

	Max. Pkte.	Pkte. ISR	Pkte. VGer
<p>Rubrum – [4 Punkte] Verwaltungsgericht + Abteilung, Urteil vom Besetzung Gericht (=> 0 Punkte, da unter Formelles berücksichtigt)</p> <p>Parteien: Inventa AG, handelnd durch die statutarischen Organe ("Beschwerdeführerin")</p> <p>StV ("Beschwerdegegnerin") und StRK; betreffend</p> <p>Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2016 (Rekurs- und Beschwerdeentscheide StRK vom 13.2.2020)</p>	[4]		
<p>Zum Formellen [17 Punkte] [Bonus +1] <u>Zuständigkeit</u> Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden als letzte kantonale Instanz zuständig und zwar gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 VRPG (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 StG) sowie Art. 145 Abs. 1 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 BStV.</p> <p><u>Beschwerdelegitimation</u> Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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).</p>	1 1		
<p><u>Frist und Form vor Verwaltungsgericht</u> Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage (Art. 81 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 151 StG und Art. 140 Abs. 1 i.V.m. Art. 145 Abs. 2 DBG). Fristauslösendes Ereignis ist die Eröffnung (Art. 81 Abs. 1 VRPG und 140 Abs. 1 DBG), d.h. die Zustellung des Entscheides per Post am 14. Februar 2020 (Art. 44 Abs. 1 VRPG). Der erste Tag der Frist war damit der 15. Februar 2020 (Art. 41 Abs. 1 VRPG). Der letzte Tag der Frist ist somit eigentlich Sonntag, der 15. März 2020, aber wegen der «Werktagsregel» ist es konkret Montag der 16. März 2020 (Art. 133 Abs. 1 i.V.m. Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 4 DBG; Art. 41 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 151 StG; vgl. ferner Art. 42 VRPG). Mit der Einreichung der Rechtsschrift am 10. März 2020 ist die Frist gewahrt worden.</p>	4		

<p>Die Rechtsschrift ist durch Frau Irmgard Müller und Herrn Roger Müller unterzeichnet worden. Beide haben Kollektivunterschrift zu zweien und können somit gemeinsam für die Inventa AG rechtsgültig handeln</p> <p>Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach <i>teilweise</i> einzutreten (Art. 81 i.V.m. Art. 32 VRPG) (zum bloss <i>teilweisen</i> Eintreten vgl. Ausführungen weiter unten)</p>			
<p><u>Kognition</u> Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 lit. a und b VRPG, Art. 151 StG). NB: Volle Kognition nach Art. 140 Abs. 3/142 Abs. 4 DBG (Art. 145 Abs. 2 DBG) Lösung? (allenfalls Berufung auf die vertikale Steuerharmonisierung, den Sachzusammenhang, Nur "analoge Anwendung" nach Art. 145 Abs. 2 DBG, usw.), je nach Begründung.</p> <p><u>Zwei Entscheide</u> Sofern wie im vorliegenden Fall sowohl Entscheide bezüglich der bernischen Staats- und Gemeindesteuern, als auch der direkten Bundessteuer angefochten sind, muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern unterschiedlicher Gemeinwesen handelt. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1.). Vorliegend rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich der in Frage stehenden Steuern, da die jeweiligen Gesetzesbestimmungen in Bund und Kanton analog lauten. (Ein Verweis auf Art. 17 VRPG ist unnötig, wird aber als Begründung akzeptiert).</p> <p><u>Spruchkörper</u> Da der Streitwert über CHF 20'000 liegt (massgebend ist der Steuerbetrag und nicht der steuerbare Gewinn), entscheidet das Verwaltungsgericht in Dreierbesetzung, da angenommen werden kann, es liege keine Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung vor, die eine Fünferbesetzung erfordern würde (vgl. Art. 56 Abs. 1 i.V.m. Art. 56 Abs. 2 lit. a und Art. 57 Abs. 1 GSOG).</p>	<p>2</p> <p>1</p> <p>1</p>		
<p><u>Zur Eintretensfrage</u> a) In Ziff. 2 ihres Rechtsbegehrens verlangt die Inventa AG die Feststellung, dass sie steuerlich einen Verlustvortrag von CHF 100'000 vortragen könne. Feststellungsbegehren sind im Steuerrecht bloss ausnahmsweise zulässig (z.B. bei Fragen der subjektiven</p>	<p>1</p>		

<ul style="list-style-type: none"> • Im Einzelnen ist massgebend ob eine amtliche Vertretung unter <i>objektiven</i> Gesichtspunkten notwendig ist, • welche Rechtskenntnisse ein(e) Antragsteller(in) hat, • der Schwierigkeitsgrad der Steuersache, • ob das anwendbare Prozessrecht Besonderheiten aufweist, • usw. <p>In casu ist davon auszugehen, dass die höchstrichterliche Zurückhaltung bei der Zuordnung amtlicher Vertretung umso mehr bei einem Konzern von der Grössenordnung und der Finanzkraft der Inventa AG gilt. Das Begehren um Beiordnung einer amtlichen Vertretung vor Verwaltungsgericht ist somit abzuweisen (Art. 111 Abs. 2 VRPG e contrario)</p>			
Total Rubrum + Formelles	21+1		
<p>Materielles [46 (+2) Punkte]</p> <p><u>Zur Frage der Fristwahrung vor StRK</u> Der geschilderte Sachverhalt ist an einen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich angelehnt, der freilich eine natürliche Person betraf, was aber keinen grundlegenden Unterschied macht. Es kann auf die folgenden Ausführungen des Verwaltungsgerichts verwiesen werden (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2019.00068 vom 16. Januar 2020 E. 3.3.): «Die Zustellung einer Verfügung gilt als vollzogen, wenn der Adressat selbst oder ein von ihm Bevollmächtigter die Sendung entgegennimmt [...]. Nach ständiger verwaltungs- und bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der letzte Tag einer siebentägigen Abholfrist als fingiertes Zustelldatum, wenn der Adressat die Zustellung einer eingeschriebenen Sendung schuldhaft verhindert (sogenannte Zustellfiktion [...]). Von einem schuldhaften Verhindern der Zustellung ist dann auszugehen, wenn der Pflichtige die erforderlichen Vorkehren für die Zustellbarkeit von behördlichen Postsendungen unterlässt, obwohl ein Prozessverhältnis besteht, das ihn verpflichtet, unter anderem dafür zu sorgen, dass ihm Entscheide, welche das Verfahren betreffen, zugestellt werden können, und die Zustellung eines behördlichen Akts mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwartet werden musste [...]. Dabei gilt die widerlegbare Vermutung, dass die Post die Abholungseinladung ordnungsgemäss in den Briefkasten des Empfängers gelegt hat. Diese Vermutung gilt indessen nur so lang, als der Empfänger nicht den Nachweis von Fehlern bei der Zustellung erbringt. Dabei wird kein strikter Beweis verlangt; es genügt der Nachweis, dass die Zustellung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit fehlerbehaftet gewesen ist. Da der Nichtzugang einer Abholungseinladung eine</p>	<p>[46 (+2)]</p> <p>6</p>		

negative Tatsache ist, kann dafür naturgemäss kaum je der volle Beweis erbracht werden. Die immer bestehende theoretische Möglichkeit eines Fehlers bei der Poststelle genügt aber nicht, um die Vermutung zu widerlegen, solange nicht konkrete Anzeichen für einen derartigen Fehler vorhanden sind [...].» (Hervorhebungen hinzugefügt)

In casu sprechen freilich verschiedene glaubhafte Gründe gegen eine korrekte Hinterlegung resp. Kenntnisnahme der Abholungseinladung. Es sind die von der Inventa AG geschilderten chaotischen Zustände betreffend Postzustellung, die vorhandenen Fotos, die Kontaktnahme mit der Steuerverwaltung betreffend Alternativadresse, die Benachrichtigung der Kantonspolizei resp. Poststelle usw. Aufgrund all dieser Umstände scheinen die geschilderten Zustellprobleme als plausibel und gelingt der Inventa AG der Nachweis von möglichen Fehlern der Zustellung. **Somit konnte die Zustellfiktion nicht greifen. Eine Wiederherstellung der Frist ist somit nicht nötig.**

Bei einem anderen Schluss ist zu erwähnen, dass die Inventa AG innerhalb der nötigen Frist von 30 Tagen die Wiederherstellung der Frist verlangt hat, d.h. konkret innerhalb von 10 Tagen (Kenntnis am 10. Juni 2019; Rekurs/Beschwerde am 20. Juni 2019), nachdem Sie von der angeblich erfolgten, ihr ursprünglich nicht bekannten, Zustellung erfahren hat (Art. 133 Abs. 3 DBG/ Art. 161 Abs. 3 StG sowie Art. 43 Abs. 2 VRPG). Für die Begründung des Gesuchs, S. oben.

Die bernische StRK ist somit zurecht auf den Rekurs/die Beschwerde eingetreten.

Zur Frage der rechtsgültigen Vertretung der Inventa AG vor StRK

In Bundessteuersachen besteht grundsätzlich kein Anwaltsmonopol (Art. 117 Abs. 2 DBG/Art. 160 Abs. 3 StG). Bernisch gilt dies ebenso für Verfahren vor der kantonalen StRK, nicht dagegen für Verfahren vor bernischem Verwaltungsgericht (Art. 15 Abs. 4 VRPG).

Anton Müller, der nicht Anwalt ist, konnte somit für das Verfahren vor der bernischen StRK gültig durch einen der drei Verwaltungsräte, nämlich Patrick Müller, bevollmächtigt werden. Da auch Frau Irmgard Müller die Rechtsschrift unterzeichnet hat, liegen somit zwei gültige Kollektivunterschriften vor (eine direkt von Frau Irmgard Müller und eine «vertretungsweise» von Herrn Patrick Müller).

4

<p>Zudem hätte die StRK bei einer unvollständig unterzeichneten Rechtsschrift diese zur Verbesserung an die Inventa AG retournieren müssen (Art. 140 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 DBG; Art. 33 VRPG i.V.m. Art. 151 StG)² .</p> <p>Der Rekurs/die Beschwerde an die bernische StRK war somit korrekt unterzeichnet.</p>			
<p><u>Zur Frage des Nichteintretens auf das Feststellungsbegehren betreffend Verlustvortrag vor StRK</u></p> <p>NB: Die Beschwerde enthält keine Begründung zum Nichteintreten der StRK. Bereits aus diesem Grund wäre dies bezüglich auf die Beschwerde vor dem VGer nicht einzutreten.</p> <p>Es kommt aber auch dazu, wie bereits oben unter «Formelles» erwähnt, dass bei Verlustvorträgen kein Feststellungsentscheid verlangt werden kann. Da es am erforderlichen Rechtsschutzinteresse fehlt (BGE 140 I 114 E. 2.4.1), ist auf ein diesbezügliches Begehren nicht einzutreten. Der Entscheid der bernischen StRK, auf das fragliche Feststellungsbegehren nicht einzutreten, war somit korrekt.</p>	1		
<p><u>Zu Ziff. 1 (Abspaltung)</u></p> <p>Zuerst ist unabhängig von der Gültigkeitsfrage des Steuerrulings zu prüfen, ob es sich um eine steuerneutrale Abspaltung i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG/Art. 88 Abs. 1 lit. b StG handelt.</p> <p>Dazu sind folgende Voraussetzungen verlangt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Die Steuerpflicht der Inventa AG und der Explorator AG in der Schweiz muss fortbestehen; • Die Abspaltung muss zu den steuerlich massgeblichen Buchwerten (Gewinnsteuerwerten) erfolgen; • Beide Gesellschaften müssen nach der Abspaltung einen Betrieb (weiter-)führen (sog. doppeltes Betriebserfordernis) • Die Abspaltung muss gegen Eigenkapital erfolgen (kein Verkauf). <p>Nicht vorausgesetzt ist dagegen die Beachtung einer fünfjährigen Sperrfrist gemäss Art. 61 Abs. 2 DBG/Art. 88 Abs. 2 StG. Diese Sperrfrist gilt nur für eine sog. Ausgliederung (Übertragung auf eine Tochtergesellschaft, Art. 61 Abs. 2 DBG/Art. 88 Abs. 2 StG), nicht dagegen für eine Abspaltung zur Seite in eine Schwestergesellschaft. Die Steuerverwaltung kann somit die Steuerneutralität infolge Veräusserung der Beteiligung an der Explorator AG nicht in Frage stellen.</p>	12 (+1)		

² Vgl. dazu M. Daum, in: R. Herzog/M. Daum (Hrsg.), Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Auflage, Bern 2020, N 28 zu Art. 32 VRPG und N 2 zu Art. 33 VRPG.

<p>Zumal auch keine Steuerumgehung vorliegt. Die Inventa AG macht einen valablen betriebswirtschaftlichen Grund für die Veräusserung geltend (vorteilhaftes Kaufangebot). Zudem ergibt sich aus dem Sachverhalt, dass die Veräusserung nicht bereits im Moment der Abspaltung geplant war.</p> <p>Und auch das Argument des mangelnden Betriebes ist nicht stichhaltig. Es werden nicht bloss Liegenschaften, sondern auch noch Immaterialgüter abgespalten, die zudem gemäss Sachverhalt mit den Liegenschaften zusammenhängen (Forschungsgebäude). Ferner wechselt auch Personal zur Explorator AG. Es kann somit mit guten Gründen davon ausgegangen werden, dass ein Betrieb abgespalten wird. Und ebenso kann angenommen werden, dass die Inventa AG weiterhin einen Betrieb führt. Das sog. doppelte Betriebserfordernis ist somit erfüllt.</p> <p>Indem die Steuerverwaltung ursprünglich von einem Betrieb ausgegangen ist, hat sie keine klar rechtswidrige Beurteilung vorgenommen, an die sie im Rahmen des «Rulingprozesses» nicht gebunden sein könnte gemäss dem Grundsatz, dass die Verwaltung in «Steuerrulings» nichts Rechtswidriges zusichern kann (vgl. dazu auch weiter unten).</p> <p>Die Steuerneutralität der Abspaltung ist somit zu bejahen</p> <p>Exkurs zur Vorabklärung bei der Steuerverwaltung: Im Steuerjargon ist in diesem Zusammenhang jeweils von «Steuerruling» oder bloss «Ruling» die Rede. Terminologisch besser und juristisch korrekter wäre es, von «Auskunft» oder «Zusage» zu sprechen³</p> <p>An derartige Auskünfte resp. Zusagen ist die Verwaltung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 9 BV) gebunden.</p> <p>Betreffend den Kriterien im Einzelnen sei auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung verwiesen⁴. Im vorliegenden Fall könnte die Verwaltung – wie bereits erwähnt - insbesondere nicht geltend machen, der Verkauf sei durch die Inventa AG nicht geschildert worden und deshalb liege eine unkorrekte resp. unvollständige Darstellung des Sachverhaltes vor. Bei einer Spaltung besteht - wie erwähnt - keine Sperrfristenregelung, so dass diese im Ruling auch nicht thematisiert werden musste. Zudem war der Verkauf im Abspaltungszeitpunkt noch gar nicht geplant und konnte</p>	<p>--</p> <p>[+1]?</p>	
---	------------------------	--

³ Peter Locher, «Steuerruling» - ein problematisches Modewort, ZStP 2015, S. 255 ff., S. 258 ff.

⁴ Vgl. dazu Reich, a.a.O., S. 76 f. mit Nachweisen.

<p>deshalb auch bereits aus diesem Grunde nicht geschildert werden.</p> <p>Und betreffend Betriebserfordernis könnte die Verwaltung ebenfalls nicht geltend machen, es liege eine unrichtige Auskunft vor. Erstens ist die Auskunft richtig, d.h. es ist ein Betrieb anzunehmen, und selbst wenn zweifelhaft wäre, ob das Betriebserfordernis erfüllt ist, wäre die Unrichtigkeit nicht <i>ohne weiteres erkennbar</i> gewesen, wie das indes unter dem Aspekt von Treu und Glauben verlangt werden müsste</p> <p>Der Entscheid der StRK ist bezüglich Abspaltung somit aufzuheben. Die Abspaltung ist steuerneutral möglich. Es liegt keine Realisierung stiller Reserven vor.</p>			
<p><u>Ziff. 2 (Betriebsstättenfrage)</u></p> <p>Da es sich um eine interkantonale Steuerrechtsfrage handelt, ist primär das bernische StG sowie das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV und nicht das DBG betroffen.</p> <p>Gemäss Art. 79 StG erstreckt sich die bernische Steuerpflicht unter anderem nicht auf ausserkantonale Betriebsstätten. Es stellt sich somit die Frage, ob im Kanton Freiburg eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht. Falls dies bejaht werden müsste, hätte der Kanton Bern deren Gewinn freizustellen, andernfalls nicht.</p> <p>Im interkantonalen Steuerrecht umschreibt das Bundesgericht die Betriebsstätte wie folgt Es handelt sich um</p> <ul style="list-style-type: none"> • eine ständige körperliche Anlage, • die einen Teil eines ausserkantonalen Unternehmens bildet und • in der dieses Unternehmen eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet⁵. <p>Herr Zahnd hat die Funktion eines Vertreters. Es stellt sich somit die Frage, ob seine Vertretertätigkeit eine Betriebsstätte der Inventa AG im Kanton Freiburg begründet. Dies ist aus verschiedenen Gründen zu verneinen: Herr Zahnd hat keine Abschlussvollmacht. Auch wenn dies für sich alleine interkantonale noch nicht ausschlaggebend</p>	8		

⁵ Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2015, S. 43.

<p>sein muss⁶, fehlen in casu doch die quantitativen und qualitativen Merkmale um eine Ausnahme anzunehmen wie etwa im Fall eines Reklamebüros⁷.</p> <p>Aber auch abgesehen von der Frage der Abschlussvollmacht hat die Inventa AG im Kanton Freiburg keine «feste Geschäftseinrichtung», da ihr die Privatwohnung von Herrn Zahnd mangels Verfügungsmacht nicht zugerechnet werden kann. Es liegt keine «Home-Office-Betriebsstätte» vor, was sich auch bereits aus den Indizien ergibt, dass Herr Zahnd jederzeit ein Arbeitsplatz bei der Zentrale im Kanton Bern zur Verfügung steht (keine Surrogatsfunktion der Wohnung für einen fehlenden Arbeitsplatz⁸) und er auch keine Entschädigung von der Inventa AG für die etwas höheren Mietkosten erhält.</p> <p>Da weder Abschlussvollmacht noch eine feste Geschäftseinrichtung vorliegen, braucht in casu auch die in der Literatur (freilich primär im DBG, d.h. im internationalen Verhältnis) umstrittene Frage beantwortet zu werden, ob ein Vertreter zwingend auch eine feste Geschäftseinrichtung haben muss, oder ob eine «simple» Abschlussvollmacht ohne feste Geschäftseinrichtung ausreicht, um eine Betriebsstätte annehmen zu können⁹.</p> <p>Zusammenfassend: Die StRK ist somit korrekt vorgegangen, wenn sie das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Freiburg verneint hat und beim Gewinn der Inventa AG die Aufrechnung der Steuerverwaltung im Umfang von CHF 200'000 bestätigt hat.</p>			
<p><u>Ziff. 3 (Garantierückstellung)</u></p> <p>Die StRK hat hier im Sinne der Inventa AG entschieden, so dass diesbezüglich kein Anfechtungsinteresse mehr besteht und auf das diesbezügliche Begehren vor Verwaltungsgericht nicht einzutreten ist. Die Inventa AG ist diesbezüglich nicht beschwert (Art. 79 VRPG i.V.m. Art. 151 StG). Siehe dazu bereits die Ausführungen unter Formelles (dort berücksichtigt)</p> <p>Auch materiell wäre indes der Entscheid der StRK richtig gewesen, da im bernischen Steuerrecht durchaus die Möglichkeit besteht, pauschale Garantierückstellungen in Höhe von</p>	2		

⁶ Vgl. dazu die Hinweise bei Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 155. Vgl. ferner zum Vertreter: Daniel de Vries Reiling, in: M. Zweifel/M. Beusch/D. de Vries Reilingh (Hrsg.), Interkantonaies Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 11 N 26 und N 32.

⁷ Vgl. zu diesem K. Locher/P. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Basel, Loseblatt (61. Ergänzungslieferung), § 8, I C, 5 Nr. 5.

⁸ Vgl. zur Surrogatsfunktion: Marc Vogelsang, Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie, FStR 2021, S. 172 ff., S. 176 ff.

⁹ Vgl. zu diesem Meinungsstreit Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 4 DBG N 40 i.V.m. N 27.

<p>2% des Umsatzes zu bilden (Art. 15 Abs. 4 lit. b i.V.m. Abs. 5 AbV¹⁰ und Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG/Art. 92 Abs. 1 Bst. a StG). Die Bildung einer Garantierückstellung bei der Inventa AG erfolgte somit zurecht.</p>			
<p><u>Ziff. 4 (Provisionszahlung)</u></p> <p>Die Beweisführungslast bzw. –pflicht liegt aufgrund der für die Behörden geltenden Untersuchungspflicht grundsätzlich bei der Steuerbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG/Art. 166 Abs. 2 StG). Eine steuerpflichtige juristische Person hat jedoch nach Art. 124 ff. DBG/Art. 167 StG eine weitreichende Mitwirkungspflicht. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG/Art. 167 Abs. 1 StG). Insbesondere hat sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG/Art. 170 Abs. 2 StG; siehe dazu auch Urteil des BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1 m.w.H.).</p> <p>Im vorliegenden Fall macht die Steuerbehörde letztlich eine verdeckte Gewinnausschüttung geltend. Eine solche liegt vor,</p> <ul style="list-style-type: none"> • bei einer Leistung der AG an die Aktionäre oder Nahestehende; • bei der keine oder keine angemessene Gegenleistung gegeben ist; • die Leistung einer unabhängigen Person in dieser Form nicht erbracht würde und • die Bevorteilung des Aktionärs/des Nahestehenden für die Organe erkennbar war (dieses letztere Kriterium ist umstritten, die bundesgerichtliche Rechtsprechung dazu nicht immer einheitlich¹¹) <p>Vermag die Gesellschaft in solchen Fällen nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem sog. Drittvergleich stand hält, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (Urteil des BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5).</p> <p>In grenzüberschreitenden Verhältnissen gehen Praxis und Rechtsprechung zudem von einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht aus. Falls eine steuerpflichtige Person aus internationalen Verhältnissen etwas zu ihren Gunsten ableitet, treffen sie somit erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten (Urteile des BGer 2C_139/2020 vom 1. Februar 2021 E. 4.3; 2C_797/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.2.).</p>	<p>8 (+1)</p>		

¹⁰ BSG 661.312.59.

¹¹ Vgl. dazu Peter Locher, Kommentar zum DBG, Teil II, Therwil/Basel 2004, Art. 58 DBG N 100.

<p>Dies gilt umso mehr, wenn der Vertragspartner wie in casu in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt. Dazu gehört auch das Fürstentum Liechtenstein (siehe dazu Urteil des BGer 2C_201/2014 vom 2. Dezember 2014 E. 8.2.).</p> <p>Zusatzbegründung (in der Prüfung nicht verlangt): Das Argument, die Verwaltung könne auf dem Amtshilfeweg die Informationen einholen, ist kaum stichhaltig. Man könnte diesem Argument wohl bereits entgegenhalten, dass ein Amtshilfegesuch in aller Regel erst gestellt werden kann, wenn die nationalen/internen Möglichkeiten ausgeschöpft wurden (sog. Subsidiaritätsprinzip, vgl. etwa die Urteile des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 und 2C_971/2020 vom 5. August 2021 E. 6; aus der kantonalen Judikatur vgl. Urteil VRK St. Gallen I/1-2020/172, 173 vom 18.3.2021 E. 4.a.bb.)</p> <p>Die StRK hat somit die Aufrechnung der Steuerverwaltung im Betrag von CHF 80'000 zurecht geschützt, zumal auch vor StRK die verlangten Unterlagen nicht nachgereicht wurden (und im Übrigen auch nicht vor Verwaltungsgericht).</p>	<p>[+1]?</p>		
<p><u>Ziff. 5 (Verlustverrechnung)</u></p> <p>Im schweizerischen Unternehmenssteuerrecht gilt der Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung. Eine Verlustverrechnung ist somit geltend zu machen, «sobald sich die Möglichkeit dazu ergibt. Werden steuerbare Einkommen bzw. Gewinne erzielt, ist es demzufolge nicht möglich, die Verlustverrechnung auf spätere Steuerjahre aufzuschieben. Sie ist sofort im betreffenden Steuerjahr vorzunehmen. Wird eine Verlustverrechnung in einem Steuerjahr, obwohl noch unverrechenbare Verlustvorträge vorliegen, nicht vollzogen, fallen diese Verluste dahin. Ein Nachtrag ist nicht möglich»¹². Dies wird auch etwa aus folgendem Wortlaut von Art. 67 Abs. 1 DBG/ 93 Abs. 1 StG abgeleitet: «soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten»¹³.</p> <p>Aber selbst wenn die Verlustvorträge noch vorhanden wären und geltend gemacht werden könnten, wäre eine Feststellungsverfügung betreffend Verlustvorträgen nicht möglich. Es fehlt hier gemäss Praxis und Judikatur regelmässig an einem Rechtsschutzinteresse. Deshalb ist die StRK zurecht auf das Feststellungsbegehren nicht eingetreten (siehe bereits die Ausführungen weiter vorne)¹⁴.</p>	<p>3</p>		

¹² Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2019, S. 255.

¹³ Simonek, a.a.O., mit Nachweis.

¹⁴ Siehe zum Ganzen Simonek, a.a.O., S. 256 auch mit Hinweisen auf Ausnahmen.

<p><u>Zusammenfassung/Fazit (2 Punkte)</u> Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass bezüglich der <u>Abspaltung</u> die Beschwerden vor Verwaltungsgericht <u>gutzuheissen</u>, in den <u>übrigen Punkten dagegen abzuweisen sind</u>, <u>soweit überhaupt darauf einzutreten ist</u> (was bezüglich Feststellung der Verlustverrechnungsmöglichkeit, Garantierückstellung sowie Steuererlass nicht der Fall ist).</p> <p style="text-align: right;">Total Materielles</p>	<p>2</p> <p>46 (+2)]</p>		
<p>Zu den Kosten (4 Punkte) Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegt die Beschwerdeführerin bloss teilweise, betragsmässig allerdings recht massiv. Aufgrund des Verfahrensausganges rechtfertigt es sich, ihr die Kosten im Umfang von [1/4] für die Verfahren vor Verwaltungsgericht (eine Pauschalgebühr von CHF [...] erscheint als angemessen, Art. 2 ff. und 51 Bst. a VKD) als auch für jene vor der StRK (Pauschalgebühr von CHF [...]) aufzuerlegen; die verbleibenden Kosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG)</p> <p>Parteikosten sind für das Verfahren vor dem VGer mangels anwaltlicher Vertretung keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art.; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG). Anton Müller, der zwar Jurist ist, gilt als Nichtanwalt¹⁵. Vor der StRK ist die Entgeltlichkeit der Vertretung ("hohe Kosten") nicht erbracht (Art. 200 Abs. 4 StG).</p>	<p>[4]</p>		
<p>Dispositiv (13 Punkte) 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der StRK des Kantons Bern vom 13. Februar 2020 aufgehoben. Der steuerbare und satzbestimmende Gewinn für das Jahr 2016 wird auf CHF 1'180'000 festgesetzt. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.</p>	<p>[13]</p>		
<p>2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der StRK des Kantons Bern vom 13. Februar 2020 aufgehoben. Der steuerbare und der satzbestimmende Gewinn für das Jahr 2016 wird auf CHF 1'180'000 festgesetzt. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.</p>			

¹⁵ R. Herzog, in: R. Herzog/M. Daum, a.a.O., N 29 zu Art. 104 VRPG.

Zeitlicher Ablauf:

Jahr 2016	Massgebendes Steuerjahr
15. Januar 2019	Veranlagungsverfügungen
30. Januar 2019	Einsprache
30. April 2019	Einspracheentscheide
10. Mai 2019	Einspracheentscheide an Steuerverwaltung retourniert
10. Juni 2019	Anton Müller erhält Kenntnis von erfolgtem Zustellungsversuch
20. Juni 2019	Einreichung Rekurs/Beschwerde
13. Februar 2020	Entscheid der bernischen StRK
14. Februar 2020	Entscheid der StRK zugestellt an Steuerpflichtige
10. März 2020	Einreichung Beschwerde vor Verwaltungsgericht durch Inventa AG

Lösungsbeilage 1

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 6. Oktober 2021

Verwaltungsrichterin X., Abteilungspräsidentin
Verwaltungsrichterinnen Y und Z
Gerichtsschreiber G

In der Beschwerdesache

Inventa AG, [Strasse], 3000 Bern
handelnd durch ihre statutarischen Organe

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer Jahr n (Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Februar Jahr n + 4)

Sachverhalt

A.

[...]

[...]

B.

[...]

[...]

Erwägungen

1.

[...]

2.

[...]

Zusammenstellung betreffend Gewinn der Inventa AG

BEILAGE 1

	KOLONNE 1			KOLONNE 2			KOLONNE 3			KOLONNE 4			KOLONNE 5			KOLONNE 6			KOLONNE 7		
	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	
"Übriger" Gewinn (unumstritten)	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	900'000	
Umstrittene/diskutable Positionen: ("Aufrechnungen")																					
1) Abspaltung	25'000'000	25'000'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2) Aufrechnung betreffend Montagestelle Kanton Freiburg	200'000	200'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	200'000	
3) Aufrechnung pauschale Garantietückstellung	200'000	200'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
4) Aufrechnung Provisionszahlung Anstalt FL	80'000	80'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	80'000	
5) Verlustverrechnung	0	0	-1'000'000	-1'000'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
TOTAL (steuerbarer) Gewinn Kt./Gde.	26'380'000	26'380'000	-100'000	-100'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	1'180'000	1'180'000	1'180'000	
TOTAL (steuerbarer) Gewinn Bund			-100'000	-100'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'380'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	26'180'000	1'180'000	1'180'000	1'180'000	

KOLONNE 7		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
0	0	0
200'000	200'000	200'000
0	0	0
80'000	80'000	80'000
0	0	0
1'180'000	1'180'000	1'180'000

KOLONNE 6		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
0	0	0
0	0	0
0	0	0
0	0	0
-1'000'000	-1'000'000	-1'000'000
-100'000	-100'000	-100'000

KOLONNE 5		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
25'000'000	25'000'000	25'000'000
200'000	200'000	200'000
0	0	0
80'000	80'000	80'000
0	0	0
26'180'000	26'180'000	26'180'000

KOLONNE 4		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
0	0	0
0	0	0
0	0	0
0	0	0
-1'000'000	-1'000'000	-1'000'000
-100'000	-100'000	-100'000

KOLONNE 3		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
25'000'000	25'000'000	25'000'000
200'000	200'000	200'000
200'000	200'000	200'000
80'000	80'000	80'000
0	0	0
26'380'000	26'380'000	26'380'000

KOLONNE 2		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
0	0	0
0	0	0
0	0	0
0	0	0
-1'000'000	-1'000'000	-1'000'000
-100'000	-100'000	-100'000

KOLONNE 1		
steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn
900'000	900'000	900'000
25'000'000	25'000'000	25'000'000
200'000	200'000	200'000
200'000	200'000	200'000
80'000	80'000	80'000
0	0	0
26'380'000	26'380'000	26'380'000