

100.2016.310/311U
KEP/ZEH/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 31. Juli 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Zemp

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2001-2008; Steuerbussen (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 20. September 2016; 100 15 514-521, 200 15 416-423)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt unter anderem die Produktion und den Handel mit ... sowie den Erwerb von bzw. die Beteiligung an gleichartigen Unternehmungen im In- und Ausland. B._____ ist Geschäftsführer und seine Ehefrau C._____ Mehrheitsaktionärin der Aktiengesellschaft. Zum Betrieb von Steinabbau in Norwegen wurde die D._____ AS gegründet, deren Aktien zunächst die A._____ AG hielt. 2003 erwarben die Ehegatten B._____ und C._____ sämtliche Aktien der D._____ AG, welche sie 2006 an ein niederländisches und ein belgisches Unternehmen veräusserten.

Am 14. Dezember 2011 leitete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein gegen die A._____ AG. Mit Verfügungen vom 23. Mai 2013 erhob sie Nachsteuern für die Steuerjahre 2001-2008 und auferlegte der A._____ AG wegen vollendeter vorsätzlicher Steuerhinterziehung Steuerbussen von Fr. 384'037.05 (Kantons- und Gemeindesteuern 2001-2008) und Fr. 187'909.50 (direkte Bundessteuer 2001-2008) zuzüglich Gebühren von Fr. 2'000.--. Die Nachsteuerverfügung wurde nicht angefochten. Die von der A._____ AG gegen die Steuerbussenverfügung eingereichten Einsprachen hiess die Steuerverwaltung am 16. November 2015 insofern gut, als sie den Bussenfaktor von 1.5 auf 1.2 und damit die Höhe der Steuerbussen auf insgesamt Fr. 317'605.40 reduzierte.

B.

Am 17. Dezember 2015 gelangte die A._____ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 20. September 2016 ab.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 21. Oktober 2016 hat die A. _____ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2001-2008 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 26. Oktober 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung bzw. Beschwerdeantwort vom 4. November bzw. 6. Dezember 2016 je auf Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die für die Erhebung der Strafsteuern massgeblichen Bestimmungen des StG und des DBG lauten soweit hier relevant gleich, weshalb sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

In formeller Hinsicht beanstandet die Beschwerdeführerin, die Steuerverwaltung habe das Steuerstrafverfahren nicht getrennt vom Nachsteuerverfahren durchgeführt und in Letzterem gewonnene Erkenntnisse für die Beurteilung der Steuerhinterziehung verwendet. Zudem habe die Steuerbehörde sie unzureichend auf das Aussageverweigerungsrecht hingewiesen (Beschwerde S. 16-18 Ziff. 19 ff.).

2.1 Die StRK hat hierzu ausgeführt, dass es grundsätzlich zulässig sei, das Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren gemeinsam einzuleiten und parallel zu führen. Die Steuerverwaltung habe die Beschwerdeführerin mit einem Informationsblatt hinreichend über ihr Aussageverweigerungsrecht aufgeklärt. Diese habe daher freiwillig auf das Aussageverweigerungsrecht verzichtet. Namentlich die aus der Buchprüfung stammenden Unterlagen fielen nicht unter das Beweisverwertungsverbot. Ausserdem habe die Steuerverwaltung keinen Druck auf die Beschwerdeführerin ausgeübt, unter welchem diese sich selbst belastet hätte. Sie habe auch keine Beweislastumkehr vorgenommen und den Grundsatz «in dubio pro reo» beachtet (angefochtene Entscheide E. 3).

2.2 Im Steuerstrafverfahren stellt sich die Frage der Verwertbarkeit von Beweisen aus dem Veranlagungs- bzw. Nachsteuerverfahren. Anders als dieses ist das Steuerhinterziehungsverfahren strafrechtlicher Natur; es wird jedoch (ebenfalls) von der Veranlagungsbehörde geführt, wobei die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren sinngemäss zur Anwendung gelangen (vgl. Art. 182 Abs. 3 DBG; Art. 57^{bis} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 225 Abs. 1 StG; VGE 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 3.2). Im Gegensatz zum Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren fällt das Strafverfahren betreffend eine (vollendete oder versuchte) Steuerhinterziehung unter Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101; BGE 140 I 68 E. 9.2 [Pra 103/2014 Nr. 45], 138 IV 47 E. 2.6.1; zu den unterschiedlichen Verfahrenszwecken BVR 2003 S. 217 E. 3b, 2003 S. 433 E. 3.1.1 [in NStP 2003 S. 102]). Es gilt daher die Unschuldsvermutung. Ausserdem ist die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet (Art. 167 StG; Art. 126 DBG) und macht sich unter Umständen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar (Art. 216 StG; Art. 174 DBG), wenn sie ihrer Mitwirkungspflicht trotz Mahnung nicht nachkommt. Demgegenüber ist sie im Steuerstrafverfahren gemäss dem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten und in Art. 14 Ziff. 3 Bst. g des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0.103.2) und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerten Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» nicht gehalten, zu ihrer Belastung beizutragen (BGE 140 I 68 E. 9.2 [Pra 103/2014 Nr. 45], 138 IV 47 E. 2.6.1, je mit Hinweisen; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 151 DBG N. 9; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 182 DBG N. 50 f.). Dies hat zur Folge, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 DBG) noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 227 Abs. 4 Satz 1 StG; Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG;

Art. 57a Abs. 2 StHG; BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; zum Ganzen vgl. BGer 2C_938/2016 und 2C_939/2016 vom 15.2.2017, in StR 2017 S. 416 E. 2.3.1 und 2.7.1). Weiter ist die Steuerverwaltung verpflichtet, die betroffene Person bei Einleitung des Steuerstrafverfahrens auf ihr Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hinzuweisen (Art. 226 Abs. 1 StG; Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG; Art. 57a Abs. 1 Satz 2 StHG). Diese Bestimmungen führen dazu, dass die von der steuerpflichtigen Person im Nachsteuerungsverfahren getätigten Aussagen im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht ohne weiteres verwertet werden dürfen (BGE 138 IV 47 E. 2.8.2; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 151 DBG N. 12).

2.3 Es ist gesetzlich nicht ausgeschlossen, dass das Nachsteuer- und das Strafsteuerverfahren gemeinsam und von derselben Behörde durchgeführt werden (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 183 DBG N. 2-4 und 11; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 183 N. 27; kritischer Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 588 f.). Für die Kantons- und Gemeindesteuern ist in Art. 225 Abs. 1 StG ausdrücklich die Möglichkeit festgehalten, unter anderem Verfahren wegen Steuerhinterziehung gemeinsam mit einem Nachsteuerungsverfahren durchzuführen. Beruft sich die steuerpflichtige Person auf ihr Aussageverweigerungsrecht, können die beiden Verfahren – sowohl für die Bundes- als auch die Kantons- und Gemeindesteuern – formell getrennt und separat weitergeführt werden (BVR 2003 S. 433 E. 3.1.1; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 153 DBG N. 1a; Annik Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 208 N. 5-7).

2.4 Die Steuerverwaltung hat die Beschwerdeführerin mit einem dem Schreiben vom 14. Dezember 2011 betreffend Einleitung des Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens beigelegten Informationsblatt auf das Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht (Vorakten Steuerverwaltung [act. 3D] pag. 269). Dem mit «Steuerhinterziehung» betitelten Merkblatt ist Folgendes zu entnehmen:

«Was ist Steuerhinterziehung?»

Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die Steuererklärung vorsätzlich oder wegen mangelnder Sorgfalt falsch, unvollständig oder gar

nicht ausgefüllt wurde und die steuerpflichtige Person damit eine zu tiefe Steuerrechnung bewirkte.

Untersuchung und Beurteilung der Steuerhinterziehung

Bei Verdacht auf Steuerhinterziehung leitet die Steuerverwaltung ein Verfahren ein. Die Untersuchung und Beurteilung der Steuerhinterziehung geschieht durch die Steuerverwaltung.

Folgen der Steuerhinterziehung

Die durch Steuerhinterziehung bewirkte Steuerersparnis wird als Nachsteuer in Rechnung gestellt. Zudem wird die Steuerhinterziehung mit Busse bestraft.

Beteiligung der steuerpflichtigen Person im Verfahren

Der steuerpflichtigen Person wird die Möglichkeit eingeräumt, zum Verdacht der Steuerhinterziehung Stellung zu nehmen. Sie hat aber das Recht zu schweigen und muss am Verfahren nicht mitwirken. Die Steuerverwaltung begrüsst selbstverständlich die Unterstützung der steuerpflichtigen Person bei der Klärung des Sachverhalts. Eine solche Unterstützung wird in der Regel strafmindernd berücksichtigt.»

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich dabei nicht um irreführende Formulierungen (Beschwerde S. 17 Ziff. 23-25). Dem Informationsschreiben ist eindeutig zu entnehmen, dass die steuerpflichtige Person das Recht hat, zu schweigen, und nicht am Steuerhinterziehungsverfahren mitwirken muss. Im Weiteren bestehen keine Vorschriften, wonach der Hinweis auf das Aussageverweigerungsrecht vor jeder Beweismassnahme zu wiederholen wäre (mit Ausnahme von mündlichen Eilvernahmen, was hier jedoch nicht strittig ist, vgl. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 79). Ebenso wenig verlangt wird das Einholen eines ausdrücklichen Verzichts der steuerpflichtigen Person auf das Aussageverweigerungsrecht (angefochtene Entscheide E. 3.2; vgl. Annik Bärtschi, a.a.O., Art. 208 N. 6). Die Steuerverwaltung hat die Beschwerdeführerin mittels Informationsschreiben genügend über deren Aussageverweigerungsrecht aufgeklärt. Die Steuerbehörde durfte folglich davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin in Kenntnis des Aussageverweigerungsrechts freiwillig auf die Geltendmachung verzichtete, zumal sie ihren Einwand nicht unverzüglich, bereits im Einspracheverfahren, sondern erst vor der StRK vorbrachte (Einsprachen vom 24.6.2013 Ziff. 22 f., act. 3D pag. 964; Rekurs und Beschwerde vom 17.12.2015 S. 8-11 Ziff. 2 ff., act. 3A pag. 8-11). Somit ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung die beiden Verfahren gemeinsam geführt und namentlich die aus der Buchprüfung gewonnenen Erkenntnisse für das Strafsteuerverfahren verwertet hat. Die Beschwerde-

führerin nennt denn auch keine konkreten Unterlagen oder Erkenntnisse, welche ihrer Meinung nach einem Beweisverwertungsverbot unterliegen würden.

2.5 Die StRK ist demnach zu Recht zum Schluss gelangt, dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin hinreichend über das Aussageverweigerungsrecht informiert hatte, weswegen die gemeinsame Einleitung und Durchführung des Nachsteuer- und Strafsteuerverfahrens sowie die Verwertung der dabei gewonnenen Erkenntnisse nicht zu beanstanden ist.

3.

In der Sache bestreitet die Beschwerdeführerin nicht ernsthaft, dass es im betroffenen Zeitraum zu einer Steuerverkürzung gekommen ist und dass sie sich dabei einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat. Sie macht vor allem geltend, die Höhe der hinterzogenen Steuer sei von der Steuerverwaltung und der Vorinstanz unrichtig bestimmt worden, und sie habe die strafbare Übertretung bloss fahrlässig und nicht (eventual-)vorsätzlich begangen.

3.1 Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (vgl. etwa BGE 122 I 257 E. 6c mit Hinweisen; BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, in StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 2.1; VGE 2016/46/47 vom 24.5.2017 E. 2 [noch nicht rechtskräftig], Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 2). Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht, so wird die juristische Person gebüsst (Art. 222 Abs. 1 StG; Art. 181 Abs. 1 DBG).

3.2 Die Vorinstanz hat den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung bejaht. Sie hat in sachverhaltlicher Hinsicht – soweit unbestritten (vgl. E. 3.3 hiernach) – festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die in Norwegen angesiedelte D._____ AG als hundertprozentige Tochtergesellschaft hielt, um über diese in Norwegen Steinabbau zu betreiben («Projekt Norwegen»). Die hierfür nötigen Investitionen finanzierte die Beschwerdeführerin mit hochverzinslichen Darlehen von Privatpersonen, welche sie in der Bilanz 2002 als langfristiges Fremdkapital in der Höhe von Fr. 809'185.-- auswies. Die aktivierten Kosten für das «Projekt Norwegen» beliefen sich auf Fr. 453'318.--, wobei eine Wertberichtigung in gleicher Höhe gebucht wurde. 2003 verkaufte die Beschwerdeführerin die Aktien an der D._____ AG an ihre Mehrheitsaktionärin C._____ und ihren Geschäftsführer B._____ zum Preis von insgesamt Fr. 20'000.--. In der Bilanz 2003 wurde die Beteiligung von bisher Fr. 19'100.-- auf Fr. 0.-- abgeschrieben und in der Folge nicht mehr aufgeführt. Die aktivierten Kosten für das «Projekt Norwegen» wurden indes weiterhin ausgewiesen. 2006 veräusserten die Ehegatten B._____ und C._____ die Aktien der D._____ AG zu einem Verkaufspreis von 4 Mio. Euro. Die Beschwerdeführerin buchte das «Projekt Norwegen» daraufhin aus und zahlte die ihr gewährten Darlehen zurück. Die StRK hat erwogen, die Beschwerdeführerin hätte die aktivierten Kosten bereits beim Verkauf der Aktien der D._____ AG an die Ehegatten B._____ und C._____ ausbuchen müssen. Sie ist von einem konkludent vereinbarten Darlehen der Beschwerdeführerin an die Ehegatten B._____ und C._____ im Umfang der für das «Projekt Norwegen» aktivierten Kosten ausgegangen. Gemäss Vorinstanz hält das Darlehen einem Drittvergleich nicht stand, soweit die Beschwerdeführerin mit der Verbuchung der Wertberichtigung kundtat, einen allfälligen Verlust zu tragen, ohne am möglichen Gewinn aus dem Weiterverkauf der D._____ AG beteiligt zu sein. Die StRK hat diese Wertberichtigungen, da sie nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, aufgerechnet und sie nebst weiteren, den Gewinn vorschriftswidrig vermindernenden Beträgen als Steuerverkürzungen betrachtet (u.a. dem Geschäftsaufwand belastete Privatbezüge der Ehegatten sowie nicht verbuchte Gutschriften der D._____ AG, Verkaufserlöse und Goodwillzahlungen). Diese Steuerverkürzungen, die die Ehegatten

B._____ und C._____ als Organe der Gesellschaft durch die handelsrechtswidrige Buchhaltung bewirkten, hat sie sodann der Beschwerdeführerin zugerechnet (angefochtene Entscheide E. 5 f.; vorne Bst. A).

3.3 Während vor der Vorinstanz einzig der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung und die Höhe der Steuerbussen umstritten waren, stellt die Beschwerdeführerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch die Sachverhaltsfeststellung in Frage. Sie bringt vor, die Vorinstanz habe fälschlicherweise eine Gewinnbeteiligung der Beschwerdeführerin am Verkauf des D._____ -Projekts verneint. Nebst der Rückzahlung der gewährten Darlehen sei auch eine Gewinnrückführung in der Höhe von € 765'000.-- erfolgt, welche die Beschwerdeführerin als steuerbaren Gewinn verbucht habe (Beschwerde S. 11 Ziff. 2 und S. 14 Ziff. 13 f.). – Hierzu kann auf die überzeugenden Ausführungen der StRK verwiesen werden, wonach die Beschwerdeführerin und die Ehegatten B._____ und C._____ keine Gewinnbeteiligung aus dem Verkauf der D._____ AG vereinbart haben. Der Grund für die angebliche Gewinnrückführung liegt in einer separaten Vereinbarung der D._____ AG mit der Beschwerdeführerin zur Reduktion der Entschädigungszahlungen an norwegische Grundstückeigentümerinnen und Grundstückeigentümer («Incentive Agreement» vom 28.6.2006, Beschwerdebeilage [BB] 21, über € 762'000.--, gemäss Beschwerdeführerin indes € 765'000.-- und in der Erfolgsrechnung 2006 mit Fr. 1'168'908.-- verbucht [BB 10]; Vernehmlassung der StRK vom 4.11.2016). Die erstmals vor Verwaltungsgericht zur Sprache gebrachte Gewinnbeteiligung scheint vor diesem Hintergrund nicht glaubhaft, zumal die Beschwerdeführerin auf die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdevernehmlassung nichts erwidert hat. Folglich ist vom Sachverhalt auszugehen, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat (hiervor E. 3.2). Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist demnach erfüllt.

4.

4.1 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt wird (sog. direkter Vorsatz) bzw. wenn der Erfolgseintritt für möglich gehalten und in Kauf genommen wird (sog. Eventualvorsatz; vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2 mit Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt in Steuerstrafverfahren der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die steuerpflichtige Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit dem 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 ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der gemachten Angaben in der Regel nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a; BGer 6B_322/2012 vom 30.10.2012 E. 1.2.2, 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011 E. 2.1; zum Ganzen etwa VGE 2016/297 vom 21.3.2017 E. 6.1 mit Hinweisen [noch nicht rechtskräftig]).

4.2 Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin durch ihre Organe die Steuerhinterziehung eventualvorsätzlich oder bloss fahrlässig beging. Die StRK hat hierzu ausgeführt, der Geschäftsführer habe jeweils die ihm erläuterten Jahresrechnungen und Steuererklärungen unterzeichnet. Aufgrund seiner früheren Geschäftstätigkeit müsse er gewusst haben, dass die tatsachenwidrig als Aufwand oder überhaupt nicht verbuchten Posten zu Steuerverkürzungen bei der Gesellschaft führten (vorne E. 3.2). Ins Gewicht falle dabei vor allem, dass die Revisionsstelle in einem «Management Letter» auf mögliche steuerliche Risiken im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen der Beschwerdeführerin und den Ehegatten und darüber hinaus auf weitere Unstimmigkeiten hingewiesen habe. Die Ehegatten hätten ihre Sorgfaltspflichten in Bezug auf die Buchhaltung daher erheblich verletzt.

Sie hätten sich nicht darum gekümmert, ob die Angaben in den Steuererklärungen und in der Buchhaltung richtig seien. Vor dem Hintergrund der einschlägigen, aber missachteten Warnungen der Revisionsstelle und angesichts der allgemeinen Sorgfaltspflichtverletzungen im Zusammenhang mit der Buchführung sei die Schwelle von der Fahrlässigkeit zum Eventualvorsatz überschritten (angefochtene Entscheide E. 7.3-7.5). – Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Ehegatten B._____ und C._____ verfügten nicht über fundierte Buchhaltungs- und Steuerkenntnisse und hätten vollumfänglich den Empfehlungen und Weisungen der deswegen eingesetzten Buchhalterin und des Revisors vertrauen müssen. Letzterer hätte im «Management Letter» mitgeteilt, die Verbuchung könne weiterhin wie bisher erfolgen, allerdings seien die Wertberichtigungen im Jahr des Erfolgs zu korrigieren (Beschwerde S. 12-15 Ziff. 4-15).

4.3 Diese Einwände der Beschwerdeführerin sind unbehelflich. Die Revisionsstelle wies den Verwaltungsrat im Juli 2003 im «Management Letter» darauf hin, dass «unerwünschte steuerliche Folgen entstehen» könnten, weil die gesamten Projektkosten für Norwegen bei der Beschwerdeführerin aktiviert und in den jeweiligen Jahren erfolgswirksam abgeschrieben worden seien. Deswegen habe sich ihr steuerpflichtiger Gewinn verringert (BB 31). Aufgrund dieses eindeutigen Hinweises auf drohende Steuerfolgen, und der durch die mehrjährige Geschäftstätigkeit erworbenen, zumindest allgemeinen Buchhaltungs- und Steuerkenntnisse ist der Schluss der StRK nicht zu beanstanden, der Geschäftsführer habe gewusst, dass die fraglichen Beträge mit Steuerverkürzungen einhergingen und er die Warnungen des Revisors hinsichtlich der Kosten für das «Projekt Norwegen» pflichtwidrig nicht beachtet habe (angefochtene Entscheide E. 7.3). Daran vermag die handschriftliche Notiz des Geschäftsführers nichts zu ändern, wonach es gemäss dem Revisor noch zu früh sei, Rückstellungen aufzulösen (Beschwerde S. 13 Ziff. 8; BB 32). Ebenso wenig kann sich die Beschwerdeführerin darauf berufen, sie habe den Revisor bzw. die Buchhalterin damit betraut, die Buchhaltung vorzunehmen und die Steuererklärung auszufüllen (Beschwerde S. 12 Ziff. 4). Der Geschäftsführer unterzeichnete die Steuererklärung selber. Er übernahm damit im Namen der Beschwerdeführerin die Verantwortung für die Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben (BGer 2C_908/2011, 2C_909/2011 und

2C_912/2011 vom 23.4.2012, in RDAF 2012 II S. 324 E. 3.5, 2A.168/2006 vom 8.3.2007, in StE 2007 B 101.21 Nr. 17 E. 4.2 mit Hinweisen; VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 6.4, 2012/10/11 vom 29.1.2014 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, in StE 2014 B 101.2 Nr. 27]). Unbegründet ist auch das Vorbringen, aus dem Verhalten des Revisors und der Buchhalterin könne nicht auf einen (Eventual-)Vorsatz der Organe geschlossen werden, da allein deren persönliches Handeln zu würdigen sei (Beschwerde S. 14 Ziff. 11). Im dem angeführten Bundesgerichtsurteil zu Grunde liegenden Fall ging es um den höchstpersönlichen Charakter von Strafen und Bussen, die nach dem Tod von natürlichen Personen von diesen nicht mehr erhoben werden können (BGer 2C_140/2012 vom 2.8.2012). Hier hingegen stellt sich nicht die Frage, wem die Bussen – für einen in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllten Straftatbestand – aufzuerlegen sind, sondern es ist der subjektive Straftatbestand an sich umstritten. Daher hat die StRK das Verhalten des Revisors und jenes der Buchhalterin zur Beurteilung der Schuldform in zulässiger Weise miteinbezogen.

4.4 Ferner ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass bereits die korrekte Ausführung der erforderlichen Vorbereitungshandlungen zu einer pflichtgemässen Steuerdeklaration gehört, woran es hier wegen der mangelhaften und unvollständigen Buchführung indes mangelt (angefochtene Entscheide E. 7.1 und 7.5). Dass mit Blick auf die während mehrerer Jahre auf unterschiedliche Art und Weise bewirkten Steuerverkürzungen einzig wirtschaftliche Überlegungen eine Rolle spielten, wie die Beschwerdeführerin dartut (Beschwerde S. 15 Ziff. 15), aber keine Steuerersparnis gewollt war, erscheint nicht glaubhaft. Vielmehr ist davon auszugehen, dass steuerliche Überlegungen ebenfalls eine wesentliche Rolle spielten. Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdeführerin aus der nachträglich erhaltenen Zahlung von € 765'000.-- bzw. € 762'000.--, da es sich dabei nicht um eine eigentliche Gewinnrückführung handelt (Beschwerde S. 14 f. Ziff. 13 f.; vorne E. 3.3). Insgesamt hat die Vorinstanz eine zumindest eventualvorsätzlich begangene Steuerhinterziehung zu Recht bejaht.

5.

Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin die Höhe der Steuerbussen.

5.1 Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Die Bussenbemessung bei juristischen Personen richtet sich nach den gleichen Grundsätzen wie bei natürlichen Personen (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 181 DBG N. 8 f.; Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 222 N. 8). Zu berücksichtigen ist dabei die Höhe des Verschuldens der Organe, deren Verhalten nach Massgabe ihrer jeweiligen Stellung und ihres Einflusses auf das steuerlich relevante Handeln der juristischen Person zu gewichten ist (vgl. BGE 135 II 86 E. 4.4). Der Steuerstrafbehörde steht bei der Strafzumessung ein weiter Ermessens- und Beurteilungsspielraum zu (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 47 mit Verweis auf BGE 114 Ib 27 E. 4a; BGer 2C_173/2015 und 2C_174/2015 vom 22.4.2016, in StR 71/2016 S. 882 E. 9.3.1; VGE 2015/20/21 vom 19.4.2016 E. 4.1 [bestätigt durch BGer 2C_457/2016 vom 6.6.2016]).

5.2 Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die StRK ihren Ermessens- und Beurteilungsspielraum rechtsfehlerhaft ausgeübt hätte. Die Beschwerdeführerin rügt denn die Höhe der Steuerbussen bzw. den Bussenfaktor auch nicht ausdrücklich; sie bringt jedoch im Zusammenhang mit dem subjektiven Tatbestand Einwände vor, die bei der Strafzumessung eine Rolle spielen können (Gesundheitszustand des Geschäftsführers, Familienpflichten und finanzieller Druck; Beschwerde S. 15 f. Ziff. 16 f.; Hannes Teuscher, a.a.O., Art. 217 N. 30; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 47). Die Vorinstanz hat den gesundheitlichen Zustand des Geschäftsführers als nicht strafmindernd beurteilt. Zur Begründung hat sie ausgeführt, die Steuerhinterziehungen hätten ihre Grundlage in der während Jahren mangelhaft geführten Buchhaltung. Dieser Missstand könne nicht durch einzelne medizinische Behandlungen entschuldigt werden, zumal der Verwaltungsrat als Ganzes verpflichtet sei, ein ordnungsgemässes Rechnungswesen zu ga-

rantieren und insoweit auch personelle Absenzen zu kompensieren habe (angefochtene Entscheide E. 8.3). Dieser Beurteilung ist nichts hinzuzufügen, umso weniger, als die Beschwerdeführerin eine über die massgebende Zeitdauer anhaltende gesundheitliche Beeinträchtigung des Geschäftsführers weder substantiiert vorbringt noch belegt. Rechtsfehler in der Ermessensausübung hinsichtlich der übrigen strafmildernden bzw. -erhöhenden Tatsachen macht die Beschwerdeführerin nicht geltend und sind auch nicht ersichtlich. Somit sind die Strafzumessung durch die StRK und der bestätigte Bussenfaktor von 1.2 nicht zu beanstanden.

6.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2001-2008 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2001-2008 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 6'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.