung (E. 4.3 hiavor) angeht, ist nicht entscheidend, dass hier die Verwaltung der Wohnungen von der Hotel E. _____ AG als Drittperson und nicht durch die Eigentümerschaft selber erfolgte (BGE 150 II 40 E. 6.8.2 und 6.8.4). Hingegen fehlt es bei nur fünf Wohnungen offensichtlich an der erforderlichen «grossen Zahl» von betreuten Liegenschaften, sodass der Verwaltungsaufwand nicht über das hinausging, was mit einer gewöhnlichen Kapitalanlage in Immobilien verbunden ist.

4.4 Weiter erachtete die StRK (wie bereits die Steuerverwaltung) für nicht erstellt, dass über die Vermietung der Ferienwohnungen hinaus ein Zimmerservice oder ähnliche Hoteldienstleistungen angeboten und erbracht worden seien. Die Beschwerdeführerin bestreitet diese Sachverhaltsfeststellung bloss in pauschaler Weise und hat in Bezug auf die behauptete «hotelmässige» Bewirtschaftung der Wohnungen weder in den Veranlagungs- und Einspracheverfahren noch in den Verfahren vor der StRK Belege eingereicht. Auch vor Verwaltungsgericht unterlässt sie es, konkret darzulegen, von welcher Art und welchem Umfang die angeblichen Hoteldienstleistungen sind. Ebenso wenig hat sie betreffend die behaupteten «substantiellen» bzw. «sehr erheblichen» Personalkosten (Beschwerde Rz. 9, 32 und 45) irgendwelche Nachweise vorgelegt. Stattdessen beschränkt sie sich darauf, der StRK vorzuwerfen, den Sachverhalt insoweit «völlig willkürlich unvollständig abgeklärt» zu haben (Beschwerde Rz. 33 ff.). Davon kann indes keine Rede sein, ist es doch primär an der steuerpflichtigen Person, aktiv an der Feststellung des von ihr behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, wenn sie daraus

Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert sachdienliche Unterlagen einzureichen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG; VGE 2020/200/201 vom 24.3.2021 E. 2.2), insbesondere wenn es – wie hier – um Sachumstände geht, die sie besser kennt als die Behörden (BVR 2018 S. 139 E. 4.4.3). Dabei darf im Rechtsmittelverfahren grundsätzlich erwartet werden, dass die steuerpflichtige Person den ihr obliegenden Nachweis strittiger steuermindernder Tatsachen durch eine substantiierte Sachverhaltsdarstellung und die Vorlage oder mindestens Angabe von Beweismitteln in der Beschwerdeschrift antritt (BGE 140 I 68 [BGer 2C_416/2013 vom 5.11.2013] nicht publ. E. 10.2.2 [Pra 103/2014 Nr. 45]; BGer 2C_1021/2013 vom 28.3.2014 E. 5.2; VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.2; Michel Daum, in Herzog/Daum (Hrsg.), Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20 N. 4, Art. 18 N. 6). Unterlässt die rekurrierende Partei die ihr obliegende Mitwirkung, ist die StRK nicht gehalten, weitere Abklärungen zu treffen (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.6; VGE 2021/314 vom 23.2.2024 E. 2.4). Die Vorbringen der Beschwerdeführerin sind demnach nicht geeignet, die von den Vorinstanzen vorgenommene Sachverhaltsfeststellung als falsch oder ungenügend erscheinen zu lassen. Mit Blick auf die von der Einzelunternehmung an die Hotel E._____ AG ausgerichteten Vermittlungsprovisionen (vorne E. 2.1) ist – mit der StRK – nicht von einer über die bei Ferienwohnungen übliche Verwaltung hinausgehende Bewirtschaftung auszugehen.

4.5 Nach dem Erwogenen ist die StRK zu Recht zum Schluss gelangt, ein steuerneutraler Umstrukturierungstatbestand sei nicht gegeben. Liegt kein solcher vor, sind die stillen Reserven im Rahmen der Privatentnahme als Überführungsgewinn zu besteuern (vorne E. 3.1).

5.

Strittig ist weiter der dem Wertzuwachsgegninn zugrunde zu legende Verkehrswert der überführten Liegenschaften.

5.1 Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Objekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also eine unabhängige Drittperson unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (BVR 2012 S. 58 E. 3; Teuscher/Lobsiger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 14 N. 4; BGE 148 I 210 E. 4.4.3 auch zum Folgenden, 128 I 240 E. 3.1.2). Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2, 128 I 240 E. 3.2.1; BGer 2C_662/2020 vom 22.3.2021 E. 2.2.2, 2C_68/2021 vom 22.2.2021 E. 3.3.2). Mittels Verkehrswertschätzung wird versucht, die für ein bestimmtes Grundstück in einer definierten Umgebung an einem Stichtag gültigen Verhältnisse auf dem Immobilienmarkt möglichst realitätsnah zu simulieren und so zu einem dem Markt entsprechenden Verkehrswert zu gelangen (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [Hrsg.], Ausgabe 2019 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 20).

5.2 Nach der Rechtsprechung steht bei der Verkehrswertbestimmung von Grundstücken die Vergleichsmethode (auch: statistische Methode) im Vordergrund, welche auf die tatsächlich gehandelten Preise für vergleichbare Objekte abstellt (BVR 2013 S. 331 E. 3.3; BGer 2C_68/2021 vom 22.2.2021 E. 3.3.4; VGE 2017/20 vom 20.6.2018 [bestätigt durch BGer 2C_632/2018 vom 29.8.2019] E. 5.2.2; Schätzerhandbuch S. 101 und 282). Dabei ist anerkannt, dass nach dieser Methode auch der Verkehrswert von Stockwerkeigentumseinheiten ermittelt werden kann, sofern Vergleichspreise in genügender Anzahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen, wobei an diese Voraussetzungen nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen sind (BGE 122 I 168 E. 3a; BGer 2C_321/2019 vom 1.10.2019 E. 3.2.2 Schätzerhandbuch S. 291; vgl. auch Zweifel et al., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, S. 353 Rz. 97).

5.3 Ist die Verkehrswertschätzung von Grundstücken streitig, so überprüft das Verwaltungsgericht Methode und Ergebnis der vorinstanzlichen Schätzung praxisgemäss nur hinsichtlich jener Punkte, die konkret bean-

standet werden. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrungen voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die vorinstanzliche Beurteilung ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsverfahren ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen; VGE 2019/350 vom 6.11.2020 E. 2.5).

6.

6.1 Die Steuerverwaltung bestimmte den Verkehrswert der überführten Stockwerkeinheiten auf insgesamt Fr. 2'360'000.-- (vorne E. 2.2). Dafür stelle sie wie folgt auf alle tatsächlichen Verkäufe von Liegenschaften in F. _____ im Zeitraum von 2010 bis 2018 ab: Sie erhob die für Vergleichsobjekte tatsächlich bezahlten Kaufpreise und errechnete anhand von Bewertung für die amtliche Bewertung und Anzahl Raumeinheiten (RE) eine Einheitsgrösse (Preis pro Notenpunkt und Raumeinheit [RE]). Als Vergleichsobjekte berücksichtigte sie für eine erste Berechnung sämtliche verkauften Eigentumswohnungen (Gebäudearten 2 und 3) und in einer weiteren Berechnung nur jene Stockwerkeinheiten, die ein ähnliches Alter wie die streit betroffenen Liegenschaften aufweisen (64 Objekte bzw. 46 mit einem Alter von 27-37 bzw. 17-27 Jahren). Den streitigen Verkehrswert ermittelte sie dann, indem sie den anhand der Vergleichsobjekte erhobenen Medianpreis (pro Pkt./RE) mit der Anzahl Notenpunkte und RE der überführten Stockwerkeinheiten multiplizierte (vgl. Schreiben StV vom 9.8.2021, Vorakten StRK [act. 5A], pag. 44 f.). Dabei ergab sich für die überführten Liegenschaften anhand des Quotienten für Objekte mit ähnlichem Alter ein Verkehrswert von insgesamt Fr. 2'347'295.-- bzw. bei Berücksichtigung sämtlicher veräusser ten Stockwerkeinheiten ein solcher von Fr. 2'497'035.-- (vgl. die Auflistung vom 9.8.2021, unpag. Vorakten StRK [act. 5A1]; Verkehrswert-Berechnung AB, Vorakten StV [act. 5C] pag. 30 und 32) gemäss nachfolgender Tabelle:

Gbbi. Nr.	No-ten-total	RE	Preis/Pt./RE Gde. / ähnl. Alter	Verkehrswert (Gde.*)	Verkehrswert (ähnl. Alter**)	Massgebli. Verkehrswert
1 -1	34	4,2	2'932 / 3'158	451'020	418'716	420'000
1 -2	34	5,3	2'932 / 3'158	569'145	528'380	530'000
1 -3	34	4,2	2'932 / 3'158	451'020	418'716	420'000
1 -5	34	4,2	2'932 / 3'158	451'020	418'716	420'000
2 -4	35	5,2	3'092 / 3'158	574'830	562'767	570'000
Total				2'497'035	2'347'295	2'360'000
*det. Berechnung CHF/RE+Benotung ganze Gemeinde / **det. Berechnung CHF/RE+Benotung für Obj. mit ähnlichem Alter						

6.2 Die StRK erachtete den so geschätzten Verkehrswert als repräsentativ für eine übliche Eigentumswohnung in F. _____ (angefochtene Entscheidung E. 7.4). Die (grosse) Spannweite der Kennzahl «Wert pro Notenpunkt und Einheit» erklärte sie damit, dass jegliche Schätzungen mit Unsicherheiten behaftet seien und zudem die erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterlägen, sondern mitunter auch ausgesprochen spekulative (typischerweise bei Renditeobjekten) oder subjektive Preiskomponenten enthielten. Preisliche Abweichungen nach unten seien oft auf Handänderungen im Familien- oder Freundeskreis zurückzuführen. Weiter sei zu beachten, dass für Ferien- und Zweitwohnungen höhere Preise bezahlt würden als für Erstwohnungen (E. 7.5). Zwecks Plausibilisierung des ermittelten Verkehrswerts hat die Vorinstanz aus den von der Steuerverwaltung verwendeten Datensätzen diejenigen Objekte ausgewählt, deren Eckdaten die grösste Übereinstimmung mit den interessierenden Stockwerkeinheiten aufweisen (Gebäudeart 2; Notentotal zwischen 32 und 36; Raumeinheiten zwischen 4,0 und 6,0; wirtschaftliches Alter «pro 2015» zwischen 17 und 37 Jahren), wobei 39 Objekte diese Auswahlkriterien erfüllen. Anhand von deren Medianwert pro Notenpunkt und Raumeinheit von Fr. 2'997.45 errechnete sie einen Verkehrswert der fünf strittigen Objekte von insgesamt Fr. 2'369'783.--, was dem von der Steuerverwaltung ermittelten Wert von Fr. 2'360'000.-- sehr nahe kommt (E. 7.6 sowie Anhang). Das von der Beschwerdeführerin eingereichte Privatgutachten hielt die StRK demgegenüber für nicht aussagekräftig, da es nach der Mischwertmethode erstellt worden sei, obschon bei Renditeobjekten (wie sie hier vorlägen) ausschliesslich auf den Ertragswert abzustellen sei. Zudem lägen der Schätzung der Ertragskomponente wesentlich zu tiefe mögliche Mieteinnahmen zugrunde, da

von bei einer Dauervermietung erzielbaren Erträgen ausgegangen werde, was nicht sachgerecht sei (E. 7.8). – Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, dass es in F. _____ «offensichtlich [...] nicht 376 vergleichbare Objekte» gebe; für die Ermittlung des Verkehrswerts sei es unerlässlich, von klar gleichartigen und individualisierten Objekten auszugehen. Auch gehe nicht an, dass die Steuerverwaltung ihre Bewertung «vom grünen Tisch aus» vorgenommen habe, ohne die lokalen Gegebenheiten zu berücksichtigen. Wäre die von der Steuerverwaltung durchgeführte Bewertung tauglich, müssten die ermittelten auf eine Einheitsgrösse umgerechneten Preise nahe beieinanderliegen, insoweit zeige sich jedoch, dass die Vergleichsliste zahlreiche Preise pro Punkt und RE von weniger als Fr. 2'000.-- und ebenso viele von über Fr. 5'000.-- enthalte. Dass die Preise «Schwankungsbreiten des 2,5 bis 6,8-fachen» aufwiesen, belege, dass die angewendete Methode ungeeignet sei. Schliesslich gehe die Kritik am Privatgutachten fehl, da höhere Erträge als bei einer Dauervermietung nur bei Erbringung von zusätzlichen Dienstleistungen erzielt werden könnten, wobei diese indes nicht als zu kapitalisierender Gewinn einer Wohnungsvermietung anzusehen seien.

6.3 Wie sich aus dem vorangehend Ausgeführten (vorne E. 6.1) ergibt, basieren die vorgenommenen Schätzungen auf den Daten von tatsächlichen Verkäufen in der Gemeinde, wobei die Vergleichbarkeit der Objekte anhand der aus der amtlichen Bewertung bekannten Grössen beurteilt wurde. Indem der Beschwerdeführerin diese Zusammenstellung (einzig ohne Angabe der Gbbl. Nrn.) zugänglich gemacht wurde, sind ihr sämtliche Grundlagen bekannt, die Basis der Verkehrswertschätzung bildeten und für deren Überprüfung erforderlich sind. Davon, dass «wesentliche Sachverhalte als bewiesen unterstellt» würden, «ohne sie der Gegenpartei offen zu legen», kann demnach keine Rede sein (so aber Beschwerde Rz. 41; vgl. dazu auch Verfügung vom 8.4.2022; act. 15). Soweit die Beschwerdeführerin bemängelt, dass die Steuerverwaltung auf die erzielten Preise aller Handänderungen von Stockwerkeinheiten abgestellt bzw. was das Alter angeht eine sehr grobe Auswahl an Vergleichsobjekten getroffen hat, vermag dies das Ergebnis der Schätzung nicht als unrichtig erscheinen zu lassen: Würde – wie verlangt – eine engere Auswahl an Objekten berücksichtigt, hätte dies gemäss den schlüssigen und nachvollziehbaren Ausführungen der StRK sogar einen

leicht höheren Schätzwert zur Folge (vgl. Plausibilisierungsberechnung, angefochtene Entscheide E. 7.6). Dem vermag die Beschwerdeführerin mit ihrem nicht näher substantiierten Vorbringen, wonach andere Objekte zum Vergleich geeigneter wären (Beschwerde Rz. 15 und 42), nichts entgegenzusetzen: Drei der von ihr genannten Liegenschaften weisen ein wesentlich höheres Alter (42 Jahre) auf als die hier zu beurteilenden Stockwerkeinheiten; für weitere drei sind im interessierenden Zeitraum keine Handänderungen verzeichnet und die restlichen vier sind alle in die Schätzung (bzw. Plausibilisierungsberechnung) eingeflossen. Die Vorinstanz durfte folglich in antizipierter Beweiswürdigung von den in diesem Zusammenhang beantragten Beweismassnahmen absehen (vgl. dazu etwa BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2018 S. 206 E. 4.5); aus den gleichen Gründen werden die vor Verwaltungsgericht erneut gestellten (gleichlautenden) Beweisanträge abgewiesen. Weiter lässt die kritisierte Spannweite der Vergleichspreise die angewandte Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts nicht etwa untauglich erscheinen; es kann insoweit auf die zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz verwiesen werden. Was schliesslich das von der Beschwerdeführerin eingereichte (für sie günstigere) private Verkehrswertgutachten betrifft, hat die StRK mit einlässlicher und überzeugender Begründung befunden, dieses beruhe auf unzureichenden Grundlagen und Annahmen bzw. vermöge in wesentlichen Punkten nicht zu überzeugen. Mit dem pauschalen Hinweis, dass höhere als die im Gutachten berücksichtigten Mietpreise auf dem Markt nicht erreicht werden könnten, vermag die Beschwerdeführerin die Feststellungen und Schlussfolgerungen der StRK, wonach das Privatgutachten zur Verkehrswertbestimmung ungeeignet sei, nicht zu entkräften.

6.4 Die StRK hat damit kein Recht verletzt, indem sie von einem Verkehrswert der überführten Grundstücke F. _____ Gbbl. Nrn. 1 _____ - 1, 1 _____ -2, 1 _____ -3, 1 _____ -5 und 2 _____ -4 von insgesamt Fr. 2'360'000.-- ausgegangen ist (vorne E. 5.3). Die Beschwerden erweisen sich mithin als unbegründet und sind abzuweisen.

7.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 5'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.