



100 22 78

200 22 56

Gemeinde: J. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.9.2023 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. September 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Antenen und Junod sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ gmbh

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ gmbh (Rekurrentin) mit Sitz in J. _____ wurde im Jahr 2016 aus einer durchgeführten Umstrukturierung der B. _____ gmbh (seit 2018 in Liquidation) gegründet und ins Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt die Erforschung und Entwicklung von neuen Verarbeitungstechniken und den dazu notwendigen Spezialmaschinen und Geräten für das Verlegen von Bodenbelägen und für Oberflächenbehandlungen im Innenausbau sowie den Handel mit Waren aller Art. Ihr Stammkapital von CHF 20'000.-- ist aufgeteilt in 20 Stammanteile mit einem Nennwert von CHF 500.-- (Stimmrechtsstammanteile), welche C. _____ (Gesellschafter und Geschäftsführer) hält, sowie je 5 Stammanteile mit einem Nennwert von CHF 1'000.-- (Vorzugsstammanteile), welche seine Eltern D. _____ (Gesellschafterin) und E. _____ (Gesellschafter) halten. C. _____ und seine Eltern (zusammen), alle mit Einzelzeichnungsberechtigung, halten somit je 50 % des Stammkapitals. An der gleichen Adresse wie die Rekurrentin ist die im Jahr 2016 gegründete F. _____ AG domiziliert, die zu 100 % durch C. _____ gehalten wird. Die F. _____ AG bezweckt die Entwicklung und Herstellung sowie den Handel und Vertrieb von Maschinen, Geräten und Hilfsmitteln im Bereich der Oberflächenbehandlung sowie den Betrieb von Reparatur- und Servicewerkstätten.

B. Die Rekurrentin wies in ihrer Steuererklärung 2018 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 231.-- und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 560'969.-- aus (vgl. Akten der Steuerverwaltung pro 2018, pag. 89-88 [2018]). Nach Abgabe der Steuererklärung 2018 (inkl. Jahresrechnung 2018) wurde der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), ein korrigierter Jahresabschluss 2018 mit einem um CHF 182.-- erhöhten Gewinn von CHF 413.-- eingereicht (pag. 111-104 [2018]). In der Folge nahm die Steuerverwaltung am 25. März 2021 bei der Rekurrentin eine Buchprüfung vor (vgl. Protokoll für Buchprüfungen JP, pag. 157-148 [2018]). Abweichend von der Selbstdeklaration veranlagte die Steuerverwaltung die Rekurrentin am 7. Oktober 2021 auf einen bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018 massgebenden Reingewinn von CHF 20'300.--. Das steuerbare Kapital wurde bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf CHF 791'000.-- festgelegt (pag. 171-166 [2018]). Die Differenz zur Selbstdeklaration beruhte hauptsächlich auf einer Aufrechnung von geldwerten Leistungen in der Höhe von CHF 4'740.-- für die unterbliebene Verzinsung der Darlehensforderung "Darlehen kurzfristig" sowie einer Aufrechnung von verdecktem Eigenkapital im Umfang von CHF 374'415.-- und Zinsen auf verdecktem Eigenkapital über CHF 15'153.--. Eine gegen die Aufrechnungen erhobene Einsprache (pag. 178-174 [2018]) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheverfügungen pro 2018 vom 10. Februar 2022 (pag. 195-187 [2018]) abgewiesen.

C. Gegen die Einspracheverfügungen pro 2018 (und 2019) hat die Rekurrentin am 11. März 2022 (weitergeleitet von der Steuerverwaltung am 16.3.2022) und verbesserter Eingabe vom 7. April 2022 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurse und Beschwerden mit dem Antrag erhoben, die Einspracheverfügungen pro 2018 (und 2019) seien aufzuheben; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Rekurrentin führt im Wesentlichen aus, dass sie den Geschäftsstart ihres Zweitunternehmens F. _____ AG – welches neuartige und patentierte Serienmaschinen für die Bearbeitung von Bodenbelägen in Häusern entwickle und baue – mit der Erhöhung der Hypothek auf ihrer eigenen Gewerbeliegenschaft (J. _____ Gbbl. Nr. _____) finanziert habe. Wegen Verschuldens schweizerischer Drittunternehmen im Zusammenhang mit dem Umbau der Gewerbeliegenschaft, der Covid-19-Pandemie, der aktuellen Rohstoffknappheit aufgrund des Krieges in der Ukraine sowie der aufgrund der grossen Nachfrage weltweiten Knappheit an Elektromotoren, habe die F. _____ AG bisher aber noch keine Maschinen verkaufen können und folglich keine Einnahmen erzielt. Die F. _____ AG kämpfe daher gegen die Überschuldung und könne die Mietkosten von geplanten CHF 240'000.-- im Jahr sowie die der Rekurrentin geschuldeten Darlehenszinsen für die Gewährung des (Aktiv-)Darlehens nicht bezahlen. Dadurch fehle das Geld auch bei der Rekurrentin. Die bestrittenen Steuerveranlagungen hätten nur gemacht werden können, weil die Rekurrentin auf die Steuerverwaltung zugegangen sei und auf all ihre Probleme aufmerksam gemacht habe. Damit habe die Rekurrentin eine solche Veranlagung verhindern und für die Zeit bis die F. _____ AG ihre ersten Maschinen auf den Markt bringe, ein Steuerruling aushandeln wollen.

Die Eltern von C. _____ hätten Letzterem zudem bereits bei der Geschäftsgründung der B. _____ G. _____ gmbh im Jahr 2005 (ab 2011: B. _____ gmbh [seit 2018 in Liquidation]) ein Darlehen von CHF 577'000.-- gewährt. Zusätzlich hätten sie C. _____ mit einem Darlehen von CHF 770'000.-- geholfen, die Gewerbeliegenschaft im Jahr 2007 zu kaufen. Bei der Gründung der Rekurrentin im Jahr 2016 sei die Gewerbeliegenschaft zusammen mit einer (Passiv-)Darlehensforderung zugunsten der Eltern von C. _____ in der Höhe von damals noch CHF 772'500.-- (CHF 1'312'500.-- abzüglich eines partiellen Forderungsverzichts von CHF 540'000.--) mit einer Sachübernahme von der damaligen B. _____ gmbh in die Rekurrentin übertragen worden (die CHF 540'000.-- wurden zugunsten des Eigenkapitals [gesetzliche Kapitalreserve] der zu gründenden Rekurrentin übertragen). Aufgrund der zuvor beschriebenen Gründe (u.a. Covid-19-Pandemie) habe die Darlehensforderung von der Rekurrentin nicht in grösserem Umfang zurückbezahlt werden können. Dass ein grosser Teil der Darlehensforderung nun als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werde, sei nicht nachvollziehbar. Dies, weil das (Darlehens-)Verhältnis bereits seit Längerem bestanden habe. Hinzu käme, dass bei der Umstrukturierung bzw. der Gründung der Rekurrentin für die Übertragung der Gewerbeliegenschaft

ein Steuerruling eingeholt worden sei. Anderthalb Jahre später werde dieses aber nicht mehr akzeptiert und verdecktes Eigenkapital ausgewiesen. Ferner weist die Rekurrentin auf eine mehrfache Besteuerung hin, weil die Anteilsinhaber (die Eltern wie auch C._____ selbst) das in der Bilanz ausgewiesene Darlehen und das Stammkapital (inkl. der gesetzlichen Kapitalreserve) bereits privat versteuert hätten. Die Rekurrentin kritisiert zudem den Zeitpunkt der Aufrechnungen (anderthalb Jahre nach der Geschäftsgründung). Für Neugründungen im KMU-Bereich besage eine Faustregel, dass ein Unternehmen nach drei bis fünf Jahren schwarze Zahlen schreiben soll. Die von der Steuerverwaltung erwähnten Regelwerke und Kreisschreiben, aufgrund derer die bestrittenen Veranlagungen gemacht worden seien, hätten sicher ihre Berechtigungen. Es sei aber zu prüfen, ob diese bereits in der Startphase nach Geschäftsgründung und während einer weltweiten Pandemiezeit angewendet werden müssten.

D. Am 25. Mai 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde pro 2018 beantragt. Sie führt zusammengefasst aus, dass in der Bilanz per 31. Dezember 2018 unter dem Aktivposten "kurzfristige Aktiven" Darlehen in der Höhe von CHF 490'854.75 ausgewiesen seien (pag. 110 und 137 [2018]). Gegenüber der F._____ AG und C._____ betrage dieser Aktivposten "kurzfristige Aktiven" (abzüglich weiterer Darlehen an H._____ gmbh in Liquidation [CHF 6'069.--; pag. 151] und B._____ gmbh in Liquidation [CHF 78'280.--; pag. 151]) per Ende 2018 CHF 406'504.75. Diese Darlehensforderungen seien nicht verzinst worden. Für die unterbliebene Verzinsung habe die Steuerverwaltung eine geldwerte Leistung von CHF 4'740.-- aufgerechnet. Dabei habe sie sich auf das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zu den "steuerlich anerkannten Zinssätzen 2018 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" vom 19. Februar 2018 gestützt. Soweit diese Darlehen aus Fremdkapital finanziert seien, habe die Verzinsung der Darlehensforderungen zu den Fremdkapitalzinskosten plus 0,5 % Zuschlag zu erfolgen. Die durchschnittliche Verzinsung der Hypothekarschulden betrage 1,87 %, womit die Darlehensforderungen mit 2,37 % zu verzinsen seien. Das durchschnittliche Kapital sei wie folgt berechnet worden (Kapital in CHF; pag. 147 [2018]):

Zeit	Tage	Kapital	Kapital pro rata
01.01.-05.08.	216	170'240	102'144
06.08.-27.09.	52	228'936	33'069
28.09.-17.12.	80	253'936	56'430
18.12.-31.12.	12	278'936	9'298
Total	360		200'941

Ausgehend von einem durchschnittlichen Darlehensbestand von rund CHF 200'000.-- gegenüber Beteiligten und diesen nahestehenden Dritten und einer durchschnittlichen Verzinsung von 2,37 % ergebe dies einen Zinsbetrag von CHF 4'740.--, der vorliegend als geldwerte Leistung qualifiziere.

Ferner sei auf der Passivseite der Bilanz per 31. Dezember 2018 eine Darlehensforderung von CHF 712'500.-- ausgewiesen worden (pag. 109 [2018]), welche durch die Gesellschafter bzw. Eltern D._____ und E._____ gewährt worden sei. Ein Teil dieser Darlehensforderung (CHF 374'415.--) habe die Steuerverwaltung als verdecktes Eigenkapital qualifiziert und bei den Kantons- und Gemeindesteuern aufgerechnet (pag. 165 und 167 [2018]). Dies, weil die Gesellschafter D._____ und E._____ der Rekurrentin Fremdkapital zur Verfügung gestellt hätten, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukäme. Das verdeckte Eigenkapital sei wie folgt berechnet worden (in CHF; Akten pro 2018):

Total Aktiven (gem. Bilanz per 31.12.2018 [pag. 109])			4'677'831
Zulässiges FK (80 % der Aktiven)			3'742'264
Effektives FK (gem. Bilanz): Kreditoren (pag. 109) Hypotheken (pag. 109) Darlehen (pag. 109) FK von unabhängigen Dritten FK von Gesellschaftern (D._____ + E._____)	10'192 3'358'987 <u>35'000</u>	3'404'179 <u>712'500</u>	4'116'679
Verdecktes EK (per 31.12.2018)			<u>374'415</u>

Nach bernischer Praxis würden aus verwaltungsökonomischen Gründen in der Regel pauschal 80 % der gesamten Aktiven als zulässiges Fremdkapital betrachtet. Bei Anwendung der Behebungsgrenzen gemäss Kreisscheiben Nr. 6 der ESTV hätte sich ein zulässiges Fremdkapital von CHF 3'319'031.-- (statt CHF 3'742'264.-- bei der bernischen Pauschallösung) ergeben, das bei einem gleichbleibenden effektiven Fremdkapital (CHF 4'116'679.--) zu einem verdeckten Eigenkapital von CHF 797'648.-- geführt hätte. Der aufgrund der bernischen Praxis aufgerechnete Betrag von CHF 374'415.-- sei damit zugunsten der Rekurrentin gegenüber der Berechnung nach dem Kreisscheiben Nr. 6 der ESTV deutlich tiefer ausgefallen.

Des Weiteren sei die Steuerverwaltung zu einem Zins auf verdecktem Eigenkapital von CHF 15'153.-- gelangt, den sie in dieser Höhe bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer aufrechnete (pag. 167-166 [2018]). Den aufgerechneten Zins von CHF 15'153.-- habe sie wie folgt berechnet (in CHF; Akten pro 2018):

Verdecktes EK	374'415
Verdecktes EK Vorjahr	0
Verdecktes EK im Durchschnitt	187'207
Darlehen im Durchschnitt	722'500
Verdecktes EK im Durchschnitt	187'207
Als FK zulässig	535'293
Verzinsung Darlehen (pag. 116)	28'000
Zins auf zulässigem FK (2,4 % von 535'293)	12'847
Aufgerechneter Zins	15'153

Die Darlehensforderung sei im Jahr 2018 mit insgesamt CHF 28'000.-- verzinst worden (pag. 116 [2018]). Die Steuerverwaltung habe den Teil der Schuldzinsen aufgerechnet, die auf den Teil des Fremdkapitals entfallen, der zum Eigenkapital zu rechnen sei. Der Zins auf zulässigem Fremdkapital entspreche einem Mischsatz zwischen Liegenschaftskrediten und Betriebskrediten. Die Aktiven der Bilanz (CHF 4'677'831.--) bestehen zu rund 80 % aus der Geschäftsliegenschaft (CHF 3'772'000.--; pag. 109 [2018]). Für den Zinssatz habe die Steuerverwaltung daher 80 % von 2,25 % (Liegenschaftskredit) und 20 % von 3 % (Betriebskredit) herangezogen (vgl. Rundschreiben der ESTV zu den "steuerlich anerkannten Zinssätzen 2018 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" vom 19.2.2018). Dies habe einen Mischsatz von rund 2,4 % ergeben. Ferner habe die Rekurrentin auf ein Ruling der Steuerverwaltung vom 21. April 2016 hingewiesen. Gegenstand des Rulings sei jedoch eine Umstrukturierung und ein Forderungsverzicht der Gesellschafter zugunsten der Reserven aus Kapitaleinlagen und nicht das verdeckte Eigenkapital gewesen.

E. Dazu hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 18. Juni 2022 Stellung genommen.

F. Die ESTV hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden 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 vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Nach Art. 151 StG i.V.m. Art. 17 Abs. 1 VRPG können getrennt eingereichte Eingaben, welche den gleichen Gegenstand betreffen, durch die instruierende Behörde im Verfahren vereinigt werden, während gemeinsam eingereichte Eingaben gestützt auf Art. 151 StG i.V.m. Art. 17 Abs. 2 VRPG getrennt werden können. Wichtigste Richtschnur für ein solches Vorgehen ist die Prozessökonomie. Die instruierende Behörde verfügt dabei über einen grossen Ermessensspielraum. Die Vereinigung und Trennung von solchen Verfahren ist in jedem Verfahrensabschnitt möglich (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 1 zu Art. 17 VRPG). Vorliegend werden die Verfahren für die Steuerjahre 2018 und 2019, die gemeinsam in einer Eingabe eingereicht worden sind (Verfahrens-Nrn. 100 2022 78 / 200 2022 56 [Steuerjahr 2018] und 100 2022 79 / 200 2022 57 [Steuerjahr 2019]), obwohl ein sachlicher Zusammenhang besteht, der Schriftenwechsel jedoch seitens der Steuerrekurskommission getrennt durchgeführt worden ist, nicht vereinigt. Dem wird indes im Kostenpunkt (vgl. E. 7 hiernach) Rechnung getragen werden (vgl. Michel Daum, a.a.O., N. 12 zu Art. 17 VRPG).

3. Streitig ist bezüglich dem hier zu beurteilenden Steuerjahr 2018 vorab, ob die Steuerverwaltung beim von der Rekurrentin zinslos gewährten Darlehen an die F. _____ AG bzw. an C. _____ zu Recht einen Zinsbetrag von CHF 4'740.-- als verdeckte Gewinnausschüttung zum steuerbaren Reingewinn pro 2018 aufrechnete.

3.1 Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG; Art. 85 Abs. 1 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 Bst. b fünftes Lemma DBG; Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG; vgl. BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018, E. 3.1). Nach der Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn die folgenden vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1) Die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Beteiligungsinhaber der Gesellschaft oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden (Drittvergleich); 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018, E. 3.2). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (BGer 2C_400/2020 vom 22.4.2021, E. 3.1.1).

3.2 Wenn die Gesellschaft für ein Darlehen, das sie einem Beteiligungsinhaber (oder einer nahestehenden Person) gewährt, keinen oder keinen angemessenen Zins verlangt, verzichtet sie auf einen ihr zustehenden Ertrag. Die Gesellschaft hat vom Beteiligungsinhaber das gleiche Entgelt für die Kapitalüberlassung zu fordern, welches sie von einem unbeteiligten Dritten verlangen und sicher erzielen würde (Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 269). Zur Vereinfachung des Drittvergleichs hat die ESTV u.a. Richtlinien im Bereich Zinssätze (Schweizer Franken sowie Fremdwährungen) für die Berechnung der geldwerten Leistungen (bzw. der verdeckten Gewinnausschüttungen) aufgestellt. Die Rundschreiben "Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" und "Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährungen" werden jährlich neu publiziert (abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch>, Rubriken "Direkte Bundessteuer > Rundschreiben" [abgerufen am 5.7.2023]). Diese ESTV-Rundschreiben werden auch für die kantonalen Steuern angewendet (Leuch/Burgunder in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 36 zu Art. 85 StG). Diese Rundschreiben sind zwar nicht bindend. Da sie auf eine einheitliche und gleiche Rechtsanwendung ausgerichtet sind, soll von ihnen indes nur abgewichen werden, wenn sie die anwendbaren Gesetzesbestimmungen nicht überzeugend konkretisieren. Die von der ESTV festgesetzten massgeblichen Zinssätze stellen lediglich "safe harbour rules" (auch sog. "safe haven rules") dar. Das bedeutet einerseits, dass angenommen wird, es liege keine geldwerte Leistung vor, wenn sich die steuerpflichtigen Personen an diese Regeln halten. Andererseits greift die widerlegbare Vermutung des Vorliegens einer geldwerten Leistung, wenn sich die steuerpflichtigen Personen nicht daranhalten. Die Beweislast kehrt sich zulasten der steuerpflichtigen Person um und diese muss nachweisen, dass die entsprechende Leistung einem Drittvergleich standhält (BGer 2C_578/2019 vom 31.3.2020, E. 4.3; vgl. auch Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 83 zu Art. 58 DBG). Der nach dem jeweiligen Rundschreiben massgebende Sollzins bzw. die Differenz zum tatsächlich bezahlten

tieferen Zins wird steuerlich als geldwerte Leistung (bzw. als verdeckte Gewinnausschüttung) angesehen und dem Ertrag der Gesellschaft zugerechnet (Reto Heuberger, a.a.O., S. 269).

3.3 Vorliegend gewährte die Rekurrentin verschiedenen nahestehenden Personen ein Darlehen, u.a. auch ihrem Beteiligungsinhaber C._____ bzw. ihrer Schwestergesellschaft F._____ AG, die zu 100 % durch C._____ gehalten wird. Die Darlehen gegenüber verschiedenen Schuldern, wofür schriftliche Vereinbarungen fehlen, wurden allesamt im Konto-Nr. 1140 "Darlehen kurzfristig" bei der Rekurrentin geführt (pag. 137 [2018]). Dies macht die gegenseitige Abstimmung gemäss Steuerverwaltung kompliziert, wenn nicht unmöglich (vgl. Protokoll für Buchprüfungen JP, pag. 155 [2018]). Dieses Konto belief sich per 31. Dezember 2018 insgesamt auf CHF 490'854.75 (pag. 110, 137 [2018]) bzw. nach Herausrechnung von Forderungen in der Höhe von CHF 84'350.-- gegenüber der H._____ gmbh in Liquidation [seit 2019 gelöscht; gehörte hälftig C._____ und I._____] und der B._____ gmbh [seit 2018 in Liquidation]) noch auf CHF 406'504.75 (vgl. Protokoll für Buchprüfungen JP, pag. 155 [2018]; Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.5.2022, S. 2). Die von der Rekurrentin gewährten Darlehen wurden unstreitig nicht verzinst. Durch den Verzicht auf den ihr zustehenden Darlehenszins erfolgte eine Zuwendung der Rekurrentin an einen Beteiligungsinhaber (C._____) bzw. an eine ihr nahestehende Person (F._____ AG, Schwestergesellschaft der Rekurrentin). Festzuhalten ist, dass ein Darlehen in dieser Grössenordnung einem unabhängigen Dritten nicht zinslos gewährt würde. Vielmehr wäre ein marktüblicher Zins vereinbart und einverlangt worden. In casu wurde indes kein Zins einverlangt und auch kein (kalkulatorischer) Zins zu den jeweiligen Darlehen dazugerechnet. Die Steuerverwaltung hat daher ausgehend von einem durchschnittlichen Darlehensbestand von rund CHF 200'000.-- gegenüber Beteiligten und diesen nahestehenden Dritten und einer durchschnittlichen Verzinsung von 2,37 % einen Zinsbetrag von CHF 4'740.-- berechnet und als geldwerte Leistung aufgerechnet (vgl. Bst. D hiervor). Weder die Zinsberechnung noch die Aufrechnung werden seitens der Rekurrentin substantiiert bestritten. Sie stellt insbesondere die Anwendbarkeit der Zinssätze gemäss dem für das Steuerjahr 2018 geltenden Rundschreiben nicht in Frage. Die steuerliche Aufrechnung des Zinsbetrags von CHF 4'740.-- ist aus Sicht der Steuerrekurskommission auch sonst nicht zu beanstanden. Dies, obwohl die Prüfung des Büchersachverständigen der Steuerrekurskommission (nachfolgend Büchersachverständiger) ergeben und er in seinem Expertenbericht betreffend das Steuerjahr 2018 vom 29. Juni 2023 (nachfolgend Expertenbericht 2018, S. 2 f.) festgehalten hat, dass der durchschnittliche Darlehensbestand nicht rund CHF 200'000.--, sondern rund CHF 288'000.-- betragen habe. Dies hätte bei einem Zinssatz von 2,37 % zur Folge, dass nicht nur ein Zinsbetrag von CHF 4'740.--, sondern ein solcher von rund CHF 6'826.-- aufzurechnen wäre. Dies würde für die Rekurrentin eine Schlechterstellung (sog. "reformatio in peius") bedeuten, worauf indes aufgrund des geringen Betrages bzw.

Einflusses auf die Besteuerung für das Steuerjahr 2018 zu Gunsten der Rekurrentin verzichtet wird.

An diesem Ergebnis ändert der Einwand der Rekurrentin nichts (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022, S. 2 und 5), die Schwestergesellschaft F._____ AG habe bisher noch keine Maschinen verkauft bzw. keine Einnahmen generiert und so keine Zinsen bezahlen können, weshalb das Geld auch bei der Rekurrentin fehle. Hierbei ist u.a. darauf hinzuweisen, dass im vorliegend interessierenden Steuerjahr 2018 weder die weltweite Covid-19-Pandemie (ab März 2020) noch der Krieg in der Ukraine (ab Februar 2022) für das Nichtverkaufen der Maschinen ursächlich haben sein können. Ferner ändert nichts am obgenannten Ergebnis, dass die F._____ AG sich im hier interessierenden Steuerjahr 2018 in der Startphase nach der Geschäftsgründung im Jahr 2016 befand. Von einer Drittperson wäre jedenfalls unter den gegebenen Umständen kein gänzlich zinsloses Darlehen gewährt worden. Ferner ändert nichts daran, falls allfällig vereinbarte Darlehenszinsen – wie die Rekurrentin vorbringt (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022, S. 4) – gestundet worden wären. Im Übrigen geht nichts Entsprechendes aus den Akten hervor und ist von der Rekurrentin weder substantiiert vorgebracht noch (rechtsgenügend) belegt worden.

3.4 In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob es sich bei den seitens der Rekurrentin an ihren Beteiligungsinhaber C._____ sowie ihre Schwestergesellschaft F._____ AG gewährten Darlehen nicht vielmehr um simulierte Darlehen handelt.

3.4.1 Zu den Geschäftsvorfällen, die eine verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. E. 3.1 hiervor) darstellen können, gehören Darlehen, die von einer Kapitalgesellschaft einem beherrschenden Anteilsinhaber (oder einer Schwestergesellschaft) gewährt werden. Solche Darlehensverträge sind zulässig, sofern die vereinbarten Bedingungen einem Drittvergleich standhalten (Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., N. 127 zu Art. 58 DBG). Wenn dies jedoch nicht zutrifft, wird davon ausgegangen, dass das Darlehen nur gewährt worden ist, weil der Darlehensnehmer Anteilsinhaber bzw. nahestehend ist (Reto Heuberger, a.a.O., S. 285). Im BGE 138 II 57 hat das Bundesgericht die Rechtsprechung im Zusammenhang mit Darlehen an Aktionäre präzisiert. Es verweist in E. 3.2 zunächst auf die traditionellen Kriterien, deren Vorliegen für eine geldwerte Leistung sprechen. Das ist u.a. dann der Fall, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist (d.h. wenn das Darlehen durch die vorhandenen Mittel der Gesellschaft nicht abgedeckt werden kann oder es im Vergleich zu den übrigen Aktiven übermässig hoch erscheint und dann ein sog. Klumpenrisiko verursacht), weiter bei fehlender Bonität des Schuldners oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche

Vereinbarungen fehlen. In E. 5 ff. führt das Bundesgericht aus, dass keine unentgeltliche Zuwendung an den Aktionär vorliege, wenn dieser das Darlehen zurückzahlen müsse. Anders verhalte es sich, wenn die äussere Form des Darlehens nur zum Schein gewählt worden und die Rückerstattung der erhaltenen Summe nicht beabsichtigt sei. In solchen Fällen liege ein simuliertes Darlehen vor. Auch ist zwischen einem ursprünglich und einem nachträglich simulierten Darlehen zu unterscheiden: Bei ersterem ist eine Rückzahlung bereits zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht geplant gewesen, bei letzterem hat sich der fehlende Rückerstattungswille erst im Verlauf der Zeit manifestiert. Weil für eine Simulation klare Indizien gegeben sein müssen, sind die Steuerbehörden gehalten, zuzuwarten, wenn sich für den Zeitpunkt der Darlehensgewährung kein aussagekräftiges Bild ergibt. Wird die ursprünglich ernsthaft aufrechterhaltene Forderung von der Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt vollständig abgeschrieben, liegt eine nachträgliche Simulation vor. Mit der Abschreibung wird der eindeutige Wille des Anteilsinhabers, die via Darlehen bezogenen Mittel der Gesellschaft endgültig zu entziehen, für die Steuerbehörden erkennbar.

3.4.2 Vorliegend hat die Steuerverwaltung aufgrund des Gesamtbilds des Falls vorerst ausdrücklich darauf verzichtet, beim Beteiligungsinhaber C._____ bzw. bei der Schwestergesellschaft F._____ AG die Darlehen bzw. die Darlehenserhöhungen als geldwerte Leistung aufzurechnen (vgl. Protokoll für Buchprüfungen JP, pag. 154 [2018]). Die Nichtaufrechnung wird seitens der Steuerverwaltung einerseits damit begründet, dass der Beteiligungsinhaber C._____ sich in einer schwierigen privaten Lage – sowohl finanziell als auch gesundheitlich – befinde sowie andererseits für die Schwestergesellschaft F._____ AG ein Businessplan vorliege. Die Begründungen, weshalb keine weiteren Aufrechnungen vorzunehmen seien, überzeugen jedoch bereits aus Gleichbehandlungsgründen nicht. Vielmehr ist erstaunlich, dass die Steuerverwaltung (ohne weitere Prüfung) die Darlehen bzw. insbesondere auch die Darlehenserhöhungen an C._____ bzw. an die F._____ AG ohne Weiteres (wie bspw. ohne Sicherheiten oder klare Zusicherungen seitens der Darlehensnehmer hinsichtlich Zinszahlungen etc.) akzeptierte und auf eine jeweilige Aufrechnung der Darlehen im Steuerjahr 2018 verzichtete. Mit Blick auf die vorhandenen Akten und in Anbetracht der vorerwähnten Kriterien des Bundesgerichts (vgl. E. 3.4.1 hiavor), erachtet die Steuerrekurskommission die Akzeptanz der in Frage stehenden Darlehen und insbesondere der über die Jahre erfolgten Darlehenserhöhungen seitens der Steuerverwaltung zumindest als fragwürdig.

3.4.3 Beispielsweise wurde das Darlehen an die F._____ AG (vgl. Konto Nr. 1140 "Darlehen kurzfristig"; pag. 137 [2018]) im Jahr 2018 um CHF 199'164.-- auf CHF 378'578.40 erhöht (vgl. Expertenbericht 2018; S. 5). Hierbei ist zu erwähnen, dass die F._____ AG in den Liegenschaften der Rekurrentin eingemietet ist. Die Rekurrentin verbuchte die Miete

ertragswirksam und, weil die F._____ AG nie eine Zahlung leistete, wies sie den offenen Betrag von CHF 90'468.-- als Debitor aus. Gleichzeitig erfolgte aber eine Umbuchung auf das Konto Nr. 1140 "Darlehen kurzfristig"; pag. 137 (2018). In diesem Konto wurde auch das Darlehen an die F._____ AG geführt. Damit wandelte die Rekurrentin eine Forderung aus Vermietung in ein Darlehen um. Dies ist aus Sicht des Büchersachverständigen ein Indiz, dass die F._____ AG zu diesem Zeitpunkt kaum die Möglichkeiten hatte, das Darlehen, zumindest teilweise, zu amortisieren. Weiter wurde das (Kontokorrent-)Darlehen an C._____ (vgl. Konto Nr. 1140 "Darlehen kurzfristig"; pag. 137 [2018]) im Jahr 2018 von CHF 15'826.10 auf CHF 27'926.60 erhöht (vgl. Gegenkonto Nr. 2512 "Darlehen C._____"; pag. 125 [2018]). Es handelte sich hier ab Mai 2018 um mindestens monatliche Erhöhungen infolge monatlicher Geldbezüge (vgl. Gegenkonti Nrn. 1010 "PC Konto" und 1020 "Regiobank K._____ AG"; pag. 144-140 [2018]). Gleichzeitig hält C._____ fest, dass er sich keinen Lohn ausbezahlt habe (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022, S. 3). Dies ergibt sich auch aus dem Jahresabschluss 2018, wo kein Lohnaufwand verbucht wurde (pag. 106-104 [2018]). Wie C._____ im Jahr 2018 sein Leben finanzieren konnte, ist nicht feststell- bzw. nachvollziehbar (vgl. Expertenbericht 2018, S. 6). Deshalb kann nicht ausgeschlossen werden, dass C._____ mit dem Kontokorrentdarlehen zumindest einen Teil seines Lebensunterhalts bestritt. Bei C._____ privat wäre es somit aus Sicht der Steuerrekurskommission angezeigt, dies näher zu untersuchen und bei ihm entsprechende Auskünfte und Unterlagen für das Jahr 2018 einzuverlangen und gegebenenfalls eine Vermögensvergleichsberechnung vorzunehmen. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Kontokorrentschuld von C._____ Ende 2018 (rund CHF 28'000.--; pag. 125 [2018]) das Stammkapital der Rekurrentin (CHF 20'000.--) überstieg, weshalb sich auch die Frage des Verbots der Einlagerückgewähr (Art. 793 Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) stellt und zu prüfen wäre.

3.4.4 Für simulierte Darlehen spricht, dass keine schriftlichen Verträge bestehen. Hierbei ging die Rekurrentin – zumindest bezüglich des Darlehens an die F._____ AG (vgl. Schreiben der Rekurrentin vom 14.7.2021; pag. 164 [2018]) – offenbar davon aus, dass ein schriftlicher Vertrag keinen Sinn machen würde. Dies, weil C._____ auf beiden Vertragsseiten hätte unterschreiben müssen. Ein solches Insichgeschäft bedarf allerdings gemäss Art. 718b OR der schriftlichen Form. Ferner sind die Einkommenssituation von C._____ (kein Lohn) und die wirtschaftliche Situation der F._____ AG (keine Einnahmen) wichtige Indizien für eine fehlende Bonität und somit für das Vorliegen simulierter Darlehen. Es ist nämlich mehr als fraglich, ob die beiden Schuldner aus eigener Kraft ihren aus dem Darlehen resultierenden Verpflichtungen (Zins- und Amortisationsverpflichtungen) überhaupt nachkommen könnten (BGer 2C_961/2010 vom 30.1.2012, E. 5.1.3). Gemäss Rekurrentin besteht zwar eine Pflicht zur Zinszahlung (vgl. Schreiben der Rekurrentin vom 14.7.2021; pag. 164 [2018]), allerdings

fehlt es an einer schriftlichen Vereinbarung, aus welcher die Pflicht zur Rückzahlung und deren Höhe (absolut oder in Prozenten) hervorgehen würde, was wiederum als Indiz auf ein simuliertes Darlehensverhältnis hinweist. Weitere klare Hinweise auf simulierte Darlehen sind die fehlenden geleisteten Rückzahlungen, nicht bezahlte Darlehenszinsen und keine Sicherheiten. Alles in allem ist mit einer Rückzahlung der Darlehen wohl nicht ernstlich zu rechnen. Die Darlehensvergabe erscheint vorliegend vielmehr ungewöhnlich und deutet darauf hin, dass C._____ bzw. die F._____ AG nur auf Grund seiner Stellung als Beteiligungsinhaber bzw. ihrer Stellung als Schwestergesellschaft auf die Mittel der Rekurrentin zugreifen konnten. Einem unbeteiligten Dritten wäre unter diesen Voraussetzungen kaum ein Darlehen gewährt worden, weshalb die Darlehensvergabe wohl als geschäftsmässig nicht begründet anzusehen ist. Unter diesen Umständen wäre jeweils nicht von einem (ursprünglich) echten Darlehen, sondern vielmehr von einem von Anfang an simulierten Darlehen auszugehen. Die Steuerverwaltung wird jedoch die hierfür notwendigen detaillierten Abklärungen vorzunehmen haben. Die gesamten Akten sind diesbezüglich im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

3.4.5 Bei dieser Gelegenheit ist ergänzend festzuhalten (vgl. Expertenbericht 2018, S. 6 f.), dass in der Buchhaltung der Rekurrentin auch Maschinen und Apparate mit einem Buchwert von CHF 270'000.-- aufgeführt sind (vgl. Konto Nr. 1500 "Maschinen und Apparate"; pag. 110 [2018]). Wie sich dieser Wert zusammensetzt, geht aus den Akten nicht hervor. Welchem Zweck die Anlagen dienen, ist aufgrund der Erfolgsrechnung 2018 auch nicht ersichtlich. Die Mieteinnahmen machen rund 93 % des gesamten ausgewiesenen Ertrags aus (vgl. pag. 107 [2018]). Aus Sicht des Büchersachverständigen wäre als Wertobergrenze der Netto-Liquidationserlös zu bilanzieren. Allenfalls wären die Anlagen an die F._____ AG zu übertragen, sofern diese die Anlagen auch tatsächlich für ihre Produktion verwendet. Diesen Umstand erstmalig einer näheren Prüfung zu unterziehen obliegt jedoch der Steuerverwaltung, nicht der Steuerrekurskommission.

4. Weiter ist vorliegend strittig, ob die Steuerverwaltung zu Recht verdecktes Eigenkapital von CHF 374'415.-- zum steuerbaren Kapital sowie einen verdeckten Eigenkapitalzins von CHF 15'153.-- zum steuerbaren Reingewinn hinzurechnete.

4.1 Gegenstand der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital (Art. 102 Abs. 1 StG). Das steuerbare Eigenkapital der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften besteht aus dem einbezahlten Grundkapital (Aktienkapital, Partizipationsscheinkapital, Stammkapital), den offenen und den als Gewinn versteuerten stillen Reserven (Art. 102 Abs. 2 StG). Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (sog. "verdecktes Eigenkapital";

Art. 103 StG). Zum steuerbaren Gewinn der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vgl. E. 3.1 hiervor) gehören auch die Schuldzinsen, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (Art. 65 DBG; Art. 86 StG). Da der Bund die Kapitalsteuer mit Wirkung ab dem 1. Januar 1998 abschaffte (BGer 2C_560/2014 vom 30.9.2015, E. 2.1.1), spielt die Frage des verdeckten Eigenkapitals auf Bundesebene nur noch im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen eine Rolle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 3 zu Art. 65 DBG).

4.2 Das Steuerrecht geht wie das Zivilrecht von der Selbstständigkeit der juristischen Person aus, was u.a. zur steuerlichen Doppelbelastung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft führt. Diese Doppelbelastung kann vermieden werden, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft an Stelle von Eigenkapital Fremdkapital, welches zu verzinsen ist, zur Verfügung stellt. Die Fremdkapitalzinsen stellen bei der Gesellschaft abzugsfähigen Aufwand dar. Die steuerliche Korrekturvorschrift gemäss Art. 65 DBG bzw. Art. 86 StG setzt dieser Gestaltungsmöglichkeit Grenzen. Formelles Fremdkapital, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt, wird steuerrechtlich denn auch als Eigenkapital behandelt. Dies hat zur Folge, dass die darauf entfallenden Schuldzinsen nicht als abzugsfähiger Aufwand anerkannt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 zu Art. 65 DBG). Unter verdecktem Eigenkapital wird nun der Tatbestand verstanden, dass eine Körperschaft von ihren Gesellschaftern mit einem im Verhältnis zu ihren Aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital ausgestattet und das fehlende Eigenkapital durch "Darlehen" der Gesellschafter ergänzt wird. Damit werden wirtschaftlich Eigenkapital darstellende Mittel als Fremdkapital ausgegeben und die darauf entfallenden "Passivzinsen" der Erfolgsrechnung belastet, während es sich wirtschaftlich um Gewinnausschüttungen handelt. Der Zweck dieses Vorgehens liegt in der Umgehung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Körperschaft und Inhabern der Beteiligungsrechte. In jedem Fall ist einzeln abzuklären, ob verdecktes Eigenkapital vorliegt. Stammen die Darlehen von einem Dritten, kann grundsätzlich kein verdecktes Eigenkapital vorliegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 5 f. zu Art. 65 DBG). Wird bei der Gründung einer Gesellschaft dieser von den Beteiligungsinhabern ein Darlehen gewährt, ist (ganz oder teilweise) auf verdecktes Eigenkapital zu schliessen, wenn a) die Gesellschaft die statutarische Aufgabe ohne die Fremdkapitalzufuhr (bzw. das Darlehen) nicht hätte aufnehmen können, b) die entsprechenden Mittel marktüblich von einem unabhängigen Dritten (insb. einer Bank) nicht erhältlich gewesen wären und c) das Darlehen dem Risiko des Geschäftserfolgs ausgesetzt wird. Dasselbe trifft auch zu, wenn die Beteiligungsinhaber der Gesellschaft oder dieser nahestehenden Dritte die unterkapitalisierte Gesellschaft nach der Gründung mit Fremdmitteln (in Form von Darlehen) ausstatten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 7 f. zu Art. 65 DBG; vgl. auch BGer 2C_560/2014 vom 30.9.2015, E. 2.1.4 f.). Bei gegebenen Voraussetzungen werden die Gründungs- oder

Betriebsdarlehen von Anteilshabern (oder diesen nahestehenden Personen) im entsprechenden Umfang nicht als Fremdkapital und die proportional darauf entfallenden Schuldzinsen nicht als Aufwand anerkannt. Das vermeintliche Fremdkapital ist daher als Einlage auf das Eigenkapital, sein Ertrag ist als Bestandteil des Reingewinns und die vermeintlichen Darlehenszinsen sind gleich wie Dividenden zu behandeln (BGer 2C_560/2014 vom 30.9.2015, E. 2.1.6). Werden Darlehen von Beteiligten oder diesen Nahestehenden zu einem Zinssatz zur Verfügung gestellt, der unter dem marktüblichen Zinsniveau liegt, wird gemäss Ziff. 3.1 des Kreisschreibens Nr. 6 der ESTV vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (nachfolgend KS Nr. 6, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch>), Rubriken "Direkte Bundessteuer / Kreisschreiben / W97-006D vom 6.6.1997" [abgerufen am 5.7.2023]) vom gesamten Darlehenszins soviel als abzugsfähiger Aufwand anerkannt, als gemäss den jeweiligen ESTV-Rundschreiben betreffend Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen (vgl. E. 3.2 hiervor) für das anerkannte Fremdkapital zulässig wäre. Nur der verbleibende Rest wird aufgerechnet (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 13 zu Art. 65 DBG). Auch bei zinslosen Darlehen von Beteiligungsinhabern bzw. nahestehenden Personen an die Gesellschaft ist verdecktes Eigenkapital für die Kapitalsteuer anzunehmen (vgl. Ziff. 3.2 des KS Nr. 6). Die ESTV hat im KS Nr. 6 für verschiedene Arten von Aktiven (ausgehend vom Verkehrswert am Ende der Steuerperiode, der ihrem Gewinnsteuerwert entspricht [d.h. Buchwert], sofern keine höheren Verkehrswerte nachgewiesen sind; vgl. Ziff. 2.1 des KS Nr. 6; vgl. auch Locher/Giger/Pedroli, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil., 2. Aufl., 2022, N. 21 zu Art. 65 DBG) jeweils prozentuale Limiten angegeben, bis zu deren Höhe Mittel von Beteiligungsinhabern noch nicht als verdecktes Eigenkapital gelten, d.h. bis zu deren Höhe Fremdkapital als noch nicht in unüblicher Weise dem Geschäftsrisiko ausgesetzt betrachtet wird. Dem KS Nr. 6 kommt aber (wie die obgenannten Rundschreiben; vgl. E. 3.2 hiervor) kein Gesetzescharakter zu. Vielmehr ist es eine Verwaltungsverordnung, die nur für die Veranlagungsbehörden, aber nicht für die Gerichte, wie die Steuerrekurskommission eines ist, verbindlich ist (Roland Böhi, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Diss., 2014, S. 215). Die Einhaltung der im KS Nr. 6 aufgeführten Prozentzahlen führt (auch) zu einer Unbedenklichkeitsvermutung ("safe harbour rules"; vgl. E. 3.2 hiervor). Sind die behördlich fixierten Prozentzahlen respektiert, ist Art. 65 DBG bzw. Art. 86 StG nicht anwendbar. Sind sie hingegen nicht eingehalten, kann immer noch nachgewiesen werden, dass die konkrete Finanzierung gleichwohl dem Drittvergleich standhält. Allerdings ist dieser Nachweis nicht leicht zu erbringen (Locher/Giger/Pedroli, a.a.O., N. 28 zu Art. 65 DBG). Die Kantone sind im Prinzip gehalten, bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer das KS Nr. 6 anzuwenden (vgl. Roland Böhi, a.a.O., S. 213 und S. 218). Die meisten Kantone wenden auch für die Zwecke der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern das KS Nr. 6 analog an. Es gibt aber Kantone, die spezielle (teilweise nicht veröffentlichte) Belehnungsgrenzen ha-

ben (Roland Böhi, a.a.O., S. 218 f. und S. 263 f.). Beispielsweise wendet die bernische Steuerverwaltung nach eigenen Angaben (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.5.2022, S. 5) aus verwaltungsökonomischen Gründen einen einheitlichen Satz von 80 % der Aktiven als Limite an (unveröffentlichte Praxis), bis zu deren Höhe Mittel von Beteiligungsinhabern als Fremdkapital akzeptiert werden. Für die Anwendung des kantonalen Steuerrechts ist dieses (von der direkten Bundessteuer) abweichende Vorgehen aufgrund der kantonalen Steuerhoheit (vgl. Art. 3 i.V.m. Art. 126 ff. der Bundesverfassung [BV; SR 101]), der formellen Steuerharmonisierung (Art. 129 BV) und der konkretisierungsbedürftigen Wendung "Fremdkapital, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt", nicht zu beanstanden (vgl. Roland Böhi, a.a.O., S. 219). Im Interesse einer einfachen Veranlagungspraxis ist es zudem sachgerecht, dass im Kanton Bern auch bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer die spezielle Belegungsgrenze von 80 % anzuwenden ist. Vorliegend betrug das der Rekurrentin von den Beteiligungsinhabern D. _____ und E. _____ (sie sind auch die Eltern des Geschäftsführers der Rekurrentin, C. _____) gewährte Darlehen Ende 2018 CHF 712'500.-- (vgl. Bilanz per 31.12.2018; pag. 109 [2018]). Gestützt auf die obgenannte Praxis der Steuerverwaltung sind bei der Ermittlung eines verdeckten Eigenkapitals 80% der Aktiven als Höchstbetrag der von der Rekurrentin aus eigener Kraft erhältlichen Fremdmittel zu betrachten. Folglich betrug das maximal zulässige Fremdkapital CHF 3'742'264.-- (80 % der Gesamtktiven von CHF 4'677'831.--; vgl. Bilanz per 31.12.2018; pag. 109 [2018]). Hiervon ist das Fremdkapital von (unabhängigen) Dritten (Kreditoren, Hypotheken und Darlehen) von CHF 3'404'179.-- abziehen, was das für nahestehende Personen noch zulässige Fremdkapital von CHF 338'085.-- ergibt. Das von D. _____ und E. _____ zur Verfügung gestellte Darlehen von CHF 712'500.--, das ihre Altersvorsorge darstellt (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022, S. 3), abzüglich das für nahestehende Personen noch zulässige Fremdkapital von CHF 338'085.-- ergibt ein verdecktes Eigenkapital von CHF 374'415.-- (vgl. Expertenbericht 2018, S. 3). Ein Teil des von D. _____ und E. _____ gewährten Darlehens wurde daher zu Recht bei den Kantons- und Gemeindesteuern pro 2018 in der Höhe von CHF 374'415.-- steuerrechtlich als Eigenkapital behandelt und bei der Rekurrentin zum buchmässigen Eigenkapital (inkl. weiteren Korrekturen) hinzugerechnet. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der aufgerechnete Betrag von CHF 374'415.-- – wie die Steuerverwaltung bereits festgestellt hat (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.5.2022, S. 5) – gegenüber der Berechnung nach KS Nr. 6 mit einem berechneten verdeckten Eigenkapital von CHF 797'648.-- zugunsten der Rekurrentin deutlich tiefer ausgefallen ist. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Berechnung des verdeckten Eigenkapitals wird von der Rekurrentin zu Recht auch nicht bestritten. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Rekurrentin ausführt (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022, S. 3), das von den Eltern von C. _____ gewährte Darlehen sei ursprünglich aus zwei Darlehen von CHF 577'000.-- und CHF 770'000.-- (vgl. Darle-

hensverträge vom 28.4./2.5.2005 bzw. vom 1.1./3.1.2009; Beilagen Nrn. 4 und 5 des Rekurs- und Beschwerdeschreibens vom 7.4.2022) mit Vorgängerunternehmen der Rekurrentin entstanden und bei der Umstrukturierung im Jahr 2016 auf die Rekurrentin übertragen worden. Auch vermag die Rekurrentin aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung in früheren Jahren kein verdecktes Eigenkapital aufrechnete, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in welchem die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkung entfaltet (VGE 100 2010 280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B 25.6 Nr. 59 E. 1.2 sowie die dort aufgeführte Rechtsprechung und Literatur). Dies bedeutet auch, dass die Steuerverwaltung, wenn nötig, in jedem Steuerjahr ein verdecktes Eigenkapital aufrechnen kann. Bei der schematischen Prüfung ist jeweils der Verkehrswert der Aktiven am Ende der relevanten Steuerperiode massgebend (vgl. Roland Böhi, a.a.O., S. 259). Schliesslich ist bezüglich der mehrfachen Besteuerung festzuhalten, dass bei dem Teil des formellen Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt und steuerrechtlich als Eigenkapital behandelt wird, es letztlich tatsächlich zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung kommt (vgl. auch E. 4.2 hiavor). Da es sich bei C._____, seinen Eltern und der Rekurrentin aber um voneinander unabhängige Steuersubjekte handelt, liegt zwar eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, aber keine Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinn vor.

4.6 Bezüglich die auf das verdeckte Eigenkapital entfallenden Schuldzinsen hat die Steuerverwaltung (vgl. Bst. D hiavor) vorab ein durchschnittliches verdecktes Eigenkapital von rund CHF 187'207.-- (CHF Null [Vorjahr] plus CHF 374'415.-- [2018; vgl. E. 4.5 hiavor] geteilt durch zwei) und ein durchschnittliches Darlehen der nahestehenden Personen D._____ und E._____ von CHF 722'500.-- (CHF 732'500.-- [Vorjahr; vgl. Bilanz per 31.12.2017; Akten der Steuerverwaltung pro 2017, pag. 26; 2017] und CHF 712'500.-- [2018; vgl. E. 4.5 hiavor] geteilt durch zwei) berechnet. Das durchschnittlich verdeckte Eigenkapital von CHF 187'207.-- zog sie vom durchschnittlichen Darlehen von CHF 722'500.-- ab, womit sie auf ein zulässiges Fremdkapital von CHF 535'293.-- kam. Der effektiv verbuchte Darlehenszins betrug CHF 28'000.-- (4 x CHF 7'000.--; pag. 116 [2018]). Der zulässige Zins auf dem zulässigen Fremdkapital berechnete die Steuerverwaltung auf CHF 12'847.-- (2,4 % von CHF 535'293.--). Dabei brachte sie einen Zinssatz von 2,4 % zur Anwendung, bei dem es sich um einen Mischsatz zwischen den Zinssätzen für Liegenschafts- und Betriebskredite (2,25 % bzw. 3 %) gemäss Rundschreiben der ESTV zu den "steuerlich anerkannten Zinssätzen 2018 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" vom 19.2.2018) handelte. Da die Bilanz per 31. Dezember 2018 zu 80 % aus der Geschäftsliegenschaft bestand, berücksichtige die Steuerverwaltung den Zinssatz von

2,25 % (Liegenschaftskredit) zu 80 % und den Zinssatz von 3 % (Betriebskredit) zu 20 %, was einen durchschnittlichen Zinssatz von 2,4 % ergab. Den zulässigen Zins von CHF 12'847.-- zog die Steuerverwaltung vom effektiv verbuchten Darlehenszins von CHF 28'000.-- ab. Der aufzurechnende Zins auf dem verdeckten Eigenkapital betrug daher CHF 15'153.-- (vgl. auch Expertenbericht 2018, S. 5). Die Berechnungen des zulässigen bzw. des aufzurechnenden übersetzten Zinses werden von der Steuerrekurskommission nicht beanstandet und werden von der Rekurrentin zu Recht nicht bestritten. Dementsprechend wurde die Verzinsung auf verdecktem Eigenkapital von der Steuerverwaltung in dieser Höhe zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet.

4.7 Was die Rekurrentin gegen die Aufrechnung von (verdeckten) Eigenkapitalzinsen an sich vorbringt, ändert nichts an diesem Ergebnis. Insbesondere ändert nichts, dass die Rekurrentin den effektiv verbuchten Darlehenszins von CHF 28'000.-- (vgl. E. 4.6 hiervor) damit begründet, dass es sich hierbei um einen Zins von CHF 25'000.-- (2 % von CHF 1'252'000.--) gehandelt habe, den sie auf CHF 28'000.-- aufgerundet habe, weil das Darlehen zu einem grossen Teil aus der Hypothek, lastend auf dem Haus der Eltern von C. _____, bestanden habe, das ursprünglich gegenüber ihrer Bank sogar höher hätte verzinst werden müssen. Dieser Einwand ist bereits deshalb nicht einleuchtend, weil das gewährte Darlehen sowohl im Jahr 2017 als auch im Jahr 2018 bei weitem nicht (mehr) CHF 1'252'000.-- betragen hat (vgl. E. 4.6 hiervor). Vielmehr hat das durchschnittliche Darlehen im Jahr 2018 CHF 722'500.-- betragen, was bei einem verbuchten Darlehenszins von CHF 25'000.-- bedeuten würde, dass ein (zu hoher) Zinssatz von 3,46 % angewendet worden ist. Bezüglich des von der Rekurrentin genannten Steuerrulings (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022, S. 4) hat die Steuerverwaltung bereits zu Recht darauf hingewiesen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.5.2022, S. 5), dass sich die Rekurrentin anhand des Steuerrulings (vgl. Schreiben des Steuerberaters der Rekurrentin vom 21.4.2016; Beilage Nr. 7 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 7.4.2022) die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung sowie eines Forderungsverzichts zugunsten der Reserven der Kapitaleinlagen bzw. deren steuerliche Beurteilung bestätigen liess. Das Steuerruling beinhaltet jedoch keine vorgängige Bestätigung oder Hinweise zu den hier interessierenden Aufrechnungen.

6. Nach dem Ausgeführten sind die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen in den Einspracheverfügungen vom 10. Februar 2022 nicht zu beanstanden. Diesbezüglich erweisen sich der Rekurs und die Beschwerde als unbegründet und sind abzuweisen. Weiter wird die Steuerverwaltung aber bezüglich der Frage, ob vorliegend bei den an den Gesellschafter C. _____ bzw. an die Schwestergesellschaft F. _____ AG gewährten Darlehen von

einem (von Anfang an) simulierten Darlehen auszugehen ist, die für die abschliessende Beurteilung notwendigen Abklärungen erstmalig vorzunehmen haben (vgl. E. 3.4 ff. hiervor). Dabei wird sie die mitzuwirkende Rekurrentin anzuhören haben (Gewährung des rechtlichen Gehörs). Die gesamten Akten sind deshalb zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 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]). Die Verfahrenskosten für die Beurteilung der vorliegenden Streitigkeiten durch die Steuerrekurskommission hätten bei der Vereinigung der zwei Verfahren (Verfahrensnrn. 100 2022 78 / 200 2022 56 [Steuerjahr 2018] und 100 2022 79 / 200 2022 57 [Steuerjahr 2019]) zwischen CHF 1'200.-- und CHF 2'500.-- gekostet. Vorliegend sind die Verfahrenskosten auf die zwei getrennten Verfahren hälftig aufzuteilen. Unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände rechtfertigt es sich, die Kosten am unteren möglichen Rahmen für das vorliegende Verfahren auf CHF 600.-- festzusetzen. Die Kosten werden der unterlegenen Rekurrentin auferlegt und sind 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 und ausserdem nicht vertreten ist, sind keine Parteikosten zu sprechen (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 wird abgewiesen. Die Akten gehen zur weiteren Abklärung im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Die Akten gehen zur weiteren Abklärung im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.--, 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 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.

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.

5. Zu eröffnen an:

- A. _____ gmbh
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde J. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger