



100 21 349

200 21 239

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.12.2022 RNA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. Dezember 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterinnen Glauser und Schlup Guignard sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ AG

gegen

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

betreffend versuchte Widerhandlung 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG (Rekurrentin) mit Sitz in C. _____ betreibt ein Malergeschäft und den Handel mit Liegenschaften. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 19. Januar 2018 (Urschrift Nr. _____ von Notar B. _____; im Grundbuch eingetragen am 26.1.2018) verkaufte die Rekurrentin die sich im Geschäftsvermögen befindenden Stockwerkeinheiten Gbbl. Nr. _____ (4.5-Zimmerwohnung mit Nebenraum) und Gbbl. Nr. _____ (Garage im UG) in der Einwohnergemeinde C. _____ zu einem Kaufpreis von insgesamt CHF 190'000.-- an E. _____ (Akten der Steuerverwaltung; pag. 12-20). Letztere ist die Ehegattin von F. _____, Präsident des Verwaltungsrats und Alleinaktionär der Rekurrentin. In der Jahresrechnung 2018 der Rekurrentin (pag. 6) wurde für die per 19. Januar 2018 (Übergang Nutzen und Gefahr per 1.2.2018; pag. 17) verkauften Stockwerkeinheiten noch Liegenschaftsunterhaltsaufwand (neue Küche und Fensterreparatur; Rechnungen datiert im März/April 2018) in der Höhe von CHF 21'985.70 verbucht.

B. Mit Schreiben vom 19. November 2020 (pag. 21 f.) leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), gegen die Rekurrentin ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung ein. Die Steuerverwaltung begründet den Verdacht auf eine versuchte Steuerhinterziehung damit, dass durch die Verbuchung des Liegenschaftsunterhaltsaufwands von CHF 21'985.70 der Gewinn der Rekurrentin reduziert und eine Steuerverkürzung in Kauf genommen worden sei. Bei den verbuchten Aufwendungen handle es sich steuerrechtlich um eine geldwerte Leistung. Die Steuerverwaltung bot der Rekurrentin Gelegenheit, innert Frist eine schriftliche Stellungnahme einzureichen. Mit Schreiben vom 14. Dezember 2020 (pag. 25 f.) nahm die Rekurrentin zum Verdacht der versuchten Steuerhinterziehung Stellung. Die Rekurrentin führte aus, die Küche habe vor dem Verkauf der Wohnung ein Alter von 25 Jahren (1993-2018) gehabt, weshalb sie habe erneuert werden müssen. Der Auftrag für die Erneuerung der Küche sei der G. _____ AG bereits einige Monate vor dem Verkauf der Wohnung, d.h. noch im Jahr 2017, gegeben worden. Infolge vieler Aufträge habe die G. _____ AG die Lieferung bzw. die Arbeiten erst zu Beginn des Jahres 2018 vornehmen können. Deshalb habe die Rekurrentin die Rechnungen für deren Ausführung (inkl. jene der beigezogenen Unternehmen) mit Datum März 2018 erhalten und sie als Liegenschaftsunterhalt 2018 verbucht. Dies umso mehr, da bei der Kaufpreisfestsetzung der Wohnung eine renovierte Küche berücksichtigt worden sei. Die Ausführungen der Rekurrentin überzeugten die Steuerverwaltung bei der damals vorliegenden Aktenlage nicht. Vielmehr führte die Steuerverwaltung im Schreiben vom 5. Januar 2021 aus (pag. 27), dass die Kaufvertragsunterzeichnung am 19. Januar 2018 (Nutzen und Gefahr per 1.2.2018) und die Ausführung sowie die Rechnungsstellung der Arbeiten ausnahmslos erst ab März 2018 stattgefunden hätten. Hinzu käme, dass im Kaufvertrag festgehalten worden sei, dass die Vertragsobjekte von der Käuferin im

"Ist-Zustand" übernommen werden. Dass die Rekurrentin ausstehende Renovationsarbeiten auf ihre Kosten zu übernehmen habe, sei vertraglich nicht festgehalten worden und würde vorstehender Textstelle "Übernahme im Ist-Zustand" widersprechen.

C. Nach einer weiteren Stellungnahme der Rekurrentin (pag. 28) erliess die Steuerverwaltung die Bussenverfügung vom 3. Februar 2021 wegen versuchter Steuerhinterziehung (pag. 29-33). Hierbei wurden der Rekurrentin Steuerbussen von CHF 2'700.-- für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 1'200.-- für die direkte Bundessteuer sowie Gebühren von CHF 150.-- auferlegt, ausmachend insgesamt CHF 4'050.--. Bezüglich des objektiven Tatbestands führt die Steuerverwaltung aus, dass indem die Rekurrentin in ihrer Steuererklärung 2018 keine geldwerten Leistungen an den Anteilsinhaber deklariert, oder zumindest einen Hinweis auf die geldwerten Leistungen gemacht habe, sie ihre Deklarationspflichten verletzt habe. Diese Pflichtverletzung hätte dazu führen können, dass die Steuerverwaltung von einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung ausgegangen wäre. Hätte sie die Unrichtigkeit der Selbstdeklaration nicht bemerkt und basierend darauf eine zu tiefe Veranlagungsverfügung erlassen, wäre es zu einer Steuerverkürzung gekommen. Der Taterfolg sei jedoch ausgeblieben, womit der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt sei. Der subjektive Tatbestand sei auch erfüllt, da für F. _____ als verantwortliches Organ der Rekurrentin u.a. aus der Wegleitung der Steuerverwaltung ersichtlich gewesen sei, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zu deklarieren seien. Das Wissenselement indiziere das Willenselement, weshalb F. _____ vorsätzlich gehandelt habe. Daher sei bei der Strafzumessung von einem schweren Verschulden und folglich mindestens vom Regelstrafmass auszugehen. Am 26. Februar 2021 erhob die Rekurrentin gegen die Bussenverfügung Einsprache (pag. 35 f.), welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 16. August 2021 (pag. 37 f.) betreffend formeller Punkte (u.a. falsches Eröffnungsjahr) guthiess, die Höhe der Bussen wurde jedoch bestätigt.

D. Mit Eingabe vom 15. September 2021 hat die Rekurrentin gegen den Einspracheentscheid betreffend die Busse bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde erhoben. Die Rekurrentin beantragt die Feststellung der Nichtigkeit des Einspracheentscheids vom 16. August 2021. Hierzu führt sie aus, die Bussenverfügung vom 3. Februar 2021 sei nichtig, da ihr folgende Mängel anhaften würden: Falsches Eröffnungsjahr (2017 statt 2018), unvollständige Bussenverfügung aufgrund fehlender Angabe der Höhe der hinterzogenen Steuer, falsche Angabe des verantwortlichen Organs ("H. _____ GmbH") sowie der fehlende Nachweis eines Vorsatzes. Da eine nichtige Verfügung keinerlei Rechtswirkungen entfalte und keinen Vertrauensschutz verdiene, könne die Bussenverfügung vom 3. Februar 2021 nicht mit dem Einspracheentscheid vom 16. August 2021 geheilt werden.

E. Mit Eingangsbestätigung vom 16. September 2021 hat die Präsidentin der Steuerrekurskommission die Rekurrentin darauf hingewiesen, dass sie das Recht habe, vor der Steuerrekurskommission in der Sache persönlich einvernommen zu werden. Da die Rekurrentin innert der gewährten Frist keinen entsprechenden Antrag auf eine persönliche Einvernahme eingereicht hat, hat sie sinngemäss auf eine persönliche Einvernahme durch die Steuerrekurskommission verzichtet.

F. Am 26. Oktober 2021 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs und die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Betreffend die versuchte Steu-
erhinterziehung hält sie an ihrem bisherigen Standpunkt fest.

G. Am 6. Dezember 2021 hat die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie führt aus, sie sei erstaunt, dass sich die Steuerverwaltung zur Nichtigkeit des Einspracheentscheids nicht geäussert habe. Betreffend Vorsatz weist sie darauf hin, dass der im Kaufvertrag für die Übernahme der Wohnung aufgeführte "Ist-Zustand" damit zu begründen sei, dass beide Parteien der festen Überzeugung gewesen seien, dass die Küchenersatzausführung laut Auftrag noch im Jahr 2017 auszuführen und zu bezahlen sei. Ansonsten wäre der Kaufpreis denn auch anders gewesen (Kaufpreis- und Küchenersatzzahlungen seien im gleichen Jahr, d.h. am 1.2.2018 und im März/April 2018 gewesen). Der Vorsatz sei zudem keinesfalls gegeben. Als langjähriger Malermeister habe F. _____ keine umfangreichen Steuerkenntnisse. Auch sei ihm nicht bewusst gewesen, dass er Unrichtiges oder Unvollständiges getan habe. So wie der Sachverhalt des Verkaufs der Wohnung an die Ehegattin (familienintern) abgelaufen sei, sei nachträglich höchstens der Vorwurf eines unbewussten fahrlässigen Verhaltens gegeben, der jedoch nicht strafbar sei.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend Bussen für versuchte Steuerhinterziehung 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. Die Rekurrentin begründet ihren Rekurs und ihre Beschwerde vom 15. September 2021 damit, dass die Bussenverfügung vom 3. Februar 2021 nichtig sei. Zu prüfen ist daher vorab, ob Mängel vorliegen, die derart gravierend sind, dass betreffend die Bussenverfügung vom 3. Februar 2021 von Nichtigkeit auszugehen ist.

2.1 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Verfügung ausnahmsweise dann nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (sog. Evidenztheorie). Nichtigen Verfügungen geht jede Verbindlichkeit und Rechtswirksamkeit ab. Die Nichtigkeit ist jederzeit und von sämtlichen staatlichen Instanzen von Amtes wegen zu beachten. Als Nichtigkeitsgrund kommen hauptsächlich die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel führen nur ausnahmsweise zur Annahme der Nichtigkeit (BGE 139 II 243 E. 11.2; BGE 138 II 501 E. 3.1; BGer 2C_291/2022 vom 18.5.2022, E. 3.2; VGE 100 2017 295 vom 10.1.2019, E. 2.3; VGE 100 2013 56 vom 28.4.2014, E. 3.2; BVR 2012 S. 481 E. 2.4, jeweils mit Hinweisen; vgl. Markus Müller in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 85 zu Art. 49 VRPG).

2.2 Die Rekurrentin macht geltend (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 15.9.2021, S. 2), die Bussenverfügung sei mit zahlreichen Mängeln behaftet. Diese sei mit einem falschen Eröffnungsjahr (2017 statt 2018), einem falsch bezeichneten, verantwortlichen Organ, das vorsätzlich gehandelt haben soll ("H._____ gmbh") und mit der fehlenden Angabe der Höhe der hinterzogenen Steuer (vgl. Art. 227 StG) eröffnet worden. Diese Mängel treffen zwar zu, wiegen jedoch keineswegs schwer. Die Rekurrentin konnte jedenfalls nicht darüber im Zweifel sein, dass es sich beim falschen Eröffnungsjahr 2017 (bzw. bei den Bussen 2017; pag. 29) und beim falsch bezeichneten Organ (pag. 33) in Wirklichkeit um das Steuerjahr 2018 (bzw. die Bussen 2018) bzw. um den Präsidenten des Verwaltungsrats und Alleinaktionär der Rekurrentin, F._____ handelte. Im Text der Bussenverfügung war ansonsten immer vom Jahr 2018 die Rede und Auslöser des eingeleiteten Verfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung war die Prüfung der Jahresrechnung der Rekurrentin für das Steuerjahr 2018 (pag. 21). Auch ist der Bussenverfügung zu entnehmen, dass es sich bei F._____ um den Alleinaktionär bzw. um das verantwortliche Organ der Rekurrentin handelt. Bezüglich der fehlenden Angabe der Höhe der hinterzogenen Steuer ist festzuhalten, dass der Rekurrentin mit der Bussenverfügung vom 3. Februar 2021 die Höhe der Bussen (inkl. Gebühren) von insgesamt CHF 4'050.-- eröffnet wurden. Die Rekurrentin erhielt mit der Zustellung der Bussenverfügung Kenntnis von deren Inhalt und konnte diese innert der Rechtsmittelfrist anfechten und sich dagegen zur Wehr setzen. Damit geht der Vorwurf der Rekurrentin ins Leere, die Bussenverfügung sei aufgrund schwerer Mängel nichtig (vgl. BGer 1C_158/2019 vom 30.3.2020, E. 3.3). Hinzu kommt, dass im Einspracheentscheid vom 16. August 2021 (S. 1; pag. 37) die Bussenberechnung enthalten war.

3. Weiter macht die Rekurrentin geltend (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 15.9.2021, S. 2), dass die Steuerverwaltung den Nachweis des Vorsatzes nicht erbracht habe. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist daher, ob sich die Rekurrentin einer versuchten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und ob ihr die ausgesprochenen Bussen zu Recht auferlegt worden sind.

3.1 Für das Steuerhinterziehungsverfahren als Strafverfahren gilt die Unschuldsvermutung im Sinne von Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 Ziff. 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101; BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 3.1). Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Anklagebehörde – vorliegend der Steuerverwaltung – ist, die Schuld der angeklagten Person zu beweisen, und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 3.2.1). Im Sinne einer Beweismäßigkeitsregel ergibt sich aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo", dass den Steuerstrafen keine Sachver-

haltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, da solche immer möglich sind und eine absolute

Gewissheit nicht verlangt werden kann. Folglich muss im Steuerstrafverfahren die Schuld der angeklagten Person mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 3.2.2).

3.2 Nach Art. 222 Abs. 1 StG bzw. Art. 181 Abs. 1 DBG werden juristische Personen gebüsst, wenn mit Wirkung für sie Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht werden. Für die Umschreibung des Tatbestands der Hinterziehung wird auf Art. 217 StG bzw. Art. 175 DBG verwiesen. Die dort in Abs. 1 und Abs. 2 verwendeten Begriffe Verschulden, Vorsatz und Fahrlässigkeit setzen mentale Fähigkeiten voraus, die juristischen Personen abgehen. Wenn Art. 222 StG bzw. Art. 181 DBG in Verbindung mit Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG dennoch an das Verschulden der juristischen Person anknüpfen, muss damit das Verschulden einer natürlichen Person – namentlich dasjenige eines Organs der juristischen Person – gemeint sein. Folglich hat sich die juristische Person das Verhalten ihrer Organe zurechnen zu lassen (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 4.2).

3.3 Nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der Versuch der Steuerhinterziehung ist nach Art. 218 Abs. 1 StG bzw. Art. 176 Abs. 1 DBG ebenfalls strafbar, wobei hier – in Einklang mit den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen – Vorsatz erforderlich ist; Eventualvorsatz genügt (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 4.1; BGer 2C_362/2018 vom 19.6.2019, E. 3.1; BGer 2C_533/2012 vom 19.2.2013, E. 5.2).

3.4 In objektiver Hinsicht liegt ein blosser Versuch der Steuerhinterziehung vor, solange die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 7 zu Art. 176 DBG). Die versuchte Steuerhinterziehung zeichnet sich somit dadurch aus, dass der Taterfolg einer unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung ausbleibt. Im Verfahren betreffend einer versuchten Steuerhinterziehung ist damit regelmässig die auch im Veranlagungsverfahren entscheidende Frage von Bedeutung, ob eine Veranlagung entsprechend der von der steuerpflichtigen Person abgegebenen Steuererklärung vollständig wäre oder nicht. Indessen führt nicht jede im Veranlagungsverfahren seitens der Behörden zulasten der steuerpflichtigen Person vorgenommene Aufrechnung zwingend auch zu einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung, wie sie vorliegend

ausgefällt wurde. Denn für eine solche Busse muss namentlich auch der subjektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt sein und es dürfen keine Rechtfertigungs- und Schuldausschliessungsgründe vorliegen. Überdies muss der Sachverhalt, gestützt auf welchen eine entsprechende Busse ausgefällt wird, unter Beachtung von im Veranlagungsverfahren nicht geltenden strafprozessualen Grundsätzen festgestellt worden sein (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 2.5).

Nach der Rechtsprechung gehört zur Ausführung der Tat (i.S.v. Art. 22 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs [StGB; SR 311.0; i.V.m. Art. 104 und Art. 333 Abs. 1 StGB]) jede Tätigkeit, die nach dem Plan, den sich der Täter gemacht hat, auf dem Weg zur Tatbestandsverwirklichung den letzten entscheidenden Schritt darstellt, von dem es in der Regel kein Zurück mehr gibt, es sei denn wegen äusserer Umstände, die eine Weiterverfolgung der Absicht erschweren oder verunmöglichen. Im Steuerverfahren genügt für eine Ausführung der Tat, dass der Steuerpflichtige der Steuerbehörde falsche Angaben übermittelt, insbesondere indem er eine unvollständige und nicht wahrheitsgemässe Steuererklärung einreicht (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 4.1).

3.5 Bezüglich dem subjektiven Tatbestand ist darauf hinzuweisen, dass die versuchte Steuerhinterziehung nur (eventual-)vorsätzlich begangen werden kann. Für den Begriff des (Eventual-)Vorsatzes ist Art. 12 StGB massgebend (Peter Locher, a.a.O., N. 10 zu Art. 176 DBG). Nach Art. 12 Abs. 2 StGB handelt vorsätzlich, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt, wobei es genügt, wenn der Steuerpflichtige die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (sog. Eventualvorsatz; BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 4.1). Was ein Steuerpflichtiger weiss, will und in Kauf nimmt, betrifft eine innere Tatsache (BGer 2C_1052/2020 vom 19.10.2021, E. 3.2.7). Der Nachweis des Vorsatzes gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er 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 (BGer 2C_362/2018 vom 19.6.2019, E. 3.4).

4. Nach dem Gesagten ist vorab zu prüfen, ob der objektive Tatbestand einer versuchten Steuerhinterziehung erfüllt ist. Der Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'985.70 für die damals nicht (mehr) der Rekurrentin gehörenden Stockwerkeinheiten wurde in der Jahresrechnung dieser für das Jahr 2018 zu Unrecht als Aufwand verbucht (pag. 6). Mit der Einreichung der vom

Präsidenten des Verwaltungsrats und Alleinaktionär F._____ unterzeichneten Steuererklärung 2018 wurde ein Aufwand geltend gemacht, der gewinnsteuerlich nicht zulässig war bzw. bei Kenntnis der tatsächlichen Gegebenheiten zu einer Aufrechnung führen muss. Wäre die Rekurrentin entsprechend ihrer Steuererklärung (ohne Aufrechnung des genannten Liegenschaftsunterhalts) veranlagt worden, wäre eine Steuerverkürzung eingetreten. Damit ist in objektiver Hinsicht der letzte Schritt zum Taterfolg einer Steuerhinterziehung (bzw. einer Steuerverkürzung), von welchem es regelmässig kein Zurück mehr gibt, überschritten worden (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 8). Die Steuerverwaltung (vgl. Bussenverfügung vom 3.2.2021, S. 4; pag. 32) hat demnach zu Recht den objektiven Tatbestand einer versuchten Steuerhinterziehung bejaht.

5. Zu prüfen ist weiter der subjektive Tatbestand. Die Steuerverwaltung ist von einem vorsätzlichen Versuch der Steuerhinterziehung ausgegangen (vgl. Einspracheentscheid vom 16.8.2021; pag. 37). Sie stellte fest (vgl. Bussenverfügung vom 3.2.2021, S. 4; pag. 32), dass der privaten Nutzung von Geschäftsvermögen durch die entsprechende aufwandmindernde oder ertragsmehrende Verbuchung eines Privatanteils Rechnung zu tragen sei. Werde eine solche Korrektur – wie vorliegend – unterlassen, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b fünftes Alinea DBG). Mit Blick auf die Wegleitung der Steuerverwaltung betreffend die Kapitalgesellschaften / Genossenschaften (ab 2015; Ziff. 6) wäre für das für die Rekurrentin handelnde Organ bzw. F._____ ohne weiteres ersichtlich gewesen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen offen zu deklarieren sind. Daraus folgte die Steuerverwaltung, dass das Wissenselement das Willenselement indiziere und F._____ vorsätzlich gehandelt habe. In ihrer Vernehmlassung vom 26. Oktober 2021 (S. 5) ergänzt sie, dass die Vertragsobjekte gemäss Kaufvertrag vom 19. Januar 2018 (S. 6; pag. 17) im Ist-Zustand übernommen worden seien. Daran ändere das von der Rekurrentin eingereichte Bestätigungsschreiben der Sanitas Troesch AG vom 20. Januar 2021 (pag. 50) nichts, worin bestätigt werde, dass Letztere den Auftrag zur Bestellung und Ausführung der neuen Küche im Oktober 2017 erhalten habe. Dies, weil dem Bestätigungsschreiben keine grosse Beweiskraft beigemessen werden könne. Wenn im Oktober 2017 tatsächlich ein Auftrag zur Bestellung und Ausführung einer neuen Küche für die 4.5-Zimmerwohnung erteilt worden wäre, stelle sich der Steuerverwaltung unweigerlich die Frage, weshalb im Kaufvertrag kein Hinweis zur neuen Küche angebracht, sondern explizit geschrieben worden sei, dass die Vertragsobjekte von der Käuferin im Ist-Zustand (Stand 19.1.2018) übernommen werden. Ferner weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass F._____, der die Jahresrechnung 2018 unterzeichnet hat, sich der Unrichtigkeit des verbuchten Liegenschaftsunterhalts (neue Küche für eine sich nicht mehr im Eigentum der Rekurrentin befindenden Liegenschaft) bewusst gewesen sein muss. Die Unrichtigkeit des Tather-

gangs sei daher mit Wissen und Willen erfolgt, und hätte spätestens bei der Bezahlung der Rechnungen bemerkt werden sollen.

5.1 Den Ausführungen der Steuerverwaltung ist beizupflichten. Daran ändert nichts, dass die im Kaufvertrag festgehaltene Übernahme der Wohnung im Ist-Zustand damit begründet wird (vgl. Stellungnahme der Rekurrentin vom 6.12.2021, S. 1 f.), dass beide Parteien der festen Überzeugung gewesen seien, die Küchenersatzausführung sei laut Auftrag noch im Jahr 2017 auszuführen und zu bezahlen. Beim Bestätigungsschreiben der Sanitas Troesch AG vom 20. Januar 2021 könnte es sich allenfalls auch um eine Gefälligkeit gegenüber der Rekurrentin handeln. Auch ist fraglich, ob der (unterpreisliche) Kaufpreis mit der neuen Küche tatsächlich anders festgesetzt worden wäre. Was F. _____ genau wusste und auch was er wollte bzw. in Kauf nahm, betrifft eine innere Tatsache und ist schwierig nachzuweisen. Es erfolgten jedoch entgegen der Ansicht der Rekurrentin seitens der Steuerverwaltung nicht bloss Behauptungen, sondern die Steuerverwaltung stützte sich auf die Formel des Bundesgerichts (vgl. E. 3.5 hier-vor). Hierbei kam sie zu Recht zum Schluss (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 26.10.2021, S. 4 f.), dass die Steuerbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung für F. _____ aufgrund der obgenannten Wegleitung erkennbar oder zumindest mit vertretbarem Aufwand festzustellen war. Hierbei ist es irrelevant, ob F. _____ als langjähriger Malermeister umfangreiche Steuerkenntnisse hat oder nicht. Beim Ausfüllen der Steuererklärungen wird von der steuerpflichtigen Person bzw. deren Organ keine rechtliche Würdigung, sondern grundsätzlich nur eine korrekte Sachverhaltsdarstellung erwartet. Bei Unsicherheiten oder Zweifel ist zu erwarten, dass sich die verantwortliche Person an die zuständige Veranlagungsbehörde wendet oder eine fachkundige Person beizieht.

5.2 Damit ist für die Steuerrekurskommission erwiesen, dass sich F. _____ "bewusst für ein Nichtwissen" entschied. Wer sich indes bewusst für ein Nichtwissen entscheidet, kann sich im Nachgang nicht darauf berufen, dass ihm – wie vorliegend – nicht bewusst gewesen sein soll, dass er Unrichtiges oder Unvollständiges tut (BGE 135 IV 12 E. 2.3.1). Da die Steuerbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung für F. _____ in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung erkennbar gewesen ist oder zumindest mit vertretbarem Aufwand erkennbar gewesen wäre, muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigte und eine zu niedrige Veranlagung bezweckte (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf nahm (Eventualvorsatz). Für die Steuerrekurskommission erscheint nach dem Gesagten als unzweifelhaft erstellt, dass der Tatbestand von Art. 218 Abs. 1 StG bzw. Art. 176 Abs. 1 DBG erfüllt ist. Tatbestandsmässigkeit indiziert ferner die Rechtswidrigkeit. Das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen ist zu verneinen, so wie auch

Anzeichen fehlender Schuldfähigkeit bzw. andere die Schuld als zweifelhaft erscheinen zu lassende Anhaltspunkte fehlen.

6. Für die Strafzumessung stellt Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG auf den Betrag der hinterzogenen Steuer ab (Regelstrafmass). Je nach Verschulden ist dieser Betrag bis auf einen Drittel zu reduzieren oder bis zum Dreifachen zu erhöhen. Das Regelstrafmass kommt zur Anwendung für die vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung, es sei denn, es lägen Strafmilderungs- oder Strafschärfungsgründe vor. Der hier massgebende Art. 106 Abs. 3 StGB, der aufgrund von Art. 333 Abs. 1 StGB auch im Bereich des Steuerstrafrechts zu beachten ist, ruft nach einer Ermittlung der persönlichen Verhältnisse. Dabei kann der detaillierter gehaltene Art. 47 StGB analog herangezogen werden. Hauptsächliche Strafzumessungsgründe neben dem Verschulden bilden im Steuerstrafrecht namentlich die Höhe der hinterzogenen Steuer (Taterfolg), die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolges, die Beweggründe, die persönlichen Verhältnisse und insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse. Der Strafraum von Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG darf im Grundsatz weder unter- noch überschritten werden, es sei denn, es lägen gesetzlich geregelte Strafmilderungs- oder -schärfungsgründe vor. Solche Gründe ergeben sich in analoger Anwendung aus Art. 48 StGB. Gemäss Art. 218 Abs. 2 StG bzw. Art. 176 Abs. 2 DBG beträgt die Busse bei versuchter Steuerhinterziehung zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020, E. 11.1 f.).

Da F._____, das verantwortliche Organ der Rekurrentin, vorsätzlich gehandelt hat, ist die Steuerverwaltung bei der Strafzumessung von einem schweren Verschulden und folglich mindestens vom Regelstrafmass ausgegangen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 26.10.2021, S. 6). Die hinterzogenen Steuern betragen CHF 3'919.-- (Kanton) bzw. CHF 1'870.-- (Bund), welche das Organ der Rekurrentin im Steuerjahr 2018 zu hinterziehen versuchte (vgl. Einspracheentscheid vom 16.8.2021, S. 1; pag. 37). Hiervon hat die Steuerverwaltung infolge versuchter Tatbegehung zwei Drittel als Busse berücksichtigt (Kanton: CHF 2'612.--; Bund: CHF 1'147.--), wobei ihr auf Bundesebene ein Rechnungsfehler unterlaufen ist (CHF 1'147.-- statt richtig CHF 1'246.--). Infolge Mitarbeit der I._____ Treuhand AG (Jahresrechnung erstellt / Steuererklärung ausgefüllt) hat die Steuerverwaltung zudem einen minimalen Zuschlag von 5 % berechnet (Kanton: CHF 130.--; Bund: CHF 62.--). Die Bussen betrugen daher gerundet insgesamt CHF 2'700.-- (Kanton) bzw. CHF 1'200.-- (richtig rund CHF 1'300.--; Bund). Die Rekurrentin bestreitet die Busse als solche, äussert sich indessen nicht zur Strafzumessung bzw. zum Bussenfaktor. Die Bemessung der Busse – zwei Drittel des hinterzogenen Steuerbetrags – erscheint insgesamt als gerechtfertigt. Der Steuerverwaltung stand es aber nicht zu, aufgrund des Umstands, dass die Jahresrechnung der Rekurrentin

durch ein Treuhandbüro erstellt und die Steuererklärung auch durch dieses ausgefüllt worden war, einen Zuschlag von 5 % bei der Bussenberechnung zu berücksichtigen. Auch ist der Beizug einer Fachperson, wie eines Treuhänders, für sich allein kein Straferhöhungsgrund und daher nicht strafe erhöhend zu berücksichtigen. Der berücksichtigte Zuschlag von 5 % hat vorliegend jedoch ohnehin keinen Einfluss auf die (gerundete) Bussenhöhe, sondern liegt in der zulässigen Rundungsdifferenz, weshalb diesbezüglich seitens der Steuerrekurskommission betragsmässig keine Korrektur zu erfolgen hat. Zu Gunsten des Rekurrenten wird auch auf eine Korrektur der von der Steuerverwaltung auf Bundesebene falsch berechneten Busse aufgrund der minimalen Differenz (rund CHF 100.--) verzichtet. Aus den dargelegten Gründen erweisen sich der Rekurs und die Beschwerde bezüglich der Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung nach Art. 218 Abs. 1 StG bzw. Art. 176 Abs. 1 DBG als unbegründet und sind vollumfänglich abzuweisen.

7. 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 900.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt und ausserdem nicht vertreten ist, 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 Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung pro 2018 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung pro 2018 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der 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. _____ AG
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Steuerverwaltung der Stadt C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger