

100.2015.126/127U
ARB/SBE/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 31. Januar 2017

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Herzog
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Fürsprecher ...

Beschwerdeführerin

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
17. März 2015; 100 13 308, 200 13 252)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb einer Generalbauunternehmung. Sämtliche Aktien gehören B._____ und C._____. Im Steuerjahr 2010 überwies die A._____ AG Zahlungen von insgesamt US\$ 344'000.-- (Fr. 368'774.60) an die in den USA domizilierte D._____ LLC. Zudem verbuchte sie entsprechend den Zahlungen von total US\$ 150'000.-- (Fr. 157'537.20), welche C._____ aus privaten Mitteln an die D._____ LLC geleistet hatte, im Konto «Darlehen B._____ und C._____» jeweils zeitnah Darlehensschulden in derselben Höhe. Die entsprechenden Abflüsse von insgesamt Fr. 526'311.80 aktivierte die A._____ AG und wies sie in ihrer Bilanz unter den Finanzanlagen als «Beteiligung D._____ USA » aus. Am 12. Dezember 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Abteilung juristische Personen, die A._____ AG für das Steuerjahr 2010 auf einen steuerbaren Reingewinn bei den Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 114'200.-- und bei den direkten Bundessteuern auf einen solchen von Fr. 121'900.--. Das steuerbare Kapital setzte sie entgegen der Selbstdenkulation der A._____ AG auf Fr. 436'000.-- statt Fr. 1'401'863.-- fest. Diese Abweichung beruhte u.a. darauf, dass sie die «Beteiligung D._____ USA» mit einem Buchwert von Fr. 526'312.-- als fiktives Aktivum erachtete, welchem sie mit der Bildung einer Minus-Reserve in gleicher Höhe Rechnung trug. Die gegen die Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen vom 10. Januar 2012 wies die Steuerverwaltung ab (Entscheide vom 12.6. bzw. 20.8.2013).

B.

Dagegen gelangte die A._____ AG mit Rekurs und Beschwerde vom 4. Juli 2013 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 17. März 2015 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 20. April 2015 hat die A._____ AG sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2010 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben und in der Sache folgende Anträge gestellt:

- «1. Die im Rahmen der definitiven Veranlagung (Kantons- sowie direkte Bundessteuer) für die Steuerperiode vom 1.1.2010 – 31.12.2010 vorgenommene steuerliche Korrektur «fiktives Aktivum Beteiligung D._____ USA » sei aufzuheben.
2. Die «Beteiligung D._____ USA » sei als «Darlehen an die E._____ [...] (LLC)» zu qualifizieren.
3. Der Beschwerdeführerin sei der Zins gemäss damaligem Merkblatt ESTV «Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen» aufzurechnen.»

Am 21. April 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 10. Juni 2015 je auf Abweisung der Beschwerden.

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]).

1.2 Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedungen und damit formell beschwert. Ob sie auch materiell beschwert ist, d.h. ein schutzwürdiges Interesse an der Beschwerdeführung hat, ist indes fraglich.

1.2.1 Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann, so dass von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 11, Art. 132 N. 12 ff. mit Hinweisen; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 24 N. 22 f.; VGE 23057/23058 vom 30.1.2009, in StE 2009 B 13.1 Nr. 16 E. 2.2; je auch zum Nachfolgenden). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand, wenn die steuerpflichtige Person eine tiefere Steuerbelastung anstrebt, nicht aber im umgekehrten Fall: Wird eine Abänderung der Steuerfaktoren zum eigenen Nachteil beantragt, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse. Das Interesse an einer Höherveranlagung wird nur ausnahmsweise bejaht, wenn sich die Höherveranlagung gesamthaft als günstiger erweist, namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung, oder zur Abwendung eines Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahrens (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.; VGer ZH 27.6.2012 [SB.2012.00019] E. 2.1; OGer AG 26.6.2014, in AGVE 2014 S. 292 E. 2.1.1; vgl. auch BGer 2C_39/2014 und 2C_40/2014 vom 25.2.2014 E. 2.2 ff., 2C_490/2013 vom 29.1.2014 E. 1.1, 2C_292/2009 und 2C_293/2009 vom 26.3.2010 E. 1.3). Das Verwaltungsgericht prüft die Beschwerdebefugnis als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen (Art. 20a VRPG). Es ist jedoch Sache der Beschwerdeführerin oder des Beschwerdeführers, die

Umstände darzutun, die das Rechtsschutzinteresse begründen (BVR 2015 S. 534 E. 2.1 mit Hinweisen).

1.2.2 Die StRK hat in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung erkannt, dass die von der Beschwerdeführerin als «Beteiligung D. _____ USA» aktivierten Zahlungen einzig im (privaten) Interesse der Anteilshaberin bzw. des Anteilshabers getätigt worden seien. Hintergrund sei die Finanzierung des durch die D. _____ LLC realisierten Spielfilms «...», in welchem der Sohn der Aktionärin und des Aktionärs, F. _____, die Hauptrolle gespielt habe. Die Höhe der geleisteten Zahlungen entspreche den Leistungen, welche die F. _____ gehörende E. _____ LLC gestützt auf vertragliche Abmachungen mit der D. _____ LLC über die Finanzierung, Produktion, Vermarktung und den Vertrieb des Films habe erbringen müssen. Die Beschwerdeführerin habe somit anstelle der E. _____ LLC die (Vor-)Finanzierung des Films übernommen. Weil dies ohne vertragliche Grundlage, ohne jegliche Sicherheiten und ohne Zinsvereinbarungen geschehen sei, vermöge das Geschäft einem Drittvergleich nicht standzuhalten und sei in diesem Umfang von einer geldwerten Leistung der Beschwerdeführerin an ihre Anteilshaberin und ihren Anteilshaber auszugehen. Entsprechend dieser Einschätzung setzten die Vorinstanzen das steuerbare Kapital der Beschwerdeführerin um den Betrag der als fiktiv erachteten «Beteiligung D. _____ USA» herab. Auf den steuerbaren Gewinn des Unternehmens wirkten sich diese Korrekturen nicht aus (vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 289 ff.). Die Beschwerdeführerin räumt ein, dass die als «Beteiligung D. _____ USA» ausgewiesene Position falsch bezeichnet worden sei; in Wirklichkeit handle es sich um ein Darlehen an die E. _____ LLC. Ebenfalls bestätigt sie, dass die Zahlungen in Zusammenhang stünden mit den zwischen der D. _____ LLC und der E. _____ LLC geschlossenen Verträgen, wobei die Leistungen «der Einfachheit halber» direkt an Erstere erbracht worden seien. Die Beschwerdeführerin macht indes geltend, dass das Darlehen zugunsten der E. _____ LLC einem Drittvergleich standhalte, weshalb die steuerlichen Korrekturen rückgängig zu machen und die (versehentlich) nicht erfolgten Zinszahlungen aufzurechnen seien. Mit ihren Begehren zielt

die Beschwerdeführerin somit sowohl auf eine Erhöhung ihres steuerbaren Kapitals als auch des steuerbaren Gewinns ab. Wie dargelegt, besteht ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung nur in Ausnahmefällen (E. 1.2.1 hiavor). Ein solches wird von der Beschwerdeführerin nicht dargetan und ergibt sich auch nicht aus den konkreten Umständen (E. 1.2.3 hiernach).

1.2.3 Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann grundsätzlich nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; BVR 2016 S. 237 E. 4.1, Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 52 N. 12, Art. 72 N. 4). Im Steuerrecht bedeutet dies, dass (nur) die Steuerfaktoren (bei juristischen Personen der steuerbare Reingewinn und das steuerbare Kapital) an der Rechtskraft teilhaben, während die Erwägungen, die zum Dispositiv führen, lediglich die Bedeutung von Motiven haben. Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Demnach wird die Höhe der dem steuerbaren Kapital zugrunde liegenden Einzelpositionen bzw. deren rechtliche Qualifikation nicht rechtskräftig festgesetzt. Zwar ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung allfällige spätere Abschreibungen, Rückstellungen oder Wertberichtigungen auf der «Beteiligung D. _____ USA» mangels geschäftsmässiger Begründetheit nicht zulassen bzw. aufrechnen wird (vgl. Reto Heuberger, a.a.O., S. 290 f.). Darüber wird aber zu einem späteren Zeitpunkt und nicht bereits bei der Bildung der Negativ-Reserve entschieden (vgl. VGer ZH 27.6.2012 [SB.2012.00019] E. 2.2; OGer AG 26.6.2014, in AGVE 2014 S. 292 E. 2.1.2 je auch zum Nachfolgenden; vgl. auch BGer 2C_1082/2014 vom 29.9.2016 E. 2.3 f.). Entsprechend wird die Beschwerdeführerin ihre Rechte allenfalls in späteren Steuerperioden wahren können, falls die streitige Vorgehensweise dazumal von praktischer Bedeutung sein sollte. Ein Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin ergibt sich auch nicht im Hinblick auf mögliche Verrechnungssteuerfolgen. Angesichts ihres Sicherungszwecks bestehen zwar zwischen der Verrechnungssteuer und

den Gewinn- und Kapitalsteuern der Kantone bzw. der direkten Bundessteuer verschiedene Überschneidungen, so etwa was den Begriff der geldwerten Leistungen betrifft, der deckungsgleich verwendet wird (vgl. BGer 2C_349/2008 vom 14.11.2008, in ASA 79 S. 391 E. 2.3 [allerdings die Einkommenssteuer betreffend]; vgl. auch Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, S. 593 ff.). Es besteht indes keine direkte Verknüpfung zwischen Verrechnungs-, Gewinn- und Kapitalsteuern, handelt es sich doch um verschiedene Steuerarten, die je auf eigenen gesetzlichen Grundlagen beruhen und von verschiedenen Steuerbehörden veranlagt werden (vgl. etwa ASA 69 S. 202 E. 3d/bb). Wie die von den kantonalen Steuerbehörden bei der Veranlagung der Gewinn- und Kapitalsteuern der Beschwerdeführerin als geldwerte Leistungen (bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen) qualifizierten Vermögensabgänge aus verrechnungssteuerrechtlicher Sicht zu beurteilen sind, wird im entsprechenden Verfahren von den dafür zuständigen Behörden zu klären sein; die Erwägungen im angefochtenen Entscheid vermögen diesbezüglich keinerlei Bindungswirkung zu entfalten (vgl. BVGer A-5006/2014 vom 2.4.2015 E. 4.2.2; BGer 2C_802/2011 vom 22.3.2012 E. 5.2; ASA 66 S. 77 E. 5, 56 S. 659 E. 5). Schliesslich ist ein schutzwürdiges Interesse auch nicht darin zu erkennen, dass bei der Anteilsinhaberin und dem Anteilsinhaber gegebenenfalls eine Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung als Einkommen droht, wird doch deren Besteuerung durch die Veranlagung der Beschwerdeführerin nicht präjudiziert (vgl. BGer 2C_758/2014 vom 31.10.2014 E. 3.1 f., 2C_16/2015 vom 6.8.2015, in StR 70/2015 S. 811 E. 2.5.6 ff.).

1.3 Zusammenfassend besteht somit kein schutzwürdiges Interesse der Beschwerdeführerin an der Erhöhung ihrer Steuerfaktoren, weshalb auf die Beschwerden nicht einzutreten ist. Aufgrund des Gesagten steht auch fest, dass die StRK auf Rekurs und Beschwerde vom 4. Juli 2013 nicht hätte eintreten dürfen (vgl. Art. 86 Abs. 1 i.V.m. Art. 65 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 195 Abs. 2 StG sowie Art. 140 Abs. 1 DBG). Das zu Unrecht erfolgte Eintreten der StRK bleibt jedoch im Ergebnis folgenlos, weshalb sich kassatorische Anordnungen erübrigen (vgl. BVR 2008 S. 1 E. 2.5 f.; VGE 2015/161 vom 7.4.2016 E. 4).

2.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (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 sowie Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird nicht eingetreten.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

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.