

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 112 vom 17. Januar 2022

BE Verwaltungsgericht, 2022-01-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2021_112

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 112 du 17 janvier 2022

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 112 del 17 gennaio 2022

Regeste

interkommunale Steuerteilung für das Steuerjahr 2018 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. März 2021; 100 20 246) | Steuerteilung/Veranlagungsort

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 4 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rech- nerischen) Umsetzung des Angeordneten (BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hin- weisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG).

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegen- stand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid und in- nerhalb dieses Rahmens durch die Beschwerdeanträge, allenfalls unter Rückgriff auf deren Begründung, bestimmt (vgl. BVR 2020 S. 59 E. 2.2, 2016 S. 560 E. 2, 2011 S. 391 E. 2.1, 3.3; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 5, Art. 72 N. 12 f.). – Die StRK fälltte einerseits einen Sachentscheid und trat anderer- seits mangels Zuständigkeit auf den Rekurs insoweit nicht ein, als die EG Matten bei Interlaken aufsichtsrechtliche Rügen erhoben hatte (vgl. ange- fochtener Entscheid E. 3). Die Beschwerdeführerin beantragt zwar die voll- ständige Aufhebung des angefochtenen Entscheids (vgl. vorne Bst. C auch zum Folgenden). Aus der (teilweise auch im Rechtsbegehren aufscheinen- den) Begründung ergibt sich aber, dass sie den Entscheid nur insoweit an- ficht, als der Rekurs gutgeheissen (und damit ihr Steuerteilungsanspruch verneint) wurde. Das unter Berücksichtigung seiner Begründung ausgelegte Rechtsbegehren ist deshalb so zu verstehen, dass sie einzig die materielle Beurteilung durch die Vorinstanz anfechten will,

nicht aber auch den Nicht- eintretensentscheid, der mithin nicht Streitgegenstand bildet. Die Bestim- mungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Da der Streitwert unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die vorliegende Streit- sache grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 5 Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbeset- zung (vgl. Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und Bst. b VRPG).

E. 2

Streitig ist, ob die Hängegleiterstartplätze in Beatenberg eine Betriebsstätte des Beschwerdegegners 2 darstellen und die EG Beatenberg einen An- spruch auf interkommunale Steuerteilung hat. Zum Sachverhalt ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

E. 2.1

Das Gebiet um Interlaken ist für die Hängegleiterfliegerei bekannter- massen bedeutend; es hat eines der höchsten Flugaufkommen des Berner Oberlands und wahrscheinlich der ganzen Schweiz. Der Begriff des Hänge- gleiters umfasst dabei namentlich alle zum Fussstart geeigneten Fluggeräte, die unmittelbar nach dem Start zu Gleit- oder Segelflügen eingesetzt werden, wie Deltas und Gleitschirme (vgl. Art. 6 der Verordnung des Eidgenössi- schen Departements für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation vom 24. November 1994 über Luftfahrzeuge besonderer Kategorien [VLK; SR 748.941]). Die wichtigsten Startplätze liegen fast alle in der Gemeinde Bea- tenberg (vgl. BVR 2019 S. 170 E. 6.3). Die Hängegleiterbranche in der Ge- gend ist grundsätzlich so organisiert, dass verschiedene Unternehmen Hängegleiter-Passagierflüge an die Kundschaft verkaufen, die Flüge aber nicht selber durchführen, sondern selbständig erwerbstätige Pilotinnen und Piloten damit beauftragen (vgl. Vernehmlassung StV vom 4.8.2020 S. 3 f., Vorakten StRK [act. 3A] pag. 39 ff.). Der Beschwerdegegner 2 mit Wohnsitz (und Hauptsteuerdomizil) in Matten bei Interlaken ist als Pilot für Gleitschirm- Passagierflüge tätig. Er betreibt sein Geschäft in der Form eines Einzelun- ternehmens (vgl. Bilanz und Erfolgsrechnung 2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 55 ff.). Zu welchen Teilen er sich seine Kundinnen und Kunden vermit- teln lässt oder selber akquiriert, ist den Akten nicht zu entnehmen. Er startet

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 6 die Passagierflüge offenbar insbesondere von Beatenberg aus (vgl. Schrei- ben StV vom 16.3.2020 S. 3, Vorakten StV [act. 3B] pag. 25 ff.). Dort befin- den sich Startplätze auf den Parzellen Gbbl. Nrn. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... und ... (vgl. Schreiben EG Beatenberg vom 26.3.2020 und 21.1.2021, Vorakten StV [act. 3B] pag. 13 f. bzw. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 83 f.). Einer der Startplätze wird von einem Unternehmen gepachtet

und unterhalten, das hauptsächlich Gleitschirm-Passagierflüge vermittelt, die übrigen Plätze vom Verein B. _____ oder vom Verein C. _____. Sie stellen die Startplätze den Pilotinnen und Piloten sowohl für die private als auch die gewerbsmässige Nutzung gegen ein Entgelt pro Flug zur Verfügung. Kommerzielle Pilotinnen und Piloten müssen Mitglied im Verein C. _____ sein, um die Startplätze im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit nutzen zu können (vgl. Benutzungsreglement Verein B. _____ vom 5.7.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 16; Auszug «Drachebärgzytig» vom April 2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 18; Vernehmlassung StV vom 4.8.2020 S. 3, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 39 ff.).

E. 2.2

Die Startplätze in Beatenberg bestehen seit mehreren Jahrzehnten. Sie befanden sich zunächst in der Landwirtschaftszone. Im Rahmen einer Ortsplanungsrevision, deren Genehmigung das Verwaltungsgericht mit Leit- urteil vom 27. November 2018 bestätigte, wurden sie der neu geschaffenen Zone für Sport und Freizeitanlagen S «Startplatz Hängegleiter» (ZSF S) zu- gewiesen (vgl. BVR 2019 S. 170 E. 2.1). Das Baureglement der EG Beaten- berg vom 7. Juni 2013 mit Änderungen bis zum 7. Dezember 2018 (GBR) hält zur ZSF S fest, dass ein Startplatz für Hängegleiter sorgfältig in die To- pografie und das Landschaftsbild einzufügen ist. Es können ein Windsack aufgestellt und Bodenmatten ausgelegt werden, die auf die technisch not- wendigen Abmessungen zu beschränken sind. Nebenbauten wie beispiels- weise Toilettenanlagen dürfen nur in bestehenden Gebäuden erstellt werden (vgl. Art. 42 GBR, einsehbar unter: <www.beatenberg.ch>, Rubriken «On- line-Schalter/Reglemente, Verordnungen»). Die vorgesehenen baulichen Massnahmen sind eng mit dem Zonenzweck verbunden; die ZSF S dient vorab dazu, das Gelände als Startplatz freizuhalten. Der Boden des Start- platzes wird damit für die Dauer des Betriebs der landwirtschaftlichen Nut- zung entzogen, aber nicht dauerhaft verändert (vgl. BVR 2019 S. 170 E. 4.4, 6.3). Die Betriebskonzepte der Startplätze sehen konkret folgende baulichen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 7 Massnahmen vor: eine Windanzeige an einer Aluminiumstange von ca. 2,5 m Höhe und 10 mm Durchmesser, ein kniehohes Zaun zur Begrenzungs- markierung des Platzes, falls erforderlich Gummimatten als Erosionsschutz sowie Informationstafeln zum Fluggebiet und zum Verhalten am Startplatz. Eine Toilette befindet sich in einem bereits bestehenden Gebäude. Das Gras der Startplätze wird zehn Mal pro Jahr gemäht (vgl. Betriebskonzepte vom 9.7.2020 und 15.10.2020, Beschwerdebeilagen 4 und 5; vgl. auch VGE 2010/419 vom 6.4.2011 E. 3.2 betreffend ein früheres bau- und planungs- rechtliches Verfahren zu den Startplätzen in Beatenberg). Die Pächterin und der Verein B. _____ haben am 4. September 2020 bzw. 8. Januar 2021 je ein Baubewilligungsverfahren für das Betreiben eines Gleitschirm- und Deltaseglerstartplatzes für gewerbliche und nichtgewerbliche Flüge eingeleitet (vgl. Baupublikationen amtlicher Anzeiger vom 14./21.1.2021 bzw. 10./17.9.2020, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 79 f.).

E. 3

Es kommen folgende rechtliche Grundlagen zum Tragen:

E. 3.1

Eine Steuerteilung unter bernischen Gemeinden findet statt, wenn ei- ner der in Art. 253 ff. StG geregelten Gründe vorliegt (Art. 252 StG). Besitzt die steuerpflichtige Person Geschäftsbetriebe, unbewegliches Geschäfts- vermögen, Betriebsstätten oder Anteile daran

in einer anderen bernischen Gemeinde als der Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde, so werden die Gemeinde- steuern grundsätzlich nach den bundesrechtlichen Regeln über die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die beteiligten Gemeinden aufgeteilt (Art. 254 Abs. 1 StG).

E. 3.2

Die interkommunale Steuerteilung nach Art. 254 StG knüpft gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung an den Betriebsstättenbegriff an, wie er in Art. 5 bzw. 77 StG gestützt auf die harmonisierungsrechtlichen Normen von Art. 4 bzw. 21 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) umschrieben ist. Somit ist auch im interkommunalen Bereich der Betriebsstättenbegriff des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts mass-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 8 gebend. Für einen anderen Begriff besteht kein Raum (vgl. BGer 2C_235/2009 vom 30.10.2009 E. 4.4; BVR 2011 S. 249 E. 3.1).

E. 3.3

Art. 21 Abs. 1 Bst. b StHG definiert den Begriff der Betriebsstätte nicht näher, «in der Meinung, dass die einschlägige Rechtsprechung sowohl für das interkantonale als auch das internationale Recht genügend klare Richtlinien für die begriffliche Auslegung» enthält (Botschaft des Bundesrats zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, in BBl 1983 III 1 ff., 87; vgl. BGE 134 I 303 E. 1.2). Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot setzt eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung voraus, die einen Teil des ausserkantonalen Unternehmens bildet und in der dieses eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet (BGE 134 I 303 E. 2.2, 110 Ia 190 E. 3, 95 I 431 E. 3, 80 I 194 E. 4; BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 2.1, 2C_689/2018 vom 20.6.2019 E. 4.4, 2C_110/2018 vom 28.2.2019 E. 3.3). Das bernische StG umschreibt die Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer (Art. 5 Abs. 2 StG bzw. Art. 77 Abs. 3 StG). Dieser Betriebsstättenbegriff stimmt in allen wesentlichen Punkten mit demjenigen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis überein; was nach interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht eine Betriebsstätte darstellt, ist es auch im interkommunalen Bereich (BVR 2011 S. 249 E. 3.1 f.; Leuch/Huber, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 77 N. 14). In der Folge ist das Vorliegen einer Betriebsstätte anhand der folgenden drei durch die Kasuistik des Bundesgerichts herausgebildeten, kumulativ zu verstehenden Begriffsmerkmale zu prüfen (vgl. Marc Vogelsang, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Diss. Zürich 2015, S. 358 ff.; Daniel de Vries Reilingh, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011 [nachfolgend: Steuerrecht],

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 9 § 11 N. 11; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht,

E. 4

Zunächst ist streitig, ob die Startplätze das Erfordernis der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung erfüllen.

E. 4.1

Dieses Kriterium verlangt eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute, feste Infrastruktur. Damit ist zunächst eine körperliche Installation an einem bestimmten Ort gemeint. Nicht von Bedeutung ist, ob das Unternehmen ein dingliches oder obligatorisches Recht an der Infrastruktur hat, sondern einzig, dass sie ihm tatsächlich zur Verfügung steht. Zudem muss sie dauerhaft, d.h. auf unbestimmte Zeit errichtet, und nicht bloss vorübergehenden Charakters sein (vgl. BGer 2C_110/2018 vom 28.2.2019 E. 3.3, 2C_199/2011 vom 14.11.2011 E. 3.3, 2P.249/2006 vom 29.1.2007 E. 3.2; BVR 2011 S. 249 E. 3.3; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 358 ff.; Peter Locher, Einführung, S. 44; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 14). Aufgrund der Begriffe «Anlage» oder «Einrichtung» ist für eine Betriebsstätte mehr zu verlangen, als von Natur aus ohnehin vorhanden wäre (Marc Vogelsang, a.a.O., S. 358 f.; vgl. hingegen zum tendenziell weiter gefassten Betriebsstättenbegriff im internationalen Steuerrecht gemäss der Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 [Full Version], Commentary on Article 5 N. 10, wonach eine Betriebsstätte auch vorliegen kann, wenn ein Unternehmen für die Ausübung der Tätigkeit über keine Räumlichkeiten, sondern lediglich über einen bestimmten Platz [«a certain amount of space»] verfügt, einsehbar unter: <www.oecd.org>, Rubriken «Topics/Tax/Tax treaties»; Daniel de Vries Reilingh, Le droit fiscal intercantonale et le droit fiscal international de la Suisse, Diss. Neuchâtel 2011, N. 439).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 10

E. 4.2

Die StRK hat erwogen, für die Annahme einer Betriebsstätte fehle es hier am Erfordernis der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung. Bei den Startplätzen ergebe sich die Einrichtung durch die rein geografische und insbesondere topografische Lage, welche die Hängegleiterfliegerei überhaupt ermögliche. Der Begriff der ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen setze aber mehr voraus und verlange zumindest minimale von Menschen errichtete körperliche Installationen. Durch eine restriktive Auslegung dieser Voraussetzung könne eine zu starke Aufsplitterung der Steuerpflicht vermieden werden (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.5, 7). – Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, die Startplätze wiesen eine gewisse Infrastruktur auf, wie sie für die gewerbsmässige Durchführung von rund 60'000 Hängegleiterflügen pro Jahr notwendig sei. Aufgrund der Besonderheiten des Betriebs seien keine umfangreicheren Einrichtungen und Bauten erforderlich. Dies sei aber bedeutend mehr, als von Natur aus gegeben. Zudem lägen die Plätze in einer eigens ausgeschiedenen Zone. Das Kriterium einer ständigen körperlichen Anlage sei somit erfüllt (vgl. Beschwerde S. 4 f.).

E. 4.3

Startplätze für Hängegleiter setzen spezifische geografische Gegebenheiten voraus, um für den Flugbetrieb überhaupt infrage zu kommen; eine zuverlässige kommerzielle Nutzung hängt von optimalen Windverhältnissen und Thermik, einer geeigneten Topografie (gleichmässig steiler werdend) sowie von einer guten Bodenbeschaffenheit und Erreichbarkeit ab (vgl. BVR 2019 S. 170 E. 6.2 ff.). Die fraglichen Plätze in Beatenberg

weisen mit einer Windanzeige, einem Umgrenzungszaun sowie gegebenenfalls Bodenmatten darüber hinaus gewisse künstlich geschaffene und auf Dauer angelegte Einrichtungen mit teils fester Beziehung zum Erdboden auf, stellen also mehr dar, als was von Natur aus vorhanden ist. Die baulichen Massnahmen sind jedoch von eher geringem Ausmass; zudem ist hinsichtlich der Bodenmatten nicht bekannt, wie viele davon tatsächlich ausgelegt sind (vgl. vorne E. 2.2). Es stellt sich die Frage, ob jede noch so geringfügige Einrichtung ausreicht für eine Betriebsstätte oder ob ein gewisses Mindestmass generell zu verlangen ist (und im hier zu beurteilenden Fall erreicht wird). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung ist bezüglich des Erfordernisses der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung wenig ergiebig; Vorgaben im Sinn von generellen Minimalanforde-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 11 rungen sind nicht auszumachen. In vielen Fällen wirft das Kriterium ohnehin keine besonderen Fragen auf, so etwa bei Büroräumlichkeiten oder Verkaufsläden in anderen Kantonen. Ausdrücklich geprüft und bejaht hat das Bundesgericht ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen beispielsweise bei elektrischen Leitungen und Transformatorstationen eines Elektrizitätsunternehmens (vgl. BGE 37 I 249 E. 2; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 20 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 17.9.2009 über die interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen [fix und mobil] mit eigener Netzinfrastruktur Ziff. 2, wonach unter anderem die Netzinfrastruktur einschliesslich über- und unterirdischer Leitungen sowie Mobilfunkantennen Betriebsstätten darstellen) oder bei einem Lagerplatz für Bagger (vgl. BGE 66 I 152; für eine Übersicht der Kasuistik siehe Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, Bd. 4, § 8 I C 5 Nr. 4; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 22 ff.). Im Gegensatz zu solchen Betrieben, die meistens wesentlich mehr bzw. grössere bauliche Einrichtungen erfordern, setzt der Hängegleiterflugbetrieb bloss bauliche Massnahmen von untergeordneter Bedeutung voraus, weshalb sich aus dem Vergleich mit den erwähnten Sachverhalten nur bedingt Schlüsse ziehen lassen. Das gilt auch für die im angefochtenen Entscheid erwähnten Landungsbrücken und sonstigen Stationseinrichtungen für die Schifffahrt auf dem Vierwaldstättersee, die das Bundesgericht als Betriebsstätte gewertet hat (vgl. BGE 41 I 423 E. 2; angefochtener Entscheid E. 6.6 auch zum Folgenden). Daraus lässt sich nichts für ein gewisses Mindestmass an körperlichen Anlagen oder Einrichtungen für eine Betriebsstätte ableiten. Der Vergleich mit Standplätzen von Taxi- und Pferdekutschenunternehmen in Interlaken, die dort offenbar als Betriebsstätte angesehen werden (vgl. Vernehmlassung StV vom 4.8.2020 S. 6, 9, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 39 ff.), zeigt immerhin, dass auch geringfügige körperliche Anlagen oder Einrichtungen als Betriebsstätte infrage kommen können. Dabei erscheint entgegen der StRK nicht massgebend, ob Hängegleiterflüge im Gegensatz zu Taxifahrten keine gewerbemässige Personenbeförderung im Sinn der Verordnung vom 17. August 2005 über den Lufttransport (LTrV; SR 748.411) darstellen, zumal auch die Flüge (jedenfalls teilweise) kommerziell durchgeführt werden.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 12

E. 4.4

Ein allgemeines Mindestmass an Installationen festzulegen, erscheint nach dem Gesagten jedenfalls mit Blick auf die Beurteilung von Konstellationen wie der vorliegenden letztlich

nicht erforderlich. Die Startplätze dienen insbesondere der dauerhaften gewerbmässigen Durchführung von Hängegleiter-Passagierflügen, die zwar naturgemäss ohne umfangreiche bauliche Einrichtungen auskommt. Zu berücksichtigen und mitentscheidend ist hier aber, dass die baulichen Massnahmen unmittelbar mit dem spezifischen Nutzungszweck der betroffenen Flächen verbunden sind und deshalb nicht losgelöst von diesem betrachtet werden können. Dies gilt umso mehr, als der Nutzungszweck aufgrund der (jedenfalls bei gewerblicher Nutzung) nicht unbedeutenden Raumwirksamkeit grundsätzlich eine entsprechende Ausscheidung der betroffenen Flächen im Planungsverfahren rechtfertigt, wenn nicht gar bedingt (vgl. vorne E. 2.2 auch zum Folgenden). Wie ausgeführt, liegen die Startplätze in einer eigens dafür geschaffenen Zone, in der eine gleichzeitige anderweitige Flächennutzung grundsätzlich ausgeschlossen ist, so insbesondere eine landwirtschaftliche. Die Startplätze erfordern überdies unbestrittenermassen einer Baubewilligung, wobei die baulichen Massnahmen im Baureglement der EG Beatenberg grundsätzlich bereits festgelegt sind (vgl. auch BVR 2019 S. 170 E. 4.4, 6.4; VGE 2010/419 vom 6.4.2011 E. 3.2). Erst die spezifische geografische und topografische Lage der Plätze machen sie mithin im Verbund mit der gesamthaft erforderlichen Infrastruktur, zu der die erwähnten baulichen Einrichtungen zählen, sowie mit den nötigen bau- und planungsrechtlichen Vorkehrungen als Startplätze für die Hängegleiterfliegerei gewerbmässig nutzbar. Trotz der untergeordneten Bedeutung der baulichen Massnahmen sind die Startplätze damit im konkreten Fall als ständige körperliche Anlage bzw. Einrichtung zu werten, nachdem ihr dauerhafter Charakter zu Recht unbestritten geblieben ist, bestehen sie doch bereits seit vielen Jahren und wurde ihre Nutzung mit der Schaffung einer eigenen Zone noch gefestigt. Nicht von Bedeutung ist, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, dass der Beschwerdegegner 2 kein Eigentum an den Plätzen hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.4): Die Startplätze stehen ihm gegen ein Entgelt zur Verfügung. Ebenso wenig spielt eine Rolle, dass die Startplätze auch von anderen Personen privat und gewerblich für den Start von Hängegleitern genutzt werden können, da die verschiedenen Nutzungen einander nicht ausschliessen und gemäss Praxis eine Mitbenutzung der Einrichtung deren Qualifikation als Betriebs-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 13 stätte nicht a priori entgegensteht (vgl. BGE 46 I 25 E. 4 mit Hinweisen, betreffend die Mitbenutzung von Bahnstationen; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 376 f.).

E. 4.5

Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, ist bei der Frage nach einer Betriebsstätte zu berücksichtigen, ob die Annahme einer solchen zu einer unnötigen Zersplitterung der Steuerpflicht führt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Betriebsstättenbegriff bezweckt unter anderem, eine zu starke Aufsplitterung der Steuerpflicht innerhalb der Schweiz zu vermeiden (vgl. BGE 137 I 273 [BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423] nicht publ. E. 4.1; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 353), was auch bei interkommunalen Sachverhalten zu beachten ist. Diesem Aspekt wird insbesondere mit dem Kriterium der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit der Tätigkeit Rechnung getragen (vgl. E. 5.1 hiernach). Hinsichtlich des Erfordernisses der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung ist insoweit festzuhalten, dass dieses hier – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – nicht rein aufgrund eines bestimmten geografischen Ortes ohne weitergehende Einrichtung bejaht wird. Stattdessen sind neben den geografischen bzw. topografischen Gegebenheiten und der

Erreichbarkeit – wenn auch bloss von untergeordneter Bedeutung – durchaus bauliche Massnahmen vorhanden. Dabei bedingt die gewerbliche Nutzung der Flächen als Startplätze planungs- und baurechtliche Massnahmen. Aufgrund dieser spezifischen Umstände führt die Annahme einer ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung nicht dazu, dass eine solche auch bei anderen Outdooraktivitäten wie etwa Canyoning oder Bungee-Jumping ohne weiteres zu bejahen wäre (vgl. aber angefochtener Entscheid E. 6.5). Damit lässt die voranstehende Qualifikation allein noch keine (unannehmbare) Zersplitterung der Steuerpflicht befürchten, weshalb sich vor diesem Hintergrund am Zwischenergebnis nichts ändert.

E. 5

Zu den Erfordernissen der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit sowie der Zugehörigkeit zum Unternehmen ergibt sich Folgendes:

E. 5.1

Das Bundesgericht legt die Voraussetzung der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit weit aus und bejaht sie bei jeder Tätigkeit, die zum

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 14 eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört und nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist (BGE 137 I 273 [BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423] nicht publ. E. 4.1, 80 I 194 E. 4b; BVR 2011 S. 249 E. 3.4; Peter Locher, Einführung, S. 44; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 16).

E. 5.1.1

Im Einzelnen verlangt die qualitative Wesentlichkeit, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum betrieblichen Bereich gehört. Dabei ist jedoch nicht notwendig, dass die entsprechende Tätigkeit unmittelbar zum Gewinn des Unternehmens beiträgt. Vielmehr kann sie sich auch auf Hilfsfunktionen beschränken, die andere Betriebsstätten oder den Hauptsitz unterstützen (BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 3.1.1; BVR 2011 S. 249 E. 3.4.1 auch zum Folgenden; Peter Locher, Einführung, S. 44 f.; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 364; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 17). Nicht verlangt wird die Ausgestaltung als Geschäftsniederlassung (Filiale oder Zweigniederlassung) im handelsrechtlichen Sinn (BGE 110 Ia 190 E. 3; Peter Locher, Einführung, S. 45). Ebenso wenig ist erforderlich, dass in den ständigen Einrichtungen Personal beschäftigt wird; vielmehr können auch Anlagen, die nicht andauernd durch Personal bedient werden, Betriebsstätten darstellen, sofern ein nicht unwesentlicher Teil der Tätigkeit des Unternehmens in diesen Anlagen vor sich geht (vgl. Peter Locher, Einführung, S. 45; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 365 f.; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 19).

E. 5.1.2

Das Erfordernis der quantitativen Wesentlichkeit will untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausklammern und damit eine unerträgliche Aufsplitterung der Steuerhoheit vermeiden; mithin vermag nicht bereits jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons ein sekundäres Steuerdomicil zu begründen (vgl. BGE 137 I 273 [BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423] nicht publ. E. 4.1, 110 Ia 190 E. 4b; BGer 2C_689/2018 vom 20.6.2019 E. 4.4, 2P.249/2006 vom 29.1.2007 E. 3.2; BVR 2011 S. 249 E. 3.4.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil,

2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 4 N. 54). Dabei wird auch Praktikabilitätsüberlegungen Rechnung getragen, die namentlich im Bereich der interkantonalen (und damit auch der interkommunalen) Doppelbesteuerung statthaft sind und sogar ausschlaggebend

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 15 sein können (vgl. BGE 137 I 273 [BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423] nicht publ. E. 4.7; BGer 2C_312/2010 vom 11.3.2011 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar DBG, Art. 4 N. 54; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 353). Die quantitative Wesentlichkeit wird grundsätzlich mit Blick auf die Bedeutung der Betriebstätigkeit als solcher beurteilt (absolut) und nicht relativ aufgrund des Grössenverhältnisses zum Gesamtbetrieb. Auch insoweit genügt, dass es sich nicht um eine unwesentliche, d.h. nebensächliche Funktion handelt (vgl. BGE 52 I 238 E. 3a; BVR 2011 S. 249 E. 3.4.2; Peter Locher, Einführung, S. 45; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 364; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 18).

E. 5.2

Ferner verlangt das Erfordernis der Zugehörigkeit zum Unternehmen, dass die Anlagen und Einrichtungen zum Betrieb des Unternehmens gehören und nicht zu dem einer anderen, unabhängigen Unternehmung (vgl. BGE 79 I 218 E. 3 mit Hinweisen; BGer 2C_199/2011 vom 14.11.2011 E. 3.3). Zugehörigkeit liegt dann vor, wenn die Personen, welche die Tätigkeit vor Ort ausüben, in einem Arbeits- oder ähnlichen Abhängigkeitsverhältnis zum Unternehmen stehen. Die zivilrechtlichen Verhältnisse sind Ausgangspunkt der Beurteilung und vermögen allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu bieten. Je nach Fall kann jedoch einer wirtschaftlichen Betrachtung Vorrang zukommen. Abzustellen ist auf die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. BGE 79 I 218 E. 3, 61 I 180 E. 1; Daniel de Vries Reilingh, Steuerrecht, § 11 N. 20 f.; Peter Locher, Einführung, S. 45; Marc Vogelsang, a.a.O., S. 368 f.). Für ein Abhängigkeitsverhältnis spricht namentlich, wenn die Personen im Namen des Unternehmens und nicht auf eigenes Risiko tätig, in geschäftlichen Bereichen den Weisungen des Unternehmens unterstellt und in dessen (Arbeits-)Organisation eingebunden sind (vgl. BGE 137 I 273 [BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, in StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 und ASA 80 S. 423] nicht publ. E. 4.2 betreffend Versicherungsagenten, 134 I 303 E. 3, 4.3 betreffend Tankstellenbetrieben mit einem Franchising-Modell).

E. 5.3

Die StRK hat die beiden Voraussetzungen der qualitativ und quantitativ wesentlichen Tätigkeit sowie der Zugehörigkeit zum Unternehmen nicht geprüft, weil sie das Vorliegen einer ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung verneint hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 7). Da eine solche je-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 16 doch zu bejahen ist, ist auch das Vorliegen der beiden weiteren Erfordernisse zu beurteilen. Hierfür ist insbesondere die Tätigkeit des Beschwerdeführers 2 näher zu analysieren und unter anderem zu prüfen, ob er seine Flüge nur von Beatenberg aus startet oder auch von anderen Orten, wie häufig er die Startplätze in Beatenberg benutzt und wie gegebenenfalls das Verhältnis zu einem oder mehreren Vermittlungsunternehmen ausgestaltet ist, falls er seine Kundschaft nicht selber akquiriert. Den Akten ist diesbezüglich nichts Konkretes zu entnehmen, geben doch die Buchhaltungsunterlagen des

Beschwerdegegners 2 vorliegend nicht genügend detailliert Aufschluss über seine Tätigkeit als Gleitschirmpilot. Die Steuerverwaltung stützte die Steuerauscheidung auf die Annahme, dass der Beschwerdegegner 2 seinen Umsatz im Wesentlichen mit Hängegleiterflügen von Beatenberg aus erziele (vgl. Schreiben StV vom 16.3.2020 S. 3, Vorakten StV [act. 3B] pag. 25 ff.). Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, der Beschwerdegegner 2 führe als Pilot die ihm von diversen Anbieterinnen bzw. Anbietern vermittelten Hängegleiter-Passagierflüge durch. Für die gewerbliche Nutzung der Startplätze bezahle er jährlich oder pro Flug eine Gebühr (vgl. Beschwerde S. 3, 6 f.). Diese Angaben sind jedoch zu wenig präzise, um die offenen Fragen zu klären; im Übrigen sind sie auch nicht belegt. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts, als letzte kantonale Instanz den massgeblichen Sachverhalt anstelle der Vorinstanz zu ermitteln, um alsdann faktisch als erste Instanz die praxisrelevante rechtliche Subsumtion vorzunehmen. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Fortsetzung des Verfahrens, d.h. namentlich zur Prüfung der beiden weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte sowie für die nötigen Sachverhaltsabklärungen, an die StRK zurückzuweisen. Insbesondere im Zusammenhang mit dem Kriterium der qualitativ und quantitativ wesentlichen Tätigkeit wird dabei auch dem Aspekt gebührend Rechnung zu tragen sein, dass die Beurteilung der Betriebsstättenqualität zu keiner unannehmbaren Zersplitterung der Steuerpflicht führen sollte (vgl. vorne E. 4.5, 5.1.2).

E. 5.4

Zusammenfassend ist die Beschwerde dahin gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Soweit weitergehend ist die Beschwerde abzuweisen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 17

E. 6.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist im Kostenpunkt indes von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-)Antrags der beschwerdeführenden Partei ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Demnach ist die Beschwerdeführerin für die Kostenverlegung als gänzlich obsiegend zu betrachten. Die Verfahrenskosten sind je zur Hälfte der unterliegenden Beschwerdegegnerin 1, die im vorliegenden Verfahren Vermögensintessen wahrt (vgl. BVR 2011 S. 249 [VGE 2009/388 vom 19.10.2010] nicht publ. E. 6.1), und dem unterliegenden Beschwerdegegner 2 aufzuerlegen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 zweiter Satz VRPG). Letzterer hat zwar – wie bereits vor der Vorinstanz – keine Anträge gestellt und sich nicht vernehmen lassen. Er ist indes als notwendige Partei am Verfahren beteiligt (vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 12 N. 4). Der Entscheid betreffend seine Steuerveranlagung 2018 muss für ihn verbindlich sein, weshalb er von Amtes wegen in das verwaltungsgerichtliche Verfahren einbezogen worden ist. Wer notwendigerweise Parteistellung hat, kann sich der Kostenpflicht grundsätzlich nicht dadurch entziehen, dass

keine Anträge gestellt werden. Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist auch bei Privaten anzuwenden (vgl. BVR 2015 S. 541 E. 8.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 8). Die Beschwerdeführerin hat als Gemeinde keinen Anspruch auf Parteikos-tenersatz, da insbesondere keine besonders komplexe Angelegenheit mit entsprechendem Aufwand vorliegt (Art. 104 Abs. 4 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. b VRPG; vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 104 N. 39).

E. 6.2

Die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die vor ihr entstandenen Kosten ge-mäss dem Ausgang der Neuprüfung festlegen (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.112U, Seite 18

E. 7

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) grundsätzlich als Zwischenentscheide, die nur unter einer der (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zulässigen Rechtsmittel selbständig angefochten werden kön-nen (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.