

100.2015.128U
HAT/BCL/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 12. August 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin 1

Gemeinde B. _____
handelnd durch den Gemeinderat
Beschwerdegegnerin 2

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Festlegung des Hauptsteuerdomizils 2009-2011 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015;
100 13 339-341)



Sachverhalt:

A.

Die im Jahr 2001 gegründete A._____ AG erbringt verschiedene Dienstleistungen im Finanz- und Steuerbereich. Ihr statutarischer Sitz befand sich bis 2008 in C._____ (ZG) und von 2009 bis 2011 in D._____ (ZG); seit 2012 ist sie in E._____ (NE) domiziliert. Alleinaktionär, einziges Mitglied des Verwaltungsrats und Geschäftsführer ist F._____. Dieser betreibt zudem an seinem Wohnort in B._____ (BE) ein Einzelunternehmen, das ebenfalls Dienstleistungen im Finanz- und Steuerbereich anbietet. Am 28. Juni 2012 verfügte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, der steuerrechtliche Sitz der A._____ AG befinde sich für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009-2011 in der Gemeinde B._____. Hiergegen erhob die A._____ AG erfolglos Einsprache (Entscheid vom 21.6.2013).

B.

Am 23. Juli 2013 gelangte die A._____ AG an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die den Rekurs abwies (Entscheid vom 17.3.2015).

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 20. April 2015 beantragt die A._____ AG, der Entscheid der StRK vom 17. März 2015 sei aufzuheben und das Hauptsteuerdomizil der A._____ AG sei für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Jahre 2009-2011 im Kanton Zug zu belassen und nicht im Kanton Bern in B._____ festzustellen.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 21. Mai 2015 je auf Abweisung

der Beschwerde. Die Gemeinde B._____ hat sich innert Frist nicht vernehmen lassen. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hat – anstelle der zur Vernehmlassung eingeladenen Gemeinde D._____ – am 19. Mai 2015 mitgeteilt, sie verzichte auf Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

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]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten, soweit die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt wird.

1.2 Nicht auf die Beschwerde einzutreten ist aber, soweit die Beschwerdeführerin mehr verlangt: Zunächst ist es nicht Sache des Verwaltungsgerichts, zu entscheiden, wo sich der steuerrechtliche Sitz der Beschwerdeführerin befindet, falls er nicht im Kanton Bern liegen sollte. Weiter greift der Antrag der Beschwerdeführerin, ihren steuerrechtlichen Sitz auch für die direkte Bundessteuer festzulegen, über den Verfahrensgegenstand hinaus, zumal sich Steuerverwaltung und StRK im bisherigen Verfahren allein zum Steuerdomizil für die Kantons- und Gemeindesteuern geäußert haben. Ein Entscheid über den Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer wäre allerdings ohnehin nicht in die Kompetenz der kantonalen Behörden gefallen: Die Zuständigkeit, den Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer zu bestimmen, liegt – wenn mehrere Kantone in Frage kommen – bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 108 Abs. 1 des

Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; BGE 137 I 273 E. 3.3.1; BGer 2P.22/2007 vom 10.3.2008, E. 6).

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Juristische Personen sind im Kanton Bern aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Bern befindet (Art. 76 StG; vgl. auch Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz der juristischen Person wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. Dann wird dieser Ort als Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich; es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalles (BGE 85 I 91 E. 2 mit Hinweisen; BGer 2P.317/2004 vom 11.10.2005, E. 3.1; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Auflage 2015, S. 47). Indizien für die Annahme eines bloss formellen Sitzes bilden insbesondere das Fehlen von Personal, Büros und anderen Einrichtungen, die Unerreichbarkeit per Telefon, eine Adressumleitung wie auch der Umstand, dass die Sitzungen der Gesellschaftsorgane (Verwaltungsrat, Generalversammlung) nicht am statutarischen Ort durchgeführt werden (Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 8 N. 8). Ein formeller Sitz kann auch

dann vorliegen, wenn am statutarischen Sitz zwar nicht lediglich ein Briefkasten besteht, sondern zusätzlich Räume gemietet bzw. Personal angestellt worden sind, diese aber offenkundig nicht benutzt bzw. eingesetzt werden und somit nur der Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse dienen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 8 N. 8; VGer ZH, 24.10.2001, in StE 2002 A 24.22 Nr. 5 E. 2a und 3).

2.2 Grundsätzlich ist die subjektive Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache von der Steuerbehörde nachzuweisen (BGer 2C_92/2012 vom 17.8.2012, in StE 2013 A 24.21 Nr. 24 E. 4.3 mit Hinweisen). Wenn klare und präzise Indizien den von der Steuerbehörde ermittelten Sachverhalt als wahrscheinlich erscheinen lassen, ist es aber an der steuerpflichtigen (juristischen) Person, die von der Steuerbehörde geltend gemachten Tatsachen nachweislich zu widerlegen (vgl. BGer 2C_307/2015 vom 13.10.2015, in StE 2015 A 24.21 Nr. 33 E. 4.2, 2C_332/2015 vom 23.7.2015, E. 4.3, 2C_431/2014 vom 4.12.2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 8 N. 21).

3.

3.1 Die StRK ist davon ausgegangen, dass klare und präzise Indizien für einen Sitz der Beschwerdeführerin in B._____ sprechen, und hat den Gegenbeweis, der Sitz befinde sich in D._____, als nicht erbracht erachtet. Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Ansicht, die Beweislast für die Festlegung des steuerrechtlichen Sitzes liege bei den Steuerbehörden. Eine Beweislastumkehr erfolge nur dann, wenn sehr wahrscheinlich sei, dass dem statutarischen Sitz lediglich formelle Bedeutung zukomme, was vorliegend nicht zutrefte. Die Steuerverwaltung müsse deshalb nachweisen, dass sich der steuerrechtliche Sitz tatsächlich in B._____ befinde. Ein entsprechender Beweis sei nicht erbracht worden.

3.2 Die Beschwerdeführerin verfügte während der streitbetroffenen Steuerjahre am damaligen statutarischen Sitz in D._____ zwar über mehr als einen blossen Briefkasten, hatte sie doch – gemeinsam einer anderen Einmann-Gesellschaft, der G._____ AG – einen Büroraum

gemietet. Allerdings machte ihr (hälftiger) Anteil am monatlichen Mietzins bloss Fr. 262.50 aus (act. 3B pag. 18) und gibt es keine Hinweise auf eine tatsächliche Nutzung dieser Infrastruktur. Das Archiv der Beschwerdeführerin befand sich im Wohnhaus in B._____, in dem F._____ mit seiner Familie lebt, und wo er über einen Büroraum verfügt, den er auch für sein Einzelunternehmen nutzt («Fiduciaire – Conseils F._____» mit Geschäftsort in B._____). Seine Ehefrau, H._____, war von 2009-2011 neben ihm einzige Angestellte der Beschwerdeführerin (vgl. Jahresabrechnungen 2009-2011 der Ausgleichskasse Zug; act. 3B pag. 48-46) und arbeitete unbestrittenermassen von zuhause aus (vgl. angefochtener Entscheid E. 5; Schreiben vom 25.1.2011 [act. 3B pag. 28]). F._____ selber erledigte den grössten Teil seiner Aktivitäten direkt bei den Kunden (vgl. angefochtener Entscheid E. 5; Eingabe vom 14.11.2014 [act. 3A pag. 42]). Diese waren fast ausschliesslich im Berner Jura, in dem B._____ liegt, bzw. in den angrenzenden Gebieten der Kantone Jura und Neuenburg domiziliert: So wurden in den Geschäftsbüchern aller drei interessierender Steuerjahre nur sehr vereinzelt Honorare von Kunden ausserhalb des Gebiets um den Berner Jura verbucht; bei insgesamt 122 Buchungen betrafen nur gerade vier Buchungen Kunden aus D._____ und weitere sechs Kunden aus dem französischsprachigen Wallis. Zudem erzielte die Beschwerdeführerin jeweils Einnahmen aus einem «Fortbildungskurs» bei der I._____ Weggis (vgl. act. 3A pag. 41-39).

3.3 Bei diesen Gegebenheiten ist die StRK zu Recht von gewichtigen Indizien für einen steuerrechtlichen Sitz der Beschwerdeführerin in B._____ ausgegangen: Angesichts der Art der Dienstleistung der Beschwerdeführerin, die grösstenteils direkt bei den Kunden erbracht wird (vgl. Rekurs, Ziff. 3.2 [act. 3A pag. 16]; Beschwerde, Rz. 26), und des Umstands, dass F._____ die Beschwerdeführerin als einziger Aktionär und Verwaltungsrat alleine führt, ist naheliegend, von einem Ort der tatsächlichen Geschäftsführung auszugehen, der vom statutarischen Sitz abweicht. Die Kundenberatung erfolgte in den interessierenden Jahren 2009-2011 fast ausschliesslich im Gebiet rund um B._____ bzw. in B._____ selber, was die Beschwerdeführerin denn auch nicht bestreitet. Damit liegt der Schluss nahe, dass F._____ im Bürozimmer

in seinem Wohnhaus in B._____ administrative Arbeiten für die Beschwerdeführerin erledigte, deren sich dort befindendes Archiv bewirtschaftete und deren einzige andere Angestellte, seine Ehefrau, instruierte. Es liegen mithin klare Indizien dafür vor, dass in D._____ ein bloss formeller Sitz bestand, während tatsächliche Verwaltung und Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in B._____ erfolgten.

3.4 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat deshalb diese den Nachweis zu erbringen, dass die tatsächliche Leitung in D._____ ausgeübt wurde bzw. dass dort mehr als ein bloss formeller Sitz bestand (vorne E. 2.2): Sie macht diesbezüglich vorab geltend, die leitende Tätigkeit spiele sich «in den Gedanken» von F._____ ab (Beschwerde, Rz. 26; vgl. auch angefochtener Entscheid E. 5). Massgebend sei demzufolge der statutarische Sitz in D._____, wo sie zusammen mit der G._____ AG über einen Büroraum verfüge und wo F._____ diverse Arbeiten, vor allem das Erstellen von Rechnungen, erledigt habe. Dabei will die Beschwerdeführerin offenbar geltend machen, dass sich der Geschäftsführer zwei Mal pro Woche dort aufhielt (vgl. betreffend Anzahl Fahrten act. 3A pag. 16). Weiter sei die Sitzverlegung nach D._____ erfolgt, um «das Geschäft in der Zentralschweiz anzukurbeln» (vgl. Beschwerde Rz. 9). – Die StRK hat diese Darstellungen zu Recht als lebensfremd bezeichnet: Es ist nicht einzusehen, weshalb F._____, der an seinem Wohnort in B._____ über ein Büro verfügt, alleine für die Erstellung von Rechnungen für die Beschwerdeführerin und die Vornahme allfälliger weiterer untergeordneter Arbeiten – soweit diese nicht bereits durch seine Ehefrau ausgeführt wurden – eine knapp zweistündige Autofahrt in das von B._____ 150 km entfernte D._____ auf sich nehmen sollte. Das Vorbringen, F._____ habe die administrativen Arbeiten für die Beschwerdeführerin wegen «zunehmenden Alters» seiner Kinder (mit Jahrgang 2006 und 2008; vgl. Beschwerde Rzn. 10, 24; act. 3A pag. 17) nicht mehr in B._____ erledigen können, ist wenig überzeugend, zumal er die Tätigkeit für sein Einzelunternehmen, das weitgehend gleiche Dienstleistungen erbringt wie die Beschwerdeführerin, offenbar weiterhin zuhause hat ausüben können (vgl. Beschwerde Rz. 10). Weshalb er gerade an seiner Arbeit für die Beschwerdeführerin gehindert worden sein sollte, ist weder ersichtlich noch

dargetan. Ferner erscheint das Argument, mit der Sitzverlegung nach D._____ habe die Geschäftstätigkeit in der Zentralschweiz gefördert werden sollen, vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin ihren statutarischen Sitz zuvor bereits während acht Jahren in C._____ hatte, als vorgeschoben. Konkrete Akquisitionsbemühungen in der Zentralschweiz, die D._____ auch als Ort hätten erscheinen lassen, von dem aus die Beschwerdeführerin eine Geschäftstätigkeit entwickelte, sind denn auch weder dargetan noch aus den verbuchten Umsätzen ersichtlich (vorne E. 3.2). Ob und in welcher Höhe F._____ von der Beschwerdeführerin Mietzinse für die Benutzung des Büroraumes in seinem Wohnhaus erhalten hat, ist sodann – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – kein taugliches Indiz für eine relevante Geschäftstätigkeit in D._____. Im Übrigen würde die geltend gemachte aber unbelegte Anwesenheit von F._____ in D._____ an bloss zwei Tagen pro Woche für eine solche nicht ausreichen. Deshalb fällt auch die an die Beschwerdeführerin adressierte Bestätigung von J._____, Verwaltungsrat der G._____ AG, wonach F._____ «mehrmals pro Woche im Büro anzutreffen» sei, wo er diverse Büroarbeiten erledige und auch seine Kunden empfangen (Bestätigungsschreiben vom 20.1.2011 [act. 3B pag. 27]), nicht ins Gewicht. Diese Angaben sind ungenau und von vornherein nicht geeignet, eine wesentliche Geschäftstätigkeit in D._____ zu belegen: Zum einen besteht ein Spannungsverhältnis zu den eigenen Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass «äusserst selten Kunden am Sitz empfangen» würden (vgl. Rekurs, act. 3A pag. 16), zum andern ist unklar, welche Kunden J._____ dort gesehen haben könnte, verfügt die Beschwerdeführerin in D._____ doch über maximal einen oder zwei Kunden (vgl. vorne E. 3.2). Selbst wenn der Beschwerdeführerin der Nachweis gelungen wäre, dass F._____ im Büroraum in D._____ regelmässig die geltend gemachten Tätigkeiten besorgte, hätte dies nicht ausgereicht, um dort eine für die Sitzbestimmung relevante leitende Tätigkeit (vgl. vorne E. 2.1) darzutun. Insgesamt sind die Vorbringen der Beschwerdeführerin, mit denen sie nachweisen will, dass sich der Ort der tatsächlichen Leitung in D._____ befunden hat, nicht überzeugend und es ist mit der Vorinstanz auf einen Sitz der Beschwerdeführerin in B._____ zu schliessen.

3.5 Daran ändert nichts, dass die StRK in einem früheren Entscheid (BVR 2006 S. 213) den Geschäftsort eines Einzelunternehmens in Zug verortet hat. Einerseits entfalten Urteile unterer Justizbehörden für das Verwaltungsgericht keine Bindungswirkung und sind bei der Festsetzung des Sitzes einer Gesellschaft die gesamten Umstände des Einzelfalles massgebend (vgl. vorne E. 2.1). Andererseits war der dem betreffenden Urteil zugrunde liegende Sachverhalt anders gelagert und ist insofern nicht mit dem vorliegenden vergleichbar: Es ging im erwähnten Entscheid nicht um den Sitz einer juristischen Person, sondern um den Geschäftsort eines Einzelunternehmens, das in Zug eng mit einer dort ansässigen AG verbunden war und deren bedeutende Infrastruktur nutzte. Die Beschwerdeführerin kann somit aus dem fraglichen Entscheid der StRK nichts zu ihren Gunsten ableiten.

3.6 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich der Sitz der Beschwerdeführerin von 2009-2011 in B. _____ befand. Die StRK, die sich in ihren ausführlichen Erwägungen mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin einlässlich auseinandergesetzt hat, hat zu Recht erkannt, dass klare Indizien für einen steuerrechtlichen Sitz in B. _____ sprechen und der Beschwerdeführerin der Nachweis nicht gelingt, dass sich ihr Sitz dennoch in D. _____ befindet. Bei diesen Gegebenheiten erweist sich die Beschwerde als offensichtlich unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Das Verwaltungsgericht beurteilt solche Rechtsmittel in Zweierbesetzung (Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 und 4 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Gemeinde B. _____
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltungund mitzuteilen:
 - der Finanzdirektion des Kantons Zug

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.