

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_219/2021**

**Urteil vom 11. Mai 2021**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Hänni,  
Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Kocher.

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

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Bern,

Steuerrekurskommission des Kantons Bern.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und  
direkte Bundessteuer, Quellensteuer, Steuerperioden 2009 und 2010,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 8. Februar 2021  
(100.2019.365/366U).

### **Sachverhalt:**

#### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ AG (heute: in Liquidation; nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in U.\_\_\_\_\_/BE war statutengemäss im Bereich der Unternehmensberatung tätig. Durch Beschluss der Generalversammlung vom 15. Dezember 2020 wurde sie aufgelöst.

#### **B.**

A.B.\_\_\_\_\_ hatte seit der Gründung der Steuerpflichtigen im Jahr 1990 als deren Alleinaktionär, Präsident des Verwaltungsrats und Geschäftsführer gewirkt. Seit dem 20. Mai 1990 unterhielten A.B.\_\_\_\_\_ (als Franchisegeber) und die Steuerpflichtige (als Franchisenehmerin) zudem einen Franchisevertrag. Per Ende 2009 legte A.B.\_\_\_\_\_ seine Funktionen nieder und übertrug er die Aktien an seinen Sohn B.B.\_\_\_\_\_, der ihm auch in die Geschäftsführung nachfolgte. Für seine Tätigkeit im operativen Bereich bezog A.B.\_\_\_\_\_ von der Steuerpflichtigen im Jahr 2009 Fr. 68'400.-- und für Januar bis und mit Mai 2010 noch Fr. 28'500.--. Mit Blick darauf, dass A.B.\_\_\_\_\_ zu dieser Zeit in Spanien ansässig war, erfasste die Steuerpflichtige diese Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit mit der Quellensteuer. Darüber hinaus stellte A.B.\_\_\_\_\_ der Steuerpflichtigen für den Zeitraum von Januar 2009 bis und mit Mai 2010 erstmals Franchisegebühren in Rechnung. Diese erreichten Fr. 50'000.-- (für 2009) bzw. Fr. 156'970.-- (für 2010). Auf den entrichteten Franchisegebühren, welche die Steuerpflichtige als Betriebsaufwand verbuchte, erhob sie keine Quellensteuer.

#### **C.**

**C.a.** Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (KSTV/BE; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde)

qualifizierte die ausgerichteten Franchisegebühren als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Daher auferlegte sie der Steuerpflichtigen für die Steuerjahre 2009 und 2010 zusätzliche Quellensteuern von Fr. 16'950.-- bzw. Fr. 67'616.95 (Veranlagungsverfügungen vom 20. Januar 2012). Die dagegen gerichteten Einsprachen der Steuerpflichtigen blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 18. Mai 2012), worauf die Steuerpflichtige an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern gelangte. Die Steuerrekurskommission hiess den Rekurs und die Beschwerde der Steuerpflichtigen insoweit teilweise gut, als sie die objektive Quellensteuerpflicht im Grundsatz bestätigte, gleichzeitig aber feststellte, dass die Berechnung nicht in allen Teilen zutreffend sei. Aufgrund dessen wies die Steuerrekurskommission die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung und Neufestsetzung der Quellensteuer an die Veranlagungsbehörde zurück (Entscheide vom 10. Dezember 2013). Zur angeblichen Rückerstattung der Franchisegebühren äusserte sie sich nicht.

**C.b.** Die Steuerpflichtige wandte sich mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, das mit Entscheid 100.2014.7/8 vom 7. November 2016 auf die Sache nicht eintrat. Das Verwaltungsgericht erwo, der Entscheid der Steuerrekurskommission stelle sich als Zwischenentscheid dar, der unter den gegebenen Voraussetzungen nicht selbständig anfechtbar sei.

**C.c.** Mit Eingabe vom 13. Januar 2017 erhob die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragte sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, die streitbetroffenen Franchisegebühren von der Quellenbesteuerung auszunehmen und sämtliche Kosten des Verfahrens dem Kanton Bern aufzuerlegen. Da die Beschwerde am Streitgegenstand vorbezielte, trat das Bundesgericht auf die Beschwerde nicht ein (Urteil 2C\_39/2017 vom 20. Januar 2017).

## D.

**D.a.** Mit neuen Einspracheentscheiden vom 31. Juli 2018 setzte die Veranlagungsbehörde die ausstehenden Quellensteuern für die Steuerjahre 2009 und 2010 auf Fr. 18'471.75 bzw. Fr. 41'416.55 fest. Die Steuerpflichtige focht dies bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern an. Dabei brachte sie erstmals vor, erstens habe A.B.\_\_\_\_\_ die Franchisegebühren im Jahr 2013 an die Steuerpflichtige zurückbezahlt und zweitens befinde der Arbeitsort sich diesbezüglich ohnehin im Ausland, nämlich in Spanien. Für eine Besteuerung in der Schweiz bleibe daher kein Raum. Die Rechtsmittel blieben erfolglos (Entscheide vom 17. September 2019).

**D.b.** Die Steuerpflichtige rief das Verwaltungsgericht des Kantons Bern an. Die Begründung der Steuerpflichtigen ging im Wesentlichen dahin, zum einen habe A.B.\_\_\_\_\_ die Franchisegebühren bereits zurückbezahlt, zum andern habe er seine Tätigkeit ohnehin in Spanien ausgeübt. Mit Entscheid 100.2019.365/366U vom 8. Februar 2021 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerden ab. Das Verwaltungsgericht erwo, was die als Franchisegebühren bezeichneten Leistungen betreffe, werde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Qualifikation als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit "nicht mehr substantiiert begründet bestritten". Auch die Höhe der Leistungen und die Bemessung der Quellensteuern würden "nicht weiter infrage gestellt" (angefochtener Entscheid E. 3.3). Was den Arbeitsort betreffe, der sich gemäss Ansicht der Steuerpflichtigen im Ausland (Spanien) befinde, erscheine diese erst spät vorgebrachte Behauptung als "unglaublich". Vielmehr zeige sich, dass A.B.\_\_\_\_\_ diese Arbeiten - wie auch die übrigen Tätigkeiten für die Steuerpflichtige und eine weitere hiesige Gruppengesellschaft - grundsätzlich in der Schweiz erbracht habe. Die gegenteiligen Darstellungen seitens der Steuerpflichtigen seien pauschaler Natur und in keiner Weise durch Urkunden (Spesenabrechnungen, Auszüge aus der Agenda, Geschäftskorrespondenz, Verträge, ausländische Veranlagungsverfügungen) untermauert. Das bloss Anbieten von Parteiverhör und Zeugenbefragung reiche nicht aus, zumal nicht ersichtlich sei, dass und inwiefern die offerierten Beweismittel geeignet und erforderlich sein könnten, einen anderen Schluss aufzuzeigen. In antizipierter Beweiswürdigung sei von den Einvernahmen abzusehen (angefochtener Entscheid E. 3.4 und 3.5).

In Bezug auf die Rückerstattung der Franchisegebühren, die A.B.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013 vorgenommen habe, rufe die Steuerpflichtige, so das Verwaltungsgericht weiter, einen Irrtum über die Steuerbarkeit der Franchisegebühren an. Irrtümliche Vorstellungen über die steuerlichen Folgen eines Rechtsgeschäfts hätten aber praxisgemäss unerheblich zu bleiben. Anders könne es sich nur verhalten, wenn das Rechtsgeschäft ungültig gewesen wäre, sodass der Steuertatbestand gar nicht hätte eintreten können (angefochtener Entscheid E. 4).

Weiter sei zu berücksichtigen, schliesst das Verwaltungsgericht, dass A.B.\_\_\_\_\_ in Spanien ansässig sei und dass aufgrund von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-ES das Arbeitsortsprinzip herrsche. Da A.B.\_\_\_\_\_ seine unselbständige Erwerbstätigkeit nach geführter Beweiswürdigung in der Schweiz erbracht habe, stehe das Besteuerungsrecht im internationalen Verhältnis der Schweiz zu. Die unilaterale Rechtslage stimme folglich mit dem Staatsvertragsrecht überein (angefochtener Entscheid E. 5), weshalb die streitbetroffenen Zahlungen aus den Jahren 2009 und 2010 mit der Quellensteuer zu erfassen seien (angefochtener Entscheid E. 6).

## E.

**E.a.** Mit undatierter Eingabe (Poststempel: 5. März 2021) erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene

Entscheidung vom 8. Februar 2021 sei aufzuheben und festzustellen, dass keine Quellensteuerpflicht bestehe. Sie beruft sich auf Irrtum, fehlerhafte Beratung durch den Treuhänder, unzulässige vorinstanzliche "Interpretation" der klaren Fakten und macht geltend, "unter dem Strich" habe "niemand in irgendeiner Form finanziell durch Franchisegebühren profitiert".

**E.b.** Mit Verfügung vom 16. März 2021 forderte das Bundesgericht die Steuerpflichtige zur Leistung eines Kostenvorschusses von Fr. 3'500.-- auf, zu leisten bis zum 22. April 2021. Mit wiederum undatiertem Schreiben (Poststempel: 12. April 2021) teilt die Steuerpflichtige dem Bundesgericht mit, ihre "aktuelle Liquidität" "reiche leider nicht aus", um den Kostenvorschuss zu erbringen. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von weiteren Instruktionsmassnahmen, insbesondere von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG), abgesehen.

## Erwägungen:

### I. Formelles

#### 1.

**1.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben.

**1.2.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 146 IV 88 E.** 1.3.2) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239 E. 2**). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), aber nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88 E.** 1.3.2). Die freie Kognition erfasst auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C\_404/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, zur Publ. vorgesehen; 2C\_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: **BGE 145 II 2**).

**1.3.** Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 146 III 303 E. 2 S. 305**). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 146 I 62 E. 3 S. 65**; **146 IV 114 E. 2.1 S. 118**).

**1.4.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 35 E. 4.2 S. 38**). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 16 E. 4.1.1 S. 19**). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.**). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (**BGE 146 V 240 E. 8.2 S. 249**). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 146 III 73 E. 5.2.2 S. 80**; vorne E. 1.3). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheide geht das Bundesgericht nicht ein (**BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 92**). Wird die Beschwerde den dargelegten Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18**).

### II. Direkte Bundessteuer

#### 2.

**2.1.** Dass es sich bei den Zahlungen von Fr. 68'400.-- (2009) und Fr. 28'500.-- (2010) um Einkünfte aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit handelte, welche A.B. \_\_\_\_\_ im Inland erbrachte (Sachverhalt lit. B), ist im vorliegenden Verfahren nicht mehr bestritten. Entsprechend ist auch unstrittig, dass die Quellensteuer zu erheben war. Streitig und zu prüfen ist hingegen, wie es sich mit den Zahlungen von Fr. 50'000.-- (2009) bzw. Fr. 156'970.-- (2010) verhalte, welche die Steuerpflichtige unter dem Titel "Franchisegebühren" behandelte und als Betriebsaufwand verbuchte. Die Steuerpflichtige scheint in ihrer kurzen Eingabe rügen zu wollen, dass eine Quellensteuerpflicht daran scheitere, dass der Arbeitsort von A.B. \_\_\_\_\_ diesbezüglich im Ausland gelegen habe und dass das Rechtsgeschäft ohnehin rückabgewickelt worden sei.

#### 2.2.

**2.2.1.** Die Steuerpflichtige beruft sich auf den Franchisevertrag vom 20. Mai 1990 (Sachverhalt lit. B).

Franchiseverträge kommen in derart vielen verschiedenen Formen vor, dass nicht ein für allemal verbindlich festgelegt werden kann, welche steuerrechtlichen Konsequenzen sich daraus ergeben (**BGE 134 I 303** E. 3.3).

**2.2.2.** Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; Im hier streitbetroffenen Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Mai 2010 war A.B.\_\_\_\_\_ in der Schweiz wirtschaftlich zugehörig, dies allerdings aufgrund der Tätigkeiten im operativen Bereich. Aus diesem Grund erhob die Steuerpflichtige zulasten von A.B.\_\_\_\_\_, der zu dieser Zeit unstreitig im Ausland ansässig war, die Quellensteuer auf den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 91 DBG in der damals geltenden ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1184; nachfolgend: DBG 1990]). Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid, (auch) was die als Franchisegebühren bezeichneten Leistungen betreffe, werde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Qualifikation als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit "nicht mehr substantiiert begründet bestritten". Auch die Höhe der Leistungen und die Bemessung der Quellensteuern würden "nicht weiter infrage gestellt" (angefochtener Entscheid E. 3.3; Sachverhalt lit. D.b).

**2.2.3.** Im bundesgerichtlichen Verfahren scheint die Steuerpflichtige auf die Qualifikation der Franchisegebühren als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht zurückkommen zu wollen. Eine Rüge, die den Anforderungen von Art. 42 BGG genügen könnte (vorne E. 1.2), ist jedenfalls nicht ersichtlich, ebenso wenig wie die rechtliche Würdigung als offenkundig falsch zu bezeichnen wäre (vorne E. 1.2). Mit der Vorinstanz hat das Bundesgericht folglich davon auszugehen, dass es sich bei den Entgelten von Fr. 50'000.-- (2009) bzw. Fr. 156'970.-- (2010) um Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handelt. Konstitutives und daher unerlässliches Tatbestandselement der Quellenbesteuerung im Sinne von Art. 91 DBG 1990 ist, dass die im Ausland ansässige, unselbständig erwerbende Person "hier" tätig wird, also im Inland. Die Steuerpflichtige hatte hierzu erstmals im zweiten Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern geltend gemacht, erstens habe A.B.\_\_\_\_\_ die Franchisegebühren im Jahr 2013 an die Steuerpflichtige zurückbezahlt und zweitens befinde der Arbeitsort sich diesbezüglich ohnehin im Ausland, nämlich in Spanien. Für eine Besteuerung in der Schweiz bleibe daher kein Raum (Sachverhalt lit. D.a).

### 2.3.

**2.3.1.** Was den angeblichen ausländischen Arbeitsort betrifft, ist die Vorinstanz beweismässig zum Ergebnis gelangt, die erst spät vorgebrachte Behauptung sei "unglaubwürdig". Vielmehr zeige sich, dass A.B.\_\_\_\_\_ diese Arbeiten - wie auch die übrigen Tätigkeiten für die Steuerpflichtige und eine weitere hiesige Gruppengesellschaft - grundsätzlich in der Schweiz erbracht habe. Die gegenteiligen Darstellungen seitens der Steuerpflichtigen seien pauschaler Natur und in keiner Weise durch Urkunden (Spesenabrechnungen, Auszüge aus der Agenda, Geschäftskorrespondenz, Verträge, ausländische Veranlagungsverfügungen) untermauert. Das bloss Anbieten von Parteiverhör und Zeugenbefragung reiche nicht aus, zumal nicht ersichtlich sei, dass und inwiefern die offerierten Beweismittel geeignet und erforderlich sein könnten, einen anderen Schluss aufzuzeigen (Sachverhalt lit. D.b).

**2.3.2.** Zu den tatsächlichen Feststellungen einer Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG), die nur bei erfüllter qualifizierter Rüge- und Begründungsobliegenheit infrage zu stellen sind (Art. 106 Abs. 2 BGG), zählen auch die aufgrund antizipierter Beweismässigkeit gezogenen Schlüsse (vorne E. 1.4). Das Bundesgericht hat antizipierende Überlegungen einer Vorinstanz nur zu beanstanden, wenn diese verfassungsrechtlich schlechterdings unhaltbar sind, wenn also die Behörde in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgegangen ist, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen. Dass eine andere Lösung ebenfalls möglich erscheint, genügt nicht (**BGE 146 IV 88** E. 1.3.1 S. 92).

**2.3.3.** Die Vorinstanz erwägt beweismässig, dass A.B.\_\_\_\_\_ die unter dem Franchisevertrag verrichtete Arbeit im Inland ausgeübt habe, was sie namentlich damit begründet, dass "diese Tätigkeiten [...] mit Blick auf das Ausmass und die Breite der vertraglich geschuldeten Leistungen seine Anwesenheit in der Schweiz voraus[setzt]". Zum Inhalt des Vertrags stellte die Vorinstanz fest, dieser habe unter anderem im Vertragswesen und der juristischen Vertretung der Steuerpflichtigen "auch vor Gerichten" bestanden. Weiter habe A.B.\_\_\_\_\_ Checklisten, Organisationsunterlagen, Konzepte und Datenbanken bereitgestellt und Dokumente im Hinblick auf die ISO-Zertifizierung aufbereitet. Die Vorinstanz erwähnt zudem Arbeiten im Zusammenhang mit dem Rechnungswesen, dem Internetauftritt und der Strategieplanung. All dies erinnert an eine übliche Beratungstätigkeit und weist keine eigentlichen Zusammenhänge mit einem klassischen Franchisevertrag auf (zu diesem Vertragstypus insbesondere Urteil 4A\_148/2011 vom 8. September 2011 E. 4.1). Dennoch ist nicht ausgeschlossen, dass ein Grossteil der Aktivitäten "aus der Ferne" erbracht werden können. Abgesehen vielleicht von der Vertretung "auch vor Gerichten" liesse sich grundsätzlich jedes Tätigkeitsfeld auch aus Distanz oder online bearbeiten. Dessen ungeachtet bestehen Anhaltspunkte, die darauf hinweisen, dass neben der unbestrittenen operativen Betätigung auch diese Tätigkeiten "vor Ort" ausgeführt wurden. Die vorinstanzliche Beweismässigkeit stellt sich jedenfalls nicht als verfassungsrechtlich unhaltbar dar, weshalb die Vorinstanz in willkürfreier antizipierter Beweismässigkeit davon absehen durfte, ein Parteiverhör und Zeugeneinvernahmen vorzunehmen.

**2.3.4.** Zusammenfassend ist damit der vorinstanzliche Schluss, wonach A.B.\_\_\_\_\_ auch unter dem Titel

"Franchise" im Inland tätig geworden sei, unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden.

## 2.4.

**2.4.1.** Die Vorinstanz scheint anzuerkennen, dass A.B. \_\_\_\_\_ seine Bezüge in Höhe von Fr. 50'000.-- (2009) bzw. Fr. 156'970.-- (2010) an die Steuerpflichtige zurückerstattet hat. Die Steuerpflichtige weist - betriebswirtschaftlich an sich nachvollziehbar - darauf hin, dass "unter dem Strich niemand in irgendeiner Form finanziell durch Franchisegebühren profitiert" habe (Sachverhalt lit. E.a). Die Vorinstanz hat freilich auf die eingetretene Realisation hingewiesen. Massgebend sind hier aber weniger die Realisationsprinzipien, auf welche die Vorinstanz aufmerksam macht ("Soll-Methode"; **BGE 144 II 427** E. 7.2.1 S. 448; Urteil 2C\_517/2019 vom 17. Juni 2019 E. 3.2.1), da diese ausschliesslich die Ebene des Empfängers betrifft, als vielmehr das die Steuerpflichtige beschlagende Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; **BGE 143 II 8** E. 7.1 S. 21 f. und zuletzt etwa Urteil 2C\_886/2020 vom 23. Dezember 2020 E. 3.2.2).

**2.4.2.** Hierzu hat die Vorinstanz festgestellt, dass die Steuerpflichtige die Beträge von Fr. 50'000.-- bzw. Fr. 156'970.-- als Betriebsaufwand behandelt habe (Sachverhalt lit. B). Die Zahlungen sind damit in den Geschäftsjahren 2009 und 2010 verbucht worden. Da es sich in Wahrheit um Personalaufwand handelte, der von einer im Ausland ansässigen Person hervorgerufen worden war, war die Steuerpflichtige als Schuldnerin der steuerbaren Leistung aus diesem Grund gehalten, die geschuldete Steuer zurückzubehalten, darüber abzurechnen und die Steuer an die Veranlagungsbehörde abzuliefern (Art. 100 Abs. 1 lit. a c DBG).

**2.4.3.** Die Steuerpflichtige anerkennt dies grundsätzlich, argumentiert aber auch vor Bundesgericht mit der erfolgten Neutralisation (durch Rückerstattung der Beträge von Fr. 50'000.-- bzw. Fr. 156'970.--). Die Rückabwicklung begründet sie mit Irrtum und fehlerhafter Beratung durch den mit der Sache beauftragten Treuhänder (Sachverhalt lit. E.a). Die Vorinstanz hält dieser Sichtweise die bundesgerichtliche Praxis zur Rückabwicklung eines Leistungsverhältnisses entgegen. Eine solche ist für steuerliche Zwecke nur anzuerkennen, wenn das ursprüngliche Vertragsverhältnis an einem Willensmangel litt, wenn also namentlich ein Grundlagenirrtum im Sinn von Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR bestand (Urteil 2C\_557/2017 vom 7. August 2018 E. 2.4.1; zum Grundlagenirrtum: **BGE 136 III 528** E. 3.4.1 S. 531 f.; Urteil 4A\_249/2017 vom 8. Dezember 2017 E. 3.2). Aufgrund des Grundlagenirrtums ist der Vertrag zivilrechtlich anfechtbar, wodurch die ursprünglich für gegeben erachteten steuerrechtlichen Folgen entfallen.

**2.4.4.** Weder schuld- noch steuerrechtlich beachtlich ist dagegen der blosser Irrtum im Beweggrund, der zum Vertragsabschluss geführt hat (Motivirrtum gemäss Art. 24 Abs. 2 OR; **BGE 118 II 58** E. 3b S. 62; Urteil 4A\_624/2018 vom 2. September 2019 E. 4.4.1). Einen solchen bringt die Steuerpflichtige aber vor, wenn sie sich (einzig) darauf beruft, sie sei, was die steuerrechtlichen Folgen der Franchisegebühren anbelangt, einem Irrtum erlegen. Die seinerzeitige Verbuchung bleibt damit massgebend, selbst wenn es in der Zwischenzeit zur *restitutio in integrum* gekommen ist. Auch die erfolgswirksame Verbuchung der Rückzahlung in späteren Steuerperioden vermag die aus Art. 100 Abs. 1 DBG hervorgehenden Pflichten nicht rückwirkend zu berühren.

**2.4.5.** Nichts Anderes ergibt sich aus Völkerrecht. Wie die Vorinstanz zutreffend erwägt, kennt das Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-ES; SR 0.672.933.21) im Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit das Erwerbortsprinzip. Natürliche Personen, die in Spanien ansässig sind (Art. 4 DBA CH-ES) und ihre unselbständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben, unterliegen mit ihren Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen aus dieser Erwerbstätigkeit der Steuerhoheit der Schweiz (Art. 15 Abs. 1 DBA CH-ES). Spanien kann die schweizerischen Steuern aber an die eigenen Steuern anrechnen (siehe Art. 23 Abs. 1 lit. a/i DBA CH-ES).

**2.5.** Die Beschwerde erweist sich damit, was die direkte Bundessteuer angeht, als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

## III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern

### 3.

Den Bestimmungen von Art. 91 ff. DBG 1990 entsprechen die Art. 35 ff. StHG in der ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1256; nachfolgend: StHG 1990). Der Kanton Bern hat Art. 35 ff. StHG 1990 in Art. 116 ff. und Art. 185 ff. des Steuergesetzes (des Kantons Bern) vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11) überführt. In gleicher Weise übereinstimmend sind Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 85 Abs. 1 lit. b StG/BE. Mithin kann ohne Einschränkungen auf die Darlegungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch insoweit abzuweisen.

## IV. Kosten und Entschädigungen

### 4.

**4.1.** Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG).

**4.2.** Für diesen Fall stellt die Steuerpflichtige das Gesuch um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege (Art. 29 Abs. 3 BV in Verbindung mit Art. 64 BGG). Dieser Anspruch ist aber auf natürliche Personen zugeschnitten. Juristische Personen können grundsätzlich weder die unentgeltliche Prozessführung noch die unentgeltliche Verbeiständung beanspruchen. Juristische Personen sind weder arm noch bedürftig, sondern bloss zahlungsunfähig oder überschuldet und haben in diesem Fall die gebotenen gesellschafts- und konkursrechtlichen Konsequenzen zu ziehen (**BGE 143 I 328** E. 3.1 S. 330). Ein Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege für eine juristische Person kann ausnahmsweise dann bestehen, wenn ihr einziges Aktivum im Streit liegt und neben ihr auch die wirtschaftlich Beteiligten mittellos sind (**BGE 143 I 328** E. 3.1 S. 331). Die unentgeltliche Rechtspflege ist juristischen Personen, die ansonsten die Ausnahmeveraussetzungen erfüllen, jedenfalls dann zu verweigern, wenn das Verfahren, für das sie beansprucht wird, deren Weiterexistenz nicht sichert (**BGE 143 I 328** E. 3.3 S. 332 f.). Mit der Liquidation gibt eine Gesellschaft die Verfolgung ihrer statutarischen Ziele endgültig auf und ihr einziger Zweck besteht in der Durchführung der Liquidation (**BGE 143 I 328** E. 3.4 S. 333). Ein Rückkommen auf den freiwilligen Beschluss, die Gesellschaft aufzulösen, dürfte nicht möglich sein (**BGE 143 I 328** E. 3.6 S. 334; **91 I 438** E. 3 S. 441, E. 5 S. 444). Schon aus diesem Grund ist ihr Gesuch um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege abzuweisen. Praxisgemäss werden die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aber reduziert, wenn erst zusammen mit dem Endentscheid über das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege entschieden wird.

**4.3.** Dem Kanton Bern, der in seinem amtlichen Wirkungsbereich obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Das Gesuch um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege wird abgewiesen.

**3.**

Die reduzierten Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 1'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**4.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. Mai 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher