

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 5. Dezember 2017

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiber Spring

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

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 Bundessteuern
2010 und 2011 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 15. März 2016; 100 14 404 und 405, 200 14 355 und 356)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt die Einfuhr und den Vertrieb von sowie den Handel mit Lebensmitteln bzw. alkoholischen Getränken. Abweichend von deren Selbstdeklaration legte die Steuerverwaltung des Kantons Bern am 4. März 2014 den steuerbaren Reingewinn der A._____ AG für die Steuerjahre 2010 und 2011 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 121'400.-- bzw. Fr. 46'500.-- fest. Die Abweichung gegenüber dem deklarierten Unternehmensgewinn beruhte auf einer Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem bzw. nicht belegtem Aufwand. Die dagegen gerichteten Einsprachen vom 21. März 2014 wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 11. Juni 2014 ab.

B.

Am 10. Juli 2014 gelangte die A._____ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese verweigerte die zusätzlichen Abzüge und verneinte darüber hinaus die geschäftsmässige Begründetheit der gesamten Verpflegungs- und Repräsentationsspesen der beiden Aktionäre. Sie ging dennoch insofern von einer «Gutheissung» aus, als sie die Kritik an der fehlenden Ausscheidung der MWSt bei der von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung als berechtigt erachtete. Im Übrigen wies sie mit Entscheiden vom 15. März 2016 die Rechtsmittel ab, soweit sie darauf eintrat, wies die Steuerverwaltung (im Rahmen einer sog. reformatio in peius) an, die in den Jahren 2010 und 2011 ausgewiesenen Verpflegungs- und Repräsentationsspesen beim Gewinn der A._____ AG aufzurechnen, auferlegte dieser die gesamten Verfahrenskosten und sprach ihr keine Parteientschädigung zu.

C.

Dagegen hat die A._____ AG mit Eingabe vom 15. April 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben und in der Sache folgende Anträge gestellt:

«Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. März 2016 (Rekurs- und Beschwerdeentscheide) betreffend Gemeinde-, Kantons- und Bundessteuer 2010 und 2011 der Beschwerdeführerin sei aufzuheben und die Beschwerdeführerin sei

- für die von ihr geltend gemachten und vor [der] Vorinstanz nicht anerkannten Spesen und Werbeaufwand in der Rubrik Verpflegungsspesen für das Jahr 2010 gemäss ihrer Selbstdeklaration zuzüglich einen Privatanteil von Fr. 416.20, ausmachend total für einen Privatanteil in der Höhe von Fr. 7'827.90, zu veranlagern

und

- für die von ihr geltend gemachten und vor der Vorinstanz nicht anerkannten Spesen und Werbeaufwand in der Rubrik Verpflegungsspesen für das Jahr 2011 gemäss ihrer Selbstdeklaration abzüglich einen Privatanteil von Fr. 902.50, ausmachend total für einen Privatanteil in der Höhe von Fr. 7'667.70, zu verlangen.»

Mit Verfügung vom 19. April 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung von 25. Mai 2016 bzw. Beschwerdeantwort von 27. Juni 2016 die 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 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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, 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 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012] nicht publ. E. 1.2). 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 daher einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um 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). 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.

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

2.

Strittig und zu prüfen ist, ob die als Verpflegungsspesen der beiden Aktionäre in den Steuerjahren 2010 und 2011 geltend gemachten Auslagen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen:

2.1 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 (BVR 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 143 II 8 E. 4.1, 141 II 83 E. 3.1 f., 137 II 353 E. 6.2, 133 I 19 E. 6.3; BGer 2C_41/2016 und 2C_42/2016 vom 25.4.2017 E. 6.5.4, 2C_162/2016 und 2C_163/2016 vom 29.9.2016 E. 4.5, 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. Das Steuerrecht kennt deshalb verschiedene Tatbestände, die zu solchen steuerlichen Korrekturen des handelsrechtlich korrekten ausgewiesenen Reingewinns 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 2016/71/72 vom 17.8.2017 E. 2.1, 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.1).

2.2 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 143 II 8 E. 3, 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3, 135 II 86 E. 3.1, 122 IV 25 E. 2c, 113 Ib 114 E. 2.3.2; BGer 2C_820/2016 vom 26.4.2017 E. 2, 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10.8.2016 E. 2.1, 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3.5.2016 E. 2.2, 2C_374/2014 vom 30.7.2015 E. 2.2.1). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn ungeschickt disponiert wurde. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit steht, wobei die blosse Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.2, 23012/23013 vom 12.6.2008 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009]; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 182 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Aktiengesellschaft für den privaten Lebensaufwand der Aktionärinnen und Aktionäre erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; VGE 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.2). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inhaberin oder des Inhabers zu Gute kommen. Bei gemischten Aufwendungen, die sowohl geschäftlichen als auch privaten

Zwecken dienen, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015 E. 2.2 f. mit Hinweisen; Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 27 DBG N. 10 ff.; vgl. zum Ganzen etwa VGE 2016/71/72 vom 17.8.2017 E. 2.2).

2.3 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (vgl. BGE 143 II 8 E. 8, 140 II 248 E. 3.5, 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 Bst. 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 steuerbarer Gewinn aufgerechnet (vgl. zum Ganzen BGer 2C_472/2015 und 2C_473/2015 vom 14.9.2016 E. 3.3.3, 2C_644/2013 vom 21.10.2013 E. 3.2 mit Hinweisen; VGE 2016/71/72 vom 17.8.2017 E. 2.3, 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.3, 21866 vom 9.1.2007, in StE 2007 B 72.13.22 Nr. 47 E. 3.2; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 251 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 N. 109).

3.

Die Beschwerdeführerin betreibt seit 1997 hauptsächlich Handel mit Wein und Champagner. B._____ (damals Präsident des Verwaltungsrats) und C._____ (damals Mitglied des Verwaltungsrats) waren in den Steuerjahren 2010 und 2011 zu je 50 % an der Beschwerdeführerin beteiligt (nachfolgend: Aktionäre) und im Rahmen ihrer Tätigkeit für die

Gesellschaft u.a. mit der Akquisition von Kundinnen und Kunden betraut. In ihren Erfolgsrechnungen wies die Beschwerdeführerin als Werbeaufwand Verpflegungsspesen in der Höhe von insgesamt Fr. 85'595.80 (2010) bzw. Fr. 91'380.65 (2011) aus (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 199). Davon entfielen Fr. 78'278.95 (2010) und Fr. 76'677.20 (2011, je ohne MWSt) auf Restaurationsbesuche der Aktionäre (vgl. Spesenabrechnungen, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 270-261, 355-346). Die Beschwerdeführerin zog davon gemäss Steuererklärung Privatanteile von insgesamt Fr. 7'976.-- (2010) bzw. Fr. 8'570.-- (2011) ab (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 184, 205). Der hohe Anteil Verpflegungsspesen beim Werbeaufwand begründet die Beschwerdeführerin damit, dass ihre Gesellschafter durch Konsumationen «vor Ort» die Beziehung zur bestehenden und potentiellen Kundschaft pflegen und ihre Produkte vorstellen würden. Ein Teil der Auslagen entstehe dadurch, dass bei dieser Gelegenheit der «Inhaber, Restaurationsführer oder Pächter dann oft zu einer Konsumation eingeladen» werde. Dieses Vorgehen erlaube es ihr, den übrigen Werbeaufwand tief zu halten (vgl. Beschwerde S. 4).

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin verweist zur Begründung ihrer Anträge vorab auf eine «Vereinbarung» zwischen ihr und der Steuerverwaltung, welche die Handhabung der Spesen der Aktionäre für die Jahre 2010 und 2011 zum Inhalt habe. Die Bindungswirkung dieser «Vereinbarung» stehe einer Aufrechnung der gesamten Verpflegungsspesen der Aktionäre, wie sie die StRK vorgenommen hat, entgegen (vgl. Beschwerde S. 9 ff.).

4.2 Vor dem Hintergrund der Bindung der Steuerbehörden an das Gesetz ist es diesen grundsätzlich untersagt, mit den Steuerpflichtigen Vereinbarungen zu treffen, die von der gesetzlichen Regelung Abweichendes vorsehen. In der Praxis verständigt sich die Steuerverwaltung aber häufig mit den Steuerpflichtigen über die Umschreibung und Würdigung gewisser für die Veranlagung voraussichtlich relevanter Sachverhaltselemente, um im Veranlagungsverfahren alsdann darauf abzustellen (sog. Ruling). Soweit zulässig haben solche Verständigungen zwar nicht die Wirkung eines ver-

waltungsrechtlichen Vertrags, binden aber sowohl die Steuer- und Steuerjustizbehörden als auch die Steuerpflichtigen nach Massgabe des verfassungsrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 11 Abs. 2 KV; zum Ganzen BGE 141 I 161 E. 3.1; VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 3.4, 2014/115 vom 5.2.2016 E. 6.1, 2009/148/149 vom 15.7.2010, in StE 2011 A 21.14 Nr. 19 E. 3.3 mit zahlreichen Hinweisen). Nach diesem Grundsatz kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, die eine Behörde einer Privatperson erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die betreffende Person betreffende Angelegenheit bezieht, dass die Behörde, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder die betroffene Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass Letztere die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass sie im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und dass das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts die geschützte private Vertrauensposition nicht überwiegt (vgl. BVR 2013 S. 85 E. 6.1; BGE 137 I 69 E. 2.5, 130 I 26 E. 8.1).

4.3 Die Beschwerdeführerin leitet die geltend gemachte «Vereinbarung» aus den Bemerkungen eines Sachbearbeiters der Steuerverwaltung zur Taxationsberechnung vom 29. Oktober 2009 für das Steuerjahr 2007 ab, die wie folgt lauten (Vorakten StRK pag. 22):

«Spesen - Privatanteil: Im Zusammenhang mit den Spesen der Herren B. _____ und C. _____ werden wir weiterhin einen Privatanteil von insgesamt 10 % (für jeden Herr 5 %) der angefallenen Spesen akzeptieren, sollten sich diese Gesamtspesen in einer Grössenordnung bis Fr. 80'000.-- befinden. Der Privatanteil für jeden der beiden Herren wird auf je 10 % (insgesamt 20 %) der angefallenen Spesen festgesetzt, wenn sich die Gesamtspesen auf über Fr. 80'000.-- belaufen. Dies gilt ab dem Jahr 2009.»

Diese Ausführungen beziehen sich auf die Höhe der Privatanteile bei grundsätzlich ausgewiesenen geschäftsmässig begründeten Auslagen. Erweist sich der hier interessierende Werbeaufwand jedoch in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Vorinstanz als nicht geschäftsmässig begründet, erübrigt sich eine Ausscheidung von Privatanteilen und stellt

sich die Frage nach einer allfälligen Zusicherung betreffend deren Höhe von vornherein nicht (vgl. dazu hinten E. 5; vgl. auch Beschwerdeantwort der Steuerverwaltung vom 27.6.2016 S. 1).

4.4 Im Übrigen liegt mit den hiavor wiedergegebenen Bemerkungen ohnehin kein Steuerruling vor. Als solches gilt die verbindliche Auskunft der Steuerbehörden auf eine Anfrage der Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall (Stefan Oesterhelt, Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, in ST 11/13 S. 846 ff., 846, Schreiber/Jaun/Kobierski, Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in ASA 80 S. 293 ff., 307). Die Bemerkungen ergingen nicht auf eine konkrete Anfrage der Beschwerdeführerin hin, sondern erfolgten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Steuerjahr 2007. Allfällige Erleichterungen, die Mitarbeitende der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren einzelfallweise für den Nachweis von Auslagen gewähren, haben keine Bindungswirkung für die Zukunft, zumal jede Veranlagung ein eigenes, von früheren unabhängiges Verfahren darstellt, in welchem die Behörden den für die Besteuerung massgeblichen Sachverhalt neu (bzw. besser) beurteilen dürfen. Dabei ist unerheblich, dass die Behörden den gleichen Sachverhalt in den vorangehenden Steuerjahren anders beurteilt haben (vgl. BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2104/116/117 vom 10.6.2016 E. 3.5 mit Hinweis auf BGer 2A.472/2005 vom 9.8.2005 E. 4.3). Die Beschwerdeführerin hätte zudem erkennen müssen, dass der betreffende Sachbearbeiter zur Erklärung eines Steuerrulings nicht zuständig war und dass die Auskunft nicht vorbehaltlos erteilt worden ist (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 682, Schreiber/Jaun/Kobierski, a.a.O., S. 309). Es erstaunt daher nicht, dass selbst die Beschwerdeführerin nicht vom Vorliegen eines eigentlichen Rulings ausgeht (vgl. Beschwerde S. 10). Ferner macht sie nicht geltend, Dispositionen getroffen zu haben, die in einem Kausalzusammenhang mit der angeblichen Vertrauensgrundlage stehen. Weder wird behauptet noch lässt sich aus den Akten entnehmen, dass die Konsumationen in den Jahren 2010 und 2011 ohne die angebliche «Vereinbarung» nicht getätigt worden wären (vgl. Beschwerde S. 4). Schliesslich würde das öffentliche Interesse an einer rechtskonformen Anwendung des Steuergesetzes dem Vertrauen in eine allfällige «Vereinbarung» vorgehen, zumal im

Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit beherrscht wird, das Prinzip von Treu und Glauben nur beschränkt Anwendung findet (vgl. BGE 101 Ia 92 E. 3; VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 3.5; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 1 N. 6; Schreiber/Jaun/Kobierski, a.a.O., S. 318).

4.5 Es ist damit nicht zu beanstanden, dass die StRK das Bestehen einer für die Steuerjustizbehörden verbindlichen Vereinbarung betreffend die Anerkennung von Verpflegungsspesen der Aktionäre in den Jahren 2010 und 2011 verneint hat.

5.

5.1 Die StRK hat sich nicht auf die streitige Höhe eines allfälligen Privatanteils an den als Werbeaufwand verbuchten Verpflegungsspesen beschränkt, sondern vorab geprüft, ob diese Auslagen überhaupt geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Dabei handelt es sich um eine Rechtsfrage. Indem die StRK sämtliche Verpflegungsspesen der Aktionäre als nicht geschäftsmässig begründet eingestuft hat, stellt sich die Frage nach einer ermessensweisen Festlegung des Privatanteils nicht mehr (vgl. VGE 2015/324/325 vom 4.8.2017 E. 3.3). Die angefochtenen Entscheide haben die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung ersetzt. Soweit die Beschwerdeführerin der Vorinstanz eine unzulässige bzw. fehlerhafte Überprüfung des Veranlagungsermessens der Steuerverwaltung vorwirft, stösst ihre Kritik ins Leere.

5.2 Grundsätzlich ist nur jener Aufwand steuerlich abzugsfähig, der mittelbar oder unmittelbar einem geschäftlichen bzw. unternehmerischen Zweck dient (vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 183). Auslagen für direkte und indirekte Werbung können solchen Zwecken dienen und als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug gebracht werden (vgl. VGer ZH 27.8.1997, in StE 1997 B 72.14.1 Nr. 16 E. 3a; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 334). Verpflegungsausgaben zur Kundengewinnung sind daher gegebenenfalls steuerlich abzugsfähig. Die Vorinstanz hat jedoch zu Recht auf verschiedene Umstände hin-

gewiesen, die hier klar gegen einen Bezug zur Unternehmenstätigkeit sprechen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.1):

5.2.1 Trotz mehrmaliger Aufforderung hat die Beschwerdeführerin keine Angaben zu Personen und Zweck der als Spesen verbuchten Konsumationen gemacht und diese Informationen auch nicht nachgereicht. Weshalb bei einem Unternehmen aus dem Wein- und Champagnerhandel bzw. bei dessen «Werbeaufwand» auf die entsprechenden Angaben verzichtet werden kann (vgl. Beschwerde S. 12), ist nicht ersichtlich. Aus den aktenkundigen Belegen geht gerade nicht hervor, welche und wie viele Personen zu welchem Zweck sich im betroffenen Lokal verpflegt haben. Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist jedoch genau dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie die hier geltend gemachten Konsumationskosten – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen (BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013 E. 4.1). Die Angabe, wer von der Geschäftsleitung des besuchten Lokals sich bei welcher Gelegenheit zum Essen (im eigenen Betrieb) hat einladen lassen, ist unverzichtbar. Diese Informationen, die sich nicht bereits aus der Bezeichnung des Lokals ableiten lassen (vgl. jedoch Beschwerde S. 14), ist die Beschwerdeführerin schuldig geblieben.

5.2.2 Weiter fällt auf, dass gewisse Lokale nahezu wöchentlich aufgesucht worden sind. So sind beispielsweise im Jahr 2010 für das D._____ 38, das Restaurant E._____ 27, das Restaurant F._____ 22 und die Wirtschaft G._____ 18 Konsumationen ausgewiesen (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 270-261). Im Jahr 2011 besuchten die Aktionäre das D._____ 49, das H._____ 21 und das Landhaus I._____ 25 Mal (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 355-346). Inwiefern diese Vielzahl von Besuchen derselben Lokale mit der Kundengewinnung in Zusammenhang stehen soll, ist nicht ersichtlich. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, es handle sich dabei um sog. Ersttreffen mit weiteren Kundinnen und Kunden im Lokal eines bestehenden Kunden (vgl. Beschwerde S. 13), fehlt es wiederum an den erforderlichen Angaben und Belegen.

5.2.3 Wie die Vorinstanz ferner zutreffend festgestellt hat, fanden die Besuche – soweit aus den Belegen ersichtlich – meist zu Zeiten statt, an

denen in Gastronomieunternehmen üblicherweise Hochbetrieb herrscht und auch die für den Einkauf verantwortlichen Personen kaum Zeit haben, sich die Produkte der Beschwerdeführerin vorstellen zu lassen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.1). Selbst wenn zutreffen sollte, dass die Aktionäre der Beschwerdeführerin wegen ihrer hauptberuflichen Tätigkeit gezwungen gewesen sind, die Kundenbesuche auf Randzeiten zu verlegen (vgl. Beschwerde S. 13), wäre damit das von der StRK angesprochene unübliche Verhalten der jeweiligen Kundinnen und Kunden nicht erklärt.

5.2.4 Gegen Aufwendungen für geschäftsmässig begründete Werbeanlässe spricht schliesslich auch der Umstand, dass ein nicht unbedeutender Teil der Auslagen an gesetzlichen Feiertagen und Geburtstagen der Gesellschafter oder ihrer Partnerinnen angefallen ist. An diesen Tagen haben die Aktionäre Spesen von rund Fr. 5'280.-- (2010) bzw. Fr. 5'080.-- (2011) ausgewiesen (Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 273-272, 358-357). Auffällig ist ebenfalls die Höhe der Auslagen. Die Kosten für einen einzelnen Restaurantbesuch machten durchschnittlich weit über hundert Franken aus, wobei oft Weine und Champagner aus dem gehobenen Preissegment konsumiert worden sind (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 270-261 und 355-346). Inwiefern diese kostspieligen Mahlzeiten und die Konsumation von (fremden) Alkoholika mit ihrer Geschäftstätigkeit in Zusammenhang stehen, konnte die Beschwerdeführerin nicht darlegen. Hätte es sich tatsächlich um Besuche zur Kundengewinnung bzw. -erhaltung gehandelt, wäre anzunehmen gewesen, dass die zu vertreibenden Produkte vorgestellt und den für den Einkauf zuständigen Personen offeriert worden wären.

5.3 Gestützt auf diese Umstände ist mit der Vorinstanz zu schliessen, dass es sich bei den hier interessierenden Auslagen nicht um geschäftsmässig begründeten Werbeaufwand handelt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass bei den Konsumationen die Befriedigung privater Bedürfnisse im Vordergrund stand, womit es am erforderlichen engen Konnex zum Unternehmenszweck fehlt (vgl. BGer 2C_697/2014 vom 1.5.2015, in StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 E. 3.4.4). Die StRK hat daher zur Recht die Abzugsfähigkeit der gesamten Verpflegungs- und Repräsentationskosten verneint. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die Vorinstanz habe zu

Unrecht eine reformatio in peius vorgenommen, kann ihr nicht gefolgt werden: Die StRK hat im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Gemäss Art. 199 Abs. 1 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 Satz 1 DBG entscheidet sie gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen. Sie kann nach Anhören des Steuerpflichtigen die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern (Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 Satz 2 DBG), wobei sie einem Rückzug von Rekurs und Beschwerde keine Folge geben muss (vgl. Art. 198 Abs. 3 StG). Ziehen die Steuerpflichtigen ihre Rechtsmittel nicht zurück, untersteht die StRK bei der Vornahme einer reformatio in peius keinen einschränkenden Voraussetzungen (vgl. VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017 E. 10.1 mit weiteren Hinweisen). – Die von der Vorinstanz vorgenommene reformatio in peius ist die logische Folge der von ihr festgestellten mangelnden geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen und war gestützt auf dieses Ergebnis geboten, zumal es sich dabei um eine reine Rechts- und keine Ermessensfrage handelt (vgl. vorne E. 5.1). Von einer Verletzung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und von überspitztem Formalismus kann keine Rede sein (vgl. Beschwerde S. 18). Die Beschwerden erweisen sich auch diesbezüglich als unbegründet.

6.

6.1 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich im Rahmen eines Eventualantrags eine fehlerhafte Kostenverlegung im vorinstanzlichen Verfahren geltend. Sie ist der Meinung, die von ihr zu Recht gerügte fehlende Auscheidung der Mehrwertsteuer bei den Privatanteilen hätte eine Aufteilung der Verfahrenskosten und die Zusprechung einer Parteientschädigung gerechtfertigt, da es sich dabei nicht um ein nur geringfügiges «Obsiegen» handelte (vgl. Beschwerde S. 18 f.).

6.2 Gemäss dem Unterliegerprinzip, wie es in Art. 200 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG zum Ausdruck kommt, wird kostenpflichtig, wer mit seinen Anträgen nicht durchdringt. Werden die Begehren keiner Partei vollumfänglich gutgeheissen, unterliegen alle Parteien teilweise und richtet

sich ihre Kostenpflicht im Normalfall nach dem Mass des Unterliegens (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 108 N. 2). In Bezug auf die Bestimmung und Verlegung von Verfahrens- und Parteikosten auferlegt sich das Verwaltungsgericht praxisgemäss eine gewisse Zurückhaltung und billigt den vorinstanzlichen Behörden in dieser Hinsicht einen grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 1.3; aus jüngerer Zeit etwa VGE 2015/37/38 vom 4.8.2016 E. 3.1, 2013/359/360 vom 13.10.2014 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_1042/2014 und 2C_1043/2014 vom 5.2.2015 E. 5 und 8], 2013/147 vom 6.11.2013 E. 2.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 80 N. 15, Art. 104 N. 7). Ob ein Unterliegen oder Obsiegen von bloss untergeordneter Bedeutung bei der Kostenverlegung berücksichtigt werden soll, liegt im Ermessen der urteilenden Gerichtsbehörde (vgl. etwa VGE 2013/359/360 vom 13.10.2014 E. 3.2 [bestätigt durch BGer 2C_1042/2014 und 2C_1043/2014 vom 5.2.2015 E. 5 und 8]; BGer 5A_83/2010 vom 11.3.2010 E. 7, 2A.69/2003 vom 31.8.2004 E. 10).

6.3 Es trifft zu, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht keine Auscheidung der Mehrwertsteuer bei den Privatanteilen der Aktionäre vorgenommen hat, weshalb sich die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin grundsätzlich als berechtigt erwies. Dies hat sich auf den Ausgang des Verfahrens jedoch insofern nicht auswirken können, als die Vorinstanz jegliche Abzüge verweigert hat und die Frage nach der Höhe der Privatanteile nicht (mehr) zu beantworten war (vgl. vorne E. 5). Angesichts der *reformatio in peius* ist die Beschwerdeführerin trotz der «formellen Gutheissung» vor der Vorinstanz gemessen an ihren Rechtsbegehren vollständig unterlegen und hält die Kostenverlegung in den angefochtenen Entscheiden der Rechtskontrolle stand.

7.

Zusammenfassend sind in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte «Vereinbarung» die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz in mehrfacher Hinsicht nicht erfüllt. Ebenso erweist sich die

Feststellung der Vorinstanz, wonach die gesamten Verpflegungsspesen der Aktionäre keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen und die damit einhergehende reformatio in peius als rechtskonform. Gleiches gilt für die vollständige Kostenaufgabe. Da die Sachlage umfassend abgeklärt erscheint und ein Parteiverhör bzw. eine Zeugeneinvernahme nichts zu ergeben vermöchte, was zu einer anderen Beurteilung führen könnte, werden die beantragten Beweismassnahmen abgewiesen (vgl. etwa BVR 2014 S.197 E. 3.1; VGE 2016/286 vom 13.3.2017 E. 4.5.5). Damit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

8.

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 und Art. 104 Abs. 3 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 [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 und 2011 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Der Gerichtsschreiber:

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.