



100 16 216

200 16 174

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 17.8.2017 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 17. August 2017

hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache der

A. _____ AG

vertreten durch

B. _____ AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2013 resp. 2012/2013

den Akten entnommen:

A. Die im November 2012 gegründete und im Handelsregister eingetragene A. _____ AG (Rekurrentin) bezweckt namentlich den Kauf und Verkauf sowie das Halten und Verwalten von Grundstücken. Die Rekurrentin ist Eigentümerin einer Liegenschaft, der Liegenschaft D. _____ Gbbl. Nr. _____, die sie im Dezember 2012 erwarb. Alleinaktionärin, Geschäftsführerin und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Rekurrentin ist E. _____. Am 20. August 2015 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) die Rekurrentin abweichend von ihrer Selbstdeklaration bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode vom 21. November 2012 bis 31. Dezember 2013 auf einen steuerbaren Reingewinn von CHF 19'200.-- (kantonal zum Satz von CHF 16'900.--) und ein steuerbares und satzbestimmendes Kapital von CHF 501'000.--. Die Abweichung beruhte u.a. auf einer Aufrechnung von nicht als geschäftsmässig begründet anerkanntem Personalaufwand (inkl. Sozialversicherungen) von CHF 9'287.--. Gegen diese Aufrechnung erhob die Rekurrentin, vertreten durch die B. _____ AG (Vertreterin), mit Schreiben vom 18. September 2015 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheverfügung vom 12. April 2016 abwies.

B. Gegen die Einspracheverfügung hat die Vertreterin namens und im Auftrag der Rekurrentin mit Eingabe vom 12. Mai 2016 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben und beantragt darin sinngemäss, die Einspracheverfügung vom 12. April 2016 sei aufzuheben. Sie führt im Wesentlichen aus, es gehe nicht an, dass die Steuerverwaltung auf Grund der Tatsache, dass gewisse Arbeiten im Bereich der Liegenschaftsverwaltung und der Buchhaltung an Dritte delegiert werden, folgere, E. _____ würde keine Tätigkeit für die Rekurrentin ausüben. Allein schon als Verwaltungsrätin habe sie für die Rekurrentin gewisse unübertragbare Aufgaben auszuüben. Inwiefern sie diese Tätigkeit als einzige Verwaltungsrätin und einzige Angestellte der Rekurrentin ausübe, sei infolge Personalunion nicht zu unterscheiden. Die Entschädigung für die Führung und Oberleitung der Rekurrentin von CHF 8'000.-- sei absolut angemessen, halte einem Drittvergleich stand und sei geschäftsmässig begründet. Ob die zur Diskussion stehende Entschädigung als Lohn oder als Verwaltungsratshonorar qualifiziert werde, sei nicht von Bedeutung, da diese aus sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht gleichbehandelt werde. Es liege zudem in der Natur der Sache, dass infolge der konkreten Verhältnisse keine Arbeitsrapporte und keine Stundennachweise geführt würden. Auch seien keine Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungs-sitzungen durchgeführt worden, weshalb auch keine Protokolle existieren würden.

C. Mit Vernehmlassung vom 29. Juni 2016 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde beantragt. Sie bringt im Wesentlichen vor, sie habe im

Rahmen des Veranlagungsverfahrens festgestellt, dass die gesamte Liegenschaftsverwaltung (inkl. Bilanz und Erfolgsrechnung) durch die F. _____ AG vorgenommen worden sei. Dabei habe das Verwaltungshonorar CHF 6'662.15 (exkl. Spesen und MWSt) betragen und habe sich aus einem Ansatz von 4.75 % der Nettomietzinsen errechnet. Mit diesem in Rechnung gestellten Ansatz habe sich die F. _____ AG im üblichen Durchschnitt für eine umfassende (Liegenschafts-)Verwaltung bewegt. Die Jahresrechnung der F. _____ AG werde durch die Vertreterin in die Jahresrechnung der Rekurrentin übertragen. Auf Aufforderung hin habe die Vertreterin Lohnausweis und Anstellungsvertrag sowie Erklärungen eingereicht, damit die Begründetheit des Personalaufwands habe geprüft werden können. Diese Unterlagen und Erklärungen hätten die Beurteilung der Steuerverwaltung bekräftigt, dass der Personalaufwand tatsächlich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand betrachtet werden könne und für die verbleibenden, allgemeinen Umtriebe (u.a. Telefonate, Besprechungen mit dem Treuhänder und Immobilienverwalter) bloss eine ermessensweise Entschädigung von pauschal CHF 1'000.-- zu berücksichtigen sei. Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren weise die Vertreterin nun erstmals den zeitlichen Aufwand von E. _____ als Geschäftsführerin und Verwaltungsratsmitglied nach (rund 80 Stunden), der sich auf Grund von Erfahrungswerten der Jahre 2013, 2014 und 2015 berechnen lasse, was in etwa einem Nettostundenlohn von CHF 100.-- entsprechen würde. Der Nettolohn von CHF 8'000.-- übersteige zudem die reinen Verwaltungskosten der Immobilienverwaltung (das eigentliche Kerngeschäft der Rekurrentin) durch die F. _____ AG von CHF 6'662.-- deutlich. Auch ändere die Aufzählung verschiedener Tätigkeiten des Verwaltungsrats nichts, da es sich beim verbuchten Lohnaufwand um nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand handeln würde. Weitere detaillierte Angaben und Nachweise über die tatsächlich angefallenen Aufgaben und Projekte werden keine gemacht.

D. Die Vertreterin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingaben vom 28. Juli 2016 Gebrauch gemacht hat.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist, ob der von der Rekurrentin im Jahr 2013 an die Alleinaktionärin, Geschäftsführerin und einziges Mitglied des Verwaltungsrats E._____ ausgerichtete Lohn von CHF 8'000.-- und die damit zusammenhängenden Sozialversicherungsbeiträge von rund CHF 1'287.-- als geschäftsmässig begründet zu betrachten sind.

3. Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. Art. 85 Abs. 2 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs (Bst. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Bst. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (Bst. c). Das Steuerrecht der juristischen Person beruht (unmittelbar) auf dem Handelsrecht und (mittelbar) auf der Betriebswirtschaftslehre. Dies zeigt sich im Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 DBG und Art. 85 StG). In seinem Aspekt als "Bemessungsprinzip" bestimmt es, dass der handelsrechtskonforme Einzelabschluss an sich auch steuerrechtlich verbindlich ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG). Vorbehalten bleiben die Fälle, in welchem das Steuerrecht etwas anderes bestimmt. In der Funktion als "Korrekturprinzip" besagt es, dass verbuchter, geschäftsmässig aber unbegründeter Aufwand (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG) und unverbuchter Ertrag (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. c StG) steuerlich aufzurechnen sind (BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015, E. 2.2.2).

3.1 Nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand gehören gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 5 DBG (bzw. Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG) u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Zum steuerbaren Reingewinn gehören praxisgemäss namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleicher Masse gewährt würden (sog. verdeckte Gewinnausschüttungen; BGer 2C_697/2014 vom 1.5.2015, E. 2.1; BGer 2C_273/2013 vom 16.7.2013, E. 3.1). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn kumulativ folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind: (1) Es wird eine Leistung ausgerichtet, der keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt; (2) Mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt, d.h. die Leistung wird direkt oder indirekt zugehalten, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemäßem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt; (3) Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war. Die Erkennbarkeit wird vermutet, wenn ein Missverhältnis eindeutig ausgewiesen ist (vgl. Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 222 zu Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 99 ff. zu Art. 58 DBG; BGer 2C_273/2013 vom 16.7.2013, E. 3.1; BGer 2C_272/2011 vom 5.12.2011, E. 3.2.1; BGer 2C_265/2009 vom 1.9.2009, in StR 2009 S. 916 E. 2.1).

3.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen können u.a. übersetzte Saläre darstellen. Arbeitsentschädigungen, die das übliche Mass überschreiten, ist die Anerkennung als geschäftsmässig begründete Unkosten zu verweigern, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass ihre Festsetzung ausschliesslich und vorwiegend auf die besondere Stellung des Empfängers im Unternehmen zurückzuführen ist (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., 1985, N. 26a zu Art. 49 BdBSt, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; vgl. zum Ganzen Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 305 ff. zu Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 112 ff. zu Art. 58 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, 2004, N. 118 zu Art. 58 DBG). Zivilrechtlich ist die Gesellschaft in der Festsetzung von Salären und Honoraren grundsätzlich frei. Wenn es sich jedoch bei den Arbeitnehmern einer Aktiengesellschaft um Aktionäre oder diesen nahestehenden Personen handelt, darf kein offensichtliches Missverhältnis zur Arbeitsleistung bestehen, da der

Gesellschaft sonst ein Rückerstattungsanspruch nach Art. 678 Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) zusteht. Steuerrechtlich werden Arbeitsentgelte so lange als zulässig angesehen, als sie sich geschäftsmässig begründen lassen (Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 15, 2001, S. 256 f.). Arbeitsentgelte bzw. die Höhe des bezogenen Gehalts sind solange geschäftsmässig begründet, als sie dem Drittvergleich standhalten, d.h. marktkonform festgesetzt worden sind. Der geschäftsmässig begründete Wert des Gehalts entspricht demnach dem Betrag, den die Unternehmung unter sonst gleichen Umständen einem nicht beteiligten Dritten zugestehen würde. Hierbei liegt es auf der Hand, dass bei der Festsetzung der steuerlich zulässigen Höhe eines Gehalts ein erheblicher Ermessensspielraum vorhanden ist. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn im selben Betrieb kein direkter Lohnvergleich mit gleichen oder ähnlichen Positionen möglich ist. Beispielsweise wenn bei einer Einpersonenaktiengesellschaft (fortan Einpersonen-AG) sämtliche Führungsfunktionen auf einer einzigen Person vereinigt sind, nämlich dem mitarbeitenden Aktionär, und es sich bei der Unternehmensführung um eine "one-man-show" handelt (oder anders ausgedrückt: der Erfolg der Unternehmung steht oder fällt mit der Leistung des mitarbeitenden Aktionärs), die sich grundsätzlich in der Höhe des geschäftsmässig begründeten und damit steuerlich anerkannten Gehalts niederschlagen muss (Thomas H. Kunz, Die geschäftsmässig begründete Höhe des Aktionärgehalts, in ST 1995 S. 765 f.). Auch wenn ein Verwaltungsratsmitglied (und massgeblich beteiligter Aktionär) mit der Gesellschaft einen Arbeitsvertrag abschliesst, ist dieser somit marktüblich auszugestalten (Peter Locher, a.a.O., N. 118 zu Art. 58 DBG). Bei Immobiliengesellschaften wird häufig eine schematische Beurteilung angewandt: Hier wird als Salär an den Aktionär eine Verwaltungsaufwandspauschale von 5 % der Brutto-Mieterträge zugelassen, wenn die Verwaltung durch den Aktionär allein vorgenommen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 117 zu Art. 58 DBG).

3.3 Die Folgen der Beweislosigkeit hat jene Partei zu tragen, die aus dem Vorhandensein einer Tatsache zu ihren Gunsten Rechte ableitet. Diese objektive Beweislast trägt im Steuerrecht für steuerbegründende Tatsachen der Fiskus, für steuermindere Tatsachen die steuerpflichtige Person. Es ist somit Sache der Gesellschaft, die den Gewinn schmälern den Aufwendungen und deren Geschäftsmässigkeit nachzuweisen. Im Fall potentieller verdeckter Gewinnausschüttungen bei Rechtsgeschäften, bei denen Leistung und Gegenleistung nicht im Gleichgewicht stehen, haben indes die Steuerbehörden darzutun und sie tragen die Beweislast, dass ein Missverhältnis vorliegt. Haben sie ein Missverhältnis festgestellt, wird das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung vermutet. In der Folge hat die Gesellschaft diese Vermutung zu entkräften und ihrerseits die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Aufwendung nachzuweisen (VGE 21866U vom 9.1.2007, E. 3.2, nicht publiziert; vgl. zum Ganzen

Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 251 ff. zu Art. 58; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 109 zu Art. 58 DBG). Im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung hat die Veranlagungsbehörde zu beurteilen, ob sich die feststellungsbedürftigen Tatsachen verwirklicht haben oder nicht. Dabei hat sie sich vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen. Die Behörde darf und muss auf Grund ihrer frei gebildeten Überzeugung ohne Bindung an formale Beweisregeln darüber befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht oder nicht verwirklicht zu betrachten ist. Diese Überzeugung bildet sich unter Berücksichtigung aller durch die Untersuchung und Beweiserhebung zutage getretenen Umstände auf Grund der Erfahrung. Sie braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 24 zu Art. 130 DBG mit Hinweisen).

4. Vorliegend hat E. _____ im Jahr 2013 als Alleinaktionärin, Geschäftsführerin und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Rekurrentin einen Nettolohn von CHF 8'000.-- erhalten (vgl. Lohnausweis pro 2013; Steuerdossier, pag. 103). Da die Rekurrentin kein weiteres Personal beschäftigt, stimmt dieser Nettolohn mit dem in ihrer Erfolgsrechnung verbuchten Personalaufwand überein (vgl. Konto Nr. 5000 ["Löhne"]; Steuerdossier, pag. 46, 68). Die Steuerverwaltung geht jedoch davon aus, dass E. _____ keine eigentliche Erwerbstätigkeit für die Rekurrentin ausgeübt hat. Vielmehr bestehe zwischen dem Lohn bzw. der Leistung der Rekurrentin und der Arbeitsleistung von E. _____ ein offensichtliches Missverhältnis, weshalb das Salär von CHF 8'000.-- und die entsprechenden Sozialversicherungen von CHF 1'164.60 (vgl. Konto Nr. 5700 ["AHV, IV, EO, ALV"]; Steuerdossier, pag. 46, 69) nicht als geschäftsmässig begründet bezeichnet werden könnten (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29.6.2016, S. 2 f.).

4.1 Bei der Rekurrentin handelt es sich unstreitig um eine reine Immobiliengesellschaft, d.h. einer Gesellschaft, deren ausschliesslicher Zweck die Verwaltung und Nutzung einer Liegenschaft ist (vgl. BGer 2C_1044/2014 vom 26.11.2015, E. 2.3.1). Das nahezu einzige Aktivum dieser reinen Immobiliengesellschaft ist die Liegenschaft D. _____ Gbbl. Nr. _____, worauf ein Mehrfamilienhaus steht (vgl. Bilanz per 31.12.2013; Steuerdossier, pag. 14, 44, 55). Die Liegenschaft ist als Renditeobjekt zwecks Erzielung nachhaltiger Mieterträge erworben worden (vgl. Schreiben der Vertreterin vom 9.6.2016, S. 1). Dementsprechend resultieren praktisch alle Erträge aus der Vermietung der Wohnungen dieses Mehrfamilienhauses (Steuerdossier, pag. 47). Die blossе Vermietung von Liegenschaftswohnungen stellt indes keinen geschäftlichen Betrieb dar. Die gesamte bzw. umfassende Verwaltung dieser einzigen Liegenschaft der Rekurrentin wird durch die F. _____ AG mit Sitz in Bern erbracht, die auch eine entspre-

chende Liegenschaftsbuchhaltung bzw. Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) erstellt hat (Steuerdossier, pag. 26 ff.). Unter einer umfassenden Liegenschaftsverwaltung, in der alle Verwaltungsaufgaben erledigt werden, fallen nebst der Erstellung der Jahresrechnung und dem Inkassowesen u.a. die Vermietung (inkl. Betreuung der Mieter) sowie die Organisation des Gebäudeunterhalts (z.B. Einholen von Offerten, Vergabe und Auslösung von Unterhalts- und Reparaturaufträgen; vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29.6.2016, S. 2) an. Damit hat die Rekurrentin als reine Immobiliengesellschaft die Verwaltung ihrer einzigen Liegenschaft vollständig der F._____ AG übertragen und dieser dafür ein Verwaltungshonorar von brutto CHF 6'662.15 (exkl. Pauschalspesen und MWSt) vergütet (vgl. Schlussrechnung Verwaltungshonorar vom 5.12.2013; Steuerdossier, pag. 32). Das Verwaltungshonorar entspricht 4.75 % der Nettomietzinse von CHF 140'255.-- (Steuerdossier, pag. 32, 47) und ist in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29.6.2016, S. 2) als Verwaltungsaufwandspauschale für die umfassende Liegenschaftsverwaltung als angemessen zu erachten. Die restliche Verwaltung bzw. die Erledigung administrativer Arbeiten der Rekurrentin (u.a. Buchführung, Erstellung der Jahresrechnung und Ausarbeitung der Steuererklärung) ist unstreitig durch die Vertreterin, eine Buchhaltungs- und Treuhandgesellschaft, erfolgt (vgl. Steuerdossier, pag. 18, 46, 74; Schreiben der Vertreterin vom 9.6.2016, S. 2). Hierbei hat die Vertreterin die von der F._____ AG erstellte Liegenschaftsbuchhaltung in die Jahresrechnung der Rekurrentin 2012/2013 via das Konto Nr. 1999 ("Hilfskonto Übernahme Liegenschaftsbuchhaltung"; Steuerdossier, pag. 44, 57) übertragen. Obwohl die umfassende Liegenschaftsverwaltung und die restliche Verwaltung damit durch Dritte erfolgt sind, hat E._____ dessen ungeachtet ein Salär von CHF 8'000.-- bezogen. Sie ist gemäss Anstellungsvertrag vom 13. November 2012 (Steuerdossier, pag. 101 f.) als Geschäftsführerin mit einem pauschalen Nettolohn von CHF 8'000.-- pro Jahr (ab 1.1.2013) angestellt worden. Auch wird im Anstellungsvertrag festgehalten, dass ihre Tätigkeit in der Gesamtführung der Unternehmung liegt und infolge Personalunion (Geschäftsführerin und alleiniges Mitglied des Verwaltungsrats) sinngemäss auch die Bestimmungen von Art. 716 OR gelten. Trotz dieses Anstellungsvertrags ist vorliegend jedoch nicht ersichtlich, worin die effektiv ausgeübte (Erwerbs-)Tätigkeit von E._____ als Geschäftsführerin (bzw. geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied) tatsächlich bestanden hat. Dies insbesondere, da es sich bei der Rekurrentin um eine reine Immobiliengesellschaft mit einer einzigen Wohnliegenschaft (Mehrfamilienhaus mit 16 Wohnungen; vgl. Schreiben der Vertreterin vom 9.6.2016, S. 1) handelt, die das Halten bzw. das Verwalten und Nutzen dieser Liegenschaft zum ausschliesslichen Zweck hat (vgl. Bst. A hiavor). Hinzu kommt, dass E._____ mit dieser Liegenschaft bzw. mit der umfassenden Verwaltung dieser Liegenschaft nichts zu tun hat, da die F._____ AG damit umfassend beauftragt ist und die Rekurrentin bzw. die Eigentümerin der Liegenschaft in dieser Hinsicht vollumfänglich vertritt. Aus den Akten geht lediglich hervor, dass die Rekurrentin 17 Zahlungen ausgeführt hat, die

dem Konto Nr. 1020 ("G. _____ Bank Geschäftskonto _____"; Steuermass, pag. 48) belastet worden sind. Weitere Tätigkeiten, die ein Salär überhaupt rechtfertigen würden, sind nicht ersichtlich. Da die Liegenschaftsverwaltung und die restliche Verwaltung ausschliesslich durch Dritte erfolgt sind, folgert die Steuerverwaltung somit zu Recht, dass E. _____ keine wirkliche Erwerbstätigkeit für die Rekurrentin ausgeübt hat und zwischen dem Salär und der Arbeitsleistung ein offensichtliches Missverhältnis besteht, weshalb das Salär von CHF 8'000.-- nicht als geschäftsmässig begründet bezeichnet werden kann. Einem Salär übrigens, der das Verwaltungshonorar der F. _____ AG von pauschal CHF 6'662.-- übersteigt. Dieser Vergleich kann entgegen der Ansicht der Vertreterin nicht als irrelevant bezeichnet werden (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 28.7.2016, S. 2), da bei Immobiliengesellschaften als Salär an den Aktionär eine Verwaltungsaufwandspauschale zugelassen wird, wenn die Verwaltung durch den Aktionär selbst vorgenommen wird. Vorliegend wird die Liegenschaft jedoch vollständig von der F. _____ AG und nicht von E. _____ verwaltet. Deshalb ist es erstaunlich, dass das Salär von E. _____ (CHF 8'000.--) das Verwaltungshonorar der F. _____ AG (CHF 6'662.--) übersteigt. Dies auch deshalb, da vorliegend kein geschäftlicher Betrieb vorliegt, woraus irgendeine Tätigkeit hervorgeht, die mit einem Salär zu entschädigen wäre. Die Rekurrentin hätte jedenfalls unter sonst gleichen Umständen keinem aussenstehenden Dritten eine Entschädigung von CHF 8'000.-- geleistet. Vorliegend ist ein solches Salär nur möglich, weil es sich bei der Rekurrentin um eine Einpersonen-AG handelt und sich E. _____ als Alleinaktionärin und gleichzeitig Angestellte der Rekurrentin ihren Lohn selber hat bestimmen können.

4.2 Was die Vertreterin gegen die Vermutung eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung vorbringt, überzeugt nicht. Es ist zwar richtig, dass gemäss Art. 716a OR der Verwaltungsrat bzw. E. _____ als einziges Verwaltungsratsmitglied gewisse unübertragbare Aufgaben hat (z.B. die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen; die Festlegung der Organisation [z.B. Übertragung der Geschäftsführung]; die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung; die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen; die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen). Daraus kann die Vertreterin jedoch nichts zu Gunsten der Rekurrentin ableiten, da obwohl die Entgeltlichkeit des Verwaltungsratsmandats in Übereinstimmung mit der Vertreterin anzunehmen ist (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 28.7.2016, S. 3), sich die Höhe des Entgelts im Einzelfall mangels statutarischer oder reglementarischer Festsetzung nach dem Aufwand richtet (vgl. Wernli/Rizzi in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., 2016, N. 10 zu Art. 710 OR) und vorliegend kein solcher – jedenfalls kein wesentlicher – ersichtlich ist. Der blosser Hinweis, dass es unübertragbare Aufgaben des Verwaltungsrats gibt und die Aufzählung dieser Aufgaben ändert daran

nichts. Auch ändert daran nichts, dass die Vertreterin eine am 9. Juni 2016 nachträglich erstellte Liste mit dem Titel "Nachweis zeitlicher Aufwand der Tätigkeit von Frau E. _____ für die A. _____ AG, C. _____" eingereicht hat, wo pro aufgeführte Aufgabe ein zeitlicher Aufwand in Stunden angegeben ist (Steuerdossier, pag. 114). Hierbei ist die Liste in zwei Teile aufgegliedert: Strategische Ebene (Verwaltungsrat) und operative Ebene (Geschäftsführerin; vgl. E. 4.3 hiernach). Gemäss Liste hat der zeitliche Aufwand als Verwaltungsratsmitglied in der hier massgebenden Steuerperiode insgesamt 37 Stunden betragen. Hiervon habe E. _____ für die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung von nötigen Weisungen insgesamt 24 Stunden aufgewendet. Dass E. _____ in der hier massgebenden Steuerperiode für die Oberleitung der Gesellschaft 24 Stunden aufgewendet haben soll, erachtet die Steuerrekurskommission mit Blick auf die Grösse (Einpersonen-AG und kein weiteres Personal) und dem Zweck der Rekurrentin (Verwaltung und Nutzung einer einzigen Liegenschaft), der Tatsache, dass das Verwalten der Wohnliegenschaft an einen Dritten delegiert worden ist sowie das Fehlen eines geschäftlichen Betriebs nicht als glaubhaft. Dies gilt auch für die auf der Liste angegebenen zeitlichen, nicht weiter belegten, Aufwände für die Festlegung der Organisation (2 Stunden), die Ausgestaltung des Rechnungswesens (8 Stunden), die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung betrauten Personen (1 Stunde), die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen (1 Stunde) sowie die Erstellung eines Geschäftsberichts sowie die Vorbereitung der Generalversammlung (1 Stunde). Der zeitliche Aufwand als Verwaltungsratsmitglied ist zudem bloss auf der Basis von Erfahrungswerten der Jahre 2013, 2014 und 2015 erhoben worden (vgl. Schreiben der Vertreterin vom 9.6.2016, S. 3), womit die am 9. Juni 2016 nachträglich erstellte Liste nicht den von der Vertreterin erwünschten Nachweis für eine ausgeübte Tätigkeit von E. _____ zu erbringen vermag. Weitere Nachweise (z.B. Arbeitsrapporte und Stundennachweise) hat die Vertreterin nicht eingereicht, da offenbar keine vorhanden sind, was ihrer Ansicht nach auf Grund der konkreten Verhältnisse in der Natur der Sache liege. Auch seien entsprechend keine Verwaltungsratssitzungen abgehalten worden, weshalb zwangsläufig keine Verwaltungsratsprotokolle existieren würden (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 12.5.2016, S. 4). Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass obwohl das Recht der Aktiengesellschaft und damit auch die unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats von der Einpersonen-AG bis zur grossen Publikumsgesellschaft gelten (vgl. Carl Baudenbacher in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., 2016, N. 9 f. zu Vor Art. 620 OR), die unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats weniger für eine reine Immobiliengesellschaft in Form einer Einpersonen-AG, wo personelle Identität zwischen dem Geschäftsführer und dem Verwaltungsratsmitglied besteht, gedacht sind. Hier drängen sich in Übereinstimmung mit der Vertreterin infolge der Personalunion denn auch keine Einschränkungen bzw. Abgrenzungen der Kompetenzen auf (vgl. Schreiben der Vertreterin vom 9.6.2016, S. 2). Vorliegend hilft zudem auch die eingereichte BDO Verwaltungsratsstudie 2014 nicht weiter

(vgl. Beilage zur Stellungnahme der Vertreterin vom 28.7.2016 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung), da es vorliegend nicht in erster Linie um die Höhe des Salärs geht, sondern um die Rechtfertigung eines Salärs an sich. Hinzu kommt, dass es sich bei den in der BDO Verwaltungsratsstudie untersuchten Unternehmen nicht um (reine) Immobiliengesellschaften handelt, sondern um Gesellschaften, die einen betrieblichen oder gewerblichen Zweck verfolgen, was vorliegend gerade nicht der Fall ist.

4.3 Gegen die Vermutung eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung bringt die Vertreterin weiter vor, dass es neben den an Dritte delegierten Verwaltungsaufgaben (vgl. E. 4.1 hiervor) und den unübertragbaren Aufgaben als Verwaltungsratsmitglied (vgl. E. 4.2 hiervor) noch folgende Aufgaben gibt, die von E. _____ als Geschäftsführerin ausgeübt werden und ein Salär rechtfertigen würden (vgl. Schreiben der Vertreterin vom 9.6.2016, S. 3): Besorgung des Zahlungsverkehrs; Planung, Delegation und Kontrolle von Unterhaltsarbeiten und Investitionen; fortdauernder Kontakt mit der G. _____ Bank betreffend optimaler Finanzierung bzw. mit Dritten betreffend weiterer Anlagemöglichkeiten bzw. mit der Liegenschaftsverwaltung betreffend Beschlüsse im Rahmen der Verwaltung der Liegenschaft und mit der Vertreterin betreffend der finanziellen Führung der Rekurrentin. In der am 9. Juni 2016 nachträglich erstellten Liste wird der zeitliche Umfang der ausgeübten Tätigkeiten als Geschäftsführerin mit insgesamt 42 Stunden ausgewiesen (Steuerdossier, pag. 114), wovon 18 Stunden alleine für die Besorgung des Zahlungsverkehrs der Rekurrentin aufgewendet worden seien, was wiederum von der Vertreterin nicht weiter belegt wird. Vielmehr ergeht aus den Akten, – wie vorerwähnt (E. 4.1) –, dass in der Buchhaltung der Rekurrentin 17 Zahlungen erfasst worden sind. E. _____ also maximal hierfür tätig gewesen ist (Steuerdossier, pag. 48), weshalb erhebliche Zweifel bestehen, dass sie tatsächlich 18 Stunden dafür aufgewendet hat. Auch für die weiteren Tätigkeiten als Geschäftsführerin wird weiter kein zeitlicher Aufwand belegt oder begründet, weshalb die Vertreterin die Vermutung eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung nicht entkräften und ihrerseits die geschäftsmässige Begründetheit des Personalaufwands (inkl. Sozialversicherungen) nicht nachzuweisen vermag. Dementsprechend hat die Steuerverwaltung den Personalaufwand (inkl. Sozialversicherungen) zu Recht als nicht geschäftsmässig begründet aufgerechnet. Nach dem Gesagten kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der angefochtene Einspracheentscheid nicht zu beanstanden ist. Daran ändert nichts, dass die Vertreterin die ermessensweise erstatteten CHF 1'000.-- für die verbleibenden, allgemeinen Umtriebe (Telefonate, Besprechungen mit dem Treuhänder und Immobilienverwalter etc.) für willkürlich und sachlich unhaltbar hält (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 28.7.2016, S. 3). Die Vertreterin macht hierzu denn auch nicht weiter geltend, inwiefern dies unhaltbar sein soll. Mit Blick auf die Tatsache, dass E. _____ keine echte Tätigkeit für die Rekurrentin ausgeübt hat, ist die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit den ermessensweise

zugestanden CHF 1'000.-- aus Sicht der Steuerrekurskommission grosszügig entgegengekommen. Dementsprechend sind Rekurs und Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 900.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15. Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger