



100 19 407

200 19 353

Gemeinde: K. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.3.2021 RNA/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. März 2021

Es wirken mit: die hauptamtliche Richter Nanner, die Fachrichter Bütikofer und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2013

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) war im hier interessierenden Jahr 2013 zu drei Vierteln an der D. _____ GmbH beteiligt, die gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb von Restaurants, Bars oder Pubs bezweckte (nach Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven wurde die D. _____ GmbH per _____ aus dem Handelsregister gelöscht). Das restliche Viertel der Stammanteile wurde von B. _____ gehalten. Beide Gesellschafter waren für die D. _____ GmbH einzeln zeichnungsberechtigt, wobei die Rekurrentin als Geschäftsführerin im Handelsregister vermerkt war. Des Weiteren war die Rekurrentin im Jahr 2013 zur Hälfte an der E. _____ GmbH beteiligt, deren Zweck zum einen den Verkauf von Früchten und zum anderen den Betrieb von Cafés und Restaurants umfasste. Auch für die E. _____ GmbH war (und ist) die Rekurrentin einzeln zeichnungsberechtigt. In ihrer Steuererklärung pro 2013 deklarierte die Rekurrentin weder die Stammanteile an den beiden Gesellschaften noch Erträge daraus (Akten Vorinstanz, pag. 60).

B. Mit Schreiben vom 29. März 2017 (pag. 54) leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), gegen die Rekurrentin ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung in den Jahren 2013 und 2014 ein. Darin wurden nicht deklarierte geldwerte Leistungen aus der D. _____ GmbH in der Höhe von CHF 108'492.-- für das Steuerjahr 2013 und von CHF 31'916.-- für das (vorliegend nicht relevante) Steuerjahr 2014 festgehalten. Mit Bussenverfügung vom 23. Mai 2017 (pag. 48-51) wurden der Rekurrentin für das Steuerjahr 2013 Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung in der Höhe von CHF 7'690.-- (kantonale Steuern) sowie CHF 1'000.-- (direkte Bundessteuer) auferlegt.

C. Mit Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 (pag. 37-44) wurde die Rekurrentin für das Jahr 2013 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 124'969.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 90'983.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Dabei nahm die Steuerverwaltung im Wertschriftenertrag eine Aufrechnung von CHF 108'492.-- vor, übereinstimmend mit den für die Bestimmung der Busse massgebenden geldwerten Leistungen aus der D. _____ GmbH (Bst. B hiavor).

D. Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob die Rekurrentin am 3. September 2017 Einsprache (pag. 33). Diese richtete sich zunächst gegen die Aufrechnung von geldwerten Leistungen aus der D. _____ GmbH. Weiter beanstandete die Rekurrentin, dass ihr die Steuerabzüge für Alleinstehende und für zusätzliche Ausbildungskosten ihrer Tochter nicht gewährt worden seien. Zudem seien ihre Anteile an der E. _____ GmbH zu hoch bewertet worden. Schliesslich seien die Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung infolge rechtzeitig erfolgter strafloser Selbstanzeige zu streichen. Die Einsprache wurde von der Steuerverwaltung mit

Einspracheentscheiden vom 20. August 2019 (pag. 19-26) vollumfänglich abgewiesen. Zur Begründung verwies die Steuerverwaltung auf den vom 27. März 2019 datierten Vorbescheid (pag. 27 f.).

E. Mit Eingabe vom 17. September 2019 hat die Rekurrentin gegen die Einspracheentscheide Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt im Wesentlichen die Streichung der im Wertschriftenertrag vorgenommenen Aufrechnung aus der D._____ GmbH. Weitere Anträge betreffen die Busse wegen Steuerhinterziehung, den Steuerwert der Beteiligungen, den auferlegten Verzugszins sowie das Verhalten einer Mitarbeiterin der Steuerverwaltung. In einer zweiten Eingabe vom 8. Oktober 2019 wirft die Rekurrentin der Steuerverwaltung vor, im Veranlagungsverfahren betreffend E._____ GmbH eingereichte Belege grundlos nicht anzuerkennen, die auch für das vorliegende Verfahren von Bedeutung seien. Zudem seien die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Korrekturen ungenügend begründet worden. Weiter macht die Rekurrentin geltend, dass sie und ihr Geschäftspartner B._____ die Steuerverwaltung von sich aus auf die unvollständige Buchhaltung der D._____ GmbH hingewiesen hätten, was als straflose Selbstanzeige zu gelten habe.

F. Die Steuerverwaltung hat sich am 29. November 2019 vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Im Rahmen einer Buchprüfung seien bei der D._____ GmbH nicht verbuchte Erträge, nicht begründbare Barbezüge der Gesellschafter, nicht nachgewiesene Zahlungen an Dritte und fehlende Belege festgestellt worden. Insgesamt beliefen sich die geldwerten Leistungen an die Rekurrentin auf CHF 108'492.--. Der festgestellte Sachverhalt erfülle zudem sowohl den objektiven als auch den subjektiven Straftatbestand der versuchten Steuerhinterziehung, wobei die Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige nicht erfüllt seien.

G. Mit Schreiben vom 18. Dezember 2019, das auch von B._____ unterzeichnet worden ist, hat die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Darin wird in erster Linie das Vorgehen einer Mitarbeiterin der Steuerverwaltung im Rahmen der Buchprüfungen betreffend E._____ GmbH und D._____ GmbH gerügt.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen 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 Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die 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 grundsätzlich einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da sowohl der Streitwert über CHF 10'000.-- als auch die Bussen über CHF 3'000.-- liegen (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. Die angefochtenen Einspracheentscheide betreffen das Steuerjahr 2013. Die Rekurrentin beantragt in der Rekurseingabe vom 17. September 2019 sinngemäss deren Aufhebung, weil die Steuerforderungen verjährt seien.

2.1 Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 162 Abs. 1 StG; Art. 120 Abs. 1 DBG). Die Verjährungsfrist beginnt nicht oder steht still u.a. während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (Art. 162 Abs. 2 StG; Art. 120 Abs. 2 DBG). Sie beginnt neu u.a. mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wird oder mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige Person (Art. 162 Abs. 3 Bst. a und b StG; Art. 120 Abs. 3 Bst. a und b DBG). Das Recht, die Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (absolute Veranlagungsverjährung, Art. 162 Abs. 4 StG; Art. 120 Abs. 4 DBG). Für die hier massgebliche Steuerperiode 2013 wird die absolute Verjährung am 1. Januar 2029 eintreten.

2.2 Die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren wäre hingegen am 31. Dezember 2018 abgelaufen, wenn keine Stillstands- oder Unterbrechungsgründe vorliegen würden. Mit den Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 (Bst. C hiervor) nahm die Steuerverwaltung eine auf Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung im Sinn von Art. 162 Abs. 3 Bst. a

StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. a DBG vor. Zudem versandte die Steuerverwaltung am 13. November 2018 ein Schreiben an die Rekurrentin, mit dem sie die Unterbrechung der Verjährung "insbesondere des Jahres 2013" erklärte (pag. 32). Auch solche Mitteilungen bewirken einen Neustart der Verjährungsfrist (Michael Beusch in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 47 zu Art. 120 DBG). Damit ist die Verjährungsfrist zumindest bis am 13. November 2023 verlängert worden. Dementsprechend ist die Veranlagungsverjährung sowohl betreffend die kantonalen Steuern als auch betreffend die direkte Bundessteuer pro 2013 noch nicht eingetreten.

3. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt die Rekurrentin zudem, dass zunächst die Veranlagung der E._____ GmbH abzuschliessen sei, anschliessend rückwirkend diejenige der D._____ GmbH und erst danach ihre persönliche. Hierzu ist festzuhalten, dass die D._____ GmbH bereits rechtskräftig veranlagt worden ist (siehe E. 5 hiernach). Die E._____ GmbH wurde erst am 25. Juni 2013 im Handelsregister eingetragen und schloss ihr erstes Geschäftsjahr per 30. Juni 2014 ab. Deren Veranlagung kann für das vorliegende Verfahren, das die private Veranlagung der Rekurrentin pro 2013 betrifft, keine Rolle spielen. Der Vollständigkeit halber sei zudem erwähnt, dass auch die Veranlagung der E._____ GmbH für die Steuerperiode 25. Juni 2013 bis 30. Juni 2014 in Rechtskraft erwachsen ist, nachdem die Steuerrekurskommission nicht auf die dagegen erhobenen Rechtsmittel eintrat (RKE 100 2019 331 vom 17.12.2019, nicht publiziert).

4. Damit sind die Einspracheentscheide betreffend die Einkommens- und Vermögenssteuern der Rekurrentin für das Steuerjahr 2013 materiell zu überprüfen. Strittig ist in erster Linie die im Wertschriftenenertrag vorgenommene Aufrechnung von CHF 108'492.--, die auf geldwerte Leistungen aus der D._____ GmbH zurückzuführen ist.

4.1 Gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG und Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG gehören zu den steuerbaren Erträgen aus beweglichem Vermögen u.a. Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Die Rekurrentin war im Jahr 2013 zu 75 % am Stammkapital der D._____ GmbH beteiligt. Für die auf sie entfallenden Erträge aus dieser Beteiligung ist sie demnach steuerpflichtig.

4.2 Zu den hiervor genannten geldwerten Vorteilen gehören u.a. verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen (oft gemeinsam als "geldwerte Leistungen" bezeichnet). Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung tätigt die Gesellschaft überhöhte Aufwendungen im Interesse des Anteilsinhabers (bspw. indem sie die Kosten für ein privat genutztes Fahrzeug als Geschäftsaufwand verbucht). Bei einer Gewinnvorwegnahme verzichtet die Gesellschaft zugunsten des Anteilinhabers auf einen ihr zustehenden Anspruch (bspw. indem sie einer beteilig-

ten Person ein zinsloses Darlehen gewährt). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine geldwerte Leistung vorliegt: (1) Der ausgerichteten Leistung steht keine angemessene Gegenleistung gegenüber, (2) mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt und (3) das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe der Gesellschaft erkennbar gewesen sein (vgl. zum Ganzen Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 222 f. zu Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 95 ff. zu Art. 58 DBG).

5. Die D._____ GmbH wurde für das Steuerjahr 2013 auf einen steuerbaren Gewinn von CHF 126'634.-- veranlagt, wobei die Steuerverwaltung geldwerte Leistungen im Umfang von insgesamt CHF 150'655.-- aufrechnete (Taxationsberechnung vom 6.10.2016, pag. 169-171; Einleitung Strafverfahren gegen die D._____ GmbH vom 25.6.2016, pag. 177-179). Die geldwerten Leistungen wurden in der Taxationsberechnung entsprechend dem Beteiligungsverhältnis zu drei Vierteln der Rekurrentin und zu einem Viertel dem Mitinhaber B._____ zugewiesen (mit Ausnahme der tatsächlich erfolgten Barbezüge vom Bankkonto):

Bezeichnung	Betrag	Privatanteil Rekurrentin	Privatanteil B._____
Verlust gemäss Buchhaltung	-15'783		
Aufrechnungen:			
Einnahmen aus E._____ GmbH	23'680	17'760	5'920
Gutschrift (Bareinnahme) F._____ AG	80'000	60'000	20'000
Einnahmen G._____	3'655	2'742	913
Barbezüge der Gesellschafter	26'000	15'000	11'000
Zahlung an G._____	10'000	7'500	2'500
Weitere nicht belegte Aufwendungen	7'320	5'490	1'830
Verlustverrechnung Vorjahre	-8'238		
Steuerbarer Gewinn D._____ GmbH	126'634	108'492	42'163

Die Gewinn- und Kapitalsteuerveranlagung der D._____ GmbH pro 2013 wurde nicht angefochten und erwuchs in Rechtskraft. Ein am 20. August 2017 eingereichtes Gesuch um Revision der Steuerveranlagungen pro 2013 und 2014 wies die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 20. November 2017 (pag. 163-166) sowie Einspracheentscheid vom 17. Januar 2018 (pag. 158-162) ab. Die gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rechtsmittel (Rekurs betreffend die kantonalen Steuern, Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer) wurden von der Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 18. September 2018 abgewiesen (RKE 100 2018 70, nicht publiziert). Auf die dagegen erhobene Beschwerde trat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 15. Januar 2019 nicht ein (VGE 100 2018 348, nicht publiziert). Damit steht fest, dass die von der Steuerverwaltung bei der Veranlagung der D._____ GmbH

pro 2013 vorgenommenen Aufrechnungen rechtskräftig sind. Wird auf Ebene einer Kapitalgesellschaft eine geldwerte Leistung an die Anteilsinhaber aufgerechnet, setzt dies ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung der Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist; wobei allerdings kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht. Ein Anteilsinhaber muss jedoch Bestand und Höhe der von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung detailliert bestreiten und darf sich nicht auf pauschale Ausführungen beschränken (BGer 2C_489/2018 vom 13.7.2018, E. 2.2.5).

6. Mit der Rekurseingabe vom 17. September 2019 beantragt die Rekurrentin, die genannte Aufrechnung über CHF 108'492.-- vollumfänglich zu streichen. Sie verweist dazu auf das Revisionsverfahren betreffend Veranlagung der D._____ GmbH und führt aus, dass sich die Steuerverwaltung nie dazu geäussert habe, "wo der enorme Geldsegen [herkomme]". Zudem führt die Rekurrentin aus, dass in den Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren betreffend D._____ GmbH und E._____ GmbH bereits zahlreiche Belege eingereicht worden seien, welche die Steuerverwaltung jedoch zu Unrecht ignoriert habe. Mit diesen pauschalen Vorwürfen werden die Aufrechnungen nicht detailliert bestritten, wie es für ein Abweichen von den bei der Veranlagung der D._____ GmbH festgesetzten Privatanteilen erforderlich wäre.

7. Selbst wenn man die Vorbringen der Rekurrentin als ausreichend substantiiert betrachten würde und die aufgerechneten geldwerten Leistungen anhand der vorhandenen Unterlagen (unter Einbezug der am 3.12.2020 von der Steuerverwaltung eingereichten Akten betreffend D._____ GmbH [Veranlagung pro 2013 sowie Revision pro 2013 und 2014, im Folgenden als Veranlagungsakten bzw. Revisionsakten bezeichnet]) überprüft, misslingt der Rekurrentin der Nachweis, dass die Aufrechnungen unrechtmässig erfolgt sind, wie sich aus nachfolgenden Erwägungen ergibt.

7.1 Für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns einer juristischen Person wird vom Saldo der Erfolgsrechnung ausgegangen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Der buchhalterisch ausgewiesene Gewinn ist somit grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend ("Massgeblichkeitsprinzip", vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 58 DBG). Dies gilt jedoch nur dann, wenn die Bücher nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss geführt werden (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 12 zu Art. 58 DBG). Trifft dies zu, wird vermutet, dass die in den Büchern aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und der ausgewiesene Geschäftserfolg wahrheitsgemäss wiedergegeben werden (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl., 2018, § 14 N. 29). Demgegenüber ist eine mit erheblichen formellen Mängeln behaftete Buchhaltung von vornherein als materiell unrichtig zu vermuten. Dies ist dann der Fall, wenn die festgestellten Mängel derart zahlreich oder schwerwiegend sind, dass sie die inhaltliche Rich-

tigkeit der Bücher als unwahrscheinlich erscheinen lassen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 14 N. 31). In einem solchen Fall ist es zulässig, den steuerbaren Gewinn nach pflichtgemäsem Ermessen festzusetzen, z.B. aufgrund von Erfahrungszahlen (sog. "Vollschätzung", BGer 2C_554/2013 vom 30.1.2014, E. 2.3). Allerdings führt nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Wenn eine Buchhaltung an formellen Mängeln leidet, aber dennoch Anhaltspunkte für einen Teil der geltend gemachten Ertrags- und Aufwandkomponenten zu liefern vermag, sind nur jene Bestandteile ermessenweise zu schätzen, deren Höhe ungewiss ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 27 ff. und N. 65 zu Art. 130 DBG; BGer 2C_554/2013 vom 30.1.2014, E. 2.3).

7.2 Die D._____ GmbH deklarierte in der am 18. Dezember 2014 eingereichten Steuererklärung pro 2013 einen Verlust von CHF 15'783.-- (Veranlagungsakten, pag. 313-309). Der gleiche Fehlbetrag wurde in der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz ausgewiesen (als "Bestand" bezeichnet, Veranlagungsakten, pag. 307 f.), während die Erfolgsrechnung einen Gewinn von CHF 27'196.40 aufwies (als "Bestandesänderungen" bezeichnet, Veranlagungsakten, pag. 305 f.). B._____ liess in der Folge keine Buchprüfung am Sitz der Gesellschaft zu (pag. 315), sondern reichte eine überarbeitete Jahresrechnung und zusätzliche Belege bei der Steuerverwaltung ein (siehe Protokoll Buchprüfung vom 27.1.2016, Akten Vorinstanz, pag. 192-196). Die überarbeitete Jahresrechnung wies einen Verlust von CHF 44'473.50 gemäss Bilanz bzw. von CHF 2'285.05 gemäss Erfolgsrechnung aus (Veranlagungsakten, pag. 274). Zusammengefasst präsentieren sich die Jahresrechnungen der D._____ GmbH wie folgt (auf ganze CHF gerundet):

Bilanz	Ursprünglich	Überarbeitet
Kasse	421	40'002
Bank	-7'966	-7'966
Verlust / Eigenkapital	-8'238	
"Noch nicht erhaltene Erträge"		-76'510
"Total"	-15'783	-44'474

Erfolgsrechnung	Ursprünglich	Überarbeitet
Betriebsertrag	143'838	12'069
Material, Waren, Drittleistungen	-44'874	-47'102
"Fälligkeit"		141'587
Personalaufwand	-52'491	-78'491
Übriger Aufwand	-19'277	-30'347
Erfolg	27'196	-2'285

7.3 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass eine Jahresrechnung eine Urkunde darstellt, auf die sich das betroffene Unternehmen bzw. seine verantwortlichen Organe behaften lassen müssen (nicht nur im Hinblick auf die Steuerfolgen). Die Verletzung von Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten kann verschiedene strafrechtliche Sanktionen nach sich ziehen, bspw. nach Art. 152 (unwahre Angaben über kaufmännische Gewerbe) oder Art. 251 (Urkundenfälschung) des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0). Eine einmal eingereichte Jahresrechnung kann dementsprechend nicht nach Belieben durch eine andere ersetzt werden. Zulässig ist nur das Ersetzen einzelner handelsrechtswidriger Bewertungsansätze durch handelsrechtskonforme (vgl. Meyer-Hayoz/Forstmoser/Sethe, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., 2018, N. 21 zu § 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 48 ff. zu Art. 58 DBG).

7.4 Im vorliegenden Fall zeigen die grossen Unterschiede zwischen der ursprünglichen und der überarbeiteten Jahresrechnung, die bloss rudimentär geführte Bilanz sowie die divergierenden Jahresergebnisse zwischen Bilanz und Erfolgsrechnung zudem auf den ersten Blick, dass von einer formell ordnungsgemässen Buchführung nicht ansatzweise die Rede sein kann. Damit entfällt die Vermutung, dass die Jahresrechnung die Ertrags- und Vermögenslage der Gesellschaft korrekt wiedergibt. Eine materielle Überprüfung wird zudem durch die unüblich zahlreichen und betragsmässig hohen Bargeldtransaktionen erschwert, die in den beiden eingereichten Abschlüssen vollkommen unterschiedlich quantifiziert werden. Das ursprünglich eingereichte Kontoblatt "Kasse" (Veranlagungsakten, pag. 303-301) weist einen (naturgemäss unmöglichen) negativen Eröffnungssaldo von CHF -24'693.70 aus. Die kumulierten Bareinnahmen belaufen sich auf CHF 130'820.-- und die Ausgaben auf CHF 105'705.75. Die überarbeitete Variante (Veranlagungsakten, pag. 92-89) weist demgegenüber einen Anfangssaldo von CHF 56.30, Einnahmen von CHF 212'510.-- und Ausgaben von CHF 172'564.60 aus, darunter zwei offensichtlich unsinnige Buchungen vom 31. Dezember 2013 über CHF 32'197.-- ("Ausgleich Vorjahresverlust") und CHF 14'948.25 ("Abschreibung auf Mobiliar 50 %").

7.5 Nicht nachvollziehbar ist weiter die Darstellung des Ertrags. In der ursprünglichen Erfolgsrechnung wird der Betriebsertrag mit CHF 143'838.25 beziffert, in der überarbeiteten Version bloss noch mit CHF 12'068.85. Dafür findet sich neu ein mit "Fälligkeit" bezeichnetes Konto (Nr. 4400), dessen Einnahmenüberschuss CHF 141'586.85 beträgt. Das entsprechende Kontoblatt (Veranlagungsakten, pag. 272) verzeichnet Einnahmen von total CHF 233'271.60 und Ausgaben von CHF 91'684.75. Der grösste Teil dieser "Ausgaben" (CHF 76'509.60) resultiert allerdings aus Umbuchungen auf das Bestandeskonto Nr. 1301 mit der Bezeichnung "Noch nicht erhaltene Erträge" (Veranlagungsakten, pag. 85), das – obwohl Forderungen der D. _____ GmbH enthaltend – in der hiavor abgebildeten Bilanz als Minusposition aufgeführt ist. Im Rahmen des Revisionsverfahrens reichte die D. _____ GmbH sodann noch eine dritte

Erfolgsrechnung ein, worin ein Ertrag von CHF 245'205.50 ausgewiesen wurde (Revisionsakten, pag. 100), was in etwa der Summe der Einnahmen im Konto "Fälligkeit" und des Betriebsertrags gemäss der hiervor abgebildeten überarbeiteten Erfolgsrechnung entspricht.

8. Angesichts der hiervor aufgeführten schweren Mängel sowie der ungeordneten, teilweise fehlenden oder selbst erstellten Buchungsbelege, die zudem weder Nummern noch Kontierungsvermerke enthalten, erachtete die Steuerverwaltung sowohl die ursprüngliche als auch die überarbeitete Jahresrechnung als "nicht verwendbar" und verzichtete auf eine Aufarbeitung (Protokoll Buchprüfung, Akten Vorinstanz, pag. 195). Zur Bestimmung des steuerbaren Gewinns der D._____ GmbH ging die Steuerverwaltung von dem in der Steuererklärung deklarierten Verlust von CHF 15'783.-- aus, womit sie die in der ursprünglichen Jahresrechnung verbuchten Erträge und Aufwände grundsätzlich akzeptierte. Ausgehend von dieser Basis rechnete die Steuerverwaltung sodann Privatanteile im Gesamtbetrag von CHF 150'655.-- auf, wovon CHF 108'492.-- auf die Rekurrentin entfielen (siehe Tabelle in E. 5 hiervor). Dabei stützte sie sich zum grössten Teil auf Angaben und Unterlagen, welche die D._____ GmbH mit der überarbeiteten Jahresrechnung eingereicht hatte. Darauf wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

8.1 Die grösste Aufrechnung, ausmachend CHF 80'000.--, betrifft einen Zahlungseingang in Zusammenhang mit dem Lokal F._____ in L._____, das offenbar von der D._____ GmbH verkauft worden war (wobei sich in den umfangreichen Akten kein entsprechender Vertrag findet). In der ursprünglichen Erfolgsrechnung wurde per 3. August 2013 eine Bareinnahme von CHF 60'000.-- mit dem Vermerk "Gutschrift F._____" als Ertrag verbucht (Veranlagungsakten, pag. 297). In der überarbeiteten Erfolgsrechnung erscheint die gleiche Buchung nunmehr im in E. 6.4 hiervor erwähnten Konto "Fälligkeit", wo per 1. April 2013 eine zusätzliche Bareinnahme über CHF 80'000.-- mit dem Vermerk "Gutschrift F._____ AG" aufgeführt ist (Veranlagungsakten, pag. 272). Dieser in der ursprünglichen Erfolgsrechnung nicht verbuchte Ertrag stellt eine geldwerte Leistung in Form einer Gewinnvorwegnahme dar und ist der Rekurrentin anteilmässig als Einkommen aus Beteiligung aufzurechnen.

8.2 Gemäss Steuerverwaltung handelt es sich auch bei Zahlungen der E._____ GmbH im Umfang von CHF 23'680.-- um Gewinnvorwegnahmen. In der ursprünglichen Jahresrechnung waren keine Einnahmen aus der Schwestergesellschaft verzeichnet. In der überarbeiteten Version wurden sodann Bareinnahmen von insgesamt CHF 23'000.-- (fünf Zahlungen zu CHF 4'500.--, eine zu CHF 500.--) mit dem Buchungstext "Dienstleistungen" im Konto "Fälligkeit" und CHF 850.-- (fünf Zahlungen zu CHF 170.--) mit dem Buchungstext "Dienstleistungen Transport", insgesamt ausmachend CHF 23'850.-- verbucht (Veranlagungsakten, pag. 272

und 256). Der buchhalterische Sachverhalt entspricht somit demjenigen des in vorheriger Erwägung behandelten, weshalb auch diese Aufrechnung zu bestätigen ist.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung die monatlichen Zahlungen der E._____ GmbH an die D._____ GmbH von CHF 4'500.-- bei der Veranlagung der E._____ GmbH nur im Umfang von CHF 2'500.-- als geschäftsmässig begründet akzeptiert und dementsprechend eine Aufrechnung im Gewinn der E._____ GmbH von CHF 22'000.-- (für elf Monatsbeträge) vorgenommen hat (Protokoll Buchprüfung E._____ GmbH, Akten Vorinstanz, pag. 130, sowie Veranlagung Steuerperiode 25.6.2013 bis 30.6.2014, pag. 115). Ob dieses Vorgehen angesichts der Aufrechnung der gesamten Zahlungen im Gewinn der D._____ GmbH korrekt war, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu überprüfen. Festzuhalten ist hingegen, dass die Zahlungen der E._____ GmbH an die D._____ GmbH nicht doppelt als geldwerte Leistung im Einkommen der Rekurrentin berücksichtigt werden dürfen, was die Steuerverwaltung auch nicht getan hat (siehe Veranlagung der E._____ GmbH, Steuerperiode 25.6.2013 bis 30.6.2014, Begründung auf pag. 116 der Akten Vorinstanz sowie Zusammensetzung Privatanteile, pag. 117).

8.3 Eine weitere Aufrechnung betrifft Barbezüge der Gesellschafter von insgesamt CHF 26'000.--. In der ursprünglichen Jahresrechnung sind zwei erfolgsneutrale Überträge vom Bankkonto auf das Konto "Kasse" enthalten, der eine über CHF 15'000.-- erfolgte am 20. August 2013, der andere über CHF 11'000.-- am 22. August 2013 (Veranlagungsakten, pag. 302 und 300; Bankkontoauszüge, pag. 212 f.). In der überarbeiteten Version der Jahresrechnung sind die gleichen Barbezüge im Konto Nr. 5089 "Sonstiger Personalaufwand" verbucht worden, mit den Buchungstexten "Gesellschafter A._____ Bonus" bzw. "Gesellschafter B._____ Bonus" (Veranlagungsakten, pag. 267 und 88). Weil in der ursprünglichen Jahresrechnung, die der Steuerverwaltung als Ausgangspunkt für die Veranlagung der D._____ GmbH diente, die beiden Transaktionen erfolgsneutral (und nicht aufwandmindernd) verbucht wurden, war die Aufrechnung im Gewinn der Gesellschaft wohl nicht gerechtfertigt. Dies spielt für das vorliegende Verfahren, das die private Veranlagung der Rekurrentin zum Gegenstand hat, allerdings keine Rolle. Nachgewiesen ist, dass die Rekurrentin eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 15'000.-- aus der D._____ GmbH bezog. Weil sie diese Summe in ihrer Steuererklärung pro 2013 nicht deklariert hat, ist auch diese Aufrechnung korrekt. Ergänzend ist festzuhalten, dass eine Qualifizierung der Auszahlung als Bonus (d.h. Lohn) sich nachteilig für die Rekurrentin ausgewirkt hätte, weil darauf Sozialversicherungsbeiträge fällig geworden wären und der Betrag regulär als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (und nicht privilegiert als Beteiligungsertrag) zu versteuern gewesen wäre.

8.4 Zusätzliche Aufrechnungen von insgesamt CHF 13'655.-- (wovon CHF 10'242.-- auf die Rekurrentin entfallen) betreffen Transaktionen zwischen der D._____ GmbH und G._____. In der ursprünglichen Jahresrechnung wurde per 19. März 2013 eine Barzahlung an G._____ über CHF 10'000.-- mit dem Vermerk "Zahlung G._____" als "Aufwand für Drittleistungen" erfasst. Zusätzlich wurden drei Barzahlungen über je CHF 3'500.-- mit dem Vermerk "Miete G._____" als Mietaufwand verbucht (Veranlagungsakten, pag. 303 und 294 f.). In der überarbeiteten Version der Jahresrechnung fehlt die Buchung über CHF 10'000.--, während bei den drei Zahlungen über CHF 3'500.-- der Buchungstext in "Maklerhonorar an G._____" geändert wurde. Nur für diese drei Zahlungen liegen Einzahlungsquittungen vor (Veranlagungsakten, pag. 216, 214 und 110). Im Rahmen des von der D._____ GmbH angestrebten Revisionsverfahrens erklärte B._____, dass G._____ mit dem Verkauf des Lokals F._____ beauftragt worden sei (vgl. Maklervertrag vom 22.2.2013, Revisionsakten, pag. 50). Hingegen wurde weder im Revisionsverfahren noch im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren erläutert (und erst recht nicht belegt), wozu die in der hier relevanten ursprünglichen Jahresrechnung als Aufwand erfasste Barzahlung über CHF 10'000.-- diene. Daher ist die Steuerverwaltung zu Recht von einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Gesellschafter ausgegangen. Die restlichen CHF 3'655.-- beziehen sich auf zwei Rechnungen, die von der D._____ GmbH an G._____ ausgestellt wurden und bauhandwerkliche Arbeiten zum Gegenstand haben (Veranlagungsakten, pag. 250 f.). In der ursprünglichen Jahresrechnung waren keine entsprechenden Erträge verbucht worden, weshalb die Steuerverwaltung diesbezüglich zu Recht von einer Gewinnvorwegnahme ausging.

8.5 Schliesslich rechnete die Steuerverwaltung im Gewinn der D._____ GmbH zwei Beträge über CHF 5'000.-- und CHF 2'320.-- auf, die in der ursprünglichen Jahresrechnung als Materialaufwand mit den Vermerk "Einkauf Ware H._____" bzw. "I._____" verbucht wurden (Veranlagungsakten, pag. 291). Der auf die Rekurrentin entfallende Anteil beträgt CHF 5'490.--. Die Steuerverwaltung begründete diese Aufrechnungen damit, dass Belege fehlten bzw. eine "unbekannte Lieferung" vorliege (Veranlagungsakten, pag. 320). Anders als die hiavor erörterte Zahlung an G._____ finden sich diese Ausgaben auch in der überarbeiteten Jahresrechnung (Veranlagungsakten, pag. 262). Erst im Revisionsverfahren wurden Unterlagen dazu eingereicht. Demnach übernahm die D._____ GmbH für CHF 5'000.-- das Inventar des J._____ Pub von H._____ (Revisionsakten pag. 139 f.). Sowohl der Vertrag als auch die Quittung enthalten handschriftliche Änderungen und wirken wenig vertrauenerweckend. Mit der Zahlung über CHF 2'320.-- wurde eine auf die Rekurrentin persönlich lautende Rechnung des (damaligen) Möbelhauses I._____ in M._____ beglichen, wobei aus dem Beleg nicht hervorgeht, welche Objekte damit beschafft wurden (Revisionsakten, pag. 137). Angesichts der gesamten Umstände sind auch diese Aufrechnungen zu bestätigen.

8.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Rekurrentin nicht gelingt, die Unrichtigkeit der im Rahmen der rechtskräftigen Veranlagung der D. _____ GmbH festgesetzten Privatanteile auch nur ansatzweise nachzuweisen. Daher sind sämtliche von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen im Einkommen aus beweglichem Vermögen (privilegiert besteu-
erter Ertrag aus qualifizierter Beteiligung) zu bestätigen und Rekurs und Beschwerde diesbezüglich abzuweisen.

9. Die Rekurrentin beantragt weiter, das von der Steuerverwaltung auf CHF 25'000.-- festgesetzte Wertschriftenvermögen auf CHF Null zu reduzieren (Rekurseingabe vom 17.9.2019, Antrag 2, irrtümlich als "steuerbaren Gewinn" bezeichnet). Auf dieses Rechtsbegehren ist nicht einzutreten, denn das steuerbare Vermögen wurde im Einspracheentscheid betreffend die kantonalen Steuern auf minus CHF 9'914.-- festgesetzt (Akten Vorinstanz, pag. 24), weshalb die Rekurrentin kein schutzwürdiges Interesse an einer Korrektur geltend machen kann.

10. Ein weiteres Rechtsbegehren der Rekurrentin betrifft die von der Steuerverwaltung ausgesprochenen Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung von CHF 7'690.-- bei den kantonalen Steuern sowie CHF 1'000.-- bei der direkten Bundessteuer (Anträge Nr. 6 und 7 der Rekurseingabe vom 17.9.2019).

10.1 Hierzu ist festzuhalten, dass diese steuerstrafrechtlichen Sanktionen der Rekurrentin bereits mit Bussenverfügung vom 23. Mai 2017 und nicht erst mit den Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 auferlegt wurden (Bst. B. hiervor). Die Bussenverfügung vom 23. Mai 2017 (pag. 48-52) enthält sämtliche laut Art. 227 Abs. 2 StG erforderlichen Elemente einer Strafverfügung, darunter namentlich eine (zutreffende) Rechtsmittelbelehrung. Die Bussenverfügung wurde mit A-Post Plus versandt. Es gibt keine Hinweise darauf, dass sie der Rekurrentin nicht zugestellt worden wäre. Weil die Rekurrentin nicht innert 30 Tagen nach Eröffnung der Bussenverfügung Einsprache erhoben hat (Art. 190 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG), ist diese in Rechtskraft erwachsen. Daher ist auf das Rechtsbegehren betreffend Aufhebung der Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung nicht einzutreten.

10.2 Ergänzend ist anzumerken, dass die von der Rekurrentin geltend gemachte straflose Selbstanzeige von vornherein nicht in Frage käme, weil eine solche nur bei vollendeter Steuerhinterziehung möglich ist (Art. 217 Abs. 3 StG; Art. 175 Abs. 3 DBG). Vorliegend ist die unvollständige Deklaration der Einnahmen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens von der Steuerverwaltung korrigiert worden, weshalb "nur" eine versuchte Steuerhinterziehung nach Art. 218 StG bzw. Art. 176 DBG gegeben ist. Hierfür sehen die Steuergesetze keine straflose Selbstanzeige vor. Der Vollständigkeit halber ist zudem zu präzisieren, dass die Steuerrekurskommission – entgegen den Ausführungen der Rekurrentin in ihrer Eingabe vom 8. Oktober 2019 – in

ihrem Entscheid vom 18. September 2018 betreffend D._____ GmbH nicht die Höhe der ausgefallten Bussen, sondern Verfahrensmängel bei deren Eröffnung beanstandete. Diese hätten indes nicht erst im Revisionsverfahren gerügt werden dürfen und blieben daher ohne Einfluss auf das Ergebnis (RKE 100 2018 70 vom 18.9.2018, E. 5.2, nicht publiziert). Für das vorliegende Verfahren spielen die festgestellten Mängel im Zusammenhang mit den Bussen zulasten der D._____ GmbH keine Rolle. Wie erwähnt, sind die der Rekurrentin persönlich auferlegten Bussen mittels Bussenverfügung vom 23. Mai 2017 korrekt eröffnet worden.

11. In ihren Eingaben äussert die Rekurrentin schliesslich massive Kritik an Verfahrensführung und Verhalten einer Mitarbeiterin der Steuerverwaltung. In der Rekursschrift vom 17. September 2019 wird beantragt, dies "zu überprüfen und dementsprechend eine Strafanzeige zu eröffnen" (Antrag Nr. 8). Die Steuerrekurskommission kann als Rechtsmittelinstanz im vorliegenden Verfahren lediglich die angefochtenen Einspracheentscheide überprüfen (Art. 197 Abs. 1 StG). Sie ist jedoch nicht Aufsichtsbehörde der Steuerverwaltung und daher nicht befugt, das Vorgehen oder Verhalten der Steuerverwaltung bzw. derer Mitarbeitenden zu beurteilen. Für solche aufsichtsrechtlichen Belange ist die Finanzdirektion des Kantons Bern zuständig. Auf das diesbezügliche Rechtsbegehren ist folglich nicht einzutreten.

12. 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]).

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 betreffend die kantonalen Steuern pro 2013 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2013 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der 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.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde K. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Leumann