

100.2017.231/232U  
HAT/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 31. August 2017**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Rechsteiner

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
handelnd durch die statutarischen Organe  
vertreten durch Rechtsanwalt B. \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2002; Nachsteuern (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons  
Bern vom 19. Juli 2017; 100 2017 288, 200 17 240)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 15. November 2007 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren gegen die A. \_\_\_\_\_ AG. In der Folge wartete sie die rechtskräftige Beurteilung der gleichzeitig gegen deren Geschäftsführer eröffneten Steuerstrafverfahren durch das Bundesgericht ab (BGer 2C\_629/2013 und 2C\_630/2013 vom 22.2.2014), bevor sie die A. \_\_\_\_\_ AG am 13. März 2015 zur Nachzahlung von Fr. 12'043.-- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 (zuzüglich Verzugszinsen von Fr. 5'623.80) und Fr. 6'893.50 für die direkte Bundessteuer 2002 (zuzüglich Verzugszinsen von Fr. 2'869.--) verpflichtete und ihr Steuerbussen von Fr. 12'043.-- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und von Fr. 6'893.50 für die direkte Bundessteuer 2002 auferlegte. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 11. November 2015 ab (unter geringfügiger Anpassung der Verzugszinsen).

### **B.**

Am 14. Dezember 2015 gelangte die A. \_\_\_\_\_ AG an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Verfahren betreffend Nachsteuern sistierte, bis die weiterzuführenden Steuerstrafverfahren abgeschlossen würden (Verfügung vom 15.12.2015). In der Folge wies die StRK die Rechtsmittel betreffend die Steuerbussen ab (Entscheide vom 24.6.2016), was das Verwaltungsgericht auf Beschwerde hin schützte (VGE 2016/232/233 vom 28.9.2016). Die A. \_\_\_\_\_ AG gelangte daraufhin an das Bundesgericht, das ihre Beschwerden guthiess, da das Recht zur Verhängung von Steuerbussen zwischenzeitlich verjährt sei (BGer 2C\_1010/2016 und 2C\_1012/2016 vom 19.7.2017). Zuvor hatte es die Beschwerden des Geschäftsführers der A. \_\_\_\_\_ AG bezüglich der ihm auferlegten Nachsteuern abgewiesen (BGer 2C\_972/2015 und 2C\_973/2015 vom 30.3.2016).

**C.**

Am 3. November 2016 nahm die StRK die Verfahren betreffend Nachsteuern wieder auf. Gegen die verfügte Aufhebung der Sistierung gelangte die A.\_\_\_\_\_ AG ans Verwaltungsgericht, welches nicht auf ihre Beschwerden eintrat, da keine selbständig anfechtbare Zwischenverfügung vorlag (VGE 2016/349/350 vom 16.1.2017).

**D.**

Am 2. Dezember 2016 stellte die A.\_\_\_\_\_ AG ein Ablehnungsbegehren gegen den Präsidenten und die Vizepräsidentin der StRK, worauf die Vizepräsidentin in den Ausstand trat und Fachrichter C.\_\_\_\_\_ als Vorsitzenden des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens einsetzte. Mit Entscheiden vom 1. Mai 2017 wies die StRK die Rechtsmittel ab. Auf Beschwerde der A.\_\_\_\_\_ AG hin kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, die Einsetzung von Fachrichter C.\_\_\_\_\_ als Vorsitzender sei rechtsfehlerhaft erfolgt, weshalb dieser nicht an den angefochtenen Entscheiden hätte mitwirken dürfen. Es hob diese auf und wies die Sache an die StRK zurück. Im Hinblick auf die erforderliche Neu Beurteilung von Rekurs- und Beschwerde wies es gleichzeitig das noch unbehandelte, gegen den Präsidenten der StRK gerichtete Ablehnungsbegehren ab (VGE 2017/158/159 vom 3.7.2017). Hiergegen gelangte die A.\_\_\_\_\_ AG (erfolglos) ans Bundesgericht, das die abschlägige Beurteilung des Ablehnungsbegehrens schützte (BGer 2C\_674/2017 vom 14.8.2017).

**E.**

Am 19. Juli 2017 entschied die StRK unter dem Vorsitz ihres Präsidenten erneut über Rekurs und Beschwerde der A.\_\_\_\_\_ AG und wies beide Rechtsmittel ab.

## **F.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 16. August 2017 hat die A. \_\_\_\_\_ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die Entscheide der StRK vom 19. Juli 2017 seien aufzuheben.

Mit Verfügung vom 18. August 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt und die Vorakten einverlangt. Es wurden weder Beschwerdeantwort noch Vernehmlassung eingeholt.

Mit Eingabe vom 18. August 2017 verlangt die A. \_\_\_\_\_ AG Akteneinsicht, weil sie einen «Sachverhaltsirrtum» des Bundesgerichts in der Ausstandssache aufzuklären gedenke.

## **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] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** 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 zwei 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).

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

**1.4** Da der Streitwert beider Verfahren je unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

## **2.**

Die Beschwerdeführerin hat mit Eingabe vom 18. August 2017 um Akteneinsicht ersucht, weil das Bundesgericht in seinem Urteil vom 14. August 2017 «irrtümlich» davon ausgegangen sei, dass sich der Präsident der StRK nicht bereits im Ausstand befunden habe; diesen «Sachverhaltsirrtum» gelte es anhand der Verfahrensakten «aufzuklären». Hierzu sei ihr Akteneinsicht und anschliessend Gelegenheit zur Ergänzung ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu geben. – Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die Ausstandsfrage mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 14. August 2017 für alle Verfahrensbeteiligten verbindlich geklärt worden ist (vorne Bst. D). Auch das Verwaltungsgericht ist an diesen höchstrichterlichen Urteilspruch gebunden und kann – da eine abgeurteilte Sache vorliegt (hinten E. 4.2) – auf den Ausstand des Präsidenten der StRK nicht zurückkommen, unabhängig davon, was an allenfalls neuen Argumenten vortragen wird. Falls die Beschwerdeführerin rügen will, das Bundesgericht habe seinem Urteil aktenwidrige Tatsachen zugrunde gelegt, macht sie letztlich einen Revisionsgrund geltend (vgl. Art. 121 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichts-

gesetz, BGG; SR 173.110]); insoweit hat sie in geeigneter Form an das Bundesgericht zu gelangen. Mithin stellt sie ihr Gesuch um Akteneinsicht im falschen Verfahren. Im Übrigen wäre die hinsichtlich der Ausstandsfrage angestrebte Beschwerdeergänzung nicht nur unnützlich, weil eine *res iudicata* vorliegt, sondern zudem auch verfahrensrechtlich unzulässig: Nach Ablauf der Beschwerdefrist sind unverlangte Eingaben – unter Vorbehalt des verfassungsmässigen Replikrechts (vgl. etwa BGE 138 I 484 E. 2.1 f.) – grundsätzlich aus den Akten zu weisen (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 69 N. 4). Eine weitere Eingabe der Beschwerdeführerin zur Ausstandsfrage könnte daher so oder anders nicht berücksichtigt werden. Nach dem Gesagten ist das Akteneinsichtsgesuch im Hinblick auf das hängige Verfahren abzuweisen. Ihm ist aber insoweit zu entsprechen, als der Beschwerdeführerin die Vorakten überlassen werden, sobald sie für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht mehr benötigt werden, damit diese allenfalls in geeigneter Form ans Bundesgericht gelangen kann.

### 3.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist (Mit-)Erfinder mehrerer patentierter Verfahren im Bereich der Biomechanik. Ab 1. März 2002 war er für die Beschwerdeführerin tätig, deren Alleinaktionär er ist. Am 21. Mai 2002 beantragte diese die Patentierung eines elastischen Stabilisierungssystems für die Wirbelsäule, wobei sie im Antragsformular ihren Geschäftsführer 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 Beschwerdeführerin vom 2. September 2002 entsprechend – auf ihren Geschäftsführer 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. In den Steuerstrafverfahren gegen den Geschäftsführer wurde die Übertragung des Patentgesuchs auf diesen als geldwerter Vorteil aus der Beteiligung an der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 20

Abs. 1 Bst. c DBG betrachtet; da der Geschäftsführer in seiner Steuererklärung des Jahres 2002 weder die bezogene geldwerte Leistung noch den Stammanteil an der D.\_\_\_\_\_ GmbH deklarierte, den er damit erworben hatte, hatte er sich der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht (VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 [bestätigt durch BGer 2C\_629/2013 und 2C\_630/2013 vom 22.2.2014]). Gleich wurden die Vorgänge in den Nachsteuerverfahren betreffend den Geschäftsführer und dessen Ehefrau gewürdigt (VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015 [bestätigt durch BGer 2C\_972/2015 und 2C\_973/2015 vom 30.3.2016]). Streitig und zu prüfen ist vorliegend, ob es im Zusammenhang mit der Überschreibung des Patentgesuchs auf den Geschäftsführer bei der Beschwerdeführerin ebenfalls zu einer Steuerverkürzung gekommen ist.

#### 4.

Insoweit macht die Beschwerdeführerin zunächst geltend, die Vorinstanz habe Verfahrensrechtsverletzungen begangen:

**4.1** Sie bringt vor, die StRK hätte die angefochtenen Entscheide nicht fällen dürfen, solange das Bundesgericht die Beschwerde gegen die Urteile des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2017 noch nicht behandelt gehabt habe. Das Vorgehen der StRK führe dazu, dass «im Ergebnis der verfassungsrechtlich garantierte[...] Rechtsschutz verweigert sowie die Wirkung des Devolutiveffekts verletzt» werde. Weiter könne in einer zur Neuurteilung zurückgewiesenen Sache erst geurteilt werden, wenn der Rückweisungsentscheid rechtskräftig geworden sei. Insoweit hätte zudem der Entscheid des Bundesgerichts über die beantragte aufschiebende Wirkung abgewartet werden müssen (Beschwerden Rz. 10-13). – Inwiefern die beförderliche Behandlung ihrer Rechtsmittel durch die StRK Recht verletzt haben soll, legt die Beschwerdeführerin mit diesen Vorbringen nicht nachvollziehbar dar. Vor Bundesgericht wurde einzig die Abweisung des Ablehnungsbegehrens angefochten, während die Rückweisung der Hauptsache an die StRK unangefochten blieb (vgl. Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 4.8.2017; act. 1C/4). Weshalb die Vorinstanz dennoch mit ihrer Neuurteilung hätte zuwarten müssen, erläutert die Be-

schwerdeführerin nicht. Jedenfalls ergibt sich eine dahingehende Pflicht nicht aus dem Umstand, dass das «vorsorgliche» Ablehnungsbegehren noch nicht rechtskräftig beurteilt worden war. Dessen Einreichung bewirkte nicht ohne weiteres, dass der abgelehnte Präsident am Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mitwirken durfte. Es hatte lediglich zur Folge, dass Prozesshandlungen, die er vornahm, unter dem Vorbehalt der späteren Aufhebung standen. Hätte das Bundesgericht die Beschwerde gegen die abschlägige Beurteilung des Begehrens durch das Verwaltungsgericht gutheissen, so wären die angefochtenen Entscheide bereits deshalb aufzuheben gewesen (vgl. etwa BGer 5A\_842/2016 vom 24.3.2017 E. 2, 5A\_579/2013 vom 11.11.2013 E. 4.2.2; Stephan Wullschlegler in: Sutter-Somm/Hasenböhler/Leuenberger [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, 3. Aufl. 2016, Art. 49 N. 12b). Mithin kommt einem Rechtsmittel in Ausstandssachen kein eigentlicher Devolutiveffekt zu, weshalb es vor dem Hintergrund der drohenden Verjährung geboten war, die Neubeurteilung der Hauptsache rasch vorzunehmen, selbst wenn über das Ablehnungsbegehren in diesem Zeitpunkt noch nicht endgültig entschieden war. Der Umstand, dass die StRK die angefochtenen Entscheide unter dem Vorsitz ihres Präsidenten gefällt hat, bevor das Urteil des Bundesgerichts in der Ausstandssache ergangen war, stellt folglich keinen Rechtsmangel dar. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin dem Bundesgericht (ohne nähere Begründung) beantragt hatte, ihrem Rechtsmittel sei die aufschiebende Wirkung zu gewähren (vgl. Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 4.8.2017 Rz. 5; act. 1C/4). Dies bereits darum, weil ein solcher Antrag gegen eine negative Verfügung (abschlägige Beurteilung des Ablehnungsbegehrens durch das Verwaltungsgericht) keinen Sinn machen konnte (vgl. etwa BGer 2C\_253/2017 vom 30.5.2017 E. 4.1; 2C\_1130/2013 vom 23.1.2015 E. 2.1; Hansjörg Seiler, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 55 N. 21 und 24-26).

**4.2** Weiter rügt die Beschwerdeführerin, weil der Präsident der StRK als Vorsitzender geamtet habe, «obwohl er bereits in den Ausstand getreten» sei, seien die angefochtenen Entscheide von einem ungesetzlichen Spruchkörper gefällt worden. Jedenfalls hätte der Präsident gestützt auf Art. 9 Abs. 1 Bst. f VRPG wegen Befangenheit in Ausstand treten müssen

(Beschwerden Rz. 14-27). – Das Verwaltungsgericht hat im ersten Rechtsgang entschieden, dass die Vizepräsidentin einerseits dem gegen sie selber gerichteten Ablehnungsbegehren entsprochen hatte und in Ausstand getreten war, und andererseits derart verfahrensleitend disponiert hatte, dass über das Ausstandsbegehren gegen den Präsidenten der StRK nicht mehr entschieden werden musste. Anschliessend hat es das noch unbehandelte Ablehnungsbegehren gegen den Präsidenten abgewiesen (VGE 2017/158/159 vom 3.7.2017 E. 2.3.3 und 3). Die Beschwerdeführerin ist diesbezüglich an das Bundesgericht gelangt, welches ihre Beschwerde abgewiesen hat (BGer 2C\_674/2017 vom 14.8.2017), sodass über die Frage des Ausstands des Präsidenten der StRK infolge des Ablehnungsbegehrens vom 2. Dezember 2016 endgültig entschieden wurde. Da insoweit eine abgeurteilte Sache vorliegt, ist es dem Verwaltungsgericht verwehrt, im zweiten Rechtsgang hierauf zurückzukommen (vgl. vorne E. 2).

## 5.

Weiter wendet die Beschwerdeführerin ein, die zehnjährige Verwirkungsfrist gemäss Art. 207 Abs. 1 StG und Art. 152 Abs. 1 DBG zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens sei bereits verstrichen gewesen, als die Nach- und Strafsteuerverfügungen vom 13. März 2015 erlassen worden seien. Mit Schreiben vom 19. Mai 2008 habe die Steuerverwaltung erklärt, es liege keine steuerbare Gewinnausschüttung der Beschwerdeführerin zugunsten des Geschäftsführers vor, wobei die Nachsteuerverfahren mit dieser «Einstellungsverfügung» abgeschlossen worden seien. Anschliessend sei das Nachsteuerverfahren vor Ablauf der Verwirkungsfrist nicht neu eröffnet worden, weshalb die streitigen Nachsteuern nicht mehr erhoben werden könnten (Beschwerden Rz. 28-49). – Mit der Vorinstanz (angefochtene Entscheide E. 3) ist festzuhalten, dass die Nachsteuerverfahren gegen die Beschwerdeführerin am 19. Mai 2008 nicht beendet wurden: Das fragliche Schreiben ist an Rechtsanwalt B. \_\_\_\_\_ gerichtet, der in den jeweiligen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren sowohl die Beschwerdeführerin als auch deren Geschäftsführer vertrat. Die Steuerverwaltung bringt darin zum Ausdruck, dass sie aufgrund der Ausführungen in der Stellungnahme des Rechtsvertreters vom 29. Februar 2008 (vgl. act. 4B pag. 14-8) der Auf-

fassung sei, zwischen der Beschwerdeführerin und deren Geschäftsführer sei es zu keiner Übertragung von Immaterialgütern gekommen, sodass keine (steuerbare) verdeckte Gewinnausschüttung der Beschwerdeführerin vorliege. Anders sehe sie die Dinge in Bezug auf deren Geschäftsführer, der die erworbenen Stammanteile der D. \_\_\_\_\_ GmbH nicht deklariert habe, weshalb sie an ihrer bisherigen Meinung festhalte. Zum Schluss bittet die Steuerverwaltung um Prüfung ihrer Ausführungen und stellt in Aussicht, das Verfahren nach dem 20. Juni 2008 fortzusetzen (act. 4B pag. 6). Inwiefern dieses Schreiben eine förmliche Beendigung der gegen die Beschwerdeführerin geführten Nachsteuerverfahren darstellen könnte, ist nicht ersichtlich: Die Steuerverwaltung fasst weder die Beschwerdeführerin noch deren Geschäftsführer direkt ins Recht, sondern informiert Rechtsanwalt B. \_\_\_\_\_ lediglich über ihre bisherigen Erkenntnisse in den Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren und bittet diesen um Stellungnahme zum weiteren Vorgehen. Auch wenn sie dabei klar zum Ausdruck bringt, dass sie bei der Beschwerdeführerin keinen steuerpflichtigen Vorgang erkennt und deshalb nicht auf eine Steuerverkürzung schliesst, trifft sie diesbezüglich keine konkreten Anordnungen und stellt auch keine solchen in Aussicht. Es ist offensichtlich, dass es sich beim Schreiben vom 19. Mai 2008 um eine bloss vorläufige Einschätzung der Rechtslage und keine verbindliche Regelung des fraglichen Rechtsverhältnisses handelt. Es kann mithin keine Rede davon sein, dass insoweit eine zwar formell mangelhafte, aber verbindliche (materielle) Verfügung vorliegt. Ist das Verfahren nicht förmlich beendet worden, brauchte es nicht wieder neu eingeleitet zu werden, wobei offenbleiben kann, ob ein solches Vorgehen überhaupt zulässig wäre. Die zehnjährige Frist gemäss Art. 207 Abs. 1 StG und Art. 152 Abs. 1 DBG wurde mit Verfahrenseröffnung am 15. November 2007 (act. 4C pag. 45-39) ein für alle Mal gewahrt, weshalb die Nachsteueransprüche nicht verwirkt sind.

## **6.**

Ferner rügt die Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund des Schreibens der Steuerverwaltung vom 19. Mai 2008 widersprüchliches Verhalten der Steuerverwaltung sowie eine Verletzung von Treu und Glauben (Beschwerden Rz. 50-59).

**6.1** Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) verleiht einer Person Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Demnach kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, die eine Behörde einer Privatperson erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Auskunft auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht, dass die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, hiefür zuständig war oder die betroffene Person sie aus zureichenden Gründen für zuständig betrachten durfte, dass Letztere die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass sie im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und dass das öffentliche Interesse an der Anwendungen des positiven Rechts die geschützte private Vertrauensposition nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen BVR 2015 S. 15 E. 4.1, 2013 S. 85 E. 6.1; BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 137 I 69 E. 2.5.1, 132 II 240 E. 3.2.2, 129 I 161 E. 4.1).

**6.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, aufgrund des Schreibens vom 19. Mai 2008, dessen Inhalt zudem am 23. Oktober 2008 bestätigt worden sei, habe sie darauf vertrauen dürfen, dass die Steuerverwaltung «den Vorwurf der verdeckten Gewinnausschüttung fallen gelassen» habe. Deswegen habe sie es unterlassen, Steuerrückstellungen zu bilden, was sie nicht mehr rückgängig machen könne. – Mit diesen Vorbringen macht sie keine taugliche Vertrauensgrundlage geltend; es kann insoweit auf das Gesagte verwiesen werden (vorne E. 5; vgl. auch sogleich E. 6.3). Weiter wird zwar eine Unterlassung als Disposition behauptet, aber mit keinem

Wort ausgeführt, inwiefern damit relevante Nachteile verbunden sein sollten. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist mithin nicht einmal ansatzweise dargetan.

**6.3** Ebenso wenig ist ein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden erkennbar, gegen das die Vorinstanz aufgrund von Art. 9 BV bzw. Art. 11 Abs. 2 KV hätte einschreiten müssen. Zwar hat die Steuerverwaltung zunächst eine für die Beschwerdeführerin günstige Einschätzung der Rechtslage vorgenommen. Weil diese Einschätzung nur vorläufiger Natur war und nicht in eine verbindliche Rechtsgestaltung mündete, durfte die Steuerverwaltung später darauf zurückkommen, ohne sich widersprüchlich zu verhalten. Daran ändert nichts, dass sie zumindest zeitweilig auch in den Verfahren betreffend den Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschloss und sich für die Annahme von steuerbarem Einkommen auf die Generalklausel von Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG stützte (vgl. Schreiben vom 23.10.2008; act. 4B pag. 5). Ferner hatte die Steuerverwaltung die im Schreiben vom 20. Juni 2008 ausgedrückte Sichtweise der Beschwerdeführerin nicht zu korrigieren, ging sie doch im damaligen Zeitpunkt wohl selber davon aus, dass sie die Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die Beschwerdeführerin letztlich einstellen bzw. aufheben werde. Im Übrigen war der Beschwerdeführerin aus den Verfahren betreffend den Geschäftsführer bekannt, dass die Steuerverwaltung ihre Rechtsauffassung in der Folge änderte.

**6.4** Schliesslich ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die Steuerverwaltung besser eine förmliche als bloss eine stillschweigende Sistierung der die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren vorgenommen hätte, soweit sie das Rechtsverhältnis zu dieser erst dann verbindlich regeln wollte, wenn die Verfahren betreffend den Geschäftsführer abgeschlossen waren. Es wäre der Beschwerdeführerin aber freigestanden, eine raschere Klärung der Situation herbeizuführen, indem sie entweder einen verbindlichen Abschluss der Nach- und Strafsteuerverfahren verlangt oder die Untätigkeit der Steuerverwaltung beanstandet bzw. eine Rechtsverzögerungsbeschwerde erhoben hätte (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.5). Jedenfalls kann die Beschwerdeführerin im Nachhinein aus der zögerlichen Verfahrensführung auch unter Hinweis auf das Beschleunigungsgebot

nichts mehr zu ihren Gunsten ableiten. Dies umso weniger, als sie über den Stand der Dinge keineswegs im Ungewissen blieb, sondern über die Person ihres Geschäftsführers, gegen den die Nach- und Strafsteuerverfahren in der gleichen Sache weitergeführt wurden, stets über die Haltung der Steuerbehörden informiert war.

## 7.

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, entgegen der Vorinstanz sei es zu keiner Steuerverkürzung gekommen. Die Rechte an der Erfindung hätten von Anfang an ihrem Geschäftsführer zugestanden, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung auszuschliessen sei.

**7.1** 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, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N. 17).

**7.2** Die Vorinstanz hat – unter Verweis auf die Erwägungen von Verwaltungsgericht und Bundesgericht im Verfahren betreffend den Geschäftsführer (VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013; BGer 2C\_629/2013 und

2C\_630/2013 vom 22.2.2014) – erwogen, an der Erfindung sei nicht dieser, sondern die Beschwerdeführerin selber berechtigt gewesen. Indem sie die Rechte am von ihr eingereichten Patentgesuch auf den Geschäftsführer übertragen habe, ohne von diesem eine Gegenleistung zu erhalten, habe sie ihm einen geldwerten Vorteil aus seiner Beteiligung zukommen lassen. Diese Leistung im Wert von Fr. 100'000.-- habe die Beschwerdeführerin nicht als Gewinn deklariert, sodass ihre Veranlagung des Jahres 2002 insoweit unvollständig geblieben sei (angefochtene Entscheide E. 4). – Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Rechte an der Erfindung hätten von Anfang an dem Geschäftsführer als Arbeitnehmer gehört. Sie selber habe nur die Patentanmeldung vorgenommen. Der Geschäftsführer habe die Erfindung vollständig im Rahmen eines früheren Arbeitsverhältnisses bei der E. \_\_\_\_\_ AG gemacht, die aber zu seinen Gunsten auf ihre Rechte daran verzichtet habe. Da die Beschwerdeführerin nur treuhänderisch an der Erfindung berechtigt gewesen sei, könne die Übertragung des Patentgesuchs auf den Geschäftsführer keine geldwerte Leistung an diesen darstellen (Beschwerden Rz. 60-93).

**7.3** Eine verdeckte Gewinnausschüttung, wie sie die Vorinstanz angenommen hat, setzt voraus, dass die Beschwerdeführerin selber und nicht ihr Geschäftsführer an der Erfindung berechtigt war. Deshalb sind zunächst die Eigentumsverhältnisse an der vom Geschäftsführer gemachten Erfindung zu klären:

**7.3.1** 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 privatrechtlichen 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 Erfin-

dung 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, das heisst 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/Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar, 2014, Art. 332 OR N. 14; Adrian Staehelin, Zürcher Kommentar, 4. Aufl. 2014, Art. 332 OR N. 6; Wolfgang Portmann, Die Arbeitnehmererfindung, Diss. Zürich 1986, S. 40).

**7.3.2** Aufgrund des Gesellschaftszwecks der Beschwerdeführerin, 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 Beschwerdeführerin auf der Hand; entgegen deren Ansicht handelt es sich dabei offensichtlich um einen «rapport logique étroit» im Sinn der mit BGE 72 II 270 E. 4 begründeten Rechtsprechung. Zudem kann ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die Erfindungstätigkeit zu den vertraglichen Pflichten des Geschäftsführers gehörte: Mit Blick auf das Geschäftsfeld der Beschwerdeführerin, die vorwiegend im Bereich der Forschung und Entwicklung tätig ist, auf die Ausbildung und die einschlägige berufliche Erfahrung des Geschäftsführers in wissenschaftlichen und technischen Belangen sowie auf die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin neben dem Geschäftsführer über keine weiteren Angestellten verfügte, steht für das Verwaltungsgericht fest, dass Letzterer der

Beschwerdeführerin sein technisches Wissen zur Verfügung zu stellen und ihr allfällige Erfindungen zu überlassen hatte. Die schriftliche Festhaltung der Erfindung ist denn auch in der Absicht erfolgt, zusätzliche Aufträge für die Beschwerdeführerin zu generieren. Weiter ist unbestritten, dass der Geschäftsführer seine Erfindung während der Dauer seines Arbeitsverhältnisses mit der Beschwerdeführerin erstmals in eine schriftliche Form gebracht hat. Entgegen der unbelegten Behauptung der Beschwerdeführerin, es seien bereits vorher hinreichende «Skizzen» vorhanden gewesen, wurde erst dadurch einer Fachperson ermöglicht, die Erfindung nachzuvollziehen und auszuführen, weshalb sie mit ihrer Niederschrift vollendet wurde; dies unabhängig davon, wie lange die ihr zugrunde liegenden Ideen allenfalls schon früher bestanden haben mögen. Weil es für die Frage nach der Berechtigung an der Erfindung allein auf den Zeitpunkt der Fertigstellung ankommt, standen die Rechte an der vom Geschäftsführer gemachten Erfindung von Anfang an der Beschwerdeführerin zu. Dies entspricht im Übrigen der Erklärung, die der einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführer im Patentgesuch gemacht hat, wonach der Beschwerdeführerin das Recht auf das Patent aus «Arbeitsvertrag» zukomme (vgl. act. 4C pag. 52). Nach dem Gesagten ist der Behauptung, der Geschäftsführer sei privat an der Erfindung berechtigt gewesen und die Beschwerdeführerin selber 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]; VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015 E. 3.4 [bestätigt durch BGer 2C\_972/2015 und 2C\_973/2015 vom 30.3.2016 E. 3.2]). Gleiches gilt für die Behauptung, die Erfindung sei dem Geschäftsführer von dessen früherer Arbeitgeberin, der E. \_\_\_\_\_ AG, überlassen worden, als er diese verlassen habe.

**7.4** Weiter ist zu prüfen, ob die Übertragung des Patentgesuchs von der Beschwerdeführerin auf den Geschäftsführer eine steuerbare Leistung der Gesellschaft an ihren Anteilsinhaber darstellt.

**7.4.1** Zum steuerbaren Reingewinn zählen ausdrücklich auch verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 5 DBG). Dabei handelt es sich um Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahe-

stehende 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 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 2.2; 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.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Ferner wird vorausgesetzt, dass der entsprechende Charakter der Leistungen 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; VGE 2012/188/189 vom 4.3.2014 E. 2.2).

**7.4.2** Die Beschwerdeführerin hat die Rechte am von ihr eingereichten Patentgesuch auf ihren Geschäftsführer und Alleinaktionär übertragen, ohne von diesem hierfür eine Gegenleistung zu erhalten (vorne E. 7.3). Es kann ohne weiteres angenommen werden, dass sie diese Rechte einer Drittperson nicht kostenlos überlassen hätte. Weiter ist mit der Vorinstanz von einem Wert der Rechte von Fr. 100'000.-- auszugehen: Der Geschäftsführer hat sich das Patentgesuch – wie er selber erklärt – im Hinblick auf dessen Einbringung in die D. \_\_\_\_\_ GmbH übertragen lassen; nur mit der Sacheinlage habe er einer von drei gleichberechtigten Gesellschaftern werden können (E-Mail vom 30.9.2005; act. 4C pag. 34), wobei ein Anrechnungswert von Fr. 100'000.-- vereinbart wurde (vgl. act. 4C pag. 169). 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. Mithin steht fest, dass die Beschwerdeführerin durch die unentgeltliche Übertragung des Patentgesuchs auf den Geschäftsführer diesem im Umfang von Fr. 100'000.-- verdeckt Gewinn ausgeschüttet hat (Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 5 DBG; 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]; VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015 E. 3.5 [bestätigt durch BGer 2C\_972/2015 und 2C\_973/2015 vom 30.3.2016 E. 3.2]).

**7.5** Die fragliche Gewinnausschüttung 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 dieser Gewinnverwendung durch die Beschwerdeführerin, da deren Bücher unbestrittenermassen keine Hinweise auf die Ausschüttung an den Geschäftsführer enthielten. Die Steuerverwaltung verfügte deshalb über keine Informationen, aus denen sie hätte ersehen können, dass die Beschwerdeführerin zusätzlichen gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 5 DBG steuerbaren Gewinn erzielt hatte. Die Unvollständigkeit der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2002 beruht somit auf Tatsachen, die ihr nicht bekannt waren. Die Nachbesteuerung erfolgt demnach zu Recht (Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG).

## **8.**

**8.1** Damit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

**8.2** Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin 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 der Einzelrichter:**

1. Das Gesuch vom 18. August 2017 um Akteneinsicht wird abgewiesen, soweit es das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht betrifft.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 (Nachsteuern) wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002 (Nachsteuer) wird abgewiesen.
4. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Die amtlichen Akten (act. 4A-4C) werden der Beschwerdeführerin zugestellt und sind bis 15. September 2017 an das Verwaltungsgericht zurückzusenden.
7. Zu eröffnen:
  - der Beschwerdeführerin
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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.