



100 21 489

200 21 365

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.6.2023 RNA/KBE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 14. Juni 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Studer sowie Berger als Gerichtsschreiberin

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 pro 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) wurde mit Verfügungen von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region . _____ (Steuerverwaltung), pro 2019 auf ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 144'400.-- (kantonale Steuern) und CHF 152'950.-- (direkte Bundessteuer) veranlagt (Akten der Steuerverwaltung, pag. 33 und 28). Die Steuerverwaltung rechnete dabei u.a. einen Betrag von CHF 124'000.-- auf, den sie mit der Erhöhung und fehlenden Amortisation eines Darlehens der B. _____ AG begründete. Die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobene Einsprache vom 1. September 2021 (pag. 37) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 2. Dezember 2021 abgewiesen (pag. 53-45).

B. Der Rekurrent hat mit Eingabe vom 3. Dezember 2021 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide erhoben. Er beantragt sinngemäss die Streichung der erwähnten Aufrechnung in Höhe von CHF 124'000.--. Der Entscheid der Steuerverwaltung entspreche der Unwahrheit und sei somit widerrechtlich und willkürlich. Aufgrund der beim Rekurrenten erfolgten Lohnpfändung könne zudem kein Kostenvorschuss geleistet werden, weshalb er ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege stelle. Mit Schreiben vom 13. Februar 2022 hat der Rekurrent eine Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums eingereicht.

C. Am 6. April 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. In ihrer Vernehmlassung beantragt sie, den Rekurs und die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Der Rekurrent sei gemäss Handelsregister als einziges einzelunterschriftsberechtigtes Mitglied der B. _____ AG eingetragen. Zusätzlich sei er Geschäftsführer, Verwaltungsratspräsident und Verantwortlicher des Rechnungswesens der Gesellschaft. Die Tochter des Rekurrenten, Frau D. _____, besitze 99 der 100 Namenaktien der B. _____ AG. Die Steuerverwaltung führt aus, dass der Rekurrent in der Steuererklärung pro 2019 Schulden in Höhe von total CHF 1'680'340.-- deklariert habe, wovon die Darlehensschuld gegenüber der B. _____ AG CHF 931'639.-- ausmache. Bei der Veranlagung der B. _____ AG sei festgestellt worden, dass das Darlehen zugunsten des Rekurrenten einerseits erhöht und andererseits nicht wie vorgesehen amortisiert worden sei. Die Steuerverwaltung qualifiziere das Darlehen des Rekurrenten folglich als simuliert und habe im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2019 die Erhöhung und die fehlende Amortisation des Darlehens bei der B. _____ AG aufgerechnet. Nachdem die Veranlagungsverfügungen der B. _____ AG unangefochten in Rechtskraft erwachsen waren, habe die Steuerverwaltung die geldwerte Leistung über CHF 124'000.-- auch beim Rekurrenten nachgetragen. Es sei davon auszugehen, dass diese Gelder für die Bestreitung der privaten Lebenshaltungskosten und/oder für die Tilgung privater Schulden verwendet worden seien. Da dieser Schuld nur "ein Vermögen" des Rekurrenten von

CHF 70.-- gegenüberstehe, hätte die Gesellschaft einem unabhängigen Dritten ein solches Darlehen mit Bestimmtheit nicht gewährt. Auch wenn der Rekurrent, gemäss eigenen Angaben, nicht Beteiligungsinhaber sei, sei bei ihm ein Vermögenszugang erfolgt, weshalb nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Darlehenserhöhung (CHF 108'586.--) und die fehlende Amortisation (CHF 15'000.--) einkommenssteuerrechtlich bei ihm zu erfassen seien.

D. Der Rekurrent hat am 23. April 2022 zur Eingabe der Steuerverwaltung Stellung genommen. Er bringt vor, dass er ursprünglich die B._____ AG mit einer Sacheinlage gegründet habe und diese aufgrund seiner schlechten finanziellen Lage an seine Tochter verkaufen musste. Dabei sei vereinbart worden, dass der Rekurrent Geschäftsführer bleibe, um seinen Lebensunterhalt und die Pflege seiner mittlerweile verstorbenen, schwerstbehinderten Lebenspartnerin bestreiten zu können. Es sei nicht selbstverständlich, dass ihm von der B._____ AG ständig Darlehen gewährt würden, um seine Privatschulden zu bezahlen. Es sei jedoch sein Ziel, das Darlehen zurückzuzahlen. Er sei zudem an der B._____ AG nicht beteiligt, womit eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Stufe der Gesellschaft bei ihm zu keiner Aufrechnung führen dürfe.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, 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. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er 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.

2. 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]).

3. Der Rekurrent ist im Handelsregister als einziges einzelunterschriftsberechtigtes Mitglied der B._____ AG eingetragen (vgl. Handelsregisterauszug des Kantons Bern). Zusätzlich ist er Geschäftsführer, Verwaltungsratspräsident und Verantwortlicher des Rechnungswesens der Gesellschaft. Mit Darlehensvertrag vom 12. Dezember 2013 (Vernehmlassung der Steuerverwaltung, Beilage 6) gewährte die B._____ AG dem Rekurrenten ein Darlehen in Höhe von CHF 154'861.09, wobei eine jährliche Amortisation in Höhe von CHF 15'000.-- vereinbart wurde. Im Rahmen der Veranlagung der B._____ AG stellte die Steuerverwaltung fest, dass das Darlehen zugunsten des Rekurrenten einerseits erhöht und andererseits nicht wie vorgesehen amortisiert wurde. Folglich rechnete sie die Erhöhung des Darlehens und die fehlende Amortisation in der Höhe von insgesamt CHF 124'000.-- bei der B._____ AG erfolgswirksam auf. Nachdem die Veranlagungsverfügungen der B._____ AG unangefochten in Rechtskraft erwachsen waren, rechnete die Steuerverwaltung die geldwerte Leistung in Höhe von CHF 124'000.-- bezüglich dem Steuerjahr 2019 auch beim Rekurrenten auf.

Strittig und zu prüfen ist demnach, ob dem Rekurrenten in der Steuerperiode 2019 zu Recht geldwerte Leistungen im Umfang von CHF 124'000.-- (CHF 15'000.-- nicht geleistete Amortisationszahlungen und CHF 109'000.-- Erhöhung des Darlehens) als Einkommen aufgerechnet worden sind.

4. Der Besteuerung als Einkommen unterliegen insbesondere die Einkünfte aus beweglichem Vermögen (Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 DBG). Als solche gelten u.a. Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse sowie geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art.

4.1 Zu den genannten geldwerten Vorteilen zählen auch die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015, E. 3.5.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 120 ff. zu Art. 20 DBG, derselbe, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 96 ff zu Art. 58 DBG, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 140 ff. zu Art. 20 DBG; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.],

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 46 ff. zu Art. 20 DBG). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse der Inhaberschaft von Beteiligungsrechten (vgl. Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in ASA 54 S. 609 ff., 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an die Anteilsinhaberschaft gerade aufgrund von deren Stellung erfolgt ist und einer Drittperson nicht erbracht worden wäre, sodass es sich um eine steuerbare Zuwendung handelt, beurteilt sich anhand eines Drittvergleichs (sog. Grundsatz des «dealing at arm's length»). Dabei ist unter Beachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer Drittperson abgeschlossen worden wäre, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., N. 103 zu Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 142 zu Art. 20 DBG; Reich/Weidmann, a.a.O., N. 47 und 50 zu Art. 20 DBG).

4.2 Als Sonderfall einer geldwerten Leistung gilt ein simuliertes Darlehen. Es ist ein Scheingeschäft, dessen vorgetäuschter Wille nicht dem tatsächlichen Willen der Vertragsparteien entspricht. Das Darlehen einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilsinhaberschaft stellt eine geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur deshalb überhaupt gewährt oder es bloss darum in einer bestimmten Höhe und zu den konkreten Bedingungen zugesteht, weil die darlehensnehmenden Personen an ihr beteiligt sind. Ob und in welchem Umfang ein Darlehen an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten als geldwerte Leistung zu betrachten ist, bestimmt sich ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs: Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und soweit das zu beurteilende Darlehen einer unabhängigen Drittperson nicht gewährt worden wäre (BGE 138 II 57 E. 3 f.). Ein simuliertes Darlehen liegt aus steuerrechtlicher Sicht nicht nur dann vor, wenn die Parteien subjektiv betrachtet keinen Rückzahlungswillen haben, sondern auch dann, wenn objektiv betrachtet keine Rückzahlungsfähigkeit gegeben ist.

4.3 Als Indizien, die für ein simuliertes Darlehen sprechen, zieht die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei einem Darlehen, das ein Kapitalunternehmen einem Anteilsinhaber oder einer nahestehenden Person gewährt, folgende heran (vgl. Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2019, S. 352 f.; BGE 138 II 57 E. 3.2; BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018, E. 3.2):

- Das Darlehen ist nicht durch den Gesellschaftszweck abgedeckt;
- das Darlehen erscheint im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur als ungewöhnlich;
- die Bonität des Schuldners ist mangelhaft; das Darlehen wird sehr tief oder gar nicht verzinst; der Schuldner hat keine Sicherheiten geleistet;

- es bestehen keine vertraglichen Rückzahlungsverpflichtungen;
- der vereinbarte Darlehenszins wird effektiv nicht bezahlt, sondern laufend der Darlehensschuld hinzugeschlagen;
- es liegen keine schriftlichen Vereinbarungen vor.

4.4 Es müssen in einem konkreten Fall nicht alle Indizien, die für eine Simulation sprechen können, vorliegen. Es ist stets anhand der Gesamtumstände zu beurteilen, ob das gewährte Darlehen einem üblichen und marktgerechten Geschäftsgebaren entspricht oder nur durch die beteiligungsrechtliche Beziehung erklärt werden kann. So kann bspw. das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrags auch auf andere Gründe als eine Simulation zurückgehen und ist allein deshalb wenig aussagekräftig. Auch der Umstand, dass die Darlehensgewährung nicht vom statutarischen Geschäftszweck des Unternehmens umfasst ist, vermag für sich allein noch wenig auszusagen. Bedeutsamer ist hingegen, wenn die beteiligte Person die gewährten Darlehen zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts verwendet. Für eine Simulation spricht vor allem, wenn sich der Darlehensschuldner in einer dermassen angespannten finanziellen Situation befindet, dass objektiv gesehen nicht mehr mit einer Darlehensrückzahlung gerechnet werden kann und sich diese angespannte finanzielle Situation in weiteren Indizien äussert, insbesondere darin, dass keine Sicherstellungen bestehen, auf dem Darlehen effektiv keine Zinsen bezahlt und auch keine oder nur geringe Amortisationen geleistet werden (Madeleine Simonek, a.a.O., S. 353).

5. Im Folgenden ist anhand der in E. 4.3 ff. hiavor genannten Kriterien zu prüfen, ob das von der B._____ AG dem Rekurrenten gewährte Darlehen einem Drittvergleich standzuhalten vermag.

5.1 Gemäss Darlehensvertrag vom 12. Dezember 2013 vereinbarten die B._____ AG und der Rekurrent einen Schuldbetrag von CHF 154'861.09 zu einem Zinssatz von 2.5 %. Die Rückzahlung wurde auf CHF 15'000.-- pro Jahr festgelegt. In den Folgejahren hat sich dieses Darlehen aus Sicht der B._____ AG wie folgt entwickelt (auf ganze CHF gerundet; siehe Bilanzen 2013 bis 2019, Beilage 3 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung):

Jahr	Saldo	Veränderung
2013	177'451	
2014	288'897	111'446
2015	215'744	-73'153
2016	459'448	243'704
2017	671'240	211'792
2018	823'053	151'813
2019	931'640	108'587

5.2 Die Entwicklung zeigt auf, dass sich das Darlehen, mit Ausnahme des Jahres 2015, stets um einen erheblichen Betrag erhöht hat. Im hier zu beurteilenden Steuerjahr 2019 hat der Darlehensbetrag über CHF 931'640.-- rund 44 % der Aktiven der B._____ AG ausgemacht (vgl. Bilanz 2019, Beilage 3 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung). Beim Darlehen handelt es sich somit aus Sicht der Gesellschaft um ein erhebliches Klumpenrisiko. Dies umso mehr, als gemäss Darlehensvertrag keine wirksamen Sicherheiten geleistet worden sind. Für die Steuerrekurskommission steht somit fest, dass die B._____ AG einem unabhängigen Dritten kein Darlehen zu diesen Konditionen gewährt hätte. Im Weiteren hält die Steuerverwaltung zu Recht fest, dass das gewährte Darlehen nicht durch den Gesellschaftszweck der B._____ AG gedeckt ist, der gemäss Handelsregistereintrag den Kauf, Verkauf und die Vermietung von Baumaschinen sowie die Erbringung aller damit zusammenhängenden Dienstleistungen und den Handel mit Waren aller Art bezweckt (vgl. Handelsregisterauszug des Kantons Bern).

5.3 Diese Umstände allein lassen jedoch noch nicht zwingend auf eine Simulation schliessen. Für die Annahme einer Simulation genügt somit nicht, darzulegen, dass das betreffende Darlehen zwischen einander nicht nahestehenden Dritten nicht gewährt worden wäre. Vielmehr muss unter Berücksichtigung der Gesamtheit der konkreten Umstände aufgezeigt werden, dass mit einer Rückerstattung des Darlehens nicht ernstlich zu rechnen ist und dass der Wille zur Rückzahlung fehlt (vgl. VGE 100 2017 13 vom 26.2.2018, E. 3.3). Die Voraussetzungen für eine Simulation sind dort deutlich erfüllt, wo sich der Darlehensschuldner in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen befindet und nicht in der Lage ist, aus eigener Kraft seinen aus dem Darlehen resultierenden Verpflichtungen (Zins- und Amortisationszahlungen) auf Dauer nachzukommen (vgl. BGE 138 II 57, E. 5.1.3). Ebenso ist regelmässig von einer Simulation auszugehen, wenn die zugeflossenen Mittel zu einem grossen Teil für private Lebenshaltungskosten oder zur Begleichung privater Schulden verwendet werden (vgl. BGE 138 II 57, E. 5.1.2). Dies ist vorliegend der Fall: Der Rekurrent befindet sich in finanziell schlechten Verhältnissen (vgl. Steuererklärungen 2018 und 2019, pag. 4 und 22), sodass mit der Rückzahlung des Darlehens nicht ernstlich gerechnet werden kann. Dies wird denn vom Rekurrenten auch nicht be-

stritten. Der Rekurrent verfügte im Steuerjahr 2019 lediglich über Einkünfte aus Haupterwerb und Rentenzahlungen in Höhe von CHF 42'288.-- und über keinerlei Vermögen (Veranlagungsverfügung 2019, pag. 27 und 31). Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die Bonität des Rekurrenten ungenügend ist, um seiner Verpflichtung auf Rückzahlung des Darlehens nachzukommen. In Anbetracht des Alters des Rekurrenten (Jahrgang ._____) ist auch nicht davon auszugehen, dass sich die Einkommenssituation verbessern wird. Entsprechendes ergibt sich auch sonst nicht aus den Akten. Im Weiteren hat der Rekurrent die über das Darlehenskontokorrent bezogenen Mittel zur Deckung seiner laufenden Bedürfnisse, mithin um den privaten Lebensaufwand zu finanzieren, verwendet. Dies wird im Übrigen vom Rekurrenten in seinem Schreiben vom 29. März 2021 (pag. 42) selbst bestätigt. So führt er darin aus, dass er über Einkünfte von ca. CHF 41'000.-- verfüge. Um die Pflege seiner Partnerin zu finanzieren, habe er enorme Schulden machen müssen, unter anderem auch bei seiner Arbeitgeberin (B._____ AG). Es stehe jedoch jeder Unternehmung frei, Vorschüsse oder Kredite zu gewähren; die Unternehmung trage dann einfach das entsprechende Risiko. Es gehe aber nicht an, dass sich die Steuerverwaltung in derartige geschäftliche Entscheide einmische. Der Rekurrent benutzte die Bezüge somit im Sinn eines Konsumkredits. Die Gewährung eines solch unproduktiven Kredits würde einem Drittvergleich von vornherein nur dann standhalten, wenn dessen Amortisation aus dem laufenden Einkommen bestritten werden kann, wozu der Rekurrent jedoch nicht in der Lage ist (vgl. VGE 100 2016 23 vom 6.6.2017, E. 3.3). Die Rückzahlungsfähigkeit des Rekurrenten ist demnach klar zu verneinen. Das Ausmass, in welchem die Darlehenshöhe in den letzten Jahren zugenommen hat, sowie die Verwendung des Darlehens für private Zwecke, zeugt davon, dass es dem Rekurrenten auch am Rückzahlungswillen fehlt. Trotz der erheblichen und risikobehafteten Zunahme des Darlehens, sind weder Konditionen noch Sicherheiten bestellt worden, was als Ausdruck des fehlenden Willens zur Rückzahlung bzw. Rückforderung zu werten ist. All dies deutet darauf hin, dass eine Rückzahlung der bezogenen Mittel von Anfang an nicht beabsichtigt war, weshalb mit der Steuerverwaltung auf das Vorliegen eines simulierten Darlehens geschlossen werden muss. Für die Darstellung des Rekurrenten, dass ein echtes Darlehen bestehe, spricht einzig die Verbuchung der Darlehensschuld in den Geschäftsbüchern der Gesellschaft. Zudem ist den Steuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 zu entnehmen, dass der Rekurrent Zinszahlungen an die B._____ AG deklariert hat (CHF 8'700.-- für das Jahr 2019 und CHF 7'750.-- für das Jahr 2018), die jedoch weit unter dem im Darlehensvertrag vereinbarten Zinssatz von 2.5 % liegen. Diese Indizien vermögen deshalb gegen die Gesamtheit der Umstände, aus denen auf eine geldwerte Leistung der Gesellschaft an den Rekurrenten bzw. auf ein simuliertes Darlehen zu schliessen ist, nicht aufzukommen. Vorliegend scheint damit unbestreitbar, dass das Darlehen einem Drittvergleich nicht standhält und die Gewährung nur aufgrund der Stellung des Rekurrenten als Organ der B._____ AG erfolgte.

6. Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, stellt sich die Frage, wem diese Leistungen einkommenssteuerrechtlich zuzurechnen sind. Der Rekurrent bringt vor, er sei an der B._____ AG nicht beteiligt, womit eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Stufe der Gesellschaft bei ihm zu keiner Aufrechnung führen dürfe. Zu prüfen bleibt somit, ob die aus dem simulierten Darlehen entrichtete geldwerte Leistung dem Einkommen des Rekurrenten aufzurechnen ist.

6.1 Nach der Dreieckstheorie werden geldwerte Vorteile, die eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses einer Drittperson zuwendet, die einem Beteiligungsinhaber nahesteht, steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers erfasst. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2 S. 61 f. mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, E. 2.4.1).

6.2 Der Direktbegünstigungstheorie zufolge wird der Beteiligungsinhaber hingegen von vornherein ausgeblendet und die Aufrechnung auf Ebene der dem Beteiligungsinhaber nahestehenden Person vorgenommen. Diese Theorie ist primär im Recht der Verrechnungssteuer gebräuchlich (BGer 2C_177/2016 vom 30.1.2017, E. 5.3; 2C_16/2015 vom 6.8.2015, E. 2.4.2 in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16).

6.3 Vorliegend hat die B._____ AG dem Rekurrenten eine geldwerte Leistung in Höhe von CHF 124'000.-- ausgerichtet. Der Rekurrent ist Geschäftsführer, Verwaltungsratspräsident und Verantwortlicher des Rechnungswesens der B._____ AG. Weiter ist der Rekurrent gemäss eigenen Angaben nicht Beteiligungsinhaber, steht jedoch der Mehrheitsbeteiligungsinhaberin – nämlich seiner Tochter – nahe. In der Lehre ist umstritten, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine Person entrichtet werden kann, die nicht Anteilsinhaberin ist. So wird die Auffassung vertreten, dass der Geschäftsführer als Organ eines Unternehmens, der nicht Anteilsinhaber ist, keine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten kann (vgl. dazu ausführlich Madeleine Simonek, a.a.O., S. 342 ff., welche geltend macht, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung im Dreieck betrachtet und gedanklich aufgeteilt werden muss einerseits in eine geldwerte Leistung der Gesellschaft an den Anteilsinhaber und andererseits in eine Weiterleitung der erhaltenen geldwerten Leistung vom Anteilsinhaber an die nahestehende Person). Gemäss jüngster Rechtsprechung des Bundesgerichts erscheint es in dieser Konstellation für die Zurechnung der Leistungen jedoch als zweitrangig, dass zwischen dem Rekurrenten und seiner Tochter als Beteiligungsinhaberin gleichzeitig ein Nahestehendenverhältnis besteht (BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, E. 2.5.4). Vielmehr hat der Rekurrent, dank seiner Stellung als Organ der B._____ AG (wie vorerwähnt ist er Geschäftsführer, Verwaltungsratspräsident und Verant-

wortlicher des Rechnungswesens, siehe E. 3 hiervor) und der daraus resultierenden Entscheid- und Machtfülle die fraglichen, als verdeckten Gewinnausschüttungen bezeichneten Leistungen getätigt, genehmigt und veranlasst. Bezeichnenderweise hat der Rekurrent den Darlehensvertrag vom 12. Dezember 2013 denn sowohl in seiner Funktion als Geschäftsführer der B._____ AG und Darlehensgeber, als auch als Darlehensnehmer unterzeichnet. Der Rechtsprechung des Bundesgerichts folgend, kommt vorliegend deshalb nicht die sog. Dreieckstheorie zur Anwendung (BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, E. 2.7). Die Leistungen der Gesellschaft an den Rekurrenten als Geschäftsführer müssen infolgedessen ihm direkt zugerechnet werden. Jedoch ist im vorliegenden Fall auch nicht die verrechnungssteuerrechtliche Direktbegünstigungstheorie einschlägig, gemäss welcher die Aufrechnung auch direkt auf der Ebene der dem Beteiligungsinhaber nahestehenden Person vorgenommen werden kann (vgl. hierzu auch BGer 2C_177/2016 vom 30.1.2017, E. 5.4, wonach im Bereich der direkten Bundessteuer stets die Dreieckstheorie anstelle der verrechnungssteuerrechtlichen Direktbegünstigungstheorie Anwendung findet). Vielmehr hat das Bundesgericht im erwähnten Urteil BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019 seine Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass die Leistungen der Kapitalgesellschaft gestützt auf die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 19 Abs. 1 StG einkommenssteuerrechtlich direkt bei derjenigen Person zu erfassen sind, bei der sie zu einem Reinvermögenszugang geführt haben (E. 2.8). Gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bewirkt die geldwerte Leistung beim Rekurrenten einen Reinvermögenszugang und ist deshalb als Einkunft im Sinne der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 19 Abs. 1 StG bei ihm zu erfassen und zu besteuern. Die Steuerverwaltung hat damit bei der Veranlagung des Rekurrenten pro 2019 die unterlassene Amortisation sowie die Aufstockung des Darlehensbetrags zu Recht als geldwerte Leistung der B._____ AG qualifiziert und als Einkommen aufgerechnet. Rekurs und Beschwerde sind demzufolge abzuweisen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er 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]). In seinem Rekurs- und Beschwerdeschreiben hat der Rekurrent ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt. Zu prüfen ist deshalb, ob die unentgeltliche Rechtspflege vorliegend erteilt werden kann.

7.1 Auf Gesuch hin befreit die Steuerrekurskommission eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn sie nicht über die erforderlichen Mittel verfügt und ihr Rechtbegehren nicht aussichtslos erscheint (Art. 151 StG i.V.m. Art. 111 Abs. 1 VRPG). Das Verfahren über die Gewährung

der unentgeltlichen Rechtspflege richtet sich nach der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO; SR 272; vgl. Art. 112 Abs. 2 VRPG).

7.2 Voraussetzung für die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege ist damit zunächst die Prozessbedürftigkeit. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt eine Person als prozessbedürftig, wenn sie nicht in der Lage ist, für die Prozesskosten aufzukommen, ohne dass sie Mittel beanspruchen müsste, die zur Deckung des Grundbedarfs für sie und ihre Familie notwendig sind. Die prozessuale Bedürftigkeit beurteilt sich nach der gesamten wirtschaftlichen Situation des Rechtssuchenden im Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs. Dazu gehören einerseits sämtliche finanziellen Verpflichtungen, andererseits die Einkommens- und Vermögensverhältnisse (BGE 144 III 531 E. 4.1; VGE 100 2017 274 vom 26.2.2018, E. 3.4; Lucie von Büren in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 19 zu Art. 111 VRPG, je mit weiteren Hinweisen). Auszugehen ist vom betriebsrechtlichen Existenzminimum unter Berücksichtigung des um 30 % erhöhten Grundbedarfs. Die unentgeltliche Rechtspflege ist zu gewähren, wenn das Einkommen geringer ist, als der zivilprozessuale Zwangsbedarf oder diesen gerade erreicht bzw. bloss geringfügig übersteigt (vgl. zum Ganzen Kreisschreiben Nr. 1 der Zivilabteilung des Obergerichts und des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern über die Ermittlung und den Nachweis der Prozessarmut im Sinn von Art. 117 Bst. a ZPO und Art. 111 Abs. 1 VRPG [Kreisschreiben Nr. 1], abrufbar unter: <<http://www.justice.be.ch>>, Rubriken: "Zivilverfahren > Kreisschreiben > Zivilrecht: Kreisschreiben Nr. 1 mit VG" [abgerufen am 28.4.2023]).

7.3 Vorliegend beträgt der betriebsrechtliche Grundbetrag CHF 1'200.-- (Kreisschreiben Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern, abrufbar unter: <<https://www.justice.be.ch>>, Rubriken "Zivilverfahren > Kreisschreiben > SchKG > KS B1" [abgerufen am 28.4.2023]; nachfolgend: Kreisschreiben B1). Dies hat einen zivilprozessualen Zuschlag von CHF 360.-- zur Folge. Der zivilprozessuale Grundbetrag für allgemeine Lebenshaltungskosten beläuft sich somit im konkreten Fall auf CHF 1'560.--. Der Rekurrent ist im Rekurs- und Beschwerdeverfahren der Aufforderung, das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege auszufüllen, aus gesundheitlichen Gründen nicht nachgekommen, sondern hat nur die Existenz-Minimum-Berechnung des Betreibungsamt . _____ vom 14. Oktober 2021 eingereicht. Gestützt auf diese Berechnung sind dem Rekurrenten CHF 500.-- für die Wohnungsmiete inklusive Nebenkosten und CHF 504.15 für die Krankenkassenprämie anzurechnen. Da der Rekurrent keinen Nachweis für weitere Auslagen (Krankheitskosten, Berufsauslagen etc.) eingereicht hat, ergibt sich ein zivilprozessualer Zwangsbedarf von CHF 2'564.15. Diesem stehen seine Einnahmen aus Erwerbseinkommen von CHF 1'400.-- und einer AHV-Rente von CHF 2'124.-- gegenüber, ausmachend insgesamt CHF 3'524.--. Dies ergibt einen Überschuss

über den zivilprozessualen Zwangsbedarf von rund CHF 960.--. Eine allfällige Lohnpfändung kann vorliegend mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden, zumal die Berechnung der pfändbaren Lohnquote am 14. Oktober 2021 vom Betreibungsamt _____ ausgestellt wurde und den Akten nicht zu entnehmen ist und vom Rekurrenten auch nicht vorgebracht wird, ob aktuell noch eine Lohnpfändung durchgeführt wird. Mit dem Überschuss über den zivilprozessualen Zwangsbedarf von CHF 960.-- kann der Rekurrent die reduzierten Verfahrenskosten von CHF 400.-- problemlos begleichen. Reduziert bzw. auf eine minimale Gebühr festgelegt werden die dem Rekurrenten auferlegten Verfahrenskosten aus dem Grund, weil das Gesuch erst zusammen mit dem Hauptverfahren entschieden wird. Die Prozessbedürftigkeit des Rekurrenten ist somit zu verneinen und das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege bereits aus diesem Grund abzuweisen.

8. Da der Rekurrent 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 2019 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2019 wird abgewiesen.
3. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen und die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, festgesetzt auf eine reduzierte Pauschalgebühr von CHF 400.--, werden dem Rekurrenten 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. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Berger