

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 224 vom 23. April 2024

BE Verwaltungsgericht, 2024-04-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_224

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 224 du 23 avril 2024

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 224 del 23 aprile 2024

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Juni 2022; 100 21 283, 200 21 197) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

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]). 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 4 Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeinde- steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Ver- waltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern (zum Ganzen auch BGE 9C_732/2022 vom 18.12.2023 E. 2.3).

E. 1.3

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

E. 2

Im Streit liegt die Höhe des steuerbaren Gewinns. Fraglich ist, ob die StRK zu Recht angeordnet hat, dass die von der Steuerverwaltung aufgerechneten «geldwerten Leistungen aus Provisionen» von Fr. 70'200.-- wieder zu streichen seien (vorne Bst. A und B). Dabei ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

E. 2.1

Die Beschwerdegegnerin wurde bzw. wird beherrscht von der Alleinaktionärin D._____, eidg. dipl. Immobilientreuhänderin (nachfolgend: Alleinaktionärin). Die Alleinaktionärin hielt bzw. hält direkt (95 %) und indirekt (5 % über die Beschwerdegegnerin) auch sämtliche Beteiligungen an der E._____
AG (seit ... 2016: E._____
AG in Liquidation; nachfolgend: Schwestergesellschaft). Diese bezweckt den Handel mit Schuhen, Lederprodukten, Textilien und Accessoires und kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen, gleichartige oder verwandte Unternehmen erwerben oder sich mit solchen zusammenschliessen, Liegenschaften erwerben oder weiterveräussern. Als jeweils einziges Mitglied des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 5 Verwaltungsrats verfügte die Alleinaktionärin in beiden Gesellschaften über Einzelzeichnungsberechtigung. Seitdem jeweils die Auflösung beschlossen worden ist, amtet sie für beide Gesellschaften als Liquidatorin (Beschwerden Ziff. II/B/1/1 f., auch zum Folgenden; Beschwerdebeilagen [BB] 3, 4). Weiter hielt bzw. hält die Alleinaktionärin sämtliche Beteiligungen an der F._____
GmbH, wobei sie seit dem 4. Januar 2013 einzelzeichnungsberechtigte Gesellschafterin (zuvor: Gesellschafterin ohne Zeichnungsberechtigung) und seit dem 11. April 2013 Gesellschafterin und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift ist (BB 5). Um das streitbetreffende «Immobilienprojekt in C._____» (vgl. hinten E. 2.3) zu realisieren, schloss sich die F._____
GmbH mit der (unabhängigen) G._____
AG zu einer Baugemeinschaft zusammen (einfache Gesellschaft; nachfolgend: Baugemeinschaft). An dieser war die F._____
GmbH zu 30 % und die G._____
AG zu 70 % beteiligt (Beschwerdeantwort Ziff. II/1/1.2 [Grafik], II/2/2.1; Beschwerden Ziff. II/B/1/2; vgl. auch Vorakten StV [act. 4B] pag. 45; zum Ganzen ferner pag. 30 [Grafik]).

E. 2.2

Von 2011 bis 2012 realisierte die Beschwerdegegnerin als Generalbauunternehmerin auf einem eigenen Grundstück in der Gemeinde B._____ ein Mehrfamilienhaus mit fünf Wohnungen (Beschwerden Ziff. II/B/1/3; Beschwerdeantwort Ziff. II/1/1.1).

E. 2.2.1

Im Zusammenhang mit diesem Projekt stellte die Schwestergesellschaft der Beschwerdegegnerin am 28. März und 13. November 2012 Rechnung über den Betrag von Fr. 27'410.-- bzw. Fr. 17'755.20. Die Beschwerdegegnerin aktivierte die entsprechenden Zahlungen an die Schwestergesellschaft einerseits im Aktivkonto «Überbauung B._____» als Anlagevermögen bzw. immobile Sachanlagen (auf der Soll-Seite). Andererseits belastete sie die Zahlungen dem langfristigen Fremdkapital bzw. Passivkonto «Baukonto AEK, B._____» (auf der Haben-Seite). Mit Entscheiden vom 31. März 2020 (100 19 17 und 200 19 14, in Vorakten StV [act. 4B] pag. 78 ff.) qualifizierte die StRK die Zahlungen mit der Steuerverwaltung als Steuerumgehung sowie kumulativ als verdeckte Gewinnausschüttung (im engeren Sinn durch überhöhte oder nicht begründete Kosten) und bestätigte deren Aufrechnung bei der Beschwerdegegnerin. Ihren

Entscheid begründete die StRK

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 6 zusammengefasst damit, dass angesichts der Gesellschaftszwecke, Eigentumsverhältnisse, personellen Strukturen sowie der Infrastruktur und Jahresrechnungen der beiden Gesellschaften die Schwestergesellschaft nicht über die erforderlichen Ressourcen verfügt habe, um Maklertätigkeiten auszuüben (wie Aufschaltung Inserate, Kontaktaufnahme mit Kunden [per Telefon, Mail oder auf dem Schriftenweg], Erstellung eines Exposés der Immobilie etc.). Eine entsprechende Tätigkeit könne somit nur durch Inanspruchnahme von Ressourcen der Beschwerdegegnerin oder allenfalls der Alleinaktionärin erfolgt sein (bspw. EDV, Telefon etc.). Auch ergäben sich aus den Akten keine konkreten Hinweise auf eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit der Schwestergesellschaft (bspw. durch eine entsprechende Verkaufsdokumentation). Unter diesen Umständen halte die Auftragserteilung an die Schwestergesellschaft dem Drittvergleich nicht stand, d.h. die Beschwerdegegnerin hätte unter den gleichen Umständen einem unbeteiligten Dritten zu den gleichen Konditionen keinen Auftrag erteilt bzw. keine entsprechende Leistung (Vermittlungsprovisionen) ausgerichtet. Dies insbesondere auch unter Berücksichtigung der finanziellen Situation der Schwestergesellschaft, welche mit einem Stammkapital von Fr. 20'000.-- und einem Verlust per 31. Dezember 2011 bzw. Verlustvortrag 2012 von Fr. 238'784.18 überschuldet gewesen sei (Vorakten StV [act. 4B] pag. 85 f. [E. 4], 89 ff. [E. 7]; vgl. auch angefochtene Entscheide Bst. A a.E.). Die nämlichen Entscheide sind rechtskräftig.

E. 2.2.2

Mit zwei weiteren Rechnungen vom 6. Juni und 22. November 2013 stellte die Schwestergesellschaft der Beschwerdegegnerin Fr. 18'565.20 bzw. Fr. 17'310.-- in Rechnung. Die Beschwerdegegnerin aktivierte die entsprechenden Zahlungen an die Schwestergesellschaft in ihren Geschäftsbüchern 2013 im Aktivkonto «Baukonto B. _____»; die Schwestergesellschaft verbuchte sie ihrerseits als Dienstleistungserträge (Vorakten StV [act. 4B] pag. 36 f., 40 f., 48 f.). Die StRK hat in den angefochtenen Entscheiden auch diesbezüglich erwogen, mit Blick auf die Gesellschaftszwecke, die Eigentumsverhältnisse, die personellen Strukturen bzw. Verknüpfungen und den Jahresrechnungen der beiden Gesellschaften sei die Schwestergesellschaft nicht für Maklertätigkeiten bzw. Tätigkeiten in der Immobilienbranche ausgelegt und habe weder über das entsprechende Wissen noch über die erforderlichen Ressourcen verfügt. Aus den Akten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 7 ergäben sich zudem keine Hinweise, dass die Schwestergesellschaft in eigenem Namen die Vermittlungstätigkeiten ausgeführt habe (bspw. Korrespondenz zwischen der Schwestergesellschaft und Kaufinteressenten etc.; zum Ganzen angefochtene Entscheide E. 4). Insoweit sind die angefochtenen Entscheide nicht bestritten (Beschwerden Ziff. II/B/2/1; Beschwerdeantwort Ziff. II/1/1.1).

E. 2.3

Ein weiteres Bauprojekt wurde von der Baugemeinschaft in C. _____ realisiert. In diesem Zusammenhang findet sich in den Akten eine Rechnung vom 2. Juli 2013 über den Betrag von Fr. 70'200.--, adressiert an die «BG Oberstrasse C. _____». Gemäss den Angaben in Betreff und Text betraf die Rechnung den «Kauf GBBL.- Nr. [...]

C._____» bzw. eine «Vermittlungsprovision für vorgenanntes Objekt» (Vorakten StV [act. 4B] pag. 42). Den übereinstimmenden Angaben von Steuerverwaltung und Beschwerdegegnerin zufolge handelte es sich beim fraglichen Objekt um das Baugrundstück, auf dem die Baugemeinschaft das Bauprojekt schliesslich realisierte (Beschwerden Ziff. II/B/1/4; Beschwerdeantwort Ziff. II/1/1.2). Die Zahlung der Baugemeinschaft von Fr. 70'200.-- verbuchte die Schwestergesellschaft am 25. Juli 2013 unter dem Titel «Bauherrengemeinschaft C._____» in ihren Geschäftsbüchern, einerseits im Aktivkonto «KK BEKB» (auf der Soll-Seite) und andererseits im Ertragskonto «Dienstleistungsertrag» (auf der Haben-Seite). Ebenfalls vom selben Tag datiert eine Buchung im Aktivkonto «KK BEKB» (auf der Haben-Seite) und im Passivkonto «KK D._____» (auf der Soll-Seite), wiederum über den Betrag von Fr. 70'200.--. Da die Schwes- tergesellschaft ansonsten über keine namhaften flüssigen Mittel verfügte, ist gestützt auf die (auch) insoweit übereinstimmenden Angaben der Parteien davon auszugehen, dass sie die von der Baugenossenschaft erhaltenen Fr. 70'200.-- verwendete, um im entsprechenden Umfang gegenüber der Alleinaktionärin bestehende Schulden zu tilgen (Vorakten StV [act. 4B] pag. 36 f.; Beschwerden Ziff. II/B/2/5; Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.10 und 2.15).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 8

E. 3

Vor Verwaltungsgericht strittig ist, ob die bei der Schwestergesellschaft als Dienstleistungsertrag verbuchte Vermittlungsprovision der Baugemeinschaft im Betrag von Fr. 70'200.-- (E. 2.3 hiervor) steuerlich bei der Beschwerde- gegnerin als Ertrag zu erfassen bzw. bei deren Gewinn aufzurechnen ist.

E. 3.1

Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Rein- gewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Bestimmt wird er gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG und Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs, womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich fest- geschrieben ist. Es besagt zum einen, dass in materieller Hinsicht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rech- nungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns mass- gebend sind, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung gelangen. Zum anderen bilden in for- meller Hinsicht die von der steuerpflichtigen Person konkret eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung; die steuerpflichtige Person wird auf ihrer Darstellung in der Jahresrechnung behaftet, sofern diese in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht erstellt wurde und das Steuerrecht keine abweichenden Rege- lungen enthält (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 147 II 209 E. 3.1.1, 141 II 83 E. 3.1 f.; jüngst VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestätigt durch BGer 2C_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.1 auch zum Folgenden, mit wei- teren Hinweisen). Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewertungsvorschriften darstellen, die primär zum Schutz der Gläu- bigerschaft verhindern sollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage des Un- ternehmens zu günstig ausgewiesen wird, bezwecken die steuerrechtlichen Korrekturvorschriften, dass die Ertrags-

und Vermögenslage entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 9 ermittelten Reingewinns führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b Al. 5 DBG). Ferner gehören zum steuerbaren Reingewinn sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (Art. 85 Abs. 2 Bst. c [BAG 00-124; in Kraft bis 31.12.2019] StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. c [AS 1991 S. 1184; in Kraft bis 31.12.2019] DBG).

E. 3.2

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der Dritten unter gleichen Bedingungen nicht gewährt worden wäre, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; vgl. z.B. auch VGE 2022/23/24 vom 19.9.2022 E. 4.1 [betreffend Einkommens- bzw. Nachsteuer natürlicher Personen]). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte (statt vieler BGer 9C_660/2022 vom 10.5.2023, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 64 und StR 78/2023 S. 754 E. 4.2, 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 2.3 und ASA 87 S. 661 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Als verdeckte Gewinnausschüttung gelten auch Ertragsverzichte zugunsten der Beteiligungsinhaberin bzw. des Beteiligungsinhabers oder diesen nahestehenden Personen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns führen («Gewinnvorwegnahme»; vgl. zur Terminologie BGer 2C_988/2021 vom 27.9.2022 E. 4.3.2, 2C_272/2011 vom 5.12.2011, in StR 67/2012 S. 127 E. 3.3.1, auch zum Folgenden). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und diese direkt der Beteiligungsinhaberin bzw. dem Beteiligungsinhaber oder nahestehenden Personen zufließen, die ihrerseits nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Drittvergleich bzw. Grundsatz des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 10 «dealing at arm's length»; BGer 2C_335/2008 vom 13.10.2008, in StE 2009 B 72.13.22 Nr. 51 E. 2.2; zum Ganzen auch VGE 2012/188/189 vom 4.3.2014 E. 2.2-2.4, 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 2.2-2.4; Leuch/Burgunder, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 85 N. 44 f.).

E. 3.3

Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbe- gründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (statt vieler BGE 146 II 6 E. 4.2; BVR 2011 S. 241 E. 4.1; VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestä- tigt durch BGer 2C_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.4). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegen- leistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis dargetan, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnaus- schüttung vor. In diesem Fall ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die aus dem Missverhältnis begründete Vermutung zu entkräften. Misslingt der Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweis- losigkeit (BGE 140 II 88 E. 7; BGer 9C_660/2022 vom 10.5.2023, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 64 und StR 78/2023 S. 754 E. 4.5, auch zum Folgenden; VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 2.3, 2019/319/320 vom 17.8.2020 E. 2.3, 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019], 2012/188/189 vom 4.3.2014 E. 2.5). Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es mithin der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (statt weiterer: BGer 2C_716/2022 vom 15.11.2022 E. 6.2 mit Hinweisen).

E. 4

Es ist unbestritten, dass in Bezug auf das Baugrundstück in C._____ effektiv Vermittlungsleistungen erbracht wurden. Die Verfahrensbeteiligten sind sich jedoch uneinig, wer diese Leistungen erbrachte und infolgedessen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 11 berechtigt war, die Vermittlungsprovision einzunehmen (Beschwerden Ziff. II/B/2/2).

E. 4.1

Die StRK hat erwogen, der bei der Schwestergesellschaft verbuchte Dienstleistungsertrag von Fr. 70'200.-- stamme nicht von der Beschwerde- gegnerin, sondern von der Baugemeinschaft, bestehend aus der F._____ GmbH und einer unabhängigen Drittgesellschaft. Die Be- schwerdegegnerin sei an der Transaktion nicht beteiligt gewesen; auch sei die Zahlung bei ihr nicht verbucht worden. Damit sei weder eine verdeckte Gewinnausschüttung noch eine sonstige geldwerte Leistung erkennbar, welche eine Aufrechnung im Umfang von Fr. 70'200.-- rechtfertige (ange- fochtene Entscheide E. 5).

E. 4.2

Dagegen bringt die Steuerverwaltung vor, der statutarische Zweck der Schwestergesellschaft habe Vermittlungs- bzw. Maklertätigkeiten offen- sichtlich nicht abgedeckt. Zudem sei die Schwestergesellschaft nicht in der Lage gewesen, Immobilien zu vermitteln. Jedenfalls seien keine Aufwände verbucht worden, die auf eine Vermittlungstätigkeit hinweisen würden. Die StRK habe im Zusammenhang mit dem Immobilienprojekt «B._____» erwogen, die Schwestergesellschaft habe die behaupteten Vermittlungstätigkeiten nicht selber erbringen können und es seien Erträge in die Schwestergesellschaft verschoben worden. Hiervon sei auch betreffend das Baugrundstück in C._____ auszugehen. Die Schwestergesellschaft habe nämlich mit ihrem früheren, 2009 geschlossenen Modegeschäft hohe Verluste erzielt; der Verlustvortrag habe per 31.

Dezember 2012 Fr. 238'784.-- betragen; zudem habe die Schwestergesellschaft u.a. gegenüber der Alleinaktionärin Passivdarlehen. Die Vermittlungsprovisionen seien einzig deshalb in die Schwestergesellschaft verschoben worden, damit sie mit den Verlustvorträgen verrechnet und die Darlehen vor der Liquidation (steuerfrei) zurückbezahlt werden konnten. Das zeige sich insbesondere daran, dass die als Dienstleistungserträge verbuchten Zahlungen zeitnah und vollumfänglich dem Kontokorrent der Alleinaktionärin gutgeschrieben worden seien. Insgesamt sei erstellt, dass die Vermittlungstätigkeiten für die Vermittlungsprovision von Fr. 70'200.-- nicht von der Schwestergesellschaft erbracht worden seien (Beschwerden Ziff. II/B/2/4-6).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 12

E. 4.3

Die Beschwerdegegnerin schliesst sich der StRK an und betont, sie sei an der Transaktion nicht beteiligt gewesen. Es handle sich um einen «völlig anderen Sachverhalt» als beim Immobilienprojekt in B. _____, weshalb die diesbezüglichen Begründungen hier nicht ohne Weiteres herangezogen werden dürften (Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.3, 2.6, 2.8, 2.18). Die Schwestergesellschaft sei durchaus in der Lage gewesen, die Aufträge für die Maklertätigkeiten sowohl für das Immobilienprojekt in B. _____ als auch für das Immobilienprojekt in C. _____ anzunehmen und auszuführen. Insbesondere habe sie durch die Alleinaktionärin über die für die Vermittlung erforderlichen Ressourcen verfügt. Dieser sei es unbenommen, Arbeitsleistungen unentgeltlich zu erbringen bzw. sich anstelle von Lohn Darlehensrückzahlungen ausrichten zu lassen. Üblich sei auch, dass Inserierungskosten von der Auftraggeberin übernommen würden; aus nicht verbuchten Aufwendungen für diese Kosten könne daher nichts abgeleitet werden. Es sei aus wirtschaftlicher Sicht und in Anbetracht der geschäftlichen Entwicklungen der Schwestergesellschaft vom Mode- hin zum Immobilienhandel naheliegend und auch rational gewesen, die Grundstücksvermittlungstätigkeit im Rahmen der bereits vorhandenen Gruppenstruktur über die Schwestergesellschaft abzuwickeln. Die tatsächlichen Leistungen der Schwestergesellschaft seien hinreichend belegt (Rechnungskopien, Auftragsbestätigung, Visitenkarte der Schwestergesellschaft, Verkaufsdokumentation für das Immobilienprojekt in B. _____) sowie in Verbindung mit den Argumenten betreffend die Ressourcen schlüssig dargelegt. Die entsprechenden Unterlagen seien geeignet, die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdegegnerin zu beweisen oder mindestens dahingehend zu belegen, dass nicht sachliche Gründe dagegensprechen würden (Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.10-2.17).

E. 4.4

Die Steuerverwaltung ist seit Beginn der vorliegenden Verfahren davon überzeugt, dass die strittige Vermittlungsprovision der Beschwerdegegnerin zugestanden hätte und sie diese hätte versteuern müssen (vorne Bst. A; Vorakten StV [act. 4B] pag. 22 ff., insb. 28). In Anbetracht dessen kann nicht gesagt werden, es sei unbestritten, dass die Vermittlungsprovision bei der Schwestergesellschaft ordnungsgemäss verbucht worden sei (anders Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.1). Daran ändert nichts, dass hier primär die Jahresrechnung 2013 der Beschwerdegegnerin infrage steht,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 13 wohingegen die Geschäftsbücher der Schwestergesellschaft

nicht berichtigt werden könnten. Sodann scheidet eine Aufrechnung der Vermittlungsprovision bei der Beschwerdegegnerin nicht schon daran, dass sie von einer unabhängigen Drittgemeinschaft stammte und die Beschwerdegegnerin an «der Transaktion» nicht beteiligt gewesen sein soll (vgl. zu diesem Einwand von StRK und Beschwerdegegnerin vorne E. 4.1 und E. 4.3 hiervor). Liegt ein Ertragsverzicht im Streit, kann es selbstredend nicht nur um die (er- folgten) Verbuchungen gehen, die allenfalls zu korrigieren sind. Vielmehr sind auch (ggf. zu Unrecht) nicht verbuchte Transaktionen mit einzubezie- hen; zu prüfen ist die Gesamtheit der Geschäfte, welche im betreffenden Wirtschaftsbereich durch die miteinander verbundenen Gesellschaften und Personen getätigt wurden (vgl. etwa auch BGer 2C_88/2011 und 2C_89/2011 vom 3.10.2011 E. 2, insb. 2.3.3). Insoweit ergibt sich aus den Akten Folgendes:

E. 4.4.1

Zunächst ist mit der Steuerverwaltung festzustellen, dass die Schwestergesellschaft hauptsächlich den Handel mit Schuhen, Lederpro- dukten, Textilien und Accessoires bezweckte (vorne E. 2.1, auch zum Folgenden). Die im Handelsregister eingetragene Firma unterstreicht den statutarischen Zweck zusätzlich, weist sie mit dem Zusatz «...» doch ausdrücklich auf eine Geschäftstätigkeit in der Modebranche hin. Wohl konnte die Schwestergesellschaft gemäss Handelsregister auch Liegenschaften erwerben oder weiterveräussern, was Vermittlungsgeschäfte jedenfalls nicht geradezu ausschliesst. Unbestritten ist zudem, dass sie das Modegeschäft per 30. April 2009 aufgegeben hatte (Beschwerden Ziff. II/B/2/4; Vorakten StV [act. 4B] pag. 28). Der Handelsregistereintrag der Schwestergesellschaft liess jedoch zu keinem Zeitpunkt erkennen, dass sie sich – wie von der Beschwerdegegnerin behauptet (Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.11 und vorne E. 4.3) – vom Mode- zum Immobilienhandel weiterentwickelt haben soll. Entgegen der Beschwerdegegnerin (Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.7) ist im Rahmen der Gesamtbetrachtung durchaus relevant, dass sich die behauptete Weiterentwicklung der Schwestergesellschaft nicht auch im Handelsregistereintrag widerspiegelte. Das gilt hier umso mehr, weil auch die übrigen Akten nicht darauf schliessen lassen, dass die Schwestergesell- schaft die betrieblichen Abläufe für den Immobilienhandel umstellte (zu Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 14 dieser Behauptung ebenfalls Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.11). Der statuta- rische Zweck und die Firma sprechen damit dafür, dass die Schwesterge- sellschaft zumindest in formeller Hinsicht nicht erkennbar darauf ausgelegt war, Vermittlungsleistungen zu erbringen.

E. 4.4.2

Wie die strittige Vermittlungsprovision steuerlich zu behandeln ist, hängt demnach entscheidend davon ab, ob die Schwestergesellschaft ent- gegen ihrem statutarischen (Haupt-)Zweck die diesbezüglichen Ver- mittlungsleistungen tatsächlich erbrachte. Anders als die Beschwerdegeg- nerin annimmt (vgl. vorne E. 4.3), indiziert die Rechnung vom 2. Juli 2013 an die Baugemeinschaft solches nicht unbedingt. Wohl wurde darin Bezug genommen auf das vermittelte Baugrundstück und ausdrücklich eine «Vermittlungsprovision für vorgenanntes Objekt» von Fr. 70'200.-- ein- gefordert (vorne E. 2.3, auch zum Folgenden). Allerdings lässt sich anhand des Dokuments nicht zweifelsfrei feststellen, wer die Rechnung letztlich er- stellt und versendet hatte. Hierfür kommen aufgrund der Angaben im Brief- kopf und der Grussformel nicht nur die

Schwestergesellschaft, sondern auch die Alleinaktionärin und damit grundsätzlich auch die Beschwerdegegnerin infrage. So wurde im Briefkopf mit «E._____ GmbH» nur ein Teil der Firma der Schwestergesellschaft genannt; weggelassen wurde der klärende Zusatz «...» sowie die Domiziladresse in H._____. Angegeben wurden stattdessen der Name der Alleinaktionärin und als Absenderadresse ihre damalige Privatadresse, die auch als Adresse der Beschwerdegegnerin diente (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 28; Vorakten StV [act. 4B] pag. 40 f., 55, 95, 101). Im Übrigen kann betreffend das angeblich vermittelte Baugrundstück in C._____ nichts Anderes gelten, als die StRK im Zusammenhang mit dem Bauprojekt in B._____ erwogen hat. Demnach fehlte es der Schwestergesellschaft grundsätzlich insbesondere an der für eine Maklertätigkeit erforderlichen Infrastruktur (Büroräumlichkeiten, EDV, Telefon etc.; vgl. vorne E. 2.2.1 f.). Daran ändert nichts, dass die strittige Vermittlungsprovision von einem unabhängigen Drittunternehmen stammte. Auch in solchen Fällen ist nicht ausgeschlossen, dass Einnahmen nicht bei jener natürlichen oder juristischen Person eingehen, welche die vertraglichen Leistungen tatsächlich erbracht hat (vgl. vorne E. 3.2 und hinten E. 5.3). Das muss umso mehr gelten, wenn sich – wie hier – nicht ohne weiteres rekonstruieren lässt, für welche von

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 15 mehreren Gesellschaften die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber tatsächlich handelte (hierzu auch E. 4.4.3 hiernach).

E. 4.4.3

Wenig aufschlussreich ist diesbezüglich auch die Visitenkarte, von der sich in den Akten eine Kopie findet (Vorakten StV [act. 4B] pag. 39) und auf welche sich die Beschwerdegegnerin ebenfalls beruft (vorne E. 4.3). Die darauf abgedruckte Firma und Geschäftstätigkeit («... immobilien + treuhand» bzw. «..., D._____, eidg. dipl. Immobilientreuhänderin») lassen nicht erkennen, dass die Visitenkarte tatsächlich von der Schwestergesellschaft stammte: Bei der Firma fehlt erneut der Zusatz «...» und wurde auch die Rechtsform weggelassen. Zusätzlich wurde auf eine Tätigkeit (allein) in der Treuhand- und Immobilienbranche sowie auf eine «Postadresse» am damaligen Wohnort der Alleinaktionärin hingewiesen. Die Visitenkarte hätte damit auch einem im Treuhand- und Immobilienwesen spezialisierten Einzelunternehmen gehören können. Im Vergleich zum Handelsregistereintrag fehlten der Visitenkarte jedenfalls zentrale Informationen, die eine eindeutige Identifikation erlaubt hätten (zu den firmenrechtlichen Vorgaben vgl. aArt. 950 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220; Änderung vom 16.12.2005; AS 2007 S. 4791; in Kraft vom 1.8.2009 bis 30.6.2016]). Andere Angaben auf der Visitenkarte (Adresse in H._____, Name der Alleinaktionärin) finden sich zwar auch im Handelsregistereintrag der Schwestergesellschaft. Diese räumten letzte Zweifel daran, wer hinter der Visitenkarte stand, jedoch nicht aus. Schliesslich ist weder behauptet noch ersichtlich, dass sich die Schwestergesellschaft sonst wie als Maklerin vermarktet hätte, etwa mittels eines eigenen Internetauftritts oder anderweitiger Werbeaktionen. Namentlich wurden keine entsprechenden Aufwände verbucht (Vorakten StV [act. 4B] pag. 34, 37 f.).

E. 4.4.4

Lässt sich u.a. mit Blick auf die Rechnung vom 2. Juli 2013 (vorne E. 4.4.2) und die Visitenkarte (E. 4.4.3 hiervor) nicht mit der erforderlichen Gewissheit feststellen, dass die Schwestergesellschaft das Baugrundstück in C._____ tatsächlich vermittelt hatte, erscheint fraglich, ob sich die Baugemeinschaft im Klaren darüber war, wem sie die strittige

Vermittlungsprovision ausrichtete. Eine Verkaufsdokumentation für das Baugrundstück in C._____ fehlt in den Akten ebenso wie anderweitige

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn.

100.2022.224/225U, Seite 16 Hinweise darauf, dass die Schwestergesellschaft eine solche erstellt und der Baugemeinschaft in eigenem Namen ausgehändigt hatte. Sodann sind keine Unterlagen aktenkundig, die auf ein Vertragsverhältnis zwischen der Schwestergesellschaft und der Baugemeinschaft schliessen lassen (wie etwa Korrespondenz mit der Baugemeinschaft, allfällige Sitzungsprotokolle oder anderweitige Unterlagen, aus welchen sich ergäbe, dass Vertragsverhandlungen stattfanden). Insbesondere liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, die eine Vertragsbeziehung zwischen der Schwestergesellschaft und der Baugemeinschaft hätte belegen können. Entsprechende Dokumente einzureichen wäre der Beschwerdegegnerin angesichts der Nähe zur Schwestergesellschaft ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen. Gewiss ist denkbar, dass sich die Schwestergesellschaft und die Baugemeinschaft mündlich einigten. Angesichts des Auftragsvolumens von Fr. 70'200.-- und des Umstands, dass mit der Baugemeinschaft zur Hauptsache ein unabhängiges Drittunternehmen beteiligt war, erschiene solches jedoch ungewöhnlich. Unbehelflich ist, hilfsweise auf die Verkaufsdokumentation und die «Auftragsbestätigung» betreffend das Bauprojekt in B._____ zu verweisen (vgl. vorne E. 4.3; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 28 ff., auch zum Folgenden), nachdem diese zwischen der Beschwerdegegnerin und der Schwestergesellschaft und damit nicht unter Einbezug unabhängiger Drittunternehmen zustande kam. Entgegen der Beschwerdegegnerin (Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.7) sind «die von den Parteien gewählten und zivilrechtlich ausgestalteten Vorgänge» demnach nicht hinreichend belegt und auch «zivilrechtliche Vereinbarungen zwischen den unabhängigen Parteien» nicht erstellt. Der Steuerverwaltung lässt sich mithin nicht vorwerfen, dass sie solche missachte.

E. 4.4.5

Unbehelflich ist schliesslich auch der Hinweis der Beschwerdegegnerin, die StRK habe in Bezug auf eine im Jahr 2012 vermittelte Wohnung in Faulensee akzeptiert, dass die diesbezügliche Vermittlungsprovision von Fr. 14'904.-- bei der Schwestergesellschaft als «ordentlicher Ertrag» verbucht worden sei (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.12, 2.15 und 2.17; Entscheide der StRK 100 19 17 und 200 19 14 vom 31.3.2020 E. 4, in Vorakten StV [act. 4B] pag. 78 ff., 85, auch zum Folgenden). Die StRK unterliess es seinerzeit, die erforderliche Gesamtbetrachtung (vgl. vorne E. 4.4)

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn.

100.2022.224/225U, Seite 17 vorzunehmen. Unter diesen Umständen ist die steuerliche Behandlung der Provision aus der Vermittlung einer Wohnung in Faulensee von vornherein nicht geeignet, stichhaltig darzulegen, dass die Schwestergesellschaft tatsächlich – allenfalls auch nur gelegentlich – als Maklerin tätig war.

E. 4.5

Nach dem Gesagten liegen genügend Indizien vor, die dagegen sprechen, dass die Schwestergesellschaft der Baugemeinschaft das Baugrundstück in C._____ vermittelte. Die Einwände der Beschwerdegegnerin genügen umgekehrt nicht, um insoweit auf eine tatsächliche Maklertätigkeit der Schwestergesellschaft schliessen zu können. Als Zwischenergebnis der erforderlichen Gesamtbetrachtung ist deshalb festzuhalten, dass die Vermittlungsprovision von Fr. 70'200.-- nicht bei der Schwestergesellschaft als

Dienstleistungsertrag hätte verbucht werden dürfen.

E. 5

Zu prüfen bleibt, ob die fraglichen Vermittlungsleistungen von der Beschwerdegegnerin erbracht wurden und die strittige Vermittlungsprovision deshalb bei ihr aufzurechnen ist.

E. 5.1

Die Steuerverwaltung macht diesbezüglich zusammengefasst geltend, im Gegensatz zur Schwestergesellschaft bezwecke die Beschwerdegegnerin die Vermittlung von Immobilien; damit seien Vermittlungsleistungen vom Gesellschaftszweck der Beschwerdegegnerin abgedeckt. Selbst wenn sich die Alleinaktionärin auf den Standpunkt stellen würde, die Vermittlungsprovision als natürliche Person eingenommen zu haben, wäre diese bei der Beschwerdegegnerin aufzurechnen: Diesfalls läge eine Gewinnvornahme im Sinn der bundesgerichtlichen Praxis vor bzw. hätte die Beschwerdegegnerin auf ihr rechtlich zustehende Einnahmen verzichtet, was sie gegenüber Dritten nicht getan hätte. Damit wäre der Verzicht im Beteiligungsverhältnis begründet und hätte die Beschwerdegegnerin eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Alleinaktionärin erbracht. Für die korrekte Verbuchung der Vermittlungsprovision komme mithin einzig die Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 18 Beschwerdegegnerin infrage, weshalb sie bei ihr aufzurechnen sei (Beschwerden Ziff. II/B/2/8-11).

E. 5.2

Dagegen wendet die Beschwerdegegnerin ein, die Aufrechnung der Vermittlungsprovision beim Gewinn der Beschwerdegegnerin erscheine zufällig und willkürlich. Dass die Vermittlungsprovision bei der Schwestergesellschaft verbucht wurde, sei vor dem Hintergrund des Drittvergleichs nicht zu beanstanden, zumal das insofern massgebliche Preis-/Leistungsverhältnis im Rahmen des Üblichen liege und angemessen erscheine. Anhand der Akten könne nicht auf ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung geschlossen werden. Infolgedessen bestehe auch keine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. müsse die Beschwerdegegnerin diese nicht widerlegen (Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.5, 2.14).

E. 5.3

Arbeitnehmer (Art. 321a OR), Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte (Art. 464 OR) sowie Mitglieder des Verwaltungsrats (Art. 717 OR) unterliegen im Verhältnis zur Aktiengesellschaft einer Treuepflicht. Wenn die AG diesen Personen erlaubt, Geschäfte zu tätigen, die «ihrer Natur nach» der Gesellschaft zustehen, hat sie von ihnen die Gewinne daraus herauszuverlangen. Verzichtet sie auf die Einnahmen, schüttet sie der für die AG handelnden Person einen verdeckten Gewinn aus, wenn der Rechtsgrund dafür im Beteiligungsverhältnis liegt. So verhält es sich gemäss gefestigter bundesgerichtlicher Praxis namentlich bei Personen, die als geschäftsführende Allein- oder Hauptaktionäre einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliessen. Es ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft einem oder einer Angestellten, der oder die an ihr keine Anteilsrechte hat, eine solche zu einem Ertragsverzicht führende Tätigkeit nicht gestatten würde (BGer 2C_1067/2017 vom 11.11.2019, in StE 2020 B 24.4 Nr. 93 E. 3.4.2, 2C_272/2011 vom 5.12.2011, in StR 67/2012 S. 127 E. 3.3.2 mit

Hinweisen). Was «der Natur nach» nicht dem Anteilsinhaber oder der Anteilsinhaberin, sondern der Kapitalgesellschaft zusteht, ist oft nur schwerlich zu beantworten, fehlen doch allgemein gültige Grenzlinien (BGer 2C_1067/2017 vom 11.11.2019, in StE 2020 B 24.4 Nr. 93 E. 3.4.3, 2C_272/2011 vom 5.12.2011, in StR 67/2012 S. 127 E. 4.2.2, je auch zum Folgenden). Eine verdeckte

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn.

100.2022.224/225U, Seite 19 Gewinnausschüttung ist beispielsweise anzunehmen bei einer Treuhandgesellschaft, die zulässt, dass ihr Hauptaktionär ihren Kunden (unter Inanspruchnahme der Infrastruktur der Gesellschaft) den Kauf von Immobilien vermittelt und dafür direkt von diesen Provisionen erhält (BGer 2A.247/1996 vom 27.10.1997, in ASA 67 S. 216, StE 1998 B 72.13.22 Nr. 37 und StR 53/1998 S. 296 E. 2b f.). Betreibt der Hauptaktionär oder die Hauptaktionärin einer Treuhandgesellschaft gleichzeitig eine Einzelunternehmung, die in einem ähnlichen Geschäftsbereich tätig ist, und unterliegt er oder sie als Teilzeitbeschäftigte keinem Konkurrenzverbot bzw. ist ein solches nicht nachgewiesen, stellen die mit der Einzelunternehmung erzielten Einkünfte indes keine verdeckten Gewinnausschüttungen in Gestalt von Ertragsverzichten dar (BGer 2C_265/2009 vom 1.9.2009, in StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52 und StR 64/2009 S. 915 E. 3.3-3.5). Ein Ertragsverzicht ist ebenfalls nicht gegeben und auch der allgemeine Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung ist nicht erfüllt, wenn der Alleinaktionär oder die Alleinaktionärin der eigenen Immobiliengesellschaft Rechnung für die Vermittlung eines Grundstücks stellt und Hinweise fehlen, dass die Gesellschaft im interessierenden Zeitraum regelmässig oder zumindest gelegentlich als Maklerin im Sinn von Art. 412 ff. OR aufgetreten ist. Diesfalls handelt es sich nicht um ein Geschäft, das «seiner Natur nach» der Gesellschaft zusteht (BGer 2C_272/2011 vom 5.12.2011, in StR 67/2012 S. 127 E. 4.2 f.; zustimmend Felber/Matteotti, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahr 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, in ASA 82 S. 33 ff., 56 f.).

E. 5.4

Es steht fest und ist unbestritten, dass einzig die Alleinaktionärin über das erforderliche Know-How verfügte, um Liegenschaften vermitteln zu können (vgl. etwa Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.10). Mit der Steuerverwaltung ist weiter festzustellen, dass die Beschwerdegegnerin gemäss Handelsregister – im Gegensatz zur Schwestergesellschaft (vorne E. 4.4.1, auch zum Folgenden) – ausdrücklich auch die Vermittlung von Immobilien bezweckte (vorne Bst. A, E. 5.1; BB 3, auch zum Folgenden). Anders als bei der Schwestergesellschaft widerspiegelte sich eine Geschäftstätigkeit der Beschwerdegegnerin in der Immobilien- und Treuhandbranche sodann auch in ihrer Firma, welche mit dem Zusatz «für Immobilien und Treuhand» versehen war. Weiter ist aktenkundig, dass die Beschwerdegegnerin am

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn.

100.2022.224/225U, Seite 20

E. 5.5

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die Schwestergesellschaft weder formell darauf ausgelegt noch tatsächlich in der Lage war, Vermittlungsleistungen zu erbringen (vorne E. 4.4). Im Gegensatz dazu liegen genügend Indizien für die Annahme vor, dass die Beschwerdegegnerin (auch) im Zusammenhang mit dem Bauprojekt in C. _____ unter Zuhilfenahme der Alleinaktionärin als Maklerin tätig war (E. 5.4 hiervoor). Die hier

gesamthaft zu betrachtenden Umstände ergeben, dass die strittige Vermittlungsprovision «ihrer Natur nach» der Beschwerdegegnerin zugestanden hätte (zu dieser Voraussetzung und zum Folgenden vorne E. 5.3). Damit stand es der Alleinaktionärin nicht frei, die Zahlung der Vermittlungsprovision an die Schwestergesellschaft zu verlangen, um sie sich anschliessend in Gestalt einer Darlehensrückzahlung auszuzahlen. Indem sie solches gleichwohl tat (vorne E. 2.3), verkürzte sich der in der Jahresrechnung ausgewiesene Gewinn der Beschwerdegegnerin im entsprechenden Umfang. Dass die Beschwerdegegnerin eine angemessene Gegenleistung erhalten hätte, ist nicht ersichtlich. Nachdem sich die Alleinaktionärin die (effektiv) bei der Schwestergesellschaft eingegangene Vermittlungsprovision gleichentags weiterleiten liess, überzeugt namentlich nicht, dass sie im Sinn einer Sanierungsleistung unentgeltlich gearbeitet haben will (so aber Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.10). In der gebotenen Gesamtprüfung hält dies einem Drittvergleich jedenfalls ebenso wenig stand wie der Verzicht der Beschwerdegegnerin auf die ihr zustehende Vermittlungsprovision; ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist insoweit ohne Weiteres gegeben (anders Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.14, auch zum Folgenden). Damit ist steuerrechtlich zu vermuten, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (vorne E. 3.3; im Einzelnen auch BGer 2C_750/2019 vom 7.7.2020 E. 3.1, 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 2.3 und ASA 87 S. 661, je mit Hinweisen).

E. 5.6

Die Beschwerdegegnerin bringt nichts Zusätzliches vor, das geeignet wäre, diese Vermutung umzustossen. Damit hat als erstellt zu gelten, dass

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 22 die Beschwerdegegnerin der Schwestergesellschaft oder allenfalls der Alleinaktionärin (über die Schwestergesellschaft) verdeckt Gewinn ausschüttete, indem sie darauf verzichtete, die Vermittlungsprovision herauszuverlangen (Ertragsverzicht, vorne E. 3.1. f. sowie Beschwerden Ziff. II/B/2/5, 10, 13, auch zum Folgenden). Nicht zuletzt auch aufgrund der finanziellen Situation der Schwestergesellschaft ist mit der Steuerverwaltung (vorne E. 4.2) davon auszugehen, dass die Beteiligten das fragliche Vorgehen hauptsächlich wählten, um die Vermittlungsprovision auf der Gesellschafts- wie auch der Gesellschafterebene der Gewinn- bzw. Einkommensbesteuerung zu entziehen. Jedenfalls sprachen auf Seiten der Beschwerdegegnerin keine wirtschaftlichen Gründe dafür, auf die Vermittlungsprovision zu verzichten (anders Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.10, 2.13). Ob auch die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt sind, lässt sich damit nicht ohne Weiteres ausschliessen, kann bei der gegebenen Sach- und Rechtslage freilich offenbleiben. Auf diesbezügliche Einwände der Beschwerdegegnerin ist daher nicht weiter einzugehen (vgl. etwa Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.4, 2.14). So oder anders ist die Jahresrechnung der Beschwerdegegnerin zusätzlich zu den in den vorinstanzlichen Verfahren erfolgten Korrekturen (vorne E. 2.2.2) auch insoweit zu berichtigen, als die Vermittlungsprovision von Fr. 70'200.-- bei ihr ebenfalls steuerlich als Ertrag zu erfassen ist. Entsprechend erhöht sich auch der steuerbare Gewinn. Diesbezüglich halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle nicht stand.

E. 6

Dezember 2013 für die «Mitgliedschaft» beim Schweizerischen Verband der Immobilienwirtschaft (SVIT) Ausgaben von Fr. 750.-- verbucht hatte (Vorakten StV [act. 4B] pag. 51). Daraus ist zu schliessen, dass die Beschwerdegegnerin den Mitgliederbeitrag bezahlte und infolgedessen Mitglied des SVIT (Bern) war. Als solches durfte sie das Signet des Berufsverbands bzw. die Anmerkung «Mitglied des Schweizerischen Verbands der Immobilienwirtschaft, SVIT Bern» verwenden (Art. 9 Bst. d der Statuten des SVIT Bern vom 15.9.2022, einsehbar auf: <www.svit.ch/de/svit-bern>, Rubriken «Mitgliedschaft/SVIT Bern – Statuten»). Damit zeichnete sie sich «als regionaler Kompetenzpartner aus, der mit der Verwendung [des] Verbands-signets für höchste Professionalität und die Einhaltung von Qualitätsstandards» einstand (vgl. <www.svit.ch/de/svit-bern>, Rubrik «Mitgliedschaft»). Dass die Schwestergesellschaft ebenfalls Mitglied des SVIT war, ergibt sich weder aus ihrer Jahresrechnung 2013 noch aus den übrigen Akten. Selbst wenn sie sich als Maklerin vermarktet hätte, wovon hier nicht auszugehen ist (vorne E. 4.4.3), wäre ihr damit ein vergleichbarer Marktauftritt verwehrt geblieben. Schliesslich ist auf Google Maps bzw. Google Street View ersichtlich, dass sich die Beschwerdegegnerin während des Bauprojekts in C._____ als Verkäuferin der auf dem streitbetroffenen Baugrundstück erstellten Räumlichkeiten anpries (vgl. <www.google.ch/maps>, Suchbegriff: «I._____strasse1» oder «J._____strasse 2»). Die öffentlich einsehbaren Fotografien entstanden im November 2013 und zeigen eine Informationstafel zum laufenden Bauprojekt u.a. mit folgenden Angaben: «Verkauf: A._____ - ..., ... - Tel. [...]». Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass tatsächlich die Beschwerdegegnerin die auf dem Baugrundstück in C._____ erstellten Räumlichkeiten vermittelte und nicht die Schwestergesellschaft (zur zulässigen Berücksichtigung von leicht zugänglichen und verlässlichen Internetquellen im Verwaltungsverfahren statt vieler BGE 149 I 91 E. 3 [insb. 3.4] mit Hinweisen). Die gegenteilige Behauptung der Beschwerdegegnerin überzeugt nicht (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.1, 2.16). Die Vermittlung der Räumlichkeiten (auch) in C._____ indiziert weiter, dass nicht die Schwestergesellschaft, sondern die Beschwerdegegnerin unter Zuhilfenahme der Alleinaktionärin (auch) schon das streitbetroffene Baugrundstück vermittelt hatte. Entgegen ihrer Darstellung kann jedenfalls nicht als erwiesen gelten, sie sei als reine Investorin aufgetreten und habe keine eigenen Arbeiten ausführen müssen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 21 Auch erscheint wenig glaubhaft, dass bei den Grundstückverkäufen eine Risikoaufteilung zwischen der Beschwerdegegnerin und der Schwestergesellschaft sowie eine Unabhängigkeit am Markt gewünscht war (anders Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.11 f.).

E. 6.1

Zusammengefasst erweisen sich die Beschwerden als begründet; eine Verletzung des Legalitätsprinzips, der Untersuchungspflicht und des Willkürverbots durch die Steuerverwaltung sind unter den gegebenen Umständen nicht auszumachen (anders Beschwerdeantwort Ziff. II/2/2.8; vgl. auch vorne E. 5.2). Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben, soweit die StRK damit angeordnet hat, der steuerbare Gewinn sei um die Vermittlungsprovision von Fr. 70'200.-- zu reduzieren (Dispositiv-Ziffern 1 und 2, je Satz 1). Die Einspracheentscheide vom 8. Juli 2021 sind entsprechend zu bestätigen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 23

E. 6.2

Bei diesem Ausgang der Verfahren hat die unterliegende Beschwerdegegnerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

E. 6.3

Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen. Danach wird die Beschwerdegegnerin auch in den Verfahren vor der StRK vollumfänglich kostenpflichtig (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Demnach entscheidet der Einzelrichter: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird gutgeheissen. Dispositiv-Ziffer 1 Satz 1 sowie Dispositiv-Ziffern 3 und 4 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Juni 2022 werden aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 8. Juli 2021 wird im Sinn der Erwägungen bestätigt. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 wird gutgeheissen. Dispositiv-Ziffer 2 Satz 1 sowie Dispositiv-Ziffern 3 und 4 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Juni 2022 werden aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 8. Juli 2021 wird im Sinn der Erwägungen bestätigt.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.04.2024, Nrn. 100.2022.224/225U, Seite 24 3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt. b) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen. 4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt. b) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Parteikosten gesprochen. 5. Zu eröffnen: - Beschwerdeführerin - Beschwerdegegnerin - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.