



100 21 385 200 21 272

100 21 386 200 21 273

100 21 387 200 21 274

100 21 388 200 21 275

Gemeinde: G. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 12.1.2023 RNA/OSC/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 10. Januar 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Mauerhofer sowie Schmidlin als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ Software AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2015 bis 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A._____ Software AG (nachfolgend Rekurrentin) mit statutarischem Sitz in H._____ (Kanton Solothurn) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Entwicklung und Herstellung von sowie den Handel mit Software. Da die Geschäftsführung und Verwaltung bzw. die leitende Tätigkeit nach Auffassung der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (nachfolgend Steuerverwaltung), in G._____ ausgeübt wird (vgl. Akten Steuerverwaltung, pag. 39), werden Kapital und Gewinn vollständig im Kanton Bern besteuert, was durch die Rekurrentin nicht bestritten wurde bzw. wird. Einziger Gesellschafter der Rekurrentin ist B._____ (nachfolgend Gesellschafter). Neben seiner Stellung bei der Rekurrentin betreibt der Gesellschafter ein Einzelunternehmen, die C._____ Firma, welche ebenfalls vorwiegend im Bereich Handel von Software und EDV-Artikeln tätig ist.

B. Mit E-Mail vom 8. Januar 2020 wurde dem Gesellschafter seitens der Steuerverwaltung die geplante Durchführung einer Prüfung der Buchhaltung der Rekurrentin sowie der C._____ Firma betreffend die Steuerjahre 2015 bis 2018 angekündigt. Infolge diverser Verschiebungen wurde die Buchprüfung schliesslich offensichtlich am 9. und 10. November 2020 durchgeführt (vgl. E-Mail vom 6.10.2020, pag. 81; vgl. aber auch Protokolle für Buchprüfungen JP Steuerjahre 2015 bis 2018 [pag. 95, 446, 539 und 653] auf welchen der 17.8.2020 [ursprünglich vereinbartes Datum, vgl. pag. 73] vermerkt ist).

C. Nachdem die Steuerverwaltung die Rekurrentin in der Folge zur Einreichung diverser Unterlagen aufgefordert hat, liess sie dem Gesellschafter mit E-Mail vom 25. November 2020 einen Vorschlag zur Festsetzung der Steuerfaktoren betreffend die Steuerjahre 2015 bis 2018 zukommen (pag. 164 f.). Betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 nahm die Steuerverwaltung in Bezug auf die Steuererklärungen der Rekurrentin diverse Aufrechnungen vor (pag. 139-165). Die Rekurrentin erhielt Gelegenheit, innert 30 Tagen Gegenbemerkungen einzureichen, wovon sie mit E-Mails vom 26., 27., 28. und 29. November 2020 Gebrauch machte (pag. 166-181). Nachdem eine für den 30. November 2020 vorgesehene persönliche Besprechung zwischen dem Gesellschafter und der Steuerverwaltung (vgl. pag. 171) offensichtlich nicht stattgefunden hatte, fand ein weiterer E-Mail-Austausch statt, in welchem der Gesellschafter zusätzliche Bemerkungen sowie diverse Unterlagen einreichte. Die Akten präsentieren sich bezüglich die Vorbringen und die eingereichten Unterlagen als besonders unübersichtlich, auf eine Wiedergabe des Inhalts wird vorliegend verzichtet (pag. 182-263). Die geplante Besprechung wurde offensichtlich auf den 7. Dezember 2020 verschoben (pag. 263 und 293). Ein Protokoll dieser Besprechung ist in den Akten nicht enthalten. Mit E-Mail vom 8. Dezember 2020 wurden dem Gesellschafter erneut Vorabdrucke der Veranlagung der Rekurrentin pro 2015 bis 2018 zugestellt (pag. 264-293). Wiederum wurden die Rekurrentin bzw. der Gesellschafter auf-

gefordert, diverse Belege zu den nach Auffassung der Steuerverwaltung noch offenen Punkten einzureichen (pag. 293). Mit diversen E-Mails scheint der Gesellschafter dieser Aufforderung (teilweise) nachgekommen zu sein (pag. 294-343).

D. Am 18. März 2021 wurden der Rekurrentin die definitiven Veranlagungsverfügungen sowie die Bemerkungen zur definitiven Schlussabrechnung betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 zugestellt (Steuerjahr 2015: pag. 353-359, Steuerjahr 2016: pag. 464-470, Steuerjahr 2017: pag. 557-564, Steuerjahr 2018: 672-678; vgl. auch die Beilagen zu den Schreiben der Steuerverwaltung vom 13.9.2022 und 15.9.2022).

E. Mit Schreiben vom 17. und 18. April 2021 erhob die Rekurrentin gegen die Veranlagungsverfügungen pro 2015 bis 2018 vom 18. März 2021 Einsprache (pag. 388-393, 485-481, 597-601, 711-714).

F. Am 25. Mai 2021 teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mittels Einspracheprotokollen zu den Steuerjahren 2015 bis 2018 mit, dass sie beabsichtige, die Einsprachen teilweise gutzuheissen (pag. 401-404, 494-497, 610-613, 723-725). Hierzu reichte die Rekurrentin mit Schreiben vom 27. Juni 2021 Gegenbemerkungen ein (pag. 405-407, 498-500, 614-616, 728 f.).

G. In der Folge eröffnete die Steuerverwaltung am 20. August 2021 die definitiven Einspracheentscheide betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 (pag. 412-417, 506-511, 621-626, 733-737). Namentlich hielt sie jeweils fest, dass die Gegenbemerkungen der Rekurrentin vom 27. Juni 2021 zu keinen neuen Erkenntnissen führen würden und verwies auf ihre Ausführungen in den Einspracheprotokollen vom 25. Mai 2021 bzw. den Vorabdrucken der Einspracheentscheide pro 2015 bis 2018 vom 27. Mai 2021.

H. Gegen die Einspracheentscheide hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 1. Oktober 2021 (Poststempel 4.10.2021) Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, dass die allgemeinen Kosten für das Büro G._____ für den Bereich Vignetten, WC-Papier, Putz- und Papierrollen, Getränke Kunden, Heizungsmaterial und Anfeuerung im Betrag von CHF 700.-- zugelassen werden. Ebenso beantragt sie die Anerkennung von Naturalleistungen an F._____ im Betrag von CHF 500.--. Zur Begründung wird sinngemäss (und soweit nachvollziehbar) ausgeführt, dass die mittels Einkaufsbelegen geltend gemachten Kosten auch Unkosten für Betrieb und Unterhalt des Büros enthielten. Wegen der Reduktion des geltend gemachten Aufwands auf einen Pauschalbetrag von CHF 3'600.-- seien diese Kosten nicht berücksichtigt worden, weshalb zusätzlich ein Betrag von CHF 700.-- geltend gemacht werde. Betreffend die Naturalleistungen führt

die Rekurrentin aus, dass die Tochter F. _____ stundenweise im Büro arbeite und hierfür einen Naturallohn in Form der Bezahlung eines Mobile-Abos im Betrag von CHF 336.-- pro Jahr sowie die Bezahlung von Transportkosten erhalte.

I. Mit Schreiben vom 5. Oktober 2021 hat die Steuerrekurskommission den Eingang der Rekurse und Beschwerden pro 2015 bis 2018 bestätigt. Sie hat die Rekurrentin darauf aufmerksam gemacht, dass betreffend ihre Eingabe diverse Unklarheiten bestünden und sie aufgefordert, ihre Eingabe entsprechend zu konkretisieren bzw. ihre Vorbringen auszuführen. Zudem wurde die Rekurrentin darauf aufmerksam gemacht, dass es der steuerpflichtigen Person obliegt, steuermindernde bzw. steueraufhebende Tatsachen zu belegen. Mit Schreiben vom 8. Dezember 2021 hat die Rekurrentin diverse Unterlagen eingereicht.

J. Am 14. Februar 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung der Rekurse und Beschwerden. Bei der Buchprüfung sei aufgefallen, dass der Gesellschafter diverse Kosten dem Geschäft belastet habe, bei denen sein Privatinteresse offensichtlich überwiege. So seien bspw. gewöhnliche Wocheneinkäufe, Übernachtungen im Zusammenhang mit dem Hochzeitstag des Gesellschafters und dessen Ehefrau, Verpflegungskosten und Sportausrüstung für Ferien sowie diverse Auslagen ohne Belege erfolgswirksam verbucht worden. Ausserdem seien nicht bei sämtlichen Konsumationsunkosten der Geschäftszweck der Einladung und die Namen der anwesenden Personen notiert gewesen. Von der Steuerverwaltung als Ferien qualifizierte Ausflüge seien als Verwaltungsratsausflüge bezeichnet worden, obwohl die Rechnungen teilweise an die Ehefrau des Gesellschafters adressiert gewesen seien und auch Kosten für Kinder enthalten hätten. Die Rekurrentin bringe sodann vor, die diversen Einkäufe stünden in Zusammenhang mit Samstagsarbeit. Dies sei aber nicht nachvollziehbar, zumal es sich offensichtlich um Wocheneinkäufe handle und angesichts der Menge nicht von einem Einkauf für einen Tag ausgegangen werden könne. Im Sinne einer Pauschallösung habe die Steuerverwaltung für die Jahre 2015 bis 2018 die zugelassenen Aufwendungen für Verpflegung ausnahmsweise und ohne Präjudiz für die Zukunft jeweils auf CHF 3'600.-- erhöht. Diese Pauschale sei in Analogie zu den unselbständig erwerbstätigen Personen hergeleitet worden (220 Tage plus 20 Wochenendeinsätze à CHF 15.-- ergebe CHF 3'600.--). Die Rekurrentin hätte zudem nie Auslagen für Bürounterhalt im Umfang von CHF 700.-- belegen können. Heizkosten (Holz-Pellet-Lieferungen) seien bereits im nicht korrigierten Konto 4655 Heizmaterial und Unterhalt enthalten. Betreffend die Naturalleistungen zugunsten der Tochter des Gesellschafters wird ausgeführt, die Rekurrentin habe keine Unterlagen wie Arbeitsvertrag, Stundenrapporte o.ä. vorlegen können, weshalb die Kosten nicht als geschäftsmässig begründet zu betrachten seien.

K. Der Rekurrentin wurde mit Schreiben vom 16. Februar 2022 Gelegenheit eingeräumt, sich bis 9. März 2022 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung zu äussern. Auf Gesuch der Rekurrentin hin wurde die Frist bis 29. März 2022 erstreckt. Mit Schreiben vom 29. März 2022 (am 30.3.2022 im Briefkasten der Steuerrekurskommission) hat die Rekurrentin eine weitere Fristverlängerung "bis am 29. März 2022" beantragt, woraufhin die Steuerrekurskommission das Gesuch abgewiesen hat. Am 17. April 2022 hat die Rekurrentin schliesslich unaufgefordert und ausserhalb der gewährten Frist bis 29. März 2022 eine Stellungnahme zur Vernehmlassung eingereicht. Sie bestreitet im Wesentlichen, dass es sich bei den geltend gemachten Einkäufen um private Wocheneinkäufe gehandelt habe. So seien sämtliche Einkäufe im Büro in G._____ verzehrt bzw. für den Unterhalt und den Betrieb genutzt worden. Der Gesellschafter habe in den Jahren 2015 bis 2018 bis zu 60 Tage pro Jahr im Büro übernachtet und hierzu Lebensmittel benötigt bzw. Lebenshaltungskosten verursacht.

L. Mit Schreiben vom 1. Juli 2022 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrentin aufgefordert, diverse Unterlagen (namentlich betreffend die Jahresrechnungen 2015 bis 2018) einzureichen sowie weitergehende Angaben zu Differenzen zwischen den jeweiligen Schluss- und Eröffnungsbilanzen der Steuerjahre 2015 bis 2018 zu machen. Die Rekurrentin hat sich innert der ihr gewährten Frist nicht vernehmen lassen und auch die einverlangten Unterlagen nicht eingereicht.

M. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung 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 Verwaltungsrechts-

pflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Die Rekurrentin macht vorliegend in erster Linie Aufwand geltend, welcher von der Steuerverwaltung aufgerechnet bzw. nicht vollumfänglich akzeptiert worden ist. Der Steuerrekurskommission kommt im Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine umfassende Kognition zu (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Eine eingehende Prüfung der Akten durch die Steuerrekurskommission hat ergeben, dass die Jahresrechnungen der Rekurrentin pro 2015 bis 2018 diverse gravierende Mängel aufweisen. Die Steuerverwaltung hat, wie nachfolgend darzulegen sein wird, bei der Vornahme der Veranlagungen zu Unrecht auf diese Jahresrechnungen abgestellt. Aus diesem Grund weist die Steuerrekurskommission die Akten an die Steuerverwaltung zur erneuten Durchführung der Einspracheverfahren zurück. Da die Mängel in sämtlichen vorliegend zu prüfenden Steuerjahren gleichermassen auftreten und mithin sämtliche Steuerjahre denselben Gegenstand betreffen, erachtet es die Steuerrekurskommission als gerechtfertigt, die Verfahren Nr. 100 21 385 bzw. 200 21 272, 100 21 386 bzw. 200 21 273, 100 21 387 bzw. 200 21 274 und 100 21 388 bzw. 200 21 275 im Sinne von Art. 17 Abs. 1 VRPG zu vereinen.

3. Das Steuerrecht der juristischen Personen beruht (unmittelbar) auf dem Handelsrecht und (mittelbar) auf der Betriebswirtschaftslehre. Dies zeigt sich im sog. Massgeblichkeitsprinzip (Art. 85 StG; Art. 58 DBG), welches besagt, dass die Handelsbilanz (Bilanz und Erfolgsrechnung inkl. Belegen gemäss Art. 958c Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; Buchführungspflicht gemäss Art. 951 Abs. 1 Ziff. 2 OR) Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bildet. Die steuerpflichtige Person ist dabei nicht nur (abstrakt) bei der Aufstellung der Steuerbilanz an die handelsrechtlichen Vorgaben gebunden, sondern der (konkret) zulässigerweise gebildete handelsrechtliche Ansatz ist für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verbindlich (BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, E. 3.2.1, mit weiteren Hinweisen). Die Massgeblichkeit der Jahresrechnung für die Bemessung des steuerbaren Gewinns entfällt, soweit die Jahresrechnung gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind.

3.1 Allerdings kann nur die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung, d.h. eine formell und materiell ordnungsgemäss geführte Buchhaltung, Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung sein (BGer 2A.384/2003 vom 29.1.2004, E. 3.2). Eine Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die notwendigen Bücher (Hauptbuch, Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher) klar und übersichtlich geführt werden, die Buchführung systematisch angelegt ist (chronologische Journalbuchungen), zweckmässig organisiert und nachprüfbar ist (wenn von der Erfassung der Buchungstatbestände mit Hilfe der Grundbelege über die Verarbeitung in Journal und Hauptbuch bis zum Schlussergebnis in Bilanz und Erfolgsrechnung ein lückenloser Zusammenhang besteht). Die formell ordnungsgemäss geführte Buchhaltung schafft die Vermutung der materiellen Richtigkeit und ist geeignet, Grundlage für die materielle Prüfung zu sein. Diese natürliche Vermutung wird jedoch durch den Nachweis, dass die Geschäftsbücher unrichtig oder unvollständig geführt wurden, entkräftet (BGer 2C_554/2013 vom 30.1.2014, E. 2.1 f., mit Hinweisen). Die Buchhaltung ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt. Daraus folgt, dass die Anerkennung der Buchhaltung als taugliches Veranlagungsmittel eine gesetzmässige Führung der Buchhaltung erfordert. Die rechtstaugliche Buchhaltung hat sowohl die handelsrechtlichen wie auch steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten. Das Handelsrecht verlangt von einer gesetzmässigen Buchhaltung u.a., dass die notwendigen Bücher ordnungsgemäss geführt werden (Art. 957a OR; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 17 f. zu Art. 115 DBG).

3.2 Weist eine Buchhaltung geringfügige formelle und materielle Mängel auf, welche das Vertrauen in die Buchführung als Ganzes allerdings noch nicht zu erschüttern vermögen, ist sie verbesserungsfähig und kann trotz ihrer Schwächen als Grundlage für die Ermittlung des Unternehmensgewinns dienen. So ist es etwa zulässig, beim Kassensturz festgestellte Differenzen im Kassenstand (auch Minussaldi) buchmässig richtigzustellen, sofern die Korrekturbuchungen unverzüglich erfolgen. Auch einzelne offenkundig versehentliche Falschbuchungen oder das Fehlen einzelner Belege untergeordneter Positionen der Buchhaltung geben i.d.R. Anlass zu blossen Korrekturen. Bei alledem gilt jedoch, dass es nicht zu einer Häufung von für sich betrachtet geringfügigen Fehlern kommen darf, welche in ihrer Gesamtheit unüberwindbare Zweifel an der Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen bewirken (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 21 zu Art. 115 DBG).

3.3 Können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen (bspw. aufgrund einer formell und/oder materiell unrichtigen Buchhaltung) nicht einwandfrei ermittelt werden oder hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt, so nimmt die Veran-

lagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 174 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine solche ist immer dann durchzuführen, wenn nach Abklärung des Sachverhalts durch die Veranlagungsbehörde eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, d.h. ein Untersuchungsnotstand, besteht (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 15 ff. und 30 zu Art. 130 DBG; BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen). Eine Ermessensveranlagung ist namentlich dann zulässig, wenn ein buchführungspflichtiges Unternehmen keine ordnungsgemäss erstellte Buchhaltung einreicht und dies zu einem Ermittlungsnotstand hinsichtlich des veranlagungsrelevanten Sachverhalts führt. Allerdings führt nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, kann sich die pflichtgemässe Schätzung doch grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen. Der Umfang der Ermessensveranlagung erstreckt sich dabei auf jene Teile, die von der Ungewissheit im Sachverhalt betroffen sind (BVR 2008 S. 181 E. 3.2). D.h. wenn eine Buchhaltung an formellen Mängeln leidet, aber dennoch Anhaltspunkte für einen Teil der geltend gemachten Ertrags- und Aufwandskomponenten zu liefern vermag, sind nur jene Bestandteile ermessensweise zu schätzen, deren Höhe ungewiss ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 27 ff. und N. 65 zu Art. 130 DBG; BGer 2C_554/2013 vom 30.1.2014, E. 2.3). Nur ausnahmsweise, wenn jegliche Anhaltspunkte fehlen, muss eine Ermessenseinschätzung auch ohne konkrete Anhaltspunkte zulässig sein. Das ist etwa dann der Fall, wenn die festgestellten Mängel derart zahlreich oder schwerwiegend sind, dass sie die inhaltliche Richtigkeit der Bücher als unwahrscheinlich erscheinen lassen, also eine formell mangelhafte Buchhaltung derart unzuverlässig ist, dass sie als Ganzes abzulehnen ist. Unter dieser Voraussetzung wird in Praxis und Doktrin auch eine sog. Vollschatzung, z.B. aufgrund von Erfahrungszahlen, als zulässig erachtet (BGer 2C_554/2013 vom 30.1.2014, E. 2.3, mit Hinweisen).

4. Zunächst ist festzuhalten, dass die Akten, die der Steuerrekurskommission vorliegen, nicht vollständig sind. Insbesondere fehlen sämtliche Kontoblätter der Jahresrechnungen pro 2015 bis 2018. Obwohl die Steuerrekurskommission die Rekurrentin mehrfach aufgefordert hat, die fehlenden Unterlagen nachzureichen (vgl. insb. Bst. I hiervor), sind diese nicht eingereicht worden. Aufgrund der vorhandenen Unterlagen ist festzustellen, dass die Buchhaltung der Rekurrentin die nachfolgend darzulegenden gravierenden Mängel aufweist.

4.1 Damit die Steuerverwaltung an den handelsrechtlichen Jahresabschluss gebunden ist, muss dieser – neben weiteren Kriterien – von der ordentlichen Generalversammlung genehmigt worden sein (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR). Da die Rekurrentin weniger als CHF 40 Mio. Umsatz erzielt, die Bilanzsumme kleiner ist als CHF 20 Mio. und die Rekurrentin weniger als 10 Vollzeitstellen hat, hätte sie auf die eingeschränkte Revision verzichten können (sog. opting-out;

Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 e contrario und Art. 727a Abs. 2 OR). Da sie dies aber nicht gemacht hat, unterliegt sie den Voraussetzungen der eingeschränkten Revision. Der Revisionsbericht muss vor dem Datum der Generalversammlung vorliegen. Erst dann kann die Jahresrechnung rechtsgültig abgenommen werden. Im Steuerjahr 2015 wurde diese Reihenfolge nicht eingehalten. Die Rekurrentin reichte ihre Steuererklärung am 5. Dezember 2016 ein (pag. 63). Zu diesem Zeitpunkt lag noch kein Revisionsbericht vor (datiert vom 12.1.2017, pag. 116) und die Generalversammlung fand erst am 27. Februar 2017 statt (pag. 117 f.). 2016 wurde die Steuererklärung zwar nach der Generalversammlung vom 15. Oktober 2017 (pag. 114 f.) eingereicht (vgl. pag. 431), der Revisionsbericht lag aber zum Zeitpunkt der Generalversammlung noch nicht vor (datiert vom 12.4.2018, pag. 113), womit sich auch dieses Vorgehen als mangelhaft erweist. Im Steuerjahr 2017 wurde in chronologischer Hinsicht die korrekte Reihenfolge sodann eingehalten (vgl. aber E. 4.2 hiernach), während eine diesbezügliche Feststellung für das Steuerjahr 2018 mangels Vorliegen von Revisionsbericht und Protokoll der Generalversammlung (und trotz Nachforderung der entsprechenden Unterlagen seitens der Steuerrekurskommission) nicht möglich ist.

4.2 Ferner ist festzustellen, dass in sämtlichen vorliegend interessierenden Steuerjahren die Eröffnungssaldi gewisser Bilanzposten nicht mit den Schlussaldi der jeweiligen Vorjahre übereinstimmen (vgl. für das Steuerjahr 2015: pag. 4 und 52; Steuerjahr 2016: pag. 52 und 423 f.; Steuerjahr 2017: pag. 423 f. und 527 f.; Steuerjahr 2018: pag. 644 bzw. 649). Dass die Eröffnungsbilanz nicht mit der Schlussbilanz übereinstimmt, hat auch die Steuerverwaltung in den Protokollen zur vorgenommenen Bücherprüfung so festgehalten (pag. 83, 437, 530, 644). Ob dies – wie die Steuerverwaltung mutmasst – tatsächlich darin begründet liegt, dass die Revision erst nach Einreichen der Steuererklärung durchgeführt worden ist (und das neue Jahr mit den Zahlen nach Revision eröffnet wurde), mag betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 angesichts des unter E. 4.1 hiervor Ausgeführten zwar möglich erscheinen. In der Steuerperiode 2017 ist die Revision im Zeitpunkt des Einreichens der Steuererklärung allerdings bereits durchgeführt worden. Trotz entsprechender Aufforderung der Steuerrekurskommission (Schreiben vom 1.7.2022) konnte die Rekurrentin weder Unterlagen noch Erklärungen für die erheblichen Differenzen zwischen den Jahresrechnungen beibringen. Der Grund für die Differenzen kann freilich offengelassen werden. Fest steht, dass es einen erheblichen Mangel darstellt, wenn die Eröffnungsbilanz nicht mit der Schlussbilanz der Vorperiode übereinstimmt. Bereits unter diesen Umständen erscheint ein Abstellen auf eine derartig fehlerhafte Jahresrechnung als fragwürdig.

4.3 Kommt hinzu, dass über sämtliche hier interessierenden Steuerjahre hinweg für diverse Bilanzposten überhaupt keine Belege vorliegen. So hat die Rekurrentin bspw. in sämtlichen

Steuerjahren erhebliche Rückstellungen für Entwicklung und Forschung vorgenommen (pag. 52, 442, 535 und 649), ohne dass sie hierzu einen konkreten Nachweis beizubringen vermochte (vgl. pag. 90). Darüber hinaus hat die Rekurrentin systematisch Kosten verbucht, die offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Geschäftszweck stehen und nicht der Erzielung von Erträgen dienen. Hierzu zählen namentlich private Verpflegungskosten, Kosten für Restaurantbesuche und Kosten für Hotelübernachtungen (vgl. Auflistung in den pag. 184-198). Zudem hat die Rekurrentin diversen Liegenschaftsunterhalt verbucht, obwohl die Rekurrentin lediglich Mieterin der fraglichen Liegenschaft ist (vgl. pag. 88, 534 und 647). Die von der Rekurrentin eingereichten Belege geben keinen Aufschluss darüber, welcher geschäftliche Zweck mit den entsprechenden Auslagen erreicht werden sollte. Bei der grossen Mehrheit der geltend gemachten Auslagen liegt ein geschäftlicher Zweck denn auch nicht auf der Hand; ein rein privater Zweck scheint wesentlich wahrscheinlicher. Die in diesem Zusammenhang in konstanter Rechtsprechung aufgestellte Voraussetzung, dass bei Einladungen, Geschäftsessen und Kundeneinladungen im Allgemeinen die Namen der anwesenden Personen sowie der Geschäftszweck der Einladung (und der damit verbundenen Auslagen) vermerkt werden muss (BGer 2A.461/2001 vom 21.2.2002, E. 3.1; BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1; VGE 100 2014 116/117 vom 10.6.2016, E. 4.2; VGE 100 2013 366/367 vom 1.9.2015, E. 3.4; vgl. auch RKE 100 2013 283 vom 17.3.2015, E. 7.3, nicht publiziert und RKE 100 2017 106 vom 13.3.2018, E. 10.6), hat die Rekurrentin zu keinem Zeitpunkt erfüllt. Folglich hat die Steuerverwaltung diese Auslagen denn auch zu Recht nicht als geschäftsmässig begründet akzeptiert. In den Einspracheentscheiden pro 2015 bis 2018 hat die Steuerverwaltung allerdings eine Verpflegungskostenpauschale von CHF 15.-- pro Tag bei 240 Arbeitstagen (220 + 20 Wochenendeinsätze), ausmachend CHF 3'600.--, zum Abzug zugelassen. Angesichts dessen, dass offensichtlich kein genehmigtes Spesenreglement vorliegt und in Anbetracht des hiervor Ausgeführten erweist sich dieses Vorgehen nach Auffassung der Steuerrekurskommission als fehlerhaft. Verpflegungsauslagen können lediglich dann zum Abzug zugelassen werden, wenn deren geschäftsmässiger Zusammenhang für jede einzelne Auslage nachgewiesen ist. Da dies, wie dargelegt, vorliegend nicht der Fall ist, können auch keine entsprechenden Kosten berücksichtigt werden. Inwiefern sich bei einer Aktiengesellschaft wie der Rekurrentin eine analoge Vorgehensweise zum (pauschalen) Abzug von Verpflegungskosten bei unselbständig erwerbstätiger Personen aufdrängt, kann darüber hinaus nicht nachvollzogen werden.

4.4 Betreffend das Steuerjahr 2018 ist schliesslich festzuhalten, dass eigene Aktien im Anlagevermögen ausgewiesen wurden, ohne dass diesbezüglich ein Nachweis vorliegt. Die Gegenbuchung kann aufgrund der Akten nicht nachvollzogen werden. Es ist anzunehmen, dass es sich hierbei um ein fiktives Aktivum handelt.

4.5 Schliesslich geht aus den Akten betreffend die Rekurs- und Beschwerdeverfahren Nr. 100 21 381-384 bzw. 100 21 268-271 hervor, dass die Rekurrentin in sämtlichen Steuerperioden Zahlungen an die C._____ Firma geleistet hat (2015: CHF 54'309.--; 2016: CHF 80'764.--; 2017: CHF 73'294.--; 2018: CHF 56'554.--). In den Jahresrechnungen der C._____ Firma wurden diese jeweils als Dienstleistungserlöse verbucht. Betreffend die Zahlungen liegen jedoch keine Rechnungen vor. Dass den Zahlungen der Rekurrentin irgendwelche Leistungen der C._____ Firma gegenüberstanden, ist nicht ersichtlich. Vielmehr scheint es so, dass dadurch Gewinne von der Rekurrentin auf die (verlustbringende) C._____ Firma verschoben werden sollten (vgl. zum Ganzen die Ausführungen und die entsprechenden Verweise in den RKE 100 21 381-384 vom 12.1.2023, E. 3.2.3). Der bei der Rekurrentin angefallene Umfang ist folglich keineswegs als geschäftsmässig begründet zu betrachten. Auch dieses Vorgehen zeigt, dass bei der Buchhaltung der Rekurrentin zentrale Grundsätze missachtet worden sind und die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse keineswegs rechtsgenügend dargestellt werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, was folgt: Befindet sich die Buchhaltung der steuerpflichtigen Person in einem derartigen Zustand, dass zur Vornahme der Veranlagung nicht darauf abgestützt werden kann, ohne dass dabei betreffend die materielle Richtigkeit der Veranlagung von erheblichen Zweifeln ausgegangen werden muss, geht es nicht um eine Frage der Beweislastverteilung. Es geht mithin nicht mehr um eine blosser Aufrechnung eines von der steuerpflichtigen Person nicht belegten Aufwandpostens. Vielmehr kann, wie vorstehend dargelegt, die gesamte Buchhaltung der steuerpflichtigen Person für die Veranlagung nicht mehr als massgebend betrachtet werden. Höchstens ist sie im Rahmen der Vornahme einer Ermessens-taxation partiell in Bezug auf einzelne Posten zur möglichst realitätsgetreuen Schätzung (hilfsweise) heranzuziehen (vgl. insb. E. 3.3 hiervor). Vorliegend ist die Buchhaltung der Rekurrentin aufgrund des vorstehend Ausgeführten betreffend sämtliche vorliegend zu prüfenden Steuerperioden als derart mangelhaft zu betrachten, dass ein Abstützen darauf nicht möglich ist. Das von der Steuerverwaltung im vorliegenden Verfahren gewählte Vorgehen, eine derartig formell und materiell fehlerhafte Jahresrechnung als Grundlage für eine Veranlagung zu verwenden, erweist sich nicht als zutreffend. Aus diesem Grund werden die Einspracheentscheide pro 2015 bis 2018 aufgehoben und die Akten zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens pro 2015 bis 2018 an die Steuerverwaltung zurückgesandt. Die Steuerverwaltung wird zu prüfen haben, ob es sich vorliegend aufdrängt, für sämtliche Steuerperioden eine Taxation nach Ermessen vorzunehmen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

7. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, 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]).

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

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2015 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2015 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
3. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2016 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
4. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
5. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2017 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
6. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2017 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.

7. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2018 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
8. Der Einspracheentscheid vom 20. August 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2018 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
9. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
10. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
11. **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.

12. Zu eröffnen an:

- A. _____ Software AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Schmidlin