



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 19. Oktober 2022 (810 22 124)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2014 / Geldwerte Leistungen

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Kantonsrichterin Ana Dettwiler, Gerichtsschreiberin Julia Kempfert

Beteiligte **A.**____ und **B.**____ Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Hubertus Ludwig, Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Vorinstanz**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegeg-
nerin**

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2014
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 17. Dezember 2021)

A. Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 vom 21. April 2016 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) das steuerbare Einkommen sowie das satzbestimmende Einkommen von A.____ und B.____ auf Fr. 408'600.-- fest. Unter anderem wies die Steuerverwaltung Einnahmen aus Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) in der Höhe von Fr. 26'703.-- nicht den deklarierten übrigen Einkünften zu, sondern dem Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhoben A.____ und B.____ mit Eingabe vom 20. Mai 2016 Einsprache bei der Steuerverwaltung und monierten, dass es sich bei den Einnahmen aus den PV-Anlagen nicht um Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb handle.

C. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 25. Mai 2021 ab und erhöhte im Rahmen einer reformatio in peius das steuerbare Einkommen von Fr. 408'600.-- auf Fr. 673'000.--. Weiter wurde erkannt, dass die Erträge aus der Produktion und dem Verkauf von elektrischer Energie zum Teil Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellen und PV-Anlagen, die auf fremden Dächern installiert sind, Geschäftsvermögen bilden würden. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei der C.____ GmbH und der D.____ AG, bei welchen A.____ zur Hälfte beteiligt sei, eine Revision durchgeführt worden sei und die Steuerfaktoren von A.____ überprüft worden seien. Die Ergebnisse dieser Revision bzw. Überprüfung seien im Revisionsbericht festgehalten worden, welcher die Grundlage für die erfolgten Korrekturen bilde. Gestützt darauf seien Erträge aus qualifizierten Beteiligungen im Umfang von Fr. 372'656.-- als geldwerte Leistungen aufzurechnen.

D. Gegen diesen Entscheid erhoben A.____ und B.____, nachfolgend vertreten durch Dr. Hubertus Ludwig, Advokat, mit Eingabe vom 25. Juni 2021 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Sie beantragten, es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung betreffend direkte Bundessteuer 2014 aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen im Umfang von Fr. 232'283.-- zu verzichten; unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Vorinstanz. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurde beantragt, das Verfahren bis auf Weiteres zu sistieren und sämtliche Akten und Veranlagungsunterlagen der Vorinstanz von Amtes wegen beizuziehen. Zudem seien die in der Beschwerde jeweils angegebenen Akten betreffend Einspracheverfahren der C.____ GmbH gegen die Nachsteuern und Bussenverfügung zur Staats- und Gemeindesteuer und Bundessteuer 2009 bis 2016, beide datierend vom 11. Dezember 2020, von Amtes wegen beizuziehen und A.____ Gelegenheit einzuräumen, bei Voranschreiten des derzeit rechtshängigen Einspracheverfahrens gegen die Nachsteuern und Bussenverfügung zur Staats- und Gemeindesteuer und Bundessteuer 2009 bis 2016, beide datierend vom 11. Dezember 2020, Ergänzungen einzureichen.

E. Mit Verfügung vom 6. Oktober 2021 wies der Präsident des Steuergerichts die gestellten Verfahrensanträge ab.

F. Das Steuergericht wies die Beschwerde vom 25. Juni 2021 mit Urteil vom 17. Dezember 2021 ab.

G. Gegen den Entscheid des Steuergerichts erhoben die Beschwerdeführer mit Eingabe vom 2. Juni 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragten, es sei das Urteil des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer 2014 aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen im Umfang von Fr. 221'662.-- zu verzichten. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Steuerverwaltung. Weiter werde beantragt, die Aufrechnung der Geschäftsaktiven auf Grundlage des Ausgeführten neu zu bestimmen, wodurch sich die Höhe der Aufrechnungen beim Privatvermögen der Beschwerdeführenden weiter reduziere.

H. Das Steuergericht liess sich mit Eingabe vom 8. Juli 2022 vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 3. August 2022 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und schloss ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV liess sich innert Frist nicht vernehmen.

I. Mit Verfügung vom 22. August 2022 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und festgehalten, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 810 22 123 und 810 22 124 zusammen behandelt würden.

J. Die Beschwerdeführenden reichten mit Eingabe vom 21. September 2022 ihre Honorarnote sowie eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen nach den Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie gemäss §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Streitgegenstand bilden vorliegend die Fragen, ob die Vorinstanzen in der strittigen Steuerperiode 2014 zu Recht für gelieferte und montierte PV-Anlagen geldwerte Leistungen in der Höhe von Fr. 334'600.-- aufgerechnet und die Kosten für den Umbau der Liegenschaft am W. ____weg 14 in E. ____ in der Höhe von rund Fr. 129'827.-- steuerlich berücksichtigt haben.

3.1 Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Zum steuerbaren Einkommen gehören die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Dazu zählen nach der massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten und in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen (IRÈNE FINDEISEN/RALPH THEILER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 144 zu § 24 StG; BGE 138 II 57 E. 2; Urteile des Bundesgerichts 2P.280/2001, 2A.475/2001 vom 30. April 2002 E. 2, in: StR 57/2002 S. 558; je mit Hinweisen). Erfasst werden namentlich sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilnehmers gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (FINDEISEN/THEILER, a.a.O., N 144 zu § 24 StG; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, N 83 ff. zu Art. 20 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1). Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt in ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung – insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung – für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3; BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (Urteil des Bundesgerichts 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3). Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteil des Bundesgerichts 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2).

3.2 Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert (Art. 8 Schweizerisches Zivilgesetzbuch [ZGB] vom 10. Dezember 1907 analog; BGE 138 II 57 E. 7.1; 133 II 153 E. 4.3; Urteile des Bundesgerichts 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2 mit Hinweisen). Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteile des Bundesgerichts 2C_797/2012, 2C_798/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.1; 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3; 2C_76/2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2, in: StR 64/2009 S. 834; je mit Hinweisen).

4.1 Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid, dass die Aufrechnungen der geldwerten Leistungen für gelieferte und montierte PV-Anlagen auf Drittvergleichen basieren würden bzw. auf Rechnungen der C.____ GmbH für Leistungen, welche diese gegenüber Dritten erbracht habe. Gestützt darauf sei ein durchschnittlicher Basispreis pro Solarmodul von Fr. 850.-- errechnet worden. Auch wenn die Montage pro Panel nur zwei statt drei Minuten in Anspruch genommen habe, zeige insbesondere die Rechnung an die F.____ AG, dass für die Installation einer vergleichbaren PV-Anlage ein Preis pro Modul von Fr. 962.-- fakturiert und von der Debitoren auch bezahlt worden sei. Zudem würden grosse Zweifel daran bestehen, dass günstige Module aus China verbaut worden seien. So zeige die von der Steuerverwaltung ins Recht gelegte "Beglaubigung PV-Anlage" für die Anlage an der X.____strasse 22f in G.____, dass dort Module mit einer doppelt so grossen Leistung verbaut worden seien. Den Beschwerdeführern gelinge es nicht, die von der Steuerverwaltung begründete Vermutung zu entkräften, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hätten.

4.2 Die Beschwerdeführer bringen demgegenüber vor, dass sie mittlerweile die Beglaubigungen für die vier relevanten PV-Anlagen hätten besorgen können. Aus diesen Beglaubigungen gehe hervor, dass die Module grösstenteils erheblich günstiger gewesen seien, als dies die Steuerverwaltung angenommen habe. Der Beschwerdeführer habe diese Module samt Zubehör bei der C.____ GmbH lediglich bestellt und über diese bezogen. Dafür sowie für eine Gewinnmarge von 5% sei die C.____ GmbH zu entschädigen (vgl. Beschwerdebeilagen 11 bis 14: Gesamtkosten Fr. 212'616.-- bei 650 Modulen [im Y.____ 9, H.____]; Gesamtkosten Fr. 80'227.-- bei 348 Modulen [Z.____strasse 30, I.____]; Gesamtkosten Fr. 58'529.-- bei 92 Modulen [X.____strasse 22f, G.____]; Gesamtkosten Fr. 61'607.-- bei 142 + 102 Modulen [W.____weg 14, E.____]). Allfällige Kosten für die Installation der PV-Anlagen seien hingegen nicht zu entschädigen, da der Beschwerdeführer diese Arbeiten privat in seiner Freizeit errichtet habe. Zudem handle es sich bei den privat errichteten PV-Anlagen um einfache Dachkonstruktionen, was die Montage der Anlagen vereinfacht habe. Demgegenüber seien bei den Vergleichsanlagen überwiegend teurere Module verwendet und auf Giebeldächern angebracht worden, was nebst einem Baugerüst auch aufwendige Installationen bedinge und einen viel höheren Arbeits- und Kostenaufwand verursache. Auf der Ebene der direkten Bundessteuer sei als Folge der wesentlich zu hoch gewerteten Kosten für die PV-Anlage auf Aufrechnung im Umfang von Fr. 143'766.-- (60% von Fr. 239'610.-- [Fr. 104'942.-- für Y.____ 9, H.____ + Fr. 75'486.-- für Z.____strasse 30, I.____ + Fr. 4'235.-- für X.____strasse 22f, G.____ + Fr. 54'947.-- für W.____weg 14, E.____]) als geldwerte Leistung zu verzichten.

4.3.1 Im Folgenden ist demnach zu prüfen, ob aus Sicht der leistenden Gesellschaft die Voraussetzungen für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung erfüllt sind. In diesem Zusammenhang wenden sich die Beschwerdeführer grundsätzlich nicht gegen die Aufrechnung von geldwerten Leistungen für die vier streitbetroffenen PV-Anlagen. Sie monieren jedoch, dass die erfolgte Aufrechnung viel zu hoch sei.

4.3.2 Aus dem Revisionsbericht Nr. 2021-055 (Steuerjahre 2010-2018) vom 26. März 2021 (Revisionsbericht) geht hervor, dass der C.____ GmbH ursprünglich für die vier strittigen PV-Anlagen gesamthaft (Jahre 2013 und 2014) folgende Beträge bezahlt wurden: Fr. 110'000.-- bei

650 Modulen (im Y. ____ 9, H. ____); Fr. 70'000.-- bei 340 Modulen (Z. ____ strasse 30, I. ____); Fr. 43'000.-- bei 92 Modulen (X. ____ strasse 22f, G. ____). Für die Anlage am W. ____ weg 14 in E. ____ wurde in der Erfolgsrechnung der C. ____ GmbH kein Ertrag verbucht (vgl. Revisionsbericht S. 19). Diese Erträge wurden im Rahmen der Revision mit Rechnungen verglichen, welche die C. ____ GmbH für vergleichbare PV-Anlagen an unabhängige Dritte und an Nahestehende gestellt hat und von diesen bezahlt wurden. In diesen Vergleichsfällen beliefen sich die Preise pro Solarmodul auf Fr. 720.-- bis Fr. 1'758.-- (vgl. Revisionsbericht S. 20), was von den Beschwerdeführern nicht bestritten wird. Anhand dieses Vergleichs wurden die Modulpreise für die vier strittigen PV-Anlagen entsprechend der Anzahl verbauter Solarmodule, der Grösse der Anlage und Dächer sowie mit Blick auf den Erlös aus vergleichbaren Drittanlagen festgesetzt und aufgerechnet (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 3. August 2022 und Revisionsbericht S. 18-20; im Y. ____ 9: Fr. 650.--; Z. ____ strasse 30: Fr. 680.--; X. ____ strasse 22f: Fr. 730.--; W. ____ weg 14: Fr. 700.--). Gestützt auf diese Feststellung im Revisionsbericht rechnete die Steuerverwaltung bei den Beschwerdeführern für das Steuerjahr 2014 geldwerte Leistungen in der Höhe von Fr. 334'600.-- für die vier PV-Anlagen auf. Durch den vorgenommenen Drittvergleich hat sich gezeigt, dass zwischen der erbrachten Leistung der C. ____ GmbH und der erhaltenen Gegenleistung ein Missverhältnis besteht. Dieser Umstand war für die Beschwerdeführer erkennbar, zumal die C. ____ GmbH vergleichbare Aufträge zu deutlich höheren Preisen ausgeführt hat, was den Gesellschaftern bekannt gewesen sein muss. Sämtliche Leistungen im Zusammenhang mit den vier streitbetroffenen PV-Anlagen wurden dem Beschwerdeführer und Gesellschafter der C. ____ GmbH zugewendet, zumal er Eigentümer bzw. Mieter der betroffenen Dächer ist und vom Verkauf des produzierten Stroms profitiert (vgl. Revisionsbericht S. 18-20). Die erbrachten Leistungen haben zudem ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, da die C. ____ GmbH gegenüber einem unbeteiligten Dritten die entsprechenden Leistungen nicht zu denselben Konditionen erbracht hätte. Mit Blick auf die unbestrittenen Preise der Vergleichsmodule sind die Vorgehensweise sowie die Annahmen der Steuerverwaltung für die Höhe der aufgerechneten Modulpreise nicht zu beanstanden. Damit ist grundsätzlich – d.h. soweit es den Beschwerdeführern nicht gelingt, den Gegenbeweis zu erbringen – erstellt, dass die C. ____ GmbH geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 334'600.-- erbracht hat.

4.3.3 Die Beschwerdeführer reichen ein Zeitraffervideo ein, worin die einfache und schnelle Montage auf einfachen Dächern verdeutlicht werde, und bringen vor, dass die strittigen Module grösstenteils aus China importiert worden und deutlich günstiger gewesen seien als diejenigen bei den Vergleichsanlagen. Weder die C. ____ GmbH noch die Beschwerdeführer haben jedoch trotz mehrfacher Aufforderung Kalkulationsdetails, Berechnungsgrundlagen oder Bruttogewinnmargen in Bezug auf die Vergleichsleistungen bzw. das Zustandekommen dieser Stückpreise offengelegt. Allein aus den Einkaufspreisen der Solarmodule für die vier PV-Anlagen kann nicht auf den tatsächlichen Verkaufserlös geschlossen werden, ohne dass die weiteren Parameter der Preiszusammensetzung bekannt sind. Der Preis wird insbesondere auch durch die erhobenen Margen und den Montageaufwand beeinflusst. Hierzu reichen die Beschwerdeführer eigene Kostenaufstellungen zu den vier PV-Anlagen ein. In diesen Aufstellungen wird unter anderem ein Montageaufwand in der Höhe von Fr. 60.-- pro Stunde für einen Hilfsarbeiter der C. ____ GmbH festgehalten. Dies widerspricht jedoch der Aussage der Beschwerdeführer,

wonach lediglich die Module samt Zubehör bei der C.____ GmbH bestellt worden seien und alles Weitere ohne Zutun der C.____ GmbH erfolgt sei. Zudem zeigt sich aufgrund der Angaben in den Rechnungen, dass die Korrespondenz im Zusammenhang mit den vier streitbetroffenen PV-Anlagen über die C.____ GmbH und deren Mitarbeiter gelaufen ist (vgl. Beilagen zur Beschwerde vom 2. Juni 2022). Es ist somit davon auszugehen, dass die C.____ GmbH bei den vier PV-Anlagen grossmehrheitlich dieselben Leistungen erbracht hat wie bei den Vergleichsaufträgen. Die Angaben der Beschwerdeführer in ihren Aufstellungen der Gesamtkosten führen zu deutlich tieferen Preisen als die Annahmen der Steuerverwaltung. Diesen Unterschied erklären die Beschwerdeführer damit, dass es sich bei den vier PV-Anlagen um einfache Dachkonstruktionen gehandelt habe, welche deutlich weniger Arbeits- und Kostenaufwand verursacht hätten. Zudem seien auf den vier PV-Anlagen deutlich mehr Module verbaut worden, wodurch die Nebenkosten stark unterproportional bzw. nur geringfügig zunehmen würden. Weiter beschreiben die Beschwerdeführer die Installationsarbeiten in Bezug auf die vier Anlagen, welche alle unterschiedlich abgelaufen seien. Hierzu geben die Beschwerdeführer jedoch an, dass der Arbeitsaufwand kostenmässig kaum ins Gewicht falle. Stark ins Gewicht falle nach Angaben der Beschwerdeführer hingegen der Preis der verwendeten Module, was der hauptsächlichste Preistreiber bei den PV-Anlagen sei. Die angeblich viel teureren Modulpreise bzw. die Einkaufspreise bei den Vergleichsanlagen, welche die Hauptursache für die grosse Preisdifferenz seien, werden vom Beschwerdeführer jedoch nicht belegt. Im Revisionsbericht wurden die Stückpreise anhand der Rechnungen an Dritte für die Vergleichsanlagen errechnet und nicht anhand der internen Preisberechnungen der C.____ GmbH bzw. den Einkaufspreisen der Module. Zur Marge von 5%, welche die Beschwerdeführer in ihren Kostenaufstellungen für die vier PV-Anlagen ausweisen, werden ebenfalls keine näheren Angaben oder Ausführungen gemacht, sondern es wird pauschal festgehalten, dass diese mehr als angemessen sei. Insbesondere unterlassen es die Beschwerdeführer, Angaben zu den Margen der Vergleichsrechnungen zu machen. Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass nach den Berechnungen der Beschwerdeführer mit einer Marge von 5% für die vier strittigen Anlagen der C.____ GmbH ein Gewinn von lediglich Fr. 19'666.-- resultieren würde. Die Steuerverwaltung verweist in diesem Zusammenhang auf die Buchhaltungen der C.____ GmbH der Jahre 2015-2017, woraus sich ein durchschnittlicher Brutto-Gewinn-Zuschlag auf Solaranlagen von 103% ergebe (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung vom 3. August 2022). Diese Ausführungen der Steuerverwaltung werden von den Beschwerdeführern nicht bestritten und sprechen deutlich gegen einen minimalen Aufschlag von lediglich 5% und dafür, dass insbesondere die Margen einen gewichtigen Teil der Preisunterschiede zwischen den Angaben der Beschwerdeführer und den Vergleichsrechnungen bzw. den Annahmen der Steuerverwaltung ausmachen. Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen gelingt es den Beschwerdeführern nicht, den Gegenbeweis für die Höhe der aufgerechneten geldwerten Leistungen der C.____ GmbH zu erbringen. Die errechneten Preise der Steuerverwaltung stützen sich demgegenüber auf einen nachvollziehbaren Vergleich mit tatsächlich bezahlten Rechnungen von durchgeführten Aufträgen der C.____ GmbH. Demzufolge ist der schlüssigen Darlegung der Steuerverwaltung zu folgen. Diese hat in der strittigen Steuerperiode 2014 zu Recht für gelieferte und montierte PV-Anlagen geldwerte Leistungen in der Höhe von Fr. 334'600.-- bei den Beschwerdeführern aufgerechnet.

5.1 Weiter ist zu beurteilen, ob die Kosten des Umbaus am W.____weg 14 in E.____ in der Höhe von Fr. 129'827.-- zu Recht als geldwerte Leistung berücksichtigt und bei den Beschwerdeführern aufgerechnet wurden.

5.2 Die Vorinstanz führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Beschwerdeführer nicht genügend belegen könnten, weshalb die von der C.____ GmbH vorgenommenen Ausbauten am W.____weg 14 in E.____ geschäftsmässig begründet seien. Sie hätten nicht glaubhaft darlegen können, inwiefern die alte Dachkonstruktion für die Zwecke der C.____ GmbH nicht geeignet gewesen sei, insbesondere da der Gesellschaftszweck der Betrieb eines Montageunternehmens für Lüftungs- und Klimatechnik sei. Vielmehr entstehe der Eindruck, dass die Dachkonstruktion einzig dafür abgeändert worden sei, dass der Beschwerdeführer darauf eine grössere Solaranlage habe installieren können. Da die Erträge aus dem Betrieb der PV-Anlage dem Beschwerdeführer direkt zufließen würden, sei die Geschäftsmässigkeit der Umbauten höchst fraglich. Wäre der Fokus tatsächlich auf einem Raumgewinn für die geschäftliche Aktivität der C.____ GmbH gelegen, hätte eine andere Dachform für die C.____ GmbH einen grösseren Nutzen gebracht. Die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung sei nicht zu beanstanden.

5.3 Die Beschwerdeführer monieren hingegen, dass der C.____ GmbH mit dem Umzug in die Liegenschaft am W.____weg 14 in E.____ eine grosse Lagerhalle und eine Gesamtparzelle im Umfang von 2'100 m² zur Verfügung gestanden sei. Der monatliche Mietpreis von Fr. 5'600.-- für die viel grössere Fläche und die Möglichkeit des zusätzlichen Ausbaus seien für die C.____ GmbH attraktiv gewesen. Es sei unbestritten, dass die beiden Gesellschafter der C.____ GmbH Eigentümer dieser Liegenschaft seien und dass es keinen schriftlichen Mietvertrag bezüglich der Grundmiete gebe. Es sei aber von Anfang an beabsichtigt gewesen, die Lagerhalle, welche beim Bezug "hohl" gewesen sei, laufend den Bedürfnissen der C.____ GmbH anzupassen. Aufgrund der tiefen Mietkosten sei vorgesehen gewesen, dass sämtliche Kosten von der C.____ GmbH zu bezahlen seien, wie dies auch im vorherigen Mietverhältnis der Fall gewesen sei. Durch den im Jahr 2014 erfolgten Dachausbau sei eine zusätzliche Mietfläche von 200 m² geschaffen worden, ohne dass sich der monatliche Mietzins erhöht habe. Nach dem Umbau sei keine wesentlich grössere Dachfläche zur Verfügung gestanden, weshalb sich der Umbau alleine wegen ein paar weiteren Solarmodulen nicht gelohnt hätte. Aufgrund dessen liege kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor, womit eine geldwerte Leistung ausscheide. Weil die Aufrechnungen auf Ebene der direkten Bundessteuern als qualifizierter Beteiligungsertrag nur zu 60% in die Berechnungsbasis einfließen würden, sei auf der Ebene der direkten Bundessteuer diesbezüglich auf Aufrechnungen im Umfang von Fr. 77'896.-- (60% von Fr. 129'827.--) zu verzichten.

5.4 Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung sind die zivilrechtlichen Verhältnisse, insbesondere die von den Beteiligten abgeschlossenen Verträge (Urteile des Bundesgerichts 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 2.2, in: StR 70/2015 S. 616; 2C_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.5.1, in: ASA 83 S. 677). Die Rohbaumiete ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Damit ist die Rohbaumiete ausschliesslich eine Erscheinung des Rechtsalltags, die in Mietverträgen ihren Niederschlag findet (JEAN-PIERRE TSCHUDI, Die Rohbaumiete/Location de locaux "crus", in: MRA [MietRecht Aktuell] 2/08 S. 45.). Gemäss Rechtsprechung und Literatur

liegt eine Rohbaumiete dann vor, wenn die Parteien vereinbaren, dass der Vermieter dem Mieter die Mietsache in nicht voll ausgebautem Zustand, nämlich im Rohbau, zum Gebrauch überlässt und der Mieter den Endausbau der Räumlichkeiten zur Erreichung des Verwendungszwecks auf eigene Kosten vornimmt oder vollendet (IRENE BIBER, Die Rohbaumiete – ausgewählte Aspekte, in: mietrechtspraxis [mp], 2015 S. 83; JEAN-PIERRE TSCHUDI, a.a.O., S. 43; ROGER WEBER, in: Widmer Lüchinger/Oser [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Auflage, Basel 2020, N 6a zu Art. 256 OR mit weiteren Hinweisen). In steuerrechtlicher Hinsicht ist die Aktivierung von baulichen Veränderungen auf Mieterseite beschränkt auf Einbauten und Einrichtungen, für die eine betriebliche Notwendigkeit besteht und die nach Art und Umfang auch im Rahmen eines Mietverhältnisses mit unbeteiligten Dritten in Betracht fallen könnten (Drittvergleich). Nicht aktiviert werden können Um- und Einbauten, welche grundlegend in die Gebäudestruktur eingreifen (z.B. Umbau ganzer Stockwerke) oder Veränderungen an der Gebäudehülle zur Folge haben oder aber in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen (PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, N 183 zu Art. 58 DBG; TaxInfo der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Wertvermehrende Aufwendungen in gemieteten Räumlichkeiten [Mietereinbauten], N 3.1).

5.5 Vorliegend unbestritten ist, dass es keinen schriftlichen Mietvertrag zwischen der C.____ GmbH und der Vermieterschaft gibt, welcher das Mietverhältnis definiert und die wesentlichen Vertragspunkte regelt. Ebenfalls unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer sowohl Eigentümer der vermieteten Liegenschaft als auch der mietenden Gesellschaft ist. Den Beschwerdeführern ist dabei Recht zu geben, dass die fehlende Schriftlichkeit des Mietvertrags keinen Einfluss auf die Wirksamkeit desselben hat, sie stellt jedoch beweisrechtlich naturgemäss ein Risiko dar. Nach Angaben der Beschwerdeführer ist die C.____ GmbH im Jahr 2004 in die Liegenschaft am W.____weg 14 in E.____ eingezogen und es sei vorgesehen gewesen, die Räumlichkeiten laufend den Bedürfnissen der wirtschaftlichen Tätigkeit der C.____ GmbH anzupassen. Die Mieterin hat jedoch 10 Jahre mit dem Umbau bzw. dem Endausbau der Räumlichkeiten zur Erreichung ihres Verwendungszwecks zugewartet, was grundsätzlich dem Institut der Rohbaumiete widerspricht, wonach der Mieter die Mietsache verändern darf bzw. muss, um sie dem vertraglichen Verwendungszweck (z.B. als Büro) entsprechend gebrauchen zu können (JEAN-PIERRE TSCHUDI, a.a.O. S. 48; Das Schweizerische Mietrecht – Kommentar, 4. Auflage, Zürich 2018, N 57 ff. zu Art. 256 OR). Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, der Platz in den Räumlichkeiten sei nach 10 Jahren durch das anwachsende Archiv begrenzter geworden und die Anzahl Mitarbeiter habe zugenommen, weshalb die Räumlichkeiten vergrössert worden seien. In den Jahren 2013 und 2014 seien 13 Mitarbeiter beschäftigt gewesen und die nutzbare Bürofläche habe 470 m² betragen. Es seien mit der Zeit zwar weniger Monteure angestellt gewesen, jedoch mehr Mitarbeitende im Büro. Die nutzbare Bürofläche wurde im Zuge des Umbaus auf 670 m² vergrössert. Wie viele Mitarbeitende schlussendlich in den Büroräumlichkeiten gearbeitet haben, geht aus den Akten und den Beschwerdeeingaben nicht hervor. Festzuhalten ist jedoch, dass auch eine Bürofläche von 470 m² für 13 Mitarbeitende noch kein unzumutbares Arbeitsumfeld darstellt und sich daraus noch keine betriebliche Notwendigkeit eines Umbaus ergibt. Andere Gründe für einen Zusammenhang der Umbauarbeiten mit der betrieblichen Tätigkeit der C.____ GmbH bringen die Beschwerdeführer nicht vor. Aus den in den Akten befind-

lichen Plänen ist der Umfang der vorgenommenen Aus- und Umbauten an der Liegenschaft deutlich zu erkennen. Die Gebäudestruktur wurde verändert, das Dach saniert, das Dachgeschoss ausgebaut, eine andere Dachform gewählt, zusätzliche Fenster wurden eingebaut und eine PV-Anlage wurde auf dem neuen Dach installiert (vgl. Revisionsbericht S. 26-30). Durch die vorgenommenen Arbeiten wurde somit in die bestehende Gebäudestruktur eingegriffen und die Gebäudehülle verändert. Diese baulichen Massnahmen deuten viel mehr auf einen Liegenschaftsumbau oder eine Renovation durch die Eigentümer in deren Interesse hin, als auf Investitionen einer Mieterschaft, um deren individuellen Verwendungszweck herzustellen. Zudem konnten die Eigentümer der Liegenschaft nach dem Dachumbau eine weitere PV-Anlage darauf errichten und von den Erträgen des produzierten Stroms profitieren. Aus Sicht der C.____ GmbH ist der geschäftliche Nutzen nicht erstellt und die Umbaukosten waren somit nicht geschäftsmässig begründet. Wäre die C.____ GmbH eine unbeteiligte Dritte, hätte sie die Kosten für den Umbau nicht übernommen. Daran ändert auch ein tiefer Mietzins nichts, zumal ein solcher alleine nicht auf eine Rohbaumiete schliessen lässt. Zudem hätten Dritte zur Regelung der Verhältnisse bei einer Rohbaumiete einen schriftlichen Vertrag verlangt. Die Feststellung der Vorinstanzen, es liege keine Rohbaumiete vor und die Kosten des Umbaus hätten die Eigentümer der Liegenschaft zu tragen und nicht die mietende C.____ GmbH, ist nach den vorstehenden Ausführungen nicht zu beanstanden und die Beschwerdeführer vermögen diese Annahme durch ihre Vorbringen nicht zu entkräften. Die Kosten des Umbaus in der Höhe von Fr. 129'827.-- wurden demzufolge zu Recht als geldwerte Leistung berücksichtigt und bei den Beschwerdeführern aufgerechnet.

5.6 Bei Vorliegen der Voraussetzungen sind die als geldwerte Leistungen aufgerechneten Beträge in Bezug auf die direkte Bundessteuer nur zu 60% steuerbar (vgl. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG in der bis 31. Dezember 2019 geltenden Fassung).

6. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde unbegründet und vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist auf den Antrag der Beschwerdeführer, wonach die Aufrechnungen der Geschäftsaktiven neu zu bestimmen seien, wodurch sich die Höhe der Aufrechnungen beim Privatvermögen der Beschwerdeführer weiter reduziere, nicht weiter einzugehen.

7. Es ist über die Kosten zu befinden. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von 3'000.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu verrechnen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; § 20 Abs. 3 VPO). Die Beschwerdeführer haben restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- zu bezahlen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968; § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- verrechnet. Die Beschwerdeführer haben restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin