

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2015 216 vom 12. Mai 2017

BE Verwaltungsgericht, 2017-05-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2015_216

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2015 216 du 12 mai 2017

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2015 216 del 12 maggio 2017

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2015 - 100 13 416, 200 13 338) | Einkommen/Gewinn Bund

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] so wie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen. Allerdings ist bereits ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die StRK voller

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 4 Devolutiveffekt zugekommen und sind deren Entscheide an die Stelle der Verfügungen der Steuerverwaltung getreten. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht können deshalb allein die Rechtsmittelentscheide der StRK bilden (vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.4; s. auch BGE 136 II 539 E. 1.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7 f. und Art. 72 N. 13). Soweit die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen beantragt, ist auf die Beschwerden daher nicht einzutreten.

E. 1.3

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen

zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3).

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

E. 2.1

Juristische Personen haben auf ihrem Reingewinn eine Gewinnsteuer zu entrichten (Art. 1 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 1 Bst. b i.V.m. Art. 57 DBG). Im Zusammenhang mit Beteiligungen an anderen Gesellschaften können sie bei der Steuerberechnung aber in den Genuss des sogenannten Beteiligungsabzugs kommen, wobei hier noch die ursprünglichen Fassungen der einschlägigen Art. 96 StG und Art. 69 DBG Anwendung finden (in Kraft bis 31.12.2010; BAG 00-124; AS 1991 S. 1210): Ist eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft zu mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt oder macht ihre Beteiligung an solchem Kapital einen Verkehrswert von mindestens zwei Millionen Franken aus, ermässigt sich die Gewinnsteuer der Gesellschaft im Verhältnis des Nettoertrags aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn. Diese Steuerermässigung be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 5 zweckt, eine mehrfache Besteuerung jener Gewinne zu vermeiden, welche in- und ausländische Kapitalgesellschaften an in der Schweiz steuerpflichtige Zwischen- oder Obergesellschaften ausschütten (BGer 2C_942/2011 vom 29.5.2012, in StE 2012 B 72.22 Nr. 17 und StR 67/2012 S. 597 E. 4.1). Der Beteiligungsabzug dient der steuerlichen Kanalisierung der Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen. Der Idee nach soll der operative Gewinn, den eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielt, zum einen auf Ebene dieser Unternehmung besteuert werden. Zum anderen soll dieser Gewinn, soweit er der operativen Gesellschaft in Form einer Gewinnausschüttung entnommen wird, auf Ebene des letztendlichen Beteiligungsinhabers erfasst werden; dabei handelt es sich stets um eine natürliche Person. Mit andern Worten sorgt der Beteiligungsabzug dafür, dass derartige Gewinnausschüttungen auf Ebene etwaiger Zwischengesellschaften grundsätzlich steuerfrei bleiben (BGer 2C_469/2015 vom 22.2.2016, in StE 2016 A 11 Nr. 6 E. 2.2.4 mit zahlreichen Hinweisen). Der für die Berechnung des Beteiligungsabzugs massgebliche Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag dieser Beteiligungen abzüglich des darauf entfallenden Finanzierungsaufwands und eines Beitrags von 5 % zur Deckung des Verwaltungsaufwands; der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwands bleibt vorbehalten. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie weiterer Aufwand, der wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen ist. Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen sowie die Erlöse aus den dazugehörigen Bezugsrechten (Art. 97 Abs. 1 StG; Art. 70 Abs. 1 DBG). Kapitalgewinne werden für die Ermässigung indessen nur berücksichtigt, wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 20 % des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und während mindestens eines Jahres im Besitz der steuerpflichtigen Gesellschaft war und soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt (Art. 97 Abs. 4 StG in der Fassung vom 24.2.2008 [BAG 00-124 und 08-028]; Art. 70 Abs. 4 DBG in der Fassung vom 10.10.1997 [AS 1998 S. 669]).

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin verfügte im Steuerjahr 2008 über eine Beteiligung im Umfang von 28 % an der B. _____. Am 29. Mai 2008 verkaufte sie diese Beteiligung an die gänzlich von ihr gehaltene C. _____. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 20,4 Mio. Euro vereinbart (Sale and

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 6 Purchase Agreement, act. 3A pag. 54-51), was im Zeitpunkt des Verkaufs einem Betrag von Fr. 32'793'432.-- und dem damaligen Buchwert der Beteiligung entsprach. In der Jahresrechnung 2008 der Beschwerdeführerin wurde die Beteiligung an der B. _____ aufgrund dieses Verkaufs ausgebucht und im Anhang zur Jahresrechnung mit dem Wert null aufgeführt. Im April 2009 stellte sich heraus, dass das Geschäft nach belgischem Recht zu unerwarteten Steuerfolgen führen würde, indem die Differenz zwischen Buch- und Verkehrswert der übertragenen Beteiligung beim steuerbaren Gewinn der C. _____ aufgerechnet und zu einem Satz von 34 % besteuert würde, was eine Steuerforderung von rund 45 Mio. Franken zur Folge hätte. Mit Änderungsvereinbarung vom 19. Juni 2009 kamen die Beschwerdeführerin und die C. _____ deshalb überein, den Kaufpreis (nachträglich) auf den Verkehrswert der B. _____ im Zeitpunkt des Verkaufs festzusetzen, welcher mittels unabhängigem Gutachten auf 108 Mio. Euro bestimmt worden war (Amendment to the Sale and Purchase Agreement, act. 3A pag. 41-39). Die Kaufpreisdifferenz von 87,6 Mio. Euro (umgerechnet Fr. 133'651'320.--) wurde am 30. Juni 2009 durch Verrechnung mit einem der Beschwerdeführerin gewährten Darlehen beglichen. Die C. _____ stellte die erworbene Beteiligung an der B. _____ in ihrer Jahresrechnung per 31. Dezember 2008, die im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Änderungsvereinbarung noch nicht erstellt war, zum Kaufpreis von 108 Mio. Euro ein (vgl. Beschwerdebeilage 3 S. 4). Die Beschwerdeführerin verbuchte die «Kaufpreisnachzahlung» von Fr. 133'651'320.-- in der Jahresrechnung 2009 als Beteiligungserfolg im Konto «Gewinn Veräusserung assoziierter Gesellschaften» (vgl. Auszüge Sachkonten 611600 und 251701, act. 3A pag. 16-15).

E. 2.3

In ihrer Steuererklärung 2009 machte die Beschwerdeführerin – davon ausgehend, dass es sich bei der Nachzahlung von 87,6 Mio. Euro um einen Kapitalgewinn aus Veräusserung einer Beteiligung handle – einen Beteiligungsabzug von 23,924 % für die Kantons- und Gemeindesteuern und von 10,275 % für die direkte Bundessteuer geltend. Die Steuerverwaltung qualifizierte die Zahlung von Fr. 133'651'320.-- demgegenüber als geldwerte Leistung der C. _____ an ihre Muttergesellschaft und verweigerte auf dieser Grundlage sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer den Beteiligungsabzug.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 7 Ausschlaggebend war, dass sich der auf die Beteiligung entfallende Finanzierungsaufwand (und damit der für den Beteiligungsabzug massgebliche Nettobeteiligungsertrag) auf anderer Grundlage berechnet, wenn die nachbezahlte «Kaufpreisdifferenz» Ertrag aus der Beteiligung an der C. _____ und nicht Kapitalgewinn aus Veräusserung der Beteiligung an der B. _____ darstellt. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass der Beschwerdeführerin kein Beteiligungsabzug zusteht, falls es sich bei der streitbetreffenden Zahlung um Beteiligungsertrag handelt (vgl. insb. Beschwerde Rz. 9 und 12). Strittig ist einzig, ob ihre

Qualifikation durch die Vorinstanz als Gewinnausschüttung der Tochter an die Muttergesellschaft richtig ist.

E. 3

Aufl. 2017, Art. 58 N. 221 ff., auch zum Folgenden). Der Grund einer solchen Vorteilszuwendung liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse der Inhaberschaft von Beteiligungsrechten (vgl. Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in ASA 54 S. 609 ff., 619 f.). Nicht zu den geldwerten Leistungen gehören demgegenüber diejenigen Zuwendungen, die eine Gesellschaft ihrer Anteilsinhaberschaft auf anderer Rechtsgrundlage als dem Beteiligungsverhältnis, beispielsweise aus einem zivilrechtlichen Vertragsverhältnis erbringt, wie sie es auch mit aussenstehenden Dritten vereinbaren könnte (vgl. BGer vom 7.6.1999, in ASA 69 S. 202 E. 2d, 2A.716/2004 vom 8.7.2005 E. 2.2). Gewährt die Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft einen verdeckten Vorteil, so liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sondern handelt es sich um eine verdeckte Kapitaleinlage. Während eine verdeckte Gewinnausschüttung regelmässig zur Entreicherung der leistenden Gesellschaft führt, ist dies bei Kapitaleinlagen nicht der Fall. Wirtschaftlich betrachtet erfolgt die Leistung der Muttergesellschaft immer gegen angemessenes Entgelt, erhöht sich doch der Wert ihrer Beteiligung im Umfang, in welchem die empfangene Gegenleistung wertmässig unter der erbrachten Leistung liegt (vgl. BGer 2C_942/2011 vom 29.5.2012, in StE 2012 B 72.22 Nr. 17 und StR 2012 S. 597 E. 2.3; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N. 399 f.).

E. 3.1

der Änderungsvereinbarung, act. 3A pag. 41-39). Vielmehr liegt auch ein sachlicher bzw. wirtschaftlicher Konnex vor, indem die Kaufpreisnachzahlung von 87,6 Mio. Euro der Differenz zwischen dem Verkehrs- und dem Buchwert der übertragenen Beteiligung entspricht. Auch hieraus ist zu schliessen, dass die damit begründeten Verpflichtungen in einer wirtschaftlichen Abhängigkeit stehen. Daran ändert nichts, dass die Kaufpreisnachzahlung erst ein Jahr nach dem Verkauf geleistet worden ist. Es besteht kein Anlass, Leistung und Gegenleistung ihre wirtschaftliche Abhängigkeit voneinander deshalb abzusprechen, weil sie zeitlich auseinanderfallen, zumal das Schuldrecht keine zeitlichen Rahmenbedingungen für die Verknüpfung von gegenseitigen Leistungspflichten vorsieht (vgl. Reto Heuberger, a.a.O., S. 200; Markus R. Neuhaus, a.a.O., S. 163 f.). Nicht zuletzt haben die Vertragsparteien den strittigen Geschäftsvorgang entsprechend dessen zivilrechtlicher Ausgestaltung in ihren Jahresrechnungen abgebildet: Bei der Beschwerdeführerin ist die Nachzahlung im Jahr 2009 als «Gewinn [aus] Veräusserung assoziierter Gesellschaften» in die Erfolgsrechnung eingeflossen (vgl. Auszüge Sachkonten 611600 und 251701, act. 3A pag. 16-15). Die C._____ erhöhte ihrerseits den Buchwert der Beteiligung B._____ um 87,6 Mio. Euro auf deren Verkehrswert, wobei Gegenkonto bei den Passiven – infolge Verrechnung mit einem Darlehen – das Konto «Autres Dettes» bildete; diese Verbuchung erfolgte noch im Jahr 2008 (vgl. Comptes annuels der C._____ S. 4, 5, 10 und 20, Beschwerdebeilage 3; Balance C._____ S. 1, Beschwerdebeilage 8). Allerdings kommt der buchmässigen Behandlung des Vorgangs für die steuerliche Beurteilung nur insofern eine Bedeutung zu, als darin der Wille der Parteien ausgedrückt wird, das Geschäft als einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zu

sehen. Insbesondere lassen sich aus der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 16 (sog. Massgeblichkeitsprinzip; vgl. dazu statt vieler BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6; BGE 141 II 83 E. 3.1) keine Schlüsse hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation als Kapitalgewinn oder Beteiligungsertrag ziehen, steht doch vorliegend nicht die Aufrechnung (handelsrechtlich) nicht ausgewiesener Gewinne in Frage. Deshalb ist auch unerheblich, unter welchem Titel (Beteiligungsertrag oder Veräusserungsgewinn) die Zahlung Eingang in die Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin gefunden hat, zumal sie so oder anders im Reingewinn nach Art. 96 StG bzw. Art. 69 DBG enthalten ist (vgl. BGer 2C_349/2008 vom 14.11.2008, in StE 2009 B 72.22 Nr. 14 und ASA 79 S. 391 E. 2.5).

E. 3.2

Die StRK ist in den angefochtenen Entscheiden zum Schluss gelangt, die «Kaufpreisnachzahlung» sei als verdeckte Gewinnausschüttung und damit als Beteiligungsertrag zu qualifizieren. Die Übertragung der Beteiligung an der B. _____ zum Buchwert sei im Jahr 2008 vollständig vollzogen worden und es habe weder eine rechtliche Verpflichtung zum Abschluss der Änderungsvereinbarung bestanden, noch sei die Nachzahlung betrieblich begründet gewesen oder habe ihr ein Gegenwert gegenübergestanden. Auch habe der Willensbildungsprozess, der zur Änderungsvereinbarung geführt habe, erst im Verlauf des Jahres 2009 stattgefunden, als bekannt geworden sei, dass die Übertragung zum Buchwert steuerliche Folgen in Belgien zeitigen würde. Entsprechend seien der Abschluss der ursprünglichen Vereinbarung und derjenige der Änderungsvereinbarung nicht als zusammenhängender einheitlicher Vorgang, sondern als zwei voneinander unabhängige Geschäfte anzusehen, was sich darin äussere,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 9 dass das zweite ohne weiteres weggedacht werden könne, ohne dass das erste – aus rechtlicher oder wirtschaftlicher Sicht – unfertig oder mangelhaft erscheine. Unter dem Blickwinkel des Drittvergleichs ergebe sich, dass ein unabhängiger Dritter eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung um das Fünffache nicht akzeptiert hätte. Dass die C. _____ – ohne hierzu verpflichtet zu sein – zu einer solchen Vertragsänderung bereit gewesen sei, lasse sich nur durch das Beteiligungsverhältnis zur Beschwerdeführerin erklären. Es sei das auf dem Konzernverhältnis beruhende gemeinsame Interesse an der Abwendung unliebsamer Steuerfolgen in Belgien, welches zum nachträglichen Zusammenwirken in Form der Änderungsvereinbarung geführt habe. – Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Nachzahlung gemäss Änderungsvereinbarung sei (aus vertragsrechtlicher, steuerrechtlicher und wirtschaftlicher Sicht) untrennbar mit dem Verkauf der Beteiligung an der B. _____ verbunden und daher als Kapitalgewinn zu qualifizieren. Die StRK verkenne, dass wirtschaftliche Ursache für den Vermögenszugang allein die Veräusserung der Beteiligung bilde, zumal die Änderungsvereinbarung ohne den zuvor geschlossenen Kaufvertrag nicht getroffen worden wäre. Mit ihrer formalistischen Betrachtungsweise setze sich die StRK in unzulässiger Weise über die tatsächlichen Gegebenheiten hinweg, und die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung lasse ausser Acht, dass die C. _____ mit der Kaufpreisnachzahlung keine Entreichung erfahren habe. Die Beteiligung an der B. _____ sei in handelsrechtlich zulässiger Weise zum Kaufpreis von 108 Mio. Euro aktiviert worden, womit diesem ein entsprechender Vermögenszugang gegenübergestanden habe. Zudem habe die

Tochtergesellschaft nie die Absicht gehabt, eine Gewinnausschüttung vorzunehmen. Es fehle damit sowohl an ihrer Entreicherung als auch am Willensmoment als Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung.

E. 3.3

Als verdeckte Gewinnausschüttung gilt eine Zuwendung der Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahe stehende Personen, der keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; VGE 2015/197/198 vom 8.8.2016 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 99 ff.; Brülisauer/Mühlemann, in

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 10 Zweifel/Beusch [Hrsg.] Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer,

E. 3.4

Ob eine Leistung der Gesellschaft an die Anteilsinhaberschaft gerade aufgrund von deren Stellung erfolgt ist und gegenüber einer Drittperson nicht erbracht worden wäre, sodass es sich um eine steuerbare Zuwendung handelt, beurteilt sich anhand eines Drittvergleichs (sog. Grundsatz des «dealing at arm's length»). Dabei ist unter Beachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls und vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Person aus zu prüfen, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer Drittperson abgeschlossen worden wäre, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist (vgl. BGE 138 II 545 E. 3.2, 138 II 57 E. 2.2 mit Hinweisen; VGE 2012/188/189 vom 4.3.2014 E. 2.3, 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 2.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 103; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O.,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 11 Art. 58 N. 226 und 233). Erbringt die Gesellschaft gegenüber ihrer Anteilsinhaberschaft Leistungen, die sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht zukommen lassen würde, ist diese Abweichung vom «dealing at arm's length» nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Inhaberschaft von Beteiligungsrechten zu erklären; das nicht sachgemässe Geschäftsgebaren hat seinen Grund offenbar im Beteiligungsverhältnis (vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 183 f.). Im Rahmen des Drittvergleichs sind grundsätzlich die Leistungen eines jeden (einzelnen) Rechtsgeschäfts zwischen Gesellschaft und Inhaberschaft von Beteiligungsrechten für sich zu bewerten (vgl. Markus R. Neuhaus, Die Besteuerung des Aktienertrags, Diss. Zürich 1988, S. 160 ff.; Michael Buchser, Steueraspekte geldwerter Leistungen, Diss. Bern 2003, S. 153; Thomas Hilty, a.a.O., S. 39; Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Diss. St. Gallen 1998, S. 84 f.). Besteht indes ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen mehreren Rechtsgeschäften, ist eine gesamtheitliche Betrachtung vorzunehmen (vgl. Michael Buchser, a.a.O., S. 168 ff.; vgl. auch VGer ZH SB.2016.00018/19 vom 21.12.2016 E. 3.3.1). Beim Drittvergleich wird für Vermögensgegenstände auf den Verkehrswert und für Dienstleistungen auf den Marktwert abgestellt. Sind Geschäfte von verbundenen Unternehmen zu beurteilen, so ist vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Person auszugehen. Eine Beurteilung aus Sicht des Konzerns, dem die steuerpflichtige juristische Person angehört, ist nicht zulässig; auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind anhand der Bedingungen zu bewerten, wie sie für aussenstehende Dritte gelten (vgl.

BGE 138 II 57 E. 4.1; BGer 2C_862/2011 und 2C_863/2011 vom 13.6.2012, in StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39 E. 2.2, 2C_942/2011 vom 29.5.2012, in StE 2012 B 72.22 Nr. 17 und StR 67/2012 S. 597 E. 2.2, 2C_272/2011 vom 5.12.2011, in StR 2012 S. 129 E. 3.2.2, je mit Hinweisen).

E. 3.5

In beweisrechtlicher Hinsicht gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person jene für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5, 133 II 153 E. 4.3). Bei geld-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 12 werten Leistungen ist es also grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft an die Anteil-sinhaberschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüber- steht. Ist ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit be- gründete Vermutung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung zu ent- kräften. Gelingt ihr dies nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. BGer 2C_30/2010 vom 19.5.2010, in RDAF 2011 II S. 53 E. 2.3, 2C_278/2012 und 2C_279/2012 vom 1.10.2012 E. 2.1.2, 2C_272/2011 vom 5.12.2011 E. 3.4, 2C_180/2011 und 2C_181/2011 vom 22.9.2011 E. 3.3).

E. 4.1

Grundlage der in Frage stehenden Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Tochtergesellschaft bilden einerseits der Kaufvertrag vom 29. Mai 2008 und andererseits die Änderungsvereinba- rung vom 19. Juni 2009, mit welcher sich die Parteien auf eine (nachträgli- che) Erhöhung des Kaufpreises für die Übertragung der Beteiligung an der B._____ von 20,4 Mio. auf 108 Mio. Euro einigten (vgl. vorne E. 2.2). Da es den Parteien mit Blick auf die Vertragsfreiheit unbenommen ist, den Inhalt von Verträgen jederzeit zu ändern (sog. Aufhebungs- und Ände- rungsfreiheit; Art. 19 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]), spricht aus zivilrechtlicher Sicht nichts dagegen, hinsichtlich bei- der interessierender Vereinbarungen von einer (einheitlichen) vertraglichen Beziehung auszugehen. Dies umso weniger, als die im Vertrag vom 29. Mai 2008 für dessen Änderung vorbehaltene Schriftform (Ziff. 7.2 des Sale and Purchase Agreements, act. 3A pag. 51) eingehalten wurde (vgl. Art. 16 OR). Zu prüfen bleibt, ob auch aus steuerlicher Sicht von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist.

E. 4.2

Die Vorinstanz hat dies unter anderem deshalb verneint, weil die ursprüngliche Vereinbarung über den Verkauf der Beteiligung weder man- gelhaft noch ergänzungsbedürftig gewesen sei und deshalb auch nicht als ursächlich für die spätere Änderungsvereinbarung angesehen werden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 13 könne. – Es kann indes als erstellt gelten, dass die Vertragsparteien von einer steuerneutralen Übertragung der Beteiligung an der B._____ auf die C._____ ausgingen und nachträglich, nämlich im April 2009, von den Steuerfolgen in Belgien überrascht wurden (vgl. vorne E. 2.3). Die Parteien irrten sich somit hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen der ursprünglich geschlossenen Vereinbarung. Zwar erscheint

fraglich, ob in- soweit ein wesentlicher Irrtum vorlag, welcher es den Parteien erlaubt hätte, den Vertrag rückwirkend dahinfallen zu lassen, um so die damit verbundenen Steuerfolgen zu vermeiden. Gemäss Praxis und Lehre wird ein Irrtum über die Steuerfolgen in aller Regel nicht als wesentlich in Sinn von Art. 23 OR anerkannt, sondern als rechtlich nicht relevanter Motivirrtum angesehen (vgl. zum Ganzen Adriano Marantelli, Steuerlich motivierter Grundlagenirrtum?, in ASA 66 S. 513 ff.; Thomas Koller, Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen, in ZBJV 1998 S. 309 ff.; vgl. auch BVR 2001 S. 446 E. 4a). Läge ein wesentlicher Irrtum vor, wäre der Vertrag vom 29. Mai 2008 unverbindlich und aus steuerlicher Sicht durch die Änderungsvereinbarung vom 19. Juni 2009 ersetzt worden. Diese wäre allein massgebend, sodass die einvernehmliche nachträgliche Vertragsänderung ohne weiteres auch steuerlich anerkannt würde (vgl. BGer vom 28.2.1986, in ASA 56 S. 659 E. 4b; ebenso BGer vom 13.2.1995, in ZGBR 1999 S. 100 E. 4c). Es steht aber auch keine Konstellation zur Diskussion, in welcher das Steuerrecht an den durch ein rückgängig gemachtes Rechtsgeschäft ausgelösten Steuerfolgen festzuhalten hätte bzw. diese trotz nachträglicher «Beseitigung» des Geschäfts eintreten lassen müsste (vgl. dazu Adriano Marantelli, a.a.O., S. 513 ff.; Thomas Koller, a.a.O., S. 333 f.). Hier hat die Beschwerdeführerin ihrer Tochtergesellschaft die Beteiligung an der B. _____ ursprünglich zum (steuerlich massgeblichen) Buchwert übertragen, was bei ihr – mangels Gewinns – gerade keine steuerlichen Folgen zeitigte; ein (steuerbarer) Gewinn entstand überhaupt erst mit dem Abschluss der späteren Änderungsvereinbarung. So oder anders ergibt sich aus dem Umstand, dass das ursprüngliche Geschäft (wohl) nicht mit einem Irrtum im Rechtsinn behaftet war, nicht bereits, dass die Vertragsänderung steuerlich unbeachtlich wäre.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 14

E. 4.3

Ist nicht infolge Ungültigkeit des ursprünglichen Kaufvertrags allein die Änderungsvereinbarung massgebend, bleibt zu prüfen, wie die beiden Vereinbarungen aus steuerlicher Sicht zusammenhängen. Dabei ist entscheidend, ob wirtschaftliche Ursache der zweiten Zahlung der C. _____ an die Beschwerdeführerin die Veräusserung der Beteiligung an der B. _____ oder das Beteiligungsverhältnis zwischen Mutter und Tochter war (vgl. vorne E. 3.1 und 3.4).

E. 4.3.1

Insoweit ist nicht unerheblich, dass die Parteien von anderen steuerlichen Auswirkungen des Kaufvertrags vom 29. Mai 2008 ausgegangen sind. Es ist unbestritten, dass sie, wären sie sich der Steuerfolgen bewusst gewesen, die eine Übertragung zum Buchwert in Belgien zeitigen würde, der steuerlich vorteilhafteren Variante – der Übertragung zum Verkehrswert – den Vorzug gegeben hätten. Dies zeigt sich darin, dass sie die Beteiligungsübertragung nachträglich entsprechend ausgestaltet haben (vgl. dazu Adriano Marantelli, a.a.O., S. 541 f.). Verwirklichten die Parteien nach dem Gesagten mit der Anpassung des Kaufvertrags das anfänglich eigentlich Angestrebte, liegt die nachträgliche Vertragsänderung ursächlich im ursprünglichen Geschäft begründet. Es ist deshalb anzunehmen, dass das zweite Geschäft ohne das erste nicht zustande gekommen wäre. Nicht von Bedeutung ist insoweit, dass der Grund für die Anpassung des Vertrags vom 29. Mai 2008 von dritter Seite gesetzt worden ist. Zwar ist richtig, dass die Parteien aufgrund

eines ausserhalb des Vertrags liegenden Umstands, nämlich dessen Steuerfolgen in Belgien, auf diesen zurückgekommen sind. Indes sind nicht zwingend nur innerhalb eines Vertrags liegende Umstände als Ursachen für dessen Anpassung zu akzeptieren, können doch sämtliche Sachverhalte, die beim Vertragsschluss von den Parteien als gegeben vorausgesetzt wurden, notwendige Vertragsgrundlage bilden (vgl. Adriano Marantelli, a.a.O., S. 527 Fn. 75; Bruno Schmidlin, Berner Kommentar, 2. Aufl. 2013, Art. 24 OR N. 102). Nicht entscheidend sein kann ferner, dass die (ursprüngliche) Vereinbarung von den Parteien sofort und vorbehaltlos vollzogen worden ist und der Willensbildungsprozess, welcher zur Änderungsvereinbarung führte, erst ein Jahr später stattfand. Massgeblich ist vielmehr, dass der Entschluss zur Vertragsanpassung nicht als Folge nachträglicher Entwicklungen zu sehen ist, sondern – wie darge-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 15 legt – in Umständen begründet war, die bereits bei Abschluss des ursprünglichen Kaufvertrags vorlagen.

E. 4.3.2

Weiter erscheinen der Kaufvertrag vom 29. Mai 2008 und die Änderungsvereinbarung vom 19. Juni 2009 auch nach dem Inhalt der getroffenen Abmachungen als ein einziges Rechtsgeschäft. Nicht nur besteht insofern ein direkter Zusammenhang zwischen den beiden Vereinbarungen, als sich die zweite ausdrücklich auf die erste bezieht (vgl. Ziff. 1, 2.1 und

E. 4.3.3

Die Vorinstanz hat erwogen, das auf dem Konzernverhältnis beruhende gemeinsame Interesse an der Abwendung unliebsamer Steuerfolgen habe zur Vertragsänderung geführt, womit erstellt sei, dass die daraus fliessende Leistung kausal auf das Beteiligungsverhältnis zurückgehe. Indes führen die Beweggründe für den Abschluss der Änderungsvereinbarung nicht zur Folgerung, die Nachzahlung stehe in keinem Zusammenhang zur Beteiligungsübertragung: Die StRK lässt zunächst ausser Acht, dass Verträge zwischen verbundenen Unternehmen regelmässig Konzerninteressen dienen, ohne dass sie deswegen ihren Rechtsgrund unmittelbar im Beteiligungsverhältnis hätten. Es gilt, das Motiv als Beweggrund zum Abschluss eines Rechtsgeschäfts und den Zweck, der mit dessen Abschluss verfolgt wird, von der causa des Geschäfts zu unterscheiden (vgl. Bruno Scherrer, Verdeckte Gewinnausschüttungen, in StR 1993 S. 453 ff., 457). Allein der Umstand, dass mit einem Geschäft eine Steuerersparnis erzielt oder Konzerninteressen verwirklicht werden, lässt demnach nicht darauf schliessen, dass es seinen Grund im Beteiligungsverhältnis findet. Auch stellt sich die Interessenlage der Vertragsparteien vorliegend anders dar als von der Vorinstanz angenommen: Ausschlaggebend für die Vertragsanpassung war nicht nur eine Steuerersparnis auf Stufe Konzern, sondern es war vorab die C._____, die sich mit unerwarteten Steuerforderungen konfrontiert sah. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach der Anstoss zur Vertragsänderung von der C._____ ausgegangen sei, erscheinen nicht zuletzt deshalb glaubwürdig. Mithin ist die Vertragsanpassung nicht auf Veranlassung der Beschwerdeführerin erfolgt und hat die C._____ nicht ihre eigenen Interessen zum alleinigen Nutzen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 17 der Beschwerdeführerin hintenangestellt, wie dies für eine verdeckte Gewinnausschüttung typisch wäre.

E. 4.3.4

Nicht zuletzt würde eine je isolierte Betrachtung der beiden Geschäfte zu einer unsachgemässen Besteuerung führen, indem der bei der Beschwerdeführerin selber auf der Beteiligung an der B._____ entstandene Mehrwert als ein von der Tochtergesellschaft an sie ausgeschütteter Beteiligungsertrag zu behandeln wäre. Eine solches Vorgehen würde der vorliegend massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. vorne E. 3.1) nicht gerecht.

E. 4.4

Nach dem Gesagten ist somit bezüglich des Kaufvertrags vom 29. Mai 2008 und der Änderungsvereinbarung vom 19. Juni 2009 auch steuerlich von einem (zusammenhängenden) Rechtsverhältnis auszugehen. Entsprechend ist die Leistungsbeziehung gemäss geändertem Sale and Purchase Agreement dem Drittvergleich zu unterstellen (vgl. auch vorne E. 3.4). Der Kaufpreis für die Beteiligung von 28 % an der B._____ betrug 108 Mio. Euro, womit die geleistete Zahlung dem Verkehrswert entsprach, der von einem unabhängigen Drittunternehmen gutachterlich bestimmt worden war (vgl. Review of DCF Valuation vom 16.6.2009, act. 3A pag. 38-25). Der Inhalt der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ hält demnach einem Drittvergleich stand. Nicht massgeblich ist insoweit, dass das in Frage stehende Geschäft in gleicher Weise unter Dritten nicht – jedenfalls nicht auf dem gleichen Weg – zustande gekommen wäre. Daraus, dass die vorliegende Konstellation überhaupt nur auftreten kann, wenn ein Beteiligungsverhältnis vorliegt, kann nicht gefolgert werden, dass die gesamte Transaktion im Beteiligungsverhältnis begründet sei, wie dies die Vorinstanz getan hat. Entscheidend erscheint, dass einem unabhängigen Dritten die Beteiligung gar nicht erst zum Buchwert, sondern von Anfang an zum Verkehrswert übertragen worden wäre. Die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises auf den Verkehrswert entspricht somit gerade dem Prinzip des «dealing at arm's length» oder Drittvergleichs, das eine Gesellschaft dazu verpflichtet, die Einbringung von Beteiligungen und andere Rechtsgeschäfte mit ihren Anteilshabern grundsätzlich zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (vgl. auch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 18 VGer ZH SB 2015.00073 vom 20.4.2016 E. 3.4.5). Nicht zu überzeugen vermag demnach die Auffassung der Vorinstanz, die C._____ habe eine Aufwertung ihrer Beteiligung an der B._____ vorgenommen, die nur deshalb nicht als solche in Erscheinung getreten sei, weil sie diese Beteiligung erstmals bilanziert habe (vgl. angefochtener Entscheid E. 7.3.3). Wäre es bei der Übertragung der Beteiligung zum Buchwert geblieben und der Kaufpreis nicht nachträglich auf deren Verkehrswert angehoben worden, wäre der C._____ im Umfang der Differenz zum Verkehrswert ein Vorteil zugeflossen. Der Tochtergesellschaft wäre es freigestanden, das ihr von der Beschwerdeführerin übertragene Aktienpaket unter dessen wirklichem Wert (zum bisherigen Buchwert) zu bilanzieren oder aber dieses in ihrer Bilanz zum Verkehrswert einzustellen und die Kapitaleinlage (erfolgsneutral) den gesetzlichen Reserven gutzuschreiben (vgl. BGer 2C_515/2010 vom 13.9.2011 in StE 2011 B 23.41 Nr. 5 E. 3.2; 2C_392/2009 vom 23.8.2010, in ASA 79 S. 704 E. 5.4, 2A.157/2001 vom 11.3.2002, in StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 und StR 57/2002 S. 392 E. 3a; Altorfer/Duss/Felber, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, S. 874 ff. Rz. 49 ff.; Peter Gurtner, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, StR

2002 S. 547 ff., 550). Es handelt sich dabei um rein buchmässige Vorgänge. Vorliegend war jedoch mit der Aktivierung der Beteiligung bzw. der Erhöhung von deren Buchwert auch ein entsprechender Mittelabfluss verbunden. Unabhängig davon, ob die C._____ die erforderlichen Buchungen nun zulässigerweise noch im 2008 vorgenommen hat, was zumindest nicht geradezu handelsrechtswidrig erscheint (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 299 ff.), fehlt es somit an einer buchhalterischen Erhöhung des Werts der Beteiligung an der B._____, mittels der eine (verdeckte) Gewinnausschüttung hätte vorgenommen werden können. Weiter ist weder dargetan noch ersichtlich, inwiefern die zwar atypische Ausgestaltung des Kaufvertrags, die sich indes mit den steuerlichen Auswirkungen in Belgien erklären lässt, eine Umqualifikation von Kapitalgewinn in Beteiligungsertrag rechtfertigen würde. Insbesondere steht die Beschwerdeführerin bei einheitlicher Betrachtung von Kaufvertrag und Änderungsvereinbarung hinsichtlich des Beteiligungsabzugs nicht besser da, als wenn die Veräusserung bereits ursprünglich zum Verkehrswert erfolgt wäre, zumal die Beteiligungsübertragung zum

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 19 Verkehrswert unter Inanspruchnahme des Beteiligungsabzugs von Anfang an möglich gewesen wäre (vgl. Altorfer/Duss, a.a.O., Art. 70 N. 44a; vgl. auch Pascal Taddei, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Diss. Zürich 2011, S. 162 ff.). Entsprechend hat denn auch die Steuerverwaltung anerkannt, dass die vorgenommene «Nachbesserung» einzig in der belgischen und nicht in der schweizerischen Steuergesetzgebung begründet liege (vgl. Rekursvernehmlassung S. 5, act. 3A pag. 105-100).

E. 4.5

Nach dem Gesagten liegt somit in der Leistung gemäss Änderungsvereinbarung keine verdeckte Gewinnausschüttung der C._____ an die Beschwerdeführerin vor, sondern ist diese Zahlung für die Veräusserung der Beteiligung an der B._____ geleistet worden. Der von der Beschwerdeführerin mit der Beteiligungsübertragung erzielte Gewinn ist deshalb als Kapitalgewinn und nicht als Beteiligungsertrag zu besteuern. Die Beschwerde ist dahingehend gutzuheissen, dass die Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2015 aufzuheben sind und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin unter Gewährung des Beteiligungsabzugs an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist.

E. 5.1

Bei diesem Ausgang der Verfahren sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG).

E. 5.2

Weiter hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Diese sind nach den Kriterien von Art. 41 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostensatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) festzulegen. Gemäss Art. 11 Abs. 1 PKV beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.--

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 20 bis 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). In ihrer Kostennote vom 11. April 2017 weist die Vertreterin der Beschwerdeführerin ein Honorar von Fr. 24'241.65 aus (vgl. die Rechnungen vom 30.11.2015 [act. 12A4] und 31.7.2015 [act. 12A3]). Mit Blick auf den gebotenen Verfahrensaufwand und die hohe Komplexität der Streitigkeit ist das Honorar auf das Maximum von Fr. 11'800.-- festzusetzen, wobei sich – da angesichts des sehr hohen Streitwerts bedeutende vermögensrechtliche Interessen zu wahren sind – ein Zuschlag von 100 % gemäss Art. 11 Abs. 2 PKV rechtfertigt. Zusätzlich sind die Auslagen von insgesamt Fr. 727.25 (vgl. die Rechnungen vom 30.11.2015 [act. 12A4] und 31.7.2015 [act. 12A3]) zu ersetzen.

E. 5.3

Für die Verfahren vor der StRK sind ebenfalls keine Kosten zu erheben (Art. 200 Abs. 1 sowie Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdeführerin hat zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf Zuspreehung einer Parteientschädigung (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache zu deren Festsetzung praxisgemäss vorab an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

E. 6

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient, dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.05.2017, Nrn. 100.2015.216/217U, Seite 21 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.