

100.2019.365/366U  
BUC/SBE/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 8. Februar 2021**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ AG** in Liquidation  
handelnd durch die statutarischen Organe, ...

Beschwerdeführerin

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2009 und 2010, Quellensteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission  
des Kantons Bern vom 17. September 2019; 100 18 396/397; 200 18  
317/318)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ AG (heute in Liquidation; nachfolgend: A.\_\_\_\_\_ AG) mit Sitz in B.\_\_\_\_\_ ist im Bereich der Unternehmensberatung tätig. Aktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der A.\_\_\_\_\_ AG war bis zum 31. Dezember 2009 der in Spanien wohnhafte C.\_\_\_\_\_; anschliessend übernahm sein Sohn, D.\_\_\_\_\_, die Leitung, wobei ihm auch sämtliche Aktien der A.\_\_\_\_\_ AG übertragen wurden. Auf dem Salär, das C.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2009 und 2010 bezog (er nahm bis Ende Mai 2010 noch verschiedene «operationelle Zusatzaufgaben» wahr), brachte die A.\_\_\_\_\_ AG die Quellensteuer zum Abzug. Darüber hinaus richtete sie C.\_\_\_\_\_ – aufgrund eines bereits am 20. Mai 1990 geschlossenen Franchisevertrags – in den Jahren 2009 und 2010 (erstmalig) «Franchisegebühren» aus, die sich auf Fr. 50'000.-- bzw. Fr. 183'592.-- beliefen.

### **B.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern qualifizierte die an C.\_\_\_\_\_ ausgerichteten «Franchisegebühren» als zusätzlichen Lohnbezug und unterstellt diese deshalb der Quellensteuer. Weil es die A.\_\_\_\_\_ AG unterlassen hatte, davon die Quellensteuer abzuziehen, verpflichtete die Steuerverwaltung sie mit Veranlagungsverfügungen vom 20. Januar 2012 zur Bezahlung von Nachsteuern in der Höhe von Fr. 16'950.-- (Steuerjahr 2009) und Fr. 67'616.95 (Steuerjahr 2010). Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 18. Mai 2012 ab.

### **C.**

Hiergegen gelangte die A.\_\_\_\_\_ AG am 11. Juni 2012 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel insoweit teilweise gut, als sie die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung und anschliessenden Neufestsetzung des

Quellensteuerbetrags an die Steuerverwaltung zurückwies (Entscheide vom 10.12.2013). Auf die gegen diese Entscheide erhobenen Beschwerden trat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 7. November 2016 (BVR 2017 S. 205 [VGE 2014/7/8]) nicht ein. Das Bundesgericht trat auf das dagegen erhobene Rechtsmittel nicht ein (BGer 2C\_39/2017 vom 17.1.2017).

#### **D.**

Mit neuen Einspracheentscheiden vom 31. Juli 2018 setzte die Steuerverwaltung die Nachforderung für die Steuerjahre 2009 bis 2011 auf Fr. 18'471.75, Fr. 41'416.55 bzw. Fr. 7'704.45 fest. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies die StRK am 17. September 2019 betreffend die Steuerjahre 2009 und 2010 ab, soweit sie darauf eintrat. Auf die Rechtsmittel betreffend das Steuerjahr 2011 trat sie nicht ein und leitete die Sache insoweit zur Behandlung als Einsprachen an die Steuerverwaltung weiter.

#### **E.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 28. Oktober 2019 erhebt die A. \_\_\_\_\_ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt sinngemäss, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und von der nachträglichen Erhebung von Quellensteuern für die Steuerjahre 2009 und 2010 sei abzusehen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen am 18. November 2019 bzw. 13. Dezember 2019 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen. Mit Eingabe vom 21. Februar 2020 hat sich die A. \_\_\_\_\_ AG erneut zur Sache geäussert. Auf Ersuchen des Instruktionsrichters haben die StRK und die Steuerverwaltung mit Eingaben vom 22. bzw. 28. September 2020 die Vorakten ergänzt.

Am 18. Dezember 2020 hat die A. \_\_\_\_\_ AG mitgeteilt, sie befinde sich in Liquidation.

## **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. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 8 und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Seine Rechte als Partei selbständig wahrnehmen kann gemäss Art. 11 Abs. 1 VRPG, wer nach dem Zivilrecht handlungsfähig ist, was Rechtsfähigkeit voraussetzt. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin mit Beschluss der Generalversammlung vom 15. Dezember 2020 aufgelöst worden ist und sich nun in Liquidation befindet (publ. in SHAB; vgl. Eingabe vom 18.12.2020, act. 15), ändert an ihrer juristischen Persönlichkeit nichts (Art. 739 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220], Art. 53 f. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Solange sie im Handelsregister nicht gelöscht wurde, ist sie parteifähig und behält ihre Parteistellung (vgl. BGer 2C\_446/2012 vom 16.1.2013, in StR 68/2013 S. 378 E. 2.3; BVR 2018 S. 198 E. 1.2, 2004 S. 164 E. 2.2 f.). Die Beschwerdeführerin hat an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist als Schuldnerin der steuerbaren Leistung 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 i.V.m. Art. 139 Abs. 1 DBG).

**1.2** Nach dem Wortlaut ihrer Rechtsbegehren ficht die Beschwerdeführerin lediglich die Entscheide der StRK vom 17. September 2019 soweit die Steuerjahre 2009 und 2010 betreffend an. Aus der Begründung ihrer Beschwerden ergibt sich indes, dass sie nicht primär die in diesen Entscheiden überprüfte bzw. bestätigte Berechnung der Quellensteuerforderungen für die

«Franchisegebühren», sondern deren Quellenbesteuerung im Grundsatz kritisiert. Darüber wurde bereits mit Zwischenentscheiden der StRK vom 10. Dezember 2013 entschieden. Solche nicht selbständig anfechtbaren Zwischenentscheide (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1 ff.) sind durch Beschwerden gegen die Endentscheide anfechtbar, soweit sie sich auf deren Inhalt auswirken (vgl. Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG), wobei eine Partei einen entsprechenden Antrag zu stellen und zu begründen hat, warum der Zwischenentscheid falsch sein soll und sich auf den Endentscheid auswirkt (vgl. BGE 143 II 617 [2C\_685/2016 vom 13.12.2017] nicht publ. E. 3.3; BGer 2C\_469/2018 vom 6.2.2019 E. 2.2 f.). Weil Rechtsbegehren unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung auszulegen sind (statt vieler BVR 2016 S. 560 E. 2; Hunziker/Mayer-Knobel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage 2017, Art. 140 DBG N. 40), sind die Begehren der Beschwerdeführerin so zu verstehen, dass sie nebst den Endentscheiden der StRK vom 17. September 2019 auch die sich auf diese auswirkenden Zwischenentscheide vom 10. Dezember 2013 anfechten will. Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**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. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die Verfahrensvereinigung und gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

## 2.

Strittig ist, ob die in den Jahren 2009 und 2010 aufgrund eines Franchisevertrags an C.\_\_\_\_\_ ausgerichteten «Franchisegebühren» der Quellensteuer unterliegen. Dabei ist zunächst die Steuerpflicht nach Landesrecht und anschliessend (gegebenenfalls) die Vereinbarkeit der schweizerischen Regelung mit dem Staatsvertragsrecht zu beurteilen (vgl. BVR 2017 S. 51 E. 2 [StE 2016 A 32 Nr. 24]; VGE 2019/172/173 vom 9.3.2020 E. 2, 2017/24/25 vom 29.6.2018 E. 2; Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 43 ff.; Matteotti/Krenger, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Einleitung N. 186).

**2.1** Natürliche Personen, die in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (beschränkt) steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz bzw. im Kanton Bern eine Erwerbstätigkeit ausüben (Art. 6 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG). Handelt es sich hierbei um eine unselbständige Erwerbstätigkeit, unterliegt das daraus erzielte Erwerbseinkommen der Quellensteuer (vgl. Art. 116 Abs. 1 StG in der hier noch massgeblichen Fassung vom 24. Februar 2008 [BAG 08-028], die allerdings – soweit hier interessierend – von der vom 1.1.2011 bis 31.12.2019 geltenden Fassung vom 23. März 2010 [BAG 10-113] und von der aktuellen Fassung nicht abweicht; Art. 91 DBG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 S. 1184]). Eine Person übt eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz bzw. im Kanton Bern aus, wenn sich der tatsächliche Arbeitsort hier befindet. Das schweizerische bzw. bernische Besteuerungsrecht besteht mithin nur insoweit, als sich die steuerpflichtige Person für die Ausübung der Erwerbstätigkeit physisch hier aufhält (BGE 137 II 246 E. 6 ff.; BGer 2C\_215/2009 vom 1.10.2009, in StE 2010 A 32 Nr. 14 und StR 65/2010 S. 133 E. 2.1; Oesterhelt/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 5 DBG N. 13 ff.; Samuel Dürr, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 15 N. 7). Es reicht nicht aus, dass die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber in der Schweiz steuerpflichtig ist und den

entsprechenden Lohn als Aufwand geltend macht (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 11 Rz. 42). Kommt es zu einem Steuerabzug an der Quelle, so tritt dieser an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern (vgl. Art. 112 Abs. 3 e contrario und Art. 115 StG je in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124]; Art. 99 DBG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 S. 1184]).

**2.2** Steuerpflichtig ist bei der Quellensteuer – wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren – diejenige Person, welche die Einkünfte erzielt; Steuerschuldnerin ist hingegen jene Person, welche die steuerbare Leistung erbringt, mithin typischerweise die Arbeitgeberin (Art. 185 f. StG in den hier noch massgeblichen Fassungen vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124] bzw. 24. Februar 2008 [BAG 08-028]; Art. 100 DBG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 S. 1184]; vgl. BVR 2020 S. 367 E. 2.1). Der Schuldnerin bzw. dem Schuldner der steuerbaren Leistung ist die Aufgabe des Steuerbezugs übertragen. Sie bzw. er ist verpflichtet, die Quellensteuer vom geschuldeten Erwerbseinkommen in Abzug zu bringen, der steuerpflichtigen Person darüber eine Bestätigung auszustellen und periodisch mit der zuständigen Quellensteuerbehörde abzurechnen (vgl. Art. 186 Abs. 1 Bst. b-d StG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124]; Art. 100 Abs. 1 Bst. a-c DBG). Hat die Steuerschuldnerin den Abzug nicht oder nur ungenügend vorgenommen, so verpflichtet die Veranlagungsbehörde sie zur Nachzahlung (vgl. Art. 188 Abs. 1 StG, Art. 138 Abs. 1 DBG, jeweils erster Satz).

**2.3** Die Schuldnerin bzw. den Schuldner der steuerbaren Leistung treffen als Steuersubstitut der quellensteuerpflichtigen Person formelle und materielle Verpflichtungen aus dem Steuerrechtsverhältnis (vgl. Art. 185 ff. StG in den hier noch massgeblichen Fassungen vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124] bzw. 24. Februar 2008 [BAG 08-028]; Art. 88 und 100 je in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 S. 1184] sowie Art. 136 i.V.m. Art. 123-129 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 136 ff. N. 4, derselbe, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 88 N. 1 ff.; Markus Reich, a.a.O., § 26

Rz. 99 ff.). Im Rechtsmittelverfahren ist sie bzw. er – wie eine beschwerdeführende steuerpflichtige Person – gehalten, aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie oder er Rechte für sich ableitet, und hat unaufgefordert sachdienliche Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 136 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 DBG; vgl. auch BGE 140 II 248 E. 3.5; VGE 2017/284/285 vom 13.5.2019 E. 3.3, 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 4.1; Zweifel/Casanova/Besuch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage 2018, S. 342 f.). Dies gilt insbesondere für Unterlagen, die nur die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung oder die steuerpflichtige Person liefern können, sowie für die Abklärung von Tatsachen, die diese besser kennen als das Gericht (vgl. statt vieler BVR 2018 S. 139 E. 4.4.3, VGE 2019/350 vom 6.11.2020 E. 2.4; BGE 143 II 425 E. 5.1, 140 I 285 E. 6.3.1; BGer 2C\_546/2017 vom 16.7.2018 E. 2.5).

### 3.

**3.1** Die in B.\_\_\_\_\_ domizilierte Beschwerdeführerin ist u.a. im Projektmanagement sowie im Verleih und in der Rekrutierung von IT Fachkräften tätig. Bis zum 31. Dezember 2009 war C.\_\_\_\_\_ zugleich Aktionär, Mitglied des Verwaltungsrats und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Auf den 1. Januar 2010 schied er (altershalber) aus dem Verwaltungsrat aus und übernahm sein Sohn, D.\_\_\_\_\_, die Geschäftsführung. Auf diesen Zeitpunkt hin sind auch sämtliche Aktien der Beschwerdeführerin auf D.\_\_\_\_\_ übergegangen (vgl. Stellungnahme Revisionsstelle der Beschwerdeführerin vom 23.8.2012, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 38 f.). Noch bis Ende Mai 2010 nahm C.\_\_\_\_\_ für die Beschwerdeführerin verschiedene «operationelle Zusatzaufgaben» wahr. Dafür erhielt er von der Beschwerdeführerin im Jahr 2009 ein Salär in der Höhe von Fr. 68'400.--, während für die in der Zeit von Januar bis Mai 2010 geleisteten Arbeiten ein Lohn von total Fr. 28'500.-- deklariert und abgerechnet wurde (vgl. Steuererklärung 2009, Einlageblatt 14, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 86; Prüfungsbemerkungen vom 4.10.2011, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 74; Auszug Informationssystem NESKO vom 2.8.2012 und 8.8.2011, Vorakten Steuerver-

waltung [act. 4B] pag. 3, 19; vgl. Stellungnahme Revisionsstelle der Beschwerdeführerin vom 13.9.2011, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 21). Darüber hinaus arbeitete C.\_\_\_\_\_ im Jahr 2010 für die (wie die Beschwerdeführerin) in B.\_\_\_\_\_ domizilierte A.\_\_\_\_\_ Holding AG, ergeht doch aus den Quellensteuerabrechnungen, dass er von dieser von Januar bis Mai 2010 einen Monatslohn von Fr. 5'800.-- und von Juni bis Dezember 2010 einen solchen von Fr. 2'050.-- bezog (vgl. Auszug NESKO vom 8.8.2011, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 19). Überdies blieb C.\_\_\_\_\_ im Rahmen eines bereits am 20. Mai 1990 zwischen ihm und der Beschwerdeführerin geschlossenen Franchisevertrags für diese tätig (Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 6 ff.). Auf der Grundlage dieses Vertrags wurden ihm erstmals im Jahr 2009 eine «Franchisegebühr» von Fr. 50'000.-- ausgerichtet (vgl. Erfolgsrechnung 2009, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 92 f.). Bis dahin war nach den Ausführungen von C.\_\_\_\_\_ (Franchisegeber) wegen «des schwierigen wirtschaftlichen Umfelds während des Firmenaufbaus» auf die Zahlung vertraglich vereinbarter «Franchisegebühren» verzichtet worden (Schreiben an die Beschwerdeführerin vom 15.3.2008, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 11; vgl. aber Rekurs- bzw. Beschwerdevernehmlassung der Steuerverwaltung vom 16.8.2012, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 25 ff., 26, wo diese Erklärung in Frage gestellt und ausgeführt wird, die Ausrichtung von «Franchisegebühren» sei von den Vertragsparteien «nach Belieben» gehandhabt worden, um die Quellenbesteuerung zu umgehen). Auch im Jahr 2010 zahlte die Beschwerdeführerin an C.\_\_\_\_\_ eine «Franchisegebühr»; diese betrug nach den nunmehr unbestrittenen Feststellungen der Steuerverwaltung Fr. 156'970.-- (vgl. Einspracheentscheide vom 31.7.2018 E. 4-6, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 8 ff.; angefochtene Entscheide E. 3.4).

**3.2** Dem vorliegenden Streit geht zusammenfassend folgender Verfahrensgang voraus:

**3.2.1** Die in den Jahren 2009 und 2010 erstmals an C.\_\_\_\_\_ ausbezahlten Franchise-Gebühren verbuchte die Beschwerdeführerin in ihrer Geschäftsbuchhaltung als Betriebsaufwand (vgl. Erfolgsrechnung 2009 und 2010, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 92 und 70). In den Taxationsberechnungen vom 25. Februar 2011 bzw. 4. Oktober 2011 betreffend die Jahre

2009 und 2010, die der Revisionsstelle der Beschwerdeführerin als deren damalige Vertreterin am 14. März bzw. 4. Oktober 2011 zur Stellungnahme übermittelt wurden, gelangte die Steuerverwaltung insoweit zum Schluss, dass die «Franchisegebühr» aus «steuerlicher Sicht einen zusätzlichen Lohnbezug» darstelle, so dass ihre «Auszahlung sowohl der AHV- als auch der Quellensteuerpflicht» unterliege (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 12 ff., 22 ff.). Nachdem die Beschwerdeführerin dazu nicht Stellung genommen hatte, ergingen am 9. Juni 2011 bzw. 12. Januar 2012 gestützt auf die Taxationsberechnungen die Veranlagungsverfügungen für die von der Beschwerdeführerin zu bezahlenden Gewinn- und Kapitalsteuern der Steuerjahre 2009 und 2010 (Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 15 ff., 25 ff.). Diese Veranlagungsverfügungen blieben unangefochten.

**3.2.2** Mit Veranlagungsverfügungen vom 20. Januar 2012 verpflichtete die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin in Bezug auf die «Franchisegebühren» zur Bezahlung von Nachsteuern in der Höhe von Fr. 16'950.-- (Steuerjahr 2009) und Fr. 67'616.95 (Steuerjahr 2010). Sowohl im Rahmen der darauffolgenden Einspracheverfahren als auch in dem anschliessenden Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren (erster Rechtsgang; vorne Bst. B und C) rügte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die von der Steuerverwaltung vorgenommene Qualifikation der «Franchisegebühren» als Lohn aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. In den Verfahren vor der StRK brachte die Beschwerdeführerin daneben erstmals vor, C.\_\_\_\_\_ habe die «Franchisegebühren» nun nachträglich an die Beschwerdeführerin zurückbezahlt, womit der eigentliche Besteuerungsgrund entfallen und (auch deshalb) auf die Quellenbesteuerung zu verzichten sei. Die StRK hielt mit Entscheiden vom 10. Dezember 2013 fest, die als «Franchisegebühren» an C.\_\_\_\_\_ ausbezahlten Beträge seien von der Steuerverwaltung zu Recht als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bzw. zusätzliche Lohnbestandteile qualifiziert worden (E. 5). Jedoch erachtete die StRK die Bemessung der Quellensteuern als nicht nachvollziehbar und wies die Sache zur erneuten Festsetzung der Quellensteuerforderungen 2009 und 2010 an die Steuerverwaltung zurück. Dabei liess sie offen, ob – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – die auf den «Franchisegebühren» zu entrichtenden Quellensteuerforderungen infolge der angeblichen Rückzahlung der «Fran-

chisegebühren» dahinfallen (E. 11). In den verwaltungsgerichtlichen Verfahren 100.2014.7/8, die das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 7. November 2016 abschloss (BVR 2017 S. 205; vgl. vorne Bst. C), rügte die Beschwerdeführerin wiederum die Qualifikation der «Franchisegebühren» als Lohn und wiederholte das Vorbringen, die «Franchisegebühren» dürften auch infolge deren nachträglichen Rückzahlung nicht quellenbesteuert werden.

**3.2.3** In den Einspracheentscheiden vom 31. Juli 2018 kam die Steuerverwaltung zum Schluss, die Ausrichtung der «Franchisegebühren» unterliege auch unter Berücksichtigung der späteren Rückzahlung unverändert der Quellensteuer, und bestimmte die nachzufordernden Beträge gestützt auf modifizierte Berechnungen neu. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 16. August 2018 und in weiteren Eingaben des zweiten Rechtsgangs vor der StRK hielt die Beschwerdeführerin daran fest, dass die «Franchisegebühren» nicht nachträglich als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert werden dürften, soweit deren Besteuerung nicht ohnehin infolge Rückzahlung dahinfalle. Zudem brachte sie erstmals vor, der Arbeitsort von C.\_\_\_\_\_ für dessen mit den «Franchisegebühren» abgegoltenen Leistungen habe sich in Spanien befunden. Auch aus diesem Grund bestehe für eine Besteuerung in der Schweiz kein Raum.

**3.2.4** In den hier zu beurteilenden Beschwerden bestreitet die Beschwerdeführerin die Quellensteuerpflicht der 2009 und 2010 an C.\_\_\_\_\_ bezahlten «Franchisegebühren» zusammenfassend wiederum zum einen mit der nachträglichen Rückzahlung, mit der die seinerzeitige Leistung der Beschwerdeführerin rückgängig gemacht bzw. neutralisiert worden sei. Bis zum Erhalt der Veranlagungsverfügungen vom 12. Januar 2012 (erster Rechtsgang) sei sie irrigerweise davon ausgegangen, dass die «Geschäftsübergabe durch Aktienübertragung und Franchisevertrag, wie [von ihrem] Treuhänder empfohlen [...], keine zusätzlichen Steuern auslösen werde». Zum anderen argumentiert die Beschwerdeführerin mit der Behauptung, der Arbeitsort von C.\_\_\_\_\_ befinde sich seit dessen Abmeldung im Jahr 1998 in Spanien; in der Schweiz habe er weder einen Arbeitsplatz noch eine Wohnadresse, was sieben namentlich genannte ehemalige Mitarbeitende bezeugen könnten (vgl. auch Eingabe der Beschwerdeführerin vom 21.2.2020 S. 2 [act. 9] sowie deren Stellungnahmen vom 17.1. und

20.2.2019, Vorakten StRK [act. 4B] pag. 76 ff., 82 und 92 ff., 94). – Die Steuerverwaltung und mit ihr die StRK sind demgegenüber der Überzeugung, C.\_\_\_\_\_ habe auch seine unter dem Franchisevertrag verrichtete Arbeit in der Schweiz erbracht. Diese Tätigkeiten setzten mit Blick auf das Ausmass und die Breite der vertraglich geschuldeten Leistungen seine Anwesenheit in der Schweiz voraus; so könne namentlich die ständige Assistenz und Beratung nur durch physische Präsenz vor Ort gewährleistet werden. Die Behauptung, C.\_\_\_\_\_ habe seine Arbeitsleistung von Spanien aus erbracht, sei überdies in Anbetracht des Zeitpunkts ihres Vorbringens nicht glaubhaft. Die Beschwerdeführerin habe nicht nachgewiesen, dass der Arbeitsort von C.\_\_\_\_\_ in Spanien und nicht in der Schweiz gelegen habe (vgl. auch Rekurs- bzw. Beschwerdevernehmlassung vom 3.12.2018, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 42 ff.; angefochtene Entscheide E. 3.2).

**3.3** Bis ins Jahr 2008 war C.\_\_\_\_\_ im Kanton Bern ordentlich veranlagt worden (vgl. Prüfungsbemerkungen vom 25.2. und 4.10.2011, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 97 und 74). Weiter unterlag er in den Jahren 2009 und 2010 in der Schweiz bzw. im Kanton Bern unstrittig einer beschränkten Steuerpflicht: Wie ausgeführt, war er für die Beschwerdeführerin in dieser Zeit als Geschäftsführer tätig bzw. nahm für diese ab dem Jahr 2010 «operationelle Zusatzaufgaben» wahr, wobei er dafür Lohn von Fr. 68'400.-- (2009) bzw. Fr. 28'500.-- (2010) erhielt (vorne E. 3.1). Die Beschwerdeführerin hat auf diesen Erwerbseinkommen die Quellensteuer erhoben und abgerechnet (vgl. Abrechnung Quellensteuer 2009, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 83 f.; Abrechnung Quellensteuer 2010, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 57 f.). Sie stellt insoweit nicht in Abrede, dass C.\_\_\_\_\_ seine damit abgegoltene Arbeitstätigkeit in der Schweiz verrichtete und diese Einkommen deshalb der schweizerischen bzw. bernischen Quellenbesteuerung unterstanden. Dasselbe trifft auf die im Jahr 2010 von der A.\_\_\_\_\_ Holding AG an C.\_\_\_\_\_ entrichteten Lohnzahlungen von total Fr. 43'350.-- zu. Was die an C.\_\_\_\_\_ ausbezahlten «Franchisegebühren» betrifft, wird in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren deren Qualifikation als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht mehr substantiiert begründet bestritten. Auch die Höhe der «Franchisegebühren» – Fr. 50'000.-- (Steuerjahr 2009) bzw. Fr. 156'970.-- (Steuerjahr 2010; vgl. vorne Bst. A und E. 3.1) – und die Bemessung der diesbezüglichen Quellensteuerforderungen, über die nach

den Rückweisungsentscheiden der StRK vom 10. Dezember 2013 zu entscheiden war (vgl. vorne Bst. D, E. 3.2.2 f.), werden nicht weiter in Frage gestellt. Strittig ist jedoch zum einen der Arbeitsort von C. \_\_\_\_\_ in Bezug auf die ihm unter dem Franchisevertrag zugegangen «Franchisegebühren».

**3.4** Das Verwaltungsgericht erachtet das Vorbringen der Beschwerdeführerin, C. \_\_\_\_\_ habe die mit den «Franchisegebühren» abgegoltenen Tätigkeiten in Spanien und nicht in der Schweiz verrichtet, aus mehreren Gründen als unglaubwürdig:

**3.4.1** Zunächst ist nicht plausibel, weshalb C. \_\_\_\_\_ ausgerechnet seine Arbeitstätigkeit unter dem Franchisevertrag nicht in der Schweiz (sondern in Spanien) erbracht haben sollte, während er die von der Beschwerdeführerin und der A. \_\_\_\_\_ Holding AG mit «Löhnen» entschädigten Arbeiten unstreitig in der Schweiz verrichtete und diesbezüglich der schweizerischen bzw. bernischen Quellenbesteuerung unterstand (vgl. vorne E. 3.1 f.). Ein insoweit unterschiedlicher Arbeitsort erscheint umso fragwürdiger, als die «Franchisezahlungen» in zeitlicher Hinsicht gleichsam an diese Lohnzahlungen anzuschliessen bzw. diese teilweise abzulösen scheinen, wie die Steuerverwaltung in ihrer Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung vom 16. August 2012 überzeugend ausführte (Vorakten StRK [act. 13A] pag. 25 ff., 26). Zudem läuft die Behauptung, C. \_\_\_\_\_ habe seine Arbeiten in Erfüllung des Franchisevertrags in Spanien verrichtet, den Angaben zuwider, die dieser zu seinen Arbeiten lieferte. So führte er unter anderem aus, diese beinhalteten das Vertragswesen und die juristische Vertretung der Beschwerdeführerin auch vor Gerichten. Sodann habe er Checklisten, Organisationsunterlagen, Konzepte und Datenbanken bereitgestellt; ferner seien Standard Operating Procedures (Richtung ISO-Zertifizierung) erarbeitet worden. Zudem sei er für die Projektmaterialgestaltung, die Visitenkarten und den Internetauftritt verantwortlich. Weiter liefere er volle Unterstützung in der Finanzplanung, dem Zahlungsablauf, der Liquiditätsplanung. Der Vertrag umfasse überdies die «persönliche strategische Planung und Unterstützung auf Managerebene» sowie die laufende strategische Anpassung und Ausrichtung der Organisation an neue Bedürfnisse (vgl. Auszug E-Mail vom 24.2.2011, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 5; vgl. auch Franchisevertrag vom 20.5.1990, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 10 ff.). Wie

die Steuerverwaltung zutreffend erkannte, handelt es sich hierbei gesamthaft betrachtet um Tätigkeiten, die aufgrund ihrer Bedeutung für die Beschwerdeführerin, der Breite bzw. Vielfalt und Art sowie aufgrund des Umfangs eine enge persönliche Zusammenarbeit voraussetzen und damit einhergehend eine grundsätzliche Anwesenheit vor Ort erfordern. Dafür, dass die Arbeitstätigkeit von C.\_\_\_\_\_ auch in Bezug auf das Franchising in der Schweiz lag, spricht zudem, dass die «Franchisegebühren» nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin eine pauschale Abgeltung aller Kosten inkl. jener für «Reisen/Flüge, Mietauto, Hotel, Verpflegung, etc.» beinhalteten (vgl. etwa E-Mail vom 17.2.2017, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 44). Hätte sich der primäre Arbeitsort von C.\_\_\_\_\_ tatsächlich in Spanien befunden, ist nicht ersichtlich, weshalb ihm entsprechende Kosten zu vergüten gewesen wären.

**3.4.2** Die Behauptung der Beschwerdeführerin erweist sich zudem mit Blick auf ihr bisheriges Verhalten im gesamten Rechtsstreit resp. den späten Zeitpunkt ihres Vorbringens nicht als glaubwürdig: Der Arbeitsort von C.\_\_\_\_\_ für die von der Beschwerdeführerin bzw. der A.\_\_\_\_\_ Holding AG mit Lohnzahlungen von Fr. 68'400.-- (2009) und Fr. 28'500.-- (Januar bis Mai 2010) bzw. Fr. 43'450.-- (2010) entschädigten Arbeiten lag unbestrittenermassen in der Schweiz. Bei dieser Ausgangslage ist es ohne weiteres plausibel, wenn die Steuerverwaltung und mit ihr die StRK davon ausgingen, C.\_\_\_\_\_ habe auch die in Erfüllung des Franchisevertrags erbrachten Arbeitsleistungen hierzulande (und nicht in Spanien) verrichtet. Die Beschwerdeführerin zog die entsprechenden Sachverhaltsdarstellungen der Vorinstanzen (vgl. Einspracheentscheide vom 31.7.2018, Entscheid StRK vom 10.12.2013 E. 4; Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung Steuerverwaltung vom 16.8.2012, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 25 ff.) während Jahren weder ausdrücklich noch sinngemäss in Zweifel. Unwidersprochen blieb namentlich die Feststellung der Steuerverwaltung in deren Rekurs- bzw. Beschwerdevernehmlassung vom 16. August 2012 (Vorakten StRK [act. 13A] pag. 25 ff., 26), die «Franchisegebühren» seien «aufgrund der in der Schweiz» ausgeübten Erwerbstätigkeiten entrichtet worden, weshalb der «Schweiz als Arbeitsortsstaat» gestützt auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen ein Besteuerungsrecht zustehe. Stattdessen beanstandete die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die vollumfängliche Qualifikation der

«Franchisegebühren» als Lohn (vgl. vorne E. 3.2.2 ff.). Insoweit hielt sie anfänglich sogar ausdrücklich fest, der «Betrachtungsweise» der Steuerverwaltung, die Franchisegebühren «vollständig als Einkommen an[zu]sehen [...] folgen [zu] können»; diese sei (nur) insofern «nicht ganz korrekt», als der (quellensteuerpflichtige) «Bruttolohnanteil» nicht 100 %, sondern höchstens 30 % der «Franchisegebühren» betrage (Einsprachen vom 28.2.2012, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 31). Erst im Verlauf des zweiten Rechtsgangs betreffend die Bemessung der Quellensteuer (vgl. vorne E. 3.2.2 f.) hat die Beschwerdeführerin die neue Behauptung aufgestellt, der Arbeitsort von C. \_\_\_\_\_ habe sich in Spanien befunden (konkret: Rekurs bzw. Beschwerde vom 16.8.2018, Stellungnahme vom 17.1.2019 zur Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung der Steuerverwaltung, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 19 ff., 76 ff.). In den vorliegenden Verfahren rügt sie die Qualifikation der «Franchisegebühren» als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht mehr substantiell, nachdem sie diese im gesamten bisherigen Verfahren vehement bestritten und bspw. noch mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 16. August 2018 dezidiert als «unsinnigen Fehler eines streberischen Steuerbeamten» betitelt hatte (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 21). Sie beschränkt sich nunmehr darauf, die Quellenbesteuerung der «Franchisegebühren» mit der neuen Behauptung eines Arbeitsorts Spanien und der nachträglichen Rückzahlung der «Franchisegebühren» zu bestreiten.

**3.4.3** Es sind keine Umstände geltend gemacht worden oder ersichtlich, die auch nur ansatzweise erklären würden, weshalb die Beschwerdeführerin erst mehr als sechs Jahre nach Beginn des Rechtsstreits über die Quellenbesteuerung der «Franchisegebühren» die neue Behauptung aufstellt, C. \_\_\_\_\_ habe seine Arbeiten unter dem Franchisevertrag – im Gegensatz zu seinen übrigen, mit Lohn abgegoltenen Tätigkeiten für sie (und die A. \_\_\_\_\_ Holding AG) – in Spanien verrichtet. Wer – wie hier die Beschwerdeführerin – seine Rechtsvorkehren mit Nachdruck darauf ausrichtet, dass die Geschäftsübergabe und Weiterführung der Arbeiten von C. \_\_\_\_\_ «keine zusätzlichen Steuern» generiert (vgl. vorne E. 3.2.4), erhebt naheliegende und grundsätzliche Einwände wie das Fehlen der subjektiven Steuerpflicht wegen Arbeitsorts in Spanien von Beginn weg oder jedenfalls im Zug des ersten, bis vor Bundesgericht geführten Rechtsgangs, in

dem es um den Grundsatz der Quellenbesteuerung ging. So hat sie dann auch anlässlich ihrer Veranlagung für die Gewinn- bzw. Kapitalsteuern 2009 und 2010, auf welchen die hier strittigen Nachsteuern für Quellensteuern fussen, keinerlei Einwände gegen die von der Steuerverwaltung ausdrücklich erkannte «Quellensteuerpflicht» der «Franchisegebühren» erhoben (vgl. vorne E. 3.2.1). Insbesondere brachte sie weder aufgrund der ihr zur Stellungnahme übermittelten Taxationsberechnung vom 14. März 2011 (Steuerjahr 2009) bzw. 4. Oktober 2011 (Steuerjahr 2010, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 12 ff. bzw. 22 ff.) noch im Rahmen von Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen vom 9. Juni 2011 (Steuerjahr 2009) bzw. vom 12. Januar 2012 vor (Steuerjahr 2010, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 15 ff. bzw. 25 ff.), es bestehe keine Quellensteuerpflicht, weil sich der tatsächliche Arbeitsort von C.\_\_\_\_\_ hinsichtlich der Franchiseleistungen nicht in der Schweiz bzw. im Kanton Bern befunden habe. Dass ein solcher, in Anbetracht der klaren Rechtslage (vorne E. 2.1) an sich naheliegender Einwand von der (damals) durch die Revisionsstelle bzw. Treuhandunternehmung vertretenen Beschwerdeführerin nicht bereits früher erhoben, sondern stattdessen andere Aspekte mit bemerkenswerter Vehemenz vorgetragen wurden, spricht ebenfalls gegen die Glaubwürdigkeit ihrer Behauptung, C.\_\_\_\_\_ habe seine Pflichten aus dem Franchisevertrag in Spanien erfüllt.

**3.5** Nach dem Ausgeführten erscheint die Behauptung, C.\_\_\_\_\_ habe seine Tätigkeiten in Erfüllung des Franchisevertrags in Spanien erbracht, auch mit Blick auf das (unbegründet) späte Vorbringen als unglaubwürdig. Stattdessen deuten die gesamten Umstände darauf hin, dass C.\_\_\_\_\_ – wie in Bezug auf seine übrigen namhaften Arbeiten für die Beschwerdeführerin – grundsätzlich in der Schweiz resp. im Kanton Bern tätig war. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin nichts vorbringt, was die geltend gemachte Arbeitstätigkeit von C.\_\_\_\_\_ in Spanien in Bezug auf das Franchising erhärten würde. Insbesondere hat sie ihre Behauptung weder durch eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung (etwa zu Inhalt, Form und Modalitäten der Arbeitstätigkeit) noch mittels Unterlagen untermauert. Obschon sie, wie ausgeführt, in den bisherigen Verfahren mehrfach Gelegenheit hatte, sich zur angeblichen Arbeitstätigkeit in Spanien kon-

kret zu äussern, haben sich ihre diesbezüglichen Ausführungen in pauschalen, in keiner Weise konkretisierten oder schriftlich belegten Behauptungen erschöpft. Unter diesen Umständen reicht es nicht aus, anstelle von eigenen begründeten Angaben in den Verwaltungsgerichtsbeschwerden als Beweismittel Partei- und Zeugenbefragungen anzubieten, damit das Verwaltungsgericht den Sachverhalt weiter ermittle (vgl. allgemein dazu BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2014 S. 197 E. 3.1; VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 5.3.2, 2017/222 vom 28.11.2017 E. 4.1; weiterführend Markus Berger, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, in BVR 2014 S. 550 ff., insb. S. 564 ff., Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 54 ff.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 DBG N. 43 f.). Überdies ist weder hinreichend dargetan noch ersichtlich, dass eine Befragung von C.\_\_\_\_\_, dessen Sohn und Unternehmensnachfolger D.\_\_\_\_\_ und weiteren namentlich aufgeführten ehemaligen Mitarbeitenden (vgl. Eingabe vom 21.2.2020, act. 9) geeignet und erforderlich sein könnte, um den Nachweis der geltend gemachten Arbeitstätigkeit in Spanien zu erbringen. Davon abgesehen ist nicht zu erkennen, welche Informationen aus persönlichen Befragungen zu gewinnen wären, die nicht auch schriftlich hätten ins Verfahren eingebracht werden können. Angaben von Parteien und früheren Mitarbeitenden vermögen vorliegend das Fehlen von handfesten Sachbeweisen für die physische Arbeitstätigkeit in Spanien (wie etwa Quittungen über Spesen, Einträge in Agenden oder Kalendarien, Geschäftskorrespondenz, Verträge oder ausländische Steuerbescheide) nicht zu kompensieren. Trotz des zeitlich weit zurückliegenden Sachverhalts ist nicht zu erkennen, weshalb es der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen wäre, Unterlagen beizubringen, die auf eine tatsächliche Arbeitstätigkeit in Spanien schliessen lassen. Im Übrigen lassen mündliche Einvernahmen auch deshalb kaum neue Erkenntnisse erwarten, weil die relevanten Geschehnisse gut zehn Jahre zurückliegen. Auf die beantragten Einvernahmen ist deshalb in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (vgl. hierzu statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3, 136 I 229 E. 5.3; BVR 2020 S. 113 E. 3.7, 2018 S. 206 E. 4.5).

**3.6** Zusammenfassend ist somit davon auszugehen, dass C.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2009 und 2010 auch seine Arbeitstätigkeit im Rahmen des Franchisevertrags in der Schweiz verrichtet hat. Die StRK ist demnach zu Recht

zum Schluss gelangt, dass die von der Beschwerdeführerin an C. \_\_\_\_\_ ausgerichteten Entschädigungen in Gestalt der «Franchisegebühren» gestützt auf Art. 6 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 116 StG in der Fassung vom 24. Februar 2008 (BAG 08-028) bzw. Art. 5 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 91 DBG in der in der ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 S. 1184) grundsätzlich der Quellensteuer in der Schweiz bzw. im Kanton Bern unterliegen.

#### 4.

Weiter ist zu prüfen, ob die im Jahr 2013 erfolgte Rückzahlung der «Franchisegebühren» aus steuerlicher Sicht zu berücksichtigen ist.

**4.1** Die Steuerverwaltung und mit ihr die StRK sind zum Schluss gelangt, dass die Rückzahlung der Franchisegebühren an der Quellenbesteuerung nichts zu ändern vermöge. Es liege ein unbelasteter Vermögenszufluss vor, der die Steuerforderung habe entstehen lassen. Eine Neutralisierung sei nicht erfolgt, da kein qualifizierter Zusammenhang zwischen dem Zufluss des Einkommens und der nachträglichen Rückzahlung bestehe. Einen solchen vermöge die steuerliche Qualifikation der «Franchisegebühr» als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht zu begründen (angefochtene Entscheide E. 3.3.1 ff.). Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Auffassung, infolge der Rückerstattung habe C. \_\_\_\_\_ kein steuerbares Einkommen realisiert: Es bestehe insofern ein direkter Zusammenhang zwischen der Zahlung und Rückzahlung der «Franchisegebühren», als die Rückabwicklung erfolgt sei, um das mit dem Franchisevertrag angestrebte Ziel der steuerneutralen Geschäftsübergabe zu verwirklichen. Ihren diesbezüglichen Irrtum über die sich aus dem Franchise-Vertrag ergebenden Steuerfolgen hätten die Vorinstanzen zu Unrecht nicht berücksichtigt (Verwaltungsgerichtsbeschwerden vom 28.10.2019 Bst. C).

**4.2** Einkommen gilt steuerrechtlich als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person die Leistung vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie verfügen kann (sog. «Soll-Methode»;

statt vieler BGE 144 II 427 E. 7.2.1 auch zum Folgenden). Ein Vermögenszufluss ist nur dann nicht einkommensbildend, wenn er mit einem korrelierenden Abgang belastet ist, der den Zugang «neutralisiert» (vgl. z.B. BGer 2C\_597/2017 vom 27.3.2018 E. 3.1.1; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 2.2). Dagegen lässt ein unbelasteter Vermögenszufluss die (Einkommens-)Steuerforderung ohne Weiteres entstehen. Die einmal entstandene Steuer-schuld ist grundsätzlich unabänderlich und kann nicht durch blosse Rückab-wicklung des Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, vermieden oder rückgängig gemacht werden (vgl. BGer 2C\_616/2016 und 2C\_617/2016 vom 3.11.2016, in StR 72/2017 S. 153 E. 2.2.3 f., 2C\_214/2014 vom 7.8.2014, in ASA 83 S. 142 und StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 3.3.1 f.; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 71 ff.). Anders verhält es sich nur, wenn ein Vertrag ungültig ist, also z.B. erfolgreich wegen Wil-lensmängeln angefochten wird (Art. 23 ff. OR). Die zivilrechtliche Unverbind-lichkeit hat auch steuerrechtliche Auswirkungen: Fällt ein Vertrag aufgrund objektiver Umstände rückwirkend dahin, so hat sich auch der in Frage ste-hende steuerauslösende Tatbestand gar nie verwirklicht (zum Ganzen BVR 2001 S. 446 E. 4a; VGE 2018/352 vom 19.3.2020 E. 2.3; BGer 2C\_557/2017 vom 7.8.2018, in StR 73/2018 S. 801 E. 2.4.1, 2C\_662/2013 vom 2.12.2013, in ASA 82 S. 383 und StR 69/2014 S. 231 E. 3.3 [betr. Handänderungssteuer]).

**4.3** C.\_\_\_\_\_ hat der Beschwerdeführerin die in den Jahren 2009 und 2010 an ihn bezahlten «Franchisegebühren» von Fr. 50'000.-- (Dez. 2009) und Fr. 156'970.-- (Juni bis Dez. 2010) im Jahr 2013 vollumfänglich zurück-erstattet (vgl. Zahlungsdetails PostFinance, act. 1C). Die Beschwerdeführe-rin macht insoweit weder geltend, die Rückleistung gründe im Franchise-Ver-trag noch beruft sie sich darauf, dass dieser Vertrag mit einem Willensman-gel behaftet gewesen sei. Vielmehr bringt sie vor, die «spontane unerwartete Umwandlung von fakturiertem Aufwand in zu überhöhten Sätzen quellenbe-steuerten Lohn» habe Anlass für die Rückzahlung der «Franchisegebühren» gegeben (Stellungnahme vom 24.1.2013, Vorakten StRK [act. 13A] pag. 50 f.). Sie beruft sich damit auf einen Irrtum über die Steuerbarkeit der an C.\_\_\_\_\_ getätigten Zahlungen. Irrtümliche Vorstellungen über die steuerlichen Folgen eines Rechtsgeschäfts sind jedoch grundsätzlich uner-heblich und stellen keinen Grund für dessen Ungültigkeit dar (vgl.

BGer 2C\_557/2017 vom 7.8.2018, in StR 73/2018 S. 801 E. 2.4.1; vgl. zum Ganzen VGE 2018/352 vom 19.3.2020 E. 2.3 mit Hinweisen).

**4.4** Den von der Beschwerdeführerin an C.\_\_\_\_\_ ausgerichteten Franchise-Zahlungen steht nach dem Gesagten kein neutralisierender Vermögensabgang gegenüber. Die StRK hat somit die nachträgliche Rückzahlung der «Franchisegebühr» zu Recht als steuerlich unbeachtlich erachtet.

## **5.**

Steht somit fest, dass die von der Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2009 und 2010 an C.\_\_\_\_\_ ausgerichteten «Franchisegebühren» in der Schweiz bzw. im Kanton Bern der Quellensteuer unterliegen, bleibt zu prüfen, ob diese Steueransprüche durch Staatsvertragsrecht zurückgedrängt werden (vgl. zur sog. «negativen Wirkung» des Staatsvertragsrechts vorne E. 2).

**5.1** C.\_\_\_\_\_ hat seinen steuerrechtlichen Wohnsitz unstrittig in Spanien; er hat nach übereinstimmender Auffassung der Verfahrensbeteiligten im interessierenden Zeitraum in der Schweiz bzw. im Kanton Bern auch keinen steuerrechtlichen Aufenthalt gehabt. Damit gilt er doppelbesteuerungsrechtlich als in Spanien ansässig. Folglich gelangt das Doppelbesteuerungsabkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA-E]) zur Anwendung (vgl. Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-E).

**5.2** Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-E können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, vorbehältlich der (hier nicht interessierenden) Artikel 16, 18 und 19 nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Dies entspricht der Grundregelung für die Zuweisung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, wie sie im OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: OECD-MA) vorge-

sehen ist. Danach kommt das Besteuerungsrecht in erster Linie dem Tätigkeitsstaat zu (sog. Arbeitsortprinzip). Der andere Vertragsstaat kann besteuern, wenn die Arbeit physisch dort ausgeübt wird. Der Ansässigkeitsstaat ist – im Sinn einer Auffangregel – zuständig für die Besteuerung derjenigen Einkommen, die nicht aus der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat stammen (vgl. BGer 2C\_498/2013 vom 29.4.2014, in StE 2014 A 32 Nr. 22 E. 4.1; Locher/Marantelli/Opel, a.a.O., S. 586 f.; Samuel Dürr, a.a.O., Art. 15 N. 27 f.). Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für im Ansässigkeitsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit sind somit von den schweizerischen Steuern befreit (BGer 2C\_498/2013 vom 29.4.2014, in StE 2014 A 32 Nr. 22 E. 4.2).

**5.3** Da C.\_\_\_\_\_ seine Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin in der Schweiz verrichtet hat (vgl. vorne E. 3) und das Abkommen für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit das Arbeitsortprinzip statuiert, kommt der Schweiz als Arbeitsortstaat das Besteuerungsrecht zu. Damit steht Art. 15 DBA-E der Besteuerung der von der Beschwerdeführerin an C.\_\_\_\_\_ ausbezahlten «Franchisegebühren» nicht entgegen. Die Unterstellung der «Franchisegebühren» unter die Quellensteuer erweist sich auch mit Blick auf das Staatsvertragsrecht als rechtmässig.

## **6.**

Zusammenfassend erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Soweit die Beschwerdeführerin das Verwaltungsgericht darum ersucht, der Steuerverwaltung mitzuteilen, dass die Verfahren zur Festsetzung der Quellensteuer für das Steuerjahr 2011 bis zum Abschluss der vorliegenden Verfahren «sistiert werden sollte[n]», ist darauf nicht weiter einzugehen, nachdem die Beschwerdeführerin die Nichteintretentscheide der StRK betreffend die Quellensteuern 2011 ausdrücklich nicht angefochten hat. Vielmehr ist es an der Beschwerdeführerin, die gewünschte Sistierung gegebenenfalls bei der Steuerverwaltung zu beantragen. Schliesslich liegt die aufgeworfene Frage ausserhalb des Streitgegenstands und ist darauf nicht weiter einzugehen, wie die zurückbezahlten «Franchisegebühren» bei der Beschwerdeführerin buchhalterisch zu erfassen sind (vgl.

Verwaltungsgerichtsbeschwerden vom 28.10.2019 Bst. B Ziff. 1), wie bereits die StRK zutreffend erwogen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 1.2).

## 7.

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 das Verwaltungsgericht:**

1. Die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 sowie die direkte Bundessteuer 2009 und 2010 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 und 2010 wird abgewiesen.
4. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 4'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

6. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.