

100.2018.357/358U
ARB/ROC/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 7. Mai 2019

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

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
2003-2007; Nachsteuern (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 18. September 2018; 100 17 439-443, 200 17 369-373)



Sachverhalt:

A.

A._____ ist Alleinaktionär der bis Ende 2007 in Zug domizilierten C._____ AG (heute: ... AG mit Sitz in D._____) und der im Kanton Bern ansässigen E._____ AG. Nachdem die Steuerverwaltung des Kantons Zug diverse geldwerte Leistungen der C._____ AG an A._____ gemeldet hatte, leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern am 27. November 2012 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2002-2007 ein Straf- und Nachsteuerverfahren ein. Mit Verfügungen vom 21. April 2017 rechnete sie insgesamt Fr. 434'100.-- als Einkommen auf, darunter geschäftsmässig nicht begründete Auslagen von Fr. 225'335.50, welche die C._____ AG der E._____ AG für die Miete von Büroräumlichkeiten bezahlt hatte. Gestützt darauf erhob die Steuerverwaltung von A._____ und B._____ Nachsteuern in der Höhe von insgesamt Fr. 156'473.70 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2002-2007 und Fr. 58'507.25 bei der direkten Bundessteuer 2002-2007. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies sie am 29. September 2017 ab. Das Steuerhinterziehungsverfahren wurde am 21. April 2017 wegen drohender Verjährung eingestellt bzw. aufgehoben.

B.

Am 30. Oktober 2017 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Sie beantragten die Aufhebung der Einspracheentscheide vom 29. September 2017 soweit ihnen Mietaufwendungen der C._____ AG an die E._____ AG als geldwerte Leistungen aufgerechnet worden sind. Mit Entscheiden vom 18. September 2018 hiess die StRK die Rechtsmittel teilweise gut und hob die Einspracheentscheide betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2002 zufolge Eintritts der Verjährung auf. Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2003-2005 hiess sie

Rekurs und Beschwerde insoweit gut, als sie einen Arbeitszimmerabzug zuliess. Im Übrigen wies sie beide Rechtsmittel ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 20. Oktober 2018 haben A. _____ und B. _____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen die Aufhebung der Entscheide der StRK hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2003-2007 soweit die Mietzinsaufwendungen betreffend. Das aufgerechnete Einkommen sei um folgende Beträge zu reduzieren und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen:

«[...]
2003: Fr. 36'000.--
2004: Fr. 40'000.--
2005: Fr. 40'000.--
2006: Fr. 40'000.--
2007: Fr. 33'335.50»

Mit Verfügung vom 25. Oktober 2018 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragen mit Vernehmlassung vom 6. Dezember 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 13. Dezember 2018 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Am 13. Februar 2019 haben A. _____ und B. _____ weitere Bemerkungen eingereicht.

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]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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 im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist 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 zwei 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).

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

2.

Im Streit liegen die Nachsteuern betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 2003-2007. Zu Gunsten der Steuerpflichtigen ist von Amtes wegen zu prüfen, ob in Bezug auf alle oder einzelne Steuerperioden die Verjährung eingetreten ist

(vgl. etwa BGE 138 II 169 E. 3.4). – Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 207 Abs. 1 StG; Art. 152 Abs. 1 DBG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 207 Abs. 3 StG; Art. 152 Abs. 3 DBG). Die Nachsteuerverfahren sind mit dem Schreiben der Steuerverwaltung vom 27. November 2012 (Vorakten StV [act. 6B] pag. 133) und damit in Bezug auf sämtliche strittige Steuerjahre (2003-2007) rechtzeitig eingeleitet worden (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 3.1). Hingegen ist betreffend das Steuerjahr 2003 die Veranlagungsverjährung eingetreten: Diese begann am 1. Januar 2004 zu laufen und endete am 31. Dezember 2018, womit der Nachsteueranspruch am 1. Januar 2019, während Hängigkeit des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, verwirkt ist. Diesbezüglich sind die Beschwerden gutzuheissen und die angefochtenen Entscheide ersatzlos aufzuheben, soweit sie die Nachsteuern für das Jahr 2003 betreffen (Ziffern 3 und 4 der angefochtenen Entscheide). Zu prüfen bleiben die Nachsteuern 2004-2007.

3.

3.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG gelten in der Regel solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist in der Regel der Aktenstand bei der Eröffnung der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind.

sichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; BGer 2C_651/2017 und 2C_652/2017 vom 2.11.2017 E. 2.1, 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26.3.2015, in StE 2015 B 97.41 Nr. 29 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N. 17).

3.2 Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführenden in den Steuererklärungen 2004-2007 gewisse geldwerte Leistungen der C. _____ AG an den Beschwerdeführer nicht deklariert hatten und die Steuerverwaltung davon erstmals durch die Meldung der Steuerverwaltung des Kantons Zug im November 2010 Kenntnis erlangte (vgl. vorne Bst. A). Nicht streitig ist zudem, dass die Beschwerdeführenden bei Einleitung der Nachsteuerverfahren am 27. November 2012 für die Steuerjahre 2004-2007 bereits rechtskräftig veranlagt waren (vgl. zum Ganzen angefochtene Entscheide E. 9.1). Damit liegt insoweit eine neue Tatsache im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG vor, die die Steuerverwaltung zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens berechtigte. Die Beschwerdeführenden stellen sodann nicht grundsätzlich in Frage, dass die Steuerverwaltung diese geldwerten Leistungen als Einkommen aufrechnen durfte, soweit die Veranlagungen unvollständig ausgefallen waren. Streitig ist einzig, ob auch die Mietzinszahlungen der C. _____ AG an die E. _____ AG beim Einkommen der Beschwerdeführenden aufzurechnen sind (vgl. vorne Bst. C). Unbestritten geblieben sind die angefochtenen Entscheide ferner, soweit die Vorinstanz den Abzug für die Nutzung eines Arbeitszimmers in der Privatwohnung für die Jahre 2004 und 2005 gewährt hat (vgl. vorne Bst. B f.; angefochtene Entscheide E. 9 bzw. 9.2).

4.

4.1 Der Besteuerung als Einkommen unterliegen insbesondere geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Zu den Letzteren zählen auch die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um

Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; VGE 2017/115/116 vom 11.3.2019 E. 2.2, 2017/197/198 vom 18.6.2017 E. 2.1; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 96 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 140 ff.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Ferner wird vorausgesetzt, dass der entsprechende Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015 E. 3.5.1, 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 3.1). Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen werden nach der sog. Dreieckstheorie so behandelt, wie wenn sie nicht direkt, sondern über die an der Gesellschaft Beteiligten fließen würden. Die Dreieckstheorie findet grundsätzlich auch bei verdeckten Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften Anwendung, indem die Zuwendung zum einen als Ausschüttung an die Beteiligungsinhaberin bzw. den Beteiligungsinhaber, zum andern als verdeckte Kapitaleinlage bei der empfangenden Gesellschaft behandelt wird (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 4.2; BGer 2C_674/2015 und 2C_675/2015 vom 26.10.2017 E. 7.1, 2C_862/2011 und 2C_863/2011 vom 13.6.2012, in StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39 E. 2.2; VGE 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 3.4).

4.2 Ob der Anteilsinhaberschaft eine solche geldwerte Leistung zugekommen ist, beurteilt sich anhand eines Drittvergleichs (sog. Grundsatz des «dealing at arm's length»); bei diesem ist aufgrund aller konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer Drittperson abgeschlossen worden wäre, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; VGE 2017/115/116 vom 11.3.2019 E. 2.2, 2017/197/198 vom 18.6.2017 E. 2.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 103; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 142; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 20 DBG N. 47 und 50). Bei von einer Gesellschaft getätigten

Ausgaben kann das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen weitgehend die Funktion des Drittvergleichs übernehmen (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009 E. 2, 2P.153/2002 und 2A.358/2002 vom 29.11.2002, in StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 3.2; VGE 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 3.2, 2009/66/67 vom 26.11.2009 E. 3.2; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 184, 228 f., 232 f.; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 182). 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 damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (vgl. BGE 143 II 8 E. 3, 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3, 113 Ib 114 E. 2c; BGer 2C_820/2016 vom 26.4.2017 E. 2). Nicht vorausgesetzt wird, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn die Steuerpflichtigen ungeschickt disponieren. Es genügt, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blosser Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. zum Ganzen VGE 2017/322/323 vom 12.3.2019 E. 2.2, 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C_52/2018 vom 23.3.2018]; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 182 ff.).

4.3 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 143 II 661 E. 7.2, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1, 2009 S. 465 E. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N. 77 ff.). 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 ge-

geschäftsmässige Begründetheit eines erfolgswirksam verbuchten Aufwandpostens anführen kann (vgl. BGer 2C_472/2015 und 2C_473/2015 vom 14.9.2016 E. 3.3.3, 2C_273/2013 und 274/2013 vom 16.7.2013 E. 3.3, 2C_862/2011 und 2C_863/2011 vom 13.6.2012, in StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39 E. 2.4; VGE 2016/71/72 vom 17.8.2017 E. 2.3, 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.3). Der Steuerbehörde obliegt dagegen der Nachweis dafür, dass der von der Gesellschaft erbrachten Leistung keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis dargetan, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. In diesem Fall ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die aus dem Missverhältnis begründete Vermutung zu entkräften und ihrerseits die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Aufwendung nachzuweisen (vgl. BGE 140 II 88 E. 7, 121 II 257 E. 4c/aa; BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015, in StE 2015 A 21.12 Nr. 16 E. 2.5.5, 2C_644/2013 vom 21.10.2013 E. 3.2; VGE 21866 vom 9.1.2007, in StE 2007 B 72.13.22 Nr. 47 E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N. 86, auch zum Folgenden). Wurde auf Stufe Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung rechtskräftig festgestellt, begründet dies ein gewichtiges Indiz dafür, dass bei der Beteiligungsinhaberin bzw. beim Beteiligungsinhaber ebenfalls eine geldwerte Leistung vorliegt. Ist die steuerpflichtige Person gleichzeitig Organ der Gesellschaft, hat sie Bestand und Höhe der von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Leistung *detailliert* zu bestreiten (vgl. BGer 2C_736/2018 vom 15.2.2019 E. 2.2.2, 2C_489/2018 und 2C_490/2018 vom 13.7.2018, in ASA 87 S. 118 E. 2.2.5, 2C_16/2015 vom 6.8.2015, in StE 2015 A 21.12 Nr. 16 E. 2.5.6 ff. mit Hinweisen).

5.

5.1 Die C._____ AG erhielt zwischen 1999 und 2000 den Auftrag zum Aufbau und zur Führung des weltweiten Internetauftritts der ... AG (heute sowie nachfolgend: F._____ AG). Der Auftrag war während mehreren Jahren das wichtigste bzw. einzige Mandat der Gesellschaft, das den Beschwerdeführer persönlich im Umfang einer Vollzeitstelle beschäftigte. Er war direkt der Geschäftsführung der F._____ AG

unterstellt, konnte in deren Namen und auf deren Rechnung Aufträge an Dritte erteilen und zeichnete für das interne Budget verantwortlich. Das Mandat umfasste nebst dem Unterhalt mehrerer Webseiten und dem Aufbau eines Online-Vertriebskonzepts auch Marketing und Werbung, wobei namentlich die Beziehungen des Beschwerdeführers zum Luxusgüter- und Lifestylemarkt von Bedeutung waren. Der Beschwerdeführer hielt sich im Rahmen seiner Tätigkeit für die F._____ AG auch im Ausland auf, namentlich in den USA, wo er an Anlässen teilnahm und Kundenkontakte pflegte. Entschädigt wurde die C._____ AG mit einer monatlichen Pauschale von Fr. 25'000.--, wobei die projektbezogenen Auslagen zusätzlich abgegolten wurden (vgl. zum Ganzen Ergänzung zu Rekurs und Beschwerde vom 31.1.2018 S. 5, Vorakten StRK [act. 6A] pag. 234 ff.; Schreiben vom 29.9.2000 und vom 13.6.2008, Vorakten StV pag. 195 f. bzw. 197 f.). Die am 27. April 2000 ins Handelsregister eingetragene C._____ AG mietete an ihrem Sitz in Zug ein Büro für monatlich Fr. 200.-- (vgl. Handelsregisterauszug; Notizen von ... vom 26.5.2015, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 28.09.2010 S. 13 f. und Kontoblätter Mietaufwand 2002-2007, Vorakten StV pag. 151 ff., 190 ff. und 456 ff.). Bereits per 1. Januar 2000 mietete die C._____ AG von der E._____ AG in D._____ drei Büroräume mit einer Gesamtfläche von rund 96m² sowie einen Archivraum und Einstellhallenplätze (vgl. Beschwerde S. 9) für jährlich Fr. 36'000.-- bzw. Fr. 40'000.-- ab dem 3. Januar 2004 (vgl. Mietvertrag vom 27.12.1999, BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 455 ff.). Dementsprechend verbuchte die C._____ AG in den Steuerperioden 2004-2007 nebst der Miete für ihr Büro in Zug die hier strittigen Mietzinsaufwendungen von jährlich Fr. 40'000.-- bzw. von Fr. 33'335.50 im Jahr 2007 (vgl. vorne Bst. C; angefochtene Entscheide E. 6; Kontoblätter Mietaufwand 2004-2007, BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 461 ff.). Die E._____ AG war nicht Eigentümerin der Büroräume, sondern mietete diese für jährlich Fr. 18'444.-- von einem Drittunternehmen (vgl. Mietvertrag vom 29.3.2000, Vorakten StV pag. 392 ff.).

5.2 Bereits die Steuerverwaltung des Kantons Zug erachtete die Mietzinsaufwendungen der C._____ AG als geschäftsmässig nicht begründet, weshalb sie eine entsprechende Aufrechnung des steuerbaren

Reingewinns vornahm. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug bestätigte auf Beschwerde hin diese Aufrechnung. Es wies darauf hin, dass die Gesellschaft an ihrem Geschäftssitz in Zug bereits über ein Büro verfüge. Unter diesen Umständen und mit Blick auf die tatsächlichen Aktivitäten der Gesellschaft bzw. ihres Inhabers sei nicht nachvollziehbar, weshalb sie in D._____ auf weitere Räume angewiesen sei, die sie zu einem überhöhten Preis mieten müsse (vgl. VGer ZG vom 28.09.2010 S. 3 und 13 f., Vorakten StV pag. 190 ff.). Die Steuerverwaltung folgte der Auffassung der Zuger Behörden und rechnete die verdeckte Vorteilszuwendung zwischen den Schwestergesellschaften den Beschwerdeführenden in Anwendung der Dreieckstheorie (vorne E. 4.1) als Einkommen auf (vgl. Einspracheentscheide). Auch die StRK hielt die geltend gemachten Mietzinsaufwendungen der C._____ AG für geschäftsmässig nicht begründet und bestätigte im Wesentlichen die Einspracheentscheide (vgl. vorne Bst. B; angefochtene Entscheide E. 8 und 9).

5.3 Die Beschwerdeführenden stellen die Anwendung der Dreieckstheorie nicht grundsätzlich in Frage, machen aber geltend, dass die strittigen Mietzinsaufwendungen geschäftsmässig begründet seien und daher keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Dafür tragen sie die Beweislast: Die von der C._____ AG an ihre Schwestergesellschaft bezahlte Miete ist mit jährlich Fr. 40'000.-- mehr als doppelt so hoch wie der von jener bezahlte Preis (Fr. 18'444.--). Die geltend gemachten Aufwendungen sind mithin offensichtlich nicht marktüblich, weshalb es an den Steuerpflichtigen liegt, deren geschäftsmässige Begründetheit nachzuweisen. Hinzu kommt, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Stufe Gesellschaft rechtskräftig festgestellt worden ist (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 15.3.2018 S. 8, Vorakten StRK [act. 6A], pag. 303 ff.; Notiz der StV vom 23.2.2017 S. 1, Vorakten StV pag. 372 f.). Die Beschwerdeführenden haben Bestand und Höhe der vorgenommenen Aufrechnungen damit *detailliert* zu bestreiten (vgl. vorne E. 4.3).

5.4 Was die Beschwerdeführenden gegen die Aufrechnung der Mietzinsauslagen als geldwerte Leistungen vorbringen, genügt diesen Anforderungen nicht:

5.4.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, mit dem Mietzins von jährlich Fr. 40'000.-- bzw. Fr. 3'333.-- pro Monat werde nebst der eigentlichen Raummiete auch das Zurverfügungstellen der kompletten Büroinfrastruktur, wie «Telefoneinrichtungen, Netzwerk und Internetzugang, Mobiliar, Büromaschinen wie Computer, Fotokopierer etc.» abgegolten, ebenso der Unterhalt, die Reparatur und der Ersatz der Büroinfrastruktur (vgl. Beschwerde S. 6 und 9). Sie nehmen damit Bezug auf eine im Nachsteuerverfahren eingereichte Tabelle, wonach sich der monatliche Mietzins aus Fr. 1'733.33 für Räume, Fr. 1'000.-- für Büroinfrastruktur und Fr. 600.-- für Betriebsaufwendungen zusammensetze (vgl. Ergänzung zu Rekurs und Beschwerde vom 31.1.2018 S. 7 [BB V-7] mit Verweis auf das Schreiben der Treuhand ... AG vom 13.4.2017 bzw. die Tabelle «Miet- und Werbebeiträge» vom 16.3.2017, BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 393 bzw. 395 f.). Die Beschwerdeführenden reichen allerdings keinen einzigen Beleg für die angeblich zur Verfügung gestellte Büroinfrastruktur und die behaupteten Betriebsaufwendungen ein. Sie führen ihre insgesamt sehr pauschal gehaltene Erklärung nicht weiter aus und legen insbesondere nicht dar, weshalb die weiteren Gegenleistungen der E._____ AG, die mit dem Betrag von monatlich Fr. 3'333.-- abgegolten werden sollen, im Mietvertrag mit der C._____ AG nicht erwähnt werden (vgl. Mietvertrag vom 27.12.1999, BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 455 f.; vgl. auch angefochtene Entscheide E. 9; Einspracheentscheide S. 4). Auch zur Höhe des Mietzinses für den Archivraum und für die im Mietvertrag nicht aufgeführten Einstellhallenplätze fehlen jegliche Angaben (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 9). Genauere Informationen zur angeblich gemieteten Büroinfrastruktur und deren Unterhaltskosten wären umso nötiger gewesen, als die C._____ AG in den Jahren 2004-2007 in ihren Bilanzen «Einrichtungen», «Mobiliar», «Büromaschinen» und «EDV-Anlagen» als eigene Aktiven aufführte und in den Erfolgsrechnungen nebst dem Posten «Raumaufwand» von jährlich rund Fr. 40'000.-- zusätzlich erhebliche Auslagen für Verwaltung, Informatik und übrigen Betriebsaufwand verbuchte (vgl. Bilanzen und Erfolgsrechnungen der C._____ AG 2004-2007, Vorakten StV pag. 295-274). Es ist nicht nachvollziehbar und wird von den Beschwerdeführenden nicht dargetan, in welchem Verhältnis diese bereits berücksichtigten Aufwendungen zu den umstrittenen Auslagen stehen. Den Beschwerdeführenden gelingt es

mithin nicht, die Höhe und Zusammensetzung der verbuchten Mietzinsaufwendungen plausibel zu erklären.

5.4.2 Die Beschwerdeführenden halten daran fest, dass die C._____ AG für ihre Geschäftstätigkeit die Büros in D._____ benötigt habe und verweisen auf mehrere schriftliche «Zeugenaussagen» (vgl. Beschwerde S. 6 f. und 8). Vor den Vorinstanzen haben die Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang vorgebracht, die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers für die C._____ AG habe nicht nur aus Reisen und der Pflege von Kundenkontakten bestanden. Er habe sich an 90 bis 123 Tagen pro Jahr im Ausland aufgehalten und die restliche Zeit in seinem Büro in der Schweiz verbracht (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 5.4.2018 S. 4 [BB V-12] sowie Ergänzung zu Rekurs und Beschwerde vom 31.1.2018 S. 9 f. inkl. Tabelle zu den USA-Aufenthalten von A._____, BB V-7 bzw. Vorakten StRK pag. 159 ff. und 234 ff.). Weiter haben die Beschwerdeführenden der Steuerverwaltung mehrere Schreiben von Geschäftspartnern eingereicht, in denen diese nachträglich mit jeweils ähnlichem Wortlaut bestätigen, dass in den Büroräumlichkeiten der C._____ AG in D._____ regelmässig Sitzungen und Besprechungen stattgefunden hätten (vgl. Beilagen B1-5 zur Einsprache, BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 439 ff.). Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer auch in der Schweiz beruflich tätig war, zumal sowohl die C._____ AG als auch ihr Hauptkunde, die F._____ AG, in der Schweiz domiziliert sind (vgl. auch Schreiben vom 29.9.2000 und vom 13.6.2008, Vorakten StV pag. 195 f. bzw. 197 f.). Weiter wurde der geltend gemachte Abzug für die Nutzung eines Zimmers in der Wohnung der Beschwerdeführenden für berufliche Zwecke ausdrücklich anerkannt (vgl. vorne E. 3.2). Damit ist die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Mietzinszahlungen zwischen den Schwestergesellschaften jedoch keineswegs nachgewiesen: Die Beschwerdeführenden bleiben bis heute eine Erklärung schuldig, weshalb die Räumlichkeiten in D._____ von der E._____ AG angemietet und dann an die C._____ AG untervermietet worden sind. In wirtschaftlicher Hinsicht ist für diese Vorgehensweise kein vernünftiger Grund ersichtlich.

5.4.3 Ebenfalls ungeklärt geblieben sind die zahlreichen Unstimmigkeiten zum Mietverhältnis, auf die die Vorinstanzen hingewiesen haben. So hat gemäss Mietvertrag das Mietverhältnis am 1. Januar 2000 begonnen, obschon die Hauptvermieterin die Räumlichkeiten der E._____ AG erst ab dem 1. April 2000 zur Verfügung stellte. Zudem war gemäss Hauptmietvertrag eine Untervermietung nicht vorgesehen (vgl. angefochtene Entscheide E. 9; Mietverträge vom 27.12.1999 und 29.3.2000, Vorakten StV pag. 455 ff. bzw. 392 ff.) und ist die erforderliche schriftliche Zustimmung der Hauptvermieterin nicht aktenkundig (vgl. jedoch nachträgliche Bestätigung vom 19.1.2018, BB V-7 bzw. Vorakten StRK pag. 68). Ebenso wenig leuchtet ein, weshalb die Post der C._____ AG an die E._____ AG umgeleitet wurde und die C._____ AG in D._____ über keinen eigenen Telefonanschluss verfügte (vgl. diverse Belege der Post, BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 445 bzw. 434 ff.; Einspracheentscheide S. 3). Die Beschwerdeführenden lösen diese Widersprüche nicht auf, sondern werfen im Gegenteil weitere Fragen auf, indem sie erklären, die E._____ AG habe eine derartige Büroinfrastruktur gar nicht benötigt (vgl. Beschwerde S. 7) bzw. sei im fraglichen Zeitraum operativ nicht bzw. nur beschränkt tätig gewesen (vgl. Einsprache S. 3; Ergänzung zu Rekurs und Beschwerde vom 31.1.2018 S. 10 [BB V-7]; Schreiben der Treuhand ... AG vom 13.4.2017 S. 1 f., BB V-7 bzw. Vorakten StV pag. 395 f.). Sollte dies zutreffen, wäre umso weniger nachvollziehbar, weshalb die C._____ AG den Mietvertrag nicht direkt mit der Hauptvermieterin abgeschlossen hat.

5.4.4 Schliesslich bringen die Beschwerdeführenden vor, die Steuerverwaltung des Kantons Zug habe von Beginn an gewusst, dass die C._____ AG an ihrem Sitz in Zug keine eigenen Mitarbeitenden beschäftigt habe. Die Zuger Behörden hätten diese Situation jahrelang zu ihrem eigenen Vorteil gebilligt. Selbst wenn diese Ausführungen zutreffen sollten, ändert dies nichts in Bezug auf die Frage nach der geschäftsmässigen Begründetheit der hier interessierenden Mietauslagen. Zum einen wäre dem Beschwerdeführer unbenommen gewesen, eine Betriebsstätte im Kanton Bern auszuweisen oder den Unternehmenssitz hierher zu verlegen, soweit dies den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprochen hätte. Zum anderen könnte aus der angeblich unterbliebenen

Nutzung des Büros in Zug nicht automatisch auf die geschäftsmässige Begründetheit der Miete der Räume in D._____ geschlossen werden. Die Beschwerdeführenden bleiben den Nachweis schuldig, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit für die C._____ AG bzw. die F._____ AG nebst dem Arbeitszimmer in der Privatwohnung (und dem Büro in Zug) zwei geräumige Büros, ein Sitzungszimmer und einen Archivraum in D._____ benötigte. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden (vgl. Beschwerde S. 7 f.) liegen die steuerlichen Vorteile für die ansonsten nicht plausible Untermiete auf der Hand: So konnte ein nicht unerheblicher Teil der Erträge aus der offenbar gewinnbringenden Tätigkeit der C._____ AG zur E._____ AG verschoben werden, die in den betreffenden Jahren keinen steuerbaren Gewinn erzielte (vgl. Einspracheentscheide S. 4). Zu Recht haben die Vorinstanzen bei diesen Gegebenheiten geschlossen, der wahre Grund für das Mietverhältnis zwischen den Schwestergesellschaften liege darin, dass beide vom Beschwerdeführer beherrscht würden bzw. er massgebend an ihnen beteiligt sei.

5.5 Die Beschwerdeführenden vermögen mithin weder ihre Vorgehensweise noch den Bestand der geltend gemachten Mietzinsaufwendungen in nachvollziehbarer Weise zu erklären. Selbst wenn in den Räumlichkeiten in D._____ gewisse Aktivitäten im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der C._____ AG stattgefunden haben sollten, bleibt völlig unklar, welche Aufwendungen damit verbunden gewesen wären. Damit gelingt den Beschwerdeführenden der erforderliche Nachweis für eine erfolgreiche Anfechtung der strittigen Aufrechnungen nicht. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind – soweit die Steuerperioden 2004-2007 betreffend – abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegen die Beschwerdeführenden zu rund einem Fünftel; die Verfahrenskosten sind ihnen deshalb im Umfang von vier Fünfteln aufzuerlegen. Die übrigen Verfahrenskosten

werden nicht erhoben (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). 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Zufolge der teilweisen Aufhebung der Entscheide der Steuerrekurskommission sind die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren neu zu verlegen. Entsprechend ihrem Obsiegen im Umfang von einem Drittel sind den Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG im Umfang von zwei Dritteln aufzuerlegen (Gutheissung betreffend zwei von sechs Steuerjahren). Die übrigen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 VwVG; Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 bis 2007 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. September 2018 wird in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2003 bis 2007 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. September 2018 wird in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2003 aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3. a) Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 6'000.--, werden den Beschwerdeführenden zu vier Fünfteln, ausmachend Fr. 4'800.-- auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
 - b) Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden den Beschwerdeführenden zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 2'000.-- auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
4. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht und der Steuerrekurskommission werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.