



100 18 450

100 18 451

100 18 452

200 18 365

200 18 366

200 18 367

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 11.12.2019 RNA/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 10. Dezember 2019

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Bütikofer und Fankhauser sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ AG

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2011 bis 2013

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A._____ AG (Rekurrentin) bezweckt den Handel mit Werkzeugmaschinen und Waren aller Art. In den hier interessierenden Jahren 2011 bis 2013 war B._____ (Aktionär) alleiniger Aktionär der Rekurrentin und Präsident des Verwaltungsrats (Protokoll Buchprüfung vom 27.4.2015, Akten Vorinstanz, pag. 119).

B. Gestützt auf anlässlich der Buchprüfung vom 27. April 2015 und aus der anschliessenden Korrespondenz gewonnener Erkenntnisse veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrentin mit Verfügungen vom 13. März 2018 für die Steuerperioden 2011 bis 2013 wie in nachstehender Tabelle aufgeführt. Zugleich wurden der Rekurrentin Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung auferlegt (2011: pag. 248-242e; 2012: pag. 533-527e; 2013: pag. 750-745e):

	2011		2012		2013	
	Kanton	Bund	Kanton	Bund	Kanton	Bund
Gewinn gem. Deklaration	1'148	1'148	807	807	721	721
Korrekturen	315'631	318'549	341'465	344'383	93'868	96'786
Steuerbarer Reingewinn	316'779	319'697	342'272	345'190	94'589	97'507
Kapital gem. Deklaration	279'379	---	280'186	---	280'908	---
Korrekturen	85'390	---	-30'110	---	-95'110	---
Steuerbares Kapital	364'769	---	250'076	---	185'798	---
Bussen	31'200	14'600	60'600	28'700	13'800	8'200

C. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob die Rekurrentin, vertreten durch Rechtsanwalt und Notar C._____ (Vertreter) mit drei separaten Eingaben, alle datiert vom 9. April 2018 Einsprache (2011: pag. 322-317; 2012: pag. 543-539; 2013: pag. 757-753). Die Einsprachen wurden von der Steuerverwaltung mit Einspracheverfügungen vom 4. September 2018 sowohl betreffend Steuerfaktoren als auch betreffend Bussen vollumfänglich abgewiesen (2011: pag. 345-340; 2012: pag. 561-555; 2013: pag. 776-770). Zur Begründung verwies die Steuerverwaltung jeweils auf die separat versandten Taxationsberechnungen vom 21. Juni 2018 (2011: pag. 337a-337c; 2012: pag. 550-548; 2013: pag. 770a-770c).

D. Mit drei separaten Eingaben vom 26. September 2018 hat der Vertreter im Namen der Rekurrentin bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) gegen die Einspracheverfügungen pro 2011, 2012 und 2013 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erhoben. Er beantragt die Aufhebung der Einspracheentscheide und die Neuvernahme der Veranlagungen sowie die Aufhe-

bung der auferlegten Bussen. Die Einwände der Rekurrentin richten sich im einzelnen gegen folgende von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen:

	2011	2012	2013
Rückstellungen für Prozessrisiken	160'000		
Mietwert Wohnung (kant.)	17'054	17'054	17'054
Kauf Waschmaschine		1'547	
Reise- und Kundenspesen	10'000	10'000	10'000
Bareinlagen Aktionär	95'000	311'000	49'400
Maschinenkäufe bei D. _____	42'500	36'700	24'279
Maschinenkäufe ohne Belege	38'748	61'600	49'783
Total	363'302	437'901	150'516

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 26. November 2018 mit je einer Rechtsschrift pro betroffene Steuerperiode vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie äussert sich detailliert zu den vorgenommenen Aufrechnungen und ausgesprochenen Bussen, die sie weiterhin als rechtmässig betrachtet.

F. Mit Schreiben vom 5. Februar 2019 hat der Vertreter für die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Betreffend die pro 2011 vorgenommene Aufrechnung von CHF 160'000.-- wegen (nach Auffassung der Steuerverwaltung) ungerechtfertigter Rückstellungen wird der Rekurs zurückgezogen. Jedoch seien die Rückstellungen ursprünglich notwendig gewesen und dürften bei der Festsetzung einer allfälligen Busse nicht mitberücksichtigt werden. An den übrigen Rechtsbegehren hält die Rekurrentin fest.

G. Nach entsprechender Aufforderung durch die Steuerrekurskommission vom 15. Februar 2019 erklärt die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 8. März 2019, dass die Ausführungen der Rekurrentin in der Stellungnahme vom 5. Februar 2019 keinen Einfluss auf die Höhe der auszusprechenden Bussen habe.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung sowie betreffend Busse 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 Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist 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. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin per 7. Dezember 2011 ihren statutarischen Sitz von G._____ nach H._____, Kanton S._____, verlegt hat. Mit Verfügung vom 14. März 2016 (pag. 53-50) hat die Steuerverwaltung indes bestimmt, dass die Rekurrentin für die Steuerperioden 2011 bis 2015 weiterhin in G._____ aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig ist. Diese Verfügung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

3. Vorliegend ist zunächst die Höhe des von der Rekurrentin für die Steuerperioden 2011, 2012 und 2013 zu versteuernden Gewinns umstritten. Weiter ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Rekurrentin zu Recht wegen versuchter Steuerhinterziehung gebüsst hat und, falls dies bejaht würde, ob die Höhe der Bussen rechtskonform bemessen worden ist.

4. Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Für dessen Ermittlung wird vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldoverkehrs des Vorjahrs ausgegangen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Hinzuzurechnen sind namentlich alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden und die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG). Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung gestützt auf diese Bestimmung zahlreiche Aufrechnungen vorgenommen, die im Folgenden beurteilt werden (Reihenfolge gemäss Vernehmlassungen der Steuerverwaltung).

5. Rückstellungen (Steuerperiode 2011)

In der Bilanz per 31. Dezember 2011 sind Rückstellungen von CHF 160'000.-- aufgeführt (ebenso bereits in der Bilanz des Vorjahrs, pag. 59). Gemäss Angaben der Rekurrentin im Rahmen der Buchprüfung vom 27. April 2015 entfallen davon CHF 50'000.-- auf Prozessrisiken und CHF 110'000.-- auf Verpflichtungen aus Leasinggeschäften (pag. 110). Hintergrund der Rückstellungen ist ein Strafverfahren gegen den Aktionär wegen umstrittener Leasinggeschäfte. Nachdem das Bundesgericht eine Beschwerde des Aktionärs gegen seine Verurteilung durch die Vorinstanzen gutgeheissen und die Sache zur Neuurteilung ans Obergericht des Kantons Bern zurückgewiesen hatte (BGer 6B_1148/2017 vom 28.9.2018, Beilage 1 zur Stellungnahme vom 5.2.2019), sprach jenes den Aktionär mit Urteil Nr. SK 18 417 vom 29. Januar 2019 frei (Beilage 2 zur Stellungnahme vom 5.2.2019). Daraufhin hat die Rekurrentin ihren Antrag, die von der Steuerverwaltung vorgenommene Auflösung der Rückstellung sei rückgängig zu machen, mit der Stellungnahme vom 5. Februar 2019 zurückgezogen. Bei dieser Sachlage ist die Aufrechnung der Steuerverwaltung zu bestätigen. Anders als der Vertreter anzunehmen scheint, sind die Rückstellungen von der Steuerverwaltung bei der Berechnung der Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung nicht mitberücksichtigt worden (siehe E. 14.7 hiernach). Ob die Bildung der Rückstellungen tatsächlich von Anfang an ungerechtfertigt gewesen ist, wie die Steuerverwaltung vorbringt, muss daher nicht weiter überprüft werden.

6. Mietwert Wohnung (Steuerperioden 2011-2013)

6.1 Die Rekurrentin ist Eigentümerin der Liegenschaft G. _____ Gbbl. Nr. 1. _____. Darin befindet sich nebst den geschäftlichen Räumlichkeiten eine 4.5-Zimmerwohnung im Dachgeschoss. Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass diese Wohnung dem Aktionär in den Jahren 2011 bis 2013 zur Verfügung stand, ohne dass dieser eine Gegenleistung an die Rekurrentin erbracht hätte (vgl. Protokoll der Buchprüfung, pag. 105). Die Steuerverwaltung macht damit eine geldwerte Leistung der Rekurrentin an den Aktionär in Form einer Gewinnvorwegnahme geltend (vgl. Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 303 zu Art. 58 DBG). Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn die Gesellschaft einer beteiligten (oder nahestehenden) Person eine Leistung ohne angemessene Gegenleistung ausrichtet und dies für die handelnden Organe der Gesellschaft erkennbar war (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 99 zu Art. 58 DBG).

6.2 Die Rekurrentin macht geltend, der Aktionär wohne "seit Jahren weder formell noch tatsächlich in der Dachwohnung" (Rekursschrift pro 2011, Art. 3 Bst. a). Die Steuerrekurskommission hat indes mit rechtskräftigem Entscheid vom 6. Juni 2017 (RKE 100 2016 380 [nicht publiziert], pag. 101b-101m) den Rekurs des Aktionärs gegen einen Einspracheentscheid der

Steuerverwaltung vom 12. Juli 2016 abgewiesen, mit dem G._____ als steuerrechtlicher Wohnsitz des Aktionärs in den Jahren 2011 bis 2015 bestimmt worden war. Dabei wurde u.a. festgehalten, dass dem Rekurrenten während des gesamten untersuchten Zeitraums die 4.5-Zimmerwohnung an der I._____strasse zur Verfügung gestanden hatte (E. 4.2.1). Weil der Aktionär unbestrittenermassen der Rekurrentin keine Gegenleistung für die ihm zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten ausrichtete, liegt ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor, was dem Aktionär als Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsident der Rekurrentin bewusst sein musste (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 100 zu Art. 58 DBG). Damit ist die geldwerte Leistung nachgewiesen. Eine solche wäre im Übrigen selbst dann zu bejahen, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Aktionärs in H._____ befinden würde, entscheidend ist, dass der Rekurrent über die Wohnung in G._____ verfügen kann.

6.3 Das Ausmass einer festgestellten geldwerten Leistung entspricht der Differenz zwischen Marktpreis und erbrachter Gegenleistung (vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 239 zu Art. 58 DBG). Letztere beträgt vorliegend CHF Null, weshalb grundsätzlich der am Markt erzielbare Mietzins aufzurechnen wäre. In der Stellungnahme vom 5. Februar 2019 hat die Rekurrentin erstmals geltend gemacht, dass die Wohnung aufgrund zweier grosser, strahlungsintensiver Mobilfunkantennen auf der Geschäftsliegenschaft nicht vermietbar sei. Die dazu in Aussicht gestellten Unterlagen sind bis dato nicht eingereicht worden. Zudem wurde im erwähnten Wohnsitzverfahren, das die Jahre 2011 bis 2015 betraf, eine (angeblich) unzumutbare Strahlenbelastung mit keinem Wort erwähnt. Die Steuerrekurskommission geht somit davon aus, dass zumindest in den hier zu beurteilenden Jahren 2011 bis 2013 die Wohnung ohne weiteres vermietbar gewesen wäre. Die Steuerverwaltung hat für die Quantifizierung der geldwerten Leistung auf den steuerlichen Eigenmietwert abgestellt, was zweckmässig ist und sich im Normalfall zugunsten des steuerpflichtigen Unternehmens und der begünstigten beteiligten Personen auswirkt. Nicht gerechtfertigt ist es hingegen, die geldwerte Leistung für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer unterschiedlich zu berechnen, wie es die Steuerverwaltung getan hat. Anders als bei der Bemessung des Einkommens aus unbeweglichem Vermögen (wofür Art. 25 Abs. 4 StG im Gegensatz zu Art. 21 Abs. 2 DBG eine massvolle Besteuerung vorsieht), stimmen die rechtlichen Grundlagen für die Aufrechnung von geldwerten Leistungen bei Bund und Kanton überein. In den allermeisten Fällen liegt auch der höhere bundessteuerliche Eigenmietwert unterhalb einer am Markt erzielbaren Miete, weshalb es sachgerecht ist, vorliegend für beide Steuerhoheiten den bundessteuerlichen Eigenmietwert von CHF 19'972.-- aufzurechnen.

7. Anschaffung einer Waschmaschine (Steuerperiode 2012)

Die Steuerverwaltung erachtet die in der Jahresrechnung 2012 verbuchte Anschaffung einer Waschmaschine von CHF 1'547.-- als geldwerte Leistung an den Aktionär, weil das Gerät in dessen Privatwohnung stehe. Die Rekurrentin macht in der Rekursschrift geltend, dass die Wohnung "als Dienstraum [...] einschliesslich Waschmöglichkeit" genutzt werde. Im Schreiben an die Steuerverwaltung vom 7. August 2015 (pag. 441) wurde zur Begründung der geschäftsmässigen Natur der Anschaffung noch angegeben, mit dem Gerät würden Arbeitskleider, Putzlappen und Handtücher gewaschen. Der Steuerverwaltung ist insoweit zuzustimmen, als es unglaublich ist, dass die Waschmaschine geschäftlich genutzt wird. Allerdings ist die Rekurrentin als Eigentümerin der Wohnung für den Unterhalt und gegebenenfalls Ersatz der Waschmaschine zuständig. Nach der Aufrechnung des Eigenmietwerts als geldwerte Leistung, ist der Aktionär aus steuerlicher Sicht wie ein Mieter zu betrachten. Demnach erweist sich die Anschaffung als geschäftsmässig begründet und die Aufrechnung von CHF 1'547.-- ist zu streichen.

8. Reisespesen / Kundenbetreuung (Steuerperioden 2011-2013)

8.1 Die Rekurrentin verbuchte im Aufwandkonto Nr. 6640 "Reisespesen, Kundenbetreuung" Beträge von CHF 37'160.75 pro 2011 (vollständiges Kontoblatt, pag. 80), CHF 26'910.80 pro 2012 (Kontoblatt für Zeitraum 5.10.2012 bis 28.12.2012, pag. 379) und CHF 43'349.-- pro 2013 (Kontoblatt für Zeitraum 1.1.2013 bis 10.8.2013, pag. 608-604). In den Jahresabschlüssen dürfen diese Beträge Teil des Werbeaufwands darstellen. Die vorgenannten Beträge für die Jahre 2012 und 2013 können dem Protokoll der Buchprüfung (pag. 105) entnommen werden.

8.2 Auslagen, die Angestellten im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit anfallen (Spesen), stellen geschäftsmässig begründete Aufwendungen dar. Das Gleiche gilt grundsätzlich für Auslagen für direkte und indirekte Werbung, worunter auch Verpflegungsauslagen zur Kundengewinnung fallen können. Bei Auslagen, die regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen (u.a. für Restaurantbesuche und Hotelübernachtungen) sind die Anforderungen an den Nachweis des Geschäftsbezugs jedoch streng. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend, hat die Schweizerische Steuerkonferenz festgehalten, dass bei Einladungen von Drittpersonen zu Repräsentationszwecken auf den Belegen folgende Angaben enthalten bzw. vermerkt werden müssen: Datum, Name und Ort des Lokals, Namen aller anwesenden Personen, Geschäftszweck der Einladung (Kreisschreiben Nr. 25 vom 18.1.2008 – Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen [Kreisschreiben Nr. 25], Ziff. 5.1, einsehbar unter: <<https://www.steuerkonferenz.ch>>, Rubriken "Dokumente > Kreisschreiben" [abgerufen am 16.9.2019]; vgl. auch BGer 2C_273/2013 vom 16.7.2013, E. 4.1; BGer 2A.461/2001 vom 21.2.2002 E. 3.1; VGE 100 2013 366 vom 1.9.2015, E. 3.4).

8.3 Die Steuerverwaltung hat zum einen die Kosten für ein Geburtstagsfest (CHF 3'964.70, Steuerjahr 2011, pag. 76), für ein Hotel auf Mallorca (EUR 974.55 = CHF 1'190.--, Steuerjahr 2011, pag. 75) und für eine Bikereise nach Brasilien (CHF 1'850.--, Steuerjahr 2012, pag. 378) nicht als geschäftsmässig anerkannt. Zum anderen hat sie in allen drei Jahren einen Privatanteil von je CHF 10'000.-- aufgerechnet mit der Begründung, dass "praktisch an jedem Tag eine Belastung verbucht worden sei" (pag. 242e, 527e sowie 748d).

8.4 Die Rekurrentin verweist in den Rekursschriften darauf, dass bereits ein jährlicher Privatanteil des Aktionärs von CHF 5'000.-- verbucht worden sei und für weitere Aufrechnungen die Grundlage fehle. In der Stellungnahme vom 5. Februar 2019 wird der verbuchte Privatanteil pro 2011 mit CHF 10'000.-- beziffert und neu auch die Aufrechnung der Kosten für das Geburtstagsfest im Jahr 2011 angefochten, mit der Begründung, dieses habe zugleich Gelegenheit geboten, "gute Kunden der A. _____ beizuladen und damit auch die geschäftliche Wertschätzung zu demonstrieren". Dazu ist festzuhalten, dass in allen drei Jahresrechnungen (pag. 58, 356 und 572) zwar ein Privatanteil von CHF 5'000.-- aufgeführt ist (also auch pro 2011), dieser aber von der Steuerverwaltung bereits im Zusammenhang mit privat genutzten Geschäftsfahrzeugen berücksichtigt worden ist (Protokoll Buchprüfung, pag. 112; siehe dazu E. 13 hiernach). Das Geburtstagsfest vom 23./24. Januar 2011 war offensichtlich ein privater Anlass. Dass sich unter den Gästen auch solche befunden haben mögen, die mit der Rekurrentin in einer Geschäftsbeziehung stehen, vermag daran nichts zu ändern (vgl. Restaurantrechnung vom 24.1.2011, 01:58 Uhr, pag. 76).

8.5 Soweit ersichtlich hat die Steuerverwaltung keine weitergehende Prüfung von Einzelbelegen vorgenommen (solche finden sich auch nicht in den Akten, abgesehen von den in E. 8.3 hiervor genannten) und sich mit einer pauschalen Aufrechnung von jeweils CHF 10'000.-- begnügt. In Bezug auf das Jahr 2013, in dem mit CHF 43'349.-- der grösste Betrag verbucht wurde, wird dies im Protokoll der Buchprüfung explizit so festgehalten (pag. 105). Die vorhandenen Akten deuten jedoch darauf hin, dass höhere Aufrechnungen angebracht sind. Bereits die Höhe der Buchungen rechtfertigt eine genauere Prüfung. In den drei untersuchten Steuerperioden beliefen sich die Aufwendungen für Reisespesen und Kundenbetreuung insgesamt auf rund CHF 107'000.--, was pro Arbeitstag ca. CHF 160.-- entspricht (bei 220 Arbeitstagen im Jahr). Den vorhandenen Kontoblättern (siehe E. 8.1 hiervor) lässt sich entnehmen, dass der weitaus grösste Teil der verbuchten Beträge auf Restaurantrechnungen beruht. Aus den der Steuerrekurskommission vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, wie viele Mitarbeiter die Rekurrentin beschäftigt, geschweige denn, wer ausser dem Aktionär Spesen verursachen darf. Angesichts des tiefen Personalaufwands (2011: CHF 66'771.--; 2012: CHF 97'170.--; 2013: CHF 84'528.--) ist anzunehmen, dass der weitaus grösste Teil der Aufwendungen für Reisespesen und Kun-

denbetreuung durch den Aktionär getätigt wurde. Weiter ist zu beachten, dass im Jahr 2011 CHF 30'604.-- von total CHF 37'160.-- in Form von monatlich vorgenommenen Sammelbuchungen mit dem Vermerk "Spesen Restaurants" erfasst wurden (pag. 80). Damit ist anhand des Kontoblatts nicht einmal eine rudimentäre Plausibilisierung der geschäftsmässigen Begründetheit möglich. In den Jahren 2012 und 2013 scheint die Praxis der Verbuchung von Sammelbelegen aufgegeben worden zu sein, soweit sich dies anhand der nur unvollständig vorhandenen Kontoblätter beurteilen lässt. Zu berücksichtigen ist zudem, dass nebst dem erwähnten Geburtstagsfest weitere, von der Rekurrentin vor der Steuerrekurskommission nicht mehr bestrittene, private Auslagen des Aktionärs als Geschäftsaufwand verbucht worden sind (siehe E. 8.3 hiavor). Schliesslich enthalten die Kontoblätter weitere Einträge, bei denen auf den ersten Blick ein privater Zweck anzunehmen ist (bspw. Buchungen für ein Hotel in Arosa und für "Spesen Frankreich" sowie "Spesen Deutschland", pag. 80; Buchungen für Restaurants und Hotels in verschiedenen Ferienorten im Kanton Graubünden, pag. 608 und 606; Buchungen mit Vermerk "Tui Suisse", pag. 605).

8.6 Es ist trotz voller Kognition (Art. 198 Abs. 2 StG) nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission als erste Instanz, grundsätzliche Fragen in der erfordernten Tiefe erstmalig zu klären und weitere Beweismittel einzufordern bzw. Grundlagen zu prüfen. Würde die Steuerrekurskommission dies tun, würde dem Steuerpflichtigen, faktisch die materielle Prüfung die Argumente betreffend, eine Instanz verloren gehen. Dementsprechend sind die Akten zur Überprüfung der Aufwendungen für Reisespesen und Kundenbetreuung an die Steuerverwaltung zurückzusenden. Dabei wird die Rekurrentin die Auslagen und deren geschäftsmässige Begründetheit nach Massgabe der in E. 8.2 hiavor aufgeführten bundesgerichtlichen Anforderungen zu belegen haben.

9. Bareinlagen des Aktionärs (Steuerperioden 2011-2013)

9.1 In den drei Steuerjahren sind insgesamt CHF 521'400.-- dem Konto Nr. 1000 "Kasse" gutgeschrieben worden mit dem Vermerk "Einlage von Privat". Die Gegenbuchungen erfolgten im Konto Nr. 2400 "Kontokorrent Aktionär". Im einzelnen handelt es sich um folgende Buchungen (siehe Kontoblätter Kasse 2011: pag. 100-94; Kasse 2012: pag. 401-397; Kontokorrent Aktionär 2013: pag. 600-592):

Steuerjahr 2011		Steuerjahr 2012		Steuerjahr 2013	
01.07.2011	30'000	01.01.2012	25'000	01.01.2013	4'400
01.08.2011	5'000	01.02.2012	5'000	01.02.2013	10'000
01.09.2011	20'000	31.03.2012	15'000	01.03.2013	20'000
01.10.2011	20'000	25.04.2012	8'000	01.04.2013	5'000
01.12.2011	20'000	31.05.2012	12'000	01.05.2013	5'000
		26.06.2012	20'000	01.06.2013	5'000

		31.07.2012	25'000	01.07.2013	8'000
		28.08.2012	8'000	01.08.2013	15'000
		27.09.2012	18'000	01.08.2013	10'000
		31.10.2012	20'000	01.10.2013	15'000
		30.11.2012	5'000	01.12.2013	18'000
		31.12.2012	150'000		
Total 2011	95'000	Total 2012	311'000	Total 2013	115'400

9.2 Nach der Buchprüfung wurde die Rekurrentin durch die Steuerverwaltung zwei Mal aufgefordert, die Herkunft der eingelegten Mittel nachzuweisen (Schreiben vom 20.5.2015, pag. 121, und vom 28.8.2015, pag. 129). In den Antwortschreiben vom 7. August 2015 (pag. 127) und vom 14. September 2015 (pag. 136) beschränkte sich die damalige Vertreterin auf die Erklärung, dass die Einlagen aus dem Privatvermögen des Aktionärs stammten. Daraufhin versandte die Steuerverwaltung am 19. Oktober 2016 Taxationsberechnungen für die drei betroffenen Steuerjahre, in welchen CHF 95'000.-- (pro 2011, pag. 141), CHF 311'000.-- (pro 2012, pag. 463) und CHF 115'400.-- (pro 2013, pag. 689) als Privatanteile aufgerechnet wurden, mit der Begründung, diese Beträge würden mangels Herkunftsnachweis als nicht verbuchte Umsätze betrachtet. Mit Eingaben vom 5. Dezember 2016 (pag. 196, 473 und 699) erklärte der Vertreter, dass es für die Beurteilung des Sachverhalts nicht relevant sei, woher der Aktionär die in die Kasse eingelegten Mittel habe. Im Jahr 2010 sei das steuerbare Vermögen des Aktionärs nach Ermessen auf CHF 4 Mio. veranlagt worden, weshalb die umstrittenen Einlagen plausibel und realistisch seien. Im Einleitungsschreiben betreffend Steuerhinterziehungsverfahren vom 20. November 2017 (pag. 235) bezeichnete die Steuerverwaltung diese Darstellung als unzureichend und hielt an den Aufrechnungen pro 2011 und 2012 unverändert fest. Pro 2013 reduzierte sie die Aufrechnung auf CHF 49'400.--, entsprechend den Einlagen, die vor dem 18. Juni 2013 verbucht worden waren. Die später erfolgten Bareinlagen im Gesamtbetrag von CHF 66'000.-- erachtete die Steuerverwaltung wegen einer an diesem Datum erfolgten Überweisung an den Aktionär über CHF 110'000.-- als nachgewiesen (Beleg T. _____, pag. 684). In einer weiteren Eingabe vom 14. Februar 2018 (pag. 241) führte der Vertreter aus, dass der Aktionär über einen "steten Vorrat an Bargeld" verfügt habe. Weitere Mittel seien ihm im Jahr 2008 aus dem Verkauf einer ererbten Liegenschaft zugeflossen. In der Folge nahm die Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen vom 13. März 2018 Aufrechnungen von CHF 95'000.-- pro 2011, CHF 311'000.-- pro 2012 und CHF 49'400.-- pro 2013 vor, an denen sie im Einspracheverfahren unverändert festhielt.

9.3 Lässt sich eine Sachverhaltsbehauptung weder nachweisen noch widerlegen, so hat die Folgen der Beweislosigkeit jene Partei zu tragen, die aus dem Vorhandensein der behaupteten Tatsache zu ihren Gunsten Rechte ableitet. Diese sogenannte objektive Beweislast trägt nach einer im Steuerrecht allgemein gültigen Regel für steuerbegründende und -erhöhende Tatsa-

chen der Fiskus, für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen die steuerpflichtige Person (statt vieler: VGE 100 2016 6 vom 7.2.2018, E. 3.2; BGE 133 II 153 E. 4.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG).

9.4 Vorab ist festzuhalten, dass allein der Umstand, dass der Aktionär zwischen Juli 2011 und Dezember 2013 der Rekurrentin praktisch im Monatsrhythmus Darlehen in Form von Bargeld zur Verfügung gestellt haben will, jeder gängigen Praxis widerspricht. Laut Angaben des Vertreters hat der Aktionär die strittigen Einlagen jeweils getätigt, "wenn die A. _____ entsprechenden Bargeldbedarf zur Bezahlung von Löhnen, Käufen etc. hatte". Zwar war der Saldo des Kontos "Kasse" vor den Einlagen des Aktionärs tatsächlich oft im Minus. Damit ist freilich nicht geklärt, wieso die Rekurrentin so viele Zahlungen in bar abgewickelt hat. Andere flüssige Mittel scheinen nämlich durchaus vorhanden gewesen zu sein: Laut Bilanz betrug der Saldo des T. _____-Kontos per Ende 2011 CHF 111'274.--, per Ende 2012 CHF 150'622.-- und per Ende 2013 CHF 42'540.-- (nachdem am 18.6.2013 CHF 110'000.-- an den Aktionär überwiesen wurden, siehe E. 9.2 hiavor). Die verbuchten Umsätze der Rekurrentin beliefen sich auf (gerundet) CHF 1.061 Mio. (2011), CHF 1.139 Mio. (2012) und CHF 0.767 Mio. (2013). Davon wurden in den Jahren 2011 und 2012 nur ca. CHF 102'000.-- (9 %) bzw. CHF 64'000.-- (6 %) in bar beglichen (berücksichtigt wurden Soll-Buchungen im Konto Kasse mit Gegenkonto Nr. 3000 "Warenertrag" oder einem Debitorenkonto; keine Angaben für 2013 in den Akten). Obwohl die (verbuchten) Einnahmen demnach zum grössten Teil auf das T. _____-Konto flossen (vgl. auch das Protokoll der Buchprüfung, pag. 109), tätigte die Rekurrentin zahlreiche Ausgaben in bar, offenbar ohne die dazu benötigten Beträge vom T. _____-Konto zu beziehen.

9.5 Zu den Barausgaben gehören namentlich auch solche, die laut Buchhaltung privaten Zwecken des Aktionärs dienten. Allein im Jahr 2011 wurden rund 120 solche Transaktionen im Gesamtbetrag von mehr als CHF 14'000.-- verbucht (Gegenkonto Nr. 2400 "Kontokorrent Aktionär"; für 2012 aufgrund geänderter Verbuchungspraxis keine sicheren Angaben möglich; für 2013 keine Kontoblätter vorhanden). Daraus folgt, dass der Aktionär (angeblich) Bargeld aus seinem privaten Vermögen in die Kasse der Rekurrentin gelegt haben will, um daraus anschliessend laufend private Auslagen zu tätigen. Ein solches Verhalten ergibt keinen Sinn.

9.6 Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich weiter, dass in der Buchhaltung der Rekurrentin der Bargeldverkehr ordnungswidrig erfasst wurde. Das Konto Kasse wies in den Jahren 2011 und 2012 regelmässig (hohe) Minussaldi aus (für 2013 fehlen entsprechende Unterlagen), was bei korrekter Verbuchung nicht möglich ist. Laut wiederholten Angaben der Rekurrentin sei es üblich, Käufe und Verkäufe von Maschinen gegen bar abzuwickeln (Stellungnahme vom 14.2.2018, pag. 240; Stellungnahme vom 5.2.2019, Ziff. 5). Gerade deswegen wäre die exakte zeitnahe Erfassung der Einnahmen und Ausgaben in einem Kassenbuch und der regel-

mässige Abgleich mit dem tatsächlichen Kassenbestand unerlässlich (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 36 zu Art. 58 DBG). Davon kann hier keine Rede sein. Kasseneinlagen und -entnahmen sind nicht dokumentiert, ein brauchbares Kassenbuch wird nicht geführt (siehe "Kassenbuch April 2011" mit pauschalen Belastungen und Negativsaldo, pag. 78). Ebenso fehlen vertragliche Vereinbarungen über die Darlehen, die der Aktionär (vorgeblich) der Rekurrentin via Kontokorrent gewährt hat. Offenbar tätigte der Aktionär laufend und formlos Barauslagen zulasten der Rekurrentin und glich diese mit periodischen Gutschriften auf seinem Kontokorrentkonto wieder aus. Dadurch sind die Mittel der Rekurrentin als Aktiengesellschaft und diejenigen des Aktionärs nicht strikt getrennt gehalten, sondern auf unzulässige Art durchmischt worden.

9.7 Weiter sind nachweislich geldwerte Leistungen in Form von nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen an den Aktionär geflossen und bei zahlreichen weiteren Transaktionen ist dies zu vermuten (siehe E. 8 hiavor). Auch ist aufgrund einer Steuermeldung aus dem Kanton U. _____ aktenkundig, dass der Barverkauf einer Maschine für CHF 1'600.-- im Jahr 2011 nicht verbucht worden ist (Quittung pag. 71). Die Rekurrentin liess dazu verlauten, dass dies wohl vergessen worden sei (Protokoll Buchprüfung, pag. 109) bzw. dass sich der Aktionär nicht daran erinnern könne (Eingabe vom 14.2.2018, pag. 240). Schliesslich betont die Rekurrentin wiederholt, dass die Verwendung von Bargeld im Handel mit Occasionsmaschinen üblich sei. Wie in E. 9.4 hiavor ausgeführt, stammt jedoch nur ein geringer Teil der verbuchten Erträge aus Bargeschäften. Dies nährt den Verdacht, dass weitere Barverkäufe nicht ordnungsgemäss verbucht worden sind. In ihrer Gesamtheit rechtfertigen diese Umstände die Vermutung, dass die vom Aktionär getätigten Bareinlagen in Wirklichkeit nicht verbuchte Erträge der Rekurrentin darstellen. Damit einher geht eine Umkehrung der Beweislast. Es ist nunmehr Sache der Rekurrentin nachzuweisen, dass die vermutete Herkunft der Mittel nicht zutrifft (sogenannte mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung, BGer 2C_647/2018 vom 29.11.2018, E. 4.3.2, mit Hinweisen).

9.8 Bezüglich Mittelherkunft beschränkt sich die Rekurrentin im Wesentlichen auf den Verweis auf das Privatvermögen des Aktionärs, das hoch genug sei, um daraus die umstrittenen Bareinlagen zu finanzieren. Dazu wird auf die Steuerveranlagung pro 2010 verwiesen, bei der das steuerbare Vermögen des Aktionärs ermessensweise auf CHF _____ festgelegt worden ist. Dieses Argument ist nur schon deswegen untauglich, weil der Aktionär zumindest in den Jahren 2010 bis 2013 keine Steuererklärung eingereicht hat und deshalb nach Ermessen eingeschätzt wurde (pag. 36-24, 352-346, 568-562). Daher kennen weder die Steuerverwaltung noch die Steuerrekurskommission die privaten Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Aktionärs. Zudem geht es vorliegend nicht darum, ob der Aktionär theoretisch in der Lage ge-

wesen wäre, die von ihm behaupteten Einlagen zu finanzieren, sondern um den konkreten Nachweis, woher die dafür verwendeten Mittel stammen. Der Verweis auf eine langjährige Spartätigkeit und einen Immobilienverkauf im Jahr 2008 (Einsprache vom 9.4.2018, pag. 318) bzw. 2007 (Rekurseingabe pro 2011 vom 29.9.2018, Ziff. 4c) genügen hierfür ebenso wenig wie das angebliche "Flair des Maschinenhändlers für Bargeld", das "verständlich und plausibel" sei (Stellungnahme vom 5.2.2019, Ziff. 4). Am Rande sei noch darauf hingewiesen, dass der geltend gemachte Liegenschaftsverkauf das Grundstück G. _____ Gbbl. Nr. 2. _____ betreffen dürfte, das per 12. Januar 2007 von einer Erbengemeinschaft für CHF _____ verkauft wurde, an welcher der Aktionär zu einem Viertel beteiligt war (Kaufvertrag vom 23.11.2006, durch die Steuerrekurskommission abrufbar über das kantonale Grundstückdaten-Informationssystem GRUDIS). Der auf den Aktionär entfallende Anteil am Verkaufserlös war somit vergleichsweise gering.

9.9 Im Ergebnis misslingt der Rekurrentin der Nachweis, dass die über das Kontokorrent des Aktionärs verbuchten Bareinlagen keine nicht verbuchten Erträge darstellen. Die Aufrechnungen der Steuerverwaltung sind somit grundsätzlich zu Recht erfolgt. Allerdings ist nicht nachvollziehbar, inwiefern die von der Rekurrentin am 18. Juni 2013 auf ein Konto des Aktionärs bei der F. _____ bank überwiesenen CHF 110'000.-- geeignet sein sollen, die späteren Bareinlagen von CHF 66'000.-- nachzuweisen (E. 9.2 hiervor). Es ist weder ersichtlich, wieso der Aktionär mehr als die Hälfte der ihm überwiesenen Summe in den Folgemonaten tranchenweise erneut der Rekurrentin zur Verfügung hätte stellen sollen noch sind die entsprechenden Barbezüge nachgewiesen worden. Ein solcher Nachweis wäre problemlos möglich gewesen, weil der ursprüngliche Mittelzufluss unbestreitbar auf ein Bankkonto des Aktionärs erfolgt ist. Dementsprechend erachtet die Steuerrekurskommission für das Steuerjahr 2013 eine Aufrechnung von CHF 115'400.-- anstatt von CHF 49'400.-- als gerechtfertigt. Mit diesen Aufrechnungen ist im Übrigen auch der im Jahr 2011 nachweislich nicht verbuchte Barverkauf für CHF 1'600.-- (E. 9.7 hiervor) abgedeckt, die von der Steuerverwaltung vorgenommene zusätzliche Aufrechnung erübrigt sich (Details Privatanteile, pag. 242c). Somit resultiert eine Abänderung der Einspracheentscheide zum Nachteil der Rekurrentin (sogenannte "reformatio in peius"), wozu sie vorgängig anzuhören ist (Art. 199 Abs. 2 StG). Da die Sache ohnehin an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist (E. 8.6 hiervor), wird sich die Rekurrentin im Rahmen des fortgesetzten Einspracheverfahrens hierzu äussern können.

10. Zahlungen an D. _____ (Steuerperioden 2011-2013)

10.1 Bei der Buchprüfung wurde festgestellt, dass die Rekurrentin im Konto Nr. 4000 "Handelswarenaufwand" zahlreiche Zahlungen an D. _____ (ZPV-Nr. _____; geb. _____) verbucht hat, bei dem es sich gemäss unwidersprochenen Angaben der Steuerverwaltung um

einen ehemaligen Angestellten der Rekurrentin handelt. Laut Kontoblättern erfolgte rund die Hälfte der Zahlungen in bar, wobei als Text "Rechnung D. _____" (o.ä.) erfasst wurde. Die restlichen Buchungen, versehen mit dem Buchungstext "Ankauf Occasionsmaschine" (o.ä.) betrafen das T. _____-Konto. Oft wurde am selben Tag oder an zwei kurz aufeinanderfolgenden Tagen der gleiche oder ein ähnlicher Betrag sowohl über die Kasse als auch über das T. _____-Konto verbucht (Kontoblätter pro 2011: 87-84; pro 2012: pag. 385-383; pro 2013: pag. 625-622).

10.2 Nach der Buchprüfung forderte die Steuerverwaltung die Rekurrentin am 20. Mai 2015 (pag. 120) auf, Belege für die Zahlungen an D. _____ beizubringen. Mit Schreiben vom 7. August 2015 (pag. 127) reichte die damalige Vertreterin insgesamt 27 als "Rechnung" bezeichnete Belege ein (pro 2011: pag. 124a-124k; pro 2012: pag. 434-429 und 427-425; pro 2013: pag. 662-656). Die Steuerverwaltung bezeichnete in ihrer Antwort vom 28. August 2015 (pag. 128) die eingereichten Rechnungen als unvollständig und nicht brauchbar, weil übliche Angaben wie die Adresse des Rechnungsempfängers, das Lieferdatum und die genaue Bezeichnung der Ware fehlten. Daraufhin sandte die damalige Vertreterin am 14. September 2015 "stellvertretend für die anderen Geschäfte" (Begleitschreiben, pag. 135) ein Datenblatt betreffend einen Elektro-Stapler ein (pag. 131a). Die Steuerverwaltung kündigte mit den Taxationsberechnungen vom 19. Oktober 2016 (pro 2011: pag. 144; pro 2012: pag. 467; pro 2013: pag. 693) an, die nachgereichten Rechnungen von D. _____ nicht zu akzeptieren und dementsprechend Aufrechnungen von CHF 42'500.-- pro 2011, CHF 36'700.-- pro 2012 und CHF 24'279.-- pro 2013 vorzunehmen (insgesamt CHF 103'479.--). Ebenfalls aufgerechnet würden verbuchte Maschinenkäufe, für die kein Beleg vorhanden sei, wozu die hiervor erwähnten Doppelverbuchungen gehörten (siehe dazu E. 11 hiernach). Der Vertreter erklärte hierzu am 5. Dezember 2016, dass die Rechnungen an D. _____ (korrekt wäre: Rechnungen von D. _____ an die Rekurrentin) zwar unvollständig, jedoch "nicht fiktiv" seien (pag. 195). Am 10. Januar 2017 reichte die Rekurrentin erneut Rechnungsbelege von D. _____ ein, die mit denjenigen vom 7. August 2015 weitgehend identisch sind (pro 2011: pag. 211-201; pro 2012: 508-500; pro 2013: 739-734). Zugleich räumte die Rekurrentin ein, dass aufgrund eines Fehlers "Doppelverbuchungen" vorgekommen seien. Es gälten nur die Rechnungen von D. _____ (pag. 224). Mit Schreiben vom 15. März 2017 (pag. 228) ergänzte der Vertreter diesbezüglich, dass irrtümlicherweise jeweils sowohl der Bezug der benötigten Summe vom T. _____-Konto als auch der Rechnungsbeleg von D. _____ im Warenaufwand verbucht worden seien. Auch in den späteren Eingaben im Einsprache- und Rekursverfahren anerkannte der Vertreter die Aufrechnungen infolge doppelter Verbuchung, beharrte indes darauf, dass die Rekurrentin tatsächlich Maschinen im durch die eingereichten Belege dokumentierten Umfang von D. _____ bezogen habe.

10.3 Vorab ist festzuhalten, dass es vollkommen unwahrscheinlich erscheint, dass die Rekurrentin einem ehemaligen Mitarbeiter im Pensionsalter während dreier Jahre fast jeden Monat eine (und zwar immer nur eine) Maschine abgekauft haben soll. Umso höher sind die Anforderungen an die Beweiskraft der eingereichten Unterlagen. Freilich spricht bereits die Tatsache, dass bei der Buchprüfung vom 27. April 2015 keine Belege für Maschinenkäufe bei D. _____ vorhanden waren, gegen die Authentizität der am 7. August 2015 nachgereichten Rechnungen. Das Gleiche gilt für die Belege selber. So sind die angeblich von D. _____ an die Rekurrentin gelieferten Maschinen darauf nur rudimentär umschrieben. Weiter fehlen Angaben zu Übergabeort und -datum, Zahlungskonditionen etc. Teilweise fehlt der Name der Rekurrentin als Rechnungsempfängerin (pag. 662, 660-656). Auf anderen Rechnungen sind Name und Adresse der Rekurrentin mit einem Firmenstempel angebracht worden (pag. 124a, 124c-124k), was ein Indiz dafür ist, dass die Rekurrentin diese Belege selber angefertigt hat. Offensichtlich nachträglich verändert wurden Rechnungen aus dem Jahr 2012, die zunächst ohne Empfängermerk (pag. 434-430, 427) und später mit dem Stempel der Rekurrentin versehen (pag. 505-502) eingereicht wurden. Zudem fehlen Bestätigungen von D. _____ für den Erhalt des Kaufpreises, obwohl die Maschinen angeblich bar bezahlt wurden. Einzig der Beleg vom 16. September 2012 (pag. 428) unterscheidet sich von den anderen. Es handelt sich um eine handschriftlich ausgefüllte Quittung, worauf mutmasslich D. _____ unterschriftlich bestätigt, insgesamt CHF 4'000.-- (Anzahlung CHF 200.--, Restbetrag CHF 3'800.--) für einen Stapler "Mitsubishi" (o.ä.) erhalten zu haben. Allen anderen eingereichten Rechnungen kommt, entgegen der Erklärung der früheren Vertreterin im Schreiben vom 14. September 2015, keinerlei "Quittungsqualität" zu (pag. 135). Die Beilage 4 des gleichen Schreibens (pag. 131a) belegt im Übrigen nur, dass die Rekurrentin durchaus über detaillierte Angaben zu ihren Maschinen verfügt, ist als Nachweis für Maschinenkäufe bei D. _____ indes vollkommen untauglich.

10.4 Anhand der vorhandenen Akten ist nicht belegt, dass überhaupt Zahlungen an D. _____ getätigt worden sind, geschweige denn, dass es sich dabei um Entgelt für gelieferte Maschinen handelt. Sämtliche auf angeblich von D. _____ ausgestellten Belegen basierende Buchungen im Warenaufwand sind als nicht geschäftsmässig begründet anzusehen und dementsprechend aufzurechnen. Angesichts der gesamten Umstände gilt dies auch für die CHF 3'800.--, die basierend auf der hiavor erwähnten Quittung vom 16. September 2012 verbucht worden sind. Die Aufrechnung pro 2011 fällt um CHF 4'000.-- geringer aus als von der Steuerverwaltung vorgenommen, weil entgegen der Zusammenstellung der Rekurrentin (pag. 124), kein Beleg vom 4. Januar 2011 für einen Deichselstapler eingereicht worden ist. Bei dieser Buchung handelt es sich um eine der erwähnten Doppelbuchungen, die in den nachfolgenden Erwägungen behandelt werden. Somit belaufen sich die Aufrechnungen gestützt auf

fiktive Rechnungen von D._____ auf CHF 38'500.-- pro 2011, CHF 36'700.-- pro 2012 und CHF 24'279.-- pro 2013, total ausmachend CHF 99'479.--.

11. Maschinenkäufe ohne Belege (Steuerperioden 2011-2013)

11.1 Bei der Buchprüfung vom 27. April 2015 konnten für zahlreiche Buchungen im Konto 4000 "Handelswarenaufwand" keine Belege vorgelegt werden (Kontoblätter pro 2011: 87-84; pro 2012: pag. 385-383; pro 2013: pag. 625-622). Laut Protokoll der Buchprüfung (pag. 108) beliefen sich diese Buchungen auf CHF 43'085.-- pro 2011, CHF 102'600.-- pro 2012 und CHF 61'113.-- pro 2013 (total CHF 206'798.--). Im Schreiben der früheren Vertreterin vom 7. August 2015 (pag. 127a) und vom 14. September 2015 (pag. 135) wurde dazu ausgeführt, dass es sich bei diesen Buchungen um "WIR-Geschäfte" handle. Es sei branchenüblich, dass in solchen Fällen keine Belege ausgestellt würden, zumal viele gewerbliche Kunden der Rekurrentin "nicht kaufmännisch gebildet" seien. In den Taxationsberechnungen vom 19. Oktober 2016 nahm die Steuerverwaltung Aufrechnungen in gleicher Höhe vor, wie im Buchprüfungsprotokoll festgehalten. In der Begründung wurden die Nummern der fehlenden Belege gemäss Buchhaltung einzeln aufgeführt und ergänzend festgehalten, dass die entsprechenden Einkäufe ohne Angabe des Lieferanten verbucht worden seien und dass "praktisch alle" (pro 2011, pag. 142), "viele" (pro 2012, pag. 466) oder "einige" (pro 2013, pag. 690) auf die doppelte Verbuchung von Zahlungen an D._____ zurückzuführen seien. Der Vertreter räumte im Schreiben vom 5. Dezember 2016 ein, dass die Buchhaltungsunterlagen der Rekurrentin "dem heutigen Qualitäts- und Vollständigkeitsstandard teilweise nur knapp entsprechen" würden. Dies sei auf die häufigen Handschlaggeschäfte und "das fehlende administrative Gewissen der Handelsbetreibenden" zurückzuführen (pag. 194). Am 10. Januar 2017 reichten die Rekurrentin und am 15. März 2017 der Vertreter zusätzliche Belege ein. Die Steuerverwaltung akzeptierte einen Teil der nachgelieferten Unterlagen als Nachweise für die Buchungen im Warenaufwand und reduzierte die entsprechenden Aufrechnungen in den Veranlagungsverfügungen vom 13. März 2018 gegenüber der Taxationsberechnung auf CHF 38'784.-- pro 2011 (pag. 242b), auf CHF 61'600.- pro 2012 (pag. 527b) und auf CHF 49'783.-- pro 2013 (pag. 745b). Das Einspracheverfahren führte zu keinen weiteren Anpassungen. Im Rekursverfahren äussert sich der Vertreter nur insofern zu den Aufrechnungen aufgrund von fehlenden Belegen, als er einräumt, dass Zahlungen an D._____ irrtümlich doppelt verbucht worden seien.

11.2 Bei den nachgereichten und von der Steuerverwaltung grösstenteils akzeptierten Belegen handelt es sich um Kopien von handschriftlich erstellten Quittungen auf vorgedruckten Formularen (pag. 153; 476-483; 701-714). Diese wären unter normalen Umständen als Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der entsprechenden Ausgaben allenfalls geeignet. Wie bereits im Zusammenhang mit den Rechnungen von D._____ gilt es indes zu beachten, dass die

Quittungen bei der Buchprüfung nicht vorgelegt werden konnten und erst am 10. Januar 2017 nachgereicht wurden. Dass offenbar nachträglich Belege aufgefunden wurden, steht in Widerspruch zu den Erklärungen der früheren Vertreterin, wonach es sich bei den Buchungen ohne Beleg um "WIR-Geschäfte" handle und es branchenüblich sei, in solchen Fällen keine Belege auszustellen. Weiter fällt auf, dass in den Jahren 2011 und 2012 die Gegenbuchungen grösstenteils auf das Konto Nr. 1010 "T. _____-Konto" erfolgten, obwohl anhand der Quittungen von Barzahlungen auszugehen ist. Im Jahr 2013 erfolgten die Haben-Buchungen auf das Konto Nr. 1900, dessen Bezeichnung und Zweck aus den Akten nicht hervorgehen, die Buchungstexte enthalten jedoch den Vermerk "T. _____", was wiederum gegen Barzahlungen spricht. Bei den Buchungstexten fällt weiter auf, dass sie üblicherweise Name und Ort des Verkäufers sowie eine Umschreibung des gekauften Gegenstands enthalten. Bei den von der Steuerverwaltung zunächst nicht anerkannten Buchungen sind die Texte dagegen vage formuliert ("Maschineneinkauf", "Kauf Occasionsmaschine" o.ä.) und enthalten namentlich keine Angaben zum Verkäufer. Auf einigen, aber längst nicht auf allen Quittungen ist die Beleg-Nr. der Buchhaltung genannt (Bsp. mit Beleg-Nr.: pag. 483-481; ohne Beleg-Nr.: pag. 480-477). In einem Fall stimmt die Nr. auf dem Beleg nicht mit der Nr. gemäss Buchhaltung überein (Nr. 891 auf Beleg, pag. 704; Nr. 776 laut Kontoblatt, pag. 622). Schliesslich gibt es in einigen Fällen auch Differenzen zwischen verbuchten und quittierten Beträgen (Buchungen vom 1.10.2013, 1.11.2013 und 2.12.2013: verbuchte Beträge CHF 4'235.30, CHF 3'751.55 und CHF 3'992.35; quittiert CHF 4'300.--, CHF 4'000.-- und CHF 4'000.--; pag. 709-711). Ausserdem ist noch aufgefallen, dass bei einem Kauf über CHF 15'500.-- (pag. 481), einmal eine Akontozahlung von CHF 5'400.-- und einmal der gesamte Betrag von CHF 15'500.-- verbucht wurden (Buchungsdatum 3.5.2012, Buchungsbelege Nr. 102 und 603).

11.3 Angesichts der vielen aufgezeigten Unstimmigkeiten vermögen die nachträglich eingereichten Quittungen die geschäftsmässige Begründetheit der entsprechenden Buchungen im Warenaufwand nicht zu belegen, dies auch mit Blick auf die übrigen festgestellten gravierenden Mängel in der Buchführung. Für einen rechtsgenügenden Nachweis wären weitere Belege erforderlich gewesen, beispielsweise in Form eines Inventars, aus dem Lagerbestand, Zugänge und Abgänge der einzelnen Maschinen ersichtlich wären. Auch in dieser Hinsicht macht die Buchführung der Rekurrentin einen zweifelhaften Eindruck, sind doch die Vorräte per Ende 2011, 2012 und 2013 immer mit CHF 50'000.-- bilanziert worden. Die Rekurrentin wird sich im Rahmen des fortgesetzten Einspracheverfahrens dazu äussern und allfällige zusätzliche Unterlagen einzureichen haben. Aufgrund des gegenwärtigen Aktenstands erachtet die Steuerrekurskommission Aufrechnungen gemäss folgender Tabelle als gerechtfertigt. Wie erwähnt, werden damit auch die nicht bestrittenen doppelt erfolgten Buchungen für (angebliche) Zahlungen an D. _____ abdeckt:

Jahr	Beleg-Nr. Buchhaltung		Verbuchte Beträge		
	Kein Beleg (primär Doppelbuchungen D. _____)	Beleg nachgereicht (in Klammer pag.)	Kein Beleg	nachgereicht	Total
2011	201, 302, 388, 526, 627, 727, 827, 964, 1053, 1149, 1248	1366 (153)	38'748	4'000	42'748
2012	315, 332, 351, 371, 387, 430, 451	254 (480), 261 (476), 274 (479), 332+102 (481), 603 (482), 377 (477), 409 (478)	26'200	74'400	100'600
2013	96, 164, 232, 413, 466, 1019, 558, 556, 777	8 (714), 297 (713), 355 (712), 465 (708), 633 (711), 720 (710), 780 (709), 776 (704)	27'333	33'780	61'113

11.4 Die Aufrechnungen gemäss vorstehender Tabelle weichen teilweise von den ursprünglichen Zahlen der Steuerverwaltung gemäss Taxationsberechnungen vom 19. Oktober 2016 ab. Für das Jahr 2011 liegt die Aufrechnung um CHF 337.-- unter dem Betrag gemäss Taxationsberechnung (CHF 43'085.--, pag. 143), wobei die Ursache für diese Differenz nicht eruiert werden kann. Für das Jahr 2012 beträgt die Abweichung CHF 2'000.-- (Taxationsberechnung: CHF 102'600.--, pag. 466). Hier ist zu Gunsten der Rekurrentin ein von der Steuerverwaltung berücksichtigter Betrag von CHF 3'800.-- zu streichen, der bereits bei den Zahlungen an D. _____ berücksichtigt worden ist (Buchung vom 16.9.2012, pag. 428, E. 10.3 hiavor). Die verbleibende Differenz von CHF 1'800.-- lässt sich nicht nachvollziehen. Für das Jahr 2013 entspricht der aufzurechnende Betrag demjenigen der Taxationsberechnung (pag. 691).

12. Zahlungen an "Firma N. _____" / O. _____ (Steuerperioden 2011-2012)

12.1 Bei der Buchprüfung vom 27. April 2015 wurde festgestellt, dass die Rekurrentin in den Jahren 2011 und 2012 CHF 84'995.30 bzw. CHF 76'936.25 als Aufwand für "Fremdarbeit" verbucht hatte (pag. 107). Zumindest im Jahr 2011 wurden monatlich Beträge zwischen ca. CHF 4'000.-- bis CHF 9'000.-- auf ein Bankkonto überwiesen, das auf "O. _____, P. _____" lautet (Kontoblatt, pag. 83; Kontoauszug pag. 81; für 2012 keine Unterlagen in den Akten). Grundlage für die Zahlungen waren Rechnungen, ausgestellt von einer "Firma N. _____", aus Q. _____ in R. _____ (Ausland). Mit den Rechnungen sind "Reparaturen, Montagen, Ersatzteile-Beschaffung und Spesen laut unseren Rapporten" fakturiert worden (Bsp. Rechnung vom 1.2.2011, pag. 82). Mit Schreiben vom 8. Juni 2015 forderte die Steuerverwaltung detaillierte Rechnungen für diese Aufwendungen ein und ersuchte um eine Begründung für die Überweisungen an O. _____ (pag. 120). Die frühere Vertreterin erklärte daraufhin, dass "diese Gesellschaft" kontinuierlich Reparatur- und Montagearbeiten für die Rekurrentin ausgeführt und dabei O. _____ als Monteur eingesetzt habe. Die Auszahlungen seien auf Wunsch der Gesellschaft an O. _____ erfolgt (pag. 127a). Nachdem die Steuerverwaltung am 28. August 2015 entsprechende Rapporte angefordert hatte (pag. 128), reichte die frühere Vertreterin am 14. September 2015 zwei Rechnungen der "Firma N. _____" ein, für die im

März 2012 und Dezember 2012 geleisteten Arbeiten (pag. 449 und 447). Beigelegt waren Kopien von Stempelkarten zur Arbeitszeiterfassung für den Monat März 2012 (pag. 448 und 446). Die Steuerverwaltung nahm in den Taxationsberechnungen vom 19. Oktober 2016 Aufrechnungen von CHF 84'995.-- pro 2011 (pag. 142) und von CHF 76'936.-- pro 2012 (pag. 466) vor, weil sie die Zahlungen nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand betrachtete. Der Vertreter erklärte dazu am 5. Dezember 2016, dass "die Firma N._____ bzw. ihr Monteur O._____ [...] mit Reparatur- und Montagearbeiten betraut und hierfür weisungsgemäss direkt an Herrn O._____ entgolten" worden sei (pag. 195). Mit Eingabe an die Steuerverwaltung vom 10. Januar 2017 (pag. 224) reichte die Rekurrentin "korrigierte" Rechnungen ein und erklärte, dass O._____ selbstständig erwerbstätig sei und dass die überwiesenen Beträge in seiner Steuererklärung deklariert würden. Auf den neu eingereichten Rechnungen ist als Absender O._____ vermerkt (pro 2011: pag. 223-212; pro 2012: pag. 499-489). Die Steuerverwaltung akzeptierte daraufhin die Zahlungen an "Firma N._____" / O._____ als geschäftsmässig begründeten Aufwand (Veranlagungsverfügungen vom 13. März 2018, pag. 242c pro 2011 und pag. 527c pro 2012).

12.2 Die Steuerrekurskommission verfügt über die gleichen Kompetenzen wie die Steuerverwaltung (Art. 198 Abs. 2 StG). Sie kann daher auch Teilaspekte einer Veranlagung überprüfen, zu denen die Parteien keine Anträge gestellt haben.

12.3 Die Zahlungen an O._____ sind, im Gegensatz zu denjenigen an D._____, soweit ersichtlich nicht in bar erfolgt, sondern durch Überweisungen vom T._____-Konto der Rekurrentin auf ein Bankkonto des Empfängers. Auch scheinen die Buchungsbelege bereits zum Zeitpunkt der Buchprüfung am 27. April 2015 vorhanden gewesen zu sein (jedenfalls geht aus den Akten nichts anderes hervor). Diese Belege sind jedoch wenig überzeugend. Als Aussteller ist auf den (ursprünglichen) Rechnungen "Firma N._____" vermerkt, dazu eine ausländische Adresse. Kontaktangaben wie Telefonnummer, E-Mail-Adresse oder Website fehlen ebenso wie eine Unterschrift. Die (angeblich) erbrachten Leistungen werden auf den Rechnungen nur pauschal umschrieben: "Reparaturen, Montagen, Ersatzteile-Beschaffung und Spesen laut unseren Rapporten". Weder die fakturierte Anzahl Stunden noch der anwendbare Stundensatz oder allfällige Spesen gehen aus den Rechnungen hervor (in den Unterlagen befinden sich drei "ursprüngliche" Rechnungen, für Januar 2011 [pag. 82], März 2012 [pag. 449] und Dezember 2012, [pag. 447]). Im Verlauf des Verfahrens hat sich die Rekurrentin unterschiedlich zur Funktion von O._____ geäußert. Während es zunächst hiess, dieser sei von der "Firma N._____" als Monteur eingesetzt worden, soll er gemäss Eingabe vom 10. Januar 2017 selbstständig, also auf eigene Rechnung, für die Rekurrentin tätig gewesen sein. Um diese Erklärung zu stützen, legte die Rekurrentin ihrer Eingabe "korrigierte" Rechnungen bei, auf denen

nunmehr O._____ als Aussteller vermerkt ist. Abgesehen davon sind die nachgereichten Rechnungen mit den ursprünglichen identisch, d.h. ebenso rudimentär gehalten und nicht unterzeichnet. Die Rechnungen für Mai 2011 und Juni 2011 (pag. 219 und 218) erwecken zudem den Eindruck, abgeändert worden zu sein. Es sieht aus, als wäre der untere Teil des Originalformulars beim Kopieren abgedeckt worden. Auch ist der Rechnungsbetrag auf diesen beiden Dokumenten in einer anderen Schrift als auf den übrigen angebracht worden. Ähnliches gilt für die Rechnung betreffend Januar 2012 (pag. 499), deren Layout sich deutlich von den anderen Belegen unterscheidet. In Bezug auf das Jahr 2012 ist zudem festzuhalten, dass keine "korrigierte" Rechnung für den Dezember (wohl aber eine der "Firma N._____", pag. 486) nachgereicht wurde und dass sich das Total der nachgereichten Rechnungen pro 2012 (pag. 499-486) auf CHF 69'952.75 beläuft, was um fast CHF 7'000.-- unter dem zunächst aufgerechneten Betrag von CHF 76'936.25 liegt, der mit der Erfolgsrechnung 2012 übereinstimmt ("Fremdarbeiten/Raumaufwand", pag. 356).

12.4 Da auf den Rechnungen auf "Rapporte" verwiesen wird, forderte die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 28. August 2015 (pag. 129) die Rekurrentin auf, solche einzureichen. Die damalige Vertreterin legte der Eingabe vom 14. September 2015 "auszugsweise einen Rapport für die geleisteten Arbeiten dieser Firma bei" (pag. 135). Dabei handelt es sich um Kopien zweier Stempelkarten zur Arbeitszeiterfassung (pag. 448 und 446), mit denen offenbar die von O._____ im März 2012 geleisteten Stunden registriert wurden. Auf der dazugehörigen Rechnung vom 2. April 2012 (pag. 449) über CHF 8'430.-- ist handschriftlich ergänzt worden, dass der Gesamtbetrag 210.75 Std. zu CHF 40.-- entspreche. Das Total laut Stempelkarten beträgt indes 212 Std. 50 Min. (Saldo per 26.3.2012, 179:43 [pag. 446] plus Saldo 27. bis 30.3.2012, 33:07 [pag. 448]). Der Grund für diese Abweichung geht aus den Unterlagen nicht hervor.

12.5 Aus den beschriebenen Auffälligkeiten und Unstimmigkeiten und vor dem Hintergrund des bis anhin Ausgeführten misslingt der Rekurrentin jedoch der Nachweis, dass die Zahlungen an O._____ geschäftsmässig begründet waren. Sie ist jede Erklärung dafür schuldig geblieben, was es mit der angeblich zunächst beauftragten "Firma N._____" auf sich hat und wieso später O._____ selber der Beauftragte gewesen sein soll. Unabhängig davon ist es unglaubhaft, dass eine langfristige und enge Zusammenarbeit im Auftragsverhältnis ohne schriftliche Vereinbarung aufgenommen worden wäre. Dies gilt im Übrigen auch für deren Beendigung, denn per Ende Dezember 2012 scheint die Tätigkeit von O._____ für die Rekurrentin eingestellt worden zu sein. Dass Zahlungen im Rahmen eines Auftragsverhältnisses basierend auf derart rudimentären Rechnungen erfolgt sein sollen, widerspricht ebenfalls gängiger Praxis. Sollte O._____ seine für die Rekurrentin geleisteten Stunden tatsächlich mittels Stempeluhr

erfasst haben, stellte sich im Weiteren die Frage, ob nicht ein Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) vorliegt, was sozialversicherungsrechtliche Folgen nach sich ziehen würde.

12.6 Aufgrund des bis anhin Festgestellten wären die von der Steuerverwaltung letztlich akzeptierten Aufwendungen in der Höhe von CHF 84'995.-- pro 2011 und CHF 76'936.-- pro 2012 aufzurechnen. Die Rekurrentin wird sich im Rahmen des fortgesetzten Einspracheverfahrens dazu äussern können. Dabei ist sie insbesondere gehalten, sämtliche Verträge, Rechnungen, Rapporte, Stempelkarten usw., die das Vertragsverhältnis mit der "Firma N._____" bzw. mit O._____, betreffen, im Original einzureichen. Auch sind plausible Erklärungen für die festgestellten Unstimmigkeiten abzugeben. Die Steuerverwaltung ihrerseits, wird diese Unterlagen und Angaben zu prüfen und ihre Schlussfolgerungen daraus abzuleiten haben.

13. Fahrzeuge / Fahrzeugaufwand (Steuerperioden 2011-2013)

13.1 Laut Protokoll der Buchprüfung waren per 31. Dezember 2011 (pag. 112) vier Fahrzeuge in der Bilanz der Rekurrentin verzeichnet: zwei Kastenwagen (J._____ und K._____), ein Geländefahrzeug (L._____) und ein Van (M._____). Im Jahr 2012 ersetzte die Rekurrentin den L._____ durch ein neues Fahrzeug des gleichen Typs. Der Fahrzeugaufwand betrug laut den eingereichten Erfolgsrechnungen CHF 41'820.05 pro 2011 (pag. 58), CHF 50'063.05 pro 2012 (pag. 356) und CHF 53'183.55 pro 2013 (pag. 572). Abschreibungen auf Fahrzeugen wurden im Umfang von CHF 10'500.-- pro 2011 (pag. 57), CHF 26'500.-- pro 2012 (pag. 355) und CHF 48'000.-- pro 2013 (pag. 571) vorgenommen. Bei der Buchprüfung wurden zu Unrecht verbuchte Bussen wegen Geschwindigkeitsübertretungen, doppelt verbuchte Benzinrechnungen sowie Rechnungen eines Pneu-Unternehmens für Fahrzeuge, die nicht der Rekurrentin gehören, festgestellt und insgesamt CHF 4'468.-- aufgerechnet (pag. 106). Im Übrigen hat die Steuerverwaltung die Fahrzeugkosten und die auf den Fahrzeugen vorgenommenen Abschreibungen als geschäftsmässig begründete Aufwendungen akzeptiert.

13.2 Im Verfahren vor der Steuerrekurskommission sind die Fahrzeuge und damit zusammenhängenden Kosten nicht umstritten. Wie in E. 12.2 hiavor erwähnt, ist die Steuerrekurskommission indes berechtigt, auch solche Sachverhaltselemente zu überprüfen.

13.3 Im Rahmen der Buchprüfung stellte die Steuerverwaltung fest, dass die vier Fahrzeuge der Rekurrentin in drei verschiedenen Kantonen immatrikuliert worden waren, darunter weder S._____, wo sich der statutarische Sitz der Rekurrentin befindet noch Bern, wo die Rekurrentin unbeschränkt steuerpflichtig ist. Weiter ist im Protokoll festgehalten worden, dass unklar sei, "wer genau welches Fahrzeug" fahre (pag. 112). Es erstaunt, dass die Steuerverwaltung

diesen Sachverhalt nicht näher abgeklärt hat, und zum Schluss gekommen ist, dass die Anzahl Fahrzeuge "i.O." erscheine und der zulasten des Aktionärs verbuchte Privatanteil von CHF 5'000.-- angemessen sei. Angesichts der übrigen schwerwiegenden Mängel in der Buchführung und der hohen nachgewiesenen und vermuteten verdeckten Gewinnausschüttungen ist es angezeigt, dass die Steuerverwaltung auch die Fahrzeuge bzw. die dafür verbuchten Aufwendungen und Abschreibungen unter Beachtung der folgenden Ausführungen vertieft überprüft.

13.4 Dass die Rekurrentin über vier Geschäftsfahrzeuge verfügen soll, erscheint nur schon deswegen fragwürdig, weil sie kaum Personal zu beschäftigen scheint (siehe E. 8.5 hiavor). Dass die bilanzierten Fahrzeuge in verschiedenen Kantonen immatrikuliert worden sind, ist ein Indiz dafür, dass sie privaten Nutzern zum dauernden Gebrauch überlassen werden. Denn Motorfahrzeuge sind im jeweiligen Standortkanton anzumelden, d.h. dort, wo das Fahrzeug nach Gebrauch in der Regel für die Nacht abgestellt wird (vgl. Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 77 Abs. 1 der Verordnung über die Zulassung von Personen und Fahrzeugen zum Strassenverkehr [Verkehrszulassungsverordnung, VZV; SR 741.51]). Es wird Sache der Rekurrentin sein, für jedes Fahrzeug anhand von Kaufverträgen, Finanzierungsnachweisen, Fahrzeugausweisen etc. nachzuweisen, wem das Fahrzeug zivilrechtlich gehört, wer dessen Halter ist und wer es hauptsächlich benutzt.

13.5 In Bezug auf den im Jahr 2012 vom Aktionär bar bezahlten Geländewagen der Luxusklasse kann angesichts der Umstände ohne weiteres vermutet werden, dass es sich um ein privates Fahrzeug des Aktionärs handelt. Die Beweislast für das Gegenteil trägt die Rekurrentin. Sollte ihr dies nicht gelingen, sind sämtliche auf dieses Fahrzeug entfallende Kosten und Abschreibungen als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen, notfalls durch Schätzung nach Ermessen. Die Anschaffung selber zeitigt hingegen keine zusätzlichen Steuerfolgen, weil bereits die dafür eingesetzten Mittel als Gewinnvorwegnahme aufgerechnet werden (E. 9 hiavor).

14. Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung (Steuerperioden 2011-2013)

14.1 Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin Bussen von insgesamt CHF 157'100.-- (Details siehe Tabelle unter Bst. B hiavor) auferlegt wegen versuchter Steuerhinterziehung. Gemäss Art. 218 Abs. 1 StG und Art. 176 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht. Wird die Hinterziehung, wie vorliegend, mit Wirkung für eine juristische Person versucht, wird die juristische Person gebüsst (Art. 222 Abs. 1 StG; Art. 181 Abs. 1 DBG).

14.2 Eine Steuerhinterziehung in der hier relevanten Tatbestandsvariante der Steuerverkürzung begeht, wer bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechts-

kräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 Al. 2 DBG). Voraussetzung der vollendeten Steuerhinterziehung ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens, welcher durch das Verhalten der steuerpflichtigen Person "bewirkt" worden ist, weshalb es sich hierbei um ein Erfolgsdelikt handelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 2 zu Art. 175 DBG). Das Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen, im einen wie im anderen Fall muss es einer Verletzung von Verfahrenspflichten gleichkommen (Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 175 DBG). Eine versuchte Steuerhinterziehung liegt demgegenüber vor, wenn der Erfolg (sprich der Steuerausfall) nicht eintritt. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn die Steuerbehörden im Rahmen des ordentlichen Verfahrens die Verfahrenspflichtverletzungen entdeckt und daher die Veranlagung vor Eintritt der Rechtskraft korrigieren kann. Umgekehrt ist die versuchte Steuerhinterziehung von den straflosen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen. Bei Steuerverkürzungen wird diese Schwelle jedenfalls mit dem Einreichen der fehlerhaften Steuererklärung überschritten (Sieber/Malla, a.a.O., N. 2 und 3 zu Art. 176 DBG). Vorliegend hat die Rekurrentin für die drei betroffenen Steuerjahre Steuererklärungen mitsamt Jahresrechnungen eingereicht, die auf in mehrfacher Hinsicht nicht ordnungsgemäss geführter Buchhaltung basieren, was im Grundsatz auch vom Vertreter nicht bestritten wird (vgl. Stellungnahme vom 5.2.2019, Ziff. 5). Wären die Steuern aufgrund der Selbstdeklaration rechtskräftig veranlagt worden, hätte dies in allen drei Steuerperioden zu Steuerausfällen geführt. Der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung ist damit erfüllt.

14.3 Eine Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung bedingt eine vorsätzliche Tatbegehung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N. 3 zu Art. 176 DBG). Blosser Fahrlässigkeit ist nicht strafbar, solange die fehlerhafte Deklaration im ordentlichen Verfahren korrigiert wird. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem allgemeinen Strafrecht. Nach Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) verübt ein Delikt vorsätzlich, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (direkter Vorsatz) oder wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Eventualvorsatz). Fahrlässig handelt demgegenüber, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt (Art. 12 Abs. 3 StGB).

14.4 Von den in den vorstehenden Erwägungen behandelten Aufrechnungen beurteilt die Steuerverwaltung namentlich die Bareinlagen (E. 9), die Zahlungen an D. _____ aufgrund fiktiver Rechnungen (E. 10) und die Einkäufe ohne Belege (inkl. Doppelzahlungen an D. _____; E. 11) als versuchte Steuerhinterziehung. Dazu kommen einzelne als Kunden- und Repräsentationsspesen verbuchte private Auslagen (Geburtstagsfeier, Hotelübernachtung

auf Mallorca, Bikereise nach Brasilien, E. 8) und weitere nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen, die vor der Steuerrekurskommission nicht bestritten wurden (Details siehe Einleitung des Strafverfahrens vom 20.11.2017, pag. 235). Die Steuerverwaltung argumentiert, dass aufgrund der grossen Anzahl beanstandeter Buchungen nicht mehr auf ein einzelnes Versehen geschlossen werden könne, sondern vielmehr bewusstes Handeln zum Zweck der Steuerhinterziehung angenommen werden müsse. Besonders schwer wiege dabei die doppelte Verbuchung der angeblichen Maschinenkäufe bei D._____ (Vernehmlassung pro 2011, Ziff. 2.5.2). Es sei von einem direkten Vorsatz auszugehen. Demgegenüber stellt sich der Vertreter auf den Standpunkt, dass die unbemerkten doppelten Verbuchungen der Maschinenkäufe bei D._____ das einzige steuerrelevante Versäumnis der Rekurrentin darstellten. Diese seien irrtümlich und ohne jede Verschleierungsabsicht erfolgt, weshalb weder von direktem Vorsatz noch von Eventualvorsatz die Rede sein könne. Die Vorwürfe hinsichtlich der Bareinlagen des Aktionärs und der gemäss Steuerverwaltung fiktiven Maschinenkäufe bei D._____ seien unbegründet (Rekursschrift pro 2011, Art. 6). In der Stellungnahme vom 5. Februar 2019 wird sodann zugestanden, dass die Buchführung "nicht den heutigen Anforderungen" entspreche. Es ziele jedoch an der Realität vorbei, im Occasionshandel mit Maschinen, der per Handschlag und gegen Bargeld erfolge, "einen höheren Standard für die Administration zu verlangen".

14.5 Wie in den vorstehenden Erwägungen ausgeführt, erachtet die Steuerrekurskommission die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen in Zusammenhang mit den Bareinlagen und den Maschinenkäufen als gerechtfertigt. Zudem ist es aufgrund der bestehenden Aktenlage als wahrscheinlich, dass in den Aufwandkonten "Reisespesen / Kundenbetreuung", "Fahrzeugaufwand", "Abschreibungen " sowie "Fremdarbeiten" weitere private Aufwendungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen verbucht worden sind. Von einer bloss nachlässig geführten Buchhaltung kann keine Rede sein. Dazu kommt, dass als Buchungsbelege für die Zahlungen an D._____ fiktive und für diejenigen an die "Firma N._____" zumindest in Bezug auf den Rechnungsaussteller unechte Dokumente vorgelegt worden sind. Die Sachlage lässt keinen anderen Schluss zu, als dass die Rekurrentin wiederholt und (direkt) vorsätzlich versucht hat, Steuern zu hinterziehen. Damit ist auch der subjektive Tatbestand von Art. 218 Abs. 1 StG und Art. 176 Abs. 1 DBG erfüllt.

14.6 Bei versuchter Steuerhinterziehung beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 218 Abs. 2 StG; Art. 176 Abs. 2 DBG). Das Regelstrafmass bei vollendeter Steuerhinterziehung beträgt das Einfache der hinterzogenen Steuer. Bei leichtem Verschulden kann sie bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175

Abs. 2 DBG). Vorliegend ist die Steuerverwaltung von einem schweren Verschulden der Rekurrentin ausgegangen und hat die Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung auf das Einfache der Steuer festgesetzt, die bei vollendeter Tat hinterzogen worden wäre. Die Sanktion entspricht somit einem Bussenfaktor von 1.5 bei vollendeter Steuerhinterziehung. Angesichts der grossen Anzahl deliktischer Handlungen und des langen Begehungszeitraums einerseits und des Fehlens strafmindernder Umstände andererseits hat die Steuerverwaltung den ihr zustehenden Ermessensspielraum bei der Strafzumessung korrekt wahrgenommen.

14.7 Die zweite Komponente der Busse bemisst sich nach der Höhe der Steuern, die bei vollendeter Steuerhinterziehung hinterzogen worden wäre. Dazu sind zunächst die Aufrechnungen zu addieren, deren Falsch- oder Nichtdeklaration vorsätzlich erfolgt ist. Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, lässt sich diese Grösse vorliegend nicht abschliessend bestimmen, denn die Steuerverwaltung wird mehrere Aspekte des Sachverhalts vertieft zu überprüfen haben. Folgende Tabelle zeigt die von der Steuerverwaltung bei der Berechnung berücksichtigten Aufrechnungen (gemäss Vernehmlassungen vom 26.11.2018), die Anpassungen der Steuerrekurskommission gemäss vorliegendem Entscheid sowie die noch zu prüfenden Aspekte:

	2011		2012		2013	
	StV	StRK	StV	StRK	StV	StRK
Bareinlagen Aktionär	95'000	95'000	311'000	311'000	49'400	115'400
Nicht verbuchter Barverkauf	1'600	0	--	--	--	--
Zahlungen D. _____ (fikt. Rechnungen)	42'500	38'500	36'700	36'700	24'279	24'279
Einkauf Maschinen ohne Belege	38'748	42'748	61'600	100'600	49'783	61'113
Reisespesen / Kundenbetreuung	5'155	prüfen	1'850	prüfen	0	prüfen
Waschmaschine	--	--	1'547	0	--	--
Vor StRK nicht bestritten	24'274	24'274	21'250	21'250	6'202	6'202
Zahlungen "N. _____"	0	prüfen	0	prüfen	0	prüfen
Fahrzeugaufwand, Abschreibungen	0	prüfen	0	prüfen	0	prüfen
Steuerrückstellung	-35'000		-90'000		-23'000	
Total	172'277		343'947		106'664	

Somit wird sich die Steuerverwaltung noch einmal mit der Höhe der Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung zu befassen haben. Der Rekurrentin bzw. ihren verantwortlichen Organen ist dabei erneut Gelegenheit zu einer persönlichen Anhörung zu gewähren, entsprechend den aus Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) abgeleiteten strafprozessualen Verfahrensgarantien. Das Gleiche würde bei einem erneuten Weiterzug an die Steuerrekurskommission für das zweite Rekurs- und Beschwerdeverfahren gelten. Aus diesem Grund hat die Steuerrekurskommission im Rahmen des vorliegenden Verfahrens darauf verzichten dürfen, eine persönliche Einvernahme der verantwortlichen Organe durchzuführen bzw. anzubieten.

14.8 Schliesslich ist noch darauf hinzuweisen, dass die Steuerrekurskommission aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen nicht ausschliesst, dass vorliegend auch der Tatbestand des Steuerbetrugs nach Art. 233 StG und Art. 186 DBG erfüllt ist. Es wird Sache der Steuerverwaltung sein, diesen Aspekt zu prüfen und gegebenenfalls die notwendigen Schritte einzuleiten.

15. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass mehrere Fragen vertieft zu prüfen sind und die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist. Soweit dabei aufgrund des vorliegenden Entscheids eine im Vergleich zu den Einspracheverfügungen vom 4. September 2018 für die Rekurrentin nachteiliges Ergebnis zur Diskussion steht, ist jener erneut Gelegenheit zur Stellungnahme und Einreichung allfällig notwendiger Angaben und Unterlagen zu gewähren.

16. Die Rekurrentin dringt in der Sache mit ihren Anträgen nicht durch. Sie ist somit als unterliegende Partei im Sinn von Art. 200 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG zu betrachten und hat demnach die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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 Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, 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]).

17. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler: VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 betreffend die Kantons- und Gemeindessteuern pro 2011 wird aufgehoben und die Sache an die Steuerverwaltung zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird der Rekurs pro 2011 abgewiesen.

2. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2011 wird aufgehoben und die Sache an die Steuerverwaltung zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird die Beschwerde pro 2011 abgewiesen.
3. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 betreffend die Kantons- und Gemeindessteuern pro 2012 wird aufgehoben und die Sache an die Steuerverwaltung zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird der Rekurs pro 2012 abgewiesen.
4. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 wird aufgehoben und die Sache an die Steuerverwaltung zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird die Beschwerde pro 2012 abgewiesen.
5. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 betreffend die Kantons- und Gemeindessteuern pro 2013 wird aufgehoben und die Sache an die Steuerverwaltung zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird der Rekurs pro 2013 abgewiesen.
6. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2013 wird aufgehoben und die Sache an die Steuerverwaltung zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird die Beschwerde pro 2013 abgewiesen.
7. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
8. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
9. **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 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.

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.

10. Zu eröffnen an:

- C._____, zuhanden der A._____ AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Leumann