



100 17 447

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: 17'004'797

Eröffnung: 14.3.2019 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. März 2019

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Fankhauser und Lüthi sowie Werthmüller als
Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____ AG

vertreten durch

D. _____

gegen

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

betreffend die Festsetzung des Hauptsteuerdomizils 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG (Rekurrentin) hat ihren statutarischen Sitz in K. _____ (Kanton Obwalden [OW]). Gemäss dem Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft den Kauf und den Verkauf von Grundstücken. Ferner bezweckt die Gesellschaft die Vermittlung und Verwaltung von Grundstücken sowie die Erbringung von Dienstleistungen aller Art im Zusammenhang mit Grundstücken und den Handel mit Waren aller Art. Die Gesellschaft kann im In- und Ausland Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften errichten, Beteiligungen im In- und Ausland erwerben, verwalten und verwerten und gleichartige oder verwandte Unternehmungen erwerben oder sich mit solchen zusammenschliessen. Sie kann Patente, Rechte und Lizenzen erwerben, verwerten und veräussern. Sie kann Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen und Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen. Die Gesellschaft kann im Übrigen alle Geschäfte tätigen oder Verträge abschliessen, die geeignet sind, die Entwicklung des Unternehmens und die Erreichung des Gesellschaftszweckes zu fördern, oder die direkt oder indirekt damit in Zusammenhang stehen.

Alleinaktionär der A. _____ AG ist B. _____. Gleichzeitig ist er einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat. Präsidentin des Verwaltungsrats ist die Tochter des Inhabers, C. _____. Beide haben Wohnsitz in H. _____, Kanton Bern (BE).

B. Mit Brief vom 20. Juni 2016 (pag. 58) hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region I _____, der Rekurrentin mitgeteilt, dass sie beabsichtige das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin in H. _____/BE festzulegen. Gleichzeitig wurde der Rekurrentin Gelegenheit geboten, dazu Stellung zu nehmen. In der Folge hat die Rekurrentin, ohne eine Stellungnahme zur angekündigten Neufestlegung des Hauptsteuerdomizils, ihren statutarischen Sitz am 26. September 2016 von L. _____/SO an die Adresse einer ihr gehörenden Wohnung in K. _____ im Kanton Obwalden [OW]) verlegt, welche an den Alleininhaber der Rekurrentin vermietet ist.

C. Auf Nachfrage der Steuerverwaltung I _____ vom 28. Oktober 2016 hin (pag. 59), hat D. _____ (Vertreter) mit Brief vom 11. November 2016 (pag. 62) auf die Sitzverlegung nach K. _____/OW hingewiesen und mitgeteilt, dass die Rekurrentin in K. _____/OW über eigene Büros verfüge. Die Abwicklung der Geschäfte und die Verwaltung der Rekurrentin erfolgten nun in K. _____/OW.

D. Mit Verfügung vom 28. Juli 2017 (pag. 66) hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination (Steuerverwaltung), das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin für die Steuerperiode 2016 in H. _____/BE festgelegt.

E. Dagegen hat der Vertreter mit Brief vom 24. August 2017 Einsprache erhoben mit dem Antrag, die persönliche Zugehörigkeit resp. die unbeschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin pro 2016 sei der Gemeinde K._____/OW zuzuerkennen.

F. Mit Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2017 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen und die persönliche Zugehörigkeit resp. Steuerpflicht der Rekurrentin pro 2016 in H._____/BE bestätigt. Sie macht dabei geltend, dass das Hauptsteuerdomizil einer Gesellschaft sich dann nicht an deren statutarischen Sitz befinde, wenn der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht mit diesem übereinstimme. Aufgrund der gesamten Umstände sei vorliegend davon auszugehen dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin in H._____/BE liege. Wie bereits in der (Sitz-)Verfügung vom 28. Juli 2017 erwogen, habe die Rekurrentin auch im Einspracheverfahren noch stets keinerlei Belege beigebracht, die auf eine Verwaltungstätigkeit und Geschäftsführung am statutarischen Sitz hinweisen würden. Dies deute darauf hin, dass dort keine wesentliche Infrastruktur für die Ausübung der Geschäftstätigkeit vorhanden sei und auch keine Verwaltungstätigkeiten für die Rekurrentin wahrgenommen würden. Es sei hingegen naheliegend, dass die beiden Liegenschaften in unmittelbarer Nähe zum Wohnort des Aktionärs (H._____/BE) und dem Geschäftsort der E._____/AG (ein weiteres Unternehmen des Inhabers der Rekurrentin) von diesem Geschäftsort aus verwaltet würden. Hinzu komme, dass die Hauptsteuerdomizile der Schwestergesellschaft F._____/AG und der nahestehenden G._____/GmbH, welche im selben Geschäftsfeld tätig seien wie die Rekurrentin, mit Entscheiden der Steuerrekurskommission vom 6. Juni 2017 rechtskräftig in H._____/BE festgelegt worden seien. Dies sei ein weiteres starkes Indiz dafür, dass der Inhaber und Geschäftsführer der Rekurrentin seine Gesellschaften alle von diesem Ort aus leite. Aufgrund der dargelegten Fakten sei es sehr wahrscheinlich, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin in H._____/BE liege. In beweisrechtlicher Hinsicht genüge dies als Hauptbeweis, weshalb es nun an der Rekurrentin resp. ihrem Vertreter sei, den Gegenbeweis für den behaupteten ausserkantonalen Sitz (Hauptsteuerdomizil) zu erbringen. Der Einwand des Vertreters, dass am statutarischen Sitz der Rekurrentin Belege gesammelt und die Korrespondenz ausgeführt werde, genüge dafür nicht, da die tatsächliche Verwaltung nicht aus der Buchführung und dem Sammeln von Belegen bestehe. Als massgebliche Aktivität gelte grundsätzlich die Führung der laufenden Geschäfte bzw. die wirkliche Leitung einer Gesellschaft. Diese Führungstätigkeit sei klar von den Buchführungs- und Schreivarbeiten der administrativen Verwaltung, die von einem Treuhandbüro (vorliegend in Obwalden) im Auftragsverhältnis ausgeführt würden, zu unterscheiden. Bei einer Immobiliengesellschaft bestehe diese Geschäftsleitungstätigkeit, gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, aus den Entscheiden über den Kauf und den Verkauf von Liegenschaften, im Inkasso, in der Auswahl des Liegenschaftsverwalters, sowie in der Überwachung der Verwaltungstätigkeiten. Im vorliegenden Fall seien dies insbesondere die

Entscheide über den Kauf und Verkauf von Liegenschaften sowie über Investitionen und Instandstellung. Diese Aktivitäten würden vorliegend zweifelsfrei vom Geschäftsführer B._____ mit steuerrechtlichem Wohnsitz in H._____/BE ausgeführt.

Der Vertreter habe in der Einsprache geltend gemacht, dass die E._____AG keine Schwestergesellschaft der Rekurrentin sei. Gemäss den Unterlagen der Steuerverwaltung sei aber B._____ Alleinaktionär beider Gesellschaften, womit diese als Schwestergesellschaften gelten würden.

G. Mit Postaufgabe vom 31. Oktober 2017 hat der Vertreter bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) gegen den Einspracheentscheid Rekurs erhoben. Die Eingabe enthielt weder einen ausdrücklichen Antrag noch eine Begründung.

H. Mit Eingangsbestätigung vom 1. November 2017 wurde der Vertreter aufgefordert innert der Rechtsmittelfrist von 30 Tagen Antrag und Begründung sowie eine Vollmacht einzureichen. Diese wurden mit Eingabe vom 6. November 2017 fristgerecht nachgereicht. Wie bereits in der Einsprache wird dabei beantragt, dass das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin dem Kanton Obwalden zuzuerkennen sei. Zur Begründung wird vorgebracht, dass für die Zuerkennung des steuerrechtlichen Sitzes einer juristischen Person die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes und nicht jene des bernischen Steuergesetzes massgeblich seien. Gemäss den einschlägigen Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes befinde sich das Hauptsteuerdomizil einer Gesellschaft am "Sitz der statutarischen Gesellschaft" oder am tatsächlichen Sitz der Gesellschaft. Tatsächlicher Sitz sei im vorliegenden Fall K._____/OW und nicht H._____/BE. Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen befinde sich grundsätzlich an deren statutarischem Sitz. Für die Besteuerung der bernischen Liegenschaften komme dem Kanton Bern im Rahmen einer Steuerausscheidung (nur) ein sekundäres Steuerdomizil zu. Überdies seien, wie bereits in der Einsprache erwähnt die F._____AG, die G._____GmbH und die E._____AG keine Schwestergesellschaften der Rekurrentin. Die Rekurrentin sei eine eigenständige rechtliche Gesellschaft. Eine konzernrechtliche Verflechtung im Sinne einer Holdingstruktur bestehe nicht. Für die Erwägung (im Einspracheentscheid), dass der Geschäftsführer und Firmeninhaber der Rekurrentin, B._____, die massgeblichen Aktivitäten in H._____/BE ausführe, habe die Steuerverwaltung den Nachweis nicht erbracht. Der Firmeninhaber sei in K._____/OW angemeldet. Zudem werde die Buchhaltung von einem Treuhandbüro in K._____/OW geführt.

I. In ihrer Vernehmlassung vom 27. November 2017 zum Rekurs beantragt die Steuerverwaltung dessen Abweisung. Dies unter Hinweis auf die Sachverhaltsdarstellung und die Begründungen in der Sitz-Verfügung vom 28. Juli 2017 und dem Einspracheentscheid vom 6. Ok-

tober 2017. Ergänzend hält sie fest, dass der Vertreter in der Rekurschrift nichts Neues vorgebracht und sich nicht mit den Ausführungen im Einspracheentscheid auseinandergesetzt habe. Betreffend den Vorwurf des Vertreters, dass sie den Nachweis für H._____/BE als Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin nicht erbracht habe, macht sie geltend, dass im Einspracheentscheid dargelegt worden sei, dass die Umstände für H._____/BE als tatsächlichen Sitz sprächen. Dies genüge als Hauptbeweis. Es obliege nun dem Vertreter den Gegenbeweis für den ausserkantonalen tatsächlichen Sitz zu erbringen.

J. In der Stellungnahme vom 19. Dezember 2017 des Vertreters zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung wird am bisherigen Antrag festgehalten. Weiter wird ausgeführt, dass der Inhaber der Rekurrentin die geschäftlichen Entscheide in K._____/OW treffe. Dies gehe daraus hervor, dass er zusammen mit seiner Lebenspartnerin, mit der er einen notariell beglaubigten Konkubinatsvertrag abgeschlossen habe, in K._____/OW wohne. Als weiterer Nachweis wird erneut das Deckblatt des vom Treuhandbüro Ettlin Treuhand und Revisions AG in K._____/OW angefertigten Jahresabschlusses 2016 eingereicht.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird soweit entscheidrelevant in den Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Festsetzung des Hauptsteuerdomizils können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da eine Streitsache mit unbestimmten Streitwert vorliegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]; vgl. auch VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, E. 2.2, nicht publiziert).

2. Streitig ist, ob sich die persönliche Zugehörigkeit resp. das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin im Jahr 2016 in H._____/BE oder am Ort des statutarischen Sitzes in K._____/OW befunden hat.

3. Zum anwendbaren Recht macht der Vertreter geltend, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht auf die Bestimmungen des bernischen Steuergesetzes verweise, da für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts das Steuerharmonisierungsgesetz anzuwenden sei. Dazu ist festzuhalten, dass das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 in der vorliegend massgeblichen Fassung vom 1. Januar 2018 (StHG; SR 642.14) gemäss dem Verfassungsauftrag von Art. 129 Abs. 1 und Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) als Rahmengesetz konzipiert ist, in dem nur der Harmonisierungsgegenstand und die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern festgelegt sind. Die bundesrechtlichen Harmonisierungsvorschriften richten sich deshalb nicht direkt an die Steuerpflichtigen, sondern an die Steuergesetzgeber der Kantone und des Bundes (Reich/Beusch in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 30 ff. [34] vor Art. 1/2 StHG). Direkt zur Anwendung kommen können die Bestimmungen des StHG dann, wenn die kantonale oder bundesrechtliche Steuergesetzgebung diese nicht oder nicht korrekt umgesetzt haben. Eine direkte Anwendbarkeit ist jedoch nur möglich, wenn die entsprechende Bestimmung des StHG selbst genügend konkretisiert ist. Soweit aber die Umsetzung der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben korrekt erfolgt ist, sind die jeweiligen (kantonalen) Steuergesetze anwendbar (Reich/Beusch, a.a.O., N. 34b vor Art. 1/2 StHG).

Die Bestimmung von Art. 76 StG über die persönliche Zugehörigkeit gibt zwar nicht den gesamten Wortlaut, aber betreffend die Begründung der Steuerpflicht genau den Sinn der Bestimmung von Art. 20 Abs. 1 StHG wieder. Überdies stimmt die Bestimmung von Art. 76 StG exakt mit der Bestimmung betreffend die persönliche Zugehörigkeit juristischer Personen von Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) überein, welches mit Blick auf die vertikale Harmonisierung als Musterlass für die kantonalen Gesetzgeber dient. Damit sind die korrekte Umsetzung der harmonisierungsrechtlichen Bestimmung und die Anwendbarkeit von Art. 76 StG erstellt.

Ohnehin lässt sich entgegen der Meinung des Vertreters auch aus Art. 20 Abs. 1 StHG nicht ableiten, an welchem Ort das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin liegt. Diese Bestimmung nennt wie die direkt anwendbare Bestimmung von Art. 76 StG einzig die beiden Anknüpfungspunkte der persönlichen Zugehörigkeit, jenen des statutarischen Sitzes und jenen der tatsächlichen Verwaltung. Abgrenzungskriterien für die konkrete Zuordnung der persönlichen Zu-

gehörigkeit im Fall eines interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikts, sind jedoch weder Art. 20 Abs. 1 StHG noch Art. 76 StG zu entnehmen (vgl. Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., 2017, N. 1 ff. [4] zu Art. 20 StHG). Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung von Art. 127 Abs. 3 BV enthält an sich einen Gesetzgebungsauftrag an den Bundesgesetzgeber, dem dieser aber nie nachgekommen ist. In der Folge hat das Bundesgericht direkt gestützt auf die Verfassungsbestimmung die Grundsätze und Begriffe zur interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelt und konkretisiert. So auch jenen des Orts der tatsächlichen Verwaltung. Mangels einer entsprechenden gesetzlichen Regelung ist deshalb auch für die Bestimmung der persönlichen Zugehörigkeit gemäss Art. 76 StG auf die Abgrenzungskriterien des im Rahmen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum verfassungsrechtlichen Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV entwickelten Richterrechts abzustellen (Oesterhelt/Schreiber, a.a.O., N. 13 zu Art. 20 StHG; Leuch/Huber in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 3 zu Art. 76 StG). Die im interkantonalen Zusammenhang entwickelte Rechtsprechung wendet das Bundesgericht auch im internationalen Zusammenhang bei der Bestimmung der persönlichen Zugehörigkeit nach Art. 50 DBG an (vgl. BGer 2C.1086/2012 vom 16.5.2013, E. 2.2) womit zur Beurteilung der persönlichen Zugehörigkeit der Rekurrentin auch die diesbezügliche Rechtsprechung und Literatur herangezogen werden kann.

4. Gemäss Art. 76 StG (vgl. jeweils auch Art. 20 Abs. 1 StHG) sind juristische Personen wie die Rekurrentin aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder die tatsächliche Verwaltung im Kanton Bern befindet. Die persönliche Zugehörigkeit begründet dabei eine unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 79 Abs. 1 StG). Der Ort der persönlichen Zugehörigkeit wird auch als Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person bezeichnet. Dieses befindet sich gemäss der obgenannten Bestimmung von Art. 76 StG und der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung grundsätzlich am Ort des in den Statuten und im Handelsregister ausgewiesenen Sitzes. Wenn aber der statutarische Sitz vom Ort der tatsächlichen Geschäftsausübung abweicht und nicht mit dem Ort der eigentlichen Geschäftstätigkeit übereinstimmt, sondern abweichend davon künstlich geschaffen wurde und deshalb nur von formeller Bedeutung ist, dann liegt am statutarischen Sitz ein blosses Briefkastendomizil vor und das Hauptsteuerdomizil liegt am Ort der tatsächlichen Verwaltung (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantona- les Steuerrecht, 2011 [nachfolgend: Interkantona- les Steuerrecht], N. 2 [5] zu § 8).

Keine der genannten gesetzlichen Bestimmungen (Art. 76 StG, Art. 50 DBG oder Art. 20 StHG) enthält eine Legaldefinition für den Ort der tatsächlichen Verwaltung. Gemäss der Botschaft des

Bundesrats zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983 liegt er dort, wo "die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen" (vgl. BBl 1983 III 1, S. 108; Oesterheld/Schreiber, a.a.O., N. 19 zu Art. 20 StHG). Gemäss den nachfolgend aufgezählten Kriterien der Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht befindet sich die tatsächliche Verwaltung an jenem Ort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat und "wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird" (BGE 50 I 100 E. 2) resp. "wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen" (Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, N. 9 zu § 8). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks (vgl. BGer 2C.1086/2012 vom 16.5.2013, E. 2.2, mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 12 zu Art. 50 DBG; Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, N. 10 zu § 8). Die Träger der tatsächlichen Verwaltung sind dabei regelmässig die zur Geschäftsführung autorisierten Vertreter des Verwaltungsrats (Verwaltungsratsdelegierte) sowie (bei Konzernen) weitere Mitglieder der Konzernleitung (vgl. Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, N. 12 zu § 8, Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 2018 Stand Nachtrag 58, § 8, I B, Nr. 3, 8, 10, 11, 12, 13, 18).

5. Die Steuerverwaltung Emmental-Oberaargau hatte anlässlich einer Buchprüfung vom 27. April 2015 am Geschäftsort der E._____AG an der N._____strasse in H._____/BE aufgrund der dabei betreffend die Rekurrentin vorgefundenen Unterlagen festgestellt, dass deren Ort der tatsächlichen Verwaltung resp. Geschäftsführung nicht mit dem statutarischen Sitz im Kanton Solothurn übereinstimmte und die statutarische Sitzadresse nur als Briefkastendomizil gegenüber den Behörden verwendet worden war. Sie hat in der Folge der Rekurrentin mit Brief vom 20. Juni 2016 mitgeteilt, dass sie davon ausgehe, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung resp. ihr tatsächlicher Sitz sich in H._____/BE befinde, von wo aus auch weitere Gesellschaften des Alleinaktionärs, die E._____AG, die G._____GmbH und die F._____AG, geführt würden. Damit hat die Rekurrentin mit einer Verlegung des statutarischen Sitzes nach K._____/OW reagiert. Diese Sitzverlegung hat aber an der vorliegend interessierenden Frage nach dem tatsächlichen Ort der persönlichen Zugehörigkeit nichts geändert. Auch nach einer Verlegung des statutarischen Sitzes der Rekurrentin am 26. September 2016 nach K._____/OW war und ist weiterhin offen, inwiefern der neue statutarische Sitz als Hauptsteuerdomizil gelten kann, oder ob es sich dabei um ein neues Briefkastendomizil handelt und der Ort der tatsächlichen Verwaltung resp. Geschäftsführung

(vgl. E. 4 zweiter Absatz) sich abweichend vom neuen statutarischen Sitz noch stets in H._____/BE befindet.

6. Gemäss der auch im Steuerrecht anwendbaren allgemeinen Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast gemäss Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB; SR 210) trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht begründen oder erhöhen, die steuerpflichtige Person jene für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, ist zu Ungunsten derjenigen Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt (Hauptbeweis), d.h. die zu deren Gunsten sprechende beweislos gebliebene Tatsache ist als nicht verwirklicht zu betrachten (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 27 ff. zu Art. 130 DBG). Da das Vorliegen eines Anknüpfungspunktes für die persönliche Zugehörigkeit eine die Steuerpflicht begründende Tatsache darstellt, obliegt es der Steuerbehörde desjenigen Kantons, welcher den Besteuerungsanspruch erhebt, den entsprechenden Nachweis zu erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 19 ff. zu Art. 50 DBG). Für die Steuerpflicht im Sitz-Kanton bedarf es i.d.R. keines speziellen Nachweises, da diese sich ohne weiteres aus den Statuten resp. dem auf diesen gründenden Handelsregistereintrag ergibt. Erhebt jedoch ein anderer Kanton den Besteuerungsanspruch, indem er geltend macht, dass sich der tatsächliche Sitz der Gesellschaft bzw. der Ort der tatsächlichen Verwaltung abweichend vom statutarischen Sitz in seinem Hoheitsgebiet befinde, hat er nachzuweisen, dass die tatsächliche Verwaltung in seinem Hoheitsgebiet ausgeübt wird und der Sitz gemäss Handelsregister bloss formeller Natur ist. Erscheint der von der Steuerbehörde geltend gemachte (tatsächliche) Sitz im anderen Kanton aber aufgrund der Faktenlage und der gesamten Umstände aufgrund der obgenannten Kriterien als sehr wahrscheinlich, so gilt aus beweisrechtlicher Sicht der von der Steuerbehörde zu erbringende Hauptbeweis als erbracht und es obliegt in der Folge der steuerpflichtigen Gesellschaft, den entsprechenden Gegenbeweis zu erbringen und den Hauptbeweis zu entkräften (vgl. Zweifel/Hunziker, Interkantonaies Steuerrecht, N. 20 f. zu § 8).

7. Entsprechend den Ausführungen der Steuerverwaltung in der Sitz-Verfügung vom 28. Juli 2017 und im Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2017 sowie gemäss den Akten (vgl. Rekurs vom 4.11.2017, Materielles, erster Absatz) ist der Alleinaktionär B._____, unstreitig der Geschäftsführer der Rekurrentin. Damit ist er auch Träger der tatsächlichen Verwaltung (vgl. E. 4 zweiter Absatz). Der steuerrechtliche Wohnsitz des Alleinaktionärs wurde letztmals mit Entscheidung der Steuerrekurskommission vom 6. Juni 2017 (RKE 100 2016 380 nicht publ.) als an der an der N._____, strasse in H._____/BE liegend bestätigt. Gemäss Eintrag im Handelsregister ist einziges weiteres Mitglied der Geschäftsleitung die Tochter des Alleininhabers,

C._____. Sie wird im Handelsregister als einzelzeichnungsberechtigte Verwaltungsratspräsidentin geführt. Auch sie hat ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in H._____/BE. Weitere Mitglieder weist die Geschäftsleitung nicht auf. Die Wohnsitze der beiden mit der Geschäftsleitung der Rekurrentin betrauten Personen befinden sich somit beide an jenem Ort, den die Steuerverwaltung als den Ort der tatsächlichen Verwaltung geltend macht. Weiter bringt die Steuerverwaltung vor, es sei naheliegend, dass die beiden, in unmittelbarer Nähe zum Wohnort des Geschäftsführers in H._____/BE und J._____/BE gelegenen Liegenschaften der Rekurrentin auch von H._____/BE aus verwaltet würden. Dies erscheint als umso naheliegender als die E._____.AG, die ebenfalls zu 100 % dem Alleinaktionär der Rekurrentin gehört, ihren Geschäftsort mit Geschäftsliegenschaft und Büros auch an der N._____.strasse in H._____/BE hat. Am Geschäftsort der E._____.AG stehen dem Geschäftsführer der Rekurrentin somit eigene Büros und eine Büroinfrastruktur zur Verfügung. Als weitere für H._____/BE als Ort der tatsächlichen Verwaltung sprechende Tatsache wird von der Steuerverwaltung ins Feld geführt, dass die Steuerrekurskommission, mit Entscheiden vom 6. Juni 2017 die Hauptsteuerdomizile von zwei weiteren, dem Alleinaktionär gehörenden (Schwester-)Gesellschaften der Rekurrentin, die G._____.GmbH und die F._____.AG, welche im gleichen Geschäftsfeld tätig sind, auch an der N._____.strasse in H._____/BE festgesetzt habe. Ergänzend ist dazu zu bemerken, dass der Geschäftsführer der Rekurrentin noch an weiteren Gesellschaften in der Region H._____/BE massgeblich beteiligt ist, so auch an der M._____.AG (vgl. RKE 100 2016 380 vom 6. 6.2017 nicht publ., E. 4.3.1). Deren Sitz wurde vom Alleinaktionär der Rekurrentin mit Handelsregistereintrag vom 11. Mai 2018 von der O._____.strasse in H._____/BE ebenfalls an die N._____.strasse in H._____/BE an den Geschäftsort der E._____.AG verlegt. Ergänzend bleibt auf die Tatsache hinzuweisen, dass auch noch im Zeitpunkt des vorliegenden Entscheids auf der Webseite von Immoscout24 als Kontaktadresse der Rekurrentin ebenfalls die N._____.strasse in H._____/BE aufgeführt ist (abrufbar unter: <<https://>> besucht am 12.2.2019). Auch dies ein weiteres Indiz dafür, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin in H._____/BE befunden hat und noch stets da befindet. In Anbetracht all dieser Fakten und Indizien macht die Steuerverwaltung zu Recht geltend, dass es als sehr wahrscheinlich zu gelten hat, dass der Alleinaktionär der Rekurrentin alle seine Gesellschaften vom selben Ort aus leitet und der Ort der tatsächlichen Verwaltung resp. Geschäftsführung der Rekurrentin sich ebenfalls in den Büros der E._____.AG in H._____/BE befindet, an jenem Ort wo überdies auch der Geschäftsführer selbst seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat (vgl. E. 4 zweiter Absatz).

8. Gegen die von der Steuerverwaltung zugunsten von H._____/BE als Ort der tatsächlichen Verwaltung vorgebrachten Fakten und Indizien, bringt der Vertreter in erster Linie vor, dass sich das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich am statutarischen Sitz befinde und dass sich

dieser nicht in H._____/BE, sondern in einer der Rekurrentin gehörenden Wohnung in K._____/OW befinde. Soweit aber von der Steuerverwaltung ein vom statutarischen Sitz abweichender Ort der tatsächlichen Verwaltung nachgewiesen wurde, lässt sich aus dem statutarischen Sitz, ausser einem Briefkastendomizil mit rein formellem Charakter, nichts zugunsten eines Hauptsteuerdomizils in K._____/OW ableiten.

8.1 Der Vertreter macht weiter geltend, dass die Wohnung in K._____/OW vom Inhaber und Geschäftsführer der Rekurrentin sowie dessen Partnerin P._____ genutzt werde. Der Geschäftsführer sei zudem zivilrechtlich in K._____/OW angemeldet. Soweit der Vertreter damit zum Ausdruck bringen möchte, dass der Alleinaktionär und Geschäftsführer sich überwiegend in K._____/OW aufhalte, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Steuerrekurskommission die gesamten Lebensumstände im Verfahren über dessen Wohnsitz überprüft und aufgrund der dabei gemachten Erkenntnisse mit Entscheid vom 6. Juni 2017 (RKE 100 2016 380) den steuerrechtlichen Wohnsitz und damit den Lebensmittelpunkt des Geschäftsführers in H._____/BE festgesetzt hat. Die Tatsache, dass der Inhaber der Rekurrentin ein langjähriges Mitglied im Q._____-Club H._____ (QC-H._____) ist und in den vergangenen beiden Jahren als Mitglied dieses Clubs an Rennen teilgenommen hat, ist zumindest ein Hinweis darauf, dass sich daran nichts geändert hat (vgl. bei den Akten liegende Ausdrücke von Teilnehmerlisten und Berichten des QC-H._____, auch zu finden unter: <<https://>> und <<http://>> besucht am 12.2.2019). Im Übrigen war auch die Partnerin des Alleinaktionärs als Mitglied des QC-H._____ zeitweise in QC- Ranglisten zu finden (vgl. <<http://>>). Die Tatsache, dass der Geschäftsführer der Rekurrentin in K._____/OW angemeldet ist, ist deshalb im vorliegenden Zusammenhang nicht ausschlaggebend.

8.2 Für das Argument des Vertreters, dass der Alleinaktionär die Geschäfte der Rekurrentin von K._____/OW aus führe, bleibt dieser jeglichen Nachweis schuldig. Die Tatsache, dass mit dem Jahresabschluss der Rekurrentin ein Treuhandbüro in K._____/OW beauftragt wurde, ist als Nachweis dafür ungeeignet, denn der Ort der rein administrativen Verwaltung ist gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts weder ausschlaggebend für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft, noch zählt sie zu den für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung vorrangig massgeblichen Leitungs- und Geschäftsführungstätigkeiten (vgl. Zweifel/Hunziker, Interkantonaes Steuerrecht, N. 13 zu § 8 und hiervor E. 4 zweiter Absatz). Dasselbe gilt für die vom Vertreter geltend gemachte Tätigkeit des Sammelns von Belegen in K._____/OW. Abgesehen davon, dass eine solche Tätigkeit in Anbetracht der in H._____/BE vorhandenen Büroinfrastruktur als unwahrscheinlich erscheint, ist der Vertreter auch dafür ohnehin jeglichen Nachweis schuldig geblieben.

8.3 Gemäss der Praxis des Bundesgerichts sind der Geschäftsleitungsfunktion im Sinne der tatsächlichen Verwaltung gemäss Art. 76 StG insbesondere solche Tätigkeiten zuzurechnen, die eine massgebliche Entscheidkompetenz voraussetzen und die Führung und Leitung der massgeblichen Geschäftsbereiche beinhalten. Bei einer Immobiliengesellschaft sind dies Tätigkeiten wie der Kauf und der Verkauf von Liegenschaften, die Auswahl des Liegenschaftsverwalters, die Überwachung der Verwaltungstätigkeiten aber auch das Inkasso von Forderungen und Mieterträgen. Selbst wenn das Treuhandbüro in K._____/OW, mit solchen Aufgaben z.B. dem Inkasso von Forderungen betraut war, was der Vertreter jedoch nicht explizit geltend macht, lässt sich auch daraus nichts zugunsten eines Hauptsteuerdomizils in K._____/OW ableiten. Denn soweit solche Aufgaben im Auftrag von Dritten ausgeübt werden, liegt gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts die tatsächliche Leitung und massgebliche Führungsfunktion beim Auftraggeber und nicht beim ausführenden Auftragnehmer (vgl. Oesterheld/Schreiber, a.a.O., N. 23 zu Art. 20 DBG).

8.4 Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass es dem Vertreter nicht gelungen ist den Hauptbeweis der Steuerverwaltung umzustossen. Ausschlaggebend ist insbesondere, dass auch weitere Gesellschaften des Alleinaktionärs der Rekurrentin ihren tatsächlichen Sitz an der N.____strasse in H.____/BE haben, dass der Geschäftsführer der Rekurrentin an derselben Adresse seinen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz hat und zudem in den Räumlichkeiten der E.____AG an ebenfalls derselben Adresse über eine Büroinfrastruktur verfügt.

Selbst wenn abweichend von den vorliegenden Verhältnissen die gesamten Umstände und Fakten nicht überwiegend für H.____/BE als Ort der tatsächlichen Verwaltung sprechen würden und kein eindeutiger geografischer Schwerpunkt für den Ort der tatsächlichen Verwaltung bestimmt werden könnte, so wäre aufgrund der unbestrittenen, ausschliesslichen Geschäftsführung durch den Alleinaktionär, als Träger der tatsächlichen Leitung, der Ort der tatsächlichen Verwaltung an dessen Wohnsitz in H.____/BE anzusiedeln (vgl. Oesterheld/Schreiber, a.a.O., N. 25 und N. 27 zu Art. 20 StHG).

9. Aus den Erwägungen folgt, dass das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin an der N.____strasse in H.____/BE liegt und sie deshalb aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtig ist. Der Rekurs ist abzuweisen.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]).

11. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2016 wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
 - D. _____ zuhanden von A. _____ AG
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde H. _____ /BEund mitzuteilen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Obwalden
 - Gemeinde K. _____ /OW

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller