



100 17 98
200 17 79
Gemeinde: L. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 15.3.2018 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. März 2018

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Bütikofer und Rom sowie Leumann und Mion als
Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____, L. _____

vertreten durch

C. _____ GmbH

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrent) ist unter der Bezeichnung "A._____Marketing" (nicht im Handelsregister eingetragen) selbstständig erwerbstätig. Zudem ist er Geschäftsführer der D._____GmbH, deren Zweck gemäss Handelsregisterauszug namentlich "Vermittlung, Handel, Marketing und Beratung in der Uhrenindustrie, Handel mit Uhren und deren Bestandteilen" umfasst. Die Stammanteile der D._____GmbH werden zu 99 % von B._____ (Rekurrentin) und zu 1 % vom Rekurrenten gehalten.

B. Weil A._____ und B._____ (zusammen: Rekurrenten) trotz Mahnung keine Steuererklärung für das Jahr 2014 eingereicht hatten, wurden sie von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), mit Verfügungen vom 8. März 2016 nach Ermessen auf ein steuerbares Einkommen von CHF 100'000.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 105'000.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt (Akten Vorinstanz, pag. 59-57). Dagegen erhoben die Rekurrenten, vertreten durch die C._____GmbH (Vertreterin), am 15. März 2016 Einsprache und reichten die Steuererklärung nach (pag. 60; 56-42). Mit Einspracheentscheiden vom 7. März 2017 veranlagte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen auf CHF 104'602.-- bei den kantonalen Steuern und auf CHF 109'780.-- bei der direkten Bundessteuer (pag. 76-73). Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 430'533.-- festgesetzt. Die Steuerverwaltung machte namentlich eine Wertberichtigung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Debitoren) in der Höhe von CHF 100'000.-- rückgängig, die der Rekurrent in der Erfolgsrechnung der A._____Marketing (Beilage 1 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24.4.2017) verbucht hatte.

C. Gegen die Einspracheentscheide hat die Vertreterin im Namen und Auftrag der Rekurrenten mit Eingabe vom 8. März 2017 Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, die erwähnte Wertberichtigung auf den Debitoren im vollen Umfang von CHF 100'000.-- zu berücksichtigen und macht geltend, dass die im Wert reduzierten Forderungen aufgrund eines seit Jahren andauernden Rechtsstreits "ganz oder teilweise stark" gefährdet seien.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 24. April 2017 vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie erachtet die geschäftsmässige Begründetheit der Wertberichtigung auf den Debitoren als nicht nachgewiesen, namentlich auch deshalb, weil für die D._____GmbH seit ihrer Gründung im Jahr 2012 keine Steuererklärungen oder Jahresrechnungen eingereicht worden seien. Weiter weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass gemäss den vorhandenen Akten auch die Kreditoren zu berichtigen sein dürften.

E. Die Vernehmlassung der Steuerverwaltung ist am 25. April 2017 der Vertreterin zur Stellungnahme zugesandt worden. Weder die Vertreterin noch die Rekurrenten haben sich dazu geäußert.

F. Mit Schreiben vom 8. September 2017 hat die Steuerrekurskommission der Vertreterin diverse Fragen zum Sachverhalt gestellt. Diese wurden von den Rekurrenten mit Schreiben vom 9. Oktober 2017 selber beantwortet unter Beilage eines Schiedsurteils vom 17. März 2017 (siehe E. 3 hiernach).

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den detaillierten Inhalt der genannten Rechtsschriften und weiteren Unterlagen wird, soweit für den vorliegenden Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Auslöser für den vorliegenden Rechtsstreit ist eine vom Rekurrenten in der Jahresrechnung der A. _____ Marketing erfolgsmindernd verbuchte Wertberichtigung auf den Debitoren in der Höhe von CHF 100'000.--, die von der Steuerverwaltung nicht akzeptiert worden ist. Die-

ser Sachverhalt betrifft das vom Rekurrenten erzielte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, das im Folgenden von der Steuerrekurskommission beurteilt wird. Die übrigen von den Rekurrenten erzielten Einkünfte sind ebenso wenig Gegenstand des Verfahrens wie die Gewinn- und Kapitalveranlagung der D._____GmbH.

3. Am Ursprung der strittigen Wertberichtigung stand ein missglückter Handel mit Uhrwerken in den Jahren 2012 und 2013. Dieser führte letztlich zu einem privatrechtlichen Schiedsverfahren vor einem von der "Swiss Chambers' Arbitration Institution" eingesetzten Einzelrichter (im Folgenden: Schiedsgericht). Am Schiedsverfahren beteiligt waren der Rekurrent und die D._____GmbH als Beklagte sowie die F._____SA als Klägerin. Das ausführliche Urteil des Schiedsgerichts vom 17. März 2017 wurde vom Rekurrenten am 9. Oktober 2017 bei der Steuerrekurskommission eingereicht. Die folgende Darstellung des Sachverhalts stützt sich, nebst den übrigen Unterlagen, auf die Feststellungen des Schiedsgerichts.

3.1 Im Jahr 2012 gelangte die F._____SA an den Rekurrenten und beauftragte diesen mit der Beschaffung einer beträchtlichen Anzahl mechanischer Uhrwerke der G._____SA. Der F._____SA war es infolge Lieferbeschränkungen seitens der G._____SA offenbar nicht möglich, auf offiziellem Weg die gewünschte Anzahl an G._____Uhrwerken zu beschaffen (Schiedsurteil, Ziff. 78). Insgesamt bestellte die F._____SA beim Rekurrenten und bei der D._____GmbH 15'350 Uhrwerke zum Preis von rund CHF 2.0 Mio (Rekursbeilagen 5, 11 und 15, Nummerierung durch Steuerrekurskommission). Die F._____SA überwies dem Rekurrenten und der D._____GmbH Anzahlungen in der Höhe von total CHF 905'580.--, was sich aus drei mit 16. September 2013 datierten Schuldanererkennungen ergibt (Rekursbeilagen 6, 12 und 16; siehe auch Schiedsurteil, Ziff. 88-91):

Datum	Betrifft	Anzahl	Preis total	Anzahlung
31.08.2012	Rekurrent	650	126'360	63'180
25.10.2012	Rekurrent	8'000	1'036'800	518'400
24.01.2013	D._____GmbH	6'700	868'320	324'000
Total		15'350	2'031'480	905'580

Der Rekurrent konnte die von der F._____SA bestellten Uhrwerke nicht selber liefern. Er versuchte, diese bei der in Deutschland domizilierten H._____GmbH zu beschaffen. In den Akten finden sich zwei von der H._____GmbH an den Rekurrenten ausgestellte Rechnungen sowie Belege über die vom Rekurrenten an die H._____GmbH überwiesenen Anzahlungen (Rekursbeilagen 17-19, 21-23; Schiedsurteil, Ziff. 92):

Datum	Betrifft	Anzahl	Preis total	Anzahlung
05.11.2012	Rekurrent	8'000	800'000	400'000
11.01.2013	D._____GmbH	6'700	445'550	215'011
Total		14'700	1'245'550	615'011

Vergleicht man die beiden Tabellen, fällt auf, dass für die erste von der F._____SA beim Rekurrenten bestellte Tranche von 650 Uhrwerken offenbar kein Auftrag an die H._____GmbH erfolgte. Wie es sich damit verhält, muss vorliegend indes nicht weiter geprüft werden.

3.2 Weil in der Folge die H._____GmbH keine Uhrwerke lieferte, sahen sich der Rekurrent und die D._____GmbH ausserstande, ihren Verpflichtungen gegenüber der F._____SA nachzukommen. Diese annullierte daher mit Schreiben vom 11. November 2013 die Bestellungen und forderte vom Rekurrenten die Anzahlungen von CHF 581'580.-- zurück, zuzüglich einer Konventionalstrafe von CHF 77'760.--, total ausmachend CHF 659'360.-- (Rekursbeilage 4). Die Forderungen gegenüber der D._____GmbH beliefen sich auf CHF 324'000.-- (Rekursbeilage 13). Der Rekurrent und die D._____GmbH forderten ihrerseits mit Schreiben vom 13. November 2013 die an die H._____GmbH überwiesenen Anzahlungen zurück und machten zugleich Konventionalstrafen und weitere Forderungen geltend. Insgesamt beliefen sich die Forderungen des Rekurrenten gegenüber der H._____GmbH auf CHF 502'000.-- (Rekursbeilage 20) und diejenigen der D._____GmbH auf CHF 289'607.50 (Rekursbeilage 24).

3.3 In den Akten finden sich drei von der F._____SA am 5. Dezember 2013 unterzeichnete Betreibungsbegehren betreffend die hiavor genannten Forderungen gegenüber dem Rekurrenten und der D._____GmbH (Rekursbeilagen 3, 8 und 14). Die Betreibungen scheinen indes nicht weiterverfolgt worden zu sein (Schiedsurteil, Ziff. 99). Vielmehr vereinbarten die F._____SA und der Rekurrent, gemeinsam gegen die H._____GmbH, deren Geschäftsführer I._____ sowie gegen J._____ (alias K._____) vorzugehen. Bei Letzterem soll es sich um den eigentlichen Drahtzieher handeln, der I._____ als eine Art Strohmann eingesetzt hat. Gegen J._____ wurde in Deutschland offenbar wiederholt wegen Diebstahls und Betrug ermittelt (Schiedsurteil, Ziff. 82 und 83). In der Absicht, das rechtliche Vorgehen in Deutschland dadurch zu erleichtern, dass nur eine geschädigte Partei auftritt, zederte der Rekurrent mit Schreiben vom 5. Juni 2014 seine gesamte Forderung gegenüber der H._____GmbH von CHF 502'000.-- an die D._____GmbH (Rekursbeilage 28). Mit finanzieller Unterstützung durch die F._____SA wurden in Deutschland ein Privatdetektiv und ein Rechtsanwalt engagiert und im Namen der D._____GmbH zivil- und strafrechtliche Schritte eingeleitet (Schiedsurteil, Ziff. 100 und 101; Strafanzeige vom 3.11.2014, Rekursbeilage 30).

3.4 Am 23. Dezember 2014 wurde zwischen der D._____GmbH, dem Rekurrenten (bzw. dessen Einzelunternehmen A._____Marketing) sowie der F._____SA ein Abtretungsvertrag ("contrat de cession") abgeschlossen (Rekursbeilage 10). Darin bestätigte der Rekurrent die Gültigkeit der am 5. Juni 2014 erfolgten Zession der Forderungen gegenüber der H._____GmbH an die D._____GmbH und dehnte diese auf allfällige Forderungen gegenüber I._____ und J._____ aus (Ziff. 17: "A._____Marketing confirme en tant que besoin la cession en faveur de D._____GmbH, le 05.06.2014, de ces créances à l'encontre de H._____GmbH. Pour autant que des créances s'avèrent exister également contre I._____ et J._____ alias K._____, elles sont également cédées à D._____GmbH"). Weiter wurde vereinbart, dass sämtliche Forderungen der D._____GmbH gegen die H._____GmbH, I._____ und J._____ in der Höhe von mindestens CHF 896'907.50 an die F._____SA übertragen werden (Ziff. 18: "Par la présente, D._____GmbH cède à F._____SA, selon l'article 164 ss CO, toutes ses créances contre H._____GmbH, I._____ et J._____ alias K._____, d'un montant total d'au moins CHF 896'907.50"). In Ziff. 20 wurde sodann festgehalten, dass die Forderungsübertragung an die F._____SA an Zahlungsstatt erfolge, so dass deren Schuldner D._____GmbH, A._____Marketing und der Rekurrent vollständig entlastet würden ("La cession intervient en paiement de toutes créances de F._____SA contre A._____Marketing et A._____ [...] et contre D._____GmbH [...] de sorte que les débiteurs D._____GmbH, A._____Marketing et A._____ s'en trouvent complètement déchargés"). Der Grund für diese Abtretung lag offenbar darin, dass die Parteien davon ausgingen, dass die D._____GmbH ohne diese Massnahme infolge Überschuldung die Bilanz hätte deponieren müssen und Konkurs gegangen wäre. Dies wollte man verhindern und es der F._____SA zugleich ermöglichen, in eigenem Namen weiter gegen die deutschen Geschäftspartner vorzugehen (Schiedsurteil, Ziff. 108 und 109). Ziff. 23 des Vertrags regelte schliesslich das Vorgehen im Streitfall: Zunächst war eine Mediation nach dem Reglement der _____ Industrie- und Handelskammer vorgesehen. Bliebe diese erfolglos, wäre der Streit endgültig durch einen alleine entscheidenden Schiedsrichter zu beurteilen.

3.5 Am 25. November 2015 reichte die F._____SA ein Mediationsgesuch (Requête en médiation) bei der _____ Industrie- und Handelskammer ein und verlangte die Annullierung des Abtretungsvertrags vom 23. Dezember 2014 und die Zahlung von CHF 938'340.-- plus Zinsen (Ziff. 3 des Mediationsgesuchs, Rekursbeilage 1). Nach offenbar erfolglosen Mediationsbemühungen gelangte die F._____SA am 4. Juli 2016 ans Schiedsgericht (Ziff. 20 des Schiedsurteils). Dieses wies mit Urteil vom 17. März 2017 sämtliche Rechtsbegehren der F._____SA vollumfänglich ab (Ziff. 1 des Dispositivs: "F._____SA est déboutée de toutes ses conclusions").

3.6 Mit dem Urteil des Schiedsgerichts vom 17. März 2017 ist rechtsverbindlich festgestellt worden, dass der Rekurrent aus dem angestrebten Handel mit G._____-Uhrwerken weder Verbindlichkeiten gegenüber der F._____-SA noch Forderungen gegenüber der H._____-GmbH und ihre Hintermänner mehr hat. Im Folgenden ist zu prüfen, wie sich dies auf die hier strittige Steuerveranlagung für das Jahr 2014 auswirkt.

4. Der Rekurrent ist als selbstständig Erwerbender mit einem Umsatz von weniger als CHF 500'000.-- seit Inkrafttreten des revidierten Rechnungslegungsrechts per 1. Januar 2013 nicht (mehr) zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss dem Schweizerischen Obligationenrecht (OR; SR 220) verpflichtet. Er muss hingegen über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen, wobei die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung sinngemäss gelten (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 OR). Steuerrechtlich verhält es sich so, dass ein selbstständig Erwerbender, der freiwillig Buch führt, gleich behandelt wird wie wenn er dazu verpflichtet wäre (Art. 21 Abs. 5 StG i.V.m. Art. 85 StG bzw. Art. 18 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 135 zu Art. 18 DBG). Dies bedeutet namentlich, dass der buchhalterisch ausgewiesene Gewinn grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend ist ("Massgeblichkeitsprinzip", vgl. Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, N. 8 ff. zu Art. 58 DBG). Dies gilt jedoch nur dann, wenn die Bücher nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss geführt werden (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 12 zu Art. 58 DBG).

4.1 Die Bilanz des Rekurrenten hat sich in den Jahren 2011 bis 2014 wie folgt entwickelt (Beilage 1 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung, einzelne Positionen zusammengefasst):

	2011	2012	2013	2014
Flüssige Mittel	77.34	67'503.44	4'284.85	0.00
Debitoren	0.00	400'000.00	400'000.00	402'160.00
Delkredere	0.00	-20'000.00	-40'000.00	-140'000.00
Übrige Aktiven	1'100.00	24'961.40	23'553.05	23'454.05
Aktiven	1'177.34	472'464.84	387'837.90	285'614.05
Kreditoren	155.80	618'173.70	618'173.70	618'173.70
Übriges Fremdkapital	6'160.40	9'223.53	5'164.61	3'648.45
Eigenkapital	-27'844.21	-171'074.67	-224'990.98	-245'215.05
Gewinn/Verlust	22'705.35	16'142.28	-10'509.43	-90'993.05
Passiven	1'177.34	472'464.84	387'837.90	285'614.05

4.2 Der Rekurrent verbuchte im Jahr 2012 die von ihm an die H._____GmbH überwiesenen Anzahlungen als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Debitoren) in den Aktiven und die von der F._____SA erhaltenen Anzahlungen als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kreditoren) in den Passiven. Dass die geleisteten und erhaltenen Anzahlungen nicht über die Erfolgsrechnung, sondern erfolgsneutral über die Bilanz verbucht wurden, ist korrekt. Allerdings hätten dazu anstelle der "regulären" Debitoren- und Kreditorenkonten spezielle Anzahlungskonten verwendet werden sollen (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Buchführung und Rechnungslegung, 2014, S. 156 f. und 206 f.). In der für den vorliegenden Entscheid relevanten Bilanz per 31. Dezember 2014 sind beide Positionen immer noch enthalten, wobei der Rekurrent den Bilanzwert seiner Forderung gegenüber der H._____GmbH über das Delkredere-Konto um CHF 100'000.-- reduziert hat (zusätzlich zu den bereits in den beiden Vorperioden verbuchten Wertberichtigungen von kumuliert CHF 40'000.--). Dass die Steuerverwaltung diese Wertberichtigung nicht akzeptiert hatte, war Auslöser für das vorliegende Rekurs- und Beschwerdeverfahren. Angesichts des in E. 3 hiavor dargelegten Sachverhalts ist indes offensichtlich, dass die im Jahr 2014 vorgenommene Wertberichtigung nicht nur gerechtfertigt, sondern vielmehr zu gering ausgefallen war. Spätestens als sich beim Rekurrenten der Verdacht erhärtet hatte, Opfer eines Betrugs geworden zu sein, musste er ernsthaft mit einem Totalausfall der Forderung rechnen. Dementsprechend hätte er diese in Befolgung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips (HWP, S. 38) vollständig abschreiben müssen. Die Strafanzeige gegen I._____ datiert vom 3. November 2014. Damit musste per Bilanzstichtag 31. Dezember 2014 davon ausgegangen werden, dass die der H._____GmbH überwiesenen CHF 400'000.-- mit grosser Wahrscheinlichkeit uneinbringlich bleiben würden.

4.3 Weiter ist zu beachten, dass der Rekurrent seine Forderungen gegenüber der H._____GmbH mit Schreiben vom 5. Juni 2014 an die D._____GmbH zediert hat. Im entsprechenden Dokument (Rekursbeilage 28) ist erwähnt, dass ein allfälliger Zahlungseingang an den Rekurrenten zu überweisen wäre. Insofern kann man von einer Art Inkassozession ausgehen. Dies würde bedeuten, dass der Rekurrent anstelle der Forderungen gegen die H._____GmbH eine solche gegen die D._____GmbH hätte verbuchen müssen. Dies ändert indes nichts am wesentlichen Sachverhalt, wie sich aus folgender Erwägung ergibt.

4.4 Mit Vertrag vom 23. Dezember 2014 wurden sämtliche Forderungen der D._____GmbH und des Rekurrenten gegenüber der H._____GmbH, I._____ und J._____ an die F._____SA abgetreten (siehe E. 3.4 hiavor). Im Gegenzug erklärte die F._____SA den Verzicht auf die ihr gegenüber dem Rekurrenten und der D._____GmbH zustehenden Forderungen. In der Bilanz des Rekurrenten hätten per Ende

2014 demnach weder Forderungen gegenüber den (vermeintlichen) deutschen Lieferanten (bzw. gegenüber der D. _____ GmbH als Inkassobeauftragte) noch Verbindlichkeiten gegenüber der F. _____ SA aufgeführt werden dürfen. Allerdings reichte Letztere am 25. November 2015 ein Mediationsgesuch bei der Neuenburger Industrie- und Handelskammer ein, mit dem Ziel, den Abtretungsvertrag vom 23. Dezember 2014 zu annullieren. Das dadurch entstandene Prozessrisiko hätte in der Buchhaltung des Rekurrenten die Bildung einer angemessenen Rückstellung erfordert (HWP, a.a.O., S. 215). Durch das Urteil des Schiedsgerichts vom 17. März 2017 steht mittlerweile jedoch fest, dass die Bemühungen der F. _____ SA, den Vertrag vom 23. Dezember 2014 rückgängig zu machen, definitiv gescheitert sind. Dementsprechend wäre eine allfällig gebildete Rückstellung für Prozessrisiken im Jahr 2017 wieder aufzulösen.

4.5 Im Übrigen ist noch darauf hinzuweisen, dass in der Buchhaltung des Rekurrenten weder die ihm von der F. _____ SA in Rechnung gestellte Konventionalstrafe von CHF 77'760.-- (Rekursbeilage 4) als Aufwand noch die vom Rekurrenten an die H. _____ GmbH fakturierte Konventionalstrafe von CHF 102'000.-- (Rekursbeilage 20) als Ertrag verbucht worden waren. Die Buchhaltung des Rekurrenten erweist sich somit in mehrerer Hinsicht als nicht ordnungsgemäss. Dementsprechend kann bei der Ermittlung des steuerbaren Erfolgs aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und des steuerbaren Eigenkapitals nicht auf den Jahresabschluss pro 2014 abgestellt werden.

5. Die Steuerrekurskommission verfügt bei der Überprüfung einer Veranlagung über die gleichen Befugnisse wie die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Die Rekurrenten sind von der Steuerrekurskommission mit Schreiben vom 8. September 2017 auf die Möglichkeit einer Korrektur der Veranlagung zu ihren Ungunsten infolge Löschung der Verbindlichkeiten gegenüber der F. _____ SA hingewiesen worden. In der Antwort vom 9. Oktober 2017 haben sie erklärt, dass diese Verbindlichkeiten Ende 2014 noch Bestand gehabt hätten. Dies trifft indes nicht zu, wie sich aus dem in E. 4.4 hiavor Ausgeführten ergibt. Daher sind per Ende 2014 sowohl die Forderungen des Rekurrenten gegenüber der H. _____ GmbH als auch seine Verbindlichkeiten gegenüber der F. _____ SA erfolgswirksam aus der Bilanz zu entfernen:

Debitoren gemäss Bilanz (nach Delkredere)	262'160.00	Kreditoren gemäss Bilanz	618'173.70
Davon Forderungen ggn. H. _____ GmbH	-260'000.00	Davon Schulden ggn. F. _____ SA	-581'580.00
Restbestand Debitoren	2'160.00	Restbestand Kreditoren	36'593.70

Diese Korrekturen wirken sich folgendermassen auf den steuerbaren Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und auf das steuerbare Eigenkapital aus:

Erfolg gemäss Erfolgsrechnung	-90'993.05	Eigenkapital gemäss Bilanz	-245'215.05
Korrektur Debitoren	-260'000.00	Steuerbarer Erfolg	230'586.95
Korrektur Kreditoren	581'580.00		
Steuerbarer Erfolg	230'586.95	Steuerbares Eigenkapital	-14'628.10

Auf eine Korrektur der nicht verbuchten Konventionalstrafen (siehe E. 4.5 hiavor) kann verzichtet werden, denn die damit verbundene Erhöhung von Aufwand und Ertrag würde durch eine entsprechende Erhöhung der zu korrigierenden Debitoren- und Kreditorenpositionen wieder neutralisiert. Weiter erübrigen sich in den Folgeperioden die Bildung und Auflösung einer Rückstellung für Prozessrisiken, da nunmehr feststeht, dass der Abtretungsvertrag vom 23. Dezember 2014 rechtlich Bestand hat.

6. Auf den ersten Blick mögen die Steuerfolgen für die Rekurrenten unangemessen erscheinen. Sie machen in der Eingabe vom 9. Oktober 2017 denn auch geltend, "durch die beiden Betrüger aus Deutschland alles eingebüsst" zu haben. Es kann jedoch nicht ausser Acht gelassen werden, dass der Rekurrent von der F. _____ SA insgesamt CHF 581'580.-- erhalten hatte, selber aber nur CHF 400'000.-- an die H. _____ GmbH überwies (jeweils ohne die über die D. _____ GmbH abgewickelten Transaktionen). Weil sowohl die bezahlten als auch die erhaltenen Anzahlungen steuerneutral verbucht worden sind (dies zu Recht, siehe E. 4.2 hier vor), ist die Differenz von CHF 181'580.-- bis anhin nicht versteuert worden. Dieser Betrag entspricht in etwa der vorzunehmenden Aufrechnung von rund CHF 230'000.--, vermindert um die vom Rekurrenten bereits in den Jahren 2012 und 2013 steuerreduzierend verbuchten Wertberichtigungen von kumuliert CHF 40'000.-- (siehe E. 4.2 hiavor). In der Bilanz sind per Ende 2014 keine flüssigen Mittel ausgewiesen. Es kann davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent die Differenz zwischen den erhaltenen und geleisteten Anzahlungen zu einem grossen Teil für private Zwecke verwendet hat, verbuchte er doch in den Jahren 2012 bis 2014 Privatbezüge von insgesamt rund CHF 245'000.--, während im gleichen Zeitraum nur rund CHF 54'000.-- aus Geschäftstätigkeit zugeflossen waren (vereinfacht: verbuchter Erfolg zuzüglich Wertberichtigungen):

Kumulierter Erfolg gemäss Bilanz	-85'360.20
Verbuchte Wertberichtigungen	140'000.00
Erwirtschaftete Mittel	54'639.80
Verbuchte Privatbezüge	-245'709.04
Differenz erw. Mittel - Privatbezüge	-191'069.24

Auch aufgrund dieser Überlegungen erweisen sich die in vorheriger Erwägung erläuterten Korrekturen beim steuerbaren Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und beim steuerbaren Eigenkapital als gerechtfertigt. Rekurs und Beschwerde sind demnach abzuweisen und die Sache ist zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Diese wird dabei auch allfällige Auswirkungen des vorliegenden Sachverhalts auf den Vermögenssteuerwert der Beteiligung der Rekurrenten an der D. _____ GmbH zu berücksichtigen haben.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Der steuerbare Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird auf CHF 230'586.-- und das steuerbare Eigenkapital auf minus CHF 14'628.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Der steuerbare Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird auf CHF 230'586.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwer-

deführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15. Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- C._____ GmbH zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde L._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann