



100 19 461
200 19 394
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 17.6.2021 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 15. Juni 2021

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Antenen und Fankhauser sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ AG

vertreten durch

B. _____ AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2017

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A._____ AG (Rekurrentin) mit Sitz in C._____ wurde am 26. April 2011 im Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Forschung und Entwicklung im Bereich _____. Sie kann mit derartigen Produkten handeln, Schutzrechte erwerben und verwalten, Lizenzen erteilen sowie Hersteller und Anwender beraten. Alleinaktionärin, einzige Verwaltungsrätin und Geschäftsführerin ist die _____. E._____. Mit Übertragungsvertrag vom 16. Mai 2011 (Steuerakten, pag. 90-91) erwarb die Rekurrentin, vertreten durch E._____, von der A._____ License Ltd., Deutschland, mit Sitz in G._____ (pag. 17), vertreten durch _____ von E._____, H._____, das Patent "A._____ Basispatent und darauf beruhende Schutzrechte" (fortan Patent) zum Kaufpreis von EUR 136'500.-- (bzw. CHF 172'000). In der Folge schrieb die Rekurrentin das Patent im ersten Jahr um rund CHF 34'000 ab (pag. 123). Der Kaufpreis war gemäss Übertragungsvertrag wie folgt zu tilgen (pag. 91): Durch eine Anzahlung von CHF 90'000.--, die mit EUR 72'000.-- auf den Kaufpreis anzurechnen sei und durch Teilzahlungen von EUR 25'000.-- (per 31.10.2011), EUR 25'000.-- (per 31.12.2011), EUR 8'000.-- (per 31.3.2012) sowie EUR 6'500.-- (per 31.4.2012; richtig wohl 30.4.2012). Erfinder des Patents ist H._____ (pag. 99), der auch Alleinaktionär und Geschäftsführer der A._____ License Ltd. war, die im Jahr 2012 liquidiert wurde. Am 4. September 2011 vereinbarte die Rekurrentin mit der deutschen A._____ -Produkt GmbH, die auch H._____ gehört, einen Lizenzvertrag mit dem Ziel, dass die A._____ -Produkt GmbH das Patent als Lizenznehmerin exklusiv, weltweit und zeitlich unbeschränkt nutzen und wirtschaftlich verwerten kann (pag. 39-42).

B. Am 29. August 2013 führte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Oberland (Steuerverwaltung), für das Geschäftsjahr 2011 eine Bücheruntersuchung am Wohnort von E._____ (fortan Alleinaktionärin) durch (pag. 76-79). Hierbei wurde vereinbart, dass für die Zahlung nach Deutschland von insgesamt rund CHF 121'000.-- Banküberweisungsbelege nachgereicht werden müssten und der Empfänger darauf ersichtlich sein müsse (pag. 78). Einer der gewünschten Bankbelege (datiert vom 16.5.2011) in der Höhe von CHF 90'000.-- (pag. 75) reichte die Alleinaktionärin am 12. September 2013 per E-Mail ein (pag. 74). Auf diesem Bankbeleg war die A._____ License Ltd. als Empfängerin und der Zahlungsgrund mit "Vorauszahlung A._____ Basispatent" angegeben. Der fehlende Überweisungsbeleg von rund CHF 31'000.-- (EUR 25'000.--; pag. 71) wurde von der damaligen Vertreterin der Rekurrentin (I._____) mit Schreiben vom 23. September 2013 (pag. 62-64) nachgereicht. Gleichzeitig wurde die Steuerverwaltung darüber informiert, dass der Bankbeleg von CHF 90'000.-- verfälscht eingereicht worden sei. Bei der Empfängerin habe es sich nicht um die A._____ License Ltd. (pag. 75), sondern um die Alleinaktionärin gehandelt ("Originalbeleg"; pag. 72). Es sei somit ein von der Verbuchung abweichender Zahlungsfluss

erfolgt, da die Rekurrentin die CHF 90'000.-- irrtümlicherweise auf das Konto des Ehegatten der Alleinaktionärin überwiesen habe. Ein Tag später habe der Ehegatte der Alleinaktionärin anstatt die Überweisung wieder rückgängig zu machen, der Einfachheit halber die Weiterleitung des Geldes mit einer Auslandsüberweisung von EUR 72'000.-- und dem Vermerk "Rückzahlung Darlehen" an den Vater der Alleinaktionärin veranlasst (pag. 70). Letzterer habe anschliessend angeordnet, dass die an ihn erfolgte Zahlung bei der A. _____ License Ltd. als Kaufpreiszahlung verbucht bzw. mit einer ihm (als Alleinaktionär) gegenüber bestehenden Verbindlichkeit verrechnet worden sei (pag. 12-13).

C. Da als Nachweis hierfür lediglich die Bilanz 2010 sowie seltsam anmutende Buchungsunterlagen 2011 der A. _____ License Ltd. und keine überprüfbaren Unterlagen eingereicht worden seien, die eine rechtskonforme Verbuchung und Abwicklung des Geschäftsfalls bewiesen hätten, ging die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren davon aus, dass die Zahlung von CHF 90'000.-- direkt dem Vater der Alleinaktionärin zugeflossen und als geldwerte Leistung an die Alleinaktionärin zu qualifizieren sei. Die Aktivierung des Patents über CHF 90'000.-- wurde von der Steuerverwaltung steuerlich korrigiert und als geldwerte Leistung an die Alleinaktionärin aufgerechnet. Der Reingewinn der Rekurrentin wurde um die übersetzte Abschreibung von CHF 18'000.-- korrigiert. Mit Veranlagungsverfügungen vom 22. Mai 2018 (pag. 50-57) veranlagte die Steuerverwaltung die Rekurrentin für das Steuerjahr 2011 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf einen steuerbaren Reingewinn von CHF _____ und ein Kapital von CHF _____. Dies u.a. unter Berücksichtigung einer geldwerten Leistung an die Alleinaktionärin von CHF 90'000.--. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 15. Juni 2018 (pag. 12-15), ergänzt mit Schreiben vom 19. Juni 2018 (pag. 10-11), Einsprachen. Mit Nichteintretensentscheid pro 2011 vom 4. Juli 2018 (pag. 8-9) trat die Steuerverwaltung auf die Einsprachen mangels Rechtsschutzinteresse (Nullveranlagung) nicht ein.

D. Mit Schreiben vom 2. November 2018 leitete die Steuerverwaltung, Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer, ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen die Alleinaktionärin (und ihrem Ehegatten; ZPV-Nr. _____) ein. Sie führte aus, sie habe aufgrund einer internen Meldung (pag. 131-132) erfahren, dass in der rechtskräftig veranlagten Steuerperiode 2011 der Rekurrentin eine geldwerte Leistung an die Alleinaktionärin in der Höhe von CHF 90'000.-- aufgerechnet worden sei. Dabei sei diese geldwerte Leistung in der privaten Steuererklärung pro 2011 der Alleinaktionärin (und ihres Ehegatten) nicht deklariert worden.

E. Die Steuerverwaltung legte mit Veranlagungsverfügungen pro 2017 vom 20. Mai 2019 (pag. 164-170) den steuerbaren Reingewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die

direkte Bundessteuer auf CHF _____ fest. Das steuerbare Eigenkapital wurde auf CHF _____ festgesetzt. Mit Eingabe vom 14. Juni 2019 (pag. 162-163) erhob die Rekurrentin Einsprachen, worauf diesmal eingetreten werden konnte, da in der Steuerperiode 2017 erstmals ein steuerbarer Reingewinn ausgewiesen wurde. Zur Einsprachebegründung führte die Rekurrentin aus, sie sei abweichend von ihrer Steuererklärung für das Steuerjahr 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn veranlagt worden, weil die aus dem Steuerjahr 2011 stammenden Verluste in den folgenden Steuerjahren nicht zum Abzug zugelassen worden seien. Die nicht anerkannten Verluste aus dem Steuerjahr 2011 resultierten aus der Aufrechnung einer geldwerten Leistung an die Alleinaktionärin. Da diese rechtliche Frage im Veranlagungsverfahren der Rekurrentin pro 2011 weder materiell beurteilt noch entschieden worden sei, werde diese Frage nun im Nachsteuerverfahren gegen die Alleinaktionärin beurteilt. Im Rahmen dieses Verfahrens habe die Alleinaktionärin für die Verbuchung der Kaufpreiszahlung bei der A. _____ License Ltd. alle zusätzlich eingeforderten Buchhaltungsbelege eingereicht. Zur ausführlichen Begründung der Tatsache, der Verkauf des Patents bei der A. _____ License Ltd. sei verbucht worden, weshalb kein Raum für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung an die Alleinaktionärin bleibe, verweist die Rekurrentin auf ihre Ausführungen und Belege im Nachsteuerverfahren. Ferner stellte sie den Antrag, das Einspracheverfahren pro 2017 bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuerverfahrens pro 2011 gegenüber der Alleinaktionärin zu sistieren. Die Steuerverwaltung erachtete es jedoch als sachgerecht, die Einsprachen der Rekurrentin vorzuziehen, weshalb sie der Rekurrentin mit Schreiben vom 26. Juni 2019 einen Veranlagungsvorschlag unterbreitete, in der die Einsprachen pro 2017 abgewiesen wurden (pag. 158-161). Nachdem die Rekurrentin hierzu Rückfragen stellte (pag. 154-155), wies die Steuerverwaltung die Einsprachen wie angekündigt mit Einspracheverfügungen pro 2017 vom 8. Oktober 2019 (pag. 146-153) ab. Dies u.a. mit der Begründung, die Rekurrentin habe für den Nachweis der Anzahlung die qualifizierte Mitwirkungspflicht bei Zahlungen ins Ausland nicht erfüllt.

F. Gegen diese Einspracheverfügungen pro 2017 hat die Rekurrentin, nun vertreten durch die B. _____ AG (Vertreterin), mit Eingabe vom 1. November 2019 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Darin beantragt die Vertreterin, die Einspracheverfügungen pro 2017 seien aufzuheben, auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung zu verzichten und der Verlustvortrag um CHF 18'000.--, aufgrund der Aufrechnung in der Veranlagung pro 2011, zu erhöhen, unter Beachtung der Minusreserve; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung führt sie zusammengefasst aus, die Rekurrentin sei durchaus der besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht nachgekommen. Dies indem sie der Steuerverwaltung mitgeteilt habe (pag. 62-64), sie habe das Patent zum Gesamtpreis von EUR 136'500.--, zahlbar in vier (bzw. fünf) Raten, von der

deutschen A._____ License Ltd., die dem Vater der Alleinaktionärin gehöre bzw. gehört habe, übernommen. Weiter habe sie im Einspracheschreiben vom 14. Juni 2019 (pag. 162-163) darauf hingewiesen, dass die Alleinaktionärin im Rahmen des gegen sie selbst geführten Nach- und Strafsteuerverfahrens Unterlagen eingereicht habe, woraus die korrekte Verbuchung der Kaufpreisanzahlung bei der A._____ License Ltd. ersichtlich sei. Nichtsdestotrotz beharre die Steuerverwaltung weiterhin darauf, es läge aufgrund des "missglückten" Geldflusses eine geldwerte Leistung an die Alleinaktionärin vor. Die Vertreterin weist darauf hin, die Verrechnung von Forderungen könne mittels Buchhaltungsunterlagen bewiesen werden, welche die Alleinaktionärin im Nach- und Strafsteuerverfahren beigebracht habe. Auch liege eine Bestätigung der Revisionsgesellschaft der A._____ License Ltd. vor, woraus ergehe, dass die geleistete Anzahlung korrekterweise als Ertrag verbucht worden sei. Es ergäben sich zudem keine Anhaltspunkte, dass das abgeschlossene Rechtsgeschäft nicht einem Drittvergleich standhalten würde. Die Rekurrentin habe bereits in ihrem Einspracheschreiben vom 15. Juni 2018 pro 2011 (pag. 12-15), auf die nicht eingetreten worden sei, darauf hingewiesen, dass eine Patentanwaltskanzlei den Wert des Patents bestätigt bzw. für juristisch korrekt befunden habe. Auch habe das deutsche Finanzamt den buchhalterisch festgehaltenen Verkauf des Patents zum vereinbarten Preis akzeptiert und die geleisteten Lizenzzahlungen geprüft und genehmigt. Es lägen daher keine Hinweise vor, die auf eine geldwerte Leistung zugunsten der Alleinaktionärin oder ihres Vaters schliessen liessen.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 17. Januar 2020 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie führt insbesondere aus, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Bankbeleg abgeändert bzw. verfälscht worden sei, wenn angeblich alles ordnungsgemäss bezahlt und verbucht worden sei. Die damit zusammenhängenden Unsicherheiten und erheblichen Unstimmigkeiten könnten auch durch das Rekurs- und Beschwerdeschreiben sowie die dort beigelegten Unterlagen nicht ausgeräumt werden. Daher erachte sie den Nachweis für eine korrekte Abwicklung des bestrittenen Geschäftsvorfalles als weiterhin nicht erbracht. Vielmehr habe der nachvollziehbare Zahlungsfluss auf dem privaten Bankkonto des Vaters der Alleinaktionärin geendet und alle weiteren Angaben hätten sich nicht auf sehr vertrauenswürdige Aussagen sowie nicht beweiskräftige Unterlagen bezogen. Das angebliche Rechtsgeschäft mit der A._____ License Ltd. sei unter nahestehenden Personen mit identischen Interessen abgeschlossen worden, weshalb der Geldfluss bzw. das Rechtsgeschäft untereinander beliebig habe vereinbart werden können. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend gewesen seien. Der Vater übe denn auch weiterhin die Betreuung des Patents aus und die Alleinaktionärin könne weder beruflich noch privat mit den Lizenzen in Verbindung gebracht werden. Auch sei zuerst ein verfälsch-

ter Bankbeleg zwecks falscher oder irreführender Information eingereicht worden und erst als der Originalbeleg einverlangt worden sei, habe die Rekurrentin den Sachverhalt als Missverständnis und verwirrend erklärt. Ihr Unwissen erscheine jedoch als nicht glaubhaft. Ferner sei es grenzüberschreitend möglich, Beweise zu erbringen, die auf ein rechtmässig abgeschlossenes Rechtsgeschäft schliessen liessen. Den selbsterstellten Unterlagen könne kein Glauben geschenkt werden, wenn bereits im Veranlagungsverfahren verfälschte Belege eingereicht worden seien.

H. Die Vertreterin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 28. Februar 2020 Gebrauch gemacht hat. Hierbei macht sie u.a. geltend, die Rekurrentin habe nachvollziehbar aufgezeigt und belegt, dass es sich bei der Überweisung der EUR 72'000.-- an den Vater der Alleinaktionärin nicht um eine Darlehensrückzahlung gehandelt habe und die Revisionsgesellschaft habe die korrekte Verbuchung des Verkaufserlöses bei der A._____ License Ltd. bestätigt.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). 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 und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (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]).

2. Streitig ist die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 90'000.-- im Zusammenhang mit dem Kauf des Patents im Jahr 2011. Die Steuerverwaltung begründet diese Aufrechnung damit, dass die Rekurrentin die Anzahlung von CHF 90'000.-- (EUR 72'000.--)) an die A._____ License Ltd. nicht nachweisen könne und ihre qualifizierte Mitwirkungspflicht bei Zahlungen ins Ausland nicht erfüllt habe. Aufgrund des Zahlungsflusses sei davon auszugehen, dass die Kaufpreisanzahlung nicht an die A._____ License Ltd. überwiesen, sondern der Alleinaktionärin der Rekurrentin bzw. ihrem Vater zugeflossen sei. Die Vertreterin ist dagegen der Ansicht, dass – trotz eines unglücklichen Zahlungsflusses, das beim Vater der Alleinaktionärin geendet habe – die Kaufpreisanzahlung bei der A._____ License Ltd. mittels einer Verrechnung korrekt verbucht worden sei.

3. Anfechtungsobjekte sind vorliegend zwar (nur) die Einspracheverfügungen pro 2017 (pag. 146-153). Die Frage der Höhe des vortragbaren Verlusts 2011 war im Steuerjahr 2011 (und in den nachfolgenden Steuerjahren 2012-2016) aber aufgrund der jeweils eingetretenen Nullveranlagung keiner Überprüfung zugänglich. Die Einspracheverfügungen pro 2011 sowie die Veranlagungen pro 2012-2016 (bzw. deren Dispositive) sind infolgedessen in Rechtskraft erwachsen. Nicht von der Rechtskraft erfasst ist aber die Höhe des noch bestehenden Verlustvortrags. Aus diesem Grund kann die Frage im streitbetroffenen Steuerjahr 2017, in der die Rekurrentin erstmals einen steuerbaren Reingewinn und somit ein schutzwürdiges Interesse aufweist, aufgebracht werden. Es gilt somit in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung die Steuerperiode 2017 bzw. die Verluste aus den Vorjahren zu beurteilen und gleichzeitig die daraus folgende geldwerte Leistung an die Alleinaktionärin in der Steuerperiode 2011 zu prüfen (vgl. BGer 2C_319/2013 vom 13.3.2014, E. 3 ff.; BGer 2C_514/2017 vom 13.12.2017, E. 2.3.3, mit Hinweisen).

4. Das Steuerrecht der juristischen Personen beruht (unmittelbar) auf dem Handelsrecht und (mittelbar) auf der Betriebswirtschaftslehre. Dies zeigt sich im Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 DBG; Art. 85 StG). In seinem Aspekt als "Bemessungsprinzip" bestimmt es, dass der handelsrechtskonforme Einzelabschluss an sich auch steuerrechtlich verbindlich ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG). Vorbehalten bleiben die Fälle, in welchem das Steuerrecht etwas anderes bestimmt. In der Funktion als "Korrekturprinzip" besagt es, dass verbuchter, geschäftsmässig aber unbegründeter Aufwand (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG) und unverbuchter Ertrag (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. c StG) steuerlich aufzurechnen sind (BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015, E. 2.2.2 mit Hinweisen). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber

oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGer 2C_180/2011 vom 22.9.2011, E. 3.1).

4.1 Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 174 Abs. 1 StG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG; Art. 167 ff. StG). Im Veranlagungsverfahren obliegt es ihr, alles Erforderliche vorzulegen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere hat sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 167 Abs. 1 StG; BGer 2C_647/2018 vom 29.11.2018, E. 3.1). Die Veranlagungsbehörde oder kantonale Beschwerdeinstanz hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer freien Beweiswürdigung zu unterziehen. Auch wenn grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_647/2018 vom 29.11.2018, E. 3.2 mit Hinweisen). Grundlage der Würdigung ist neben den Beweismitteln und dem eigenen Wissen der Veranlagungsbehörde um Tatsachen und Erfahrungssätze auch das Verhalten der steuerpflichtigen Person im gegenwärtigen, allenfalls auch in früheren Verfahren (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 24 zu Art. 130 DBG). Spricht eine natürliche Vermutung für die Verwirklichung einer Tatsache, gilt diese als bewiesen, sofern nicht der Gegenbeweis erbracht wird (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 26 zu Art. 130 DBG). Beispielsweise gilt der bundesgerichtlichen Praxis zufolge, dass eine formell richtige Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig ist. Diese Vermutung ist durch die Veranlagungsbehörde umzustossen, da steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen hingegen durch die steuerpflichtige Person zu beweisen sind (BGer 2C_1113/2018 vom 8.1.2019, E. 2.2.2). Im Bereich der geldwerten Leistungen und Vorteile obliegt die Veranlagungsbehörde insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene

Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C_797/2012 vom 31.7.2013, E. 2.2.1).

4.2 Besonders strenge Beweiserfordernisse sind zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen (BGer 2C_797/2012 vom 31.7.2013, E. 2.2.2). Entsprechend unterliegen die steuerpflichtigen Personen in solchen Fällen einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht. Sie haben nicht nur den Empfänger der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände darzulegen, die zur Zahlung geführt haben. Von der steuerpflichtigen Person wird verlangt, dass sie Verträge, die Korrespondenz und die Bankbelege vorlegt (BGer 2C_1113/2018 vom 8.1.2019, E. 2.2.3 mit Hinweisen). Die geschäftsmässige Begründetheit muss auch in einem solchen Fall derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (BGer 2C_797/2012 vom 31.7.2013, E. 2.2.2 mit Hinweisen). Ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet sei (Art. 59 Abs. 1 bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; Art. 90 Abs. 1 StG bzw. Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG), fragt sich aber erst, wenn der erfolgswirksame Mittelfluss bewiesen ist (BGer 2C_1113/2018 vom 8.1.2019, E. 2.2.3 f.).

5. Unbestritten und aktenkundig ist, dass der Kontennachweis zur Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011 der A._____ License Ltd. (pag. 24) auf dem Konto Nr. _____ "Erlöse Verk. _____" ein Betrag von EUR 136'500.-- auswies. Dieser Betrag wurde u.a. wie folgt verbucht: Die Forderung von EUR 72'000.-- wurde am 19. Mai 2011 mit einer Verbindlichkeit gegenüber dem Vater der Alleinaktionärin verrechnet. Der Buchungstext lautete "Zahlung Kaufpreis Lizenz bei H._____ auf priv. Konto" (vgl. Kontoauszug pro 2011 des Kontos Nr. _____ "Forderungen aus M._____" [Gegenkonto Nr. _____ "_____"]; Beilage 6 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 1.11.2019). Der durch die Steuerberatungsgesellschaft J._____ erstellte Jahresabschluss pro 2011 der A._____ License Ltd. zeigte daher eine spiegelbildliche Abbildung der in der entsprechenden Jahresrechnung der Rekurrentin vorgenommenen Buchungen auf (pag. 122-125). An der formellen Richtigkeit der Geschäftsbücher wird vorliegend grundsätzlich nicht gezweifelt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass trotz formell richtiger Buchhaltung erhebliche Zweifel bestehen, dass die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit vorliegend greift. Der Steuerverwaltung ist insbesondere zuzustimmen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.1.2020, S. 7), dass der nachvollziehbare Zahlungsfluss auf dem privaten Bankkon-

to des Vaters der Alleinaktionärin, der zweifellos eine nahestehende Person ist, endet. Bis hierhin bestehen durchaus erhebliche Zweifel, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren.

5.1 Entsprechende Zweifel bestehen, weil im Veranlagungsverfahren als Nachweis für die vereinbarte Kaufpreisanzahlung von CHF 90'000.-- (bzw. EUR 72'000.--; pag. 68) zuerst eine Kopie einer Belastungsanzeige vom 16. Mai 2011 eingereicht wurde (pag. 75), welche die Zahlung von CHF 90'000.-- mit dem Zahlungsgrund "Vorauszahlung A. _____ Basispatent" vom Konto der Rekurrentin auf das Konto der A. _____ License Ltd. bei der L. _____ Bank belegte. Hierbei handelte es sich allerdings um eine verfälschte Kopie (pag. 63). Der Originalbeleg vom 16. Mai 2011 (pag. 72) zeigte bei gleichbleibendem Zahlungsgrund vielmehr eine Überweisung der Rekurrentin an ihre Alleinaktionärin auf, wobei das Konto auf den Namen des Ehegatten der Alleinaktionärin lautete. Hierzu ist festzuhalten, dass in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.1.2020, S. 6) nicht nachvollziehbar ist, weshalb die Belastungsanzeige abgeändert bzw. verfälscht wurde, wenn angeblich alles ordnungsgemäss bezahlt und verbucht wurde. Auch ist der Steuerverwaltung zuzustimmen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.1.2020, S. 6), dass die angeblich versehentliche Überweisung an die Alleinaktionärin und die Einreichung einer verfälschten Kopie der Belastungsanzeige steuerlich unbedeutend gewesen wäre, wenn die Zahlung an die begünstigte A. _____ License Ltd. weitergeflossen wäre. Die eingereichte Belastungsanzeige der K. _____ Bank vom 17. Mai 2011 (pag. 70) zeigte jedoch eine Auslandsüberweisung in der Höhe von EUR 72'000.-- vom Konto des Ehegatten der Alleinaktionärin auf ein Privatkonto des Vaters der Alleinaktionärin bei der L. _____ Bank auf. Die Zahlung erfolgte somit (erneut) nicht an die A. _____ License Ltd., sondern offenbar aufgrund einer fehlerhaften Kontonummer (vgl. Schreiben der J. _____ vom 24.3.2014; Beilage 2 zur Stellungnahme der Vertreterin vom 28.2.2020) auf das Privatkonto des Vaters der Alleinaktionärin, der notabene Alleinaktionär und Geschäftsführer der A. _____ License Ltd. war. Der Mitteilungstext lautete "Rückzahlung Darlehen". Gemäss Rekurrentin habe es sich jedoch nicht um eine Darlehensrückzahlung gehandelt (vgl. Einspracheschreiben pro 2011 vom 15.6.2018, S. 3; pag. 14). Dies stimmt mit den Angaben in der privaten Steuererklärung pro 2011 der Alleinaktionärin (und ihres Ehegatten, pag. 133) überein, woraus ergeht, dass die Schuld gegenüber ihrem Vater per 31. Dezember 2011 weiterhin vollumfänglich bestand bzw. sich nicht verändert hatte. Laut Rekurrentin (pag. 14) habe es sich bei dieser Schuld um ein Darlehen gehandelt, das der Vater für die Firmengründung in der Schweiz gewährt (CHF 100'000.--) und gesamthaft im Jahr 2011 CHF 145'200.-- betragen habe. Den falschen Mitteilungstext könne sich die Rekurrentin nicht erklären. Es sei der Ehegatte der Alleinaktionärin gewesen, der die Auslandszahlung von

EUR 72'000.-- ausgelöst habe, wobei er sich nicht mehr an die Umstände der Zahlung erinnern könne. Die Rekurrentin geht davon aus, dass er entweder im Online-Banking eine alte Zahlung aus dem Vorjahr als Vorlage verwendet oder bei der mündlichen Verständigung mit der Alleinaktionärin, die ihn um Zahlungsweiterleitung gebeten habe, etwas missverstanden habe. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass bereits der Vater der Alleinaktionärin die Belastungsanzeige der angeblichen Fehlüberweisung an die Alleinaktionärin entsprechend der Verbuchung "angepasst" haben soll, da er befürchtet habe, die Alleinaktionärin erhalte sonst Schwierigkeiten mit dem Fiskus (pag. 63). Auch hiervon will die Rekurrentin nichts gewusst haben, sondern erklärt diesen Sachverhalt ebenfalls als ein Missverständnis und verwirrend. Es ereigneten sich somit auffallend viele nicht nachvollziehbare Versehen und Missverständnisse, obwohl es sich letztlich um eine einfache Überweisung einer grösseren Geldsumme von der Rekurrentin an die A. _____ License Ltd. handelte. Irrelevant ist, dass die Rekurrentin hiervon nichts gewusst haben will, da ihr die Versehen und Missverständnisse anzurechnen sind. Auch trägt sie in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.1.2020, S. 8) die Verantwortung, dass sämtliche Verfahrenspflichten (bzw. Mitwirkungspflichten) gegenüber der Steuerverwaltung eingehalten werden. Blosses Unwissen ändert daran nichts, wobei der Steuerverwaltung zuzustimmen ist, dass das (mehrfache) Unwissen der Rekurrentin, vor allem hinsichtlich der umfangreichen Aktenlage, nicht als glaubhaft erscheint. Überzeugender und nachvollziehbarer ist bezüglich des falschen Mitteilungstextes beispielsweise der Hinweis der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.1.2020; S. 6), dass gemäss der deutschen Aussenwirtschaftsverordnung (AWV; pag. 140-143) Zahlungen ins In- und Ausland einer Meldepflicht unterliegen. Diese Meldepflicht gilt für natürliche und juristische Personen für Zahlungen ab EUR 12'500.--. Eine Zahlung der Alleinaktionärin in der Schweiz an ihren Vater in Deutschland mit dem Mitteilungszweck "Rückzahlung Darlehen" habe gemäss Steuerverwaltung beim deutschen Fiskus keine besondere Aufmerksamkeit erregt. Wäre jedoch der korrekte Mitteilungszweck "Zahlung A. _____ Basispatent" verwendet worden, hätte dies unter Umständen Rückfragen des deutschen Fiskus zur Folge gehabt. Letzten Endes ist vorliegend jedoch entscheidend, dass aufgrund der vorhandenen Akten und den etlichen nicht nachvollziehbaren Versehen und Missverständnissen bei den Überweisungen sich nicht erschliesst, welcher bzw. ob überhaupt ein Rechtsgrund der an den Vater der Alleinaktionärin zugeflossenen Zahlung von EUR 72'000.-- zugrunde lag.

5.2 Zweifel bestehen umso mehr als der Vater der Alleinaktionärin die ihm zugeflossene Zahlung anschliessend nicht einfach mittels einer Zahlungsüberweisung an die A. _____ License Ltd. weiterleitete, sondern laut Rekurrentin (vgl. Einspracheschreiben vom 15.6.2018, S. 2; pag. 13) mit einer ihm (als Alleinaktionär der A. _____ License Ltd.) gegenüber bestehenden Verpflichtung verbuchte bzw. verrechnete (vgl. E. 5 hiavor).

5.2.1 Eine eigentliche Verrechnung im Sinn von Art. 120 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) bzw. eine Aufrechnung gemäss dem inhaltsgleichen § 387 des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) lag jedoch nicht vor, da die beiden Forderungen (die Kaufpreisforderung der A._____ License Ltd. gegenüber der Rekurrentin einerseits und die Forderung des Vaters gegenüber der A._____ License Ltd. andererseits) nicht gegenseitig waren. Fehlt es an solchen gegenseitigen (wechselseitigen) Forderungen, ist eine Verrechnung ausgeschlossen (Alfred Koller, Die Verrechnung nach schweizerischem Recht, in: Recht, 2007, S. 102). Verrechnender und Verrechnungsgegner müssen "einander" Leistungen schulden, also im Verhältnis zueinander Gläubiger und Schuldner sein. Zwar braucht die Gegenseitigkeit der zu verrechnenden Forderungen nicht von Anfang an zu bestehen, sondern erst im Zeitpunkt der Verrechnungserklärung. Sie kann jedoch gegebenenfalls absichtlich durch Gläubigerwechsel mittels Abtretung (Art. 164 ff. OR) oder durch Schuldnerwechsel mittels Schuldübernahme (Art. 176 Abs. 1 OR) herbeigeführt werden (Andreas Müller in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl., 2020, N. 7 zu Art. 120 OR).

5.2.2 Vorliegend geht aus den Akten aber weder eine solche Herbeiführung der Gegenseitigkeit hervor noch wird dies von der Rekurrentin geltend gemacht. Überhaupt sind die gesamten Umstände, die zur Verrechnung geführt haben, von der Rekurrentin nicht weiter dargelegt worden. Vielmehr hat die Rekurrentin – wie die Steuerverwaltung bereits mehrfach festgestellt hat – als Beweis lediglich Buchungsunterlagen der A._____ License Ltd. aus der Steuerperiode 2011 sowie die Bilanz pro 2010 eingereicht. Hierbei wirft u.a. der nicht nachvollziehbare Buchungstext der Verrechnung "Zahlung Kaufpreis Lizenz bei H._____ auf priv. Konto" Fragen auf, da daraus die Kaufpreisanzahlung in Zusammenhang mit dem Kauf des Patents nicht hervorgeht. Auch ist nicht klar, weshalb das Wort "Lizenz" im Buchungstext erwähnt wird. Jedenfalls ist kein Zusammenhang zur Kaufpreisanzahlung ersichtlich. Nebst den Buchungsunterlagen liegen keine überprüfbaren Unterlagen vor, die eine rechtskonforme Verbuchung und Abwicklung des Geschäftsfalls beweisen. Der Vertreterin ist zwar zuzustimmen (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 1.11.2019, S. 8), dass bei einer (internen) Verrechnung kein Bankbeleg als Beweis beigebracht werden kann. Da jedoch zu jeder Buchung die Verbindung zu einem Beleg hergestellt werden muss, damit die Abwicklung des Geschäftsfalls und deren Verbuchung überprüfbar ist (vgl. Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 37 zu Art. 58 DBG), hätte für die Verrechnungsbuchung ein Beleg angefertigt werden müssen (u.U. hätte die Geschäftskorrespondenz [inkl. E-Mails] auch als Buchungsbeleg gelten können; vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 37 zu Art. 58 DBG). Dies ist vorliegend – soweit ersichtlich – nicht geschehen, weshalb diese Verrechnung nicht nachprüfbar ist. Der Hinweis der Vertreterin auf die Verrechnungsbuchung alleine genügt jedenfalls nicht (vgl. Rekurs- und

Beschwerdeschreiben vom 1.11.2019, S. 8). Daran ändert das Bestätigungsschreiben der J._____ vom 30. Oktober 2019 (vgl. Beilage 23 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 1.11.2019), in der die Verrechnungsbuchung bestätigt wird, nichts.

6. Aus dem Gesagten folgt, dass mit der Vorgehensweise der Rekurrentin bzw. der vorgängigen Fehlüberweisung an die Alleinaktionärin, die anfänglich mit einer verfälschten Urkunde "vertuscht" wurde, der anschliessenden Fehlüberweisung an den Vater der Alleinaktionärin mit dem Mitteilungstext "Rückzahlung Darlehen" sowie der nicht nachvollziehbaren Verrechnung mit einer Verbindlichkeit gegenüber dem Vater, zahlreiche Ungereimtheiten verbleiben. Es handelte sich insgesamt um eine Kette ungewöhnlicher Umstände, die nicht vernünftig erklärbar sind, weshalb die Steuerrekurskommission nicht mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" davon überzeugt ist, dass die im Übertragungsvertrag zwischen der Rekurrentin und der A._____ License Ltd. vereinbarte Kaufpreisanzahlung tatsächlich wie verbucht stattfand. Diesen Nachweis hat die Rekurrentin nicht erbracht, weshalb sie auch ihre qualifizierte Mitwirkungspflicht für Zahlungen ins Ausland nicht erfüllt hat. Der Steuerverwaltung ist zudem beizupflichten (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.1.2020, S. 7), dass das angebliche Rechtsgeschäft mit der A._____ License Ltd. unter nahestehenden Personen mit identischen Interessen abgeschlossen wurde, weshalb sie den Geldfluss bzw. das Rechtsgeschäft untereinander beliebig haben vereinbaren können. Dementsprechend bestehen nach erfolgter Beweiswürdigung als Ganzes erhebliche Zweifel, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung an die Alleinaktionärin bzw. an den nahestehenden Vater ausschlaggebend waren. Nach den vorerwähnten Regeln zur Verteilung der Beweislast (vgl. E. 4 hiavor) hat die Rekurrentin damit die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von CHF 90'000.-- in den Veranlagungen pro 2011 der Rekurrentin ist daher nicht zu beanstanden. Folglich werden die Einspracheentscheide vom 8. Oktober 2019 pro 2017 (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) insgesamt bestätigt und Rekurs und Beschwerde abgewiesen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'800.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt,

werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern 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 Rechtschrift 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 Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). 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.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betref-

fend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- B. _____ AG, zuhanden von A. _____ AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger