

100.2016.316/317U
KEP/SES/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 23. März 2017

Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Seiler

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

gegen

A. _____
Beschwerdegegner

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2005; Steuerbussen (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 20. September 2016; 100 15 431, 200 15 347)



Sachverhalt:

A.

A._____ war im hier interessierenden Steuerjahr 2005 als Verkaufsleiter für die ganze Schweiz bei der B._____ SA angestellt und deklarierte Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 128'726.--. Mit Verfügung vom 19. Februar 2007 wurde er gestützt darauf (rechtskräftig) veranlagt. Am 29. Januar 2013 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentrale Veranlagungsbereiche, Nachsteuer (nachfolgend: Steuerverwaltung) ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen A._____. Es sei bekannt geworden, dass A._____ von der C._____ GmbH (heute AG) u.a. im Jahr 2005 nicht deklarierte Einkünfte erhalten habe. Mit Verfügung vom 10. Februar 2015 auferlegte die Steuerverwaltung A._____ für das Steuerjahr 2005 deshalb Nachsteuern in der Höhe von Fr. 14'277.70 (Bernische Steuern) und Fr. 2'051.70 (Direkte Bundessteuer) sowie Bussen von Fr. 17'133.25 (Bernische Steuern) und Fr. 2'462.05 (Direkte Bundessteuer). Mit Verzugszins und Gebühren forderte sie einen Betrag von insgesamt Fr. 41'044.--. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies sie am 4. September 2015 ab.

B.

Am 3. Oktober 2015 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese sistierte die Nachsteuerverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss der Steuerhinterziehungsverfahren. Sie hiess den Rekurs und die Beschwerde gegen die Steuerbussen mit Entscheid vom 20. September 2016 gut, soweit darauf einzutreten war, und wies die Akten zur weiteren Behandlung an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurück.

C.

Dagegen hat die Steuerverwaltung am 26. Oktober 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben und beantragt, die Entscheide der StRK vom 20. September 2016 seien aufzuheben. Am 27. Oktober 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt. A. _____ beantragt mit Beschwerdeantwort vom 24. November 2016, auf die Rechtsmittel sei nicht einzutreten, eventuell seien sie abzuweisen. Mit Vernehmlassung vom 4. November 2016 schliesst die StRK ebenfalls auf Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung hat sich am 23. Dezember 2016 ein weiteres Mal zur Sache geäussert.

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] sowie Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Entscheide der StRK schliessen das Steuerstrafverfahren zwar nicht ab und sind daher Zwischenentscheide. Da der Steuerverwaltung aber ein nicht wieder gutzumachender Nachteil droht, indem sie von der StRK verpflichtet wird, ihrer Auffassung widersprechende neue Entscheide zu treffen, die sie in der Folge nicht anfechten könnte, sind ihre Beschwerden zulässig (vgl. Art. 61 Abs. 1 und Abs. 3 Bst. a i.V.m. Art. 74

Abs. 3 VRPG; vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3, 133 II 409 E. 1.2; VGE 2014/119/120 vom 30.10.2014 E. 1.1). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich kantonaler Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. 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 kantonalen und eidgenössischen Rechts lauten im Wesentlichen gleich, weshalb es sich nicht nur rechtfertigt, die beiden Beschwerdeverfahren zu vereinigen (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die kantonalen und eidgenössischen Steuerbussen gemeinsam zu beurteilen.

1.3 Der Streitwert beträgt sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

2.

2.1 Das Obergericht des Kantons Bern hat den Beschwerdegegner am 10. Juni 2013 der Urkundenfälschung und des Steuerbetrugs schuldig gesprochen. Die Steuerverwaltung hat die Nachsteuer- und Bussenverfügungen im Wesentlichen auf den Sachverhalt gestützt, der in diesem Strafverfahren festgestellt worden war. Das Strafurteil ist rechtskräftig. Nach dem Obergericht war der Beschwerdegegner faktischer Geschäftsführer der C._____ GmbH, wobei seine Schwester und eine weitere Person nach dem Handelsregistereintrag Gesellschafterin bzw. Gesellschafter und Geschäftsführerin bzw. Geschäftsführer gewesen sind. Die Schwester (und

die weitere Person) seien dabei als Strohleute eingesetzt worden. Der Beschwerdegegner habe durch seine Schwester und die weitere Person private Aufwendungen in der Buchhaltung der C._____ GmbH als betriebsmässig begründeten Aufwand beurkunden lassen. Weiter habe er als faktischer Geschäftsführer der C._____ GmbH in den Jahren 2005 bis 2007 für sich oder ihm nahestehende Dritte verdeckte Gewinnausschüttungen getätigt und diese bewusst der ordentlichen Besteuerung vorenthalten (Vorakten StRK pag. 11; Urteil des Obergerichts vom 10.6.2013 S. 38 f.). Im Einzelnen ging es mit Blick auf das hier interessierende Steuerjahr 2005 um Leasingraten in der Höhe von Fr. 18'938.-- für einen BMW 330d Touring (nachfolgend: BMW), den die damalige Lebenspartnerin (spätere Ehe- und heutige Exfrau), des Beschwerdegegners als Privatfahrzeug nutzte, eine Reise ins Disneyland Paris im Wert von Fr. 4'500.--, die der Beschwerdegegner und seine damalige Lebenspartnerin mit fünf Kindern im Jahr 2005 angetreten hatten und um zwei Bang & Olufsen-Anlagen im Wert von insgesamt Fr. 43'282.--, wovon eine Anlage der Beschwerdegegner und die andere seine damalige Lebenspartnerin erhielten (Vorakten StRK pag. 15, 17, 20 f. und 40 f.). Die Steuerverwaltung hat dem Beschwerdegegner diese Leistungen allesamt als steuerbare Einkünfte für das Jahr 2005 zugerechnet und entsprechende Nach- sowie Strafsteuern auferlegt.

2.2 Der Beschwerdegegner hat dagegen vorgebracht, es dürfe nicht auf die Sachverhaltsfeststellung des Strafverfahrens abgestellt werden, da es sich um zwei eigenständige Verfahren handle. Die Sachverhaltsfeststellung sei zudem falsch; im Jahr 2005 sei er noch nicht mit seiner damaligen Lebenspartnerin verheiratet gewesen. Zudem sei er nicht Geschäftsführer der C._____ GmbH gewesen, habe keine Buchhaltung für diese gemacht, keine Unterschriftsberechtigung gehabt und sei auch nicht Angestellter der GmbH gewesen. Neben seinem 100 %-Pensum bei der B._____ SA sei es unrealistisch, dass er bei der C._____ GmbH als Geschäftsführer hätte tätig sein können. Er habe lediglich bei der Gründung beraten und massgeblich geholfen; im Gegenzug habe er eine der Bang & Olufsen-Anlagen erhalten. Nach Paris habe er als Begleitung seiner damaligen Lebenspartnerin mitreisen dürfen. Er habe nicht gewusst, dass er diese Leistungen hätte deklarieren müssen. Schliesslich sei der

BMW ausschliesslich von seiner Lebenspartnerin genutzt worden. Sie sei im Jahr 2005 bei der C._____ GmbH angestellt gewesen und im Zeitpunkt, in dem der Leasingvertrag für das Auto geschlossen worden sei, seien sie noch kein Paar gewesen. Er verstehe deshalb nicht, weshalb die Leistungen nicht ihr zugerechnet worden seien. Er anerkannte sodann die Aufrechnung seines Anteils an der Reise nach Paris im Umfang von Fr. 2'629.-- sowie eine Bang & Olufsen-Anlage im Wert von Fr. 21'641.-- (Vorakten StRK pag. 46 ff. und 115). Dieselben Vorbringen wiederholt der Beschwerdegegner im Wesentlichen in seiner Beschwerdeantwort vor Verwaltungsgericht (act. 4).

2.3 Die StRK folgte in sachverhaltlicher Hinsicht ebenfalls weitgehend den Feststellungen des Obergerichts. Sie hielt abweichend einzig fest, dass der heutige Beschwerdegegner im Jahr 2005 tatsächlich noch nicht mit seiner Lebenspartnerin verheiratet gewesen sei; es sei von einem partnerschaftlichen Verhältnis der beiden auszugehen.

2.4 Zusammenfassend ist unbestritten, dass die C._____ GmbH dem Beschwerdegegner zusammen mit seiner damaligen Lebenspartnerin eine Reise ins Disneyland Paris finanziert hat, dass sie einen BMW geleast hat, den ausschliesslich die Lebenspartnerin des Beschwerdegegners als Privatfahrzeug nutzte und dass sie sowohl dem Beschwerdegegner als auch seiner damaligen Lebenspartnerin je eine Bang & Olufsen-Anlage bezahlt hat. Klar ist weiter, dass der Beschwerdegegner keine Beteiligungen der C._____ GmbH hielt und nicht offiziell als Geschäftsführer tätig war. Umstritten ist, welche Rolle ihm im Zusammenhang mit der C._____ GmbH tatsächlich zukam. – Entgegen der Meinung des Beschwerdegegners sollte die Verwaltungsbehörde mit Blick auf die Rechtseinheit und Rechtssicherheit nicht ohne Not von der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung der Strafbehörden abweichen (BGE 137 I 363 E. 2.3.2, 136 II 447 E. 3.1; BGer 1C_446/2011 vom 15.3.2012 E. 5.1 mit Hinweisen; vgl. BVR 2016 S. 247 E. 5.5, 2012 S. 28 E. 2.2.1, 2010 S. 266 E. 4.4). Abgesehen von der Tatsache, dass der Beschwerdegegner im Jahr 2005 noch nicht mit seiner damaligen Lebenspartnerin verheiratet war, ist daher mit der StRK von der Sachverhaltsfeststellung des Obergerichts auszugehen. Anlass, von dieser

auch in anderen Punkten abzuweichen, besteht nicht. Zusätzlich zur Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdegegner nicht alleine strafrechtlich belangt wurde, sondern auch seine Schwester wegen Urkundenfälschung und Steuerbetrug verurteilt wurde. Als durchschnittlich gebildete Person habe sie um die Bedeutung ihrer Unterschrift auf der Steuererklärung gewusst. Sie sei über die Leistungen an den Beschwerdegegner sowie dessen Lebenspartnerin informiert, damit einverstanden und sich im Klaren darüber gewesen, dass diese nicht im geschäftlichen Bereich der C._____ GmbH angefallen seien (Urteil des Obergerichts vom 10.6.2013 S. 39 f.). Damit war sie nicht ganz so unbeteiligt wie dies die Darstellung der Vorinstanzen erscheinen lassen. Der weitere Gesellschafter wurde demgegenüber von den strafrechtlichen Vorwürfen freigesprochen (Urteil des kantonalen Wirtschaftsstrafgerichts vom 10.12.2012 S. 84 f.).

3.

3.1 Streitgegenstand sind einzig die Steuerbussen, da die Nachsteuerverfahren sistiert wurden (vorne Bst. B), und damit die Frage, ob der Beschwerdegegner eine Steuerhinterziehung begangen hat.

3.2 Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss dabei alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere hat sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und innert Frist einzureichen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (statt vieler BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.1, 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013 E. 5.1).

3.3 Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätz-

lich 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. Der subjektive Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (vgl. BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.2.2 f., 2C_851/2011 vom 15.8.2012 E. 2.3, je mit Hinweisen; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 5.5 f. [bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 175 N. 2 und 28).

4.

4.1 Vorab ist zu prüfen, ob es im Jahr 2005 zu einer unvollständigen Besteuerung des Beschwerdegegners gekommen ist (Erfolg der Steuerhinterziehung).

4.2 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG). Hierzu gehören namentlich Einkünfte aus Erwerbstätigkeit (Art. 20 und 21 StG; Art. 17 und 18 DBG) oder aus beweglichem Vermögen, wie geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Zu diesen zählen auch sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, also Zuwendungen der Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder eine dieser nahestehenden Person, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen 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 [Pra 103/2014 Nr. 177], 138 II 57 E. 2.2; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 5.4.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil 2004, Art. 58 N. 99 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 20 N. 140 ff.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.],

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 20 N. 46 ff.). Als dem Beteiligungsinhaber bzw. der Beteiligungsinhaberin nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber oder zur beherrschenden Beteiligungsinhaberin enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen die Inhaberschaft der participationsrechte gestattet, ihre Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 2.3, 138 II 545 E. 3.4; BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015 E. 2.3.2). Auf kantonaler Stufe ist sodann steuerpflichtig, wer eine Schenkung erhält (Art. 4 Abs. 1 Bst. c des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]). Als solche gilt jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art mit Einschluss des Erbauskaufes, des Erbvorbezugs, der Errichtung einer Stiftung sowie des schenkungsweisen Erlasses von Verbindlichkeiten (Art. 8 Abs. 1 ESchG).

4.3 Der Beschwerdegegner hat keine der vorgenannten Leistungen deklariert, auch diejenigen nicht, die er anerkanntermassen selbst erhalten hat. Sie wurden bei der Veranlagung nicht berücksichtigt. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vom 23. Dezember 2016 zu Recht vorbringt (act. 6), hätten diese Leistungen in jedem Fall deklariert werden müssen. Eine Verfahrenspflichtverletzung liegt daher vor, ebenso ein gewisser Steuerausfall, wobei dessen Höhe und damit auch diejenige der Steuerbusse davon abhängt, welche Zuwendungen dem Beschwerdegegner zuzurechnen sind.

4.4 Die Steuerverwaltung hat sämtliche Leistungen der C. _____ GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung angeschaut und sie dem Beschwerdegegner als participationsertrag zugerechnet, da Privatbezüge des faktischen Geschäftsführers vorlägen (vgl. auch ausdrücklich in ihrer Stellungnahme act. 6). Die StRK erwog demgegenüber, verdeckte Gewinnausschüttungen setzten ein participationsverhältnis voraus, das hier nicht bestehe. Die Leistungen hätten demnach der Schwester des Beschwerdegegners sowie dem weiteren Gesellschafter als

Beteiligungsertrag und dem Beschwerdegegner allenfalls als Schenkung zugerechnet werden müssen.

4.5 Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt, wie die StRK erwog, grundsätzlich ein Beteiligungsverhältnis voraus, wobei die Vorteilszuwendungen in diesem gründen muss (VGE 2015/197/198 vom 8.8.2016 E. 2.4; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 58 N. 217; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 106 f.). Da die Leistung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben muss, ist sie gegenüber solchen mit einem anderen Rechtsgrund – etwa einem Arbeitsverhältnis – abzugrenzen. Eine Begründung im Beteiligungsverhältnis wird angenommen, wenn die Leistung dem erwähnten Drittvergleich nicht standhält (zum Ganzen Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. 2001, S. 181 ff. und 215). Auch wenn die Leistung nicht dem Gesellschafter bzw. der Gesellschafterin selber, sondern einer nahestehenden Person (hierzu vorne E. 4.2) gewährt wird, wird anhand des Drittvergleichs überprüft, ob die Leistung so nicht erbracht worden wäre, wenn die Drittperson nicht der Beteiligungsinhaberin oder dem Beteiligungsinhaber nahestanden hätte (BGer 2P.129/2003 und 2P.236/2003 vom 13.8.2004, in StR 2005 S. 24 E. 3.2).

4.6 Das Obergericht hat in seiner Entscheidung vom 10. Juni 2013 nachvollziehbar dargelegt, weshalb die hier zur Diskussion stehenden Leistungen alle nicht geschäftsmässig begründet waren. Der BMW, welchen die C._____ GmbH leaste, stand der damaligen Lebenspartnerin des Beschwerdegegners als Privatfahrzeug zur Verfügung, obschon diese im Jahr 2005 nur wenige Einsätze für die C._____ GmbH hatte (für welche sie im Übrigen mit Fr. 5'000.-- entlohnt wurde). Dagegen stand weder den offiziell Geschäftsführenden noch der einzig vollzeitlich angestellten Mitarbeiterin ein Fahrzeug zur Verfügung. Ebenso in einem Missverhältnis zu ihrem Einsatz ist die Finanzierung der einen Bang & Olufsen-Anlage durch die GmbH, wobei – wie bereits das Obergericht darlegte – nicht glaubhaft ist, dass sie diese in einem Mitarbeiterwettbewerb gewonnen hätte. Was die zweite Bang & Olufsen-Anlage anbelangt, erscheint ungläubwürdig, dass der Beschwerdegegner diese zeitgleich für seine

Beratungen im Zusammenhang mit der Gründung der GmbH erhalten haben soll, zumal in keiner Weise dargelegt ist, worin diese bestanden haben sollen und ob diese nicht bereits anderweitig abgegolten worden sind. Hinzu kommt, dass es sich bei einer solchen Anlage um eine unübliche Gegenleistung für Beratungstätigkeiten gehandelt hätte. Schliesslich überzeugen die Ausführungen im Strafurteil bezüglich der Reise ins Disneyland Paris; es ist nicht ersichtlich, weshalb diese Ausgaben geschäftsmässig begründet gewesen sein sollten (vgl. zum Ganzen Urteil des Obergerichts vom 10.6.2013 S. 22 ff.). Der Beschwerdegegner als Bruder und seine damalige Partnerin sind bzw. waren damals beide nahestehende Personen der damaligen Beteiligungsinhaberin der C._____ GmbH. Die an sie geflossenen Zuwendungen wären zweifelsfrei beliebigen Angestellten oder Beraterinnen bzw. Beratern nicht gewährt worden. Dass sie auf dem Nahestehendenverhältnis beruhen, ist daher zu vermuten (vorne E. 4.5). Es ist mit der Vorinstanz folglich von verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen (angefochtener Entscheid E. 8 und 9.1).

4.7 Bei der Beurteilung der Steuerfolgen für die Beteiligungsinhaberin oder den Beteiligungsinhaber sowie die Drittperson stehen bei dieser Konstellation drei Theorien im Vordergrund.

4.7.1 Befindet sich die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person, greift in jedem Fall die reine Dreieckstheorie (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 148). Ihr zufolge fliesst die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft an die Inhaberschaft der Beteiligungsrechte, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) erfasst wird, und von da an die dem Beteiligungsinhaber bzw. der Beteiligungsinhaberin nahestehende Drittperson. Dort stellt sie sich regelmässig als unentgeltliche Zuwendung dar (verdeckte Kapitaleinlage, Schenkung und dergleichen; zum Ganzen ausführlich BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015, in StR 2015 S. 811 E. 2.4.2; dazu auch BGE 138 II 57 E. 4.2, 131 II 722 E. 4.1; BGer 2C_177/2016 vom 30.1.2017 E. 5.2.1, 2C_1023/2013 und 2C_1024/2013 vom 8.7.2014, in StR 2014 S. 735 E. 3.4.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 129 f.; NStP 49/1995 S. 126 f.).

4.7.2 Bei Beteiligungen, die dem Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person angehören, postuliert die neuere Lehre ein Vorgehen nach der modifizierten Dreieckstheorie. Danach soll von der Besteuerung auf Stufe der Inhaberschaft der Beteiligungsrechte abgesehen und die geldwerte Leistung stattdessen auf Ebene der nahestehenden Person besteuert werden können (BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2016, in StR 2015 S. 811 E. 2.4.3, 2C_177/2016 vom 30.1.2017 E. 5.2.2, je mit Hinweisen).

4.7.3 Nur vereinzelt hat das Bundesgericht die verrechnungssteuerliche Direktbegünstigungstheorie auch direktsteuerlich angewendet. Ihr zufolge wird die Inhaberschaft der Beteiligungsrechte von vornherein – ungeachtet der Massenzugehörigkeit der Beteiligung – ausgeblendet und die Aufrechnung auf Ebene der nahestehenden Person vorgenommen (BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2016, in StR 2015 S. 811 E. 2.4.4, 2C_177/2016 vom 30.1.2017 E. 5.3, je mit Hinweisen, 2A.315/1991 und 2A.320/1991 vom 22.10.1992, in ASA 63 S. 145 E. 4; vgl. ausführlich zu allen Theorien Reto Heuberger, a.a.O., S. 309 ff.; Behnisch/Heuberger, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs, in Jusletter vom 8.5.2000; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 129 f.).

4.8 Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, die reine Dreieckstheorie sei zwar der Regelfall, hier würden aber Umstände vorliegen, die es ausnahmsweise rechtfertigten, die Direktbegünstigungstheorie anzuwenden. Denn nicht die Beteiligungsinhaberin habe die Leistungen an den Beschwerdegegner getätigt, sondern dieser habe sie als faktischer Geschäftsführer veranlasst. Die Zuwendung an den Dritten sei hier nicht aufgrund des Nahestehendenverhältnisses zwischen der Gesellschafterin und ihrem Bruder erfolgt, sondern aus anderen Gründen. Darüber hinaus könne der Schwester des Beschwerdegegners kein Schenkungswille unterstellt werden.

4.9 Die Überlegungen der Steuerverwaltung sind zwar bedenkenswert, ändern aber nichts daran, dass dem Beschwerdegegner ohne Beteiligungsinhaber zu sein, keine Beteiligungserträge und damit auch keine verdeckten Gewinnausschüttungen zugeflossen sein können. Das Bundesgericht erwog zwar im Entscheid vom 22. Oktober 1992 (vorne E. 4.7.3), dass wenn sowohl ein Nahestehendenverhältnis zu einer Gesellschafterin oder

einem Gesellschafter als auch eine andere Beziehung der leistungserhaltenden Drittperson zur Gesellschaft bestehe, zu klären sei, worauf sich die unentgeltliche Zuwendung tatsächlich stütze. Je nachdem sei die Dreiecks- oder die Direktbegünstigungstheorie anwendbar (BGer 2A.315/1991 und 2A.320/1991 vom 22.10.1992, in ASA 63 S. 145 E. 4b; vgl. die Kritik dazu von Reto Heuberger, a.a.O., S. 219 f.). Diese Rechtsprechung wurde aber vom Bundesgericht bereits 2004 in Frage gestellt (BGer 2P.129/2003 und 2A.236/2003 vom 13.8.2004, in StR 2005 S. 24 E. 5.3, 2P.128/2003 und 2A.235/2003 vom 13.8.2004 E. 5.3) und mit BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4 und 3.4.2 f. wohl ganz aufgegeben (vgl. auch BGer 2C_177/2016 vom 30.1.2017 E. 5.4).

4.10 Das Gesagte ändert nichts daran, dass dem Beschwerdegegner unentgeltliche Zuwendungen gewährt wurden, die er hätte deklarieren müssen. Er ist daher entgegen den Ausführungen in E. 10 des angefochtenen Entscheids nicht von der Steuerhinterziehung «freizusprechen». Da nicht alle hier zur Diskussion stehenden Leistungen der C._____ GmbH an den Beschwerdegegner flossen, wird die Steuerverwaltung aber zu prüfen haben, welche davon tatsächlich ihm zugerechnet werden können. Zumindest die von ihm anerkannte Bang & Olufsen-Anlage und ein Teil der Reise nach Paris werden davon erfasst sein. Dasselbe dürfte wohl ebenfalls mit Blick auf die Leasingraten für den BMW zutreffen, da er das Fahrzeug seiner damaligen Lebenspartnerin offenbar (weiter)geschenkt hat (Protokoll der Einvernahme vom 19.1.2011 act. 3F 8. Register N. 191 ff. und 207 ff.). Ob ihm die gesamte Parisreise und auch die zweite Bang & Olufsen-Anlage aufzurechnen sind, wird die Steuerverwaltung zu prüfen haben. Auch sei darauf hingewiesen, dass die subjektive Voraussetzung einer Schenkung bereits vorliegt, wenn die Vermögenszuwendung mit Wissen und Willen um das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erfolgt und die Schenkungsabsicht zu vermuten ist, wenn die Parteien den erheblichen Wertunterschied zwischen ihren beiden Leistungen bei Vertragsabschluss kannten und auch wollten (BVR 2012 S. 58 E. 4.1 mit Hinweisen).

5.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang unterliegt die Steuerverwaltung, ihr sind jedoch keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Mangels anwaltlicher Vertretung des Beschwerdegegners sind keine Parteikosten entstanden (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. 104 Abs. 1 VRPG).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2005 wird abgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - dem Beschwerdegegner
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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.