

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 113 vom 17. Januar 2022

BE Verwaltungsgericht, 2022-01-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2021_113

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 113 du 17 janvier 2022

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 113 del 17 gennaio 2022

Regeste

interkommunale Steuerteilung für das Steuerjahr 2018 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. März 2021; 100 20 213) | 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 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-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 4 (nennenswerten) Umsetzung des Angeordneten (BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). 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 StRK hat zwar die Beschwerdeführerin im Rubrum des angefochtenen Entscheids nicht als Partei aufgeführt. Diese hat aber – wie bereits im Verfahren bei der Steuerverwaltung – auf Einladung hin im vorinstanzlichen Verfahren Stellung genommen und Anträge gestellt. Richtigerweise hat die StRK ihr den Entscheid auch eröffnet. Die Beschwerdeführerin hat somit am vorinstanzlichen Rekursverfahren 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 Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid und innerhalb 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 fällt einerseits einen Sachentscheid und trat andererseits mangels Zuständigkeit auf den Rekurs insoweit nicht ein, als die EG Interlaken aufsichtsrechtliche Rügen erhoben hatte (vgl. angefochtener Entscheid E. 3). Die Beschwerdeführerin beantragt zwar die vollständige Aufhebung des angefochtenen Entscheids (vgl. vorne Bst. C auch zum Folgenden). Aus der (teilweise auch im Rechtsbegehren aufscheinenden) Begründung

ergibt sich aber, dass sie den Entscheid nur insoweit anfecht, 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 Nichteintrententscheid, der mithin nicht Streitgegenstand bildet. Die Bestimmungen 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 Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 5 und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (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 der Beschwerdegegnerin 2 darstellen und die EG Beatenberg einen Anspruch auf interkommunale Steuerteilung hat. Zum Sachverhalt ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

E. 2.1

Das Gebiet um Interlaken ist für die Hängegleiterfliegerei bekanntermassen bedeutend; es hat eines der höchsten Flugaufkommen des Berner Oberlands und wahrscheinlich der ganzen Schweiz. Der Begriff des Hängegleiters 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 Eidgenössischen 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 Beatenberg (vgl. BVR 2019 S. 170 E. 6.3). – Die Beschwerdegegnerin 2 mit Sitz (und Hauptsteuerdomizil) in Interlaken bezweckt die Förderung und Vermittlung von Gleitschirm-Passagierflügen und anderen Outdooraktivitäten, den Betrieb der Logistik für solche Aktivitäten sowie den Handel mit Sportartikeln, Bekleidung, Souvenirs und ähnlichen Gütern (vgl. Auszug Handelsregister A._____ GmbH, einsehbar unter: <<https://be.chregister.ch>>). Im Bereich ihrer Haupttätigkeit, der Vermittlung von Gleitschirm-Passagierflügen, organisiert sie den Transport der Kundschaft in die Nähe der Startplätze, die zu Fuss über den Wanderweg erreicht werden, stellt die Infrastruktur zur Verfügung (für Verkauf, Transport etc.) und übernimmt das Inkasso sowie weitere Verwaltungstätigkeiten. Die Flüge werden von Pilotinnen und Piloten durchgeführt, die in einem auftragsrechtlichen Verhältnis zur

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 6 Beschwerdegegnerin 2 stehen und von ihr als Entgelt eine Pauschalentschädigung

pro Flug erhalten. Die Pilotinnen und Piloten benutzen für die Flüge das eigene Flugmaterial und sind verpflichtet, es jederzeit flugtauglich zu halten. Sie instruieren die Kundschaft, rüsten diese aus und bereiten den Gleitschirm auf dem Startplatz vor (vgl. Gesprächsnotiz StV vom 11.12.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 56; Rahmenvereinbarung Vermittlung A. _____ GmbH, Vorakten StV [act. 3B] pag. 49 f. [nachfolgend: Rahmenvereinbarung Vermittlung]; Stellungnahme EG Interlaken vom 16.9.2020 S. 1 f., Vorakten StRK [act. 3A] pag. 82 ff.). Der Verkauf der Flüge an die Kundschaft erfolgt grösstenteils über das Internet oder an Verkaufsständen in Interlaken (vgl. Stellungnahme EG Interlaken vom 19.2.2020, Vorakten StV [act. 3B] pag. 20 f.). Die Flüge starten vorwiegend in Beatenberg ab den sich auf den Parzellen Gbbl. Nrn. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... und ... befindenden Startplätzen (vgl. Schreiben EG Beatenberg vom 18.9.2019 und 14.11.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 59 f. bzw. 83 f.). Die Beschwerdegegnerin 2 pachtet einen Teil der Parzelle Gbbl. Nr. ... in Beatenberg zur Nutzung als Startplatz für Hängegleiter. Sie bezahlt dem Eigentümer dafür einen Pachtzins von jährlich Fr. ... (vgl. Pachtvertrag vom 23.10.2019 [nicht unterschrieben], Vorakten StV [act. 3B] pag. 73 f.). Dafür können die von ihr vermittelten Pilotinnen und Piloten den Platz von Freitag bis Sonntag für Flüge «exklusiv» nutzen. Von Montag bis Donnerstag sind hingegen keine gewerblichen Flüge, sondern nur Privatpilotinnen und -piloten zugelassen (vgl. Gesprächsnotiz StV vom 11.12.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 56 [Zitat]; Übersicht Fluggebiet Interlaken, Beschwerdebeilage [BB] 3). Die übrigen Startplätze in Beatenberg, von denen aus von der Beschwerdegegnerin 2 (und anderen Unternehmen) vermittelte Flüge starten, werden vom Verein B. _____ und vom Verein C. _____ gepachtet. Sie stellen die Startplätze gegen ein Entgelt von Fr. 1.-- pro Flug zur Verfügung (vgl. Gesprächsnotiz StV vom 11.12.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 56; E-Mail Verein B. _____ vom 22.10.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 70 f.; E-Mail Verein C. _____ vom 6.11.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 80). Die Beschwerdegegnerin 2 ist Passivmitglied beim Verein C. _____ (vgl. Rechnung Verein C. _____ vom 18.12.2017, Vorakten StV [act. 3B] pag. 44). Die von ihr beauftragten Pilotinnen und Piloten sind verpflichtet, sowohl beim Verein C. _____ als auch beim Verein B. _____ Mitglied zu sein (vgl. Rahmenvereinbarung Vermittlung Ziff. 8).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 7

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 Startplatzes wird damit für die Dauer des Betriebs der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen, aber nicht dauerhaft verändert (vgl. BVR 2019 S. 170 E. 4.4, 6.3). Die Betriebskonzepte der Startplätze, so namentlich jenes für den von der Beschwerdegegnerin 2 gepachteten Platz, sehen konkret folgende baulichen Massnahmen vor: eine Windanzeige an einer Aluminiumstange von ca. 2,5 m Höhe und 10 mm Durchmesser, ein kniehocher Zaun zur Begrenzungsmarkierung 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, BB 4 und 5; vgl. auch VGE 2010/419 vom 6.4.2011 E. 3.2 betreffend ein früheres bau- und planungsrechtliches Verfahren zu den Startplätzen in Beatenberg). Die Beschwerdegegnerin 2 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. 97 f.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 8

E. 3

Es kommen folgende rechtliche Grundlagen zum Tragen:

E. 3.1

Eine Steuerteilung unter bernischen Gemeinden findet statt, wenn einer der in Art. 253 ff. StG geregelten Gründe vorliegt (Art. 252 StG). Besitzt die steuerpflichtige Person Geschäftsbetriebe, unbewegliches Geschäftsvermögen, Betriebsstätten oder Anteile daran in einer anderen bernischen Gemeinde als der Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde, so werden die Gemeindesteuern grundsätzlich nach den 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 massgebend. 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 9 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 interkantonalem 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], § 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 ein-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 10 zig, 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 intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, Diss. Neuchâtel 2011, N. 439).

E. 4.2

Die StRK hat erwogen, für die Annahme einer Betriebsstätte fehle es hier bereits am Erfordernis der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung. Bei den Startplätzen ergebe sich die Einrichtung durch die rein geographische 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). – Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, die Startplätze wiesen eine gewisse Infrastruktur auf, wie sie für die gewerbmässige 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.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 11

E. 4.3

betreffend Tankstellen betrieben mit einem Franchising-Modell).

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 13 lich 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 geographische 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 gewerbsmässig 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 die Beschwerdegegnerin 2 kein Eigentum an den Plätzen hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.4): Einen der Startplätze hat sie gepachtet, die anderen stehen ihr bzw. den Pilotinnen und Piloten 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 Betriebsstätte 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.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 14 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

Zum Erfordernis der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit 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 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;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 15 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 Steuermizil 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 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

Die StRK erachtet auch diese Voraussetzung als nicht erfüllt. Selbst wenn die qualitative und quantitative Wesentlichkeit der Startplätze wegen derer wirtschaftlichen Bedeutung für die Beschwerdegegnerin 2 bejaht werde, scheitere die Annahme einer Betriebsstätte daran, dass die Beschwerdegegnerin 2 die Startplätze im Rahmen ihrer Tätigkeit nicht selber

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 16 benutze, da sie die Flüge nicht selber durchführe. Es könne nicht gesagt werden, dass sie ihre Tätigkeit durch die Startplätze ausübe, was jedoch verlangt werde (vgl. angefochtener Entscheid E. 7.5). – Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Beschwerdegegnerin 2 pachte einen Startplatz und stelle die für den Start der (kommerziellen) Hängegleiterflüge notwendige Infrastruktur zur Verfügung. Dabei handle es sich um eine qualitativ wesentliche Tätigkeit, da die Beschwerdegegnerin 2 sonst nicht gewerbsmässig Flüge vermitteln könnte. Ebenso stelle diese Tätigkeit einen quantitativ wesentlichen Teil des Geschäftsbetriebs dar, da namentlich ohne Startphase ein Flug nicht möglich wäre und somit das Zurverfügungstellen eines Startplatzes für kommerzielle Hängegleiterflüge nicht bloss von untergeordneter und nebensächlicher Bedeutung sei (vgl. Beschwerde S. 5 f.).

E. 5.3

Die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin 2 besteht hauptsächlich darin, die Passagierflüge zu vermitteln, die Kundinnen und Kunden zu den Startplätzen zu transportieren, die Infrastruktur (für Verkauf, Transport etc.) bereitzustellen und das Inkasso sowie die Verwaltung zu besorgen. In der EG Beatenberg beschränkt sie sich dabei auf den Transport zum Parkplatz, von wo aus die Pilotinnen und Piloten mit der Kundschaft zu Fuss zum Startplatz gelangen. Die von ihr beauftragten Pilotinnen und Piloten instruieren die Kundschaft, stellen das Material bereit und führen den Flug ab dem Startplatz selbständig durch (vgl. vorne E. 2.1). Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, benutzt die Beschwerdegegnerin 2 die Startplätze für ihre Hauptgeschäftstätigkeit somit nicht. Jedoch pachtet die Beschwerdegegnerin 2 einen der Startplätze, hat diesen mit baulichen Einrichtungen ausstatten lassen, hält ihn Instand und stellt ihn für Flüge zur Verfügung, was zweifellos mit ihrer Vermittlungstätigkeit zusammenhängt und für diese (zumindest) von gewisser Bedeutung ist. Mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung ist aber fraglich, ob allein das Zurverfügungstellen sowie das Instandhalten von Anlagen eine ausreichende Tätigkeit vor Ort darstellen: Eine Erdöllieferantin, die in ihrem Eigentum stehende Tankstellen selbständigen Unternehmen über Franchiseverträge zur Nutzung überlassen hat, übt am Ort der Tankstellen keine eigentliche Geschäftstätigkeit, sondern eine bloss kontroll- und Überwachungstätigkeit aus, selbst wenn sie einen Grossteil ihrer Einkünfte mit Lizenzeinnahmen aus dem Betrieb der Tankstellen erzielen mag (BGE 134 I 303 E. 4.2). Dass die Beschwerdegegnerin 2 auf einem

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 17 Startplatz in Beatenberg bauliche Massnahmen von untergeordneter Bedeutung veranlasst hat, den Platz unterhält und zur Verfügung stellt, erscheint im Licht des Präjudizes als untergeordnet und nebensächlich. Dies umso mehr, als nur einer von mehreren Startplätzen in Beatenberg betroffen ist. Die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin 2 erschöpft sich hinsichtlich des einen Startplatzes praktisch in dessen Überlassen zur Nutzung durch die Pilotinnen und Piloten. Müsste für die fraglichen Arbeiten ein Teil des Geschäftseinkommens und -vermögens dem gepachteten Startplatz zugewiesen werden, würde dies zudem die Steuerveranlagung deutlich komplizieren, was ebenfalls zu berücksichtigen ist (vgl. vorne E. 5.1.2). Insgesamt kann nicht gesagt werden, die Beschwerdegegnerin 2 übe durch die Instandhaltung und das Zurverfügungstellen eines Platzes auf den Startplätzen eine quantitativ wesentliche Tätigkeit aus, womit dieses Erfordernis für das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht erfüllt ist.

E. 6

Nicht gegeben ist im Übrigen auch das Erfordernis der Zugehörigkeit zum Unternehmen.

E. 6.1

Dieses verlangt, 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 (Ar-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 18 beits)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,

E. 6.2

Die StRK hat festgehalten, die Startplätze könnten nicht im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als zum Betrieb der Beschwerdegegnerin 2 zugehörig betrachtet werden; stattdessen zählten sie zum Betrieb der selbständig erwerbenden Pilotinnen und Piloten, die in keinem Abhängigkeitsverhältnis zum Unternehmen stünden (vgl. angefochtener Entscheid E. 8.3). – Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, der von der Beschwerdegegnerin 2 gepachtete Startplatz sei deren Unternehmen zuzurechnen. Denn der Teilungsplan der Steuerverwaltung sehe «gar nicht vor, dass die selbständigen Piloten als Teil [des Unternehmens] gelten», weshalb deren Tätigkeit der Beschwerdegegnerin 2 nicht zugeschrieben werden können müsse (vgl. Beschwerde S. 6 f.).

E. 6.3

Die Beschwerdegegnerin 2 hat einen der verschiedenen Startplätze auf dem Gebiet der EG Beatenberg selber gepachtet und kann (zumindest teilweise) darüber verfügen (vgl. vorne E. 2.1). Die Verfügungsmacht allein reicht jedoch nicht, um eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung als zum Betrieb eines Unternehmens zugehörig zu betrachten. Zusätzlich muss diesem auch die dort ausgeübte Tätigkeit zugerechnet werden können. Hier ist insoweit nicht auf die Instandhaltung und das Zurverfügungstellen eines Startplatzes durch die Beschwerdegegnerin 2 abzustellen, da dies nicht als quantitativ wesentliche Tätigkeit zu werten ist (vgl. vorne E. 5.3) und somit diesbezüglich eine Betriebsstätte ohnehin ausgeschlossen ist. Die Haupttätigkeit vor Ort auf den Startplätzen wird vielmehr von Pilotinnen und Piloten ausgeübt, die mit der Beschwerdegegnerin 2 auftragsrechtlich verbunden sind. Es ist zu prüfen, ob sie als selbständig erwerbstätig zu betrachten sind oder im Gegenteil in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdegegnerin 2 stehen, sodass ihre Tätigkeit dieser zuzurechnen ist. Die Beschwerdegegnerin 2 vermittelt die Passagierflüge in eigenem Namen an die Kundschaft, was grundsätzlich gegen eine

Selbständigkeit der beauftragten Pilotinnen und Piloten spricht. Sie nimmt auch die Rechnungsstellung an die Kundschaft vor und ist für das Inkasso besorgt. Die Pilotinnen und Piloten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 19 erhalten indessen von der Beschwerdegegnerin 2 eine Pauschalentschädigung pro Einsatz und keinen festen Lohn, was gegen ein arbeitsvertragsähnliches Verhältnis spricht. Zudem treten sie auf dem Flugschein, den sie vor dem Start eines Fluges mit der Kundschaft ausfüllen und unterschreiben, in eigenem Namen auf (vgl. Flugschein ... [nicht ausgefüllt], Vorakten StV [act. 3B] pag. 51 f.). Mit dem Dokument wird die Haftung zwischen der Pilotin bzw. dem Piloten und der Kundin bzw. dem Kunden geregelt. Die Pilotinnen und Piloten sind gemäss der Rahmenvereinbarung der Beschwerdegegnerin 2 verpflichtet, die Haftpflichtversicherung «Bi-place» für häufige gewerbliche Flüge und die Unfallversicherung «Biplace» des Schweizerischen Hängegleiterverbands abzuschliessen (vgl. Rahmenvereinbarung Vermittlung Ziff. 6). Sie tragen grundsätzlich das Haftungsrisiko aus den durchgeführten Flügen. Weiter stellen sie das Flugmaterial bereit und tätigen dafür entsprechende Investitionen, was ein unternehmerisches Risiko darstellt. Die Pilotinnen und Piloten rechnen sodann die Sozialversicherungsbeiträge selbständig mit ihrer Ausgleichskasse ab (vgl. Rahmenvereinbarung Vermittlung Ziff. 6). Aus den Akten ergeben sich ferner keine weitgehenden Weisungsbefugnisse der Beschwerdegegnerin 2 gegenüber den beauftragten Pilotinnen und Piloten. Der Rahmenvereinbarung ist in diese Hinsicht einzig zu entnehmen, dass sie das Flugmaterial jederzeit flugtauglich halten müssen (vgl. Ziff. 8), was für ein Auftragsverhältnis nicht ungewöhnlich und sicherlich nicht als übermässige Bindung erscheint. Überdies geht aus der Rahmenvereinbarung hervor, dass die Einsätze jeweils auf Abruf und nur im gegenseitigen Einvernehmen erfolgen (vgl. Ziff. 4). Der Pilotin bzw. dem Piloten steht es demnach frei, einen Einsatz anzunehmen oder abzulehnen. Sie bzw. er kann somit über ihre bzw. seine Arbeitszeiten selber bestimmen und ist arbeitsorganisatorisch kaum fremdbestimmt, was als Indiz für eine selbständige Tätigkeit zu werten ist. Den Akten ist auch nichts zu einem Konkurrenzverbot zu entnehmen. Den Pilotinnen und Piloten ist es somit möglich, für andere Anbieterinnen und Anbieter von Passagierflügen tätig zu sein, von denen es in der Umgebung Interlaken mehrere gibt (vgl. Liste «Anbieterfirmen» vom 14.11.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 62), oder selbständig Kundinnen und Kunden zu akquirieren, was gegen ein (wirtschaftliches) Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdegegnerin 2 spricht.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 20

E. 6.4

Nach dem Gesagten erfolgt die Vermittlung der Flüge zwar grundsätzlich im Namen und auf Rechnung der Beschwerdegegnerin 2. Die Pilotinnen und Piloten treten gegenüber der Kundschaft aber haftungsrechtlich selbständig auf, sind für das Flugmaterial und die erforderlichen Versicherungen verantwortlich und tragen damit ein nicht unerhebliches unternehmerisches Risiko. Zudem sind sie arbeitsorganisatorisch weitgehend frei und wirtschaftlich nicht alleine von einer Anbieterin bzw. einem Anbieter abhängig. Wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, überwiegen somit die Indizien für eine selbständige Geschäftstätigkeit der Pilotinnen und Piloten und ist ein Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdegegnerin 2 zu verneinen. Somit ist die Haupttätigkeit vor Ort nicht als zum Betrieb der Beschwerdegegnerin 2 zugehörig zu betrachten.

E. 7.1

Zusammenfassend sind die Startplätze in Beatenberg aufgrund des Zusammenspiels der geografischen und topografischen Gegebenheiten mit den baulichen Installationen sowie im Licht ihrer bau- und planungsrechtlichen Bedeutung zwar als ständige körperliche Anlage oder Einrichtung zu qualifizieren. Jedoch fehlt es an einer quantitativ wesentlichen Tätigkeit der Beschwerdegegnerin 2 vor Ort. Zudem kann ihr die Tätigkeit der als selbstständig erwerbend zu betrachtenden Pilotinnen und Piloten nicht zugerechnet werden. Die Startplätze in Beatenberg stellen somit keine Betriebsstätte der Beschwerdegegnerin 2 dar. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 7.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin, die hier Vermögensinteressen wahrt (vgl. BVR 2011 S. 249 [VGE 2009/388 vom 19.10.2010] nicht publ. E. 6.1), die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 zweiter Satz VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.01.2022, Nr. 100.2021.113U, Seite 21 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

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