

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 2. Juli 2026

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Straub

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2018 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
29. Oktober 2024; 100 22 400, 200 22 293)



Prozessgeschichte:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die A._____ AG für das Steuerjahr 2018 (Steuerperiode vom 1.7.2017 bis 30.6.2018) bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer auf einen steuerbaren Gewinn von Fr. 20'262.-- (Einspracheentscheide vom 3.11.2022).

B.

Am 1. Dezember 2022 erhob die A._____ AG Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtmittel mit Entscheiden vom 29. Oktober 2024 ab, soweit sie darauf eintrat. Gleichzeitig hielt sie fest, beim umstrittenen Kontokorrentguthaben der A._____ AG gegenüber ihrem Alleinaktionär handle es sich um ein simuliertes Darlehen, weshalb nicht nur Fr. 219'000.-- sondern der vollständige Darlehensbetrag von gerundet Fr. 657'000.-- aufzurechnen sei; sie wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Vorgängig hatte sie der Steuerpflichtigen Gelegenheit eingeräumt, sich zur beabsichtigten Schlechterstellung (sog. reformatio in peius) zu äussern.

C.

Hiergegen hat die A._____ AG am 30. November 2024 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt sinngemäss, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung des Kontokorrentguthabens und einer geldwerten Leistung von Fr. 29'594.-- zugunsten des Alleinaktionärs zu verzichten. Ausserdem wies sie darauf hin, dass sie S. 17 der angefochtenen Entscheide nicht erhalten habe.

Am 4. Dezember 2024 stellte der Abteilungspräsident der A._____ AG ein bei der StRK ediertes vollständiges Exemplar der angefochtenen Entscheidung zu und gab ihr Gelegenheit, ihre Beschwerden soweit erforderlich zu ergänzen. Mit Eingabe vom 18. Dezember 2024 ergänzte die A._____ AG ihre Beschwerden.

Mit Verfügung vom 23. Dezember 2024 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2018 vereinigt.

Die StRK beantragt in ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 10. Januar 2025 die Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung stellt in ihrer Beschwerdeantwort vom 21. Mai 2025 den Antrag, die Beschwerden seien abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen. Die A._____ AG hat sich am 17. März 2025 erneut zur Sache geäußert.

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, zumal der Steuerverwaltung kein Entscheidungsspielraum bleibt; die Rückweisung dient nur der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (statt vieler BGE 145 III 42 E. 2.1; BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3

VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden, die weder die Zuständigkeit noch den Ausstand bzw. die Ablehnung betreffen, 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist – entgegen dem Antrag der Steuerverwaltung (vgl. dazu hinten E. 5.4) – (gänzlich) 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 147 II 209 [BGer 2C_1059/2019 vom 1.12.2020] nicht publ. E. 1.1, 142 II 293 E. 1.2). 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 Der Streitwert beider Verfahren beträgt weniger als Fr. 30'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden 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 Bst. a und b VRPG).

2.

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, sie habe im vorinstanzlichen Verfahren gegen die Präsidentin der StRK, die als hauptamtliche Richterin

an den angefochtenen Entscheiden mitgewirkt hat, ein Ausstandsbegehren eingereicht. Es ist indes kein solches Begehren aktenkundig: Namentlich hat die Beschwerdeführerin weder in ihrer Rechtsschrift (Rekurs und Beschwerde) vom 1. Dezember 2022 noch in ihrer Replik vom 20. Februar 2023 den Ausstand der Präsidentin verlangt oder Gründe erwähnt, die für deren Befangenheit sprechen würden (vgl. Vorakten StRK [act. 7A] pag. 2 ff. bzw. 46 ff.). Nachdem die Beschwerdeführerin auch vor Verwaltungsgericht keine Ausstands- bzw. Ablehnungsgründe im Sinn von Art. 9 Abs. 1 VRPG nennt, ist nicht ersichtlich, weshalb die Präsidentin hätte in den Ausstand treten müssen. Soweit sich die Beschwerdeführerin diesbezüglich auf eine angeblich bei der Finanzdirektion des Kantons Bern (FIN) hängige Aufsichtsbeschwerde ihres Treuhänders beruft, ist nicht ersichtlich, wie sich daraus eine Ausstandspflicht ergeben könnte. Den Anschein von Befangenheit zu begründen vermöchten bloss besonders krasse Fehler oder wiederholte Irrtümer, die eine schwere Verletzung von Richterpflichten darstellen und auf eine Absicht zur Benachteiligung einer Prozesspartei schliessen lassen. Ein solches pflichtwidriges Verhalten der Präsidentin macht die Beschwerdeführerin jedoch nicht geltend (vgl. statt vieler VGE 2018/216 vom 25.7.2018 E. 3.3 mit Hinweisen).

3.

Der Streitsache liegt zusammengefasst folgender, weitestgehend unbestrittener Sachverhalt zugrunde: Die Beschwerdeführerin (bis 11.8.2019 mit Sitz in ..., danach in ... [ZG]) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag in erster Linie die «Rundumerneuerung von Pneu sowie Handel mit Pneu und Waren aller Art [...]». Gemäss Erfolgsrechnung erzielte sie in der Steuerperiode 2018 einen Verlust von Fr. 24'367.23 (vgl. Jahresrechnung 2017-18, Akten StV [act. 7B] pag. 73 ff.). Ihre Bilanz wies per 30. Juni 2018 gegenüber dem Alleinaktionär B._____ ein Guthaben (Kontokorrent) von Fr. 657'095.41 aus. Die Steuerverwaltung betrachtete die Erhöhung und die unterlassene Rückzahlung des Kontokorrentdarlehens als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geldwerte Leistung an den Alleinaktionär und rechnete der Beschwerdeführerin einen Drittel des Kontokorrentguthabens auf, ausmachend (gerundet) Fr. 219'000.--. Gleichzeitig buchte sie das Guthaben als «Minus-

reserven Amortisation Darlehen» ertragsneutral aus. Weiter rechnete sie Fr. 1'240.-- für diverse Verkehrsbussen (Konto 6200) sowie geldwerte Leistungen von insgesamt Fr. 13'795.-- auf (Fr. 2'526.-- für nicht als geschäftsmässig begründet ausgewiesenen Personalaufwand [Konto 5080]; Fr. 188.-- für nicht als geschäftsmässig begründet ausgewiesenen Unterhalt für Maschinen und Mobiliar [Konto 6100]; Fr. 5'359.-- für nicht als geschäftsmässig begründet ausgewiesenen Fahrzeugunterhalt [Konto 6200]; Fr. 5'722.-- für nicht als geschäftsmässig begründet ausgewiesene Strom- und Wasserkosten [Konto 6400]). Zusätzlich rechnete sie geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand von Fr. 29'594.-- auf, weil die Beschwerdeführerin die handelsrechtliche Notwendigkeit von Wertberichtigungen auf Zahlungen mit Geld der WIR Bank Genossenschaft («WIR-Einschlag»; Konto 3600) nicht nachgewiesen habe (vgl. Einspracheentscheide vom 3.11.2022, Vorakten StV [act. 7B] pag. 1 ff., 8 f. sowie Kontoblätter der Beschwerdeführerin, Vorakten StV [act. 7B] pag. 86 ff., 107 und 109 ff.). Aufgrund dieser Korrekturen ergab sich ein steuerbarer Reingewinn der Beschwerdeführerin von Fr. 20'262.-- anstatt des mit der Erfolgsrechnung deklarierten Verlusts in der Höhe von Fr. 24'367.--. Auf Rekurs und Beschwerde hin bestätigte die StRK die durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen. Hinsichtlich des Kontokorrentdarlehens rechnete sie aber, nachdem sie der Beschwerdeführerin hierzu das rechtliche Gehör gewährt hatte, den gesamten Darlehensbetrag von (gerundet) Fr. 657'000.-- auf (anstatt nur einen Drittel davon).

4.

Strittig ist die Höhe des steuerbaren Gewinns der Beschwerdeführerin.

4.1 Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Bestimmt wird er gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG und Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs, womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben ist. Es besagt zum einen, dass in materieller Hinsicht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rech-

nungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns massgebend sind, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung gelangen. Zum anderen bilden in formeller Hinsicht die von der steuerpflichtigen Person konkret eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung; die steuerpflichtige Person wird auf ihrer Darstellung in der Jahresrechnung behaftet, sofern diese in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht erstellt wurde und das Steuerrecht keine abweichenden Regelungen enthält (vgl. BGE 147 II 209 E. 3.1.1; BVR 2026 S. 264 E. 2.1, 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 steuerlichen Korrekturen eines handelsrechtlich korrekt ermittelten Reingewinns führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn namentlich alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden; dazu zählen insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b Al. 5 DBG).

4.2 Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Besteht kein objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung, handelt es sich auch nicht um geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten (vgl. BGE 143 II 8 E. 3; BGer 2C_153/2021 vom 25.8.2021, in StR 2021 S. 794 E. 3.2.2; VGE 2024/294/295 vom 17.2.2026 E. 3.2). 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 bzw. ein

direkter (organischer) Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blossе Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (VGE 2024/294/295 vom 17.2.2026 E. 3.2 mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 58 DBG N. 22 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Gesellschaft für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbringt. Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inhaberin oder des Inhabers zugutekommen (s. auch BGer 2C_509/2019 vom 3.10.2019 E. 4.3 mit Hinweisen).

4.3 Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist immer dann anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt, der Dritten unter gleichen Bedingungen nicht gewährt worden wäre, und der Charakter dieser Leistung – insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung – für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; BVR 2026 S. 264 E. 2.2). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte (statt vieler BGer 9C_660/2022 vom 10.5.2023, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 64 und StR 2023 S. 754 E. 4.2 mit Hinweis, auch zum Folgenden). Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen werden nach der sog. Dreieckstheorie so behandelt, wie wenn sie nicht direkt, sondern indirekt über die Inhaberschaft der Beteiligungsrechte an der Gesellschaft fliessen würden. Ob eine Leistung der Gesellschaft an die Anteilsinhaberschaft (oder dieser nahestehende Personen) gerade aufgrund von deren Stellung erfolgt ist und einer Drittperson nicht erbracht worden wäre, sodass es sich um eine steuerbare Zuwendung handelt, 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. statt vieler BGE 144 II 427 E. 6.1 mit Hinweisen; BVR 2026 S. 264 E. 2.3 mit Hinweisen).

4.4 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die (objektive) Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (statt vieler BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BVR 2026 S. 264 E. 5.1). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es deshalb Sache der Steuerbehörde, hinreichend Indizien vorzulegen, die auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen lassen. Ist ein solches Missverhältnis dargetan, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dann ist es an der steuerpflichtigen Gesellschaft, die aus dem Missverhältnis begründete Vermutung zu entkräften. Misslingt der Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 140 II 88 E. 7 [Pra 103/2014 Nr. 77]; BGer 9C_660/2022 vom 10.5.2023, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 64 und StR 2023 S. 754 E. 4.5, auch zum Folgenden; BVR 2026 S. 264 E. 5.1 mit Hinweisen). Die Beweislast dafür, dass ein geltend gemachter Aufwand erfolgt und geschäftsmässig begründet ist, trägt demgegenüber die steuerpflichtige juristische Person (statt vieler BGer 2C_118/2021 vom 19.5.2021 E. 2.2; vgl. auch BGE 147 II 209 E. 5.1.1 [betreffend Rückstellungen])

5.

5.1 Die Beschwerdeführerin beantragt sinngemäss, es sei auf die Aufrechnung des Kontokorrentdarlehens und des «WIR-Einschlags» zu verzichten (vorne Bst. C). Sie hält in ihrer Rechtsschrift ausdrücklich fest, Gegenstand der Beschwerden seien «die Ausführungen und Feststellungen zum simulierten Darlehen» und – in Bezug auf den strittigen «WIR-Einschlag» – «die Ausführungen zur Rolle der C._____ AG». Die weiteren Aufrechnungen für geldwerte Leistungen von Fr. 13'795.-- und Bussen von Fr. 1'240.-- (vgl. vorne E. 3) beanstandet die Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nicht mehr. Obschon sie an sich die gänzliche Aufhebung der angefochtenen Entscheide beantragt, thematisiert sie diese Punkte in ihren Eingaben mit keinem Wort. Darauf ist folglich nicht weiter einzugehen.

5.2 Gemäss den angefochtenen Entscheiden ist zwar das gesamte simulierte Kontokorrentdarlehen als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurech-

nen. Gleichzeitig ist dieses Guthaben aber ertragsneutral auszubuchen. Die steuerliche Korrektur im Zusammenhang mit dem simulierten Darlehen wirkt sich damit – wie die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerdeantwort zu Recht ausführt – nicht auf den steuerbaren Gewinn der darlehensgewährenden Beschwerdeführerin aus; in deren Steuerbilanz wird die geldwerte Leistung zugunsten des Alleinaktionärs durch die Bildung einer Minusreserve im gleichen Umfang neutralisiert. Die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt damit aus bereits versteuertem Gewinn und ist, wie die folgende Aufstellung zeigt, bei der Beschwerdeführerin steuerrechtlich nicht relevant:

	Einsprache- entscheide	Korrektur StRK	Ergebnis
Saldo Erfolgsrechnung	-24'367		-24'367
Steuerliche Abweichungen aus versteu- erten stillen Reserven	-219'000	-438'000	-657'000
Verdeckte Gewinnausschüttungen	232'795	438'000	670'795
Geschäftsmässig nicht begründeter Auf- wand			
- WIR-Einschlag	29'594		
- Bussen	1'240		
			30'834
Massgebender Reingewinn/-verlust des Geschäftsjahrs	20'262	0	20'262

5.3 Wirkt sich die Aufrechnung des Kontokorrentdarlehens nicht auf den steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin aus, hat diese kein schutzwürdiges Interesse an der Überprüfung der Frage, ob und in welcher Höhe sich die Aufrechnung rechtfertigt (zum schutzwürdigen Interesse im Abgaberecht vgl. BGE 150 II 409 E. 2.3.1 f.). Ein schutzwürdiges Interesse ergibt sich auch nicht im Hinblick auf eine allfällige Aufrechnung der geldwerten Leistung beim Alleinaktionär: Im Rahmen von dessen Einkommenssteuerveran-

lagung hätte die Steuerverwaltung gemäss der üblichen Beweislastverteilung den Nachweis für die steuererhöhende Tatsache zu erbringen, dass bei der betreffenden Person ein Zufluss erfolgt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 20 N. 176, Art. 123 N. 77 ff.; allgemein zur Beweislast statt vieler BGE 148 II 285 E. 3.1.3; vorne E. 4.4). Die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft kann zwar unter Umständen ein gewichtiges Indiz dafür sein bzw. die natürliche Vermutung nahelegen, dass die Anteilsinhaberin bzw. der Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erhalten hat (statt vieler BGer 2C_1071/2020 und 2C_1072/2020 vom 19.2.2021 E. 3.2.2 f.; VGE 2024/75/76 vom 3.6.2025 E. 2.3; je mit Hinweisen). Ein Aufrechnungsautomatismus besteht allerdings nicht, da lediglich die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung in formelle und materielle Rechtskraft erwächst, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (BGer 2C_1071/2020 und 2C_1072/2020 vom 19.2.2021 E. 3.2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 20 N. 175).

5.4. Bei dieser Sachlage ist nicht weiter zu prüfen, ob das Kontokorrentdarlehen als simuliertes Darlehen zu qualifizieren und (in seiner Gesamtheit oder auch nur teilweise) aufzurechnen ist. Soweit die Steuerverwaltung diesbezüglich ein Nichteintreten auf die Beschwerden beantragt (vorne Bst. C), ist sie darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdelegitimation grundsätzlich nicht für jede Rüge gesondert («rügespezifisch») zu prüfen ist (vgl. BGE 141 II 307 E. 6.4; BVR 2011 S. 498 E. 4.5.1; Michael Pflüger, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 65 N. 46).

6.

Damit bleibt zu prüfen, ob die von der Vorinstanz bestätigte Aufrechnung von Fr. 29'594.-- für geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand (bzw. nicht begründete Erlösminderung) im Zusammenhang mit dem «WIR-Einschlag» der Rechtskontrolle standhält. Gemäss den unbestrittenen vorinstanzlichen Feststellungen (angefochtene Entscheide E. 6.2) erzielt die Beschwerdeführerin einen Teil ihrer Einnahmen in WIR. Dies erfolgt einerseits durch die

direkte Vereinnahmung von WIR-Checks bei Verkäufen (vgl. hinten E. 6.2) und andererseits dadurch, dass ihre Kundschaft Rechnungen (teilweise) mit WIR bezahlt (vgl. hinten E. 6.3).

6.1 WIR (auch «WIR-Geld» genannt) ist ein bargeldloses Zahlungssystem, bei dem sich die Teilnehmenden gegenseitig in WIR bezahlen und – für einen Teil ihrer Forderungen – zu dessen Annahme verpflichtet sind. WIR-Guthaben berechtigen nicht zu einem Bargeldbezug, sondern ermöglichen nur den Erwerb von Waren und Dienstleistungen, die von anderen WIR-Teilnehmenden auf dem Markt angeboten werden. WIR ist damit nicht Geld im Rechtssinn, sondern stellt eine Forderung besonderer Art dar (Näheres in BGE 95 II 176 E. 3). Die ihm anhaftenden Nachteile (beschränkte Verwendbarkeit, Zinslosigkeit, schlechtere Vertragsbedingungen bei Bezahlung mit WIR-Geld [keine Rabatte, kein Skonto usw.]) haben zur Folge, dass sein Verkehrswert unter dem Nominalwert liegt, was einen Einschlag rechtfertigt. Der Einschlag ist in jedem Einzelfall unter Würdigung der Umstände festzulegen, wobei im Veranlagungsverfahren für die Höhe des Einschlags als steuermindernde Tatsache die steuerpflichtige Person substantiierungs- und beweispflichtig ist. Der Einschlag beträgt erfahrungsgemäss 20-30 % (BGer 2C_308/2016 und 2C_309/2016 vom 9.12.2016 E. 3.2.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 16 N. 61 ff.; zur Beweislastverteilung vorne E. 4.4). Nach der Praxis der Steuerverwaltung werden handelsrechtlich vorgenommene Wertberichtigungen von WIR-Guthaben im Umfang von 20 % des Nominalwerts steuerlich ohne nähere Abklärungen akzeptiert. Weitergehende Wertberichtigungen werden nur akzeptiert, soweit sie handelsrechtlich notwendig waren. Eine Veräusserung mit Verlust an eine nahestehende Person ist geschäftsmässig nur begründet, wenn der vereinbarte Preis einem Drittvergleich standhält (vgl. Praxisfestlegung der Steuerverwaltung, einsehbar unter: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Themen/Gewinn- und Kapitalsteuern/Art. 92 StG/WIR-Geld»).

6.2 In Bezug auf die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten WIR-Checks ergibt sich Folgendes:

6.2.1 Die WIR-Checks, die die Beschwerdeführerin von der Kundschaft direkt erhalten hatte, verkaufte sie periodisch weiter. Dabei überwiesen die

Abnehmerinnen und Abnehmer den Kaufpreis für die Checks an den Alleinaktionär der Beschwerdeführerin. In deren Buchhaltung wurden die verkauften Checks als Abgänge auf dem «WIR-Konto 09.0000» verbucht (Konto 1029; vgl. Vorakten StV [act. 7B] pag. 91 f.), während der erzielte Kaufpreis über das «Durchgangskonto D. _____» (Konto 9993; vgl. Vorakten StV [act. 7B] pag. 113 f.) mit einem Einschlag von 32% dem «Kontokorrent B. _____» gutgeschrieben wurde (Konto 1145; vgl. Vorakten StV [act. 7B] pag. 93 ff.). In der Steuerperiode 2018 verkaufte die Beschwerdeführerin gemäss der unbestrittenen Zusammenstellung der Vorinstanz WIR-Checks mit einem Nominalwert von Fr. 100'000.--. Hierfür wurden dem Alleinaktionär insgesamt Fr. 68'000.-- gutgeschrieben; der Einschlag betrug mithin 32 %. Nach demselben System, aber über das «Durchgangskonto WIR-Tausch» (Konto 9992; vgl. Vorakten StV [act. 7B] pag. 113) wurden dem «Kontokorrent B. _____» für Checks im Wert von Fr. 5'500.-- insgesamt Fr. 3'850.-- gutgeschrieben; der Einschlag betrug hier also 30 % (s. auch Konto 3600 «Erlösminderungen», Vorakten StV [act. 7B] pag. 107 sowie Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27.1.2023 zu Rekurs und Beschwerde, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 43):

	Konto 1029 (WIR-Konto)	Konto 1145 (Kontokorr. B. _____)	Einschlag
02.08.2017	9'000	6'120	32 %
06.09.2017	15'000	10'200	32 %
10.11.2017	12'000	8'160	32 %
26.02.2018	5'500	3'850	30 %
28.03.2018	15'000	10'200	32 %
06.04.2018	4'800	3'264	32 %
10.04.2018	4'200	2'856	32 %
26.04.2018	5'000	3'400	32 %
26.04.2018	10'000	6'800	32 %
30.04.2018	1'000	680	32 %
18.06.2018	24'000	16'320	32 %
Total	105'500	71'850	

6.2.2 Die Vorinstanz bestätigte die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand betreffend den 20 % übersteigenden Einschlag beim Verkauf von WIR-Checks: Ein Einschlag in der Höhe von 32 % sei «zwar nicht unrealistisch»; ob er tatsächlich gerechtfertigt sei, könne aber nicht überprüft werden, weil der Verkaufserlös jeweils direkt bzw. über das «Durchgangskonto D._____» dem Alleinaktionär anstatt der Gesellschaft gutgeschrieben worden sei. Es bestehe daher die Möglichkeit, dass dem Alleinaktionär mehr Geld zugeflossen sei, als sich aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ergebe (angefochtene Entscheide E. 6.2.1). Die Beschwerdeführerin setzt sich mit diesen Erwägungen nicht auseinander. Insbesondere legt sie auch vor dem Verwaltungsgericht nicht dar, weshalb sich ein Einschlag in dieser Höhe rechtfertige, und reicht keine Belege dafür ein, dass die Checks tatsächlich zum verbuchten Preis (also mit einem Einschlag von 32 bzw. 30 %) verkauft wurden. Soweit sie die Aufrechnung im Zusammenhang mit dem «WIR-Einschlag» überhaupt substantiiert anführt, ist daher auch für das Verwaltungsgericht nicht erstellt, dass der gewährte Einschlag von 32 % (bzw. 30 %) des Nominalwerts der veräusserten WIR-Checks handelsrechtlich notwendig und geschäftsmässig begründet war (vgl. vorne E. 6.1). Angesichts des Umstands, dass der Kaufpreis nicht der Gesellschaft selber, sondern deren Alleinaktionär überwiesen wurde, bleibt überdies unklar, ob der Einschlag tatsächlich jeweils im verbuchten Umfang gewährt wurde. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die handelsrechtliche Erfordernis des gewährten «WIR-Einschlags» für nicht erstellt und die Aufrechnung der Differenz zum (steuerlich ohne nähere Abklärungen akzeptierten) Einschlag von 20 % als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand (bzw. als nicht begründete Erlösminderung) bestätigt hat. Aus den Akten ergeben sich folgende Transaktionen:

	Betrag (Konto 1029)	Einschlag				
		gewährt (vgl. Konto 3600)		zulässig		Differenz
02.08.2017	9'000	32 %	2'880	20 %	1'800	1'080
06.09.2017	15'000	32 %	4'800	20 %	3'000	1'800
10.11.2017	12'000	32 %	3'840	20 %	2'400	1'440
26.02.2018	5'500	30 %	1'650	20 %	1'100	550
28.03.2018	15'000	32 %	4'800	20 %	3'000	1'800
06.04.2018	4'800	32 %	1'536	20 %	960	576
10.04.2018	4'200	32 %	1'344	20 %	840	504
26.04.2018	5'000	32 %	1'600	20 %	1'000	600
26.04.2018	10'000	32 %	3'200	20 %	2'000	1'200
30.04.2018	1'000	32 %	320	20 %	200	120
18.06.2018	24'000	32 %	7'680	20 %	4'800	2'880
Total	105'500		33'650		21'100	12'550

Die aufzurechnende Differenz zum zulässigen «WIR-Einschlag» von 20 % beträgt damit Fr. 12'550.--. Dieser Betrag berücksichtigt, dass die Buchungen über das «Durchgangskonto WIR-Tausch» (Konto 9992) mit einem etwas geringeren Einschlag von 30 % abgewickelt worden sind, was Vorinstanz und Steuerverwaltung bei ihren Berechnungen offenbar übersehen haben (vgl. insb. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27.1.2023 zu Rekurs und Beschwerde, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 43)

6.3 In Bezug auf Rechnungen, die (teilweise) mit WIR bezahlt wurden, ergibt sich Folgendes:

6.3.1 Die Beschwerdeführerin liess das Inkasso durch die C._____ AG besorgen. Dieser übergab sie auch jene Rechnungen, für die die Bezahlung eines Teils des Rechnungsbetrags in WIR vereinbart worden war (vgl. Bankverbindung auf den aktenskundigen Rechnungen, Vorakten StV [act. 7B] pag. 118 ff.). Als Entschädigung für die Debitorenbewirtschaftung konnte die C._____ AG jeweils eine Kommission von 5 % des in Franken beglichene Betrags zurückbehalten; zudem nahm sie auf den in WIR bezahlten

Teilbeträgen einen Einschlag von 25 % vor (vgl. beispielhaft Abrechnung der C._____ AG vom 15.10.2017, Vorakten StV [act. 7B] pag. 116). In der Steuerperiode 2018 hat die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Inkasso durch die C._____ AG folgende Beträge als «WIR-Einschlag» verbucht (Konto 3600 «Erlösminderungen», Vorakten StV [act. 7B] pag. 107; vgl. auch Vernehmlassung der Steuerverwaltung zu Rekurs und Beschwerde vom 27.1.2023, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 43):

	Konto 3600 (Erlösminderungen)	Einschlag
15.07.2017	2'606.00	25 %
20.09.2017	9'834.50	25 %
15.10.2017	21'402.75	25 %
20.11.2017	10'038.10	25 %
15.12.2017	6'614.20	25 %
15.02.2018	3'933.25	25 %
31.03.2018	3'029.80	25 %
30.04.2018	7'341.00	25 %
31.05.2018	7'779.05	25 %
30.06.2018	12'292.45	25 %
Total	84'871.10	

6.3.2 Hinsichtlich der Abrechnungen über die WIR-Zahlungen zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ AG ging die Vorinstanz von einem seltsamen Geschäftsgebaren aus, das sich nur durch ein Näheverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften erklären lasse. Der gewährte und in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verbuchte «WIR-Einschlag» von 25 % halte einem Drittvergleich nicht stand, sodass die Differenz zum ohne Abklärungen zu akzeptierenden Einschlag von 20 % als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand aufzurechnen sei (angefochtene Entscheide E. 6.3). Die Beschwerdeführerin macht geltend, weder die C._____ AG noch deren Alleinaktionär stehe ihr nahe und der verbuchte «WIR-Einschlag» halte einem Drittvergleich stand. – Die C._____ AG besorgte für die Beschwerdeführerin das Rechnungsinkasso, wobei sie einerseits auf den

in WIR beglichenen Teilbeträgen einen Einschlag von 25 % vornahm und andererseits auf Frankenbeträge eine Kommission von 5 % zurückbehielt. Die Höhe dieser Kommission wurde weder von der Steuerverwaltung noch von der Vorinstanz beanstandet und scheint damit im üblichen Rahmen zu liegen. Damit ist jedoch auch ein Grund ersichtlich für einen «WIR-Einschlag», der etwas höher ausfällt: Der Einschlag auf dem Nominalwert von WIR beträgt erfahrungsgemäss 20-30 % und die Steuerverwaltung akzeptiert handelsrechtlich vorgenommene Wertberichtigungen im Umfang von bis zu 20 % des Nominalwerts praxisgemäss ohne weitere Abklärungen (vgl. vorne E. 6.1). Mit Blick auf letzteren Wert und den Umstand, dass die C. _____ AG für die Beschwerdeführerin auch in Bezug auf die WIR-Beträge das Inkasso besorgte, erscheint der verbuchte Einschlag von 25 % auf dem Nominalwert somit grundsätzlich nicht übersetzt. Wird ein Einschlag von 20 % ohne weiteres als plausible Abbildung des geringeren Verkehrswerts von WIR akzeptiert, so erscheint eine Erhöhung von 20 % auf 25 % hier als Ausdruck der zusätzlichen Dienstleistung in Form des Inkassos. Dies umso mehr, als die Erhöhung wertmässig der Kommission für das Inkasso von Zahlungen in Frankenbeträgen entspricht. Der «WIR-Einschlag» von 25 % auf Rechnungsbeträgen, für die die C. _____ AG das Inkasso übernommen hat, ist steuerrechtlich vertretbar und hält einem Drittvergleich stand, entgegen der Auffassung von StRK und Steuerverwaltung. Nach dem Gesagten liegen keine hinreichenden Indizien vor, die auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen liessen. Der gewährte Einschlag von 25 % auf dem Nominalwert stellt damit unbesehen davon, ob es sich bei der C. _____ AG um eine unabhängige Drittgesellschaft oder um eine der Beschwerdeführerin nahestehende juristische Person handelt, keine geschäftsmässig nicht begründete Erlösminderung bzw. keinen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand dar, die bzw. der anteilmässig aufzurechnen wäre.

6.4 Zusammenfassend hat die StRK die Einspracheentscheide zu Recht bestätigt, soweit die Steuerverwaltung den Einschlag von 32 % beim Verkauf von WIR-Checks als überhöht einstufte und die Differenz zum zulässigen «WIR-Einschlag» von 20 % (ausmachend Fr. 12'550.--) als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand aufrechnete (vorne E. 6.2). Demgegenüber erweist sich die Aufrechnung hinsichtlich des «WIR-Einschlags» von 25 %

beim Rechnungssinkasso durch die C._____ AG als nicht gerechtfertigt
(vorne E. 6.3).

7.

Die Beschwerden erweisen sich als teilweise begründet und sind gutzuheissen, soweit sie den «WIR-Einschlag» von 25 % bzw. die Aufrechnung der Differenz zum Einschlag von 20 % betreffen. Die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand (wegen fehlenden Nachweises der handelsrechtlichen Notwendigkeit von Wertberichtigungen) ist von Fr. 29'594.-- auf Fr. 12'550.-- (vgl. vorne E. 6.2) zu reduzieren. In Bezug auf die Aufrechnung des als simuliert eingestuftes Kontokorrentdarlehens ist die Beschwerdeführerin nicht beschwert (vorne E. 5.2 ff.). Die weiteren Aufrechnungen (geldwerte Leistungen von Fr. 13'795.-- und geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand von Fr. 1'240.-- [Bussen]) sind nicht mehr strittig (vorne E. 5.1). Insoweit sind die Beschwerden abzuweisen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache ist zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

7.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen nur teilweise durch (vgl. vorne Bst. C). Sie ist als zu einem Fünftel obsiegend zu betrachten und hat folglich die Verfahrenskosten zu vier Fünfteln zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 VRPG 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]).

7.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsrechtlichen Verfahren neu zu verlegen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

8.

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. Hier dient die Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich vorliegend dennoch um Endentscheide im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 145 III 42 E. 2.1, 140 V 321 E. 3.2).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 29. Oktober 2024 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 29. Oktober 2024 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdeführerin zu vier Fünfteln, ausmachend Fr. 1'600.--, auferlegt; die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben. Die der Beschwerdeführerin auferlegten Verfahrenskosten werden dem geleisteten Kostenvorschuss von

Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'400.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdeführerin zu vier Fünfteln, ausmachend Fr. 1'600.--, auferlegt; die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.