



100 21 127

100 21 128

100 21 129

100 21 130

100 21 131

100 21 132

Gemeinde: F. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 9.12.2021 PKA/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 7. Dezember 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

der

A. _____ GmbH

vertreten durch

C. _____ GmbH

gegen

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

betreffend Festlegung des Hauptsteuerdomizils für die Kantons- und Gemeindesteuer in den Steuerperioden 2015 bis 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ GmbH (Rekurrentin) hat ihren statutarischen Sitz seit ihrer Gründung im Jahr 2010 in E. _____ ZG. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie die "Beratung und Erbringung von Dienstleistungen aller Art im kaufmännischen Bereich, insbesondere im Bereich Informatik, Telekommunikation, Personal, Unternehmensberatung sowie im Bereich Immobilien, Generalbau und Handel". Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist D. _____ (Geschäftsführer), wohnhaft in F. _____ BE.

B. Nach einem aufwändigen Veranlagungsverfahren wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Veranlagungsbehörde), mit Verfügung vom 7. April 2020 für die Steuerperiode 1. Oktober 2014 bis 30. September 2015 (fortan: Steuerperiode 2015) bei den kantonalen Steuern auf einen Verlust von CHF 7'974.-- veranlagt. Das im Kanton Bern steuerbare Kapital wurde auf CHF 13'027.-- (satzbestimmend CHF 20'000.--) festgesetzt (Akten Steuerverwaltung, pag. 129-123).

C. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Rekurrentin, vertreten durch die C. _____ GmbH (Vertreterin), am 30. April 2020 Einsprache (pag. 133 ff.). Dabei wurde in erster Linie die Rechtsgültigkeit der Verfügung vom 7. April 2020 bestritten, mit der Begründung, dass der Kanton Bern bzw. dessen Steuerverwaltung für deren Erlass nicht zuständig sei; die entsprechende Kompetenz stehe ausschliesslich dem Kanton Zug zu, wo sich der Sitz der Rekurrentin befinde.

D. Mit Verfügung vom 19. November 2020 (pag. 290-286) erklärte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination (Steuerverwaltung), dass das Einspracheverfahren betreffend Veranlagung pro 2015 bis zur rechtskräftigen Bestimmung des Hauptsteuerdomizils sistiert werde und bestimmte letzteres für die Steuerperioden 2015 bis 2020 als in F. _____ BE gelegen. Die Steuerverwaltung begründete dies damit, dass die Rekurrentin im fraglichen Zeitraum tatsächlich von F. _____ BE aus verwaltet worden sei, während sich in E. _____ ZG nur ein Briefkastendomizil befunden habe. Die dagegen erhobene Einsprache vom 21. Dezember 2020 (pag. 298-292) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2021 (pag. 305-301) abgewiesen.

E. Gegen den Einspracheentscheid hat die Vertreterin im Namen der Rekurrentin mit Eingabe vom 15. März 2021 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt sinngemäss die Feststellung, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin in den Jahren 2015 bis 2020 in E. _____ ZG befunden habe. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Rekurrentin im Kanton Bern über

keine festen Einrichtungen verfüge, weshalb auf den statutarischen Sitz abzustellen sei. Weiter äussert die Vertreterin Kritik am Vorgehen der Steuerverwaltung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren.

F. Die Steuerverwaltung hat sich am 30. April 2021 vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses beantragt. Sie vertritt die Auffassung, dass keine eigentliche Verwaltungstätigkeit am statutarischen Sitz der Rekurrentin nachgewiesen sei. Deshalb sei davon auszugehen, dass die Rekurrentin von F. _____ BE aus geleitet werde, wo sich der Wohnsitz des Geschäftsführers befinde.

G. Die Vertreterin hat mit Schreiben vom 25. Mai 2021 für die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihren Standpunkten festgehalten. Ergänzend bestreitet die Vertreterin, dass es zulässig sei, den steuerrechtlichen Sitz mittels Feststellungsverfügung für sechs Steuerperioden zu bestimmen.

H. Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien in den genannten Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Festlegung 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 unbestimmtem 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] und VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, E. 2.2, nicht publiziert).

2. Strittig und im vorliegenden Verfahren zu klären ist, wo sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin in den Steuerjahren 2015 bis 2020 befunden hat. Der angefochtene Einspracheentscheid bestimmt die F. _____ BE als Hauptsteuerdomizil, während die Rekurrentin dieses in E. _____ ZG verortet.

3. Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern steuerpflichtig, wenn sich hier ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung befindet (Art. 76 StG; vgl. Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit besteht u.a. dann eine Steuerpflicht im Kanton Bern, wenn die juristische Person an hier gelegenen Grundstücken Eigentum oder Nutzungsrechte hat (Art. 77 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. c StHG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt, sie erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern; bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Gewinns und des Kapitals, für die eine Steuerpflicht im Kanton Bern besteht (Art. 79 Abs. 1 und 3 StG). Der Ort, wo die steuerpflichtige Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird als Hauptsteuerdomizil bezeichnet; bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit spricht man von einem Nebensteuerdomizil (vgl. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, S. 25).

3.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die Rekurrentin als Eigentümerin mehrerer Grundstücke im Kanton Bern in den fraglichen Jahren aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig war. Die Rekurrentin kritisiert, dass die Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung pro 2015 Untersuchungshandlungen vorgenommen hat, die nicht bloss die im Kanton Bern gelegenen Liegenschaften betrafen. Auch im Rekurs betreffend Festsetzung des Steuerdomizils wird geltend gemacht, dass die Steuerverwaltung nicht befugt gewesen sei, umfassende Untersuchungshandlungen vorzunehmen (Rekursschrift vom 15.3.2021, S. 3 und 8). Hierzu ist festzuhalten, dass auch in einem Kanton, zu dem bloss eine wirtschaftliche Zugehörigkeit besteht, ein Veranlagungsverfahren durchgeführt wird, das sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht richtet (Art. 2 Abs. 1 und 4 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [SR 642.141]). Daraus folgt, dass die bernische Steuerverwaltung befugt war, ausserkantonale Faktoren und Sachverhalte zu berücksichtigen und die in Art. 166 Abs. 3 StG vorgesehenen Untersuchungshandlungen (Belegeinforderung, Einvernahme, Buchprüfung usw.) durchzuführen (VGE 100 2021 47/48 vom 22.9.2021, E. 2.1). Dementsprechend unterstand die Rekurrentin bereits im Veranlagungsverfahren pro 2015 den Mitwirkungspflichten gemäss Art. 167 StG, entgegen den Ausführungen der Vertreterin auf S. 8 der Rekursschrift.

3.2 Weil sich die steuerpflichtige Person bei Bestehen einer subjektiven Steuerpflicht nach dem hiavor Ausgeführten ohnehin auf eine Veranlagung einlassen muss, besteht kein Anspruch auf ein der Veranlagung vorgelagertes Steuerdomizilverfahren, wenn es – wie im vor-

liegenden Fall – nur darum geht, ob die Steuerpflicht in einem bestimmten Kanton beschränkt oder unbeschränkt ist (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl., 2018, N. 9 zu § 20; BGer 2C_396/2011 vom 26.4.2012, E. 3.2.2; BGer 2C_689/2018 vom 20.6.2019, E. 1.3.1; VGE 100 2021 47/48 vom 22.9.2021, E. 2.4). Vorliegend hätte die Steuerverwaltung daher auch mit einer Einspracheentscheid betreffend die Veranlagung pro 2015 das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin festlegen können, anstatt das Veranlagungsverfahren zugunsten eines Steuerdomizilverfahrens zu sistieren. Aus Rechtsprechung und Literatur ergibt sich hingegen nicht, dass das Vorgehen der Steuerverwaltung unzulässig wäre. Auch prozessökonomische Gründe sprechen dafür, vorerst den Ort des Hauptsteuerdomizils zu klären.

3.3 Ebenfalls verfahrensrechtlicher Natur sind die von der Vertreterin geäusserten Zweifel an der Rechtmässigkeit des Antrags der Steuerverwaltung, Bern als Hauptsteuerdomizil für sechs Steuerperioden (2015 bis 2020) festzusetzen. Zum einen sei dieses Begehren für die Vertreterin "neu", zum anderen betreffe es einen Zeitraum, für den die Steuerverwaltung "keine Entscheidungsgrundlage" besitze, weil sich ihre Abklärungen ausschliesslich auf das Steuerjahr 2015 bezogen hätten. Sinngemäss wird sodann beantragt, das vorliegende Verfahren auf das Steuerjahr 2015 zu beschränken (Stellungnahme vom 25.5.2021, S. 5). Wie in vorstehender Erwägung ausgeführt, ist das Veranlagungsverfahren pro 2015 von der Steuerverwaltung auf Begehren der Rekurrentin zugunsten des Feststellungsverfahrens betreffend Hauptsteuerdomizil sistiert worden. Sowohl die Verfügung vom 19. November 2020 als auch der Einspracheentscheid vom 11. Februar 2021 betreffen explizit die Steuerperioden 2015 bis 2020, was sich aus der jeweiligen Einleitung und insbesondere aus den Dispositiven ergibt (pag. 301 und 286). Die Vertreterin ist somit nicht erst mit der Vernehmlassung vom 30. April 2021 darüber informiert worden, dass die bernische Steuerverwaltung die unbeschränkte Steuerhoheit für sechs Steuerperioden beansprucht. Dieser Umstand musste der Vertreterin bewusst sein, hat sie doch den Zeitraum "2015 bis 2020" in den Einleitungen ihrer Einsprache vom 21. Dezember 2020 (pag. 298) und ihres Rekurschreibens vom 15. März 2021 selber genannt. In einem Steuerdomizilverfahren ist nur zu beurteilen, wo und gegebenenfalls in welchem Umfang (unbeschränkt oder beschränkt) eine Steuerpflicht besteht, ohne zugleich die Steuerfaktoren festzusetzen. Es ist aus prozessökonomischen Überlegungen sinnvoll und üblich, diese Frage für sämtliche in der Vergangenheit liegenden strittigen Steuerperioden zu klären (vgl. bspw. den Sachverhalt zu BGer 2C_483/2016 vom 11.11.2016, der die Jahre 2010 bis 2014 betraf). Die Rekurrentin hatte sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren ausreichend Gelegenheit, allfällige Veränderungen der Verhältnisse seit dem Jahr 2015 geltend zu machen und nachzuweisen. Der Einwand, dass die Steuerverwaltung keine Entscheidungsgrundlage für den gesamten Zeitraum 2015 bis 2020 besitze, zielt somit ins Leere.

3.4 Schliesslich ist zum Verfahrensrecht noch festzuhalten, dass die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Die direkte Bundessteuer wird durch die kantonalen Behörden jenes Kantons erhoben, in dem die steuerpflichtige juristische Person am Ende der Steuerperiode ihren Sitz hat oder sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung befindet (Art. 105 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Diese Bestimmung entspricht somit derjenigen von Art. 76 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG betreffend Steuerhauptdomizil für die kantonalen Steuern, weshalb dieses normalerweise mit dem Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer übereinstimmt. Es liegt nicht in der Kompetenz der kantonalen Behörden, den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer zu bestimmen (VGE 100 2015 128 vom 12.8.2016, E. 1.2). Hierfür ist die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zuständig, falls mehrere Kantone in Frage kommen (Art. 108 Abs. 1 DBG). Umgekehrt ist die ESTV nicht befugt, das Hauptsteuerdomizil für die kantonalen Steuern festzusetzen. Dieses richtet sich nach den Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes und wird im Konfliktfall nach den vom Bundesgericht entwickelten Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt (BGer 2C_627/2017 vom 1.2.2019, E. 2.3). Dementsprechend hat die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren den Antrag der Rekurrentin, die Sache sei der ESTV zu unterbreiten (pag. 295), zu Recht abgewiesen (pag. 303).

4. Aus dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 StHG ergibt sich nicht, welchem der beiden Anknüpfungspunkte für das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis der Vorrang zukommt, wenn sich der statutarische Sitz einer juristischen Person und der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht im gleichen Kanton befinden. Mit Urteil Nr. 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 (in StR 74/2019 S. 286) fasste das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen zusammen (E. 2.3). Es hielt in E. 2.3.5 fest, dass seine Praxis in der Lehre teilweise so verstanden worden sei, dass die Steuerhoheit des Sitzkantons im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich vorgehe und davon nur dann zugunsten des Kantons der tatsächlichen Verwaltung abgewichen werde, wenn dem Sitz bloss formelle Bedeutung zukomme und er als gleichsam künstlich geschaffen erscheine (sogenanntes "Briefkastendomizil", so bspw. Peter Locher, a.a.O., S. 47; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, N. 5 zu § 8). Diese Auffassung wurde vom Bundesgericht sodann insoweit präzisiert, als das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege (E. 3.6). Allerdings muss ein Kanton, der die unbeschränkte Steuerhoheit beansprucht, ohne dass sich der statutarische Sitz der Gesellschaft auf seinem Territorium befindet, die Tatsachen nachweisen, welche die tatsächliche Verwaltung auf seinem Gebiet begründen (E. 2.3.3 und 2.3.6).

4.1 Nach dem bislang Ausgeführten ist durch die Steuerverwaltung nachzuweisen, dass die Rekurrentin in den Jahren 2015 bis 2020 tatsächlich von F._____ BE aus verwaltet wurde. Wenn jedoch klare und präzise Indizien den von der Steuerverwaltung ermittelten Sachverhalt als wahrscheinlich erscheinen lassen, ist es an der Rekurrentin, den Gegenbeweis dafür zu erbringen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in E._____ ZG befunden hat (VGE 100 2015 128 vom 12.8.2016, E. 2.2, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und Lehre; Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 21 zu § 8).

4.2 Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich dort, "wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft ihren wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat" (BGer 2C_592/2018 vom 1.10.2019, E. 5.1; BGer 2C_627/2017 vom 1.2.2019, E. 2.2, mit Hinweisen). Als massgebliche Aktivität gilt mithin die Führung der laufenden Geschäfte, bzw. die wirkliche Leitung der Gesellschaft (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 10 zu § 8; Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 18 zu Art. 50 DBG). Die tatsächliche Verwaltung ist einerseits von der bloss administrativen Verwaltung und andererseits von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane abzugrenzen, soweit sich letztere auf die Kontrolle der Geschäftsleitung und auf strategische Entscheide beschränkt (BGer 2C_592/2018 vom 1.10.2019, E. 5.1; BGer 2C_627/2017 vom 1.2.2019, E. 2.2, mit Hinweisen). Die Mehrzahl der genannten Kriterien lässt sich nur schlecht auf Unternehmen anwenden, bei denen eine einzige Person die Geschäfte besorgt. In solchen Fällen ist der Wohnsitz des Geschäftsführers von erheblicher Bedeutung, wenn dieser seine Tätigkeit an verschiedenen Orten ausübt und die Gesellschaft weder über feste Einrichtungen noch eigenes Personal verfügt (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 14 zu § 8). Diesem Kriterium kommt nach Auffassung der Steuerrekurskommission auch deshalb zunehmende Bedeutung zu, weil es die moderne IT- und Kommunikationstechnik ermöglicht, einen Grossteil der Geschäftsführung ortsunabhängig wahrzunehmen (so auch die Rekurrentin in ihrer Einsprache vom 21.12.2020, pag. 294; vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 16 zu § 8).

5. Für das Begründen des Hauptsteuerdomizils müssen weder am statutarischen Sitz noch am Ort der tatsächlichen Verwaltung feste Einrichtungen bestehen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 4 zu § 8; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, N. 4 zu § 8); ihr Vorhandensein oder Fehlen stellt allenfalls ein Indiz zugunsten des einen oder anderen Kantons dar. Vorliegend wird auch von der Steuerverwaltung nicht bestritten, dass die Rekurrentin im Kanton Bern über keine eigenen Einrichtungen verfügt. Demgegenüber mietet die Rekurrentin an ihrer Domiziladresse in E._____ ZG einen möblierten Arbeitsplatz für einen Tag bis eineinhalb

Tage pro Woche, inkl. abschliessbarem Schrank und "Zugang auf Sitzungsraum" für CHF 100.-- pro Monat (Untermietvertrag vom 22.10.2012, Rekursbeilage 1). Diese rudimentäre Infrastruktur reicht für sich alleine nicht aus, um die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin in Zug zu verorten. Kommt hinzu, dass die Vermieterin des Arbeitsplatzes, die G._____ Immobilien GmbH, auf ihrer Website damit wirbt, einen Sitz im "Steuerparadies" E._____ ZG zu ermöglichen, "ohne eigene Büroräumlichkeiten mieten zu müssen" (<http://www._____> [besucht am 2.11.2021]). Es spricht somit viel dafür, dass der Sitz in E._____ ZG, obwohl die dortige Infrastruktur geringfügig über ein reines Briefkastendomizil hinausgeht, nur formeller Natur ist.

Laut Vertreterin besteht die Haupttätigkeit der Rekurrentin im Verleih von IT-Spezialisten an Drittunternehmen, wobei bis ins Jahr 2017 ausschliesslich der Geschäftsführer selber solche Einsätze wahrgenommen habe, während zu einem späteren Zeitpunkt weitere Personen angestellt worden seien (Rekursschrift vom 15.3.2021, S. 3 und 6). In der Stellungnahme vom 25. Mai 2021 heisst es hingegen, dass "die betriebliche Tätigkeit der A._____ GmbH mit Ausnahme des Geschäftsführers keine Personen [beschäftige]" (S. 4). Zudem weist die Vertreterin selber darauf hin, dass die verliehenen Personen (sprich der Geschäftsführer) entweder beim jeweiligen Auftraggeber oder mittels Fernzugriff von eigenen Räumlichkeiten aus arbeiten könnten (Rekursschrift vom 15.3.2021, S. 2). Als Zwischenfazit ist mithin festzuhalten, dass die Rekurrentin im hier relevanten Zeitraum weder über (nennenswerte) feste Einrichtungen noch über eigenes Personal verfügte, und dass der Geschäftsführer an verschiedenen Orten tätig war.

6. Bei dieser Konstellation ist es sehr wahrscheinlich, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnort des Geschäftsführers befindet (siehe E. 4.2 hiavor). Es ist schlicht lebensfremd, anzunehmen, dass dieser regelmässig von F._____ BE nach E._____ ZG gefahren wäre (was sowohl mit dem Auto als auch mit der Bahn rund 1.5 Stunden dauert), um von dort aus die laufenden Geschäfte zu führen. Daran mag die von der G._____ Immobilien GmbH stammende Bestätigung, wonach der Geschäftsführer "in der Regel 1-mal pro Woche" in E._____ ZG arbeite (Rekursbeilage 8), nichts zu ändern. Zum einen ist der Beweiswert dieser Bestätigung gering, zumal die Ausstellerin aufgrund ihres Geschäftsmodells selber ein Interesse daran hat, dass das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin in E._____ ZG liegt (siehe E. 5 hiavor). Zum andern vermag der Inhalt der Erklärung eine relevante Geschäftstätigkeit in E._____ ZG ohnehin nicht zu belegen (vgl. zu einem ähnlichen Sachverhalt VGE 100 2015 128 vom 12.8.2016, E. 3.4). Dass die Rekurrentin in F._____ BE keine Büroräumlichkeiten hat und der Geschäftsführer hier bloss eine 2.5-Zimmerwohnung mietet (Rekursbeilage 2), steht dem Hauptsteuerdomizil in F._____ BE nicht entgegen, denn, wie in E. 4.2 hiavor ausgeführt, lassen sich die meisten mit der Geschäftsführung verbundenen

Handlungen ortsunabhängig vornehmen. Dementsprechend obliegt es der Rekurrentin, den Gegenbeweis dafür zu erbringen, dass sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in E._____ ZG befand.

6.1 Für E._____ ZG als Hauptsteuerdomizil könnte der Kundenkreis der Rekurrentin sprechen. Allerdings macht die Vertreterin hierzu keine Angaben und auch in den Akten finden sich kaum Anhaltspunkte dazu. Laut Buchungstexten stammte der grösste Teil des 2015 erzielten Dienstleistungsertrags, rund CHF 113'000.-- von CHF 124'000.-- (Konto Nr. 3000, pag. 35), von der H._____ GmbH, die in I._____ ZG domiziliert ist. Aufgrund des im Handelsregister vermerkten Gesellschaftszwecks der H._____ GmbH, der namentlich "Vermittlung und Verleih von Dauer- und Temporärstellen, Outplacement sowie allgemeine Unternehmensberatung" umfasst, ist jedoch davon auszugehen, dass die Rekurrentin bzw. deren Geschäftsführer nicht direkt für die H._____ GmbH tätig war, sondern von dieser an den oder die eigentlichen Auftraggeber vermittelt wurde. Obwohl die Steuerverwaltung in ihrer Verfügung vom 18. November 2020 darauf hingewiesen hatte, dass unklar sei, wo die Leistungen für die H._____ GmbH letztlich erbracht wurden (pag. 288), äusserte sich die Rekurrentin weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren dazu. Ebenso wenig reagierte sie auf die Einforderung seitens der Steuerrekurskommission in der Eingangsbestätigung vom 16. März 2021. Aus im Internet zugänglichen Informationen zeigt sich, dass die Rekurrentin seit dem Jahr 2016 insgesamt zehn Mal den Zuschlag für von unterschiedlichen Organisationseinheiten der Bundesverwaltung öffentlich ausgeschriebene IT-Projekte erhalten hat. Dabei erstrecken sich die ausgeschriebenen Arbeiten teilweise über mehrere Jahre (in den übrigen Fällen geht dies aus den verfügbaren Informationen nicht hervor; siehe unter: <<https://www.beschaffungsstatistik.ch>>, betrieben vom Institut für Wirtschaftsinformatik der Universität Bern, basierend auf Daten von simap.ch, dem Informationssystem über das öffentliche Beschaffungswesen in der Schweiz [aufgerufen am 1.11.2021]). Dass die Rekurrentin in den Jahren 2015 bis 2020 in nennenswertem Umfang für Auftraggeber im Raum Zug/Zentralschweiz tätig gewesen wäre, ist somit nicht ersichtlich. Vielmehr ist davon auszugehen, dass ein Grossteil der Aufträge von der Bundesverwaltung und damit aus dem Raum Bern stammte.

6.2 Nebst der Tätigkeit des Geschäftsführers als IT-Spezialist für Drittunternehmen verfügt die Rekurrentin über ein zweites Standbein in der Immobilienbranche. Laut Rekursschrift kauft die Rekurrentin sanierungsbedürftige Wohnliegenschaften, um sie anschliessend zu renovieren und zu vermieten oder zu verkaufen. Gemäss den der Steuerrekurskommission vorliegenden Bilanzen besass die Rekurrentin in den Jahren 2015 bis 2018 je eine Liegenschaft in J._____ BE, K._____ BE sowie L._____ SO. Im Jahr 2019 veräusserte die Rekurrentin die Immobilie in J._____ BE und erwarb drei weitere Objekte in M._____ BE,

N._____ BE und O._____ BE. Mithin liegt auch der Schwerpunkt des Immobiliengeschäfts im Kanton Bern.

6.3 Als Argument für E._____ ZG als Hauptsteuerdomizil bringt die Vertreterin auf Seite 6 f. der Rekurschrift vom 15. März 2021 im Wesentlichen vor, dass der Geschäftsführer bei seinen Führungsaufgaben von ihr selbst sowie von der P._____ Consulting AG massgeblich unterstützt werde, beides Unternehmen mit Sitz im Kanton Zug. Im Einzelnen betreffe dies die Buchführung und Budgetierung, das Prüfen von Verträgen und das Fällen strategischer Entscheide. Die dazu erforderlichen Sitzungen würden im Kanton Zug stattfinden. Im Bereich Immobilienbewirtschaftung seien dem Geschäftsführer weitere Personen behilflich, die nicht in einem Arbeitnehmerverhältnis stünden (gemeint wohl zur Rekurrentin). Von beauftragten Dritten wahrgenommene Aufgaben im Rahmen der Geschäftsführung vermögen keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 12 zu § 8). Auch die Vertreterin erklärt ausdrücklich, dass mit den von ihr und von der P._____ Consulting AG ausgeführten Arbeiten keine Delegation der Geschäftsführungskompetenz verbunden sei. Dementsprechend spielt es auch keine Rolle, dass sich der Geschäftsführer regelmässig zu persönlichen Besprechungen mit Vertretern der genannten Beratungsunternehmen im Kanton Zug getroffen haben mag, wie aus den eingereichten Bestätigungen hervorgeht (Rekursbeilagen 6 und 7).

6.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin weder in E._____ ZG noch in F._____ BE über nennenswerte Einrichtungen oder eigenes Personal verfügt, weshalb es aufgrund des Wohnsitzes des Geschäftsführers sehr wahrscheinlich ist, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung und damit das Hauptsteuerdomizil in den Jahren 2015 bis 2020 in F._____ BE befunden hat. Der Rekurrentin misslingt der Gegenbeweis zugunsten von E._____ ZG. Der Rekurs ist demnach abzuweisen.

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. 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]).

Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Als Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin für die Steuerperioden 2015 bis 2020 wird F. _____ BE bestimmt.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
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:
 - C. _____ GmbH, zuhanden der A. _____ GmbH
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde F. _____

Zur Kenntnis an:

- Steuerverwaltung des Kantons Zug
- Eidgenössische Steuerverwaltung

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann