



100 21 452

100 21 453

200 21 330

200 21 331

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 6.7.2023 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 5. Juli 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Bütikofer und Lüthi sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

der

A. _____ GmbH

vertreten durch

C. _____ GmbH

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2018 und 2019 (Revision)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A._____ GmbH (fortan: Rekurrentin) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag hauptsächlich den Verkauf von B._____geräten. Sämtliche Stammanteile werden von einer in F._____ (Deutschland) domizilierten Gesellschaft gehalten, die ebenfalls als "A._____ GmbH" firmiert. In den hier relevanten Jahren 2018 und 2019 befand sich der Sitz der Rekurrentin in D._____, bevor der Sitz per 15. Juni 2020 nach E._____ ZG verlegt wurde.

B. Mit Verfügungen vom 20. Mai 2020 und vom 18. März 2021 wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Juristische Personen (fortan: Veranlagungsbehörde), für die Steuerperioden 1. Oktober 2017 bis 30. September 2018 (fortan: Steuerperiode 2018) und 1. Oktober 2018 bis 30. September 2019 (fortan: Steuerperiode 2019) definitiv veranlagt (Akten Steuerverwaltung, pag. 38-36 und pag. 61-58). Die Veranlagungen basierten auf den von der Rekurrentin eingereichten Steuererklärungen und Jahresrechnungen (2018: pag. 35-23; 2019: pag. 57-40). Die Veranlagungsverfügungen für beide Steuerperioden erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

C. Am 7. Juni 2021 stellte die Rekurrentin, vertreten durch die C._____ GmbH (fortan: Vertreterin), bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Recht und Koordination (fortan: Steuerverwaltung), einen Antrag auf Revision der Veranlagungsverfügungen 2018 und 2019 (pag. 82-78). Die Vertreterin erklärte, dass die entsprechenden Jahresrechnungen der Rekurrentin im Hinblick auf einen geplanten Börsengang der Muttergesellschaft (bzw. deren Eigentümerin) durch eine externe Revisionsgesellschaft überprüft worden seien. Dabei habe man festgestellt, dass mehrere Bilanzpositionen unrichtig erhoben worden seien. Die nachträglich vorgenommenen Korrekturen hätten zu einem erheblich schlechteren Ergebnis in den beiden Geschäftsjahren 2018 und 2019 geführt. Weil die ursprünglichen Jahresrechnungen handelsrechtswidrig seien, müssten diese nun auch für die Steuerveranlagung berichtigt werden. Aufgrund der bereits rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen seien diese Korrekturen mittels Revision vorzunehmen.

D. Mit Verfügung vom 16. September 2021 (pag. 87-85) wies die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch ab. Zur Begründung führte sie namentlich aus, dass es der Rekurrentin mit der ihr zumutbaren Sorgfalt ohne weiteres möglich gewesen wäre, vor Eintreten der Rechtskraft der fraglichen Veranlagungsverfügungen handelsrechtskonforme Jahresrechnungen einzureichen. Aus diesem Grund sei eine Revision ausgeschlossen. Gegen diese Verfügung erhob die Vertreterin im Namen der Rekurrentin am 13. Oktober 2021 Einsprache (pag. 100-91), die von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 11. November 2021 abgewiesen wurde (pag. 104-101).

E. Gegen den Einspracheentscheid hat die Vertreterin im Namen der Rekurrentin am 10. Dezember 2021 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufgehoben und die Rekurrentin anhand der rektifizierten Jahresrechnungen zu veranlagten sei. Eventualiter wird beantragt, die Sache zur Eröffnung eines Revisionsverfahrens an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Zur Begründung bringt die Vertreterin im Wesentlichen vor, dass die Rekurrentin ausserstande gewesen sei, die Fehler in der Jahresrechnung während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zu erkennen, weshalb der von der Steuerverwaltung geltend gemachte Ausschlussgrund für eine Revision nicht greife.

F. Die Steuerverwaltung hat sich am 3. Februar 2022 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge. Wie bereits im Revisions- und Einspracheverfahren erachtet die Steuerverwaltung den Ausschlussgrund der mangelnden Sorgfalt im Veranlagungsverfahren als erfüllt, der einer Revision entgegenstehe. Für den Fall, dass die Steuerrekurskommission zu einem anderen Ergebnis gelangen sollte, weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass zusätzlich zu prüfen wäre, ob die Frist zur Geltendmachung des Revisionsgrunds eingehalten worden ist.

G. Mit Eingabe vom 14. März 2022 hat die Vertreterin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihrem Standpunkt festgehalten. Als Nachweis für die Notwendigkeit der beantragten Bilanzberichtigung hat sie englischsprachige Unterlagen der amerikanischen Revisionsgesellschaft eingereicht. Nach entsprechender Aufforderung durch die Steuerrekurskommission hat die Vertreterin einen Teil dieser Unterlagen zusätzlich mit einer deutschen Übersetzung versehen (Eingabe vom 25.3.2022).

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung 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]). Dies gilt auch für Revisionsentscheide (Art. 204 Abs. 3 StG; Art. 149 Abs. 3 DBG). 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 (siehe E. 2 hiernach).

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Wie ausgeführt, richten sich Rekurs und Beschwerde gegen einen Einspracheentscheid, mit dem die Steuerverwaltung ein Revisionsgesuch der Rekurrentin betreffend die Steuerperioden 2018 und 2019 abgewiesen hat. Im Folgenden ist zu prüfen, ob diese Abweisung zu Recht erfolgt ist. Trifft dies zu, sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Hat die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch hingegen zu Unrecht abgewiesen, sind ihr die Akten zur Fortsetzung des Verfahrens und Neuverfügung gemäss Art. 204 Abs. 2 StG bzw. Art. 149 Abs. 2 DBG zurückzusenden (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 3 zu Art. 149 DBG). Daraus folgt, dass auf den Antrag der Rekurrentin, die Veranlagungen für die Steuerperioden 2018 und 2019 gemäss den überarbeiteten Jahresrechnungen vorzunehmen, nicht eingetreten werden kann.

3. Ein Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds eingereicht werden (Art. 203 StG; Art. 148 DBG). Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist (Martin E. Looser, a.a.O., N. 3 zu Art. 148 DBG), was bedeutet, dass auf ein verspätetes Revisionsgesuch nicht einzutreten ist. Vorliegend hat die Steuerverwaltung im Revisions- und Einspracheverfahren die Frage, ob die Revisionsfrist eingehalten worden ist, nicht geprüft. Aus den vorhandenen Akten geht nicht hervor, zu welchem Zeitpunkt die Rekurrentin den von ihr geltend gemachten Revisionsgrund entdeckt hat. Die Rekurrentin führt einzig aus, dass ihr die neue Tatsache erst mit Beschluss der Generalversammlung vom 5. Mai 2021 habe bekannt gewesen sein können, weshalb die 90-tägige Frist mit Einreichung des Revisionsgesuchs am 7. Juni 2021 eingehalten worden sei. Die Steuerverwaltung bestreitet die rechtzeitige Einreichung des Revisionsgesuchs nicht explizit. Folglich ist das Revisionsgesuch materiell zu prüfen.

4. Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn (a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden; (b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat; (c) ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund etwas vorbringt, das er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG).

4.1 Im Gegensatz zu den ordentlichen Rechtsmitteln wie Einsprache, Rekurs oder Beschwerde stellt die Revision ein ausserordentliches Rechtsmittel dar, welches nur subsidiär zur Anwendung gelangt (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., N. 2 zu Art. 147 DBG). Eine Änderung rechtskräftiger Entscheide muss aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensgrundsatzes die Ausnahme bleiben, die nur unter eng umschriebenen, gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen möglich ist. Die Revision darf nicht zur Aushöhlung der Rechtsmittelfristen führen. Sie dient nicht dazu nachzuholen, was im ordentlichen (Rechtsmittel-)Verfahren versäumt worden ist (BGer 2C_259/2021 vom 30.11.2021, E. 6.1; Martin E. Looser, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung).

4.2 Die Vertreterin beruft sich auf den Revisionsgrund der (nachträglich) entdeckten erheblichen Tatsache (Art. 202 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 147 Abs. 1 Bst. a DBG). Sie erklärt, dass die Rekurrentin erst im Rahmen der im Hinblick auf den geplanten Börsengang durchgeführten externen Rechnungsprüfung erfahren habe, dass die beiden genehmigten Jahresabschlüsse 2018 und 2019 handelsrechtswidrig einen wesentlich zu hohen Gewinn ausgewiesen hätten (Rekurschrift vom 10.12.2021, Ziff. 2.4.3). Das falsche Ergebnis sei in erster Linie darauf zurückzuführen, dass Verkäufe von B._____geräten bereits zum Zeitpunkt der Auslieferung an die Kunden erfolgswirksam verbucht worden seien, obwohl diese während einer gewissen Zeitspanne ein bedingungsloses Rücktrittsrecht besäßen. Weiter seien teilweise blossе Anfragen, bei denen der Kaufentscheid noch nicht gefällt worden sei, als Verkäufe verbucht worden. Zusätzlich seien die Wertberichtigungen auf den Debitoren (Delkredere) falsch ermittelt worden. Diese Fehler hätten sich auch auf den Bestand der Vorräte und die Steuerrückstellungen ausgewirkt (Rekurschrift vom 10.12.2021, Ziff. 1.3.2 bis 1.3.4). Angesichts der vorhandenen Unterlagen ist nicht auszuschliessen, dass die mit den Steuererklärungen eingereichten Jahresrechnungen 2018 und 2019 unter Missachtung zwingender Grundsätze der Rechnungslegung erstellt worden und damit handelsrechtswidrig sein könnten. Ob dies tatsächlich der Fall ist, muss vorliegend jedoch nicht geprüft werden, wie sich aus dem Folgenden ergibt.

5. Bis zur Rechtskraft der Steuerveranlagung kann (bzw. muss) ein handelsrechtswidriger Jahresabschluss durch einen handelsrechtskonformen ersetzt werden (sogenannte "Bilanzberichtigung", vgl. Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 110 zu Art. 57 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 50 zu Art. 58 DBG). Wenn die Veranlagung, wie im vorliegenden Fall, jedoch bereits in Rechtskraft erwachsen ist, kommt eine nachträgliche Korrektur nur noch auf dem von der Rekurrentin angestrebten Weg der Revision in Frage (Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., N. 113 zu Art. 57 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 50 zu Art. 58 DBG).

5.1 Eine Revision ist jedoch selbst bei Vorliegen eines Revisionsgrunds ausgeschlossen, wenn die gesuchstellende Person als Revisionsgrund etwas vorbringt, das sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (E. 4 hier vor). Die Geschäftsführer einer GmbH sind u.a. zuständig für die Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle sowie für die Erstellung des Geschäftsberichts inkl. Jahresrechnung (Art. 810 Abs. 2 Ziff. 3 und 5 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220] in der Fassung vom 1.4.2017). Die Gesellschafterversammlung als oberstes Organ einer GmbH ist wiederum zuständig für die Genehmigung der Jahresrechnung (Art. 804 Abs. 2 Ziff. 5 OR). Das Sicherstellen einer handelsrechtskonformen Verbuchung der Geschäftsvorfälle gehört somit in den Verantwortungsbereich der Gesellschaftsorgane. Die Sorgfalt, die von der bilanzierenden Person erwartet werden kann, ist diejenige einer gewissenhaften, mit Bilanzierungsfragen vertrauten Fachperson (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 (2002) S. 539 ff., S. 547). Dementsprechend scheitern Bilanzberichtigungen über den Weg der Revision in den allermeisten Fällen daran, dass die zuständigen Organe die Handelsrechtswidrigkeit der Jahresrechnung hätten erkennen müssen, bevor die Veranlagungsverfügungen in Rechtskraft erwachsen sind (Markus Berger, a.a.O., S. 554).

5.2 Gemäss den Ausführungen der Vertreterin (E. 4.2 hiervor) sind zahlreiche Geschäftsvorfälle in grossem Umfang unrichtig verbucht und Aktiven falsch bewertet worden. Gemäss den überarbeiteten Jahresabschlüssen liegen die Umsätze um 24 % (2018) bzw. 19 % (2019) tiefer als ursprünglich gemeldet. Anstelle der Jahresgewinne von CHF 934'426.29 (2018, pag. 24) und CHF 635'402.34 (2019, pag. 41) resultieren nunmehr Verluste von CHF 1'201'306.82 (2018, pag. 69) und CHF 1'367'127.14 (2019, pag. 64). Es ist schwer vorstellbar, wie es zu derart gravierenden Falschbuchungen hätte kommen können, wenn die Organe der Rekurrentin die ihnen obliegenden Aufgaben mit der erforderlichen Sorgfalt wahrgenommen hätten. Die Vertreterin führt hierzu bloss aus, dass die unrichtigen Jahresrechnungen 2018 und 2019 auf "eine systematische Falschverbuchung von spezifischen Vertragskonstellationen aufgrund einer

Fehleinschätzung während den zwei Jahren" zurückzuführen seien, was den Organen nicht vorgeworfen werden könne (Rekursschrift vom 10.12.2021, Ziff. 2.5.1). Aus dieser vagen Erklärung geht nicht hervor, welche besonderen Umstände es den Geschäftsführern der Rekurrentin verunmöglicht haben sollen, die unrichtige Verbuchungspraxis betreffend nicht definitiver Verkäufe und die ungenügende Wertberichtigung der Debitoren rechtzeitig zu erkennen. Weiter ist die Vertreterin der Auffassung, dass sich der von der Rekurrentin gewählte Verzicht auf eine Revisionsstelle ("opting out") nicht zu ihren Ungunsten auswirken dürfe. Dass die Rekurrentin auf eine Revision verzichtet, ist zwar gesellschaftsrechtlich zulässig (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 727 f. OR), ändert jedoch nichts an der Zuständigkeit und Verantwortlichkeit ihrer Organe in Bezug auf die Ordnungsmässigkeit der Jahresrechnung. Weiter kommt es für den Ausschlussgrund nach Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG nur auf die (fehlende) Sorgfalt im ordentlichen Verfahren an. Dass die Verantwortlichen "unmittelbar nach Entdeckung des Missstandes gehandelt [...] und mit viel Aufwand die Fehlbuchungen korrigiert und die zwei neuen Jahresabschlüsse erstellt" hätten, wie die Rekurrentin zusätzlich vorbringt, spielt demnach keine Rolle. Dies gilt auch für den von der Vertreterin gemachten Vergleich mit dem umgekehrten Fall einer zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person zu berichtigenen Jahresrechnung. Dass in einer solchen Konstellation ein Nach- und gegebenenfalls ein Strafsteuerverfahren durchgeführt würde, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllt wären, ist zwar durchaus möglich (ausführlich hierzu: Markus Berger, a.a.O., S. 556); dies ändert jedoch nichts an der hier zu beurteilenden Sach- und Rechtslage.

5.3 Im Ergebnis steht fest, dass eine Revision der Veranlagungsverfügungen 2018 und 2019 aufgrund des Ausschlussgrunds der ungenügenden Sorgfalt im ordentlichen Verfahren nicht zulässig ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der von der Rekurrentin geltend gemachte Ausschlussgrund einer nachträglich entdeckten erheblichen Tatsache wirklich gegeben ist. Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen.

5.4 Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (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]). Diese werden vorliegend auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.-- bestimmt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

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 Revision der Veranlagungsverfügung betreffend die kantonalen Steuern 2018 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Beschwerde betreffend Revision der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2018 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
3. Der Rekurs betreffend Revision der Veranlagungsverfügung betreffend die kantonalen Steuern 2019 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
4. Die Beschwerde betreffend Revision der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2019 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
5. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten erhoben.
7. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

8. Zu eröffnen an:

- C._____ GmbH zuhanden der A._____ GmbH
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann