



100 20 206

200 20 161

Gemeinde: K. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 17.6.2021 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 15. Juni 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Studer sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

der

A. _____ AG

vertreten durch

F. _____ AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2015

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG (Rekurrentin) wurde per 8. April 2002 gegründet. Seit dem 27. September 2006 besteht ihr statutarischer Hauptzweck im Erbringen von Dienstleistungen im Informatikbereich und dem Handel mit Hard- und Software. Seit dem 19. Mai 2015 umfasst der Zweck der Rekurrentin zusätzlich das Erbringen von medizinischen Leistungen, insbesondere im Bereich von H. _____ Erkrankungen. Für die Rekurrentin sind einzig die Ehegatten C. _____ und D. _____ zeichnungsberechtigt, beide mit Einzelunterschrift. Die Aktien der Rekurrentin (100 Inhaberaktien zu nominal CHF 1'000.--) werden von der Familie E. _____ gehalten, wobei die Rekurrentin und die Steuerverwaltung von unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen ausgehen. Seit dem 4. Juni 2002 ist die Rekurrentin Eigentümerin des Grundstücks K. _____ Gbbl. Nr. 1. _____. Darauf befindet sich ein ehemaliges Bauernhaus mit Scheunenteil und Nebengebäuden. Die beiden vorhandenen Wohnungen werden von Angehörigen der Familie E. _____ genutzt. D. _____ war im hier relevanten Zeitraum als Chefarztin _____ am Spital L. _____ tätig. Im Jahr 2015 verbuchte die Rekurrentin Erträge aus H. _____ Behandlungen, die von D. _____ durchgeführt wurden.

B. Mit Verfügungen vom 3. Dezember 2019 wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), für die Steuerperiode 2015 sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf einen steuerbaren Reingewinn von CHF 42'393.-- veranlagt (Akten Vorinstanz, pag. 12 ff.). Dabei rechnete die Steuerverwaltung Privatanteile von CHF 37'536.-- als verdeckte Gewinnausschüttungen auf. Die Steuerverwaltung führte aus, dass sie, wie bereits in den Vorjahren, keine eigentliche Geschäftstätigkeit der Rekurrentin erkennen könne, weshalb die verbuchten Aufwendungen zum grössten Teil private Auslagen der Aktionäre darstellten.

C. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch die F. _____ AG (Vertreterin), am 20. Dezember 2019 Einsprache und beantragte die vollumfängliche Streichung der Aufrechnung (pag. 10 f). Sie führte im Wesentlichen aus, dass der Erwerb und Weiterverkauf von Immobilien ihrem Zweck entspreche. Die Liegenschaft in K. _____ werde in absehbarer Zeit verkauft, weshalb sie trotz negativen Betriebsergebnissen weiterhin unterhalten werde. Die von Angehörigen der Aktionäre an die Rekurrentin bezahlten Mietzinsen seien von der Steuerverwaltung zu einem früheren Zeitpunkt ausdrücklich als einem Drittvergleich entsprechend akzeptiert worden. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheiden vom 20. Mai 2020 (pag. 1 ff.) vollumfänglich ab und verwies für die Begründung auf die vorab versandte Taxationsberechnung vom 18. Februar 2020 (pag. 5 ff.). Darin hielt die Steuerverwaltung fest, dass dem statutarischen Zweck der Rekurrentin bloss untergeordnete Bedeutung zukomme. Seit

ihrer Gründung sei die Rekurrentin nie unternehmerisch tätig gewesen, sondern habe sich auf das Halten der privaten Liegenschaft in K._____ beschränkt.

D. Gegen die Einspracheentscheide hat die Vertreterin im Namen der Rekurrentin mit Eingabe vom 10. Juni 2020 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erhoben. Sie beantragt, dass der steuerbare Gewinn ohne Aufrechnung von Privatanteilen veranlagt werde. Die Vertreterin führt aus, dass sich die strittige Liegenschaft im Eigentum der Rekurrentin befinde. Eine Vermietung an nahestehende Personen sei weder illegal, noch "umgeherisch" oder unüblich. Massgebend sei einzig, ob der an die Rekurrentin entrichtete Mietzins einem Drittvergleich standhalte, was von der Steuerverwaltung nicht bestritten werde. Zudem sei die Rekurrentin durchaus geschäftlich aktiv, indem sie D._____ die Ausübung ihrer ärztlichen Leistungen im Bereich der H._____behandlung ermögliche.

E. Am 4. August 2020 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie hält an ihrer Auffassung fest, wonach das Grundstück in K._____ ausschliesslich privaten Zwecken von den Aktionären nahestehenden Personen diene. Dementsprechend seien die mit der Liegenschaft verbundenen Aufwendungen als geldwerte Leistungen zu qualifizieren. Betreffend Erträge aus der H._____behandlung geht die Steuerverwaltung davon aus, dass diese nur zum Zweck der Verlustverrechnung über die Rekurrentin verbucht worden seien.

F. Dazu hat die Vertreterin am 7. August 2020 Stellung genommen. Sie hält an ihren Standpunkten fest und macht insbesondere geltend, dass der Einsatz einer Kapitalgesellschaft zwecks Erwerbs und Haltens einer Liegenschaft selbst dann unbedenklich sei, wenn diese von Beteiligten oder Nahestehenden privat genutzt werde. Mit einem weiteren Schreiben, datiert vom 12. August 2020, weist die Vertreterin auf einen neuen Entscheid des Bundesgerichts hin, der ihrer Auffassung nach für den vorliegenden Fall relevant sei.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf weitere Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich 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]), die tatsächlichen und/oder rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Vorliegend ist der steuerbare Reingewinn strittig. Mit den Einspracheentscheiden vom 20. Mai 2020 hat die Steuerverwaltung Privatanteile von insgesamt CHF 37'536.-- aufgerechnet. Die Rekurrentin beantragt, dass ihr steuerbarer Gewinn ohne Aufrechnung von Privatanteilen festgesetzt werde.

3. Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Für dessen Ermittlung wird vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs ausgegangen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Hinzuzurechnen sind u.a. alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).

3.1 Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie zumindest mittelbar dem unternehmerischen Zweck dienen. Alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Nicht verlangt wird, dass die verbuchten Aufwendungen für das Unternehmen tatsächlich notwendig gewesen sind (Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl.,

2017, N. 183 zu Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 74 zu Art. 58 DBG).

3.2 Nicht als geschäftsmässig begründet gelten namentlich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b Al. 5 DBG). Von verdeckter Gewinnausschüttung wird gesprochen, wenn diese buchmässig nicht offen ausgewiesen, sondern unter einer Aufwandposition der Erfolgsrechnung belastet wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 95 zu Art. 58 DBG). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt: (1) Der ausgerichteten Leistung steht keine angemessene Gegenleistung gegenüber, (2) mit der Leistung wird ein Anteilinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt und (3) das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 99 zu Art. 58 DBG; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 222 zu Art. 58 DBG).

3.3 Zur Abklärung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist bei Rechtsgeschäften zwischen massgeblich beteiligten Gesellschaftern und der Gesellschaft aufgrund aller konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Geschäft mit einer Drittperson, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist, in gleicher Weise abgeschlossen worden wäre ("Drittvergleich", BGE 138 II 57 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 142 zu Art. 20 DBG).

4. Die Rekurrentin hat ihrer Steuererklärung folgende Erfolgsrechnung beigelegt (pag. 63-70, auf ganze CHF gerundet, einzelne Positionen zusammengefasst):

Dienstleistungsertrag¹⁾	44'000
Betriebsaufwand	-5'296
Abschreibungen	-898
Finanzaufwand (ohne Hypothekarzins)	-8'685
Betriebsergebnis	29'121
Mietzinseinnahmen	42'000
Hypothekarzins	-58'122
Übriger Liegenschaftsaufwand	-8'014
Liegenschaftserfolg	-24'136
a.o. Erfolg und Steuern	-127
Jahresgewinn	4'857

¹⁾ Ohne CHF 500'000.--, die als aktive Rechnungsabgrenzung bilanziert, im Jahr 2017 jedoch wieder ausgebucht wurden (vgl. pag. 23)

Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass die von der Rekurrentin seit ihrer Gründung im Jahr 2002 gehaltene Liegenschaft K. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ ausschliesslich privaten Zwecken diene. Eine eigentliche unternehmerische Tätigkeit der Rekurrentin sei nicht ersichtlich. Neben dem aus der Liegenschaft resultierenden Fehlbetrag erachtet die Steuerverwaltung auch grosse Teile des übrigen verbuchten Aufwands als nicht geschäftsmässig begründet. Sie ermittelt den steuerbaren Gewinn wie folgt (pag. 14):

Deklarierte Jahresgewinn	4'857
Fehlbetrag Liegenschaft	24'136
Anteil Finanzaufwand (Total 8'685)	8'500
Anteil Buchführungsaufwand (Total 4'653)	4'000
Abschreibungen	900
Verdeckte Gewinnausschüttung	37'536
Steuerbarer Gewinn	42'393

5. Die Rekurrentin bestreitet nicht, dass die strittige Liegenschaft im fraglichen Zeitraum ausschliesslich von Angehörigen der Familie E. _____ privat genutzt worden ist. Sie vertritt indes die Auffassung, dass eine solche Konstellation steuerlich nicht kritisch sei, solange der Gesellschaft marktgerechte Mietzinsen bezahlt würden, was hier zutrefte. Bei dieser Sachlage komme die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung per se nicht in Frage. Zudem erschliesse sich nicht, wieso die Mietzinseinnahmen im vorliegenden Fall steuerbaren Ertrag darstellten, "was unbestritten ist", der damit zusammenhängende Aufwand hingegen nicht akzeptiert werde (Rekursschrift vom 10.6.2020, Ziff. 2.2).

5.1 Der zweite vorgebrachte Kritikpunkt, wonach die Steuerverwaltung nur die aus der Vermietung resultierenden Erträge, nicht jedoch die entsprechenden Aufwendungen, steuerlich berücksichtige, entspricht nicht den Tatsachen. Wie sich aus vorstehenden Tabellen ergibt, hat die Steuerverwaltung nicht den gesamten verbuchten Liegenschaftsaufwand (der CHF 64'136 ausmacht) aufgerechnet, sondern richtigerweise nur den in der Jahresrechnung ausgewiesenen Liegenschaftsverlust von CHF 24'136.--. Die Differenz von CHF 42'000.-- entspricht dem verbuchten Mietertrag, der damit nicht im steuerbaren Gewinn enthalten ist.

5.2 Das Argument, wonach keine geldwerte Leistung an eine beteiligte oder nahestehende Person vorliegen könne, solange der Kapitalgesellschaft eine marktgerechte Gegenleistung zuflüsse, ist im Grundsatz zutreffend (siehe E. 3.3 hiavor). Im relevanten Jahr 2015 sind von der Rekurrentin Mieterträge von CHF 42'000.-- verbucht worden, wovon CHF 24'000.-- auf die "obere" und CHF 18'000.-- auf die "untere" Wohnung entfielen (Details Konto Nr. 7504, pag. 52). Diese Beträge entsprechen monatlichen Bruttomietzinsen (inkl. Nebenkosten) von

CHF 2'000.-- bzw. CHF 1'500.--. Laut Angaben der Rekurrentin handelt es sich um zwei 5-Zimmerwohnungen. Die dafür verbuchten Mieterträge seien von der Steuerverwaltung als einem Drittvergleich standhaltend steuerlich akzeptiert worden. Deren Höhe sei daher nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (Rekursschrift vom 10.6.2020, Ziff. 1.4).

5.3 Tatsächlich hat die Steuerverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens pro 2007 und 2008 gegenüber der damaligen Treuhänderin der Rekurrentin erklärt, sie werde "weiterhin jährliche Mieterträge von CHF 18'000.-- für die untere und CHF 24'000.-- für die obere Wohnung berücksichtigen" (E-Mail vom 12.1.2011, pag. 130). Frühere Taxationen haben jedoch keine Bindungswirkung auf spätere Veranlagungen, weshalb die Behörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse für jede Steuerperiode neu beurteilen dürfen (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; VGE 100 2019 30/31 vom 4.3.2020, E. 7.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 131 DBG, jeweils mit zahlreichen Hinweisen). Weil zudem die Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren über die gleichen Befugnisse verfügt wie die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG), darf sie prüfen, ob die verbuchten Mietzinsen einem Drittvergleich standhalten, selbst wenn dieser Punkt im Veranlagungs- und Einspracheverfahren unbestritten geblieben sein mag.

5.4 Bei einer Vermietung von Liegenschaften einer juristischen Person an ihre Beteiligten (oder denen nahestehende Personen) wird der marktgerechte Mietzins anhand des Eigenmietwerts nach Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG (und nicht anhand des tieferen kantonalen Eigenmietwerts nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG) bestimmt, sofern keine tatsächlich bezahlten Mietzinsen aussagekräftiger Vergleichsobjekte bekannt sind. Dieses Vorgehen wirkt sich normalerweise zu Gunsten der steuerpflichtigen Person aus, weil selbst der bundessteuerliche Eigenmietwert in den meisten Fällen unter dem eigentlichen Marktmietwert liegt (vgl. VGE 100 2018 43/44 vom 20.12.2018, E. 2.5; VGE 100 2012 188/189 vom 4.3.2014, E. 3.2; RKE 100 2019 8 vom 7.5.2020, E. 5.1). Laut Angaben der Steuerverwaltung beträgt der Eigenmietwert des hier zu beurteilenden Grundstücks CHF 64'834.-- brutto bzw. CHF 51'200.-- netto (Taxationsberechnung vom 18.2.2020, pag. 8). Ob es sich bei diesen Beträgen um kantonale oder bundessteuerliche Werte handelt und was die Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang unter "brutto" und "netto" versteht, ist unklar. Diese Fragen müssen hier nicht geklärt werden, wie sich aus nachstehenden Erwägungen ergibt. Fest steht immerhin, dass die verbuchten Mieterträge deutlich unter dem massgebenden Eigenmietwert liegen und damit einem Drittvergleich nicht standhalten. Damit liegt zumindest eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz zwischen verbuchten Mieterträgen und dem Eigenmietwert vor.

6. Die Steuerverwaltung begründet die von ihr vorgenommene Aufrechnung nicht damit, dass die Rekurrentin ihre Liegenschaft zu einem unter Marktniveau liegenden Preis vermiete.

Vielmehr macht sie geltend, dass das Grundstück ausschliesslich privaten Zwecken der Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen diene und demzufolge sämtliche damit zusammenhängenden Kosten geldwerte Leistungen darstellten. Demgegenüber betont die Vertreterin, dass die Rekurrentin als juristische Person ein eigenständiges Rechts- und Steuersubjekt sei. Anders als bei selbstständig erwerbenden natürlichen Personen stellten sich gar keine Abgrenzungsfragen zwischen geschäftlicher und privater Tätigkeit. Die Vermietung von Liegenschaften an Beteiligte oder Nahestehende komme häufig vor und sei steuerlich unproblematisch, solange der an die Gesellschaft bezahlte Mietzins einem Drittvergleich standhalte.

6.1 Die Steuerverwaltung verweist auf den Entscheid des Bundesgerichts 2P.153/2002 vom 29. November 2002 (in StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31). Darin ging es um eine Villa in St. Moritz, die sich im Eigentum einer Aktiengesellschaft befand. Diese stellte eine von zwei Wohnungen ihrem beherrschenden Aktionär zur alleinigen Benutzung zur Verfügung, wobei diesem der Eigenmietwert (im Urteil "amtlicher Mietzins" genannt) in Rechnung gestellt wurde. Das Gericht erwog, dass die Gesellschaft keine Rendite- und Rentabilitätsberechnungen angestellt habe. Die auf der Parzelle vorhandenen Baulandreserven seien nicht genutzt worden. Ebenso wenig habe die Beschwerdeführerin versucht, die grössere Wohnung zeitweise an Dritte zu vermieten. Weil aus der Liegenschaft jährlich hohe Verluste resultierten, wäre das Objekt nicht zu den gleichen Bedingungen (d.h. zum Eigenmietwert) an einen unabhängigen Dritten vermietet worden. Dementsprechend stellten sämtliche mit der Villa in Zusammenhang stehenden Aufwendungen private Lebenshaltungskosten und damit nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (E. 3.3).

6.2 Aus diesem Urteil geht hervor, dass Aufwendungen für ein von einer Kapitalgesellschaft gehaltenes Grundstück unter Umständen nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern private Lebenshaltungskosten der Beteiligten (oder Nahestehenden) darstellen. Anders als von der Vertreterin vorgebracht, stellen sich entsprechende Abgrenzungsprobleme daher nicht nur bei selbstständiger Erwerbstätigkeit. Umgekehrt ist der Vertreterin insoweit zuzustimmen, als es nicht ungewöhnlich ist, dass Liegenschaften, die von Kapitalgesellschaften im Anlagevermögen gehalten werden, an Beteiligte oder Nahestehende zur privaten Nutzung vermietet werden. Wie bei der Vermietung an Drittpersonen können auch aus einer Vermietung an Beteiligte in einzelnen Steuerperioden Verluste entstehen, beispielsweise infolge von kostspieligen Unterhaltsarbeiten. Wenn aus einer solchen Art der Bewirtschaftung indes Jahr für Jahr Verluste resultieren, widerspricht dies dem wirtschaftlichen Zweck einer Kapitalgesellschaft. Nimmt eine Gesellschaft solche Verluste dennoch in Kauf, ist davon auszugehen, dass sie dies nur aufgrund des Beteiligungsverhältnisses tut, sofern sie nicht besondere Umstände nachweisen kann.

6.3 Die Vertreterin bringt vor, dass der vorliegende Sachverhalt nicht mit demjenigen zu vergleichen sei, den das Bundesgericht zu beurteilen hatte. So habe die Rekurrentin das Grundstück in K._____ von Anfang an selber erworben, während die Villa in St. Moritz zunächst vom beherrschenden Aktionär als Privatperson gekauft und erst später an die Aktiengesellschaft übertragen worden sei. Die Steuerverwaltung führt hierzu aus, dass die strittige Liegenschaft im Jahr 2002 primär deswegen über die Rekurrentin erworben worden sei, weil das aus dem Ausland stammende Ehepaar E._____ für den Kauf keine Bewilligung gemäss dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1983 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG; SR 211.412.41) erhalten hätte. Dementsprechend sei von Anfang an eine private Nutzung der Liegenschaft beabsichtigt gewesen, die in der Folge denn auch ausschliesslich von Angehörigen der Familie E._____ bewohnt worden sei. Von der Vertreterin wird nicht substantiiert bestritten, dass die Umstände des Liegenschaftserwerbs mit dem BewG in Zusammenhang stehen könnten (siehe Stellungnahme vom 7.8.2020, drittes Aufzählungszeichen), dies sei jedoch für die steuerliche Beurteilung irrelevant. Wie sich aus E. 6.2 hiavor ergibt, ist freilich nicht die private Nutzung der Liegenschaft durch Beteiligte oder Nahestehende an sich problematisch, sondern die daraus resultierenden dauernden Verluste. Diese belaufen sich gemäss bilanziertem Verlustvortrag auf kumuliert rund CHF 1.7 Mio. (pag. 64; nach Abzug des fiktiven Ertrags von CHF 500'000.--, pag. 23). Laut unwidersprochenen Angaben der Steuerverwaltung stammen diese Verluste ausschliesslich aus der privat genutzten Liegenschaft (Vernehmlassung vom 4.8.2020, Ziff. 3.4, S. 7). Dementsprechend hat die Rekurrentin über einen langen Zeitraum hohe Verluste in Kauf genommen, was sich mit einem unternehmerischen Zweck nicht vereinbaren lässt. Auf die genauen Umstände des mittlerweile 19 Jahre zurückliegenden Erwerbs des Grundstücks in K._____ muss daher nicht weiter eingegangen werden.

6.4 Zu den Liegenschaftsverlusten führt die Vertreterin aus, dass die Rekurrentin statutarisch den Erwerb und die Weiterveräusserung von Immobilien bezwecke. Die Strategie der Rekurrentin habe von Anfang an darin bestanden, mit einem Verkauf des Grundstücks K._____ Gbbl. Nr. 1._____ einen substanziellen Gewinn zu erzielen. Dies werde durch die im Rahmen einer Ortsplanungsrevision beschlossene verdichtete Überbauung des Ortskerns von K._____ ermöglicht. Entsprechende Verhandlungen liefen seit sechs Jahren und würden demnächst abgeschlossen. Im Hinblick darauf werde die Liegenschaft in einem Zustand gehalten, der einen raschen Verkauf ermögliche. Dies beinhalte, dass nicht an Dritte vermietet und dass der laufende Unterhalt auf ein Minimum beschränkt werde (Einsprache vom 20.12.2019, pag. 11; Rekurschrift vom 10.6.2020, Ziff. 2.4). Vorab ist festzuhalten, dass der statuarische Zweck der Rekurrentin nichts mit Liegenschaftshandel oder -bewirtschaftung zu tun hat, dies übrigens im Gegensatz zu der Aktiengesellschaft im in E. 6.1 hiavor wiedergegebenen Urteil

des Bundesgerichts. Die im Handelsregister eingetragene Formulierung, wonach die Gesellschaft Grundstücke erwerben oder wiederveräussern könne, ist üblich und bedeutet nur, dass die Rekurrentin solche Geschäfte zur Verfolgung ihres eigentlichen Zwecks tätigen darf. Dieser wurde seit der Gründung der Rekurrentin mehrfach geändert (vgl. Bst. A hiervor). Allerdings kommt es für die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts ohnehin nicht primär auf die statutarischen, sondern auf die tatsächlich verfolgten Zwecke an (BGE 115 II 401 E. 1; BGer 2C_834/2011 vom 6.7.2012, E. 3.2.2). Diese sprechen indes ebenso wenig für eine Tätigkeit der Rekurrentin im Immobilienbereich. Es existieren keine Hinweise darauf, dass die Rekurrentin je an weiteren Grundstücken beteiligt gewesen wäre oder mit Grundstücken gehandelt hätte. Dass die strittige Liegenschaft im Jahr 2002 bereits mit der konkreten Absicht eines gewinnbringenden Verkaufs erworben worden sein soll, ist nur schon angesichts der langen Haltedauer unglaublich. Die von der Vertreterin erwähnte Überbauungsordnung lag damals noch in weiter Ferne, wurde darüber doch erst am _____ 2017 abgestimmt. Das frühere Bauernhaus sowie das Ofenhaus sind zudem als schützenswert qualifiziert und bleiben auch unter der neuen Überbauungsordnung erhalten (Art. _____ des Baureglements der Gemeinde K. _____, abrufbar unter: <https://www.K._____.ch> Rubrik "Reglemente" [besucht am 30.4.2021]). Auch dies ist ein Indiz, das gegen einen spekulativ motivierten Liegenschaftserwerb spricht. Im Ergebnis misslingt der Rekurrentin der Nachweis, dass sie die wiederholten Liegenschaftsverluste aus unternehmerischen Gründen in Kauf genommen hat.

6.5 Daran vermag das von der Vertreterin mit Schreiben vom 12. August 2020 ins Feld geführte Urteil des Bundesgerichts 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 nichts zu ändern. Dabei ging es um die Frage, ob die D._GmbH zivilrechtliche Eigentümerin eines Flugzeugs war, das sie in ihrer Bilanz aktiviert hatte. Das kantonale Steueramt St. Gallen war der Auffassung, dass sich das Flugzeug in Wirklichkeit im Eigentum der F._Inc. befunden habe, die einem Sohn des Gesellschafters der D._GmbH zuzuordnen sei. Dementsprechend habe die D._GmbH einen Non-valeur bilanziert und mit der Übernahme der Anschaffungskosten für das fremde Flugzeug einer ihren Beteiligten nahestehenden Person eine geldwerte Leistung erbracht (E. 4.3.2). Das Bundesgericht wies die Sache zur Klärung des Sachverhalts und zum neuen Entscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurück. Im vorliegenden Fall ist nicht umstritten, dass die Rekurrentin zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks K. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ ist. Daher ist das bundesgerichtliche Urteil vom 7. Juli 2020 ohne Relevanz. Die Steuerverwaltung hat zu Recht die gesamte Differenz zwischen Liegenschaftsaufwand und -ertrag als verdeckte Gewinnausschüttung an die Aktionäre aufgerechnet.

7. Nebst dem Liegenschaftsverlust hat die Steuerverwaltung auch einen Grossteil der weiteren verbuchten Aufwendungen (Finanzaufwand, Buchführung, Abschreibungen) nicht als

geschäftsmässig begründet akzeptiert (siehe E. 4 hiavor). Sie führt dazu aus, dass keine eigentliche unternehmerische Tätigkeit der Rekurrentin ersichtlich sei. Darin würden selbst die als Ertrag verbuchten Einnahmen aus den von D._____ durchgeführten H._____behandlungen nichts ändern.

7.1 D._____ hat sich als Ärztin u.a. auf ein Verfahren spezialisiert, das seit dem Jahr 2012 unter der Bezeichnung "H._____behandlung" im Spital L._____ durchgeführt wird (siehe unter: <https://www.H._____behandlung.ch/team> [abgerufen am 30.4.2021]). Die Vertreterin macht geltend, dass die Rekurrentin als "rechtliches Gefäss" zur Ausübung der von D._____ erbrachten ärztlichen Leistungen diene. "Aus betriebswirtschaftlichen und haftungsrechtlichen Gründen" würden die Kosten für die H._____behandlung über die Rekurrentin direkt an die Patienten verrechnet (Rekursschrift vom 10.6.2020, Ziff. 1.2 f.).

7.2 Die Steuerverwaltung führt hierzu aus, dass D._____ erstmals im Jahr 2012 Honorare für H._____behandlungen privat fakturiert und vereinnahmt, jedoch nicht in der Steuererklärung deklariert habe. Nachträglich seien die gleichen Rechnungen neu erstellt worden, nunmehr auf den Namen der Rekurrentin lautend. Die Rekurrentin habe die entsprechenden Einnahmen im Jahr 2013 als ausserordentlichen Ertrag verbucht. Auch im hier zu prüfenden Jahr 2015 sei die Rekurrentin ausschliesslich als "Verrechnungsgesellschaft" genutzt worden. Infrastruktur, Administration und Personal würden vom Spital L._____ gestellt, das über die Internetadresse "H._____behandlung.ch" auch als Anlaufstelle für interessierte Patienten diene. Die Steuerverwaltung führt weiter aus, dass sie nicht überprüft habe, ob es sich bei den fraglichen Erträgen überhaupt um "zulässige Verrechnungen" handle. Es sei jedoch klar, dass diese Einnahmen nur zum Zweck der Verlustverrechnung von der Rekurrentin verbucht worden seien. Weil die Vorjahresverluste indes aus der privat genutzten Liegenschaft stammten, komme eine Verlustverrechnung nicht in Frage.

7.3 Zu einer allfälligen Aktivität der Rekurrentin im Rahmen der erwähnten H._____behandlungen finden sich in den vorhandenen Akten pro 2015 zwanzig von der Rekurrentin ausgestellte Rechnungen über je CHF 2'200.-- (pag. 25-44). Deren Totalbetrag von CHF 44'000.-- entspricht dem verbuchten Dienstleistungsertrag. Der Betrag von CHF 2'200.-- wird auf den Rechnungen als Pauschale bezeichnet. Die Rechnungen enthalten zudem die Namen der Patienten, den Behandlungszeitraum und eine Umschreibung der ärztlichen Leistungen. Anders als von der Vertreterin in Ziff. 1.3 der Rekursschrift erwähnt, sind die Rechnungen nicht direkt an die Patienten adressiert worden, sondern an den "Verein I._____" (Rechnungen vom 9.3.2015 und 22.6.2015) bzw. an die "I._____ GmbH" (Rechnungen vom 26.9.2015). Die I._____ GmbH wurde per 12. Juni 2015 im Handelsregister eingetragen. Ihre Stammanteile werden vom erwähnten Verein gehalten. Als Zweck wird "die Durchführung

von J._____behandlungen" genannt; was laut Website der H._____behandlung eine verwandte Methode darstellt (<https://www.H._____behandlung.ch> Menü "Behandlung" [abgerufen am 30.4.2021]).

7.4 Für die Steuerrekurskommission ist anhand der Akten nicht nachvollziehbar, wie D._____, die Rekurrentin, das Spital L._____ und die I._____ GmbH bei der Durchführung der H._____behandlungen zusammenarbeiten. Ebenso wenig ist ersichtlich, wie und von wem die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben fakturiert bzw. bezahlt und verbucht werden. Die Aktivitäten der Rekurrentin scheinen sich darauf zu beschränken, den auf D._____ entfallenden Honoraranteil von CHF 2'200.-- pro Behandlung der I._____ GmbH in Rechnung zu stellen. Die Gesamtkosten für eine Behandlung liegen übrigens bei rund CHF 13'200.-- (siehe unter: <https://www.H._____behandlung.ch>, Menü _____ [abgerufen am 30.4.2021]). Die Vertreterin hat sich in ihren Stellungnahmen vom 7. und 12. August 2020 nicht zu den Ausführungen der Steuerverwaltung (siehe E. 7.2 hiavor) geäußert. Damit misslingt der Rekurrentin der Nachweis, dass die von ihr verbuchten Aufwendungen mit einer nennenswerten unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Dies gilt insbesondere auch für den in der Bilanz der Rekurrentin aufgeführten Bankkredit über CHF 150'150.60 (der bereits per 2013 mit CHF 219'610.05 bilanziert war, pag. 94), aus dem der grösste Teil des verbuchten Finanzaufwands von total CHF 8'685.-- resultiert. Auch die Aufrechnungen betreffend Buchführungsaufwand und Abschreibungen auf Mobilien erweisen sich unter diesen Umständen als gerechtfertigt. Der von der Steuerverwaltung steuerlich anerkannte Aufwand beläuft sich somit noch auf CHF 1'606.-- (Differenz zwischen verbuchtem Ertrag von CHF 44'000.-- und steuerbarem Gewinn gemäss Einspracheentscheid von CHF 42'394.--). Angesichts dieses geringen Betrags erübrigen sich weitere Ausführungen hierzu, selbst wenn nach dem bis anhin Ausgeführten auch diese Auslagen kaum geschäftsmässig begründet sein dürften. Im Ergebnis sind Rekurs und Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

8. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Buchungen in Zusammenhang mit den H._____behandlungen auch anders gewürdigt werden könnten. Offenbar zog die Steuerverwaltung zunächst in Erwägung, den vorliegenden Sachverhalt unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Steuerumgehung zu prüfen. Mit E-Mail vom 22. Januar 2019 erklärte die zuständige Expertin gegenüber der Vertreterin, dass die bei der Rekurrentin verbuchten Erträge "genau betrachtet" als steuerbares Einkommen von D._____ zu behandeln wären, womit sie aus Sicht der Rekurrentin eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage darstellten (pag. 54). In der Begründung der Veranlagungsverfügungen vom 3.12.2019 wurde zudem vermerkt, dass "berufliche Auslagen bzw. Unkosten" von D._____ im Rahmen ihrer selbstständigen Erwerbstätigkeit geltend gemacht würden. Letztlich hat die Steuerverwaltung jedoch die von der Rekurrentin

verbuchten Einnahmen als steuerbare Erträge akzeptiert (siehe E. 7.2 hiavor). Obwohl Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die gewählte Art der Verbuchung ausschliesslich fiskalisch motiviert ist, verzichtet die Steuerrekurskommission diesbezüglich auf eigene Abklärungen oder eine Rückweisung an die Steuerverwaltung. Dieser steht es jedoch frei, in späteren Steuerperioden entsprechende Untersuchungen vorzunehmen.

9. Weiter wurde von der Steuerverwaltung die Höhe des steuerbaren Kapitals nicht in Frage gestellt, was sich indirekt auch auf das steuerbare Vermögen der Aktionäre auswirkt. In der Bilanz pro 2015 ist ein Vorjahresverlust von mehr als CHF 1.7 Mio. aufgeführt, der laut Steuerverwaltung auf die kumulierten Fehlbeträge aus der privat genutzten Liegenschaft zurückzuführen ist (siehe E. 6.3 hiavor). Die Rekurrentin weist daher ein negatives Eigenkapital auf, obwohl der Liegenschaft (Buchwert ca. CHF 2.8 Mio.) nur Hypothekarschulden von ca. CHF 2.5 Mio. gegenüberstehen. Davon ausgehend, dass es sich beim Verlustvortrag um steuerlich unbeachtliche kumulierte private Lebenshaltungskosten handelt, stellt sich die Frage, ob nicht auch beim steuerbaren Kapital eine Aufrechnung vorzunehmen wäre. Auch dieser Aspekt wird von der Steuerverwaltung in einer Folgeperiode zu überprüfen sein.

10. 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]).

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

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2015 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

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:
- F. _____ AG, zuhanden der A. _____ AG
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde K. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann