

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2017 115 vom 14. März 2017

BE Verwaltungsgericht, 2017-03-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2017_115

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2017 115 du 14 mars 2017

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2017 115 del 14 marzo 2017

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern 2005-2007 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. März 2017; 100 15 302-304, 200 15 247-249) | Einkommen/Gewinn Bund

Erwägungen

E. 21

Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] so- wie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). 1.2 Die StRK hat die Rekurse und Beschwerden teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewie- sen. Da sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerden insoweit gegen Rück- weisungsentscheide richten, stellt sich die Frage, ob diese als materielle Endentscheide, selbständig anfechtbare Teilentscheide oder als Zwischen- entscheide gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren sind. 1.2.1 Zwischenentscheide sind – soweit sie weder die Zuständigkeit noch Ausstand oder Ablehnung betreffen (vgl. Art. 61 Abs. 2 VRPG) – vor Ver- waltungsgericht nur unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 3 VRPG selbständig anfechtbar. Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie nur gemeinsam mit dem Endentscheid anfechtbar, soweit sich ihr Inhalt noch auf diesen auswirkt (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG; vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.3). – Die StRK hat in den angefochtenen Ent- scheidungen die durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen aus Privatanteilen, Lohn-, Rechtsberatungs- und IT-Aufwand abschliessend beurteilt und bestätigt (vgl. angefochtene Entscheide E. 4, 4.2 f., 5 und 6). Hinsichtlich der Aufrechnungen aus Darlehens- und Kontokorrentforderun- gen wies sie die Sache hingegen zur weiteren Abklärung und Beurteilung unter dem Gesichtspunkt der Simulation an die Steuerverwaltung zurück (vgl. E. 4.1). Die Rückweisungsentscheide stellen demnach keine (materi- ellen) Endentscheide dar, da die Rückweisung nicht bloss zur rechneri- schen Umsetzung des von der StRK Angeordneten erfolgt ist (BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Ebenso wenig liegen Teilentscheide über selbständig be- urteilbare Anträge vor. Die angefochtenen Entscheide sind daher vor Ver- waltungsgericht nur selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder die Gutheissung der Be- schwerden sofort Endentscheide herbeiführen und damit einen bedeuten-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/ 116U, Seite 5 den Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 und 3 VRPG). 1.2.2 Da die Gutheissung der Beschwerden hier wohl keinen bedeuten- den Aufwand an Zeit und Kosten ersparen

würde, fragt sich, ob die angefochtenen Rückweisungsentscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (BVR 2017 S. 221 E. 2.1). Gemäss der Rechtsprechung von Bundesgericht und Verwaltungsgericht liegt ein solcher irreversibler Nachteil unter anderem dann vor, wenn die beschwerdeführende Behörde einen ihrer Rechtsauffassung widersprechenden neuen Entscheid fällen muss, den sie in der Folge nicht weiterziehen könnte (vgl. BVR 2013 S. 45 [VGE 2012/22 vom 19.9.2012] nicht publ. E. 1.2; BGE 141 II 318 [BGer 2C_309/2014 vom 16.7.2015] nicht publ. E. 1.2.1, 134 II 124 E. 1.3; 133 II 409 E. 1.2). Diese Voraussetzung ist hier erfüllt: Die Steuerverwaltung wird mit den Rückweisungsentscheiden angewiesen, die Aufrechnungen der Darlehen unter Simulationsgesichtspunkten zu prüfen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1), was sie als rechtsfehlerhaft erachtet (vgl. Beschwerde S. 3 ff.). Ohne materielle Prüfung in der Sache lässt sich nicht beantworten, ob sich die zu beurteilenden Aufrechnungen im Ergebnis auch nach den von der StRK als massgebend erachteten Kriterien als rechtmässig erweisen. Da somit nicht auszuschliessen ist, dass sich die Steuerverwaltung gezwungen sehen könnte, ihrer Auffassung widersprechende Entscheide zu fällen, ohne dass sie sich hiergegen später zur Wehr setzen könnte, droht ihr ein nicht wieder gutzumachender Nachteil (vgl. BGE 141 II 318 [BGer 2C_309/2014 vom 16.7.2015] nicht publ. E. 1.2.2; VGE 2017/67 vom 12.12.2017 E. 1.3 f.). Die angefochtenen Entscheide sind somit selbständig anfechtbar.

1.3 Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 6 trennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die für die Aufrechnung geldwerter Vorteile aus Beteiligung massgeblichen Bestimmungen des StG und des DBG lauten soweit hier interessierend gleich, weshalb sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

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

2. 2.1 Vor Verwaltungsgericht strittig ist die Aufrechnung verdeckter Gewinnausschüttungen bzw. geldwerter Leistungen beim Einkommen der Beschwerdegegnerschaft aus Kontokorrentguthaben und Darlehen, die die C._____ AG und die D._____ GmbH ihren Schwestergesellschaften und dem Beschwerdegegner gewährt haben (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1). Nicht strittig sind demgegenüber die durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen geldwerter Leistungen aus Privatanteilen sowie aus Lohn-, Rechtsberatungs- und IT-Aufwand (vgl. angefochtene Entscheide E. 4, 4.2 und 4.3 und 5). Weiter ist unstrittig, dass soweit die Aufrechnung der Darlehen bestätigt werden sollte, nicht gleichzeitig eine Aufrechnung geldwerter Leistungen aus fehlender Verzinsung selbiger Darlehen zu erfolgen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1 sowie Beschwerde S. 5 a.E.). Ebenfalls nicht (mehr) strittig ist, dass für die steuerliche Beurteilung die ursprünglich mit den Steuererklärungen 2005-2007 eingereichten Jahresrechnungen der Gesellschaften und nicht die nachträglich vorgelegten «berichtigten» Abschlüsse massgebend sind (vgl. angefochtene Entscheide E. 3).

2.2 Der

Besteuerung als Einkommen unterliegen u.a. die Erträge aus beweglichem Vermögen (Art. 24 Abs. 1 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 DBG). Als solche gelten Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse sowie geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 7 Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Erfasst werden auch die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen, also Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; VGE 2017/197/198 vom 18.6.2017 E. 2.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 96 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 20 N. 140 ff.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse der Inhaberschaft von Beteiligungsrechten (vgl. Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in ASA 54 S. 609 ff., 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an die Anteilsinhaberschaft gerade aufgrund von deren Stellung erfolgt ist und einer Drittperson nicht erbracht worden wäre, sodass es sich um eine steuerbare Zuwendung handelt, beurteilt sich anhand eines Drittvergleichs (sog. Grundsatz des «dealing at arm's length»). Dabei ist unter Beachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer Drittperson abgeschlossen worden wäre, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; VGE 2017/197/198 vom 18.6.2017 E. 2.1, Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 103; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 142; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 20 DBG N. 47 und 50). 2.3 Das Darlehen einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilsinhaberschaft stellt eine geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur deshalb überhaupt gewährt oder es bloss darum in einer bestimmten Höhe und zu den konkreten Bedingungen zugesteht, weil die darlehensnehmenden Personen an ihr beteiligt sind. Ob und in welchem Umfang ein Darlehen an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten als geldwerte Leistung zu betrachten ist, bestimmt sich ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 8 Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und soweit das zu beurteilende Darlehen einer unabhängigen Drittperson nicht gewährt worden wäre (BGE 138 II 57 E. 3 f.). Das Bundesgericht hat Kriterien entwickelt, bei deren Vorliegen ein Darlehen als geldwerte Leistung zu qualifizieren ist. Das ist u.a. dann der Fall, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht gedeckt 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. Klumpensiko verursacht), weiter bei fehlender Bonität der Schuldnerschaft oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem

Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen (BGE 138 II 57 E. 3.2; BGer 2C_674/2015 und 2C_675/2015 vom 26.10.2017 E. 7.1, 2C_443/2016 und 2C_444/2016 vom 11.7.2017 E. 3.2, 2C_252/2014 und 2C_257/2014 vom 12.2.2016 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 114; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 145 sowie Art. 58 N. 120; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 20 DBG N. 51). 2.4 Diese für Darlehen an Aktionärinnen und Aktionäre herausgearbeiteten Kriterien lassen sich nicht ohne weiteres auf die Beurteilung von Darlehen zwischen Schwestergesellschaften übertragen. Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionärinnen und Aktionäre sind nur mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem Umstand, dass diese von denselben Personen beherrscht werden. Deshalb erweisen sich Zuwendungen an eine Schwestergesellschaft als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionärinnen und Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen an die empfangende Gesellschaft andererseits, d.h. es gilt die Dreieckstheorie. Auch bei dieser Konstellation wird aufgrund eines Drittvergleichs untersucht, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zum üblichen Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss nahe-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 9 liegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn die leistungsempfangende Gesellschaft der Anteilsinhaberschaft nicht nahestehen würde. Letztere ist somit auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihr beherrschten weiteren Gesellschaft zufließen, wenn eine geschäftsmässige Begründetheit für ein solches Vorgehen fehlt (BGE 138 II 57 E. 4.2 mit Hinweisen; BGer 2C_843/2012 vom 20.12.2012, in StR 68/2013 S. 227 E. 3.1). 2.5 Ein simuliertes Darlehen liegt vor, wenn die äussere Form des Darlehens bloss zum Schein gewählt oder gewahrt wird und aufgrund des besonderen Verhältnisses unter Nahestehenden mit der Rückzahlung des Darlehens nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann (BGE 138 II 57 E. 5 f.; BGer 2C_443/2016 und 2C_444/2016 vom 11.7.2017 E. 3.4; VGE 2017/197/198 vom 18.6.2018 E. 2.3, 2017/113/114 vom 26.2.2018 E. 2.3). Beim fehlenden Willen zur Rückzahlung handelt es sich um ein subjektives Element, auf das nur aufgrund äusserer Umstände geschlossen werden kann. Es stellt eine steuerbegründende Tatsache dar, weshalb die Beweislast insofern bei der Steuerbehörde liegt (BGE 138 II 57 E. 7.1). Zu unterscheiden sind simulierte Darlehen, bei denen die Rückzahlung von allem Anfang an (d.h. schon bei Gewährung des Kredits) nicht geplant war und solche, bei denen ein fehlender Rückerstattungswillen nur im Nachhinein angenommen werden kann, weil die Darlehensgeberin erst in einem späteren Zeitpunkt auf ihre Forderung gegenüber der Schuldnerschaft verzichtet. Entweder ist auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung abzustellen oder, sofern sich in diesem Moment noch kein aussagekräftiges Bild ergibt, zuzuwarten, bis sich die Indizien zum eindeutigen Beweis verdichtet haben. Dabei kann wesentlich sein, dass die Darlehensschuld zumindest teilweise abgebaut wird. Umgekehrt fällt ins Gewicht, wenn das Darlehen trotz schwieriger Finanzverhältnisse der Schuldnerschaft noch (mehrmals) beträchtlich erhöht wird. Eine erst nach der Darlehensgewährung realisierte geldwerte Leistung liegt namentlich dann vor, wenn die Darlehensgeberin im Nachhinein eine vollständige Abschreibung ihrer Forderung vornimmt (zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 5.2; BGer 2C_443/2016 und 2C_444/2016 vom 11.7.2017

E. 3.5; VGE 2017/197/198 vom 18.6.2018 E. 2.3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 10 3. 3.1 Den strittigen Aufrechnungen liegen Kontokorrentkredite und Darlehen der C. _____ AG an die D. _____ GmbH bzw. dieser beiden Gesellschaften an den Beschwerdegegner und an (weitere) Schwester- gesellschaften zugrunde. – Die Steuerverwaltung begründete die Auf- rechnung im steuerbaren Einkommen der Beschwerdegegnerschaft damit, dass die Gewährung bzw. Erhöhung der Darlehen und Kontokorrente einem Drittvergleich nicht standhielten (vgl. Einspracheentscheide vom 9.6.2015, in act. 3C pag. 255 ff. auch zum Folgenden). Sie stellte fest, dass die Aktionärskontokorrente auf keinem schriftlichen Vertrag beruhten und sich auch hinsichtlich Amortisation, Verzinsung und Sicherheiten nicht mit einem unter unabhängigen Dritten abgeschlossenen Geschäft vergleichen liessen. Was die Darlehen und Kontokorrente zugunsten der von der Be- schwerdegegnerschaft beherrschten Gesellschaften anbelangt, wies sie im Wesentlichen darauf hin, dass die jeweiligen beteiligten Gesellschaften überschuldet gewesen seien. Nach Auffassung der StRK trägt diese Be- gründung den vom Bundesgericht bei der Beurteilung von Darlehen als geldwerte Leistung für massgeblich erklärten Kriterien zu wenig Rechnung. Die Vorinstanz wies die Sache deshalb zur weiteren Abklärung und Neube- urteilung an die Steuerverwaltung zurück, ohne die Streitsache materiell zu beurteilen bzw. die aus ihrer Sicht notwendige Prüfung selbst vorzunehmen (vgl. vorne Bst. C sowie E. 1.2). Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, der Nachweis einer Darlehenssimulation erübrige sich hier und beantragt, die Beschwerdegegnerschaft sei entsprechend den Einspracheentscheiden vom 9. Juni 2015 jedoch unter Abzug der irrtümlich aufgerechneten Dar- lehenszinsen zu veranlagern. Auch die Beschwerdegegnerschaft verlangt vom Verwaltungsgericht einen Entscheid in der Sache (vgl. vorne Bst. D). – Da die Parteien mithin eine materielle Prüfung der Veranlagungen ver- langen und den Sachverhalt als liquid erachten, erscheint es aus Gründen der Prozessökonomie angezeigt, dass sich das Verwaltungsgericht hier ausnahmsweise nicht auf eine Überprüfung der Rechtmässigkeit der ange- fochtenen Rückweisungsentscheide beschränkt, sondern die diesen zu- grunde liegenden Einspracheentscheide einer Rechtskontrolle unterzieht.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 11 3.2 Gestützt auf die Akten und die Ausführungen der Beschwerde- gegnerschaft ist in Bezug auf die hier interessierenden Darlehensverhält- nisse von folgendem Sachverhalt auszugehen: 3.2.1 Der Beschwerdegegner war ab dem Jahr 2003 Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat der C. _____ AG (vor 2003: ... AG), die er 1999 mit drei weiteren Privatpersonen gegründet hatte. Im Jahr 2002 erlitt die Gesellschaft einen massiven Verlust (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 10.1 f.; vgl. auch Bilanz vom 31.12.2003, Beschwerdeantwortbeilage 2), von dem sie sich in den folgenden Jahren nicht erholte. Im Gegenteil verschlechterte sich ihre finanzielle Situation weiter (vgl. Jahresrechnungen 2004-2007, in Beschwerdeantwortbeilage 5, act. 3I pag. 835; act. 3J pag. 923 sowie act. 3K pag. 1017). Im Jahr 2005 wies die C. _____ AG, die über ein Aktienkapital von Fr. 1'000'000.-- verfügt, einen Jahresverlust von Fr. 3'975.-- und einen Verlustvortrag von Fr. 8'967'864.-- aus und war damit massiv überschuldet (vgl. Jahresrechnung 2005, act. 3I pag. 845 f.). In den folgenden zwei Jahren erhöhte sich die Überschuldung auf Fr. 8'058'924.-- bzw. Fr. 9'080'325.-- (vgl. Jahresrechnungen 2006 und 2007, act. 3J pag. 932 bzw. act. 3K pag. 1030; vgl. auch die Übersicht der Steuerverwaltung

zur Überschuldungssituation, act. 3K pag. 1102). Da der Aufbau eines neuen Geschäftsmodells für die C. _____ AG gescheitert war (Beschwerdeantwort Rz. 10.4) und der Beschwerdegegner eine klare Trennung zwischen seinen unternehmerischen Tätigkeiten und den gefährdeten Forderungen Dritter gegenüber der C. _____ AG anstrebte, gründete er im Jahr 2004 gemeinsam mit seiner Tochter die D. _____ GmbH, an der er mit 24 von 25 Stammanteilen beteiligt war (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 10.6). Bereits im Gründungsjahr 2004 war die D. _____ GmbH bei einem Stammkapital von Fr. 25'000.-- und einem Jahresverlust von Fr. 274'975.-- allerdings stark überschuldet (vgl. Jahresrechnung 2005, act. 3E pag. 424). Die Überschuldung erhöhte sich in den folgenden drei Jahren weiter auf rund Fr. 540'000.-- (2005), Fr. 850'000.-- (2006) bzw. Fr. 1'360'000.-- (2007; vgl. Jahresrechnungen 2006 und 2007, act. 3F pag. 531 sowie act. 3G pag. 678; vgl. auch die Übersicht der Steuerverwaltung zur Überschuldungssituation, act. 3G pag. 749).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 12 3.2.2 Weiter wirkte der Beschwerdegegner ab dem Jahr 2002 bei der Sanierung der E. _____ AG mit (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 10.3 auch zum Folgenden) und gründete im selben Jahr gemeinsam mit zwei Partnern zu gleichen Teilen die F. _____ AG als Anlageberatungs- und Vermögensverwaltungsgesellschaft. Nachdem der angestrebte Erfolg ausgeblieben war, übernahm er Anfang 2004 bzw. 2005 die Beteiligungen seiner beiden Partner an der F. _____ AG (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 10.5, sowie Zessions- bzw. Kaufvertrag vom 11.2.2004 und 1.1.2005, Beschwerdeantwortbeilagen 6 und 7). Die Gesellschaft erlitt 2005 einen hälftigen Kapitalverlust, das Kapital konnte jedoch in den Jahren 2006 und 2007 wiederhergestellt werden (vgl. interner Buchprüfungsbericht der Steuerverwaltung vom 14.10.2009, act. 3G, pag. 736). In der Absicht, die (überschuldete) E. _____ AG in eine reine Beteiligungsgesellschaft umzugestalten, übernahm der Beschwerdegegner im Jahr 2005 sämtliche Aktien dieser Gesellschaft (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 10.7; vgl. Darlehens-, Übernahme- und Kaufvertrag vom 18. Mai 2005, act. 3F pag. 478). Am 31. Januar 2006 war die E. _____ AG gezwungen, beim zuständigen Amtsgericht die Überschuldung anzumelden (vgl. Darlehensvertrag vom 30.5.2006, in act. 3J pag. 882 f.). Die bilanzielle Überschuldung konnte u.a. dadurch beseitigt werden, dass die D. _____ GmbH eine ihrer Darlehensverpflichtungen übernahm und einen Teil ihrer Forderungen der E. _____ AG gegenüber für nachrangig erklärte (vgl. Darlehensvertrag vom 3.2.2006, act. 3F pag. 468 f.; Rangrücktrittsvereinbarung vom 31.1.2006, act. 3F pag. 471); ausserdem gewährte die C. _____ AG ihr ein (weiteres) nachrangiges Darlehen in der Höhe von Fr. 500'000.-- (vgl. Darlehensvertrag vom 30. Mai 2006, act. 3J pag. 882). Zudem belegte der Beschwerdegegner die ihm bei Übernahme der E. _____ AG abgetretene Forderung von 3,6 Mio. Franken gegen die Gesellschaft mit einem Rangrücktritt (vgl. Kontoauszug Kto. 2500, in Vorakten StRK [act. 3A] pag. 92). In den Folgejahren (2007 und 2008) blieb das Fremdkapital (ohne Darlehen mit Rangrücktritt) im Umfang von rund Fr. 742'000.-- (Fr. 1'288'368.-- abzügl. Fr. 546'451.-- bzw. Fr. 1'290'856.-- abzügl. Fr. 548'352.--) ungedeckt (vgl. Bilanz E. _____ AG per 31.12.2008, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 91). Daneben war der Beschwerdegegner im hier interessierenden Zeitraum zu 100 % an der G. _____ AG sowie gemeinsam mit seiner Frau je zu 50 % an der H. _____

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 13 GmbH beteiligt. Beide Unternehmen waren im Zeitpunkt in dem ihnen die

C._____ AG bzw. die D._____ GmbH Kredite gewährten, ebenfalls überschuldet.
3.2.3 Die Forderungen der C._____ AG gegenüber ihren Schwester- gesellschaften wurden in den hier interessierenden Jahren laufend erhöht (vgl. Bilanzen C._____ AG 2004 bis 2007, in Beschwer- deantwortbeilage 5, act. 3I pag. 835; act. 3J pag. 923 sowie act. 3K pag. 1017): Tabelle Die Darlehen und Kontokorrentkredite der D._____ GmbH zugunsten der Schwestergesellschaften entwickelten sich – soweit hier interessierend – wie folgt (vgl. Bilanzen D._____ GmbH 2004 bis 2007, in Beschwer- deantwortbeilage 8, act. 3E pag. 419, act. 3F pag. 523, act. 3G pag. 623): Tabelle Weiter gewährten die C._____ AG und die D._____ GmbH dem Be- schwerdegegner im hier interessierenden Zeitraum folgende Aktivdarlehen (vgl. Bilanzen C._____ AG 2004 bis 2007, act. 3H pag. 783, act. 3I pag. 835; act. 3J pag. 923 sowie act. 3K pag. 1017; Bilanzen D._____ GmbH 2004 bis 2007, in Beschwerdeantwortbeilage 8, act. 3E pag. 419, act. 3F pag. 523, act. 3G pag. 623): Tabelle 3.2.4 Diese Darlehens- bzw. Kontokorrentverhältnisse lassen sich gra- phisch wie folgt darstellen (Zahlen gerundet):
Steuerjahr 2004: Grafik Steuerjahr 2005: Grafik Steuerjahr 2006: Grafik Steuerjahr 2007: Grafik

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 14 3.3 Gestützt auf diese Vorgänge nahm die Steuerverwaltung folgende Aufrechnungen im Einkommen der Beschwerdegegnerschaft vor: 3.3.1 Was die Kontokorrentforderungen und Darlehen der C._____ AG anbelangt, schloss die Steuerverwaltung im Umfang der in den Jahren 2005 bis 2007 erfolgten Erhöhungen der Kredite auf das Vorliegen von geldwerten Leistungen an die Beschwerdegegnerschaft. Im Einzelnen geht es um diese Beträge (vgl. Einspracheentscheide vom 9.6.2015; act. 3C pag. 257, 261 und 266; vgl. auch Taxationsberechnungen C._____ AG 2005-2007 vom 15.10.2009, in act. 3I pag. 849, act. 3J pag. 937, act. 3K pag. 1044 f.): Tabelle 3.3.2 Bei der D._____ GmbH beurteilte die Steuerverwaltung die Kontokorrente und Darlehen der Jahre 2004 und 2005 im gesamten Umfang als geldwerte Leistungen. Weil die Gesellschaft im Jahr 2004 nach Ermessen veranlagt worden war, wurden die Geldflüsse dieses Jahres bei der Beschwerdegegnerschaft erst im Steuerjahr 2005 berücksichtigt. Die Aufrechnungen 2005 umfassen somit jeweils den Darlehensbestand per Ende 2004 sowie die Darlehenszunahme im Steuerjahr 2005. In den Jahren 2006 und 2007 entsprechen die Aufrechnungen der Höhe der Zunahme des Kontokorrents der H._____ GmbH gemäss nachfolgender Aufstellung (vgl. Einspracheentscheide vom 9.6.2015; act. 3C pag. 255, 260 und 265; vgl. auch Taxationsberechnungen D._____ GmbH 2005-2007 vom 15.10.2009, in act. 3E pag. 429, act. 3F pag. 536, act. 3G pag. 684): Tabelle 3.3.3 In Bezug auf die Kontokorrente des Beschwerdegegners nahm die Steuerverwaltung im Umfang der jeweiligen Erhöhung der Aktivdarlehen Aufrechnungen bei dessen steuerbaren Einkommen vor, wobei die Auf- rechnung im Steuerjahr 2005 betreffend das Kontokorrent bei der D._____ GmbH ebenfalls die Kontokorrentforderung per 31. Dezember 2004 umfasste. Damit ergaben sich folgende Aufrechnungen (vgl. Ein- spracheentscheide vom 9.6.2015; act. 3C pag. 255 f., 260 f. und 265; vgl.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 15 auch Taxationsberechnungen C._____ AG 2005-2007 vom 15.10.2009, in act. 3I pag. 850 f. und act. 3J pag. 938; Taxationsberechnungen D._____ GmbH 2005-2007 vom 15.10.2009, in act. 3E pag. 430 f., act. 3F pag. 537 f. sowie act. 3G pag. 685 f.): Tabelle 4. Es ist zu prüfen, ob diese Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen

der Beschwerdegegnerschaft der Rechtskontrolle standhalten. 4.1 Mit Ausnahme eines Darlehens zugunsten der E._____ AG be- ruhten die Kreditvergaben an die Schwestergesellschaften nicht auf schrift- lichen Verträgen; Zins- und Rückzahlungskonditionen wurden keine verein- bart. In der gesamten hier interessierenden Zeitspanne leisteten die darlehensnehmenden Gesellschaften weder Zins- noch Amortisationszah- lungen, vielmehr wurden die gewährten Kredite laufend weiter erhöht (vgl. vorne E. 3.2.3). Sowohl die C._____ AG als auch die D._____ GmbH befanden sich zur Zeit der Kreditgewährung bzw. -erhöhung in einer äusserst angespannten finanziellen Lage, da ihre Aktiven das Fremdkapital nicht mehr zu decken vermochten (vgl. vorne E. 3.2.1). Keine der beiden Gesellschaften verfügte über nennenswerte stille Reserven, sodass nicht bloss eine bilanzielle, sondern auch eine wirtschaftliche Überschuldung vorlag (vgl. auch BGer 2C_843/2012 vom 20.12.2012, in StR 68/2013 S. 227 E. 3.2 f.). Bei der D._____ GmbH machten die streitbetroffenen Darlehen zudem den grösseren Teil der gesamten Aktiven der Gesellschaft aus (im Jahr 2005: Fr. 591'000.-- von Fr. 896'685.-- [rund 66 %], im Jahr 2006: Fr. 695'000.-- von Fr. 937'785.-- [74 %] und im Jahr 2007: Fr. 666'000.-- von Fr. 1'084'792.-- [61 %]; vgl. Bilanzen 2005, 2006 und 2007, act. 3E pag. 424, act. 3F pag. 531, act. 3G pag. 678; vgl. BGer 2C_443/2016 und 2C_444/2016 vom 11.7.2017 E. 4.4 und 5.1). Weiter wurden sämtliche Kontokorrente bzw. Darlehen ohne jegliche Si- cherheiten eingeräumt, obschon die darlehensnehmenden Gesellschaften ebenfalls allesamt überschuldet waren bzw. bei der F._____ AG ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 16 hälftiger Kapitalverlust vorlag (vgl. vorne E. 3.2.2). Die Darlehens- bzw. Kontokorrentforderungen gegenüber der E._____ AG waren mit Blick auf die weitgehenden Rangrücktrittserklärungen ebenfalls als unsicher und gefährdet einzustufen (vgl. BGer 2C_443/2016 und 2C_444/2016 vom 11.7.2017 E. 6.1 f., 2C_895/2008 vom 9.6.2009, in StR/2009 S. 810 E. 4.2). Im Übrigen entsprach die Gewährung von Krediten nicht den deklarierten Gesellschaftszwecken (vgl. BGer 2C_252/2014 und 2C_257/2014 vom 12.2.2016, in StE 2006 B 24.4 Nr. 74 E. 3.4). Schliesslich sind auch keine wirtschaftlichen Verflechtungen dargetan oder ersichtlich, die ein derartiges finanzielles Engagement rechtfertigen könn- ten (vgl. BGer 2A.583/2004 vom 21.4.2005 E. 4.1). Anhand der erfolgten Geldflüsse (vgl. vorne E. 3.2.4) wird deutlich, dass die C._____ AG und (in etwas geringerem Ausmass) die D._____ GmbH dem Beschwerdegegner dazu dienten, die verlustbringende Geschäftstätigkeit seiner weiteren Unternehmen – vorab der E._____ AG – zu finanzieren. Bei diesen Gegebenheiten kann nicht (mehr) ernsthaft von einem Rückzahlungs- bzw. Rückforderungswillen der beteiligten Gesellschaften ausgegangen werden, weshalb im Umfang der Kreditgewährung bzw. -erhöhung eine Simulation vorliegt. Mit der Steuerverwaltung ist zu schliessen, dass die Geldflüsse rein beteiligungsrechtlich motiviert waren und einer echten schuldrechtlichen Grundlage entbehrten, wäre doch eine unbeteiligte Drittperson keinesfalls zur (weiteren) Finanzierung dieser Ge- sellschaften bereit gewesen. Die Steuerverwaltung hat daher die Erhöhung bzw. Gewährung der Kredite zu Recht als der Beschwerdegegnerschaft zurechenbare geldwerte Leistungen qualifiziert. Was die Beschwerdegeg- ner hiergegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen: Soweit sie be- haupten, dass bei den Darlehen zugunsten der E._____ AG die Kapital- anlage im Vordergrund gestanden sei (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 13), widerspricht dies klar den vorstehend gemachten Feststellungen, zumal keine Überschuldung von bloss vorübergehender Natur vorlag und sich eine erfolgreiche Sanierung auch nicht abzeichnete. Soweit sie geltend machen, die darlehensgebenden

Gesellschaften hätten von Dritten weiter- hin Darlehen erhalten (vgl. Stellungnahme vom 20.9.2017, act. 11), ist un- klar, was sie hieraus ableiten wollen: Im Rahmen des Drittvergleichs inter- essiert insbesondere, ob die darlehensnehmenden Gesellschaften von Dritten als kreditwürdig eingestuft worden wären. Die genannten Darlehen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 17 betreffen jedoch nicht die hier interessierenden Gesellschaften bzw. nicht den hier interessierenden Zeitraum. Der Umstand, dass eine Privatperson der D. _____ GmbH am 30. Januar 2006 hat Geld zukommen lassen (vgl. Beschwerdeantwortbeilage 19), ist in Bezug auf die hier inter- essierenden Darlehensverhältnisse ebenfalls ohne Bedeutung, zumal nicht substantiiert aufgezeigt wird, dass diese Person in Kenntnis der finanziellen Lage der Gesellschaft gehandelt hat. 4.2 Auch für die Kontokorrentkredite der C. _____ AG und der D. _____ GmbH an den Beschwerdegegner fehlen schriftliche Verein- barungen. Eine Amortisation oder Verzinsung ist nie erfolgt; die Konto- korrente wurden in den hier interessierenden Jahren im Gegenteil laufend erhöht (vgl. vorne E. 3.2.3). Die Reduktion des Aktivdarlehens der C. _____ AG im Jahr 2007 um rund Fr. 60'000.-- wurde durch die gleichzeitige Erhöhung des Aktionärs-Kontokorrents bei der D. _____ AG um rund Fr. 95'000.-- mehr als wettgemacht und ist daher unbeachtlich. Weiter wurden für die Forderungen keinerlei Sicherheiten bestellt, obwohl die finanzielle Situation der Beschwerdegegnerschaft dies erfordert hätte: Den Akten kann entnommen werden, dass die Beschwerdegegnerschaft über Einkünfte aus Erwerbstätigkeit von (netto) rund Fr. 110'000.-- sowie Mieterträge von rund Fr. 30'000.-- jährlich verfügte (vgl. Steuererklärung 2005, in act. 3C pag. 90 und 95). Ihre Schulden bestanden aus einer Hypothek in der Höhe von ca. 1,4 Mio. Franken sowie weiteren privaten Schulden von rund Fr. 850'000.-- (vgl. Steuererklärungen 2005, 2006 und 2007, in act. 3C pag. 4, 46 und 92) und beliefen sich auf insgesamt rund 2,25 Mio. Franken. Bei Hypothekarzinsen von Fr. 45'000.--jährlich machte die Zinsbelastung im Jahr 2005 insgesamt Fr. 70'000.-- aus (vgl. Steuererklärung 2005, in act. 3C pag. 92). In Anbetracht der hohen Ver- schuldung der Beschwerdegegnerschaft ist zu schliessen, dass sie jeden- falls mittel- bis längerfristig ihren Verpflichtungen aus den Darlehens- schulden (Zins- und Amortisationszahlungen) nicht hätten nachkommen können. Die Kreditwürdigkeit der Beschwerdegegnerschaft war für die Ge- währung der Kredite somit nicht ausreichend, woran ihr nicht weiter sub- stantiertes Vorbringen, sie hätten die Kredite durch Erhöhung der Hypo- thek tilgen können, nichts zu ändern vermag. Hinzu kommt, dass die Kre- ditgewährung in Anbetracht der Überschuldung der Gesellschaften ohne

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 18 weiteres als ungewöhnlich zu bezeichnen ist (vgl. hierzu die vorangehende E. 4.1). Die Steuerverwaltung ist bei diesen Gegebenheiten berechtigter- weise zum Schluss gelangt, dass eine mit der Beschwerdegegnerschaft nicht verbundene Kreditgeberin diesen die Aktivdarlehen nie gewährt, ge- schweige denn erhöht hätte, ohne beträchtliche Sicherheiten zu verlangen. Mithin lassen auch hier die gesamten Umstände auf einen fehlenden Rück- zahlungs- bzw. Rückforderungswillen der Beteiligten schliessen. Die Darle- henserhöhungen gelten damit als simuliert und stellen eine verdeckte Ge- winnausschüttung dar (vgl. BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018, in StE 2019 B 72.13.22 Nr. 62 E. 4.1 f.; 2C_927/2013 und 2C_928/2013 vom 21.5.2014, in RDAF 2014 II 463, E. 5.7; 2C_72/2007 vom 23.8.2007 E. 2.2 f.). 4.3 Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Steuerverwaltung zu Recht Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen der

Beschwerdegeg- nerschaft aus Darlehens- bzw. Kontokorrent-Forderungen der C._____ AG und der D._____ GmbH vorgenommen hat. Bei diesem klaren Ergebnis erübrigt sich, auf die Meinungsverschiedenheit zwischen der Steuerverwaltung und der Vorinstanz über die massgebenden Kriterien bei der Aufrechnung von Aktionärsdarlehen und Darlehen unter Schwestergesellschaften näher einzugehen (vgl. vorne E. 3.1). Da die Aufrechnung der Darlehen bestätigt wird, besteht kein Anlass für eine gleichzeitige Aufrechnung geldwerter Leistungen aus fehlender Verzinsung (vgl. hierzu BGer 2C_1039/2016 und 2C_1040/2016 vom 22.11.2016 E. 3.4; vgl. vorne E. 2.1 und 3.1). Die Beschwerden werden gutgeheissen und die Sache zur Neuberechnung des steuerbaren Einkommens der Be- schwerdegegnerschaft an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. 5. 5.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren sind die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht der unterliegenden Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefal- len (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; vgl.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.03.2019, Nrn. 100.2017.115/116U, Seite 19 Art. 145 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). 5.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen (Art. 200 Abs. 1 i.V.m. Art. 151 StG und Art. 108 Abs. 2 VRPG; Art. 144 Abs. 1 DBG), wobei ebenfalls keine Parteikosten zu sprechen sind (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Die StRK hat die Verfahrenskosten auf eine Pauschalgebühr von Fr. 8'000.-- bestimmt (Dispositiv Ziff. 7 der angefochtenen Entscheide) und damit in Anbetracht des hohen Streitwerts oberhalb des Höchstansatzes des gesetzlichen Rahmentarifs von Fr. 100.-- bis Fr. 6'000.-- festgelegt (vgl. Art. 53 Bst. b i.V.m. Art. 4 und Art. 6 Abs. 1 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Ge- richtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Bei der Bemessung der Pauschalgebühr ist jedoch dem Um- stand Rechnung zu tragen, dass die StRK die Sache im Hauptstreitpunkt materiell nicht behandelt hat (vgl. vorne E. 3.1), weshalb die Pauschalge- bühr angemessen zu reduzieren ist (Art. 151 StG i.V.m. Art. 103 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 5 f. VKD; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 103 N. 4). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

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