



100 19 313

100 19 314

200 19 275

200 19 276

Gemeinde: G. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 24.9.2020 RNA/DGR/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 22. September 2020

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Studer sowie Gribi als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ GmbH

vertreten durch

F. _____

gegen

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

betreffend Busse für die Steuerperioden 2012 und 2013 bei den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer (Steuerhinterziehung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ GmbH (Rekurrentin) mit Sitz in G. _____ bezweckt zur Hauptsache die Erbringung von sämtlichen Dienstleistungen in den Bereichen des Gerüstbaus und der Ausführung von Dachdeckerarbeiten sowie des Handels mit Waren aller Art. In den vorliegend in Frage stehenden Steuerperioden 2012 und 2013 war einziger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung B. _____ (nachfolgend: Alleingesellschafter). Ab dem Jahr 2012 mietete die Rekurrentin vom Vater des Alleingesellschafters, C. _____ (nachfolgend: Vater des Alleingesellschafters) – im Sinn einer Untermiete – eine Lagerhalle in H. _____ zur Lagerung von Metallgerüsten. Der Vater des Alleingesellschafters seinerseits mietete die Lagerhalle von deren Eigentümer, D. _____ (nachfolgend: Eigentümer). Gemäss Hauptmietvertrag zwischen dem Eigentümer und dem Vater des Alleingesellschafters vom 28. März 2012, welcher seitens des Vermieters durch dessen Beistand mitunterzeichnet wurde, erfolgte die Miete der Lagerhalle ab 1. Januar 2012 zu einem monatlichen Mietzins von CHF 1'350.--. In den Monaten Januar bis Juni 2012 überwies die Rekurrentin den Mietzins von CHF 1'350.-- direkt an den Eigentümer. Ab Juni 2012 wurde der Untermietzins auf CHF 4'000.-- pro Monat erhöht und dem Vater des Alleingesellschafters überwiesen.

B. Am 5. April 2017 meldete die Veranlagungsbehörde _____ (Steuerverwaltung) dem zentralen Veranlagungsbereich Nachsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Bern (ZVB/N), dass die Rekurrentin ab Juli (recte: Juni) 2012 für die (Unter-)Miete der Lagerhalle in H. _____ dem Vater des Alleingesellschafters einen monatlichen Mietzins von CHF 4'000.-- entrichtet habe, obwohl gemäss (Haupt-)Mietvertrag lediglich eine monatliche Miete von CHF 1'350.-- geschuldet gewesen sei. Die Differenz von monatlich CHF 2'650.--, ausmachend CHF 18'550.-- pro 2012 bzw. CHF 31'800.-- pro 2013, stelle bei der Rekurrentin geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand dar und sei im Sinn einer geldwerten Leistung in gleicher Höhe beim Alleingesellschafter aufzurechnen. Weitergehend sei im gleichen Umfang eine Schenkung an den Vater des Alleingesellschafters anzunehmen.

C. Aufgrund der vorgenannten Meldung leitete der ZVB/N am 6. März 2018 ein Nachsteuer- und ein Steuerhinterziehungsverfahren gegen die Rekurrentin ein. Der ZVB/N legte dar, dass die Lagerhalle vorerst zu den gemäss (Haupt-)Mietvertrag vereinbarten Konditionen an die Rekurrentin weitervermietet und ab Juni 2012 der Untermietzins auf CHF 4'000.-- angehoben worden sei. Der Untermietzins von CHF 4'000.-- stelle eine überhöhte Miete dar und sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren. Die Gewinnausschüttung sei in den Steuererklärungen der Rekurrentin der betreffenden Steuerperioden, welche rechtskräftig veranlagt seien, jeweils nicht deklariert worden. Zur weiteren Sachverhaltsabklärung ersuchte der ZVB/N die Rekurrentin, innert Frist sachdienliche Unterlagen und Angaben einzureichen. Mit Schreiben

vom 3. April 2018 nahm die Rekurrentin Stellung und brachte vor, dass zwischen ihr und dem Eigentümer der Lagerhalle kein Mietverhältnis bestehe. Ein solches sei auf Wunsch des Eigentümers ausschliesslich mit dem Vater des Alleingesellschafters abgeschlossen worden. Der Vater des Alleingesellschafters habe die Lagerhalle an die Rekurrentin untervermietet. Dabei sei vereinbart worden, dass der Mietzins der ersten fünf Monate, CHF 1'350.--, direkt dem Eigentümer entrichtet werde. Nach der Erhöhung des Mietzinses auf CHF 4'000.--, sei dieser jeweils an den Vater des Alleingesellschafters überwiesen worden. Über die Höhe des Untermietzinses habe der Markt entschieden. Eine entsprechende Lagerhalle sei Mangelware und vergleichbare Objekte in der Region würden Mietzinse zwischen CHF 3'500.-- bis CHF 4'000.-- aufweisen. Folglich könne nicht von einer überhöhten Miete gesprochen werden und es liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

D. Nach diverser weiterer Korrespondenz erliess der ZVB/N am 26. September 2018 (je getrennt) die Nachsteuerverfügung sowie die Bussenverfügung betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2012 und 2013. Dabei hielt der ZVB/N betreffend die Busse fest, dass die Rekurrentin ab Juni 2012 bis Dezember 2013 an den Vater des Alleingesellschafters einen monatlichen Mietzins von CHF 4'000.-- bezahlt habe. Da gemäss dem Hauptmietvertrag zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und dem Vater des Alleingesellschafters die monatliche Miete auf CHF 1'350.-- festgesetzt worden sei, werde von einer überhöhten Untermiete ausgegangen und die Differenz sei als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. So stehe der Leistung der Rekurrentin (Entrichtung des Untermietzinses) keine angemessene Gegenleistung gegenüber, habe der (Miet-) "Wert" der Lagerhalle doch lediglich CHF 1'350.-- pro Monat betragen. Durch die Verbuchung des überhöhten Aufwands sei der Gewinn der Rekurrentin geschmälert worden. Mit der Leistung sei eine dem Alleingesellschafter nahestehende Person (Vater des Alleingesellschafters) im Umfang der Differenz zwischen dem ursprünglich vereinbarten Mietzins von CHF 1'350.-- und dem effektiv entrichteten von CHF 4'000.-- begünstigt worden. Von einem unbeteiligten Dritten hätte die Rekurrentin die Lagerhalle nicht zu einem überhöhten Mietzins gemietet. Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung habe schliesslich für den Alleingesellschafter erkennbar sein müssen, sei ihm doch der vom Eigentümer der Lagerhalle geforderte Mietzins bekannt gewesen. Damit seien die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung und mangels Deklaration in den Steuererklärungen 2012 und 2013 mithin auch der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands hielt der ZVB/N fest, dass aus den Steuererklärungen der betreffenden Steuerperioden hervorgehe, dass der Alleingesellschafter Geschäftsführer und Verantwortlicher für das Rechnungswesen der Rekurrentin gewesen sei. Ihm sei bekannt gewesen, dass die effektiv geschuldete Miete CHF 1'350.-- pro Monat betragen habe, dies da die Rekurrentin anfänglich die ursprüngliche Miete direkt dem Eigentümer über-

wiesen habe. Die Erhöhung des Untermietzinses auf CHF 4'000.-- pro Monat sei lediglich deshalb akzeptiert worden, da es sich beim Begünstigten um den Vater des Alleingesellschafters handle. Dem Alleingesellschafter als Verantwortlicher für das Rechnungswesen der Rekurrentin habe bewusst sein müssen, dass sich die Verbuchung von Aufwand und Ertrag auf den Gewinn der Rekurrentin auswirke. Demnach habe er zumindest bewusst in Kauf genommen, dass durch die Verbuchung der überhöhten Miete eine Steuerverkürzung eintrete und habe damit eventualvorsätzlich gehandelt. Vorliegend werde vom Regelstrafmass (Bussenfaktor 1.0) ausgegangen, welches unter Würdigung der Gesamtsituation als angemessen erscheine. Die Busse bei den kantonalen Steuern wurde auf CHF 5'951.65 und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 3'468.-- festgesetzt. Inkl. Gebühren von CHF 300.-- betrug der verfügte Bussenbetrag insgesamt CHF 9'719.65.

E. Die dagegen am 26. Oktober 2018 erhobenen Einsprachen der Rekurrentin betreffend die Nachsteuer als auch die Busse, wies der ZVB/N mit je separaten Einspracheentscheiden vom 26. Juni 2019 ab; der verfügte Bussenbetrag wurde bestätigt.

F. Mit Schreiben vom 23. Juli 2019 hat die Rekurrentin, nunmehr vertreten durch F. _____ (Vertreter), mit je separaten Eingaben Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide betreffend die Nachsteuer und die Busse bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Soweit die Busse betreffend, beantragt der Vertreter unter Kosten- und Entschädigungsfolgen:

- "1. Die Verfügung der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 26. Juni 2019 (Ref. _____) sei aufzuheben.
2. [Eventualiter] Die Busse sei nach Massgabe der nachfolgenden Berechnungsgrundlagen neu festzusetzen:
 - unter Berücksichtigung der aufgrund des Rekurses bzw. der Beschwerde gegen die Einspracheverfügung betreffend Steuerhinterziehung (Ref. _____) neu festzusetzende Nachsteuer
 - unter Berücksichtigung einer Ermässigung auf einen Drittel."

Der Vertreter hält in seiner Eingabe fest, dass der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht mehr bestritten werde bzw. dieser als erfüllt zu gelten habe. Auch der subjektive Tatbestand sei unbestritten, habe die Rekurrentin doch damit rechnen müssen, dass die verdeckte Gewinnausschüttung sich ertragsmindernd auswirke. Damit habe die Rekurrentin zumindest eventualvorsätzlich gehandelt. Allerdings werde die Höhe der Bussen bestritten. Einerseits be-

treffe dies die Bemessungsbasis der Busse, welche sich an der Nachsteuer orientiere und welche angemessen zu reduzieren sei. Insofern verweist der Vertreter auf die Begründung in der Rekurs- und Beschwerdeschrift betreffend das Nachsteuerverfahren. Andererseits sei der Bussenfaktor herabzusetzen, sei doch der vom ZVB/N verfügte Bussenfaktor von 1.0 nicht angemessen. So sei der eigentliche "Profiteur" der verdeckten Gewinnausschüttung der Vater des Alleingesellschafters gewesen. Beim Steuerstrafverfahren den Vater des Alleingesellschafters betreffend, sei lediglich eine Busse mit einem Bussenfaktor von 0.85 festgesetzt worden. Es würden keine stichhaltigen Gründe vorliegen, weshalb der Bussenfaktor bei der Rekurrentin höher angesetzt worden sei. Weiter hätten die Parteien im Verfahren vor der Steuerverwaltung stets kooperiert. Entsprechend sei der Bussenfaktor auf das gesetzliche Minimum von einem Drittel der hinterzogenen Steuer festzusetzen.

G. Mit prozessleitender Verfügung vom 25. Juli 2019 hat die Steuerrekurskommission den Parteien mitgeteilt, dass das Steuerstrafverfahren getrennt vom Nachsteuerverfahren behandelt werde und Letzteres bis zur Erledigung des Steuerstrafverfahrens sistiert werde (vgl. Akten des Nachsteuerverfahrens 100 19 315-316 / 200 19 277-278).

H. Ebenfalls am 25. Juli 2019 hat die Steuerrekurskommission der Rekurrentin die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 15. August 2019 eine mündliche Einvernahme zu beantragen. Innert Frist hat der Vertreter bzw. die Rekurrentin keinen Antrag auf eine mündliche Einvernahme gestellt.

I. Am 5. September 2019 hat sich der ZVB/N vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Vorab weist er darauf hin, dass aufgrund des Antrags des Vertreters, wonach die Busse unter Berücksichtigung des ebenfalls bei der Steuerrekurskommission hängigen Nachsteuerverfahrens (vgl. Bst. G) neu festzusetzen sei, auch zu den Ausführungen des Vertreters in der Rekurs- und Beschwerdeschrift betreffend die Nachsteuer Stellung genommen werde. Seinen Antrag begründet der ZVB/N zusammenfassend wie folgt: Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung werde im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren sowie jenem betreffend die Nachsteuer nicht mehr bestritten. Bestritten werde jedoch der Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung. Der Vertreter führe in der Rekurs- und Beschwerdeschrift betreffend die Nachsteuer aus, dass eine angemessene Erhöhung des (Unter-)Mietzinses durch den Hauptmieter (Vater des Alleingesellschafters) legitim gewesen sei. Insofern liege die verdeckte Gewinnausschüttung in der Differenz zwischen der legitimen Abgeltung von CHF 3'522.-- pro Monat und dem effektiv bezahlten (Unter-)Mietzins von CHF 4'000.--, total ausmachend CHF 478.-- pro Monat. Diese vorgebrachte legitime Abgeltung von CHF 3'522.-- pro Monat setze sich nach Ansicht des Vertreters wie folgt zusammen: CHF 2'123.-- Marktmiete, CHF 50.-- Nebenkosten, CHF 500.-- Mieterausbau,

CHF 300.-- Dienstleistungen des Vaters des Alleingesellschafters und CHF 537.-- Risikozuschlag. Soweit die Marktmiete betreffend hält der ZVB/N fest, dass entgegen der Annahme des Vertreters nicht belegt worden sei, dass der vom Eigentümer festgesetzte Mietzins für die Lagerhalle von CHF 1'350.-- pro Monat nicht marktkonform gewesen sei. Die vom Vertreter dazu angestellten hypothetischen Berechnungen eines marktkonformen Mietzinses seien nicht massgebend. Auch das Vorbringen, dass für den Vorplatz ein zusätzlicher (Unter-)Mietzins von pauschal CHF 300.-- pro Monat angemessen sei, erscheine fehl am Platz, zumal der Vorplatz gemäss Hauptmietvertrag im Mietzins inbegriffen gewesen sei. Was die vorgebrachten Nebenkosten anbelange, so seien gemäss Hauptmietvertrag keine solchen vereinbart worden. Auch sei nicht ersichtlich, welche Nebenkosten für eine Lagerhalle anfallen; überdies seien entsprechende Nebenkosten auch nicht belegt. Weiter führe der Vertreter aus, dass der Vater des Alleingesellschafters auf eigene Kosten einen Mieterausbau in der Lagerhalle vorgenommen habe, bestehend aus einem Büro- und einem Aufenthaltsraum. Da der Mieterausbau zu einem Mehrwert geführt habe, sei nach Ansicht des Vertreters eine Erhöhung der Untermiete um CHF 500.-- pro Monat gerechtfertigt. Der behauptete Mieterausbau sei jedoch in keiner Weise belegt worden. Auch sei unklar, inwiefern ein Büro- und Aufenthaltsraum für die Rekurrentin einen Mehrwert darstellen sollten, da die Lagerhalle ausschliesslich zur Lagerung von Metallgerüsten gemietet worden sei und gemäss Hauptmietvertrag die Lagerhalle nicht zum Hauptsitz eines Gewerbes umgenutzt werden dürfe. Auch fraglich erscheine, ob der Vater des Alleingesellschafters überhaupt in der Lage gewesen sei, den Mieterausbau zu finanzieren. Soweit der Vertreter im Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Nachsteuer einen Augenschein der Lagerhalle in H. _____ beantrage, erübrige sich aus Sicht des ZVB/N ein solcher, da nicht erwiesen sei, dass der Ausbau bereits im 2012 erfolgt sei. Die geltend gemachten CHF 300.-- pro Monat für Dienstleistungen des Vaters des Alleingesellschafters seien sodann weder nachvollziehbar noch nachgewiesen und damit unbeachtlich. Der Zuschlag von CHF 537.-- pro Monat bzw. von 20 % der Miete, welcher für die Risikoübernahme des Vaters des Alleingesellschafters erfolgt sein soll, rechtfertige sich ebenfalls nicht. Eine Erhöhung des marktkonformen Mietzinses, einzig aufgrund der betriebsrechtlichen Verschuldung des potenziellen Mieters (Rekurrentin), sei aus mietrechtlicher Sicht ohnehin missbräuchlich. Entsprechend halte der ZVB/N an der vorgenommenen Aufrechnung fest. Ferner bringt der ZVB/N vor, dass einer juristischen Person – unter dem Aspekt des subjektiven Tatbestands – das Verhalten ihrer Organe angerechnet werde. Der Alleingesellschafter sei in den entsprechenden Jahren Geschäftsführer und Verantwortlicher für das Rechnungswesen gewesen. Ihm sei die geschuldete Miete gemäss Hauptmietvertrag bekannt gewesen. Die Erhöhung des (Unter-)Mietzinses sei einzig deshalb akzeptiert worden, da es sich bei der begünstigten Person um den Vater des Alleingesellschafters handle. Als handelndes Organ musste dem Alleingesellschafter bewusst gewesen sein, dass sich der Gewinn schmälere, wenn die Ausgaben steigen würden. Dieser Zusammen-

hang dürfe bei jedem Inhaber einer gewinnorientierten Unternehmung als bekannt vorausgesetzt werden. Damit sei zumindest von Eventualvorsatz auszugehen. Der Beizug eines Vertreters zur Erledigung der Steuerangelegenheiten der Rekurrentin entbinde diese bzw. deren Organ sodann nicht von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit. Hinsichtlich der Strafzumessung hält der ZVB/N am Regelstrafmass (Bussenfaktor 1.0) fest und führt dazu aus, dass der Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als Organ der Rekurrentin ein mittleres Verschulden treffe. In wirtschaftlicher Hinsicht stehe die Rekurrentin gut da und die erhobene Busse betrage lediglich 2.4 % des deklarierten Eigenkapitals (pro 2017), womit die Bezahlung der Busse auch keine besondere Härte darstelle. Ein besonderes kooperatives Verhalten der Rekurrentin sei sodann nicht ersichtlich; seitens der Rekurrentin bzw. des handelnden Organs sei während des gesamten Verfahrens weder Einsicht noch Reue gezeigt worden. Insgesamt ergäben sich keine strafmindernden aber auch keine strafferhöhenden Gründe, weshalb am festgesetzten Bussenfaktor festzuhalten sei. Abschliessend hält der ZBV/N fest, dass das beim Vater des Alleingesellschafters angewendete Strafmass von 0.85 für das vorliegende Verfahren nicht relevant sei.

J. Mit Eingabe vom 20. September 2019 hat der Vertreter seine Stellungnahme eingereicht. An den gestellten Anträgen hält er fest. Ergänzend bringt er vor, dass im Vergleich zu anderen Mietobjekten in der Region der Mietzins für die Lagerhalle gemäss Hauptmietvertrag unverhältnismässig tief angesetzt war. Der Eigentümer und Vermieter habe den Hauptmietvertrag einzig mit dem Vater des Alleingesellschafters abschliessen wollen und beim vereinbarten Mietzins habe es sich um einen Freundschaftspreis gehandelt. Aus den zu den Akten gereichten Inseraten von vergleichbaren Lagerhallen in der entsprechenden Region ergebe sich, dass deren Mietzinse wesentlich höher seien, wobei das Angebot an Lagerhallen mit einer Höhe von mindestens sechs Metern ausserordentlich gering sei. Betreffend die geltend gemachten Nebenkosten hält der Vertreter fest, dass diese durch den Vater des Alleingesellschafters nicht belegt werden könnten und der Rekurrentin nicht bekannt sei, in welcher Höhe diese effektiv angefallen seien. Jedoch sei selbstverständlich, dass zumindest Strom- und Wasserkosten angefallen seien, weshalb der geschätzte Betrag von CHF 50.-- pro Monat als angemessen erscheine. Weiter sei ein Zuschlag für erbrachte Dienstleistungen des Vaters des Alleingesellschafters für Reinigung und Unterhalt der Lagerhalle zu berücksichtigen. Ebenfalls zu berücksichtigen sei der Mehrwert für den Mieterausbau. Der Vater des Alleingesellschafters habe nach der Übernahme des Mietobjekts einen Mieterausbau vorgenommen, welcher durch Fotodokumentationen belegt sei. Der generierte Mehrwert sei insbesondere auf die Arbeitsleistung des Vaters des Alleingesellschafters und nicht auf die erworbenen Rohstoffe zurückzuführen. Da der Vermieter bzw. Eigentümer nach Beendigung des Mietverhältnisses den Rückbau verlangen könne, rechtfertige sich auch deshalb eine angemessene Berücksichtigung der getätigten Aufwendungen. Der Vater des Alleingesellschafters habe schliesslich als Hauptmieter auch ein Risiko

übernommen, welches durch einen Zuschlag zu entschädigen gewesen sei. Zur Strafzumessung hält der Vertreter fest, dass unter Berücksichtigung der aufgezeigten Gründe die Erhöhung der Untermiete nachvollziehbar sei und demnach der Rekurrentin bzw. dem Alleingesellschafter keine mangelnde Einsicht vorgeworfen werden könne. Weiter sei das bilanzierte Kapital der Rekurrentin nur in einem kleinen Umfang liquide verfügbar und bestehe in erster Linie aus Anlagevermögen, weshalb zur Beurteilung, ob die Busse eine besondere Härte darstelle, nur auf die flüssigen Mittel abgestellt werden könne.

K. Am 30. März 2020 ist der Vertreter seitens der Steuerrekurskommission aufgefordert worden diverse weitere Unterlagen einzureichen. Dieser Aufforderung ist der Vertreter mit Eingabe vom 21. April 2020 nachgekommen. Aus den eingereichten Unterlagen ist insbesondere ersichtlich, dass der Haupt- und der Untermietvertrag im Jahr 2016 aufgelöst worden sind und anschliessend die Rekurrentin die Lagerhalle direkt von deren Eigentümer gemietet hat; dies zu einem monatlichen Mietzins von CHF 1'600.--.

L. Mit Schreiben vom 10. Juni 2020 hat die Steuerrekurskommission dem Vertreter mitgeteilt, dass sie in Erwägung ziehe den Einspracheentscheid betreffend die Busse pro 2012 und 2013 zu Ungunsten der Rekurrentin abzuändern (sog. "reformatio in peius"). Dabei ziehe die Steuerrekurskommission eine Erhöhung des Bussenfaktors unter gleichzeitiger Erhöhung der Berechnungsbasis für die Busse in Betracht. Eine entsprechende Korrektur könne sich rechtfertigen, da aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen werden müsse, dass die Rekurrentin bzw. der Alleingesellschafter als das handelnde Organ (direkt) vorsätzlich und in gewissem Masse planmässig gehandelt habe. Unter diesen Umständen und aufgrund der stabilen wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrentin werde daher ein Bussenfaktor von 1.2 in Betracht gezogen. Sodann gehe aus den Akten hervor, dass die Rekurrentin im Juni 2012 den Mietzins doppelt verbucht bzw. einerseits dem Eigentümer der Lagerhalle den Betrag von CHF 1'350.-- und andererseits dem Vater des Alleingesellschafters den Betrag von CHF 4'000.-- überwiesen habe. Der ZVB/N sei im Einspracheverfahren davon ausgegangen, dass lediglich die Differenz zwischen dem gemäss Hauptmietvertrag vereinbarten Mietzins und dem tatsächlich überwiesenen Betrag von CHF 4'000.-- als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand zu gelten habe. Aufgrund der (doppelt) erfolgten Verbuchung des Mietzinses vom Juni 2012 erscheine jedoch der an den Vater des Alleingesellschafters überwiesene Betrag in vollem Umfang als nicht geschäftsmässig begründet und die Berechnungsbasis der Busse pro 2012 erhöhe sich um CHF 1'350.--. Dem Vertreter bzw. der Rekurrentin ist Gelegenheit eingeräumt worden, bis zum 26. Juni 2020 sachdienliche Unterlagen einzureichen und innert gleicher Frist zu einer allfälligen Änderung des Einspracheentscheids Stellung zu nehmen.

M. Nach erfolgter Fristverlängerung bis zum 10. Juli 2020, hat der Vertreter mit Eingabe vom

6. Juli 2020 zu der angekündigten "reformatio in peius" Stellung genommen. Er bringt vor, dass die Rekurrentin keine Kenntnis bezüglich des doppelt verbuchten Mietzinses im Monat Juni 2012 gehabt habe. Diese Doppelverbuchung sei wohl irrtümlich erfolgt oder habe allenfalls den Vormonat betroffen. Weiter führt er aus, dass vorliegend keine besonderen Strafänderungsgründe ersichtlich seien, welche eine Abweichung vom Regelstrafmass zu Lasten der Rekurrentin rechtfertigen würden. Die Gründe für eine Reduktion der Busse seien hingegen bereits erläutert worden. Überdies sei bereits aufgezeigt worden, dass der Rekurrentin kein Vorsatz vorgeworfen werden könne.

N. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den weiteren Inhalt der einzelnen Rechtsschriften sowie die ergänzenden Vorbringen der Parteien wird, sofern entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Steuerstrafverfahren 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 die Busse über CHF 3'000.-- 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. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist auf Grund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens einzig die Busse wegen Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2012 und 2013. Insofern ist bezüglich des eventualiter gestellten Antrags des Vertreters (Bst. F hiavor) zu erwähnen, dass es im Steuerhinterziehungsverfahren nicht darauf ankommt, ob die steuerpflichti-

ge Person auch eine Nachsteuerpflicht trifft. Die Busse bemisst sich nicht nach der Nachsteuer, sondern ausdrücklich an der hinterzogenen Steuer (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Die strafzumessende Instanz hat demnach das Tatbestandselement "hinterzogene Steuer" selbstständig zu ermitteln; die Nachsteuerpflicht stellt dabei in aller Regel kein objektives Tatbestandsmerkmal dar (RKE 100 2016 259 vom 20.9.2016, E. 5.3, nicht publiziert). Da seitens des Vertreters genauere Angaben zum Umfang der hinterzogenen Steuern einzig in der Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23. Juli 2019 betreffend die Nachsteuer pro 2012 und 2013 vorgebracht wurden, sind insofern die Akten des Nachsteuerverfahrens (100 19 315-316 / 200 19 277-278) bei der Beurteilung des vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahrens – trotz Sistierung des Ersteren – beizuziehen (insbesondere Ausführungen in der Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer).

3. Weiter festzuhalten ist, dass der Vertreter in der Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23. Juli 2019 die Aufhebung der Bussenverfügung bzw. Streichung der Busse beantragt, diesen Antrag jedoch in keiner Weise begründet. So nimmt er sowohl in der Rekurs- und Beschwerdeschrift als auch in den nachträglich eingereichten Eingaben einzig zu dem eventualiter gestellten Antrag auf Reduzierung der Busse ausführlich Stellung. Der Vertreter ist folglich bezüglich des Hauptantrags auf Aufhebung der Busse seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen (Art. 197 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG). Auch erweist sich der Hauptantrag insofern widersprüchlich, als dass seitens des Vertreters der objektive und subjektive Tatbestand als erfüllt anerkannt werden. Unter Berücksichtigung der gestellten Anträge ist seitens der Steuerrekurskommission die ausgesprochene Busse sowohl in ihrem Bestand als auch in ihrer Höhe zu prüfen.

4. Gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. Art. 56 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) und Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG begeht eine vollendete Steuerhinterziehung, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Voraussetzung der vollendeten Steuerhinterziehung ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens, welcher durch das Verhalten der steuerpflichtigen Person schuldhaft – d.h. vorsätzlich oder fahrlässig – "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). Die strafbare Verhaltensweise der steuerpflichtigen Person ist mit dem Verb "bewirken" umschrieben. Das Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen; im einen wie im anderen Fall muss es indessen 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). Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, E. 2.1 und 3.1, je mit Hinweisen; VGE 100 2016 257/258 vom 12.6.2018, E. 6.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 7 ff. zu Art. 175 DBG).

4.1 Da eine juristische Person selber keine strafrechtliche Schuldfähigkeit besitzt, fehlt ihr doch die Möglichkeit zur Einsicht in das Unrecht einer Tat sowie die Fähigkeit, gemäss dieser Einsicht zu handeln (BGE 85 IV 95 E. 2), kann ihr ein strafbares Verhalten somit nicht unmittelbar vorgeworfen werden. Weil die juristische Person als solche nicht selbst handeln kann, wird ihr das Handeln ihrer Organe zugerechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 69 zu Art. 175 DBG). Strafbarkeit ist gegeben, wenn "mit Wirkung für eine juristische Person" Verfahrenspflichten verletzt bzw. die gesetzlich umschriebenen Straftatbestände erfüllt werden (Art. 181 Abs. 1 DBG bzw. Art. 222 Abs. 1 StG). Bei der Steuerverkürzung besteht die "Wirkung" regelmässig in der hinterzogenen Steuer und die juristische Person hat sich das Verhalten ihrer Organe zurechnen zu lassen (es wird an das Verschulden des Organs bzw. der natürlichen Person in Stellung als Organ angeknüpft; BGer 2C_113/2018 vom 25.11.2019, E. 4.2.1; BGer 2C_11/2018 vom 10.12.2018, E. 10.2). Die Verbindlichkeit des auch auf juristische Personen anwendbaren Strafrahmens macht es unumgänglich, dass das fehlbare Organ ermittelt, sein Verschulden nachgewiesen und unter dem Gesichtswinkel von Vorsatz und Fahrlässigkeit rechtlich qualifiziert wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 5 ff. zu Art. 181 DBG).

4.2 Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung. Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung (Art. 123 Abs. 1 DBG; Art. 166 Abs. 2 StG) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt, dass Behörden und steuerpflichtige Personen grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person hat die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung zu tragen; ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat die Steuerverwaltung auf die Unsicherheit hinzuweisen. Sie muss die Tatsache als solche in jedem Fall vollständig und zutreffend darlegen (ASA 73 S. 482 E. 3.3.1; StR 2006 S. 442 E. 2). Verletzt ist die Deklarationspflicht der steuerpflichtigen Person, wenn unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben gemacht oder für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen verschwiegen werden. Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer

von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache (Sieber/Malla, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Die umfassenden Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person machen sie insofern zur Garantin des geschützten Rechtsguts, als sie gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern. Unterlässt sie dies, verletzt sie die (Garanten-)Pflicht, "alles [zu] tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen" (Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 167 Abs. 1 StG; Sieber/Malla, a.a.O., N. 12 zu Art. 175 DBG; vgl. hierzu auch Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 3 zu Art. 126 DBG). Bei einer Steuerverkürzung führt das strafbare Verhalten dazu, dass die Behörde von einem unzutreffend erstellten Sachverhalt ausgehend Entscheide trifft, auf die sie nicht mehr ohne weiteres zurückkommen kann. Der strafbare Erfolg wird somit letztlich durch die Behörde herbeigeführt; die steuerpflichtige Person erscheint in diesem Sinn als mittelbarer Täter. Eine Steuerverkürzung ist grundsätzlich dann gegeben, wenn in einer Veranlagung an sich steuerbare Einkünfte nicht erfasst oder ungerechtfertigte Abzüge gewährt worden sind. Der Taterfolg gilt als verwirklicht, wenn der Steuerausfall nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewendet werden kann, was bei unvollständiger Veranlagung mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung und bei unterbliebener Veranlagung mit dem Eintritt der Veranlagungsverjährung einhergeht. Danach kann eine Änderung der sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Veranlagung bzw. die nunmehr als geboten erkannte Vornahme einer solchen nur noch im Nachsteuerverfahren erfolgen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 19 f. zu Art. 175 DBG).

4.3 Die Straftatbestände der vollendeten Steuerhinterziehung sind dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Die Steuerverkürzung setzt somit voraus, dass das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat, der daher rührt, dass die Veranlagung der steuerpflichtigen Person materiell nicht gesetzmässig ausgefallen oder eine Veranlagung überhaupt unterblieben ist, obschon nach Gesetz eine solche hätte erfolgen müssen. Ursache für die steuerverkürzende bzw. unterbliebene Veranlagung – und damit für einen ungerechtfertigten Steuervorteil und letztlich für den Vermögensschaden des Gemeinwesens – bildet eine unzutreffende Sachverhaltsfeststellung. Diese wiederum muss als adäquat kausale Folge auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person zurückzuführen sein. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss den Erfolg einerseits in dem Sinn verursacht haben, als dass er ohne die strafbaren Handlungen oder Unterlassungen nicht eingetreten wäre (natürliche Kausalität). Andererseits muss das Verhalten – gemäss stehender Formel – "nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen" (adäquate Kausalität). Ob der Steuerbehörde zusätzlich eine Verletzung ihrer Untersu-

chungspflichtigen vorgeworfen werden kann und diese dadurch mitgeholfen hat, den Steuerausfall zu bewirken, bleibt i.d.R. ohne Einfluss auf die Würdigung des Verhaltens der steuerpflichtigen Person. Der Kausalzusammenhang zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten der steuerpflichtigen Person und der Steuerverkürzung wird durch das Verhalten der Steuerbehörde grundsätzlich nicht unterbrochen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 3 zu Art. 175 DBG; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 23 ff. zu Art. 175 DBG).

4.4 Beim Hinterziehungsverfahren handelt es sich sodann um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerten Unschuldsvermutung, gelten. Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo" besagt als Beweislastregel, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Als Beweislastwürdigungsregel bedeutet die Maxime, dass sich die Strafbehörden nicht von der Existenz eines für den Beschuldigten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären dürfen, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat. Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich demnach, dass der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Soweit die Steuerbehörden steuerbegründende Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden (BGer 2C.290/2011 und 2C.291/2011 vom 12.9.2011, E. 5.2 ff.). Damit gilt auch für das Steuerstrafverfahren das Beweismass des Vollbeweises bzw. der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit. Dies bedeutet jedoch nicht, dass es unzulässig wäre, die hinterzogenen Bestandteile pflichtgemäss der Höhe nach zu schätzen, soweit sie sich auf diese Weise ausreichend genau ermitteln lassen. So stellt die bundesrechtskonforme und willkürfreie Schätzung eine Form des strafprozessual zulässigen Indizienbeweises dar. Auch darf im Hinterziehungsverfahren in freier Beweiswürdigung als ein Element unter mehreren berücksichtigt werden, dass die beschuldigte steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen (vgl. dazu VGE 100 2016 257/ 258 vom 12.6.2018, E. 6.7, mit Hinweisen).

5. Da die Bestrafung einer juristischen Person wegen Steuerhinterziehung nur möglich ist, wenn ein Organ schuldhaft gehandelt hat (vgl. E. 4.1 hiavor), gilt es vorab zu prüfen, wer Organ der Rekurrentin im vorliegend in Frage stehenden Zeitraum war. Insofern ist aktenkundig, dass der Alleingesellschafter das einzige zeichnungsberechtigte Organ (Gesellschafter und

Geschäftsführer) der Rekurrentin war bzw. ist (vgl. Handelsregistrauszug). Er unterzeichnete die jeweiligen Steuererklärungen der Rekurrentin und war für das Rechnungswesen verantwortlich (pag. 15 und 31).

6. Nachfolgend ist zu prüfen, ob durch das Verhalten des Alleingesellschafters als Organ der Rekurrentin eine Steuerverkürzung – mit Wirkung für die Rekurrentin – herbeigeführt worden ist. Vorliegend ist diesbezüglich grundsätzlich erstellt und wird seitens des Vertreters auch nicht (mehr) bestritten, dass die Rekurrentin ab Juni 2012 dem Vater des Alleingesellschafters für die Untermiete der Lagerhalle einen nicht marktkonformen bzw. zu hohen (Unter-)Mietzins bezahlt hat und insofern eine geldwerte Leistung an eine nahestehende Person bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (wobei alle Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung unbestrittenermassen erfüllt sind sowie vorliegend die reine Dreieckstheorie Anwendung findet; vgl. dazu BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015, E. 2.4.2, mit Hinweisen; Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 214 ff. und N. 273 ff. zu Art. 58 DBG). Diese geldwerte Leistung ist in den Steuererklärungen der Rekurrentin pro 2012 und 2013 nicht als solche deklariert worden (pag. 11 und 27). Vielmehr wurden die Leistungen (verdeckt) in der Buchhaltung als Mietaufwand ausgewiesen (pag. 34 f.). Durch diese Falschverbuchungen hat die Rekurrentin gegen die Buchführungspflichten, insbesondere gegen das Wahrheits- und das Vollständigkeitsprinzip, verstossen (vgl. Art. 957 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung [aOR] bzw. Art. 957a ff. OR) und in der Folge den Gewinn unvollständig deklariert. Damit hat sie ihre Verfahrenspflichten im Steuerveranlagungsverfahren verletzt und dadurch bewirkt, dass der in den Jahresrechnungen und Steuererklärungen festgehaltene Gewinn pro 2012 bis 2013 verfälscht bzw. zu tief ausgewiesen wurde. Somit entstand ein unrichtiges Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage der Rekurrentin, welches sich in den Jahresrechnungen und den Steuererklärungen niederschlug. Durch die Genehmigung der Jahresrechnungen und Unterzeichnung der Steuererklärungen (pag. 15 und 31) bestätigte der Alleingesellschafter, als einziges formelles Organ der Rekurrentin, die Richtigkeit der gemachten Angaben und verletzte so – mit Wirkung für die Rekurrentin – die auferlegten Verfahrenspflichten (vgl. E. 4.1 f. hiavor). Dies führte letztlich zu den zu tiefen Veranlagungen der Steuerperioden 2012 und 2013. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist, in welchem Umfang die Veranlagungen zu tief ausgefallen sind bzw. in welcher Höhe die verdeckte Gewinnausschüttung pro 2012 und 2013 an den Vater des Alleingesellschafters erfolgt ist (Tatbestandselement der "hinterzogenen Steuer", vgl. E. 2 hiavor).

6.1 Unbestritten ist, dass der Vater des Alleingesellschafters die Lagerhalle von deren Eigentümer ab 1. Januar 2012 zu einem monatlichen Mietzins von CHF 1'350.-- gemietet hatte;

Nebenkosten wurden keine vereinbart. Gemäss unbefristetem Mietvertrag vom 28. März 2012 diente die Miete der Lagerung von Metallgerüsten und umfasste die Lagerhalle und den Vorplatz (20 m x 20 m). Ferner wurde festgehalten, dass die Lagerhalle nicht zum Hauptsitz eines Gewerbes umgenutzt werden dürfe (pag. 36). Weiter ergibt sich, dass die Rekurrentin die Lagerhalle inkl. Vorplatz ab Januar 2012 als Untermieterin nutzte, wobei sie für die Monate Januar bis Juni 2012 den Mietzins von monatlich CHF 1'350.-- jeweils direkt an den Eigentümer überwies (die letzte Zahlung erfolgte am 22.6.2012; pag. 35). Dabei ist anzunehmen, dass die Untermiete vorerst auf einer mündlichen Vereinbarung zwischen dem Alleingesellschafter und dessen Vater basierte und die Zustimmung des Eigentümers bzw. dessen Beistand vorlag. Weiter kann den Akten entnommen werden, dass der (Unter-)Mietzins ab dem 1. Juni 2012, gemäss dem nicht unterzeichneten (Unter-)Mietvertrag zwischen der Rekurrentin und dem Vater des Alleingesellschafters, datiert vom 15. Mai 2012, auf CHF 4'000.-- pro Monat inkl. Nebenkosten festgesetzt worden ist (pag. 97). Ab dem 25. Juni 2012 erfolgten die monatlichen (Unter-)Mietzinszahlungen an den Vater des Alleingesellschafters. Nachfolgend sind die vom Vertreter vorgebrachten Gründe für die Höhe des Untermietzinses ab dem 1. Juni 2012 näher zu prüfen. Dabei ist festzuhalten, dass der Vertreter davon ausgeht, dass der Untermietzins in Höhe von CHF 4'000.-- zwar überhöht ist, jedoch nicht auf den ursprünglichen Mietzins gemäss dem Hauptmietvertrag von CHF 1'350.-- pro Monat, sondern auf mindestens CHF 3'522.-- pro Monat festzusetzen sei. Dieser setze sich zusammen aus dem Marktmietzins der Lagerhalle inkl. Vorplatz aber exkl. Nebenkosten von CHF 2'135.--, einer Nebenkostenpauschale von CHF 50.-- und Zuschlägen für Mieterausbauten von CHF 500.-- sowie für die Risikoübernahme von CHF 537.-- (20 % der Miete von CHF 2'135.-- inkl. Nebenkostenpauschale und Mieterausbauten). Ferner sei ein weiterer Zuschlag von CHF 300.-- pro Monat für erbrachte Dienstleistungen des Vaters des Alleingesellschafters für den Unterhalt und die Reinigung der Lagerhalle anzurechnen (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278).

6.1.1 Marktmietpreis (exkl. Nebenkosten)

Der Vertreter legt diverse Suchergebnisse von vergleichbaren Gewerbeobjekten in der Region vor (vgl. undatierte Suchverläufe aus <www.comparis.ch>, Beilagen zu Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278 sowie Stellungnahme vom 20.9.2019). Aus diesen geht hervor, dass die zum Vergleich herangezogenen Objekte zu einem höheren Mietzins angeboten werden als für die Lagerhalle inkl. Vorplatz gemäss Hauptmietvertrag geschuldet war. Der Vertreter bringt insofern vor, dass der Eigentümer der Lagerhalle diese nur an den Vater des Alleingesellschafters vermieten wollte und dies zu äusserst günstigen Konditionen. Beim vereinbarten Mietzins habe es sich denn

auch um einen Freundschaftspreis gehandelt, welcher nicht dem Marktpreis entsprochen und dem Drittvergleich von Anfang an nicht standgehalten habe. Bezüglich dem Verhältnis zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und dem Vater des Alleingesellschafters kann den Akten entnommen werden, dass dieses hauptsächlich auf gemeinsamen Treffen in örtlichen Gastbetrieben beruhte (pag. 99). Weiter bringt der Vertreter vor, dass unter Berücksichtigung der Vergleichsobjekte von einem Quadratmeterpreis von mindestens CHF 55.-- pro Jahr auszugehen sei, ausmachend vorliegend CHF 22'000.-- pro Jahr bzw. CHF 1'835.-- pro Monat. Zuzüglich des Vorplatzes, wobei für diesen ein monatlicher Mietzins von pauschal CHF 300.-- anzunehmen sei, ergebe sich ein Marktmietpreis von CHF 2'150.-- pro Monat. Mindestens CHF 2'135.-- erscheine somit als marktgerechte Miete für die Lagerhalle inkl. Vorplatz (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278). Insofern ist festzuhalten, dass der Hauptmietvertrag seitens der Vermieterschaft vom Beistand des Eigentümers der Lagerhalle mitunterzeichnet wurde. Da der Beistand bei der Erfüllung seiner Aufgaben im Interesse der verbeiständeten Person handelt (Art. 406 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]) und ihn die gleichen Sorgfaltspflichten treffen, wie eine beauftragte Person gemäss Art. 398 OR (Art. 413 Abs. 1 ZGB), erscheint es nicht glaubwürdig, dass der im Hauptmietvertrag bezifferte Mietzins so deutlich unter dem Marktpreis gelegen hat. Überdies geht aus den mit der Eingabe vom 21. April 2020 eingereichten Unterlagen hervor, dass das Haupt- und das Untermietverhältnis per 30. Juni 2016 gekündigt wurden und fortan bzw. seit dem 1. Juli 2016 die Rekurrentin die Lagerhalle dann doch direkt vom Eigentümer mietete (Eingabe vom 21.4.2020, Beilagen 14 und 15; zwischenzeitlich ist die Miete auf Ende 2020 seitens der Vermieterschaft gekündigt worden, pag. 89). Im Mietvertrag vom 14. April 2016, gültig ab 1. Juli 2016, ist ein Mietzins von CHF 1'600.-- pro Monat vereinbart worden. Es ist darauf hinzuweisen, dass dieser neue Mietvertrag neben der Lagerhalle und dem Vorplatz weitere acht Parkplätze mitumfasst, was die Erhöhung des Mietzinses gegenüber dem im Jahr 2012 vereinbarten Zins (von CHF 1'350.--) um CHF 250.-- pro Monat erklärt. Der neue Mietvertrag wurde wiederum vom Beistand des Eigentümers der Lagerhalle mitunterzeichnet. Der Umstand, dass sowohl der Hauptmietvertrag vom 28. März 2012 (pag. 36) als auch der neue Mietvertrag vom 14. April 2016 (Eingabe vom 21.4.2020, Beilage 14) durch den Beistand des Eigentümers der Lagerhalle mitunterzeichnet wurden, hat als starkes Indiz dafür zu gelten, dass der Mietzins von CHF 1'350.-- (für Lagerhalle und Vorplatz) bzw. CHF 1'600.-- (inkl. zusätzlicher Parkplätze) dem Marktmietpreis entspricht bzw. dem zum jeweiligen Vertragsabschlusszeitpunkt geltenden Marktmietpreis entsprochen hat. Jedenfalls ist unter diesen Umständen nicht nachvollziehbar, weshalb der Eigentümer der Lagerhalle diese inkl. Vorplatz und Parkplätze (erneut) massiv unter dem geltend gemachten Marktmietpreis vermietet haben soll. Auch die vom Vertreter ins Recht gelegten Vergleichsobjekte, mit welchen der gemäss Untermietverhältnis vereinbarte Mietzins gerechtfertigt werden soll, vermögen nicht zu überzeugen.

Gemäss Angaben des Vertreters umfasst die Lagerhalle in H._____ rund 400 m² und der Vorplatz umfasst eine Fläche von ca. 500-600 m² (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278; gemäss Hauptmietvertrag umfasst der Vorplatz eine Fläche von 20 m auf 20 m, was 400 m² entspricht). Die Vergleichsobjekte umfassen hingegen (Innen-)Nutzflächen von 800 m² oder mehr und weisen (soweit ersichtlich) nicht die von der Rekurrentin benötigte Mindesthöhe von 6 m auf (vgl. Stellungnahme vom 20.9.2019). Das Argument, dass der Vater des Alleingeschafters die Lagerhalle an andere Interessenten untervermietet hätte, falls der höhere (Unter-)Mietzins seitens der Rekurrentin nicht akzeptiert worden wäre, erscheint sodann nicht glaubhaft. Die Rekurrentin miete die Lagerhalle von Beginn an bzw. seit Januar 2012. Daraus kann geschlossen werden, dass von Anfang an die Untermiete durch die Rekurrentin beabsichtigt gewesen ist. Auch besteht zwischen dem Untervermieter und dem Alleingeschafters der Rekurrentin eine familiäre Bande (Vater und Sohn), weshalb nicht von einem Verhältnis unter Dritten ausgegangen werden kann. Auch ist der Vater des Alleingeschafters seit November 2012 bei der Rekurrentin beschäftigt (Eingabe vom 21.4.2020, Beilage 8) und heute Leiter des Verkaufs der Rekurrentin (vgl. <http://www._____>, zuletzt besucht am 29.4.2020). Insofern vermag die eingereichte Bestätigung der E._____AG vom 8. November 2018, wonach sie an der Miete der Lagerhalle zu einem Mietzins von CHF 4'000.-- interessiert gewesen sei (pag. 94), auch nicht zu überzeugen. Ebenfalls kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich dabei um ein Gefälligkeitsschreiben handelt. Dies zumal der E._____AG seit Mai 2019 der Alleingeschafters der Rekurrentin gemäss Handelsregister als einziges Verwaltungsratsmitglied vorsteht. Daraus folgt, dass für die Bestimmung des Marktmietpreises der Lagerhalle inkl. Vorplatz auf den gemäss Hauptmietvertrag vereinbarten Mietzins von CHF 1'350.-- pro Monat abzustellen ist und nicht auf den vom Vertreter vorgebrachten Betrag von CHF 2'135.--. Entsprechend ist nachfolgend zu prüfen, ob sich die Differenz zwischen dem vereinbarten Untermietzins und dem Hauptmietzins von CHF 2'650.-- (CHF 4'000.-- abzüglich CHF 1'350.--) in anderer Weise sachlich rechtfertigen lässt, dies etwa durch Investitionen oder zusätzliche Leistungen des Untermieters (BGer 4A_518/2014 und 4A_520/2014 vom 19.11.2014, E. 3).

6.1.2 Nebenkosten

Der Vertreter bringt vor, dass der Marktmietzins (vgl. E. 6.1.1 hiavor) um eine Nebenkostenpauschale von CHF 50.-- pro Monat zu erhöhen sei. Die Nebenkosten seien im festgesetzten Mietzins inbegriffen gewesen. Im vereinbarten Mietzins gemäss Hauptmietvertrag von CHF 1'350.-- seien jedoch die Nebenkosten nicht eingeschlossen gewesen und jeweils separat beglichen worden (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278). Der Rekurrentin sei die Höhe der entsprechenden

Beträge nicht bekannt; ein geschätzter Betrag von pauschal CHF 50.-- pro Monat erscheine wohl angemessen (Stellungnahme vom 20.9.2019). Gemäss Art. 257b OR sind Nebenkosten die dem Vermieter tatsächlich entstandenen Aufwendungen für Leistungen, die mit dem Gebrauch der Sache zusammenhängen, wie Heizungs-, Warmwasser- und ähnliche Betriebskosten etc. Auch bei Geschäftsmieten sind Nebenkosten nur dann geschuldet, wenn sie besonders vereinbart worden sind (Art. 257a Abs. 2 OR). Der Mieter hat entsprechend nur für diejenigen Nebenkosten aufzukommen, die im Vertrag eindeutig und genau bezeichnet werden. Mangels einer speziellen Vereinbarung gelten solche Kosten als im Mietzins inbegriffen (BGer 4A_606/2015 vom 19.4.2016, E. 4; BGer 4A_339/2018 vom 29.1.2019, E. 1.6.2.1). Festzuhalten ist, dass im Hauptmietvertrag vom 28. März 2012 zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und dem Vater des Alleingesellschafters keine Nebenkosten erwähnt werden (pag. 36). Damit sind sie im Mietzins von CHF 1'350.-- eingeschlossen. Auch im neuen Mietvertrag vom 14. April 2016 zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und der Rekurrentin sind keine Nebenkosten erwähnt (Eingabe vom 21.4.2020, Beilage 14). Im Untermietvertrag vom 15. Mai 2012 wird indes der Mietzins von CHF 4'000.-- ausdrücklich inkl. Nebenkosten ausgewiesen. Auf die Nennung eines pauschalen Betrags oder eine genaue Umschreibung der Nebenkosten wurde verzichtet (pag. 97). Auch ist nicht nachgewiesen, dass dem Untervermieter (Vater des Alleingesellschafters) überhaupt entsprechende Aufwendungen entstanden sind bzw. dem Vater des Alleingesellschafters – wie vom Vertreter vorgebracht – Nebenkosten in Rechnung gestellt wurden, welche an die Rekurrentin überwältzt hätten werden können. Insgesamt rechtfertigt es sich daher nicht, den in E. 6.1.1 festgesetzten Marktmietpreis um die ins Recht geführte pauschale Nebenkostenentschädigung von CHF 50.-- pro Monat zu erhöhen; vielmehr ist davon auszugehen, dass allfällige Nebenkosten in dem gemäss Hauptmietvertrag festgesetzten Mietzins enthalten waren.

6.1.3 Mieterausbau

Der Vertreter beantragt, dass der Marktmietpreis um CHF 500.-- zu erhöhen sei, um damit den Mehrwert abzugelten, welcher entstanden sei durch die vom Vater des Alleingesellschafters vorgenommenen Mieterausbauten. Die Mieterausbauten beträfen dabei einen Aufenthalts- und einen Büroraum in der Lagerhalle (vgl. Stellungnahme vom 20.9.2019; Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278). Vorab festzuhalten ist, dass sich unter Umständen ein gewisser Zuschlag für vom Untervermieter vormöblierte Räume oder Ausbauten zu rechtfertigen vermag. Vorliegend können dem schriftlichen Untermietvertrag keine Angaben entnommen werden bezüglich vorhandener Mieterausbauten oder dafür zu leistende (zeitlich befristete) Abgeltungen durch die Rekurrentin (pag. 97). Auch im Hauptmietvertrag fehlen jegliche Hinweise bzw. Regelungen hinsichtlich Mie-

terausbauten im Sinn von Art. 260a OR (Zustimmung des Vermieters, Entschädigung des Mieters für Mehrwert oder Wiederherstellungspflicht bzw. Rückbau- oder Wegnahmerecht des Mieters im Falle der Auflösung der Miete; pag. 36). Es fehlen weiter jegliche Nachweise, dass der Vater des Alleingeschafters die Errichtung eines Büro- und Aufenthaltsraums in der Lagerhalle auch tatsächlich vorgenommen hat. Auch hinsichtlich des Zeitpunkts der Vornahme der Mieterausbauten liegen keine näheren Angaben vor. Insofern erübrigt sich der vom Vertreter beantragte Augenschein vor Ort. Weiter ist unklar, durch wen die behaupteten Ausbauten tatsächlich ausgeführt worden sind und wer die Kosten hierfür getragen hat. Auch nicht erstellt ist, welcher (Mehr-)Wert den geltend gemachten Ausbauten zuzurechnen wäre. Eine wie vom Vertreter geltend gemachte Abgeltung des Mehrwerts durch einen Zuschlag von pauschal CHF 500.-- pro Monat (auf unbestimmte Zeit) rechtfertigt sich aus Sicht der Steuerrekurskommission jedenfalls nicht.

6.1.4 Risikoübernahme

Weiter bringt der Vertreter vor, dass der Vater des Alleingeschafters als Hauptmieter (privat) das Risiko einer allfälligen Zahlungsunfähigkeit der Rekurrentin übernommen habe, weshalb sich ein Zuschlag von ca. 20 % des (behaupteten) marktüblichen Mietzinses von CHF 2'135.-- inkl. Nebenkostenpauschale von CHF 50.-- und Zuschlag für die behaupteten Mieterausbauten von CHF 500.-- bzw. CHF 537.-- (20 % von CHF 2'685.-- [CHF 2'135.-- plus CHF 50.-- plus CHF 500.--]) rechtfertige (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278). Festzuhalten ist, dass die Leistung von Sicherheiten bei Mieten durchaus üblich ist, so bspw. in Form einer Mietkaution, welche bei der Miete von Geschäftsräumen, im Gegensatz zu Wohnräumen, in beliebiger Höhe vereinbart werden kann (Art. 257e OR). Aber auch andere Formen von Sicherheitsleistungen wie Bürgschaften, Garantien und weitere Formen von Zahlungsversprechen, auf welche die allgemeinen Grundsätze und allenfalls besondere Regeln des Vertrags- und Sachenrechts Anwendung finden, sind denkbar. Ebenfalls wird in der Lehre eine gewisse Marge für die Abgeltung eines allfälligen Ausfallrisikos des Untermieters anerkannt. Insofern ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht bisher offen gelassen hat, in welcher Höhe sich eine Risikoprämie für Untermietzinsausfälle zu bewegen hat (in BGE 119 II 453 hat das Bundesgericht einen Zuschlag für Möblierung und Risikoprämie von total 20 % zum Hauptmietzins anerkannt, erachtete aber eine Abweichung vom Hauptmietzins von 30 % als missbräuchlich; Peter Heinrich erachtet in seiner Dissertation aus dem Jahr 2000 einen Risikozuschlag von 3 % auf den Selbstkosten als gerechtfertigt; die Ansicht von Peter Heinrich bzw. Gewährung eines Risikozuschlags wurde vom Mietgericht des Kantons Zürich allerdings abgelehnt [Mietgericht Zürich MG160031-L, in ZMP 2018, Nr. 9 E. 1.1]). Weder aus dem Hauptmietvertrag vom 28. März 2012 noch aus dem

Untermietvertrag vom 15. Mai 2012 ergeben sich Hinweise darauf, dass Sicherheiten zu leisten gewesen wären (pag. 36 und 97). Es darf davon ausgegangen werden, dass bei Vereinbarung einer zu leistenden Sicherheit bzw. eines Risikozuschlags dies zumindest ausdrücklich erwähnt worden wäre. Ein Risikozuschlag kann folglich nicht berücksichtigt werden.

6.1.5 Dienstleistungen des Vaters des Alleingeschafters

Weiter macht der Vertreter geltend, dass im vereinbarten Untermietzins auch ein Zuschlag von CHF 300.-- pro Monat für Dienstleistungen des Vaters des Alleingeschafters für die Reinigung und den Unterhalt der Lagerhalle enthalten gewesen sei (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278). Vorab zu erwähnen ist, dass entsprechende Dienstleistungen des Vaters des Alleingeschafters als Arbeitsleistung zu gelten hätten und deren Abgeltung bei diesem steuerbares Einkommen darstellten. Bereits deshalb rechtfertigt es sich nicht, diese Dienstleistungen unter die Miete zu subsumieren. Dem Untermietvertrag vom 15. Mai 2012 können sodann keine Hinweise darauf entnommen werden, dass die behaupteten Dienstleistungen vereinbart worden sind (pag. 97). Auch können den Akten keine entsprechenden Abrechnungen des Vaters des Alleingeschafters entnommen werden, aus welchen hervorgeht, dass und wie oft dieser Reinigungs- oder Unterhaltsarbeiten an der Lagerhalle durchgeführt hat. Mangels entsprechender Nachweise rechtfertigt sich somit keine Erhöhung des Mietzinses um CHF 300.--. Auf die beantragte Einvernahme des Vaters des Alleingeschafters kann verzichtet werden, da der Sachverhalt doch einige Jahre zurückliegt und anzunehmen ist, dass die entsprechenden Dienstleistungen nicht mittels Unterlagen belegt werden können. Wäre dies möglich, wären die entsprechenden Unterlagen wohl bereits vorgelegt worden.

6.1.6 Aus obenstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der gemäss Untermietvertrag vereinbarte Mietzins von CHF 4'000.-- pro Monat dem Drittvergleich nicht standhält, sowohl mit Blick auf einen marktkonformen Preis als auch auf die geltend gemachten Nebenleistungen, Dienstleistungen, Ausbauten oder den Risikozuschlag. Der Rekurrentin gelingt es mithin nicht, die Höhe und Zusammensetzung der verbuchten Mietzinsaufwendungen ab Juni 2012 plausibel zu erklären. So ist denn auch in keiner Weise nachvollziehbar, inwiefern der vereinbarte Untermietzins, welcher mehr als dem Dreifachen des seitens des Vaters des Alleingeschafters bzw. des Hauptmieters geschuldeten Mietzinses entspricht, marktüblich gewesen sein soll. Die Höhe der Untermiete erscheint im Vergleich zu den Bedingungen gemäss Hauptmietvertrag, wobei die Höhe des Mietzinses entscheidend ist, als missbräuchlich (Art. 262 Abs. 2 Bst. b OR). Der Untervermieter darf nach der Bestimmung von Art. 262 Abs. 1 Bst. b OR durch die Überlassung der Mietsache keinen übermässigen Gewinn erzielen, setzt er sich ansonsten an die Stelle des Vermieters. Dabei kann gerade bei einer Geschäftsmiete auch ein branchenüblicher

Mietzins bereits einen übermässigen Gewinn verschaffen (BGer 4A_518/2014 und 4A_520/2014, E. 5). Ergänzend zu erwähnen ist, dass gemäss Bundesgericht das Institut der Untermiete nicht zweckentfremdet werden darf. Entsprechend kann es nicht angehen, dass der (Haupt-)Mieter auf dem Umweg über die Untermiete einen Nachmieter einsetzt, als wäre er selber Eigentümer (BGE 138 III 59 E. 2.2.1). Vorliegend bestand die Intention vielmehr darin, die Lagerhalle an die Rekurrentin unter zu vermieten. Die Höhe des Untermietzinses von CHF 4'000.-- lässt sich letztlich einzig damit erklären, dass die Rekurrentin den Vater des Alleingesellschafters durch die Zuwendungen begünstigt hat (allenfalls ohne entsprechende Gegenleistung oder anstelle von Lohn aber ohne Leistung von Sozialversicherungsabgaben). So geht aus dem Protokoll der persönlichen Anhörung des Alleingesellschafters vor dem ZVB/N hervor, dass sein Vater nicht in guten finanziellen Verhältnissen gelebt und das Geld benötigt habe (pag. 111). Die entsprechenden Zuwendungen wirken sich bei der Rekurrentin ertragsmindernd aus, was zu einer geringeren Steuerbelastung führt. Daraus folgt, dass die von der Rekurrentin an den Vater des Alleingesellschafters ausbezahlten Beträge, welche über die Miete von CHF 1'350.-- hinausgehen, nicht geschäftsmässig begründet sind. Wie bereits erwähnt (E. 6.1 hiervor), überwies die Rekurrentin den Mietzins von CHF 1'350.-- für die Monate Januar bis Juni 2012 direkt an den Eigentümer der Lagerhalle, wobei die letzte Buchung auf den 22. Juni 2012 datiert ist (Kontoblatt des Kontos Nr. 6000 "Mietzinse" des Jahres 2012, pag. 35). Erstmals am 25. Juni 2012 wurde die Miete in Höhe von CHF 4'000.-- dann an den Vater des Alleingesellschafters überwiesen. Bis Ende Jahr erfolgten noch sechs weitere Überweisungen, jeweils Ende Monat. Da die letzte Überweisung, am 21. Dezember 2012, nicht mittels Abgrenzungsbuchung (Transitorische Aktive) ausgewiesen ist, ist der verbuchte Aufwand dem Monat Dezember 2012 zuzuweisen. Die Miete für den Monat Juni 2012 hat die Rekurrentin folglich doppelt bezahlt, einerseits CHF 1'350.-- direkt an den Eigentümer und andererseits

CHF 4'000.-- an den Vater des Alleingesellschafters. Folglich ist für den Monat Juni 2012 der gesamte an den Vater des Alleingesellschafters bezahlte Betrag von CHF 4'000.-- als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufzurechnen. In den Folgemonaten, d.h. von Juli 2012 bis Dezember 2013 (vgl. auch pag. 34; sechs Monate im 2012 und zwölf Monate im 2013, ausmachend 18 Monate) ist die Differenz von CHF 2'650.-- pro Monat aufzurechnen. Insgesamt ergibt sich daraus ein bei der Rekurrentin verbuchter Betrag von CHF 51'700.-- (CHF 4'000.-- plus 18 mal CHF 2'650.--) bzw. CHF 19'900.-- pro 2012 und CHF 31'800.-- pro 2013 der nicht geschäftsmässig begründet und als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist. In den Einspracheentscheiden vom 26. Juni 2019 betreffend die Busse, wurde die geldwerte Leistung mit CHF 18'550.-- pro 2012 und CHF 31'800.-- pro 2013 beziffert (pag. 127). Entsprechend ist für die Steuerperiode 2012 die geldwerte Leistung um CHF 1'350.-- zu erhöhen.

6.2 Nachdem der tatbestandsmässige Erfolg (E. 6) und der hinterzogene Betrag (E. 6.1 ff.) festgestellt worden sind, ist weiter zu prüfen, ob das strafbare Verhalten der Rekurrentin (begangen durch den Alleingesellschafter als handelndes Organ) in einem adäquaten Kausalzusammenhang mit dem Steuerausfall steht. Dies wird seitens des Vertreters nicht (mehr) bestritten. Es steht sodann auch fest, dass nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge das Einreichen einer unrichtigen Steuererklärung sowie dazugehöriger Unterlagen geeignet ist, den eingetretenen Erfolg zu verursachen. Daraus folgt, dass alle Tatbestandsmerkmale des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung erfüllt sind.

7. Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht, so wird die juristische Person gebüsst (Art. 181 Abs. 1 DBG und Art. 222 Abs. 1 StG). Dabei wird die strafrechtliche Deliktsfähigkeit der juristischen Person aus dem Verhalten ihrer Organe hergeleitet, ist doch die juristische Person bei alldem nicht selber strafrechtlich schuldfähig, da es ihr an der Möglichkeit zur Einsicht in das Unrecht einer Tat sowie der Fähigkeit, gemäss dieser Einsicht zu handeln, fehlt (BGE 85 IV 95 E. 2). Entsprechend wird das Verhalten der Organe der juristischen Person als ihr "eigenes" zugerechnet, weshalb sie als Täterin und als Trägerin eines Verschuldens zu verstehen ist, das sich im Verhalten der für sie handelnden Organe äussert (Sieber/Malla, a.a.O., N. 6 zu Art. 181 DBG). Die vollendete Steuerhinterziehung ist in all ihren Ausgestaltungen sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar (Art. 181 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 175 Abs. 1 al. 1-3 DBG resp. Art. 222 Abs. 1 i.V.m. Art. 217 Abs. 1 Bst. a-c StG). Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB. Der Nachweis der subjektiven Tatbestandsmerkmale obliegt der Behörde. Fahrlässigkeit i.S.v. Art. 12 Abs. 3 StGB liegt vor, wenn der Täter bzw. das handelnde Organ "die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist". Im Vergleich dazu handelt ein Täter dann vorsätzlich, wenn er "die Tat mit Wissen und Willen ausführt". Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung fällt darunter nicht nur die direkt vorsätzliche, d.h. auf die Tatbestandsverwirklichung hinzielende, sondern auch die eventualvorsätzliche Tatbegehung, welche vorliegt, wenn der Täter bzw. das handelnde Organ den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Diese Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs bildet das massgebliche Abgrenzungskriterium zur Fahrlässigkeit. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist Eventualvorsatz umso eher zu bejahen, je höher die für den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und je mehr Gewicht der Sorgfaltspflichtverletzung beizumessen ist. Auf das Einverständnis zur Tatbestandsverwirklichung ist

bei alldem schon dann zu schliessen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme bzw. als Billigung dieses Erfolgs ausgelegt werden kann (vgl. zum Ganzen: Sieber/Malla, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 175 DBG; BGer 2C.290/2011 vom 12.9.2011, E. 2.1; BGE 130 IV 58, E. 8.2 f.).

7.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die steuerpflichtige Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3.a).

7.2 Vorliegend geht der ZVB/N von einer eventualvorsätzlichen Tatbegehung aus (Vernehmlassung vom 5.9.2019; pag. 129), was seitens des Vertreters ausdrücklich anerkannt wird (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019). Erstellt ist, dass der Alleingesellschafter den Untermietvertrag mit einem überhöhten Mietzins von CHF 4'000.-- im Namen der Rekurrentin abgeschlossen hat. Der Rekurrentin bzw. ihrem handelnden Organ musste bewusst gewesen sein, dass der vereinbarte Untermietzins Leistungen umfasst, die nicht wirklich abgegolten wurden und im Vergleich zum Hauptmietzins überhöht war. Auch musste ihr klar sein, dass der Untermietzins teilweise nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Dies wird vom Vertreter denn auch ausdrücklich bestätigt (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019). Insofern vermögen die geltend gemachten nicht vorhandenen Kenntnisse in der Buchhaltung und im Steuerrecht sowie der Umstand, dass für die Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärungen ein Treuhänder engagiert worden ist (pag. 112), nicht zu überzeugen. Unerheblich ist sodann, ob sich der Alleingesellschafter bewusst gewesen ist, dass die Differenz zwischen dem vereinbarten Untermietzins und dem Hauptmietzins vollumfänglich nicht geschäftsmässig begründet war. Als Verantwortlicher für das Rechnungswesen hat der Alleingesellschafter folglich die geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen in der Buchhaltung der Rekurrentin verbucht bzw. verbuchen lassen und diese Buchhaltung war Grundlage für die Steuererklärungen pro 2012 und 2013. Mit der Genehmigung der Jahresrechnungen und Unterzeichnung der Steuererklärungen pro 2012 und 2013 beabsichtigte der Alleingesellschafter daher eine Täuschung der Steuerbehörde und bezweckte mithin eine zu tiefe Veranlagung der Rekurrentin. Entsprechend ist von direktem Vorsatz und nicht von Eventualvorsatz auszugehen. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist

damit erfüllt. Die Tatbestandsmässigkeit (objektiver und subjektiver Tatbestand erfüllt) indiziert ferner die Rechtswidrigkeit. Das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen ist vorliegend zu verneinen. Auch Anzeichen fehlender Schuldfähigkeit bzw. andere die Schuld als zweifelhaft erscheinen zu lassende Anhaltspunkte sind nicht ersichtlich. Das Verschulden bzw. Verhalten des verantwortlichen Organs ist der Rekurrentin zuzurechnen, so dass festzuhalten ist, dass die Rekurrentin für die Steuerperioden 2012 und 2013 der vorsätzlichen Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen ist.

8. Zu prüfen bleibt, ob die Höhe der Busse angemessen ist. Der Strafraum ist im Gesetz nicht betragsmässig, sondern als Bruchteil bzw. Vielfaches der hinterzogenen Steuer festgelegt (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 41 zu Art. 175 DBG) und steht auch für die Bestrafung juristischer Personen in vollem Umfang zur Verfügung (BGE 135 II 86 E. 4.4). Gemäss Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG beträgt die Busse für eine vollendete Steuerhinterziehung in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Als grobe Regel sollte hierbei gelten, dass das Regelmass greifen darf, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt. Bei Vorliegen von Straferhöhungs- bzw. Strafminderungsgründen wird die Strafe höher bzw. tiefer als das vom Gesetz vorgesehene Regelmass angesetzt. Die Strafzumessung bewegt sich dabei innerhalb des Strafraums von Art. 175 Abs. 2 DBG bzw. Art. 217 Abs. 2 StG (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 91 f. zu Art. 175 DBG). Nach dem Wortlaut von Art. 175 Abs. 2 DBG (bzw. Art. 217 Abs. 2 StG) kann nur bei "leichtem" oder bei "schwerem" Verschulden vom Regelstrafmass abgewichen werden (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 46 zu Art. 175 DBG). Entscheidend ist somit, ob in einem konkreten Fall ein Regelfall oder ein Verschulden vorliegt, das im Vergleich zu einem solchen als leicht beziehungsweise schwer erscheint (VGE 100 2009 66/67 vom 26.11.2009, E. 8.3, nicht publiziert). Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist sodann sowohl das Verhalten des fraglichen Organs, unter Berücksichtigung von dessen Stellung und Einfluss, als auch das Gebaren der übrigen Organe zu würdigen. Bei der Strafzumessung sind nebst Schwere und Verwerflichkeit der Tat vorab die persönlichen – im Wesentlichen wirtschaftlichen – Verhältnisse zu berücksichtigen, wobei – anders als beim Verschulden – nicht diejenigen des Organs, sondern diejenigen der juristischen Person selber massgebend sind (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 9 zu Art. 181 DBG; BGE 135 II 86 E. 4.4). Der Einbezug der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll die Strafempfindlichkeit des Unternehmens berücksichtigen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 8 zu Art. 181 DBG). Im Rahmen dieser Grundsätze steht den Strafbehörden bei der Strafzumessung ein weiterer Spielraum des Ermessens zu (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG). Gemäss ständiger Praxis setzt die Steuerrekurskommission ihr eigenes Ermessen nur bei Ermessensüber- bzw. Ermes-

sensunterschreitung der Steuerverwaltung an Stelle desjenigen der Letztgenannten (RKE 100 2010 478 vom 8.3.2013, E. 8.3, nicht publiziert; RKE 100 2008 9183 vom 20.5.2011, E. 4, nicht publiziert).

8.1 Vorliegend hat der ZVB/N in Ausübung seines Ermessensspielraums den Bussenfaktor auf das 1.0-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt, was seitens des Vertreters ausdrücklich bestritten wird, wobei er die Reduktion der Busse auf das gesetzliche Minimum von einem Drittel beantragt (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019). Der ZVB/N führt bezüglich des festgesetzten Bussenfaktors aus, dass der Alleingesellschafter als verantwortliches Organ der Rekurrentin zumindest eventualvorsätzlich gehandelt habe und von einem mittelschweren Verschulden sowie dem Regelstrafmass (Bussenfaktor 1.0) auszugehen sei. Die wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrentin seien als gut zu bezeichnen; in der Steuererklärung 2017 habe sie ein steuerbares Kapital in Höhe von CHF 395'375.-- deklariert. Damit stelle die Busse für sie keine besondere Härte dar und sei nicht strafmindernd zu berücksichtigen. Die Rekurrentin bzw. ihr handelndes Organ hätten während des gesamten Verfahrens weder Einsicht noch Reue gezeigt und ein besonders kooperatives Verhalten sei nicht ersichtlich; jedenfalls deute das Verhalten des Alleingesellschafters darauf hin, dass ihm der Unrechtsgehalt der Handlungen und die entstandene Schädigung des Gemeinwesens offensichtlich nicht bewusst sei. Infolge der höchstpersönlichen Natur der Busse sei das Strafmass bei einer anderen steuerpflichtigen Person (Vater des Alleingesellschafters – Bussenfaktor 0.85) für das vorliegende Steuerhinterziehungsverfahren nicht relevant. Nach Überprüfung der Gesamtsituation erachte der ZVB/N einen Bussenfaktor 1.0 als angemessen (Vernehmlassung vom 5.9.2019).

8.2 Die Steuerrekurskommission überprüft die Strafzumessung regelmässig auf Ermessensüber- bzw. -unterschreitung im konkreten Einzelfall hin (vgl. E. 8 hiavor). Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der im Steuerstrafverfahren betreffend den Vater des Alleingesellschafters festgesetzte Bussenfaktor vorliegend nicht relevant ist. Die Busse stellt eine Strafe dar, die höchstpersönlicher Natur ist. Die Strafzumessung hat dabei jeweils individuell zu erfolgen. Vorliegend ist den Schlussfolgerungen des ZVB/N (E. 8.1 hiavor) grundsätzlich zuzustimmen. Der Alleingesellschafter hat in seiner Stellung als alleiniges formelles Organ die unvollständige Besteuerung der Rekurrentin herbeigeführt, indem er dem unverhältnismässig hohen Untermietzins mit seinem Vater vereinbarte, die Zahlungen an seinen Vater genehmigte sowie die Verbuchung des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands vornahm bzw. vornehmen liess und schliesslich die Jahresrechnungen genehmigte sowie die Steuererklärungen pro 2012 und 2013 unterzeichnete (pag. 15 und 31). Insbesondere ist ihm vorzuwerfen, dass er wusste, dass die Buchhaltung bzw. die Jahresrechnungen und die Steuererklärungen der Rekurrentin pro 2012 und 2013 weder vollständig noch korrekt waren. Auch wusste er, dass diese Unterlagen geeignet

sind, die Steuerbehörde zu täuschen. Mit dieser Täuschung wurde bewusst die zu tiefe Steueranlagung der Rekurrentin beabsichtigt. Der Rekurrentin ist durch die monatlichen Verbuchungen des überhöhten Untermietzinsens über die Jahre 2012 und 2013 hinweg auch eine gewisse Planmässigkeit vorzuwerfen. Die Tatsache, dass die Rekurrentin sodann buchführungspflichtig ist, indiziert die Verschiebung des Verschuldensgrads in Richtung eines schweren Verschuldens und eine Abweichung vom Regelstrafmass nach oben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 98 ff. zu Art. 175 DBG). Die sich über mehrere Steuerperioden erstreckende Widerhandlung ist nicht straf erhöhend zu berücksichtigen, da sie auf Grund der Verknüpfung der Bussenbemessung mit den hinterzogenen Steuern bereits zu einer Erweiterung des Strafrahmens führt. Ein Bussenfaktor von 1.2 ist daher auf Grund des Verschuldens vorliegend angezeigt. Neben dem Verschulden sind aber auch die persönlichen Verhältnisse und die individuelle Strafempfindlichkeit zu berücksichtigen. Festzuhalten ist, dass eine besonders ausgeprägte Kooperation im Verfahren durch die Rekurrentin für die Steuerrekurskommission nicht ersichtlich ist. Insbesondere hat sie jede Einsicht bezüglich des Fehlverhaltens ihres Organs vermissen lassen, sodass sich dieses Verhalten nicht strafmindernd auszuwirken hat. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse bleibt anzumerken, dass die Rekurrentin gemäss der letzten eingereichten, aber noch nicht rechtskräftig veranlagten, Steuererklärung pro 2017 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 36'561.-- und ein steuerbares Kapital von CHF 395'375.-- ausweist (pag. 152 f.). Das steuerbare Kapital setzt sich dabei, neben dem einbezahlten Stammkapital von CHF 20'000.-- und den Reserven von CHF 10'000.--, hauptsächlich aus dem bilanzierten Gewinnvortrag von CHF 365'375.-- (pag. 142, 147 und 152) zusammen. Im Jahr 2016 erlitt die Rekurrentin indes einen Verlust von CHF 46'424.--, dieser konnte allerdings mit dem Gewinn pro 2017 von CHF 82'985.-- vollständig verrechnet werden (pag. 153). Weitergehend zeigt auch die Bilanz der Rekurrentin ein gutes Bild, insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin gegenüber ihrem Alleingesellschafter über ein Guthaben von CHF 243'793.-- verfügt (Kontokorrent; pag. 147). Insgesamt können die wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrentin damit als stabil bezeichnet werden, weshalb nicht von einer erhöhten Strafempfindlichkeit auszugehen ist. Entsprechend rechtfertigt es sich, den Bussenfaktor um 0.2 auf 1.2 zu erhöhen.

8.3 Zusammenfassend festzuhalten ist, dass sich die Rekurrentin der vorsätzlichen Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und der Bussenfaktor seitens der Steuerrekurskommission auf 1.2 festgesetzt wird. Wie in E. 6.1.6 hiavor ausgeführt, ist sodann betreffend die Steuerperiode 2012 von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von CHF 19'900.-- auszugehen (Erhöhung um CHF 1'350.-- gegenüber dem Einspracheentscheid vom 26.6.2019 betreffend die Busse). Daraus folgt, dass die Faktoren, auf welche sich die Busse stützt, entsprechend anzupassen und zu erhöhen sind. Die Erhöhung des Bussenfaktors von 1.0 auf 1.2 sowie die

Erhöhung der Basis für die Berechnung der Busse bedeutet für die Rekurrentin eine Schlechterstellung. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG und Art. 142 Abs. 4 DBG kommen der Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse zu wie der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie kann gestützt auf Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern ("reformatio in peius"). Mit Schreiben vom 10. Juni 2020 ist der Vertreter darauf hingewiesen worden, dass die Steuerrekurskommission die Erhöhung des Bussenfaktors unter gleichzeitiger Erhöhung der Berechnungsbasis für die Busse in Erwägung zieht (vgl. Bst. L hiervor). Am 6. Juli 2020 hat der Vertreter dazu Stellung genommen (vgl. Bst. M hiervor). Die Vorbringen des Vertreters vermögen indes nichts an der Strafzumessung seitens der Steuerrekurskommission zu ändern. Insbesondere ist unter den aufgezeigten Umständen unbeachtlich, ob die erfolgte Doppelverbuchung des Mietzinses im Monat Juni 2012 allenfalls irrtümlich erfolgt ist. Ebenfalls hat die Steuerrekurskommission hinsichtlich des Bussenfaktors ausgeführt, dass dieser infolge der vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung auf 1.2 zu erhöhen ist. Damit erweisen sich der Rekurs und die Beschwerde als unbegründet. Der Bussenfaktor ist dementsprechend auf 1.2 festzusetzen und unter Berücksichtigung der erhöhten Berechnungsbasis neu zu berechnen. Damit sind Rekurs und Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags an den ZVB/N bzw. die Steuerverwaltung zurückgeschickt.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat 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]).

Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.2-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde pro 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.2-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. Der Rekurs pro 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.2-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2013 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
4. Die Beschwerde pro 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.2-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2013 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
5. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
7. **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 Rechtschrift 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.

8. Zu eröffnen an:

- F._____, zuhanden von A._____ GmbH
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Gribi