

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 21 vom 13. Mai 2025**

BE Verwaltungsgericht, 2025-05-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2024\\_21](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2024_21)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 21 du 13 mai 2025

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 21 del 13 maggio 2025

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. Dezember 2023; 100 22 205, 200 22 162) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

## **Erwägungen**

### **E. 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]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Entscheide fällen, da es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zukommen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 [Pra 99/2010 Nr. 37] E. 1.3.1). Weil im vorliegenden Fall die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 4 weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

### **E. 1.3**

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

### **E. 2**

Der rechtlich relevante Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

## E. 2.1

Der Beschwerdeführer ist seit 2012 als orthopädischer Chirurg tätig, sowohl in eigener Praxis als auch u.a. an der Privatklinik C. \_\_\_\_\_ AG in ... (seit 2018: D. \_\_\_\_\_ AG; nachfolgend: D. \_\_\_\_\_), welche zu 100 % von der E. \_\_\_\_\_ AG gehalten wurde (nachfolgend: E. \_\_\_\_\_; mit Vertrag vom 25.5.2018 fusionierte die E. \_\_\_\_\_ mit der F. \_\_\_\_\_ AG; vgl. Schweizerisches Handelsamtsblatt [SHAB] Nr. 128 vom ...; Handelsregister eintrag der F. \_\_\_\_\_ AG, einsehbar auf: <www.zefix.ch>). Die Praxis hat der Beschwerdeführer zusammen mit weiteren Fachspezialisten an zwei Standorten eröffnet, wovon sich der eine in unmittelbarer Nähe zur D. \_\_\_\_\_ befindet (Beschwerden Rz. 1.1; <www...ch>). Am 6. September 2014 schloss der Beschwerdeführer mit der Belegärzteschaft der D. \_\_\_\_\_ einen Belegarztvertrag und mit den (an der D. \_\_\_\_\_ als Belegärztinnen und -ärzte tätigen) Aktionärinnen und Aktionären der E. \_\_\_\_\_ AG einen Aktionärsbindungsvertrag ab (vgl. «Belegarztvertrag Privatklinik C. \_\_\_\_\_ AG» vom 6.9.2014, in Beschwerdebeilage [BB] 3 [nachfolgend: Belegarztvertrag]; Aktionärsbindungsvertrag vom 6.9.2014, in BB 4 sowie Vorakten StV [act. 4B] pag. 38 ff. [nachfolgend: Aktionärsbindungsvertrag]). Zum Aktionär wurde er, indem er am 26. September 2014 von einem anderen Belegarzt 250 Aktien der E. \_\_\_\_\_ erwarb (nachfolgend auch: Beteiligung an der E. \_\_\_\_\_), zum Stückpreis von Fr. 600.-- bzw. zum Preis von insgesamt Fr. 150'000.--. Den Kaufpreis bezahlte er, indem er zuerst vom Bankkonto seines Einzelunternehmens den Betrag von Fr. 70'000.-- auf ein privates Bankkonto überwies (Privatbezug), und kurz darauf mit Mitteln desselben den gesamten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 5 Kaufpreis beglich (vgl. Bankauszug UBS Privatkonto vom 2.10.2014, in BB 5 sowie Vorakten StRK [act. 4A] pag. 43; Beschwerden Rz. 1.3).

## E. 2.2

Gemäss den im Aktionärsbindungsvertrag getroffenen Vereinbarungen verpflichtete sich der Beschwerdeführer als chirurgisch tätiger Arzt, der die volle Infrastruktur für Operationen regelmässig nutzte, mindestens 400 Aktien der E. \_\_\_\_\_ zu erwerben, wobei er den Kauf insoweit über zehn Jahre hinweg staffeln durfte, als er jährlich mindestens 40 Aktien kaufen musste (10 % der Mindestanzahl von 400 Aktien). Die gekauften Aktien hatte er in einem auf seinen Namen lautenden «Sperrdepot» bei der treuhänderischen Verwalterin zu hinterlegen; «gesperrt» waren die Aktien insofern, als sie einer Veräusserungsbeschränkung unterlagen, d.h. sie wurden nur unter bestimmten Voraussetzungen von der Treuhänderin herausgegeben (zum Ganzen: Aktionärsbindungsvertrag Ziff. 4, 7; angefochtene Entscheidung E. 3.3; Beschwerden Rz. 1.1-1.3; zur Pflicht der angehenden Belegärztinnen und -ärzte, den Aktionärsbindungsvertrag sowie den Belegarztvertrag zu unterzeichnen und Aktien der E. \_\_\_\_\_ zu kaufen vgl. auch Belegarztvertrag Ziff. 3.1 [Punkt 1]). Vorbehältlich einer vorzeitigen Vertragsbeendigung (dazu Belegarztvertrag Ziff. 3.6.4 f.; Aktionärsbindungsvertrag Ziff. 2.2; ferner auch hinten E. 2.5) war der Beschwerdeführer befugt (bzw. unter Umständen auch verpflichtet), die Aktien ab Erreichen des 60. Altersjahrs bis spätestens auf das 70. Altersjahr hin gestaffelt wieder zu veräussern (vgl. Belegarztvertrag Ziff. 3.6.1 f., Aktionärsbindungsvertrag Ziff. 4, 6.1 a.E.).

## E. 2.3

Grundsätzlich durfte der Beschwerdeführer die Belegarztstätigkeit erst beginnen, sobald er 10 % der für ihn geltenden Mindestanzahl an Aktien – in seinem Fall waren dies 40 Aktien – erworben und hinterlegt hat (Aktionärs- bindungsvertrag Ziff. 4). Mit Unterzeichnung des Belegarzt- sowie des Aktio- narsbindungsvertrags und dem Kauf der 250 Aktien im September 2014 er- füllte er diese Voraussetzungen für den Status des Belegarztes, den er un- strittig auch erlangte. Als Belegarzt konnte er fortan im Rahmen der Beleg- ärzteversammlung Einfluss nehmen auf den Verwaltungsrat der E.\_\_\_\_\_. Zudem durfte er an der D.\_\_\_\_\_ selbständig operieren sowie stationäre Patientinnen und Patienten selbständig betreuen (Belegarztvertrag Ziff. 2.1.2, 2.1.4, 3.1). Die D.\_\_\_\_\_ verpflichtete sich, eine möglichst «zeitgemässe moderne Infrastruktur» zur Verfügung zu

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 6 stellen. Im Gegenzug hatte der Beschwerdeführer die klinikeigenen Betriebe (Radiologie, Labor, Physiotherapie etc.) – auch für ambulante Behandlungen – soweit möglich zu nutzen. Eine «stetige Umgehung der Infrastruktur» der D.\_\_\_\_\_ konnte zur Vertragsauflösung führen (vgl. Belegarztvertrag Ziff. 3.5.1 [Punkt 3], 3.5.4 [Punkt 1 und 5]; zum Ganzen sowie zum Folgenden vgl. auch Beschwerden Rz. 1.1, 1.3). Daraus lässt sich ableiten, dass der Beschwerdeführer in seiner Praxis hauptsächlich Sprechstundentätigkeiten (inkl. Vor- und Nachbehandlungen) durchführte, soweit der Belegarztvertrag dies zulies, während operative Eingriffe, die auch einen stationären Aufenthalt erforderten, an der D.\_\_\_\_\_ erfolgten. Jedenfalls handelte es sich bei der in der eigenen Praxis wie auch bei der an der D.\_\_\_\_\_ ausgeübten Tätigkeit (spätestens) ab 2014 um eine selbständige Erwerbstätigkeit, zumal der Beschwerdeführer das gesamte Jahreseinkommen in seiner Jahresrechnung verbuchte und es in der Steuererklärung 2014 vollumfänglich als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 44 ff.). Die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ wiesen die Beschwerdeführenden allerdings dem Privatvermögen zu (Deklaration auf dem Zusatzblatt 3) mit einem Steuerwert von Fr. 810.-- pro Aktie bzw. Fr. 202'500.-- insgesamt (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 48). Auch in der Steuererklärung 2015 deklarierten die Beschwerdeführenden die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ im Formular 3 und damit im Privatvermögen (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 71).

#### **E. 2.4**

In den Veranlagungsverfügungen 2014, die den Beschwerdeführenden im Mai 2016 und damit nach Einreichung der Steuererklärung 2015 eröffnet wurden, reduzierte die Steuerverwaltung das Wertschriftenvermö- gen um Fr. 52'000.-- sowie das Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers um Fr. 150'000.-- und erhöhte sein steuerbares Eigenkapital um Fr. 150'000.--. Diese Korrekturen begründete sie im Wesentlichen damit, dass die Beteiligung zum Buchwert von Fr. 150'000.-- berücksichtigt werde (Veranlagungsverfügungen vom 20.5.2016, in BB 7 sowie Vorakten StRK [act. 4A] pag. 63, Ziff. 3.0 und 28 sowie Code 2-4; Beschwerden Rz. 1.4). Ungeachtet dieser Korrekturen nahm der Beschwerdeführer die Aktien nicht in die Jahresrechnung 2016 auf bzw. deklarierten die Beschwerdeführenden sie in der Steuererklärung 2016 (ausgefüllt am 20.10.2017 und damit nach Eröffnung der Veranlagungsverfügungen 2014 am 20.5.2016) nicht im

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 7 Geschäfts-, sondern wiederum im Privatvermögen (Formular 3 statt Formu- lar 9; vgl. Steuererklärung 2016, in BB 10 sowie Vorakten StRK [act. 4A] pag. 59 ff., 97, 103;

zum Ganzen auch angefochtene Entscheide E. 4.5). Im Hinblick auf die Fusion der E.\_\_\_\_\_ mit der F.\_\_\_\_\_ AG (vorne E. 2.1) veräusserte der Beschwerdeführer seine Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ im Laufe des Jahres 2017 zum Stückpreis von Fr. 3'100.-- an die F.\_\_\_\_\_ AG (Beschwerden Rz. 1.7). In der gemeinsamen Steuererklärung 2017 vom 4. Juli 2018 deklarierten die Beschwerdeführenden die Aktien nicht mehr und gaben auch den Veräusserungsgewinn nicht an (Vorakten StV [act. 4B] pag. 61 ff.).

### **E. 2.5**

Mit Veranlagungsverfügungen vom 20. Mai 2021 wies die Steuerverwaltung den mit dem Aktienverkauf erzielten Gewinn dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zu, indem sie den steuerbaren Erfolg 2017 von Fr. 546'521.-- um Fr. 566'500.-- auf Fr. 1'113'021.-- erhöhte (unter Berücksichtigung einer Rückstellung von Fr. 62'000.-- für die AHV); das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführenden bezifferte sie auf Fr. 474'885.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 490'265.-- (direkte Bundessteuer). Zur Begründung führte die Steuerverwaltung zusammengefasst an, der Beschwerdeführer hätte keine selbständige Erwerbstätigkeit an der D.\_\_\_\_\_ ausüben können, wenn er die Aktien nicht erworben hätte, weshalb sie grundsätzlich als (notwendiges) Geschäftsvermögen zu betrachten seien. Trotz mehrmaliger Aufforderung sei kein Kaufvertrag nachgereicht worden, welcher die Anzahl Pflichtaktien regelte (Vorakten StV [act. 4B] pag. 126 ff. bzw. 124 f.). Im nachfolgenden Einspracheverfahren forderte die Steuerverwaltung von den Beschwerdeführenden erneut Unterlagen ein, aus welchen hervorgehe, dass es sich bei der Beteiligung nicht oder nur teilweise um Pflichtaktien handle (Aktienkaufvertrag oder Bestätigung der E.\_\_\_\_\_). Zugleich wies sie die Beschwerdeführenden darauf hin, dass beim Aktienverkaufserlös ohne entsprechende Dokumente vollumfänglich von einem steuerbaren Gewinn ausgegangen werde. Da die Beschwerdeführenden die verlangten Unterlagen nicht nachreichten, qualifizierte die Steuerverwaltung die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ wie angekündigt als Geschäftsvermögen. Daran hielt sie in den Einspracheentscheiden vom 19. Mai 2022 fest (zum Ganzen: Vorakten StV [act. 4B] pag. 130-146; vorne Bst. A).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 8

### **E. 2.6**

Die StRK bestätigte die Aufrechnung im Wesentlichen mit der Begründung, die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ hinge technisch-wirtschaftlich derart eng mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers zusammen, dass sie – unabhängig von der buchmässigen Behandlung – zum Geschäftsvermögen gehörten (angefochtene Entscheide E. 3.3). Sie habe es dem Beschwerdeführer überhaupt erst ermöglicht, als Belegarzt an der D.\_\_\_\_\_ tätig zu sein. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Zuteilung zum Geschäftsvermögen entspreche der bundesgerichtlichen Praxis. Unter den gegebenen Umständen spiele keine Rolle, mit welchen Mitteln der Aktienkauf finanziert worden sei (angefochtene Entscheide E. 3.4, 3.6; zum Vertrauensschutz vgl. hinten E. 5). – Die Beschwerdeführenden bringen dagegen zusammengefasst vor, die Qualifikation der Beteiligung als Geschäftsvermögen und die damit einhergehende Besteuerung des Gewinns aus deren Verkauf verletzten Art. 21 Abs. 2 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 29 Abs. 1 Bst. k StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG. Sämtliche 250 Aktien stellten Privatvermögen dar. Die StRK übersehe, dass sich nach dem Willen der steuerpflichtigen

Person bestimme, ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit diene. Sie selber widme Vermögensgegenstände geschäftlichen Zwecken, indem sie diese zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung mache; in diesem Sinn sei jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Somit sei klar, dass es bei der Qualifikation auf die Willensäusserung der steuerpflichtigen Person ankomme und nicht auf einen allfälligen engen Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Beschwerdeführer habe mit der Abwicklung des Aktienkaufs über ein privates Bankkonto, der Nichtaktivierung der Beteiligung in der Jahresrechnung und der Deklaration der Beteiligung sowie der Dividenden-erträge im Wertschriftenverzeichnis klar zum Ausdruck gebracht, die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ privaten Zwecken widmen zu wollen; dieser Widmungswille habe sich effektiv verwirklicht (Beschwerden Rz. 2.7 ff.).

### **E. 3**

Umstritten ist, ob der mit dem Aktienverkauf erzielte Gewinn als steuerfreier Kapitalgewinn zu qualifizieren oder als Einkommen aus selbständiger Er-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 9 werbstätigkeit des Beschwerdeführers aufzurechnen ist. Die diesbezügliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (vgl. schon angefochtene Entscheide E. 3.1, 3.3):

#### **E. 3.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 19 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 29 Bst. k StG; Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem 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, wobei als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte gelten, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 3 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 3 DBG). Der Begriff des Geschäftsvermögens setzt nebst einer selbständigen Erwerbstätigkeit mithin voraus, dass der fragliche Vermögenswert dieser tatsächlich dient. Dies kann unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite oder auch mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve erfolgen. Über die Zuweisung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten gewichtet (zum Ganzen statt vieler: BGE 150 II 409 E. 2.4.2, 133 II 420 E. 3.2 f. [jeweils betreffend Zuordnung von Liegenschaften]; VGE 2021/68/69 vom 3.4.2023 E. 4.3.2 [betreffend Zuordnung von Fahrzeugen], 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.2 [betreffend Zuordnung von Kunstwerken]; vgl. auch VGE 2022/11/12 vom 5.4.2024 E. 3.1 a.E.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 126 ff.).

#### **E. 3.2**

Auch für die Zuordnung von Beteiligungen zum Privat- oder Geschäftsvermögen sind die technisch-wirtschaftliche Funktion und die individuell-konkreten Gesamtumstände entscheidend. Als Geschäftsvermögen gelten Beteiligungen dementsprechend dann, wenn sie ganz oder überwiegend in enger Beziehung zur selbständigen Erwerbstätigkeit der

steuerpflichtigen Person stehen. Eine hinreichend enge Beziehung ist namentlich anzunehmen, wenn die Beteiligung für Geschäftszwecke erworben wurde

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 10 oder sie dem Geschäftsinhaber einen massgeblichen oder sogar beherrschenden Einfluss auf die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verschafft, deren geschäftliche Aktivitäten seiner eigenen selbständigen Erwerbstätigkeit entsprechen oder diese sinnvoll ergänzen, was ihm erlaubt, die angestammte Geschäftstätigkeit auszuweiten. Die von der Rechtsprechung geforderte enge Beziehung kann gegebenenfalls auch ohne einen massgeblichen bzw. beherrschenden Einfluss eintreten. Entscheidend ist der – in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachte und verwirklichte – Wille, die Beteiligung konkret dafür zu nutzen, das operative Ergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Chancen auf dem Markt zu verbessern (zum Ganzen statt vieler: BGer 9C\_454/2023 vom 11.12.2024 E. 3.3.2, 5; vgl. auch BVR 1998 S. 394 E. 4 ff.; Leuch/Strahm, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 21 N. 63; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 130, 132). Ist die technisch-wirtschaftliche Funktion bzw. die enge Beziehung zur selbständigen Erwerbstätigkeit nicht klar erkennbar, kommt dem Willen und der Sachdarstellung der steuerpflichtigen Person grosse Bedeutung zu. Freilich kann nicht auf einzelne beliebige Willensäusserungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Für die Abgrenzungsfrage relevant ist einzig der Wille, ein Wirtschaftsgut dem Geschäft zu widmen, und nicht der Wille, ein Wirtschaftsgut für die Zwecke der Besteuerung als Geschäfts- oder Privatvermögen zu behandeln. Der Wille, so wie er den Steuerbehörden gegenüber erklärt wird, muss auch in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht und tatsächlich verwirklicht worden sein (BGE 147 V 114 E. 3.3.1.2; VGE 23275 vom 6.11.2008 E. 2.4.1 f.; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 130 f., wohingegen die von den Beschwerdeführenden zitierte N. 134, soweit sie überhaupt von vom Voranstehenden Abweichendes enthalten sollte, hier nicht direkt einschlägig ist, da sie sich nicht ausdrücklich auf Beteiligungsrechte, sondern nur auf andere Vermögensrechte bezieht [vgl. auch das an entsprechender Stelle genannte Urteil BGer 2C\_41/2016 und 2C\_42/2016 vom 25.4.2017, in StE 2017 B 23.2 Nr. 54 E. 5.4, betreffend Zuordnung von in Verlustscheinen verbrieften Forderungen]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 11

#### **E. 4**

Die Verfahrensbeteiligten sind sich uneinig, wie der Sachverhalt (vorne E. 2) im Licht der rechtlichen Grundlagen (E. 3 hiervor) zu würdigen ist.

##### **E. 4.1**

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer (jedenfalls) ab dem Steuerjahr 2014 bis zur hier interessierenden Veräusserung seiner Beteiligung im Jahr 2017 als orthopädischer Chirurg in eigener Praxis sowie (u.a.) an der D.\_\_\_\_\_ einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachging, wobei die Belegarztstätigkeit Teil seiner selbständigen Erwerbstätigkeit bildete (vorne E. 2.1, 2.3). Damit ist eine Grundvoraussetzung für die strittige Qualifikation der Beteiligung als Geschäftsvermögen erfüllt (vgl. Art. 21 Abs. 2 Satz 3 StG bzw. Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG bzw. vorne E. 3.1, auch zum Folgenden). In Bezug auf die Anschlussfrage, ob die Beteiligung der selbständigen Erwerbstätigkeit des

Beschwerdeführers tatsächlich diente bzw. ganz oder überwiegend in enger Beziehung zu dieser stand, mag zwar zunächst zutreffen, dass für den Beschwerdeführer kein Zwang bestand, den Belegarzt- so- wie den Aktionärsbindungsvertrag zu unterzeichnen und sich damit u.a. zu verpflichten, diese Beteiligung zu kaufen. Ohne Vertragsunterzeichnung und Aktienkauf hätte er indessen auch den Status als Belegarzt nicht erlangt (vorne E. 2.3), und es versteht sich von selbst, dass er nicht nur in diesen Status wechseln wollte, sondern sich davon auch finanzielle Vorteile versprach. Jedenfalls liegt auf der Hand und wird denn auch nicht in Abrede gestellt, dass der vertraglich geschuldete Aktienerwerb Voraussetzung für die Tätigkeit als Belegarzt war, welche das operative Ergebnis der (bisherigen) eigenen Geschäftstätigkeit bzw. die Chancen des Beschwerdeführers auf dem Markt der orthopädisch-chirurgischen Behandlung und Versorgung (mit Schwerpunkt in den von ihm hauptsächlich praktizierten Bereichen der Knie- und Hüftchirurgie) verbessern sollte. Die geschäftlichen Aktivitäten der E.\_\_\_\_\_ bzw. der D.\_\_\_\_\_ entsprachen der (bisherigen) eigenen selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers bzw. ergänzten diese sinnvoll, was ihm erlaubte, diese entsprechend auszubauen. Der Schluss der Vorinstanz, wonach die Beteiligung mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers klar erkennbar wirtschaftlich- technisch derart eng zusammenhänge, dass sie grundsätzlich seinem Ge-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 12 schäftsvermögen zuzuweisen ist (angefochtene Entscheide E. 3.3), ist daher nicht zu beanstanden.

#### **E. 4.2**

Wie schon die StRK festgehalten und zu Recht auch die Steuerverwaltung geltend gemacht hat (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 145), ändert daran nichts, dass der Beschwerdeführer den Aktienkauf mit Mitteln eines privaten Bankkontos finanzierte und er die Beteiligung im Wertschriftenverzeichnis deklarierte (statt sie in der Jahresrechnung seines Einzelunternehmens zu aktivieren; anders Beschwerden Rz. 2.8 ff., auch zum Folgenden; vorne E. 2.1, 2.3): Wohl sprechen solche Umstände allenfalls dafür, dass die Beschwerdeführenden die Beteiligung dem Privatvermögen zuweisen wollten. Entgegen ihrer sinngemässen Auffassung kann es indessen namentlich in Fällen wie dem zu beurteilenden nicht allein auf diesen, hauptsächlich gegenüber den Steuerbehörden (ausdrücklich) geäusserten Willen ankommen, sondern sind die tatsächlichen Verhältnisse in ihrer Gesamtheit gewürdigt massgebend (vgl. vorne E. 3); dies schliesst (implizite) Willenskundgebungen mit ein, selbst wenn sie gegenüber unabhängigen Drittpersonen erfolgten. Hier offenbarte sich u.a. im Abschluss des Belegarzt- und Aktionärsbindungsvertrags sowie im Aktienkauf die Absicht des Beschwerdeführers, seine selbständige Erwerbs- um die Belegarztstätigkeit zu erweitern und die Geschäftsergebnisse zu verbessern. Die vertraglichen Vereinbarungen ermöglichten es ihm grundsätzlich, bis zum Erreichen des ordentlichen Pensionierungsalters oder sogar darüber hinaus in selbständiger Erwerbstätigkeit als Belegarzt der orthopädischen Chirurgie an der D.\_\_\_\_\_ zu arbeiten (vorne E. 2.2). Die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ bzw. deren Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit erhielt dadurch auch eine zeitliche Dimension, die vom Beschwerdeführer durchaus gewollt war. Die Mittelherkunft kann unter diesen Umständen höchstens eine untergeordnete Rolle spielen, wie die StRK richtig erwogen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6 mit Hinweis auf BGer 2C\_939/2019 vom 25.5.2020 E. 2.2.3). Entgegen den Beschwerdeführenden (Beschwerden Rz. 2.17) sind im Übrigen alle

250 Aktien, die der Beschwerdeführer im September 2014 erwarb, als Geschäftsvermögen anzusehen: Er war unstrittig verpflichtet, insgesamt mindestens 400 Aktien zu kaufen. Mit dem Kauf von 10 % bzw. 40 Aktien durfte er die Belegarztstätigkeit beginnen; zugleich musste er vereinbarungsgemäss in den darauffolgenden neun Jahren jeweils weitere 10 % bzw.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 13 40 Aktien hinzukaufen. Auch diese Vertragsklausel enthielt lediglich eine Mindestvorgabe, womit der Beschwerdeführer jederzeit auch mehr Aktien kaufen durfte, was er denn auch tat (zum Ganzen und zum Folgenden E. 2.1 f.; vgl. auch Beschwerden Rz. 1.12). Mangels gegenteiliger Hinweise ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass im Jahr 2017 nicht nur die der Mindestvorgabe entsprechende Anzahl Aktien (von 120 Stück), sondern sämtliche 250 Aktien auf dem Sperrdepot hinterlegt waren. Damit ist die erforderliche enge Beziehung zur selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers für alle 250 Aktien zu bejahen.

#### **E. 4.3**

Nach dem Gesagten steht aufgrund des in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachten und verwirklichten Willens des Beschwerdeführers fest, dass die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ dessen selbständigen Erwerbstätigkeit dienen sollte, weshalb sie seinem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Die gegenteilige Behauptung der Beschwerdeführenden, die Beteiligung habe ausschliesslich privaten Zwecken gedient, überzeugt angesichts der Gesamtumstände nicht. Ihre diesbezügliche Sachdarstellung beschränkt sich in einer Weise auf ihre buchhalterische Behandlung der Beteiligung (vgl. Beschwerden Rz. 2.6, 2.11 ff.), die den tatsächlichen Gegebenheiten des vorliegenden Einzelfalls nicht gerecht wird. Die buchhalterische Behandlung sowie die weiteren Aspekte (Deklaration in Steuererklärung; Finanzierung Aktienkauf über ein privates Bankkonto, auf das der Beschwerdeführer kurz zuvor einen Privatbezug überwiesen hatte) liessen hier allenfalls darauf schliessen, wie die Beschwerdeführenden die Beteiligung steuerlich behandelt haben wollten. Für die Zuweisung von Wertgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen käme (oder kommt) einem derartigen Willen aber in klaren Fällen wie dem vorliegenden keine entscheidende Bedeutung zu (vorne E. 3.2). Die StRK hat sich mit den nämlichen Umständen und entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführenden hinreichend auseinandergesetzt; eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]BV; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) ist insoweit weder hinreichend substantiiert dargetan (vgl. Beschwerden Rz. 2.13) noch ersichtlich (zu den Anforderungen an die Begründungspflicht statt aller: BGE 146 II 335 E. 5.1; BVR 2022 S. 51 E. 2.3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 14

#### **E. 4.4**

Am bisherigen Ergebnis würde auch nichts ändern, wenn mit den Beschwerdeführenden davon auszugehen wäre, dass von der StRK erwähnte Urteile des Bundesgerichts hier nicht einschlägig (BGer 9C\_444/2017 vom 14.5.2018 [betreffend AHVG]) bzw. falsch wiedergegeben worden sind (BGer 2C\_939/2019 vom 25.5.2020; Beschwerden Rz. 2.14 f.; angefochtene Entscheide E. 3.4, auch zum Folgenden). Die hier massgebliche Rechtsprechung ist gefestigt, was das Bundesgericht in den allgemeinen rechtlichen

Erwägungen der vorgenannten Urteile klar zum Ausdruck gebracht hat (vgl. BGer 2C\_939/2019 vom 25.5.2020 E. 2.2.2-2.2.4 bzw. 9C\_444/2017 vom 14.5.2018 E. 3.2.2 f., wo im Übrigen wiederum auf steuerrechtliche Urteile verwiesen wird). Der StRK kann nicht vorgeworfen werden, diese Rechtsprechung bei der Auslegung und Anwendung der hier massgebenden Steuerrechtsnormen rechtsfehlerhaft berücksichtigt zu haben, weder in Bezug auf den Stellenwert der Willenskundgabe des Beschwerdeführers noch hinsichtlich des Kriteriums der technisch-wirtschaftlichen Funktion der Beteiligung, die hier (auch) darin bestand, die Umsatzverhältnisse seines Einzelunternehmens (unmittelbar oder zumindest mittelbar) zu verbessern (vorne E. 3.2, 4.1 f.). Dass die angefochtenen Entscheide insoweit willkürlich sein sollen, wie von den Beschwerdeführenden behauptet wird, ist nicht zu erkennen.

## **E. 5**

Zu prüfen bleibt, ob der Grundsatz des Vertrauensschutzes (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 11 Abs. 2 KV) gebietet, die Aktien dem Privatvermögen der Beschwerdeführenden zuzuweisen und damit auf eine Besteuerung des Veräusserungsgewinns zu verzichten (vorne E. 3.1).

### **E. 5.1**

Bei periodischen Steuern gilt, dass in früheren Steuerperioden ergangene Taxationen für spätere Veranlagungen grundsätzlich keine Verbindlichkeit zukommt. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die ausschliesslich für das betreffende

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 15 Steuerjahr Rechtswirkung entfaltet (vgl. statt vieler: BGE 147 II 155 E. 10.5.1, 140 I 114 E. 2.4.3; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; aus der jüngeren Praxis etwa VGE 2022/328/329 vom 18.7.2023 E. 5.2.1). Eine frühere Veranlagungspraxis vermag daher grundsätzlich keine schützenswerte Vertrauensgrundlage zu begründen, zumal im Steuerrecht aufgrund der Regelungsdichte und seiner Natur als Massenfallrecht tendenziell weniger Raum bleibt für vertrauensbegründendes Verhalten der Behörden als in anderen Gebieten des Verwaltungsrechts (BGE 150 I 1 E. 4.4.1; zum Ganzen sowie zum Folgenden auch BGer 9C\_700/2022 vom 28.8.2023 E. 2.6 mit Hinweisen). Allerdings ergeben sich aus dem vom Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens u.a. bei der Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen gegebenenfalls Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde: Letztere ist an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden, sofern die Verhältnisse keine rechtserhebliche Veränderung erfahren haben (BGer 9C\_267/2023 vom 24.6.2024 E. 2.5 und insb. E. 2.5.3).

### **E. 5.2**

Die StRK hat zusammengefasst erwogen, hier sei schon in zeitlicher Hinsicht keine taugliche Vertrauensbasis geschaffen worden, die eine vom Gesetzeswortlaut abweichende Qualifikation der Beteiligung als Privatvermögen rechtfertigen könnte (angefochtene Entscheide E. 4.4). Gewiss habe die Steuerverwaltung die Aktien in der Steuerperiode 2014 zunächst dem Geschäftsvermögen zugewiesen, die Deklarationen der Beschwerdeführenden in den beiden Folgeperioden dann allerdings nicht korrigiert, was «zwar unschön und in

einem gewissen Grad widersprüchlich» sei, insb. mit Blick auf die kurze Zeitdauer von zwei Jahren aber nicht ausreiche, um eine Vertrauensgrundlage zu schaffen. Eine solche sei aber auch deshalb zu verneinen, weil die Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen 2015 und 2016 bezüglich der Aktien keine Begründung abgegeben habe und die Beschwerdeführenden ihrerseits die 2014 von der Steuerverwaltung vorgenommene Qualifikation der Aktien als Geschäftsvermögen ignoriert und in der Steuererklärung 2016 erneut (kommentarlos) im Privatvermögen deklariert hätten (angefochtene Entscheide E. 4.5). – Die Beschwerdeführenden werden zusammengefasst ein, die Steuerverwaltung habe die Deklaration der Aktien als Privatvermögen sowohl betreffend das Steuerjahr 2015 als auch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 16 2016 überprüft und jedenfalls den Aktiensteuerwert für die Veranlagung 2016 korrigiert. Weiter habe sie die Dividenden jeweils dem Wohn- und nicht dem Geschäftsort zugewiesen, was belege, dass die Steuerverwaltung von Privatvermögen ausgegangen sei. Eine «geprüfte Qualifikation als Privatvermögen» bei gleichbleibenden Verhältnissen wieder zu ändern und den unter dieser Qualifikation entstandene Wertzuwachsgehalt nachträglich im Verkaufszeitpunkt zu besteuern, verletze Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 29 Abs. 1 Bst. k StG (Beschwerden Rz. 2.20. ff.).

### **E. 5.3**

Zunächst ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagungen 2015 und 2016 unstreitig keine einzelfallbezogene, ausdrückliche und qualifizierende steuerbehördliche Auskunft oder Zusicherung dahin abgegeben hätte, dass die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ Privatvermögen darstellte. Aktenkundig ist einzig, dass sie diese Beteiligung entsprechend der Selbstdeklaration der Beschwerdeführenden veranlagte, wobei aus den Akten nicht hervor geht und auch nicht geltend gemacht wird, dass sie dabei die Zuweisung der Beteiligung bewusst (bzw. – gemessen an den Verhältnissen der Massenverwaltung – vertieft oder gesondert) überprüft hätte. Allein daraus, dass sie die Deklaration der Beschwerdeführenden für die Steuerjahre 2015 und 2016 akzeptierte (2016 unter Korrektur des Aktiensteuerwerts) und dementsprechend die Dividenden aus der Beteiligung jeweils an den Wohn- statt an den Geschäftsort ausschied, ergibt sich nicht, dass die Steuerverwaltung unter Berücksichtigung aller rechtserheblichen Umstände (insb. der beiden mit der Steuererklärung 2017 eingereichten Verträge, vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 24 ff.) zur (gegenüber dem Steuerjahr 2014) «besseren» Erkenntnis gelangte, die Aktien stellten nunmehr Privatvermögen dar. Eine bewusste Auseinandersetzung mit der Zuordnungsfrage insb. gestützt auf die beiden Verträge hat erst für das Steuerjahr 2017 stattgefunden mit dem Ergebnis, dass die Beteiligung richtigerweise dem Geschäftsvermögen zugeordnet worden ist. Unter diesen Umständen kann von einer das Verbot widersprüchlichen Verhaltens missachtenden «Umqualifikation» keine Rede sein. Im Gegenteil spricht hier vieles dafür, dass die Steuerverwaltung an der erstmals 2014 vorgenommenen Qualifikation als Geschäftsvermögen auch für die Steuerjahre 2015 und 2016 festgehalten hätte, wenn die Zuweisung der Aktien spezifisch und erneut zu beurteilen gewesen wäre (wofür grundsätzlich erst nach deren Verkauf im Jahr

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 17 2017 Anlass bestand, vgl. BGer 9C\_613/2023 vom 22.1.2024 E. 4.5.4). Wie die StRK zutreffend erwogen hat, mussten hiervon auch die Beschwerdeführenden ausgehen, als ihnen die Veranlagungsverfügungen für das Steuerjahr 2014 eröffnet wurden – was

gemäss unbestritten gebliebener Feststellung der Vorinstanz am 20. Mai 2016 und damit vor Einreichung der Steuererklärungen 2016 und 2017 der Fall war (vgl. vorne E. 2.4). Aus der Behauptung der Beschwerdeführenden, mit der (fortgesetzten) Deklaration als Privatvermögen hätten sie zeigen wollen, dass sie mit der Qualifikation als Geschäftsvermögen nicht einverstanden seien (Beschwerden Rz. 2.21), vermögen sie auch mit Blick auf die Natur des Steuerrechts als Massenfallrecht (vgl. vorne E. 5.1) gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben nichts für sich abzuleiten.

#### **E. 5.4**

Zusammengefasst liegt entgegen den Beschwerdeführenden keine langjährige vertrauensbildende Veranlagungspraxis vor, weshalb sie aus der diesbezüglichen, von ihnen zitierten Rechtsprechung nichts zu ihren Gunsten ableiten können. Im Übrigen setzt das Bestehen einer geschützten Vertrauensposition allgemein voraus, dass die Betroffenen in einer Art und Weise gehandelt haben, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden kann. Soweit diese Voraussetzung auch in einer Konstellation wie der zu beurteilenden erforderlich ist (was nicht restlos klar scheint), ist (oder wäre) eine derartige Disposition der Beschwerdeführenden weder dargetan noch ersichtlich.

#### **E. 6**

Nach dem Gesagten hat die StRK zu Recht bestätigt, dass die Beteiligung an der E.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt ihrer Veräusserung als Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers galt und der damit erzielte Gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufzurechnen ist (vorne E. 4). Die strittigen Aufrechnungen erweisen sich auch im Licht des verfassungsmässigen Grundsatzes des Vertrauensschutzes als rechtmässig (E. 5 hier vor). Damit halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden sind als offensichtlich unbegründet abzuweisen. Das Verwaltungsgericht beurteilt solche Fälle in Zweierbesetzung (vgl. Art. 56 Abs. 3

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 13.05.2025, Nrn. 100.2024.21/22U, Seite 18 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

#### **E. 7**

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden 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 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

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