

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 5. Dezember 2014

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Büchi

A. _____ GmbH
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführerin



gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägematstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2008
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. März 2013;
100 11 183, 200 11 144)

Sachverhalt:

A.

Die A._____ GmbH bezweckt die Installation, den Unterhalt und die Wartung von Heizungsanlagen sowie den Handel mit Waren aller Art. Geschäftsführer und einziger Gesellschafter ist B._____. Am 4. August 2010 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) die A._____ GmbH für das Steuerjahr 2008 gestützt auf die Ergebnisse einer am 10. Mai 2010 durchgeführten Buchprüfung. Sie bestimmte den steuerbaren Reingewinn sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 41'164.--. Die Abweichung gegenüber der Erfolgsrechnung der A._____ GmbH in der Höhe von insgesamt Fr. 25'635.-- beruhte im Wesentlichen auf einer Aufrechnung für eine Abschreibung auf dem (neu angeschafften) Fahrzeug Nissan Murano in der Höhe von Fr. 23'326.--. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung ab (Entscheide vom 16.2.2011).

B.

Am 17. März 2011 gelangte die A._____ GmbH mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragte, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und auf die Aufrechnung in der Höhe von Fr. 23'326.-- sei sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu verzichten. Die Steuerverwaltung beantragte nebst der Abweisung der Rechtsmittel die zusätzliche Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründeten Auslagen für Benzin in der Höhe von Fr. 1'193.70, «übrigen Kosten» von Fr. 4'791.15 sowie Verkehrsbussen von Fr. 330.--. Die StRK wies Rekurs und Beschwerde am 19. März 2013 ab, nahm die von der Steuerverwaltung beantragten zusätzlichen Aufrechnungen beim steuerbaren Gewinn vor (sog. reformatio in peius) und wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren an die Steuerverwaltung zurück.

C.

Am 19. April 2013 hat die A._____ GmbH Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Entscheide der StRK erhoben mit dem folgenden Rechtsbegehren:

«Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. März 2013 sei aufzuheben, und es seien die Kosten für das Zweitfahrzeug (Nissan) als geschäftsmässig begründet zu anerkennen; dies unter Berücksichtigung und Ausscheidung eines Privatanteils gemäss geltender Praxis von 9.6% des Kaufpreises des Zweitfahrzeuges. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.»

Am 23. April 2013 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK schliesst mit Beschwerdevernehmlassung vom 29. April 2013 auf Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung verzichtet mit Eingabe vom 30. Mai 2013 auf eine Beschwerdeantwort.

Erwägungen:

1.

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 Abs. 1 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558, nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen

Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht 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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Vorliegend ist die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Wesentlichen gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Die Gutheissung der Beschwerden würde sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Die Vorinstanz hat nicht nur die Nichtanerkennung der Abschreibungen auf dem Fahrzeug Nissan Murano in der Höhe von Fr. 23'326.-- geschützt, sondern zusätzlich, einem dahingehenden (sinngemässen) Antrag der Steuerverwaltung folgend (vgl. Eingabe vom 22.1.2013; act. 3A pag. 119, 118, 102 und 71), weitere Aufwendungen für die Fahrzeuge der Beschwerdeführerin als geschäftlich nicht begründet betrachtet und auf den mit der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen (steuerbaren) Gewinn aufgerechnet (vgl. hinten E. 4.2). Hierzu ist zunächst zu bemerken, dass die StRK offensichtlich übersehen hat, dass sie insoweit selber eine reformatio in peius vornimmt

und stattdessen fälschlicherweise davon ausging, eine Ermessenstaxation der Steuerverwaltung – auf offensichtliche Unrichtigkeit hin – zu überprüfen (vgl. Art. 174 Abs. 2 und Art. 191 Abs. 3 StG; Art. 130 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 3 DBG). Mit Blick auf den Ausgang des Verfahrens braucht allerdings nicht näher erörtert zu werden, inwiefern sich dieser Irrtum der Vorinstanz auf die Beurteilung von Rekurs und Beschwerde ausgewirkt hat. Weiter ist zu bemerken, dass im Rahmen dieser reformatio in peius unter anderem eine Aufrechnung in der Höhe von Fr. 204.35 vorgenommen wurde, welche Auslagen für die Teilkaskoversicherung des Privatfahrzeugs des Geschäftsführers betrifft. Da die Beschwerdeführerin nur die steuerliche Behandlung des Zweitfahrzeugs rügt und diese Aufrechnung nicht beanstandet, sind die angefochtenen Entscheide insoweit unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Gleiches gilt bezüglich der Aufrechnung von Auslagen für Verkehrsbussen des Geschäftsführers in der Höhe von Fr. 330.--, welche die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht angefochten hat (bezüglich derer sich die Vorinstanz allerdings der Vornahme einer reformatio in peius bewusst war; vgl. angefochtene Entscheide, E. 9).

3.

Streitig und zu prüfen sind nach dem Gesagten die Aufrechnungen wegen verdeckter Gewinnausschüttung bzw. geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen für Benzinkosten von Fr. 1'193.70, für «übrige Kosten» von Fr. 4'586.80 (Fr. 4'791.15 abzüglich Fr. 204.35) und für die Abschreibung auf dem Fahrzeug Nissan Murano in der Höhe von Fr. 23'326.--.

3.1 Gegenstand der Gewinnsteuer ist 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]). Für die Bestimmung des Reingewinns von juristischen Personen ist vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs auszugehen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG), womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben wird. Es besagt, dass Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bilden, wenn bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (zum Ganzen BVR 2008 S. 181

E. 3.1; BGE 133 I 19 E. 6.3; BGer 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013, E. 3.2.1, 2C_515/2010 vom 13.9.2011, in StE 2011 B 23.41 Nr. 5 E. 2, auch zum Folgenden). Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewertungsvorschriften darstellen, die primär zum Schutz der Gläubigerschaft verhindern sollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens 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. Ausgehend vom handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinn kennt das Steuerrecht deshalb verschiedene Tatbestände, die zu solchen steuerlichen Erfolgskorrekturen führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, sowie sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge hinzugerechnet (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen etwa VGE 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 2.1).

3.2 Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten 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 abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem mit diesem verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (BGE 138 IV 47, nicht publ. E. 5.3 [6B_453/2011 vom 20.12.2011]; vgl. auch BGE 135 II 86 E. 3.1, 122 IV 25 E. 2c). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn ungeschickt disponiert wird. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit steht, wobei die blosse Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014, E. 3.3, 23012/23013 vom 12.6.2008, E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009]; Brülisauer/Poltera, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a,

2. Aufl. 2008, Art. 58 DBG N. 47 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Aktiengesellschaft für den privaten Lebensaufwand der Aktionäre erbringt (BGE 138 IV 47, nicht publ. E. 5.3 [6B_453/2011 vom 20.12.2011]; VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014, E. 3.3).

3.3 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (vgl. BGE 138 II 57 E. 7.1, 133 II 153 E. 4.3, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1, 2009 S. 465 E. 3 Ingress). Zu beachten ist dabei die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 164 ff. StG; Art. 123 ff. DBG; Art. 41 ff. StHG). Der aus Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz kommt zum Tragen, wenn die steuerpflichtige Person sachliche Gründe bzw. genügende Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit eines erfolgswirksam verbuchten Aufwandpostens anführen kann. Wer demgegenüber Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, hat die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, d.h. seine Zahlungen werden als geldwerte Leistungen betrachtet (vgl. zum Ganzen BGer 2C_644/2013 vom 21.10.2013, E. 3.2 mit Hinweisen; VGE 21866 vom 9.1.2007, in StE 2007 B 72.13.22 Nr. 47 E. 3.2; Brülisauer/Poltera, in Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 58 N. 90; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 58 N. 109).

4.

Die Beschwerdeführerin war 2008 Eigentümerin eines Toyota Hiace, den sie im September 2008 durch einen Fiat Scudo ersetzte (nachfolgend: Erstfahrzeug) sowie eines Nissan Qashqai, den sie im Dezember 2008 durch einen Nissan Murano ersetzte (nachfolgend: Zweitfahrzeug). Das Erstfahrzeug hat einen grossen Laderaum und wurde mit Werkzeugen und Ersatzteilen ausgestattet. Das Zweitfahrzeug weist einen deutlich kleineren Laderaum auf, verfügt aber über Allradantrieb. Es wurde vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auch privat benutzt, weshalb diese in ihrer Erfolgsrechnung einen (pauschalen) Privatanteil von Fr. 3'918.65 (vgl. Erfolgsrechnung 2008, unpag. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A]) bzw. Fr. 4'216.-- (vgl. Steuererklärung, Einlageblatt 14; act. 3A pag. 56) ausschied.

4.1 Wird ein Fahrzeug, das im Eigentum einer juristischen Person steht, von einer Anteilshaberin oder einem Anteilshaber auch privat benutzt, so ist dafür entweder ein pauschaler oder ein den effektiven Kosten entsprechender Betrag auszuscheiden, der keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der juristischen Person darstellt (BGer 6B_755/2012 vom 4.7.2013, E. 2.4.1; vgl. auch Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 27 N. 10; Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] und der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 20.1.2010 zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung [Wegleitung], N. 21 ff.; «Privatanteile Fahrzeugkosten», abrufbar unter: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>; vgl. für die Handhabung bei Selbständigerwerbenden das Merkblatt N1/2007 der ESTV über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern, Ziff. 5 und die Zusatz-Wegleitung 2008 der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Ziff. 6 Bst. d; vgl. betreffend die MWST das von 1.1.2008 bis 31.12.2009 gültige Merkblatt Nr.3 der ESTV betreffend Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung, Ziff. 2.1). Bei der *pauschalen Methode* sind jährlich 9.6 % des Kaufpreises (exkl. Mehrwertsteuer), mindestens aber Fr. 1'800.--, als Privatanteil auszuscheiden (VGE 2012/188/189 vom 4.3.2014, E. 3.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N. 129, Art. 27 N. 8). Bei Leasingfahrzeugen tritt anstelle des Kaufpreises der im Leasingvertrag festgehaltene Barkaufpreis, eventuell der im Leasingvertrag angegebene Objektprice (Wegleitung, a.a.O., N. 21). Grenzen für die Anwendung der Pauschalmethode sind bezüglich Luxusautos oder zu mehr als zur Hälfte privat genutzter Fahrzeuge zu ziehen (BGer 2C_645/2012 und 2C_646/2012 vom 13.2.2013, E. 9; Merkblatt Nr. 3, a.a.O., Ziff. 2.1 Bst. c). Die Erfassung *effektiver Kosten* der Privatnutzung eines Geschäftsfahrzeugs setzt das Führen eines Fahrtenbuchs voraus (vgl. BGer 6B_755/2012 vom 4.7.2013, E. 2.4.1, vgl. betreffend die MWST BGer 2A.406/2002 vom 31.3.2003, E. 3.5; Wegleitung, a.a.O., N. 23). Dabei ist jener Anteil an den gesamten Betriebskosten auszuscheiden, der der tatsächlichen privaten Nutzung des Fahrzeugs entspricht (vgl. «Privatanteile Fahrzeugkosten», a.a.O., Ziff. 2.1).

4.2 Die StRK schützte die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung der auf dem Zweitfahrzeug getätigten Abschreibung in der Höhe von Fr. 23'326.--. Zwar anerkannte sie, dass für die geschäftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin ein Fahrzeug mit Allradantrieb «von Nutzen» sei; ein solches sei aber an maximal 20 Tagen pro Jahr zwingend notwendig, weshalb die geschäftsmässige Begründetheit des Zweitfahrzeugs lediglich im Umfang von 20 Tagen, ausmachend 5.5 % des Gesamt-

aufwands, bejaht werde (angefochtene Entscheide, E. 7.2; vgl. auch hinten E. 4.4.1). Bei diesen Gegebenheiten sei die von der Steuerverwaltung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommene Aufrechnung nicht offensichtlich unrichtig und werde bestätigt (angefochtene Entscheide, E. 8.1). Dem Antrag der Steuerverwaltung folgend rechnete die StRK beim Gewinn der Beschwerdeführerin zusätzlich Benzinkosten von Fr. 1'193.70 und «übrige Kosten» von Fr. 4'791.15 auf (reformatio in peius), da diese ebenfalls nicht geschäftsmässig begründet seien (angefochtene Entscheide, E. 6 und 7). – Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Aufwände im Zusammenhang mit dem Zweitfahrzeug seien geschäftsmässig begründet. Als Anbieterin von Heizungsservice-Abonnements mit ganzjährigem 24-Stunden-Service müsse sie, wenn die Heizung einer Kundin oder eines Kunden ausgefallen sei, innert kürzester Zeit vor Ort sein, um den Defekt zu beheben. Diese Einsätze fielen oft im Winter bei erschwerten Strassenverhältnissen an und führten teilweise an entlegene Orte, was zwingend ein Fahrzeug mit Allradantrieb voraussetze. Das Erstfahrzeug verfüge nicht über Allradantrieb. Es diene der Beschwerdeführerin aufgrund seines grossen Laderaums mit umfangreicher Ausstattung an Werkzeugen und Ersatzteilen als «Werkstattfahrzeug» und werde für das Auswechseln von Heizungen sowie für umfassende Reparaturarbeiten eingesetzt. Solche Arbeiten fielen typischerweise im Sommer an. Für die Service-Dienstleistungen im Winter sei das Erstfahrzeug ungeeignet, weshalb die Beschwerdeführerin auf ein Zweitfahrzeug (mit Allradantrieb) angewiesen sei. Das Erstfahrzeug sei zudem für Beratungsgespräche bei potentiellen und bestehenden Kundinnen und Kunden sowie für Fahrten an Fachtagungen und Generalversammlungen der Fachverbände im In- und Ausland weniger gut geeignet. Schliesslich hätten die beiden Fahrzeuge eine gewisse Funktion als ganzjährige Ersatzfahrzeuge. Der privaten Nutzung des Zweitfahrzeugs durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei durch die Ausscheidung eines pauschalen Privatanteils von 9.6 % des Kaufpreises Rechnung zu tragen.

4.3 Die Beschwerdeführerin bringt mit diesen Ausführungen sachliche Gründe vor, weshalb das Zweitfahrzeug zur Ausübung ihrer geschäftlichen Tätigkeit und zur Verfolgung ihres Unternehmenszwecks nützlich ist. Es ist denn auch unbestritten, dass zur Gewährleistung eines 24-Stunden-Heizungsservices im Berner Oberland während der Wintermonate ein Fahrzeug mit Allradantrieb erforderlich sein kann (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7.2). Weiter ist nachvollziehbar und der Beschwerdeführerin aufgrund ihrer unternehmerischen Gestaltungsfreiheit (vorne E. 3.2) anheimgestellt, für kleinere Heizungsreparaturen, für die sie keine umfassende

Werkzeugausstattung benötigt oder für (längere) Fahrten zu Akquisitionsterminen oder an Geschäftsanlässe das Zweit- und nicht das Erstfahrzeug einzusetzen. Schliesslich scheint auch plausibel, dass die Möglichkeit, im Fall einer Fahrzeugpanne auf ein anderes Fahrzeug zurückgreifen zu können, von Vorteil ist. Insgesamt ist aufgrund der vorgebrachten Argumente davon auszugehen, dass das Zweitfahrzeug in einem hinreichenden objektiven Zusammenhang zur Gewinnerzielung der Beschwerdeführerin steht und seine Anschaffung mithin (grundsätzlich) geschäftsmässig begründet ist.

4.4 Zu beantworten bleibt die Frage, in welchem Umfang die mit dem Zweitfahrzeug zusammenhängenden Aufwände in steuerrechtlicher Hinsicht gewinnschmälernd berücksichtigt werden können bzw. in welcher Höhe dem Gewinn der Beschwerdeführerin wegen der privaten Verwendung des Zweitfahrzeugs durch den Geschäftsführer ein Privatanteil aufzurechnen ist.

4.4.1 StRK und Steuerverwaltung sind davon ausgegangen, dass das Zweitfahrzeug deutlich mehr als zur Hälfte privat genutzt worden sei und dass die effektiven Kosten mittels eines Fahrtenbuchs nachzuweisen seien, andernfalls sie nicht zum Abzug zugelassen werden können. Immerhin hat die StRK anhand der Tage, an denen die Beschwerdeführerin ihres Erachtens tatsächlich zwingend auf das Zweitfahrzeug angewiesen sei, eine geschäftsmässige Begründetheit im Umfang von 5.5 % ermittelt (vorne E. 4.2). Die tageweise Ausscheidung von geschäftsmässiger und privater Nutzung ist jedoch für die Aufteilung der Kosten eines Geschäftsfahrzeugs unsachgemäss, fallen doch sowohl die Anschaffungskosten (Abschreibungen) als auch die meisten wiederkehrenden Kosten (Versicherungen, Strassenverkehrssteuern, Wartungen etc.) nutzungsunabhängig an. Deshalb entspricht es gängiger Praxis, der privaten Nutzung des Geschäftsfahrzeugs mit einer jährlichen Pauschale von 9.6 % des Kaufpreises Rechnung zu tragen (vorne E. 4.1). Nach dieser pauschalen Methode ist auch die Beschwerdeführerin verfahren und hat in ihrer Erfolgsrechnung einen Privatanteil von Fr. 3'918.65 bzw. Fr. 4'216.-- ausgeschieden. Weshalb dieses Vorgehen nicht korrekt sein sollte, ist nicht ersichtlich:

4.4.2 Weder Steuerverwaltung noch StRK begründen auf nachvollziehbare Art und Weise, wie sie zum Schluss gekommen sind, das Zweitfahrzeug der Beschwerdeführerin werde überwiegend von deren Geschäftsführer privat genutzt. In den angefochtenen Entscheiden wird insoweit einzig angeführt, «nach allgemeiner Lebenserfahrung» herrschten in der Schweiz maximal an zwanzig Tagen «derart prekäre Strassenverhältnisse [...], dass die Benutzung eines Fahrzeugs mit 4x4-

Antrieb zwingend» sei. Worauf sich diese Annahme stützt und weshalb sich daraus ergeben sollte, dass das Zweitfahrzeug an jenen Tagen, an denen sein Einsatz nicht unerlässlich war, privat anstatt geschäftlich genutzt wurde, wird nicht erläutert. Im Übrigen begnügt sich die Vorinstanz mit der Feststellung, die Beschwerdeführerin habe das Ausmass der geschäftlichen Nutzung des Zweitfahrzeugs nicht nachweisen können; bei der eingereichten Aufstellung vom 5. Februar 2013 über die gefahrenen Kilometer handle es sich um eine «reine Parteibehauptung», mit welcher der «erforderliche Gegenbeweis der geschäftlichen Begründetheit der fraglichen Aufwendungen» nicht erbracht werden könne. Dabei wird auch beanstandet, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung nicht zwischen den Auslagen für das Erst- und für das Zweitfahrzeug unterschieden und für Letzteres kein Fahrtenbuch geführt habe (angefochtene Entscheide, E. 7.2). Die StRK übersieht dabei, dass die Beschwerdeführerin nach dem Dargelegten nur dann gehalten war, ein Fahrtenbuch zu führen und die Kosten nach Fahrzeugen getrennt zu erfassen, wenn das Zweitfahrzeug tatsächlich mehrheitlich vom Geschäftsführer privat genutzt wurde (vgl. vorne E. 4.1). Es geht nicht an, von ihr mittels Einreichens entsprechender Unterlagen den Nachweis zu verlangen, dass das Zweitfahrzeug *nicht* entsprechend eingesetzt wurde (vgl. zum Führen eines Fahrtenbuchs Ueli Manser/Otmar Sieber, Anwendung der MWST im Geschäftsalltag; Praktische Beispiele, in: ST 2005 Bd. 11 S. 930 ff., S. 932).

4.4.3 Pauschalen dienen im Steuerveranlagungsverfahren, das ein Massenverfahren darstellt, bei dem praktikabilitäts- und veranlagungsökonomischen Aspekten Rechnung zu tragen ist, der Effizienzsteigerung und der Vereinfachung (BVR 2012 S. 545 E. 5.1; BGE 131 I 291 E. 3.2.2, 124 I 193 E. 3e; BGer 2P.36/1999 vom 3.11.2000, E. 2c). Im vorliegenden Zusammenhang soll die pauschale Methode zur Ermittlung des Privatanteils die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung vom verhältnismässig grossen Aufwand entlasten, der mit der Erfassung bzw. Nachprüfung der tatsächlichen Nutzungsanteile eines Geschäftsfahrzeugs verbunden ist; es wäre deshalb sinnwidrig, wenn ein Fahrtenbuch geführt werden müsste, nur um nachweisen zu können, dass aufgrund einer mehrheitlich geschäftlichen Nutzung des Fahrzeugs die pauschale Berechnungsmethode beansprucht werden darf. Zwar vermögen Merkblätter und Wegleitungen, insbesondere die auf dem Internet publizierte Praxis der Steuerverwaltung «TaxInfo», im Einzelfall weder Rechte noch Pflichten der steuerpflichtigen Personen zu begründen, sie dienen aber dazu, die Rechtsanwendung voraussehbar und berechenbar zu machen und erhöhen daher die Rechtsgleichheit und -sicherheit (BVR 2012 S. 121 E. 4.1.2 f., 2010 S. 224 E. 3.2 [StE 2010 B 81.2

Nr. 2]; 20827 vom 14.6.2000, E. 2c; vgl. auch Beatrice Weber-Dürler, Neuere Entwicklung des Vertrauensschutzes, in: ZBl 103/2002 S. 294 ff.). Steuerpflichtige Personen dürfen deshalb davon ausgehen, dass die in Merkblättern und Wegleitungen publizierten Pauschalen Ausdruck der Praxis der Steuerbehörden sind und grundsätzlich auch in ihrem Fall Anwendung finden, ansonsten wird der den Pauschalen innewohnende pragmatische Zweckgedanke vereitelt (vgl. Daniel Aeschbach, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 40 N. 172f).

4.4.4 Hat die Steuerverwaltung Zweifel an der überwiegenden geschäftsmässigen Nutzung eines Fahrzeugs und will deshalb die pauschale Methode zur Ermittlung des Privatanteils nicht (mehr) zulassen, sondern die effektiven Kosten anhand eines Fahrtenbuchs ausscheiden, kann sie anlässlich der Buchprüfung einen Hinweis zur künftigen Verbesserung geben (vgl. Protokoll für Buchprüfungen, Ziff. I./2., unpag. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A]). Zwar ist die steuerpflichtige Unternehmung dadurch nicht formell gebunden, sie läuft jedoch Gefahr, dass ihre Buchhaltung fortan als nicht ordnungsgemäss betrachtet und steuerlich korrigiert wird (Marco Greter, Die Buchprüfung im Steuerverfahren, in: Festschrift für Ferdinand Zuppinger, 1989, S. 331 ff., 338 f.). Die Steuerverwaltung hat die pauschale Ermittlung des Anteils für die private Nutzung des Zweitfahrzeugs der Beschwerdeführerin in früheren Steuerjahren offenbar akzeptiert, hat sie sich doch vorliegend nicht auf frühere Verbesserungshinweise betreffend die Erfassung von privaten Fahrten mit dem Zweitfahrzeug berufen, sondern die Bücher im relevanten Bemessungsjahr als vollständig und ordnungsgemäss beurteilt (vgl. Veranlagungsverfügung vom 4.8.2010 sowie Protokoll für Buchprüfungen Ziff. IV./2., unpag. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A]).

4.5 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass StRK und Steuerverwaltung die Aufrechnungen beim Gewinn der Beschwerdeführerin der Abschreibung in der Höhe von Fr. 23'326.--, der Benzinkosten von Fr. 1'193.70 und der «übrigen Kosten» im Umfang von Fr. 4'586.80 zu Unrecht vorgenommen haben. Der auszuscheidende Privatanteil für das Zweitfahrzeug beträgt 9.6 % von Fr. 43'921.30, ausmachend Fr. 4'216.40 (vgl. auch Einlageblatt 14 zur Steuererklärung, act. 3A pag. 56). Demgegenüber sind die Aufrechnungen für Teilkaskoversicherung (Fr. 204.35) und die Verkehrsbussen (Fr. 330.--) unangefochten in Rechtskraft erwachsen (vorne E. 2). Die Beschwerden erweisen sich somit als begründet; die

angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache ist zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5.

5.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die obsiegende Beschwerdeführerin hat Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 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]). Diese sind nach den Kriterien von Art. 41 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) festzulegen. Gemäss Art. 11 Abs. 1 PKV beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). In seiner Kostennote vom 22. Juli 2014 macht der Vertreter der Beschwerdeführerin ein Honorar von Fr. 15'984.-- (inkl. MWSt) geltend. Dieser Betrag ist deutlich übersetzt: Der Ausgang des Verfahrens ist für die Beschwerdeführerin nicht von erheblicher finanzieller Tragweite und dieses war weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht komplex oder aufwendig. Da nur ein einfacher Schriftenwechsel und kein Beweisverfahren durchgeführt wurden, beschränkte sich die Prozessführung (hauptsächlich) auf das Erarbeiten und Einreichen der Beschwerdeschrift. Der Parteikostenersatz ist mithin innerhalb des Rahmentarifs von Art. 11 Abs. 1 PKV auf einen Betrag von Fr. 4'000.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 300.-- festzusetzen. Weiter ist zu beachten, dass die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <www.uid.admin.ch>) und deshalb die von ihrem Rechtsvertreter auf sie überwälzte Mehrwertsteuer in ihrer eigenen Mehrwertsteuerabrechnung als Vorsteuer abziehen kann. In solchen Fällen ist der Partei kein Aufwand für Mehrwertsteuer angefallen und deren Abgeltung käme einer Überentschädigung gleich. Deshalb ist nach neuer Praxis des

Verwaltungsgerichts bei der Bestimmung des Parteikostenersatzes die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen (BVR 2014 S. 484 E. 6).

5.2 Für die Verfahren vor der StRK sind keine Kosten zu erheben, da der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die vorinstanzlichen Entscheide in zwei Nebenpunkten nicht angefochten hat (vgl. vorne E. 2. und 4.5), keine Kostenausscheidung rechtfertigt (Art. 200 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Die Beschwerdeführerin hat zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache zu deren Festsetzung praxisgemäss an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

6.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient, dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. März 2013 wird, soweit er nicht in Rechtskraft erwachsen ist, aufgehoben und die Sache wird zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2008 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. März 2013 wird, soweit er nicht in Rechtskraft erwachsen ist, aufgehoben und die Sache wird zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. a) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Kosten erhoben.
b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 4'300.-- (inkl. Auslagen), zu ersetzen.
4. a) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung in den Verfahren vor der Steuerrekurskommission wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.
5. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung 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.