

100.2024.55/56U
BUC/AEN/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 20. Dezember 2024

Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Aellen

A. _____ GmbH
handelnd durch die statutarischen Organe, p.A. ...
vertreten durch Rechtsanwältin ...
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
2021 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
17. Januar 2024; 100 23 226; 200 23 132)



Prozessgeschichte:

A.

Die A._____ GmbH bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen in den Bereichen Marketing, Kommunikation, Informatik, Digitalisierung und Digitale Transformation. Für das Steuerjahr 2021 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die A._____ GmbH am 31. Dezember 2022 abweichend von deren Selbstdeklaration sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 10'557.--. Die Abweichung beruhte auf einer Aufrechnung von Fr. 10'510.-- in Zusammenhang mit Zahlungen an den Gesellschafter für Miete sowie der Übernahme von Weiterbildungskosten. Die gegen die Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 22. Mai 2023 ab.

B.

Dagegen erhob die A._____ GmbH am 8. Juni 2023 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 17. Januar 2024 ab.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 19. Februar 2024 hat die A._____ GmbH sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2021 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 17. Januar 2024 seien aufzuheben und der steuerbare Reingewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer auf Fr. 47.-- festzusetzen.

Am 20. Februar 2024 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 8. März 2024 bzw. Beschwerdeantwort vom 8. April 2024 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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 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 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 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). 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 Bst. a und b VRPG).

2.

Im Streit liegt die Höhe des steuerbaren Gewinns. Zu prüfen ist, ob es die StRK zu Recht als zulässig erachtet hat, diesen abweichend von der Jahresrechnung 2021 der Beschwerdeführerin festzusetzen (vgl. auch Beschwerden Rz. 14-16).

2.1 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 Saldovortrags 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 Rechnungslegung 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 2012 S. 58 E. 3.3.6; jüngst VGE 2022/324/325 vom 31.5.2024 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 Besteue-

rung 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 alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzuge-rechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, 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).

2.2 Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz durch eine beispielhafte Aufzählung näher umschrieben, aber nicht abschliessend definiert. Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugs-fähiger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Auf-wendung 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 berufs-mässig begründete Kosten (vgl. BGE 143 II 8 E. 3, 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; auch etwa BGer 2C_153/2021 vom 25.8.2021, in StR 76/2021 S. 794 E. 3.2.2; VGE 2022/11/12 vom 5.4.2024 E. 3.1, 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 2.2). Nicht vorausgesetzt wird, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Auf-rechnung nicht schon dann, wenn die Steuerpflichtigen ungeschickt dispo-nieren. Es genügt, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Auf-wendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blosser Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_509/2019 vom 3.10.2019]; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 58 DBG N. 22 ff.). Ge-schäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Gesell-schaft für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3;

BGer 2C_400/2020 und 2C_405/2020 vom 22.4.2021, in StR 76/2021 S. 637 und StE 2021 B 72.14.2 Nr. 55 E. 3.1.3; VGE 2019/319/320 vom 17.8.2020 E. 2.2, auch zum Folgenden). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inhaberin oder des Inhabers zugutekommen. Bei gemischten Aufwendungen, die sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, ist buchhalterisch zwingend eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen. Bestehen keine objektiven Aufteilungskriterien, ist der Privatanteil zu schätzen. Dabei kommt den Steuerbehörden ein Ermessensspielraum zu (BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 E. 2.2 f., 2C_807/2009 vom 19.4.2010 E. 2.1; VGE 2022/23/24 vom 19.9.2022 E. 4.2, 2021/68/69 vom 3.4.2023 E. 4.2).

2.3 Werden gemischte Aufwendungen im vorgenannten Sinn buchhalterisch nicht in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil aufgeteilt, liegt im Umfang des Privatanteils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (in Gestalt eines Ertragsverzichts, vgl. BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 E. 2.3; zum Ertragsverzicht statt vieler etwa auch VGE 2022/224/225 vom 23.4.2024 E. 3.2 und die dortigen Hinweise). 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; vgl. z.B. auch VGE 2022/324/325 vom 31.5.2024 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, 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 2.3 und ASA 87 S. 661 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Als verdeckte Gewinnausschüttung gelten u.a. nicht marktkonforme (d.h. übersetzte) Leistungsentgelte zugunsten der Beteiligungsinhaberin bzw. des Beteiligungsinhabers oder diesen nahestehenden Personen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns

führen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 58 N. 123 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an die Anteilsinhaberschaft 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, 140 II 88 E. 4.1; VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.2 [bestätigt durch BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019]).

2.4 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die 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, 146 II 6 E. 4.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2). 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; 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; VGE 2022/324/325 vom 31.5.2024 E. 2.3, je mit Hinweisen).

3.

Vom Streit betroffen sind zunächst Auslagen der Beschwerdeführerin für die Miete eines Büros.

3.1 Der Sachverhalt stellt sich insoweit wie folgt dar: Im hier massgebenden Steuerjahr 2021 hatte die Beschwerdeführerin ihren Sitz an der privaten Wohnadresse von B._____, welcher Inhaber der Beschwerdeführerin

und deren einziger Angestellter war (nachfolgend: Gesellschafter), und übte auch ihre Geschäftstätigkeit in dessen 2,5-Zimmerwohnung aus. Hierfür standen der Beschwerdeführerin ein Zimmer als Büro sowie Küche und WC zur Mitbenützung zur Verfügung. Das als Büro genutzte Zimmer wies eine Fläche von 18.08 m² aus; die übrigen Räumlichkeiten waren 12 m² (Schlafzimmer, worin sich ebenfalls ein Schreibtisch mit PC befand) und 21.92 m² (Küche, Bad, Gang) gross. Der Gesellschafter bezahlte für seine Wohnung einen monatlichen Mietzins von Fr. 1'310.-- (inkl. Nebenkosten-Akonto von Fr. 200.--), wovon er der Beschwerdeführerin jeweils Fr. 500.-- in Rechnung stellte (inkl. Nebenkosten und Internet). Diese verbuchte in ihrer Erfolgsrechnung unter dem Konto 6000 «Mietzins» einen Mietaufwand von insgesamt Fr. 6'000.-- (zum Ganzen: Vorakten StV [act. 4B] pag. 26, 46, 73 f., 76 f.; Beschwerdebeilage [BB] 3; vgl. auch angefochtene Entscheide Bst. A). Hiervon erachtete die Steuerverwaltung Fr. 3'600.-- als geschäftsmässig begründet. Die Differenz von Fr. 2'400.-- rechnete sie beim Gewinn auf. Die nämlichen Beträge errechnete sie mithilfe der Methode für den Arbeitszimmerabzug bei unselbstständig Erwerbstätigen (Mietzins pro Jahr [ohne Nebenkosten und Garage] / Anzahl Zimmer + zwei [Anteil Küche, Bad, usw.], vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 83 f.; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 64 f.; zum Ganzen auch angefochtene Entscheide E. 3.4-3.6).

3.2 Die StRK ist in tatsächlicher Hinsicht davon ausgegangen, das vermietete Zimmer könne aufgrund der Platzverhältnisse in der Wohnung und des geringen Platzbedarfs der Beschwerdeführerin dieser nicht ausschliesslich zur Verfügung gestanden haben bzw. müsse vom Gesellschafter zumindest in seiner Freizeit auch privat genutzt worden sein; sie hat das «Missverhältnis zwischen Leistung (Miete) und Gegenleistung (Geschäftsräumlichkeiten) als offensichtlich» bezeichnet (angefochtene Entscheide E. 3.5 f. [Zitat E. 3.6]). Abweichend von der Steuerverwaltung hat sie es als sachgemäss erachtet, den Anteil an die Mietkosten im Verhältnis von privater Nutzung zu geschäftlicher Nutzung wie folgt zu berücksichtigen: Ausgehend von einer gemischten Nutzung während 30 Tagen pro Monat à 24 Stunden (ausmachend 720 Stunden) und einer geschäftlichen Nutzung von 20 Arbeitstagen pro Monat à 8 Stunden (entsprechend einem 100 %-Pensum, ausmachend 160 Stunden) resultiere ein Anteil von rund 2/9 oder 22 % der gesamten Mietkosten (anstelle der von der Beschwerdeführerin abgezogenen

38 %). Dies ergebe bei einer Monatsmiete von Fr. 1'310.-- (inkl. Nebenkosten) einen Anteil von rund Fr. 288.-- pro Monat bzw. rund Fr. 3'460.-- pro Jahr. Die StRK hat die Einspracheentscheide indessen nicht korrigiert, sondern zu Gunsten der Beschwerdeführerin «[a]ufgrund der geringen Differenz zu den von der Steuerverwaltung anerkannten Mietkosten» den höheren Abzug von Fr. 3'600.-- bestätigt (angefochtene Entscheide E. 3.7).

3.3 Es ist nicht zu beanstanden, dass die StRK mit der Steuerverwaltung aufgrund der Platzverhältnisse in der Wohnung auf eine gemischte Nutzung des Büros geschlossen hat. Jedenfalls erscheint kaum vorstellbar, dass der Gesellschafter das grösste, als Büro vermietete Zimmer (Vorakten StV [act. 4B] pag. 77) in seiner Freizeit zu keinem Zeitpunkt genutzt haben will. Vor diesem Hintergrund ist die StRK zu Recht (implizit) davon ausgegangen, dass hier Anhaltspunkte bestehen, die auf ein augenfälliges Missverhältnis zwischen der tatsächlichen Nutzung des gemieteten Zimmers als Geschäftsraum und des dafür bezahlten Mietzinses schliessen lassen (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6 sowie E. 3.2 hiervor). Die wenig substantiierten, gegenteiligen Behauptungen der Beschwerdeführerin überzeugen nicht (Beschwerden Rz. 20), zumal sie es beispielsweise unterlassen hat, die auf Indizien (Platzverhältnisse der Wohnung) beruhende Annahme der StRK mittels Angaben zu Fläche und Einrichtung der Küche oder entsprechenden Fotos zu widerlegen und damit konkret aufzuzeigen, dass der Gesellschafter privat nicht auf das als Büro vermietete Zimmer angewiesen war (etwa um Gäste zu empfangen und zu bewirten; vgl. vorne E. 2.4). Die StRK hat die tatsächliche geschäftliche Nutzung und den ihr angemessenen Mietzins gestützt auf objektive Aufteilungskriterien berechnet (E. 3.2 hiervor; zum entsprechenden Kriterium vorne E. 2.2; vgl. auch BGer 9C_251/2023 vom 26.5.2023 E. 3.3.2). Indem sie darauf verzichtete, die Gewinnaufrechnung der Steuerverwaltung von Fr. 2'400.-- zum Nachteil der Beschwerdeführerin auf den ermittelten Betrag anzuheben, hat sie im Umfang der entsprechenden Differenz faktisch auch den mit dem Mietzins abgegoltenen anteilmässigen Kosten für Nebenkosten, Wasser, Heizung, Strom und Internet Rechnung getragen (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 23). Das Vorgehen der StRK erscheint nachvollziehbar und ist nicht zu beanstanden, zumal nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Beschwerdeführerin den gemäss ihrer Jahresrechnung bezahlten Mietzins auch einer unabhängigen

Drittperson geleistet hätte (zu diesem Kriterium vorne E. 2.3). Die diesbezüglichen Einwände der Beschwerdeführerin gehen, soweit sie überhaupt hinreichend substantiiert erscheinen (vgl. Beschwerden Rz. 20 f.), ebenfalls fehl.

3.4 Nach dem Gesagten hält der Rechtskontrolle stand, dass die StRK die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung in Bezug auf den Mietaufwand im Umfang von Fr. 2'400.-- bestätigt hat.

4.

Zu prüfen ist weiter, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen sind.

4.1 Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören u.a. die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung des eigenen Personals, einschliesslich Umschulungskosten (Art. 90 Abs. 1 Bst. e StG; Art. 59 Abs. 1 Bst. e DBG). Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 42 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 30. November 2017 betreffend die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (einsehbar unter: <www.estv.ch>, Rubriken: «Direkte Bundessteuer/Häufige Anliegen/Kreisschreiben/Kreisschreiben Nr. 42» [nachfolgend KS Nr. 42]) haben Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber, die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung für ihr eigenes Personal tragen, die übernommenen Kosten im Lohnausweis in Ziff. 13.3 zu bescheinigen, wenn die Rechnung auf die Arbeitnehmerin oder den Arbeitnehmer lautet (Ziff. 4.6, 4.7.1). Wie die StRK zutreffend ausgeführt hat (angefochtene Entscheide E. 4.1), ist das KS Nr. 42 als Verwaltungsverordnung für Gerichte zwar nicht verbindlich, wird aber bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellt (vgl. zur Bedeutung von Verwaltungsverordnungen statt vieler BGE 147 II 248 E. 2.2.1; BVR 2022 S. 202 E. 2.4, 2018 S. 249 E. 4.1 je mit Hinweisen).

4.2 Gestützt auf die Akten ist von folgendem Sachverhalt auszugehen: Der Gesellschafter absolvierte in den Jahren 2020 und 2021 an der Fach-

hochschule Nordwestschweiz (FHNW) die Weiterbildung MAS Digital Marketing. In seiner Steuererklärung 2021 machte er hierfür bei den berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (Ziff. 6.6) einen Abzug von Fr. 7'350.-- geltend, wobei er sich auf eine «2. TeilRG» bezog (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 36 f.). Die Beschwerdeführerin verbuchte in ihrer Jahresrechnung 2021 im Personalaufwand (Konto «5810 Aus- und Weiterbildung») ihrerseits Kosten von Fr. 8'110.47 (Vorakten StV [act. 4B] pag. 26). Auf Aufforderung der Steuerverwaltung hin reichte sie u.a. das entsprechende Kontoblatt sowie die dazugehörigen Belege nach. Daraus ergibt sich, dass sich der verbuchte Aufwand aus Kosten von Fr. 7'350.-- für die dritte Teilrechnung des Studiengangs sowie weiteren Kosten von insgesamt Fr. 760.47 zusammensetzt (für die Bindung einer schriftlichen Arbeit, das Proofreading und einen Genderbericht; Vorakten StV [act. 4B] pag. 38-45). Die Steuerverwaltung qualifizierte die entsprechenden Kosten zunächst als private Weiterbildungskosten und liess sie bei der Beschwerdeführerin nicht zum Abzug zu. In einer internen Meldung vermerkte sie aber, dass die fraglichen Kosten – statt der Beschwerdeführerin – dem Gesellschafter zusätzlich zu den bereits deklarierten Aus- und Weiterbildungskosten als Abzug zu gewähren seien (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 65, 68). Demgegenüber hat die StRK die geschäftsmässige Begründetheit zwar bejaht, den Abzug aber dennoch nicht gewährt, weil die entsprechenden Rechnungen an den Gesellschafter adressiert seien und die Beschwerdeführerin die Übernahme der Weiterbildungskosten im Lohnausweis nicht bescheinigt habe; damit seien die «formellen Voraussetzungen für die Geltendmachung seitens der [Beschwerdeführerin] mehrfach nicht erfüllt» (angefochtene Entscheide Bst. A, E. 4.2).

4.3 Die Verfahrensbeteiligten sind sich inzwischen einig, dass die fraglichen Aus- und Weiterbildungskosten mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung objektiv zusammenhängen, mithin geschäftsmässig an sich begründet sind (E. 4.2 hiavor a.E.; Beschwerdeantwort, wo integral auf die angefochtenen Entscheide verwiesen wird; zum entsprechenden Kriterium vorne E. 2.2). Weiter ist unbestritten, dass der Gesellschafter bei der Beschwerdeführerin angestellt war und damit zu deren Personal gehörte. Schliesslich ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die dritte Teilrechnung des Studiengangs tatsächlich bezahlte und auch die Zusatzkosten von Fr. 760.47 über-

nahm (vgl. E. 4.2 hiervor, auch zum Folgenden; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 65). Damit wären die Voraussetzungen von Art. 90 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 59 Abs. 1 Bst. e DBG grundsätzlich erfüllt. Fraglich ist, ob sich die strittige Aufrechnung des Aufwands für Aus- und Weiterbildungskosten gestützt auf Ziff. 4.6 bzw. 4.7.1 des KS Nr. 42 begründen lässt, wie dies die Vorinstanz getan hat.

4.4 Die im KS Nr. 42 verankerte Pflicht zur Bescheinigung von Aus- und Weiterbildungskosten im Lohnausweis der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers (vorne E. 4.1) soll verhindern, dass Arbeitnehmende in Aus- oder Weiterbildung auf sie lautende Rechnungen dazu «missbrauchen» können, bei ihrem Einkommen einen zusätzlichen Abzug zu erwirken für Kosten, die in der Jahresrechnung der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers bereits als Aufwand verbucht wurden (vgl. Michelle Birri, Steuerliche Behandlung nach dem neuen Kreisschreiben Nr. 42, Ziff. 7, in: Der Treuhandexperte, 2018, S. 32 ff., 34); darauf weist die Beschwerdeführerin zu Recht hin (Beschwerden Rz. 27). Mittels der Bescheinigung im Lohnausweis teilen die Arbeitgebenden der für die Veranlagung der Arbeitnehmenden zuständigen Steuerbehörde gewissermassen indirekt mit, dass die fraglichen Rechnungen nicht auch noch zu einem Abzug beim Einkommen der betreffenden Arbeitnehmenden berechtigen. Bei der Frage, ob die Bescheinigungspflicht gemäss Ziff. 4.6 und 4.7.1 des KS Nr. 42 eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen ermöglicht (dazu vorne E. 4.1 a.E.), ist dies mitzuberücksichtigen.

4.5 Aus den Akten geht hervor, dass die Steuerverwaltung interne Abklärungen getroffen und dabei festgestellt hatte, dass der Gesellschafter die an ihn adressierten Rechnungen nicht dazu verwendet hat, um einen zweiten Abzug bei seinem Einkommen zu begründen. Die Steuerverwaltung selber erachtete den bei der Beschwerdeführerin verbuchten Aufwand denn auch zunächst als Kosten, die stattdessen beim Gesellschafter vom Einkommen abzuziehen seien (vorne E. 4.2, auch zum Folgenden). Zu Recht verfielt sie solches inzwischen nicht mehr. Somit steht fest, dass die an den Gesellschafter adressierten Rechnungen nicht auch noch beim Gesellschafter verwendet wurden, damit dieser ein- und denselben Abzug (zu Unrecht) ein zweites Mal beanspruchen kann. Folglich hat die Bescheinigungspflicht

gemäss Ziff. 4.6 und 4.7.1 des KS Nr. 42 ihren Zweck erfüllt und lässt sich (allein) damit keine Gewinnaufrechnung begründen.

4.6 Sind demnach die Voraussetzungen von Art. 90 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 59 Abs. 1 Bst. e DBG erfüllt (vorne E. 4.1-4.3) und ist die Gefahr eines doppelten Abzugs ein- und derselben Aus- und Weiterbildungskosten gebannt (E. 4.4 f.), bestehen im Licht der genannten Bestimmungen keine Gründe, die als Aufwand verbuchten Aus- und Weiterbildungskosten bei der Beschwerdeführerin aufzurechnen. Sodann ist weder dargetan noch ersichtlich, inwiefern die hälftige Aufteilung der Kosten zu beanstanden sein könnte (aus welchen Gründen auch immer sich Beschwerdeführerin und Gesellschafter für dieses Modell entschieden haben mögen). Gestützt auf die voranstehenden Ausführungen ist der Beschwerdeführerin der als Aus- und Weiterbildungskosten verbuchte Aufwand von Fr. 8'110.47 zu belassen.

5.

Nach dem Gesagten halten die angefochtenen Entscheide betreffend die teilweise aufgerechneten Mietkosten der Rechtskontrolle stand. Insoweit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen (vorne E. 3). Demgegenüber sind die Beschwerden in Bezug auf den verweigerten Abzug für Aus- und Weiterbildungskosten begründet und gutzuheissen (E. 4 hiavor). Diesbezüglich sind die angefochtenen Entscheide aufzuheben und ist die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der voranstehenden Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2022/324/325 vom 31.5.2024 E. 6; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Rechtsbegehren teilweise durch. Ausgehend vom gesamten Streitgegen-

stand (angefochtene Entscheide E. 2; zum Begriff vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 4 mit Hinweisen) ist von einem teilweisen Obsiegen im Umfang von vier Fünfteln auszugehen. Die Beschwerdeführerin hat somit ein Fünftel der Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen. Die restlichen 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). Im Umfang ihres Obsiegens hat die Beschwerdeführerin zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihr davon vier Fünftel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Mit ihrer Kostennote vom 11. Dezember 2024 macht die Vertreterin der Beschwerdeführerin ein Honorar von insgesamt Fr. 5'454.40 geltend (exkl. Auslagen von Fr. 186.04 und MWSt; vgl. act. 8 und 8A, auch zum Folgenden). Die aufgeführten Arbeiten umfassen grösstenteils in den vorinstanzlichen Verfahren erbrachte Dienstleistungen. Die diesbezüglichen Kosten wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuveranlagung zu bestimmen und zu liquidieren haben (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7). Für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist das Honorar der Vertreterin daher pauschal auf Fr. 2'000.-- festzusetzen (inkl. Auslagen; exkl. MWSt, da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist [vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <www.uid.admin.ch>] und die von der Rechtsvertretung überwälzte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann; vgl. BVR 2015 S. 541 E. 8.2, 2014 S. 484 E. 6).

7.

Gegen das vorliegende Urteil kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht geführt werden (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Soweit es sich um einen Rückweisungsentscheid und damit um einen Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG handelt, ist die Beschwerde aber nur zulässig, wenn die zusätzlichen Voraussetzungen von

Art. 93 Abs. 1 BGG erfüllt sind (statt vieler BGE 140 V 282 E. 2, 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 wird teilweise dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Januar 2024 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2021 wird teilweise dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Januar 2024 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin zu einem Fünftel, ausmachend Fr. 300.--, auferlegt; die restlichen Kosten werden nicht erhoben. Die der Beschwerdeführerin auferlegten Verfahrenskosten werden dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'200.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.
4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 2'000.-- (inkl. Auslagen), zu vier Fünfteln, ausmachend Fr. 1'600.-- (inkl. Auslagen), zu ersetzen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Beschwerdegegnerin
- 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. BGG geführt werden.