

Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 30. März 2016 abgewiesen (BGer 2C_972/2015 und 2C_973/2015).

100.2015.131/132U
HAT/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 24. September 2015

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli und Müller
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg



A. _____ und B. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführende

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 sowie direkte Bundessteuer 2002; Nachsteuern (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015; 100 08 9519/200 08 9519)

Sachverhalt:

A.

Wegen vollendeter Steuerhinterziehung auferlegte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A. _____ Bussen von insgesamt Fr. 26'667.55 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 und Fr. 12'487.-- für die direkte Bundessteuer 2002 (Einspracheentscheide vom 24.10.2008). Hiergegen gelangte A. _____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die am 6. Dezember 2011 Rekurs und Beschwerde abwies, soweit das Steuerjahr 2002 betroffen war, gleichzeitig aber den Rekurs betreffend das Steuerjahr 2003 guthiess (was bei den Kantons- und Gemeindesteuern eine Reduktion der Busse um Fr. 247.55 [Vermögenssteuer] auf Fr. 26'420.-- bewirkte). In der Folge führte A. _____ erfolglos Beschwerde beim Verwaltungsgericht (VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013) und anschliessend beim Bundesgericht (BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014).

B.

Parallel zu den Steuerbussen erhob die Steuerverwaltung Nachsteuern: Sie verpflichtete A. _____ und dessen Ehefrau B. _____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 Fr. 26'667.55 und für die direkte Bundessteuer 2002 Fr. 12'487.-- (je zuzüglich Verzugszinsen) nachzuzahlen (Einspracheentscheide vom 16.10.2008). Hiergegen gelangten A. _____ und B. _____ an die StRK, welche die Verfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss der Strafsteuerverfahren sistierte (Verfügung vom 28.11.2008). Nach Wiederaufnahme der Verfahren wies die StRK die Beschwerde ab; da es bei der Vermögenssteuer 2003 nicht zu einem Steuerausfall gekommen sei, hiess sie den Rekurs demgegenüber teilweise gut und wies die Akten - unter (sinngemässer) Aufhebung des Entscheids betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern - zur Neufestsetzung der geschuldeten Nachsteuer und der Verzugszinsen im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück (Entscheide vom 17.3.2015).

C.

Am 20. April 2015 haben A. _____ und B. _____ in einer einzigen Rechtsschrift Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben und folgende Rechtsbegehren gestellt:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015 betreffend die Nachsteuer für die Steuerjahre 2002 und 2003 (kantonale Steuern) und für das Steuerjahr 2002 (direkte Bundessteuer) sei aufzuheben und an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen.
2. Eventualiter: Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015 betreffend die Nachsteuer für die Steuerjahre 2002 und 2003 (kantonale Steuern) und für das Steuerjahr 2002 (direkte Bundessteuer) sei aufzuheben und es sei keine Nachsteuer zu erheben.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.»

Mit Verfügung vom 22. April 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmung vom 12. Mai 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 16. Juni 2015 je die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

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 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558, nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). 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 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist – unter Vorbehalt der folgenden E. 1.2 – einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführenden haben die uneingeschränkte Aufhebung der angefochtenen Entscheide beantragt (vgl. vorne Bst. C) und so die gesamte im Dispositiv getroffenen Regelung in den Streit gelegt, obschon die Vorinstanz ihren Rekurs teilweise – bezüglich der Nachsteuern 2003 (Vermögenssteuer) – gutgeheissen und den Entscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (sinngemäss) aufgehoben hat (vorne Bst. B und C; angefochtene Entscheide, E. 8). Soweit die StRK ihren Anträgen entsprochen hat, sind sie durch den angefochtenen Entscheid nicht beschwert und ist auf ihre Beschwerde – mangels Rechtsschutzinteresses – nicht einzutreten.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Die Beschwerdeführenden verlangen mit ihrem Hauptantrag eine Rückweisung der Sache an die StRK zur Neuurteilung. Sie begründen dies damit, dass die Vorinstanz gegen Art. 9 Abs. 1 Bst. f VRPG verstossen habe. Dem Spruchkörper, der die angefochtenen Entscheide gefällt hat, habe auch der Präsident der StRK angehört, obschon er bereits am Entscheid über die Steuerbussen beteiligt und damit in der Sache befangen gewesen sei.

2.1 Gemäss Art. 9 Abs. 1 VRPG tritt eine Person, die einen Entscheid zu treffen oder vorzubereiten oder als Mitglied einer Behörde zu amten hat, in den Ausstand, wenn sie in der Sache ein persönliches Interesse hat (Bst. a), an einem Vorentscheid mitgewirkt hat (Bst. b), mit einer Partei verwandt, verschwägert oder durch Ehe, Kindesannahme, eingetragene Partnerschaft oder faktische Lebensgemeinschaft verbunden ist (Bst. c), eines gesetzlichen Erfordernisses für das Amt verlustig geht (Bst. d), eine Partei vertritt oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war (Bst. e) oder aus andern Gründen in der Sache befangen sein könnte (Bst. f). Letztere Generalklausel erfasst namentlich Eigeninteressen, Vorbefassungen, enge Beziehungen und Interessenbindungen, die keinen anderen Ausstandsgrund erfüllen, aufgrund der konkreten Umstände aber doch auf mangelnde Unparteilichkeit schliessen lassen. Solche Umstände können entweder in einem bestimmten persönlichen Verhalten oder in gewissen funktionellen und organisatorischen Gegebenheiten begründet sein, wobei nicht auf das subjektive Empfinden einer Partei abzustellen ist, sondern das Misstrauen in objektiver Weise begründet erscheinen muss (BVR 2014 S. 216 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 9 N. 15). Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist bei der Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Bst. f VRPG auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 29 und 30 der Bundesverfassung (BV; SR 101) zu

berücksichtigen (BVR 2006 S. 193 E. 3.2; VGE 2012/178 vom 7.1.2013, E. 2.3).

2.2 Eine Partei, die eine Gerichtsperson ablehnen will, hat dem Gericht unverzüglich ein entsprechendes Gesuch zu stellen, sobald sie vom Ausstandsgrund Kenntnis erhalten hat; die den Ausstand begründenden Tatsachen sind glaubhaft zu machen (Art. 9 Abs. 5 VRPG i.V.m. Art. 49 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]). Dementsprechend müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts allfällige Ablehnungs- bzw. Ausstandsgründe sofort nach ihrem Bekanntwerden geltend gemacht werden, ansonsten der Anspruch auf Ablehnung – dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Rechtsmissbrauchsverbot entsprechend – verwirkt (BVR 2005 S. 561 E. 4.1; vgl. auch BGE 136 I 207 E. 3.4, 134 I 20 E. 4.3.1, 120 Ia 19 E. 2c/aa). – Vorliegend war den Beschwerdeführenden von allem Anfang an bekannt, dass der Präsident der StRK nicht nur das Verfahren betreffend Steuerbussen, sondern auch das vorliegende betreffend Nachsteuern instruierte: Er hat am 19. November 2008 den Empfang von Rekurs und Beschwerde bestätigt, am 28. November 2008 die Verfahrensinstanz eröffnet und die Beschwerdeführenden am 11. Juni 2014 – in Wiederaufnahme des Verfahrens – aufgefordert, entweder den Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu bezahlen oder die Rechtsmittel zurückzuziehen (act. 3A pag. 144-142). In der Folge haben die Beschwerdeführenden einen Rechtsmittelrückzug in Erwägungen gezogen und sich im Zusammenhang damit mehrmals direkt an den Präsidenten gewandt (Schreiben vom 8.7.2014, 15.8.2014 und 30.9.2014; act. 3A pag. 145, 147 und 150), ohne je dessen (weitere) Beteiligung am Verfahren zu beanstanden. Auch ihre Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung haben sie am 8. Januar 2015 im Hinblick auf den bevorstehenden Entscheid in der Sache unmittelbar an «Herrn ...» gerichtet (act. 3A pag. 185), ohne irgendwelche Vorbehalte gegen diesen anzumelden. Die Rüge, der Präsident der StRK sei wegen Vorbefassung befangen gewesen und hätte gestützt auf Art. 9 Abs. 1 Bst. f VRPG in Ausstand treten müssen, ist deshalb offensichtlich verspätet.

2.3 Im Übrigen wäre die Rüge ohnehin unbegründet: Ein Anschein von Befangenheit im Sinn von Art. 9 Abs. 1 Bst. f VRPG bzw. Art. 30 Abs. 1 BV kann entstehen, wenn Gerichtspersonen in einem früheren Verfahren mit der *konkreten Streitsache* schon einmal befasst waren (statt vieler BGE 140 I 326 E. 5.1), nicht aber schon dann, wenn dem früheren Verfahren der gleiche Lebenssachverhalt zugrunde lag (Regina Kiener, Richterliche Unabhängigkeit, Bern 2001, S. 146). Auch wenn das Strafsteuer- und das Nachsteuerverfahren an derselben Steuerverkürzung anknüpfen und insoweit teilweise auf den gleichen Sachverhalt abstellen, liegen hier zwei verschiedene Streitigkeiten vor, in denen unterschiedliche Rechtsfragen zu beantworten sind; es handelt sich mithin nicht um eine Situation, in der der Präsident der StRK in der gleichen Sache bereits einmal geurteilt hätte und anschliessend seinen früher gefällten Entscheid überprüfen müsste (vgl. die Darstellung der Praxis zur sog. Ämterkumulation in BGE 131 I 113 E. 3.5). Daran ändert der Umstand nichts, dass die Beschwerdeführenden im Nachsteuerverfahren ihr Ziel mit einer Argumentation zu erreichen suchen, die jener des Beschwerdeführers im Steuerstrafverfahren ähnlich ist und welche vorab die sachverhaltlichen Grundlagen der Nachbesteuerung in Frage stellt. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass Nach- und Strafsteuerverfahren während langer Zeit gemeinsam geführt wurden und heute allein zur besseren Verwirklichung der strafprozessualen Verfahrensgarantien getrennt behandelt werden; an der Zulässigkeit der Beurteilung von Nach- und Strafsteuer durch denselben Spruchkörper hat diese Praxis, das Strafverfahren vorzuziehen, indes nichts geändert.

2.4 Mithin erweist sich das Hauptbegehren der Beschwerden als unbegründet.

3.

Mit ihrem Eventualbegehren beantragen die Beschwerdeführenden, es seien – unter Aufhebung der angefochtenen Entscheide – keine Nachsteuern zu erheben. Zur Begründung machen sie gelten, entgegen der Auffassung der Vorinstanz sei es zu keiner Steuerverkürzung gekommen, da der Beschwerdeführer einen gemäss Art. 29 Bst. k StG bzw. Art. 16

Aba. 3 DBG steuerfreien Gewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen erzielt habe.

3.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG gelten in der Regel solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist in der Regel der Aktenstand bei der Eröffnung der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (statt vieler BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; BGer 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26.3.2015, E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 151 N. 17).

3.2 Der Beschwerdeführer ist (Mit-)Erfinder mehrerer patentierter Verfahren im Bereich der Biomechanik. Ab 1. März 2002 war er für die C._____ AG tätig, deren Alleinaktionär er ist. Am 21. Mai 2002 beantragte die C._____ AG die Patentierung eines elastischen Stabilisierungssystems für die Wirbelsäule, wobei sie im Antragsformular den Beschwerdeführer als Erfinder bezeichnete und festhielt, gestützt auf das Arbeitsverhältnis mit diesem stehe das Recht auf das Patent ihr zu. In der Folge wurde das betreffende Patentgesuch – einem Antrag der C._____ AG vom 2. September 2002 entsprechend – auf den Beschwerdeführer überschrieben, der seine Rechte daran anschliessend der in Gründung stehenden D._____ GmbH übertrug. Gestützt auf den Sacheinlagevertrag vom 25. Oktober 2002 wurde ihm im Gegenzug eine Stammeinlage im Nominalbetrag von Fr. 100'000.-- gutgeschrieben (vgl.

VG 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 3.3 [mit allen Hinweisen], bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014).

3.3 Die Vorinstanz hat in dieser Übertragung des Patentgesuchs von der C._____ AG auf den Beschwerdeführer eine verdeckte Gewinnausschüttung im Umfang von Fr. 100'000.-- erblickt. Sie kam zum Schluss, die Erfindung sei erst mit ihrer Niederschrift im Frühjahr 2002 abgeschlossen worden (angefochtene Entscheide, E. 5.1), wobei die C._____ AG damals, aufgrund des mit dem Beschwerdeführer bestehenden Arbeitsverhältnisses, die Rechte daran originär erworben habe (angefochtene Entscheide, E. 6). Im Übrigen wäre eine steuerfreie Veräusserung von Privatvermögen selbst dann ausgeschlossen, wenn nicht die C._____ AG, sondern der Beschwerdeführer selber an der streitbetroffenen Erfindung berechtigt gewesen wäre, zumal Immaterialgüterrechte zum Geschäfts- und nicht zum Privatvermögen zählen (E. 5.2). Indes sei der Beschwerdeführer an der Erfindung erst aufgrund der Übertragung des Patentgesuchs berechtigt worden, die unbestrittenermassen unentgeltlich erfolgt sei. Es liege mithin eine Leistung der C._____ AG ohne angemessene Gegenleistung vor, zumal der Erfindung im Zeitpunkt ihrer Übertragung ein Wert von schätzungsweise Fr. 100'000.-- zugekommen sei. Davon könne angesichts der Berücksichtigung eines entsprechenden Anrechnungswerts bei der Einbringung in die D._____ GmbH ausgegangen werden. Diese Fr. 100'000.-- seien nicht deklariert und deshalb in den ordentlichen Veranlagungen des Jahres 2002 nicht als Einkommen erfasst worden, sodass die Besteuerung der Beschwerdeführenden insoweit unvollständig gewesen sei (angefochtene Entscheide, E. 7). – Die Beschwerdeführenden wenden ein, das auf den Beschwerdeführer überschriebene und anschliessend in die D._____ GmbH eingebrachte Patentgesuch sei stets Teil von dessen Privatvermögen gewesen; die C._____ AG sei daran nur fiduziarisch berechtigt gewesen. Der Beschwerdeführer habe das technische Wissen, das er zur Niederschrift des Patentgesuchs benötigt habe, im Rahmen eines früheren Arbeitsverhältnisses bei der E._____ AG erworben, wo er eine Abteilung für Wirbelsäulenimplantate aufgebaut habe. Als er die E._____ AG im Rahmen einer Reorganisation 1996 verlassen habe, seien ihm die Rechte an den bereits damals bestehenden

Ideen für ein neues, verbessertes System zur dynamischen Stabilisierung der Wirbelsäule überlassen worden. Im Jahr 2000 habe er dann Kenntnis erhalten von den positiven Ergebnissen, die mit dem ursprünglich entwickelten Stabilisierungssystem in klinischen Tests erzielt worden seien, und habe für seine Erfindung erstmals Realisierungschancen gesehen. Im Frühjahr 2002 habe er sich entschlossen, die Erfindung niederzuschreiben, um zusätzliche Aufträge für die C._____ AG zu generieren. Die Patentanmeldung habe er nur darum nicht selber, sondern über die C._____ AG, bei der er angestellt gewesen sei, vorgenommen, weil er sich bessere Verhandlungschancen mit Investoren erhofft habe. Die C._____ AG sei aber trotz der Patentanmeldung in eigenem Namen nie an der Erfindung berechtigt gewesen. Zum einen sei der zeitliche Aufwand, den er als ihr Angestellter für das schriftliche Festhalten der Erfindung geleistet habe (zwei bis drei Tage), unbedeutend gewesen im Vergleich zur Entwicklungsarbeit, die er in den Jahren 1992-1996 erbracht habe. Zum andern sei es nie zu einer rechtsgeschäftlichen Übertragung der Berechtigung an die C._____ AG gekommen. Vielmehr habe er selber die Erfindung von der E._____ AG übertragen erhalten, als er diese verlassen habe. Darum habe sich das Patentgesuch stets in seinem Privatvermögen befunden, sodass er mit der Übertragung auf die D._____ GmbH einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielt habe.

3.4 Eine verdeckte Gewinnausschüttung, wie sie die Vorinstanz angenommen hat, setzt voraus, dass die C._____ AG und nicht der Beschwerdeführer selber an der Erfindung berechtigt war, während ein steuerfreier Kapitalgewinn von vornherein nur in Frage kommt, falls die Rechte daran von Anfang an zum Privatvermögen des Beschwerdeführers zählten. Deshalb sind zunächst die Eigentumsverhältnisse an der vom Beschwerdeführer gemachten Erfindung zu klären:

3.4.1 Nach dem Schöpferprinzip stehen die Rechte an einer Erfindung grundsätzlich derjenigen natürlichen Person zu, aus deren schöpferischer Tätigkeit die Erfindung hervorgegangen ist (vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1954 über die Erfindungspatente [Patentgesetz, PatG; SR 232.14]; Eugen Marbach, in von Büren/Marbach/Ducrey [Hrsg.], Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht, 3. Aufl. 2008, N. 90 f.). Im privat-

rechtlichen Arbeitsverhältnis ist jedoch eine gewichtige gesetzliche Abweichung vom Schöpferprinzip vorgesehen, indem Erfindungen, die bei Ausübung dienstlicher Tätigkeiten und in Erfüllung vertraglicher Pflichten gemacht wurden, unabhängig von ihrer Schutzfähigkeit dem Arbeitgeber bzw. der Arbeitgeberin zustehen (Art. 332 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Wesentlich ist dabei, dass zwischen der Erfindung und der Arbeitstätigkeit ein sachlicher Zusammenhang besteht. Ob in diesem Sinn eine vertragliche Pflicht zur Erfindertätigkeit gegeben ist, beurteilt sich aufgrund der gesamten Umstände, wobei insbesondere der Stellung des Arbeitnehmers bzw. der Arbeitnehmerin im Betrieb Rechnung zu tragen ist (vgl. BGer 4A_691/2011 und 4A_415/2012 vom 6.11.2012, E. 3.1, 2A.204/2006 vom 22.6.2007, E. 7.1; Streiff/von Kaenel/Rudolph, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319-362 OR, 7. Aufl. 2012, Art. 332 N. 7, auch zum Folgenden). Darauf, ob die Erfindung in der Arbeits- oder Freizeit gemacht wurde, kommt es nicht an, sondern allein auf das Verhältnis zwischen Aufgabenstellung und Gegenstand der Erfindung (BGE 72 II 270 E. 4). In zeitlicher Hinsicht ist einzig erforderlich, dass der Arbeitnehmer bzw. die Arbeitnehmerin die Erfindung während der Dauer der Anstellung gemacht, d.h. fertiggestellt hat, denn Rechte an der Erfindung können erst mit ihrer Vollendung entstehen. Die Erfindung gilt als fertiggestellt, wenn eine Fachperson aufgrund der Angaben des Erfinders bzw. der Erfinderin in der Lage ist, das angestrebte Ergebnis zu erzielen (Manfred Rehbinder, Berner Kommentar, 1992, Art. 332 OR N. 7; Adrian Staehelin, Zürcher Kommentar, 3. Aufl. 1996, Art. 332 OR N. 6; Wolfgang Portmann, Die Arbeitnehmererfindung, Diss. Zürich 1986, S. 40).

3.4.2 Aufgrund des Gesellschaftszwecks der C._____ AG, der unter anderem die Entwicklung und Produktion von orthopädischen, traumatologischen und cardio-vasculären Endoprothesen umfasst, liegt ein sachlicher Bezug zwischen der streitbetroffenen Erfindung und dem Tätigkeitsgebiet der C._____ AG auf der Hand. Zudem kann ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die Erfindungstätigkeit zu den vertraglichen Pflichten des Beschwerdeführers gehörte: Mit Blick auf das Geschäftsfeld der C._____ AG, die vorwiegend im Bereich der Forschung und Entwicklung tätig ist, auf die Ausbildung und die einschlägige berufliche Erfahrung des Beschwerdeführers in

wissenschaftlichen und technischen Belangen sowie auf die Tatsache, dass die C._____ AG neben dem Beschwerdeführer über keine weiteren Angestellten verfügte, steht für das Verwaltungsgericht fest, dass der Beschwerdeführer dem Unternehmen sein technisches Wissen zur Verfügung zu stellen und ihm allfällige Erfindungen zu überlassen hatte. Er hat denn auch selber erklärt, sich vorab in der Absicht, zusätzliche Aufträge für die C._____ AG zu generieren, zur schriftlichen Festhaltung der Erfindung entschlossen zu haben (Beschwerde, Rz. 31). Zudem ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer seine Erfindung während der Dauer seines Arbeitsverhältnisses mit der C._____ AG erstmals in eine schriftliche Form gebracht hat. Erst dadurch wurde einer Fachperson ermöglicht, die Erfindung nachzuvollziehen und auszuführen, weshalb sie mit ihrer Niederschrift vollendet wurde, unabhängig davon, wie lange die ihr zugrunde liegenden Ideen allenfalls schon früher bestanden haben mögen (vgl. vorne E. 3.4.1). Weil es für die Frage nach der Berechtigung an der Erfindung allein auf den Zeitpunkt der Fertigstellung ankommt und – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – unerheblich ist, ob auch die «Entwicklungsarbeit» schwergewichtig während der Dauer des Arbeitsverhältnisses mit der C._____ AG geleistet wurde oder nicht, standen die Rechte an der vom Beschwerdeführer gemachten Erfindung von Anfang an der C._____ AG zu. Dies entspricht im Übrigen der Erklärung, die der Beschwerdeführer als einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der C._____ AG im Patentgesuch gemacht hat, wonach der Gesellschaft das Recht auf das Patent aus «Arbeitsvertrag» zukomme (act. 3B pag. 77). Damit ist der Behauptung des Beschwerdeführers, er sei ursprünglich privat an der Erfindung berechtigt gewesen und die C._____ AG sei nur als Treuhänderin aufgetreten, die Grundlage entzogen (zum Ganzen VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 5.3, bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014, E. 5.2). Gleiches gilt für die neue Behauptung, die Erfindung sei ihm von der früheren Arbeitgeberin, der E._____ AG, übertragen worden, als er diese verlassen habe. Bei diesen Gegebenheiten versprechen weder eine Einvernahme des Beschwerdeführers selber noch eine Befragung der von den Beschwerdeführenden genannten Zeugen (vgl. Beschwerde, Rzn. 18, 21, 27 und 39) neue Erkenntnisse, weshalb die entsprechenden Beweisanträge abgewiesen werden (vgl. Art. 18 VRPG; zur Zulässigkeit antizipierter

Beweiswürdigung statt vieler BVR 2012 S. 252 E. 3.3.3, 2011 S. 97 E. 4.2.1; BGE 136 I 229 E. 5.3, 134 I 140 E. 5.3, 131 I 153 E. 3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 18 N. 8 ff.)

3.5 Weiter ist zu prüfen, ob die Übertragung des Patentgesuchs von der C._____ AG auf den Beschwerdeführer eine steuerbare Leistung der Gesellschaft an ihren Anteilsinhaber darstellt.

3.5.1 Der Besteuerung als Einkommen unterliegen insbesondere die Einkünfte aus beweglichem Vermögen (Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 DBG). Als solche gelten u.a. Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse sowie geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Zu den Letzteren zählen auch die so genannten verdeckten Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, wobei die Leistungen einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang gewährt worden wären und ihnen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen (BGE 138 II 57 E. 2.2; VGE 2010/366/367 vom 13.9.2011, E. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 99 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 140 ff.; Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Ferner wird vorausgesetzt, dass der entsprechende Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1; BGer 2C_278/2012 und 2C_279/2012 vom 1.10.2012, E. 2.1).

3.5.2 Nach dem Gesagten ist erstellt, dass die C._____ AG die Rechte am von ihr eingereichten Patentgesuch auf den Beschwerdeführer übertragen hat, ohne von diesem eine Gegenleistung zu erhalten. Der Beschwerdeführer ist Alleinaktionär der Gesellschaft, wobei ohne weiteres angenommen werden kann, dass die C._____ AG einer Drittperson die Rechte aus dem Patentgesuch nicht kostenlos überlassen hätte. Weiter ist mit der Vorinstanz von einem Wert dieser Leistung von Fr. 100'000.-- auszugehen: Der Beschwerdeführer erklärt selber, er habe das Patentgesuch mit Blick auf die Einbringung in die D._____ GmbH von

der C._____ AG auf sich übertragen lassen (E-Mail vom 30.9.2005 [act. 3B pag. 47]). Aufgrund dieses Zusammenhangs zwischen der Übertragung des Patentgesuchs und der Einlage in die D._____ GmbH sowie der zeitlichen Nähe der beiden Transaktionen ist für die Bewertung des Patentgesuchs auf den im Sacheinlagevertrag vereinbarten Anrechnungswert abzustellen. Der Umstand, dass unabhängige Dritte, die selber Geldmittel in die Gesellschaft einbrachten, bereit waren, für die Sacheinlage einen ihrem eigenen Beitrag entsprechenden Betrag von Fr. 100'000.-- anzurechnen, lässt den Wert des Patentgesuchs hinreichend bestimmt erscheinen, was letztlich auch die Beschwerdeführenden zugestehen (vgl. Beschwerde, Rz. 126). Mithin steht fest, dass die unentgeltliche Übertragung des Patentgesuchs einen geldwerten Vorteil im Sinn von Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG aus der Beteiligung des Beschwerdeführers an der C._____ AG darstellt (zum Ganzen VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 5.4, bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014, E. 5.2).

3.6 Dieser steuerbare geldwerte Vorteil wurde weder bei den Kantons- und Gemeindesteuern noch bei der direkten Bundessteuer erfasst, sodass die Veranlagungen des Steuerjahrs 2002 unvollständig waren. Weiter hatten die Steuerbehörden keine Kenntnis von diesen Einkünften: Es oblag den Beschwerdeführenden als Steuerpflichtigen, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG); insbesondere hatten sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Dieser Verfahrenspflicht sind sie offensichtlich nicht nachgekommen, haben sie doch in der Steuererklärung des Jahres 2002 weder die geldwerte Leistung, die der Beschwerdeführer aus seiner Beteiligung an der C._____ AG bezogen hat, noch den Stammanteil an der D._____ GmbH deklariert, den er gegen Einbringung des auf ihn übertragenen Patentgesuchs erhalten hat (vgl. Sacheinlagevertrag vom 25.10.2002 [act. 3A pag. 37-35]). Deshalb verfügte die Steuerverwaltung über keinerlei Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer das entsprechende Einkommen erzielt hatte, und die Unvollständigkeit der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2002 beruht auf Tatsachen, die den Steuerbehörden nicht bekannt

waren. Gestützt auf Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG erfolgt die Nachbesteuerung mithin zu Recht.

4.

Damit erweisen sich sowohl der Haupt- als auch der Eventualantrag als unbegründet. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 ist abzuweisen, soweit auf sie eingetreten wird, während die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002 (gänzlich) abzuweisen ist.

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 [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 wird abgewiesen, soweit auf sie eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- den Beschwerdeführenden
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

und mitzuteilen:

- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

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.