

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2017 322 vom 12. März 2019

BE Verwaltungsgericht, 2019-03-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2017_322

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2017 322 du 12 mars 2019

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2017 322 del 12 marzo 2019

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

E. 1.2

Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgeurteilt. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 4 drungen und damit formell beschwert. Ob sie auch materiell beschwert ist, d.h. ein schutzwürdiges Interesse an der Beschwerdeführung hat, ist indes fraglich.

E. 1.3.1

Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann, so dass von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1; VGE 2017/243/244 vom 26.10.2018 E. 1.2, 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 1.2, 2015/126/127 vom 31.1.2017 E. 1.2.1, 23057/23058 vom 30.1.2009, in StE 2009 B 13.1 Nr. 16 E. 2.2, je auch zum Folgenden). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand, wenn die steuerpflichtige Person eine tiefere Steuerbelastung anstrebt, nicht aber im umgekehrten Fall: Wird eine Abänderung der Steuerfaktoren zum eigenen Nachteil beantragt, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse. Das Interesse an einer Höherveranlagung wird nur ausnahmsweise bejaht, wenn sich die Höherveranlagung gesamthaft als günstiger erweist, namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung, oder zur Abwendung eines Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahrens (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.; VGer ZH 27.6.2012 [SB.2012.00019] E. 2.1; OGer AG 26.6.2014, in AGVE 2014 S. 292 E. 2.1.1; vgl. auch BGE 140 II 167 [BGer 2C_490/2013 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.1). Das Verwaltungsgericht prüft die Beschwerdebefugnis als Prozessvoraussetzung von Amtes

wegen (Art. 20a VRPG). Es ist jedoch Sache der Beschwerdeführerin oder des Beschwerdeführers, die Umstände darzutun, die das Rechtsschutzinteresse begründen (BVR 2015 S. 534 E. 2.1 mit Hinweisen).

E. 1.3.2

Die Steuerverwaltung hatte auf Einsprache der Beschwerdeführerin hin die von ihr vorgenommene Aufrechnung von Privatanteilen in Bezug auf die Mietnebenkosten auf Fr. 3'600.-- herabgesetzt und zugleich den Ertrag aus der Vermietung von Büroräumen an eine Drittgesellschaft um Fr. 5'700.-- reduziert (Taxationsberechnungen für die Steuerjahre 2012 und 2013 vom 28.7.2016, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 99 ff. und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 5 253 ff.). Indem die Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nebst der Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide die Veranlagung der Jahre 2012 und 2013 gemäss ihrer Selbstdeklaration beantragt, verlangt sie den Verzicht auf die Aufrechnung von Privatanteilen an den Mietnebenkosten und die Erhöhung des Ertrags aus der Vermietung von Geschäftsräumen. Dies würde zu einer Höherveranlagung von gesamthaft Fr. 2'100.-- und mithin zu einer Schlechterstellung führen. Wie dargelegt besteht ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung nur in Ausnahmefällen. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz (angefochtene Entscheide E. 1.1) ist ein solcher jedoch nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht dargetan, weshalb unter Vorbehalt von E. 1.3.3 nachfolgend auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.

E. 1.3.3

Sofern indes entgegen dem Wortlaut der Rechtsbegehren (vgl. vorne Bst. C) von zwei eigenständigen Anträgen auszugehen ist, die unabhängig voneinander zu beurteilen sind, so fehlt es in Bezug auf die Erhöhung des Ertrags aus der Vermietung der Geschäftsräume nach wie vor an einem schutzwürdigen Interesse an einer Höherveranlagung und ist aus den dargelegten Gründen insoweit auf die Beschwerde nicht einzutreten. In Bezug auf die Aufrechnung von Privatanteilen ist die Beschwerdeführerin hingegen durch den angefochtenen Entscheid materiell beschwert und zur Beschwerdeführung befugt. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist insoweit einzutreten.

E. 1.4

Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

E. 1.5

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzung hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 6

E. 2

Strittig ist einzig, ob die Steuerverwaltung in den Jahren 2012 und 2013 zu Recht beim Reingewinn der Beschwerdeführerin geldwerte Leistungen von Fr. 3'600.-- aufgerechnet hat.

E. 2.1

Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Be- stimmt wird er gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs, womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben ist. Es besagt, dass Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinn- ermittlung bilden, wenn bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestim- mungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (BVR 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 143 II 8 E. 4.1; BGer 2C_41/2016 und 2C_42/2016 vom 25.4.2017 E. 6.5.4, 2C_515/2010 vom 13.9.2011, in StE 2011 B 23.41 Nr. 5 E. 2, auch zum Folgenden). Während die Bewer- tungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewertungsvorschriften dar- stellen, die primär zum Schutz der Gläubigerschaft verhindern sollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens zu günstig ausgewie- sen wird, bezwecken die steuerrechtlichen Korrekturvorschriften, dass die Ertrags- und Vermögenslage entsprechend dem Grundsatz der Besteue- rung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) und Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) nicht zu ungünstig präsentiert wird. Das Steuerrecht kennt deshalb verschiedene Tatbestände, die zu steuerlichen Korrekturen eines handelsrechtlich korrekt ermittelten Reingewinns führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftser- gebnisses, die nicht zur Deckung des geschäftsmässig begründeten Auf- wands verwendet wurden, sowie sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gut- geschriebenen Erträge hinzugerechnet (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 7 Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen etwa VGE 2017/64/65 vom 10.8.2018 E. 2.1, 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C_52/2018 vom 23.3.2018]).

E. 2.2

Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründe- ten Aufwands wird im Gesetz zwar durch eine beispielhafte Aufzählung näher umschrieben, aber nicht abschliessend definiert (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähi- ger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwen- dung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwen- dung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (vgl. BGE 143 II 8 E. 3, 135 II 86 E. 3.1, 113 Ib 114 E. 2c; BGer 2C_820/2016 vom 26.4.2017 E. 2). Nicht Voraus- setzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbe- sondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn die Steuer- pflichtigen ungeschickt disponieren. Es genügt, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blosser Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C_52/2018

vom 23.3.2018]; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht,

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin hat ihren Sitz in einem in ihrem Eigentum stehenden Einfamilienhaus in ..., das von der Alleinaktionärin der Beschwerdeführerin sowie deren Lebenspartner bewohnt wird. Zudem vermietet die Beschwerdeführerin Büroräumlichkeiten an eine weitere Aktiengesellschaft, deren Alleinaktionärin wiederum die Alleinaktionärin der Beschwerdeführerin ist, sowie an eine Einzelfirma der Alleinaktionärin und eine Einzelfirma des Lebenspartners der Alleinaktionärin. Die Steuerverwaltung besichtigte anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin am 3. Juni 2015 durchgeführten Buchprüfung die Liegenschaft und teilte gestützt auf die dabei gewonnenen Erkenntnisse die Wohnfläche des Einfamilienhauses in privat und geschäftlich genutzte Räume auf. Entsprechend dem dabei festgelegten Anteil privater Nutzung von 60 % legte sie den der Alleinaktionärin zuzurechnenden Privatanteil an den Nebenkosten auf 60 % bzw. Fr. 6'000 fest (vgl. Taxationsberechnungen für die Steuerjahre 2012 und 2013 vom 28.7.2016, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 99 ff. und 253 ff; Protokoll der Buchprüfung vom 3.6.2015, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 60 ff.).

E. 2.4

Die StRK hat in Bezug auf die Aufrechnung von Privatanteilen an den Mietnebenkosten erwogen, die Steuerverwaltung habe zu Recht nur diejenigen Flächen des Einfamilienhauses als geschäftlich berücksichtigt, die eindeutig der geschäftlichen Nutzung dienen; die Aufteilung der Mietnebenkosten im entsprechenden Verhältnis und die daraus resultierende Aufrechnung einer geldwerten Leistung sei daher nicht zu beanstanden (angefochtene Entscheide E. 3.1.6). – Die Beschwerdeführerin hält dagegen, es bestehe kein Raum für eine restriktive Festlegung der geschäftsmässig genutzten Fläche, vielmehr müsse den tatsächlichen Umständen Rechnung getragen werden (Beschwerden Rz. 19, 22): Die Liegenschaft werde hauptsächlich als Geschäftsdomizil mehrerer Unternehmen und nicht als Wohnhaus genutzt, weshalb der Anteil der geschäftlich genutzten Fläche höher sei als 40 % (Beschwerden Rz. 16). Eine strikte Aufteilung in geschäftlich bzw. privat genutzte Räume, wie sie die Steuerverwaltung vorgenommen habe, sei ohnehin nicht möglich (Beschwerden Rz. 9).

E. 2.5

Unter den Beteiligten ist nach wie vor strittig, welche Räumlichkeiten der geschäftlichen und welche der privaten Nutzung dienen. Die von der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 9 Steuerverwaltung vorgenommene Aufteilung beruht auf einer Besichtigung vor Ort. Sie hat dabei diejenigen Räume, deren geschäftliche Nutzung nicht erkennbar war und die in bewohnten Liegenschaften üblicherweise dem privaten Wohnen dienen, darunter die Küche und den Wintergarten, nicht als geschäftlich genutzte Flächen anerkannt. Die StRK hat diese Beurteilung mit der nötigen Zurückhaltung überprüft und für sachgerecht befunden (angefochtene Entscheide E. 3.1.5 f.). Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz stellt die Aufteilung in privat und geschäftlich genutzte Räume indes keine (partielle) Ermessenstaxation dar: Bezüglich der privaten Nutzung von Geschäftsvermögen sind in erster Linie Sachverhalts- und Rechtsfragen zu beantworten, wobei allenfalls der Umfang der Aufrechnung zu schätzen ist (vgl. VGE 2017/328/329 vom 27.7.2018 E. 3.3.1; Peter

Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 130 N. 14). Die Beschwerdeführerin behauptet zwar eine weitergehende geschäftliche Nutzung der Liegenschaft. Sie bringt aber nichts vor, was diese Behauptung belegen könnte und damit die den angefochtenen Entscheiden zugrunde liegende Aufteilung als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse. Soweit sie geltend macht, die Aufrechnung von Mietnebenkosten habe nicht ermessensweise zu erfolgen, da sie die effektiven Zahlen ins Recht gelegt habe (Beschwerden Rz. 30), ist ihr entgegenzuhalten, dass sich die Steuerverwaltung auf die von der Beschwerdeführerin ursprünglich geltend gemachten Kosten gestützt und für die strittigen Jahre 2012 und 2013 in nachvollziehbarer Weise auf den Durchschnittswert der beiden Jahre abgestellt hat (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.3.2017, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 154; Liegenschaftsrechnung 2013, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 239). Im Übrigen handelt es sich bei den von der Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz geltend gemachten Kosten nicht um «effektive Zahlen», da sie zur Berechnung der Nebenkosten den durchschnittlichen Wert der Jahre 2012, 2013 und 2014 herbeizieht und nicht darlegt, inwiefern die Auslagen des Jahres 2014 in die Berechnung der Nebenkosten für die hier strittigen Jahre 2012 und 2013 einfliessen sollten (Strom- und Kostenabrechnung, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 10; Benutzungsgebühr Wasser, Abwasser Kehricht, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 28; Heiz- und Kostenabrechnung, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 41). Die Aufrechnung ist anhand der von der Vorinstanz zu Recht bestätigten Aufteilung in privat und geschäftlich genutzte Räume erfolgt und beruht mithin

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 10 nicht auf einer Schätzung. Die angefochtenen Entscheide halten damit in Bezug auf die aufgerechneten Privatanteile von Mietnebenkosten der Rechtskontrolle ohne weiteres stand.

E. 3

Schliesslich wirft die Beschwerdeführerin der Steuerverwaltung widersprüchliches Verhalten sowie eine Verletzung von Treu und Glauben aufgrund «unterschiedlicher Taxationsberechnungen sowie der damit einhergehenden Steuerfolgen» vor (Beschwerden Rz. 6). Zudem rügt sie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101], Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1] und Art. 21 ff. VRPG) durch die StRK, da sich diese «insbesondere zum Vorgehen der Beschwerdegegnerin im Veranlagungsverfahren der Beschwerdeführerin nicht geäußert hat» (Beschwerden Rz. 7). Die Steuerverwaltung weist in ihrer Beschwerdeantwort darauf hin, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen eines umfangreichen Schriftenwechsels und an mehreren Besprechungen Gelegenheit erhalten hat, ihre Sicht der Dinge darzulegen. Gestützt auf die dabei gewonnenen neuen Erkenntnisse bzw. die von der Beschwerdeführerin neu eingereichten Unterlagen war die Steuerverwaltung gezwungen, ihre Taxationsberechnungen mehrmals zu überarbeiten (Beschwerdeantwort der Steuerverwaltung vom 15.1.2018). Inwiefern sich die Steuerverwaltung dabei intransparent oder gar treuwidrig verhalten haben soll, ist nicht zu erkennen. Im Gegenteil zeugen die Anpassungen von einer ernsthaften Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin. Von einem Verstoss gegen Treu und Glauben kann mithin keine Rede sein. Dass sich die Vorinstanz nicht eingehend mit diesem von vornherein haltlosen Vorwurf auseinandergesetzt hat, stellt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.03.2019, Nrn. 100.2017.322/323U, Seite 11

E. 4

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Aufrechnung von Mietnebenkosten als geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 3'600.-- zu Recht bestätigt hat. Eine Rückweisung an die Vorinstanz erübrigt sich. Die Beschwerden erweisen sich sowohl im Haupt- als auch im Eventualbegehren als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5

Zu eröffnen: - der Beschwerdeführerin - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Die Einzelrichterin: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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