

BE_STEUERREKURS 100 2019 309 vom 22. September 2020

BE Steuerrekursgericht, 2020-09-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_steuerekurs_100_2019_309

FR: BE_STEUERREKURS 100 2019 309 du 22 septembre 2020

IT: BE_STEUERREKURS 100 2019 309 del 22 settembre 2020

Regeste

Kantonale Steuern und direkte Bundessteuer 2012-2013 - Steuerhinterziehung - geldwerte Leistung aus Beteiligungen | Widerhandlung

Erwägungen

E. 1

Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Steuerstrafverfahren 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 Verwaltungsrechts- pflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da die Busse über CHF 3'000.-- 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]).

E. 2

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist auf Grund der Sistierung des Nachsteuer- verfahrens einzig die Busse wegen Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2012 und 2013. Nach Art. 221 Abs. 2 StG und Art. 180 DBG wird jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Eine solidarische Haftung des anderen Ehegatten für die Strafsteuer ist ausgeschlossen. Als Folge des Verschuldensprinzips ist somit nicht die eheliche Gemeinschaft als Ganzes mit einer Strafe zu belegen, sondern es ist bei jedem Ehegatten ge-

- 10 - trennt zu prüfen, ob ihn an der tatbestandsmässigen Herbeiführung des ungerechtfertigten Steuervorteils ein Verschulden trifft (BVR 2003 S. 217 E. 5.c). Nachfolgend ist somit einzig zu prüfen, ob der Rekurrent in den Jahren 2012 und 2013 eine Steuerhinterziehung begangen hat. Aufgrund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens ist bezüglich des eventualiter gestellten An- trags des Vertreters (Bst. F hiervor) zu erwähnen, dass es im Steuerhinterziehungsverfahren nicht darauf ankommt, ob die steuerpflichtige Person auch eine Nachsteuerpflicht trifft. Die Bus- se bemisst sich nicht nach der Nachsteuer, sondern ausdrücklich an der hinterzogenen Steuer (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Die strafzumessende Instanz hat demnach das Tatbestandselement

"hinterzogene Steuer" selbstständig zu ermitteln; die Nachsteuerpflicht stellt dabei in aller Regel kein objektives Tatbestandsmerkmal dar (RKE 100 2016 259 vom 20.9.2016, E. 5.3, nicht publiziert). Da seitens des Vertreters genauere Angaben zum Umfang der hinterzogenen Steuern einzig in der Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23. Juli 2019 betreffend die Nachsteuer pro 2012 und 2013 vorgebracht wurden, sind insofern die Akten des Nachsteuerverfahrens (100 19 311-312 / 200 19 273-274) bei der Beurteilung des vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahrens – trotz Sistierung des Ersteren – beizuziehen (insbesondere Ausführungen in der Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer). Ebenfalls beizuziehen sind – soweit erforderlich – die Akten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens hinsichtlich Steuerhinterziehung die Gesellschaft betreffend (100 19 313-314 / 200 19 275-276).

E. 3

Gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. Art. 56 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] und Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG begeht eine vollendete Steuerhinterziehung, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.

Voraussetzung der vollendeten Steuerhinterziehung ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens, welcher durch das Verhalten der steuerpflichtigen Person schuldhaft – d.h. vorsätzlich oder fahrlässig – "bewirkt" worden ist, weshalb es sich hierbei um ein Erfolgsdelikt handelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 2 zu Art. 175 DBG). Die strafbare Verhaltensweise der steuerpflichtigen Person ist mit dem Verb "bewirken" umschrieben. Das Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen; im einen wie im anderen Fall muss es indessen einer Verletzung von Verfahrenspflichten gleichkommen (Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 175 DBG). Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, E. 2.1 und 3.1, je mit Hinweisen; VGE 100 2016 257/258

- 11 - vom 12.6.2018, E. 6.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 7 ff. zu Art. 175 DBG).

E. 3.1

Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung. Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung (Art. 123 Abs. 1 DBG; Art. 166 Abs. 2 StG) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt, dass Behörden und steuerpflichtige Personen grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person hat die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung zu tragen; ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat die Steuerverwaltung auf die Unsicherheit hinzuweisen. Sie muss die Tatsache als solche in jedem Fall vollständig und zutreffend darlegen (ASA 73 S. 482 E. 3.3.1; StR 2006 S. 442 E. 2). Verletzt ist die Deklarationspflicht der steuerpflichtigen Person, wenn unrichtige (unwahre

oder unvollständige) Angaben gemacht oder für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen verschwiegen werden. Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache (Sieber/Malla, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Die umfassenden Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person machen sie insofern zur Garantin des geschützten Rechtsguts, als sie gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern. Unterlässt sie dies, verletzt sie die (Garanten-)Pflicht, "alles [zu] tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen" (Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 167 Abs. 1 StG; Sieber/Malla, a.a.O., N. 12 zu Art. 175 DBG; vgl. hierzu auch Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 3 zu Art. 126 DBG). Bei einer Steuerverkürzung führt das strafbare Verhalten dazu, dass die Behörde von einem unzutreffend erstellten Sachverhalt ausgehend eine Entscheidung trifft, auf die sie nicht mehr ohne weiteres zurückkommen kann. Der strafbare Erfolg wird somit letztlich durch die Behörde herbeigeführt; die steuerpflichtige Person erscheint in diesem Sinn als mittelbarer Täter. Eine Steuerverkürzung ist grundsätzlich dann gegeben, wenn in einer Veranlagung an sich steuerbare Einkünfte nicht erfasst oder ungerechtfertigte Abzüge gewährt worden sind. Der Taterfolg gilt als verwirklicht, wenn der Steuerausfall nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewendet werden kann, was bei unvollständiger Veranlagung mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung und bei unterbliebener Veranlagung mit dem Eintritt der Veranlagungsverjährung einhergeht. Danach kann eine Änderung der sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Veranla-

- gung bzw. die nunmehr als geboten erkannte Vornahme einer solchen nur noch im Nachsteuerverfahren erfolgen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 19 f. zu Art. 175 DBG).

E. 3.2

Die Straftatbestände der vollendeten Steuerhinterziehung sind dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Die Steuerverkürzung setzt somit voraus, dass das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat, der daher rührt, dass die Veranlagung der steuerpflichtigen Person materiell nicht gesetzmässig ausgefallen oder eine Veranlagung überhaupt unterblieben ist, obschon nach Gesetz eine solche hätte erfolgen müssen. Ursache für die steuerverkürzende bzw. unterbliebene Veranlagung – und damit für einen ungerechtfertigten Steuervorteil und letztlich für den Vermögensschaden des Gemeinwesens – bildet eine unzutreffende Sachverhaltsfeststellung. Diese wiederum muss als adäquat kausale Folge auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person zurückzuführen sein. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss den Erfolg einerseits in dem Sinn verursacht haben, als dass er ohne die strafbaren Handlungen oder Unterlassungen nicht eingetreten wäre (natürliche Kausalität). Andererseits muss das Verhalten – gemäss stehender Formel – "nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen" (adäquate Kausalität). Ob der Steuerbehörde zusätzlich eine Verletzung ihrer Untersuchungspflichten vorgeworfen werden kann und diese dadurch mitgeholfen hat, den Steuerausfall zu bewirken, bleibt i.d.R. ohne Einfluss auf die Würdigung des Verhaltens der steuerpflichtigen Person. Der Kausalzusammenhang zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten der steuerpflichtigen

Person und der Steuerverkürzung wird durch das Verhalten der Steuerbehörde grundsätzlich nicht unterbrochen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 3 zu Art. 175 DBG; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 23 ff. zu Art. 175 DBG).

E. 3.3

Beim Hinterziehungsverfahren handelt es sich sodann um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerten Unschuldsvermutung, gelten. Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo" besagt als Beweislastregel, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Als Beweislastwürdigungsregel bedeutet die Maxime, dass sich die Strafbehörden nicht von der Existenz eines für den Beschuldigten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären dürfen, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat. Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich demnach, dass der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweis-

- 13 - lage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Soweit die Steuerbehörden steuerbegründende Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden (BGer 2C.290/2011 und 2C.291/2011 vom 12.9.2011, E. 5.2 ff.). Damit gilt auch für das Steuerstrafverfahren das Beweismass des Vollbeweises bzw. der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit. Dies bedeutet jedoch nicht, dass es unzulässig wäre, die hinterzogenen Bestandteile pflichtgemäss der Höhe nach zu schätzen, soweit sie sich auf diese Weise ausreichend genau ermitteln lassen. So stellt die bundesrechtskonforme und willkürfreie Schätzung eine Form des strafprozessual zulässigen Indizienbeweises dar. Auch darf im Hinterziehungsverfahren in freier Beweiswürdigung als ein Element unter mehreren berücksichtigt werden, dass die beschuldigte steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen (vgl. dazu VGE 100 2016 257 / 258 vom 12.6.2018, E. 6.7, mit Hinweisen).

E. 4

Vorliegend wird der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2012 und 2013 seitens des Vertreters grundsätzlich nicht (mehr) bestritten. So ist erstellt, dass die Gesellschaft dem Vater des Rekurrenten ab Juni 2012 für die Untermiete der Lagerhalle einen nicht marktkonformen bzw. zu hohen (Unter-)Mietzins bezahlt hat und insofern eine geldwerte Leistung an eine nahestehende Person bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Da der Rekurrent die Beteiligung an der Gesellschaft im Privatvermögen hält (pag. 5 und 19), findet sodann die reine Dreieckstheorie Anwendung, wonach die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber fließt, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen erfasst wird (vgl. dazu BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015, E. 2.4.2, mit Hinweisen; Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 214 ff. und N. 273 ff. zu Art. 58 DBG). Diese geldwerte Leistung ist sodann in den Steuererklärungen des Rekurrenten und seiner Ehefrau pro 2012 und 2013

nicht als solche deklariert worden (pag. 1 ff.). Damit ist der Rekurrent seiner Deklarationspflicht nicht nachgekommen. Auch wenn gemäss Angaben des Vertreters die Steuererklärungen des Rekurrenten und seiner Ehefrau durch einen Treuhänder ausgefüllt worden sind, entbindet dies den Rekurrenten gleichwohl nicht von seinen Mitwirkungspflichten. Hinsichtlich seiner eigenen Steuerfaktoren war der Rekurrent für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung verantwortlich, weshalb er auch verpflichtet war, die geldwerten Leistungen korrekt zu deklarieren. Indem er dies unterliess, verletzte er seine Verfahrenspflichten und die unvollständigen Steuererklärungen führten zu ungenügenden Steuerveranlagungen, welche in Rechtskraft erwachsen. Damit ist der tatbestandsmässige Erfolg eingetreten, wobei nachfolgend zu prüfen ist, in welchem Umfang die Veranlagungen zu tief ausgefallen sind bzw. in welcher Höhe die verdeckte Gewinnausschüt-

- 14 - tung pro 2012 und 2013 an den Vater erfolgt ist (Tatbestandselement der "hinterzogene Steuer", vgl. E. 2 hiervoor).

E. 4.1

Unbestritten ist, dass der Vater die Lagerhalle von deren Eigentümer ab 1. Januar 2012 zu einem monatlichen Mietzins von CHF 1'350.-- gemietet hatte; Nebenkosten wurden keine vereinbart. Gemäss unbefristetem Mietvertrag vom 28. März 2012 diente die Miete der Lagerung von Metallgerüsten und umfasste die Lagerhalle und den Vorplatz (20 m x 20 m). Ferner wurde festgehalten, dass die Lagerhalle nicht zum Hauptsitz eines Gewerbes umgenutzt werden dürfe (pag. 30). Weiter ergibt sich, dass die Gesellschaft die Lagerhalle inkl. Vorplatz ab Januar 2012 als Untermieterin nutzte, wobei sie für die Monate Januar bis Juni 2012 den Mietzins von monatlich CHF 1'350.-- jeweils direkt an den Eigentümer überwies (die letzte Zahlung erfolgte am 22.6.2012; pag. 35). Dabei ist anzunehmen, dass die Untermiete vorerst auf einer mündlichen Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und dessen Vater basierte und die Zustimmung des Eigentümers bzw. dessen Beistand vorlag. Weiter kann den Akten entnommen werden, dass der (Unter-)Mietzins ab dem 1. Juni 2012, gemäss dem nicht unterzeichneten (Unter-)Mietvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Vater, datierend vom 15. Mai 2012, auf CHF 4'000.-- pro Monat inkl. Nebenkosten festgesetzt worden ist (pag. 93). Ab dem 25. Juni 2012 erfolgten die monatlichen (Unter-)Mietzinszahlungen an den Vater. Nachfolgend sind die vom Vertreter vorgebrachten Gründe für die Höhe des Untermietzinses ab dem 1. Juni 2012 näher zu prüfen. Dabei ist festzuhalten, dass der Vertreter davon ausgeht, dass der Untermietzins in Höhe von CHF 4'000.-- zwar überhöht ist, jedoch nicht auf den ursprünglichen Mietzins gemäss dem Hauptmietvertrag von CHF 1'350.-- pro Monat, sondern auf mindestens CHF 3'522.-- pro Monat festzusetzen sei. Dieser setze sich zusammen aus dem Marktmietzins der Lagerhalle inkl. Vorplatz aber exkl. Nebenkosten von CHF 2'135.--, einer Nebenkostenpauschale von CHF 50.-- und Zuschlägen für Mieterausbauten von CHF 500.-- sowie für die Risikoübernahme von CHF 537.-- (20 % der Miete von CHF 2'135.-- inkl. Nebenkostenpauschale und Mieterausbauten). Ferner sei ein weiterer Zuschlag von CHF 300.-- pro Monat für erbrachte Dienstleistungen des Vaters für den Unterhalt und die Reinigung der Lagerhalle anzurechnen (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274).

E. 4.1.1

Marktmietpreis (exkl. Nebenkosten) Der Vertreter legt diverse Suchergebnisse von vergleichbaren Gewerbeobjekten in der Region vor (vgl. undatierte Suchverläufe aus <www.comparis.ch>, Beilagen zu Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277- 278 sowie Stellungnahme vom 20.9.2019). Aus diesen geht hervor, dass die zum Vergleich herangezogenen Objekte zu einem höheren Mietzins angeboten werden als für die Lagerhalle

- 15 - inkl. Vorplatz gemäss Hauptmietvertrag geschuldet war. Der Vertreter bringt insofern vor, dass der Eigentümer der Lagerhalle diese nur an den Vater vermieten wollte und dies zu äusserst günstigen Konditionen. Beim vereinbarten Mietzins habe es sich denn auch um einen Freundschaftspreis gehandelt, welcher nicht dem Marktpreis entsprochen und dem Drittvergleich von Anfang an nicht standgehalten habe. Bezüglich dem Verhältnis zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und dem Vater kann den Akten entnommen werden, dass dieses hauptsächlich auf gemeinsamen Treffen in örtlichen Gastbetrieben beruhte (pag. 95). Weiter bringt der Vertreter vor, dass unter Berücksichtigung der Vergleichsobjekte von einem Quadratmeterpreis von mindestens CHF 55.-- pro Jahr auszugehen sei, ausmachend vorliegend CHF 22'000.-- pro Jahr bzw. CHF 1'835.-- pro Monat. Zuzüglich des Vorplatzes, wobei für diesen ein monatlicher Mietzins von pauschal CHF 300.-- anzunehmen sei, ergebe sich ein Marktmietpreis von CHF 2'150.-- pro Monat. Mindestens CHF 2'135.-- erscheine somit als marktgerechte Miete für die Lagerhalle inkl. Vorplatz (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274). Insofern ist festzuhalten, dass der Hauptmietvertrag seitens der Vermieterschaft vom Beistand des Eigentümers der Lagerhalle mitunterzeichnet wurde. Da der Beistand bei der Erfüllung seiner Aufgaben im Interesse der verbeiständeten Person handelt (Art. 406 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]) und ihn die gleichen Sorgfaltspflichten treffen, wie eine beauftragte Person gemäss Art. 398 OR (Art. 413 Abs. 1 ZGB), erscheint es nicht glaubwürdig, dass der im Hauptmietvertrag bezifferte Mietzins so deutlich unter dem Marktpreis gelegen hat. Überdies geht aus den Akten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens betreffend die der Gesellschaft auferlegte Busse hervor, dass das Haupt- und das Untermietverhältnis per 30. Juni 2016 gekündigt wurden und fortan bzw. seit dem 1. Juli 2016 die Gesellschaft die Lagerhalle dann doch direkt vom Eigentümer mietete (Eingabe vom 21.4.2020 [Beilagen 14 und 15] betreffend Steuerhinterziehungsverfahren hinsichtlich der Gesellschaft, Verfahren 100 19 313-314 / 200 19 275-276; zwischenzeitlich ist die Miete auf Ende 2020 seitens der Vermieterschaft gekündigt worden, pag. 84). Im Mietvertrag vom 14. April 2016, gültig ab 1. Juli 2016, ist ein Mietzins von CHF 1'600.-- pro Monat vereinbart worden. Es ist darauf hinzuweisen, dass dieser neue Mietvertrag neben der Lagerhalle und dem Vorplatz weitere acht Parkplätze mitumfasst, was die Erhöhung des Mietzinses gegenüber dem im Jahr 2012 vereinbarten Zins (von CHF 1'350.--) um CHF 250.-- pro Monat erklärt. Der neue Mietvertrag wurde wiederum vom Beistand des Eigentümers der Lagerhalle mitunterzeichnet. Der Umstand, dass sowohl der Hauptmietvertrag vom 28. März 2012 (pag. 36) als auch der neue Mietvertrag vom 14. April 2016 (Eingabe vom 21.4.2020 [Beilage 14] betreffend Steuerhinterziehungsverfahren hinsichtlich der Gesellschaft, Verfahren 100 19 313-314 / 200 19 275-276) durch den Beistand des Eigentümers der Lagerhalle mitunterzeichnet wurden, hat als starkes Indiz dafür zu gelten, dass der Mietzins von CHF 1'350.-- (für Lagerhalle und Vorplatz) bzw. CHF 1'600.-- (inkl. zusätzlicher Parkplätze) dem Marktmietpreis entspricht bzw. dem zum

- 16 - jeweiligen Vertragsabschlusszeitpunkt geltenden Marktmietpreis entsprochen hat. Jedenfalls ist unter diesen Umständen nicht nachvollziehbar, weshalb der Eigentümer der Lagerhalle diese inkl. Vorplatz und Parkplätze (erneut) massiv unter dem geltend gemachten Marktmietpreis vermietet haben soll. Auch die vom Vertreter ins Recht gelegten Vergleichsobjekte, mit welchen der gemäss Untermietverhältnis vereinbarte Mietzins gerechtfertigt werden soll, vermögen nicht zu überzeugen. Gemäss Angaben des Vertreters umfasst die Lagerhalle in H. _____ rund 400 m² und der Vorplatz umfasst eine Fläche von ca. 500-600 m² (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274; gemäss Hauptmietvertrag umfasst der Vorplatz eine Fläche von 20 m auf 20 m, was 400 m² entspricht). Die Vergleichsobjekte umfassen hingegen (Innen-)Nutzflächen von 800 m² oder mehr und weisen (soweit ersichtlich) nicht die von der Gesellschaft benötigte Mindesthöhe von

E. 4.1.2

Nebenkosten Der Vertreter bringt vor, dass der Marktmietzins (vgl. E. 6.1.1 hiervor) um eine Nebenkostenpauschale von CHF 50.-- pro Monat zu erhöhen sei. Die Nebenkosten seien im festgesetzten Mietzins inbegriffen gewesen. Im vereinbarten Mietzins gemäss Hauptmietvertrag von CHF 1'350.-- seien jedoch die Nebenkosten nicht eingeschlossen gewesen und jeweils separat beglichen worden (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 315-316 / 200 19 277-278). Der Gesellschaft sei die Höhe der entsprechenden Beträge nicht bekannt; ein geschätzter Betrag von pauschal CHF 50.-- pro Monat erscheine wohl angemessen (Stellungnahme vom 20.9.2019). Gemäss Art. 257b OR sind Nebenkosten die dem Vermieter tatsächlich entstandenen Aufwendungen für Leistungen, die mit dem Gebrauch der Sache zusammenhängen, wie Heizungs-, Warmwasser- und ähnliche Betriebskosten etc. Auch bei Geschäftsmieten sind Nebenkosten nur dann geschuldet, wenn sie besonders vereinbart worden sind (Art. 257a Abs. 2 OR). Der Mieter hat entsprechend nur für diejenigen Nebenkosten aufzukommen, die im Vertrag eindeutig und genau bezeichnet werden. Mangels einer speziellen Vereinbarung gelten solche Kosten als im Mietzins inbegriffen (BGer 4A_606/2015 vom 19.4.2016, E. 4; BGer 4A_339/2018 vom 29.1.2019, E. 1.6.2.1). Festzuhalten ist, dass im Hauptmietvertrag vom 28. März 2012 zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und dem Vater keine Nebenkosten erwähnt werden (pag. 30). Damit sind sie im Mietzins von CHF 1'350.-- eingeschlossen. Auch im neuen Mietvertrag vom 14. April 2016 zwischen dem Eigentümer der Lagerhalle und der Gesellschaft sind keine Nebenkosten erwähnt (Eingabe vom 21.4.2020 [Beilage 14] betreffend Steuerhinterziehungsverfahren hinsichtlich der Gesellschaft, Verfahren 100 19 313-314 / 200 19 275-276). Im schriftlichen Untermietvertrag vom 15. Mai 2012 wird der Mietzins von CHF 4'000.-- indes ausdrücklich inkl. Nebenkosten ausgewiesen. Auf die Nennung eines pauschalen Betrags oder eine genaue Umschreibung der Nebenkosten wurde verzichtet (pag. 97). Auch ist nicht nachgewiesen, dass dem Untervermieter (Vater) überhaupt entsprechende Aufwendungen entstanden sind bzw. dem Vater – wie vom Vertreter vorgebracht – Nebenkosten in Rechnung gestellt wurden, welche an die Gesellschaft überwältigt hätten werden können. Insgesamt rechtfertigt es sich daher nicht, den in E. 4.1.1 festgesetzten Marktmietpreis um die ins Recht geführte pauschale Nebenkostenentschädigung von CHF 50.-- pro Monat zu erhöhen; vielmehr ist davon auszugehen, dass allfällige Nebenkosten in dem gemäss Hauptmietvertrag festgesetzten Mietzins enthalten sind.

E. 4.1.3

Mieterausbau Der Vertreter beantragt, dass der Marktmietpreis um CHF 500.-- zu erhöhen sei, um damit den Mehrwert abzugelten, welcher entstanden sei durch die vom Vater vorgenommenen Mieterausbauten. Die Mieterausbauten betreffen dabei einen Aufenthalts- und einen Büroraum in der La-

- 18 - gerhalle (vgl. Stellungnahme vom 20.9.2019; Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274). Vorab festzuhalten ist, dass sich unter Umständen ein gewisser Zuschlag für vom Untervermieter vormöblierte Räume oder Ausbauten zu rechtfertigen vermag. Vorliegend können dem schriftlichen Untermietvertrag keine Angaben entnommen werden bezüglich vorhandener Mieterausbauten oder dafür zu leistende (zeitlich befristete) Abgeltungen durch die Gesellschaft (pag. 93). Auch im Hauptmietvertrag fehlen jegliche Hinweise bzw. Regelungen hinsichtlich Mieterausbauten im Sinn von Art. 260a OR (Zustimmung des Vermieters, Entschädigung des Mieters für Mehrwert oder Wiederherstellungspflicht bzw. Rückbau- oder Wegnahmerecht des Mieters im Falle der Auflösung der Miete; pag. 30). Es fehlen weiter jegliche Nachweise, dass der Vater die Errichtung eines Büro- und Aufenthaltsraums in der Lagerhalle auch tatsächlich vorgenommen hat. Auch hinsichtlich des Zeitpunkts der Vornahme der Mieterausbauten liegen keine näheren Angaben vor. Insofern erübrigt sich der vom Vertreter beantragte Augenschein vor Ort. Weiter ist unklar, durch wen die behaupteten Ausbauten tatsächlich ausgeführt worden sind und wer die Kosten hierfür getragen hat. Auch nicht erstellt ist, welcher (Mehr-)Wert den geltend gemachten Ausbauten zuzurechnen wäre. Eine wie vom Vertreter geltend gemachte Abgeltung des Mehrwerts durch einen Zuschlag von pauschal CHF 500.-- pro Monat (auf unbestimmte Zeit) rechtfertigt sich aus Sicht der Steuerrekurskommission jedenfalls nicht.

E. 4.1.4

Risikoübernahme Weiter bringt der Vertreter vor, dass der Vater als Hauptmieter (privat) das Risiko einer allfälligen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft übernommen habe, weshalb sich ein Zuschlag von ca. 20 % des (behaupteten) marktüblichen Mietzinses von CHF 2'135.-- inkl. Nebenkostenpauschale von CHF 50.-- und Zuschlag für die behaupteten Mieterausbauten von CHF 500.-- bzw. CHF 537.-- (20 % von CHF 2'685.-- [CHF 2'135.-- plus CHF 50.-- plus CHF 500.--]) rechtfertige (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274). Festzuhalten ist, dass die Leistung von Sicherheiten bei Mieten durchaus üblich ist, so bspw. in Form einer Mietkaution, welche bei der Miete von Geschäftsräumen, im Gegensatz zu Wohnräumen, in beliebiger Höhe vereinbart werden kann (Art. 257e OR). Aber auch andere Formen von Sicherheitsleistungen wie Bürgschaften, Garantien und weitere Formen von Zahlungsverprechen, auf welche die allgemeinen Grundsätze und allenfalls besondere Regeln des Vertrags- und Sachenrechts Anwendung finden, sind denkbar. Ebenfalls wird in der Lehre eine gewisse Marge für die Abgeltung eines allfälligen Ausfallrisikos des Untermieters anerkannt. Insofern ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht bisher offen gelassen hat, in welcher Höhe sich eine Risikoprämie für Untermietzinsausfälle zu bewegen hat (in BGE 119 II 453 hat das Bundesgericht einen Zuschlag für Möblierung und Ri-

- 19 - sikoprämie von total 20 % zum Hauptmietzins anerkannt, erachtete aber eine Abweichung vom Hauptmietzins von 30 % als missbräuchlich; Peter Heinrich erachtet in seiner Dissertation aus dem Jahr 2000 einen Risikozuschlag von 3 % auf den Selbstkosten

als gerechtfertigt; die Ansicht von Peter Heinrich bzw. Gewährung eines Risikozuschlags wurde vom Mietgericht des Kantons Zürich allerdings abgelehnt [Mietgericht Zürich MG160031-L, in ZMP 2018, Nr. 9 E. 1.1]). Weder aus dem Hauptmietvertrag vom 28. März 2012 noch aus dem Untermietvertrag vom 15. Mai 2012 ergeben sich Hinweise darauf, dass Sicherheiten zu leisten gewesen wären (pag. 30 und 93). Es darf davon ausgegangen werden, dass bei Vereinbarung einer zu leistenden Sicherheit bzw. eines Risikozuschlags dies zumindest ausdrücklich erwähnt worden wäre. Ein Risikozuschlag kann folglich nicht berücksichtigt werden.

E. 4.1.5

Dienstleistungen des Vaters Weiter macht der Vertreter geltend, dass im vereinbarten Untermietzins auch ein Zuschlag von CHF 300.-- pro Monat für Dienstleistungen des Vaters für die Reinigung und den Unterhalt der Lagerhalle enthalten gewesen sei (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274). Vorab zu erwähnen ist, dass entsprechende Dienstleistungen des Vaters als Arbeitsleistung zu gelten hätten und deren Abgeltung bei diesem steuerbares Einkommen darstellten. Bereits deshalb rechtfertigt es sich nicht, diese Dienstleistungen unter die Miete zu subsumieren. Dem Untermietvertrag vom 15. Mai 2012 können sodann keine Hinweise darauf entnommen werden, dass die behaupteten Dienstleistungen vereinbart worden sind (pag. 93). Auch können den Akten keine entsprechenden Abrechnungen des Vaters entnommen werden, aus welchen hervorgeht, dass und wie oft dieser Reinigungs- oder Unterhaltsarbeiten an der Lagerhalle durchgeführt hat. Mangels entsprechender Nachweise rechtfertigt sich somit keine Erhöhung des Mietzinses um CHF 300.--. Auf die beantragte Einvernahme des Vaters kann verzichtet werden, da der Sachverhalt doch einige Jahre zurückliegt und anzunehmen ist, dass die entsprechenden Dienstleistungen nicht mittels Unterlagen belegt werden können. Wäre dies möglich, wären die entsprechenden Unterlagen wohl bereits vorgelegt worden.

E. 4.1.6

Aus obenstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der gemäss Untermietvertrag vereinbarte Mietzins von CHF 4'000.-- pro Monat dem Drittvergleich nicht standhält, sowohl mit Blick auf einen marktkonformen Preis als auch auf die geltend gemachten Nebenleistungen, Dienstleistungen, Ausbauten oder den Risikozuschlag. Dem Rekurrenten gelingt es mithin nicht, die Höhe und Zusammensetzung der bei der Gesellschaft verbuchten Mietzinsaufwendungen ab Juni 2012 plausibel zu erklären. So ist denn auch in keiner Weise nachvollziehbar, inwiefern der vereinbarte Untermietzins, welcher mehr als dem Dreifachen des seitens des Vaters bzw. des Hauptmieters geschuldeten Mietzinses entspricht, marktüblich gewesen sein soll. Die Höhe der

- 20 - Untermiete erscheint im Vergleich zu den Bedingungen gemäss Hauptmietvertrag, wobei die Höhe des Mietzinses entscheidend ist, als missbräuchlich (Art. 262 Abs. 2 Bst. b OR). Der Untervermieter darf nach der Bestimmung von Art. 262 Abs. 1 Bst. b OR durch die Überlassung der Mietsache keinen übermässigen Gewinn erzielen, setzt er sich ansonsten an die Stelle des Vermieters. Dabei kann gerade bei einer Geschäftsmiete auch ein branchenüblicher Mietzins bereits einen übermässigen Gewinn verschaffen (BGer 4A_518/2014 und 4A_520/2014, E. 5). Ergänzend zu erwähnen ist, dass gemäss Bundesgericht das Institut der Untermiete nicht zweckentfremdet werden darf. Entsprechend kann es nicht angehen, dass der (Haupt-)Mieter auf dem Umweg über die

Untermiete einen Nachmieter einsetzt, als wäre er selber Eigentümer (BGE 138 III 59 E. 2.2.1). Vorliegend bestand die Intention vielmehr darin, die Lagerhalle an die Gesellschaft unter zu vermieten. Die Höhe des Untermietzinses von CHF 4'000.-- lässt sich letztlich einzig damit erklären, dass der Rekurrent seinen Vater mit den Zuwendungen der Gesellschaft begünstigen wollte bzw. begünstigt hat (allenfalls ohne entsprechende Gegenleistung oder anstelle von Lohn aber ohne Leistung von Sozialversicherungsabgaben). So geht aus dem Protokoll der persönlichen Anhörung des Rekurrenten vor dem ZVB/N hervor, dass sein Vater nicht in guten finanziellen Verhältnissen gelebt und das Geld benötigt habe (pag. 109). Durch den Umweg über die Gesellschaft musste der Rekurrent somit nicht auf seine eigenen, persönlichen Mittel zurückgreifen, um den Vater entsprechend zu begünstigen. Die Zuwendungen wirken sich sodann bei der Gesellschaft ertragsmindernd aus, was zu einer geringeren Steuerbelastung bei dieser führt. Daraus folgt, dass die von der Gesellschaft an den Vater ausbezahlten Beträge, welche über die festgesetzte Miete von CHF 1'350.-- hinausgehen, nicht geschäftsmässig begründet sind und als verdeckte Gewinnausschüttung zu gelten haben, welche infolge Anwendung der reinen Dreieckstheorie beim Rekurrenten als Beteiligungsertrag zu erfassen sind. Wie bereits erwähnt (E. 4.1 hiervor), überwies die Gesellschaft den Mietzins von CHF 1'350.-- für die Monate Januar bis Juni 2012 direkt an den Eigentümer der Lagerhalle, wobei die letzte Buchung auf den 22. Juni 2012 datiert ist (Kontoblatt des Kontos Nr. 6000 "Mietzinse" des Jahres 2012, pag. 29). Erstmals am 25. Juni 2012 wurde die Miete in Höhe von CHF 4'000.-- dann an den Vater überwiesen. Bis Ende Jahr erfolgten noch sechs weitere Überweisungen, jeweils Ende Monat. Da die letzte Überweisung, am 21. Dezember 2012, nicht mittels Abgrenzungsbuchung (Transitorische Aktive) ausgewiesen ist, ist der verbuchte Aufwand dem Monat Dezember 2012 zuzuweisen. Die Miete für den Monat Juni 2012 hat die Gesellschaft folglich doppelt bezahlt, einerseits CHF 1'350.-- direkt an den Eigentümer und andererseits CHF 4'000.-- an den Vater und stellt somit geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand der Gesellschaft dar und ist damit letztlich auch beim Rekurrenten aufzurechnen. In den Folgemonaten, d.h. von Juli 2012 bis Dezember 2013 (vgl. auch pag. 34; sechs Monate im 2012 und zwölf Monate im 2013, ausmachend 18 Monate) ist die Differenz von CHF 2'650.-- pro Monat aufzurechnen. Insgesamt ergibt sich daraus ein bei der Gesellschaft verbuchter

- 21 - Betrag von CHF 51'700.-- (CHF 4'000.-- plus 18 mal CHF 2'650.--) bzw. CHF 19'900.-- pro 2012 und CHF 31'800.-- pro 2013 der nicht geschäftsmässig begründet und als verdeckte Gewinnausschüttung an den Rekurrenten zu qualifizieren ist. Im Einspracheentscheid vom 26. Juni 2019 betreffend die Busse wurde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an den Rekurrenten mit CHF 18'550.-- pro 2012 und CHF 31'800.-- pro 2013 beziffert (pag. 126). Entsprechend ist für die Steuerperiode 2012 die geldwerte Leistung um CHF 1'350.-- zu erhöhen.

E. 4.1.7

Schliesslich ist auf das Vorbringen des Vertreters einzugehen, wonach bei der Berechnung der Busse bei den kantonalen Steuern das Teilsatzverfahren nicht angewendet worden sei bzw. dieses aus der Bussenberechnung nicht nachvollziehbar abgeleitet werden könne (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019 betreffend die Nachsteuer, Verfahren 100 19 311-312 / 200 19 273-274; Stellungnahme vom 20.9.2019). Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung werden bei natürlichen Personen die Erträge aus qualifizierten Beteiligungen (wie vorliegend) nicht vollumfänglich besteuert. Die

Reduktion erfolgt bei den kantonalen Steuern (bis zum Steuerjahr 2019) im Teilsatzverfahren, wobei für die Erträge aus qualifizierten Beteiligungen der für das steuerbare Gesamteinkommen massgebliche Steuersatz um 50 % reduziert wird (Art. 42 Abs. 3 StG; anders bei der direkten Bundessteuer, bei welcher das Teilbesteuerungsverfahren Anwendung findet und die Bemessungsgrundlage herabgesetzt wird, Art. 20 Abs. 1bis DBG). Dem Vertreter ist insofern beizupflichten, als dass weder aus dem Einspracheentscheid vom 26. Juni 2019 die Busse betreffend noch aus der Vernehmlassung vom 5. September 2019 nachvollziehbar hervorgeht, wie das Teilsatzverfahren bei den kantonalen Steuern angewendet wurde. So ist insbesondere nicht ersichtlich, welcher Steuersatz für das Gesamteinkommen angewendet wurde, was für eine nachvollziehbare Berechnung mindestens gefordert hätte werden können. Eine Berechnung der Steuerrekurskommission hat ergeben, dass bei der berechneten hinterzogenen Steuer das Teilsatzverfahren berücksichtigt worden ist, wobei sich Differenzen im einstelligen Frankenbereich ergeben, welche darauf zurückzuführen sind, dass die Steuerrekurskommission nicht über die Berechnungstools der Steuerverwaltung bzw. des ZVB/N verfügt. Grob berechnet ergibt sich jedoch, dass zuzüglich der aufgerechneten geldwerten Leistung von einem Gesamteinkommen von CHF 146'546.-- pro 2012 und CHF 122'732.-- pro 2013 und mithin ein Steuersatz des Gesamteinkommens von etwa 4.3076 % pro 2012 und 4.0821 % pro 2013 gegeben ist (vgl. dazu Informationen zur geltenden Steuerpraxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern auf TaxInfo, abrufbar unter <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken "Themen > 2. Einkommens- und Vermögenssteuern > Tarif Einkommenssteuer", pdf.-Dokumente Tarife mit Einheitsansätzen in % für 2012 und 2013 [letztmals abgerufen am 19.5.2020]). Wird das steuerbare Einkommen (exkl. geldwerte Leistung) in den Jahren 2012 und 2013 mit den vorgenannten Steuersätzen des Gesamteinkommens

- 22 - und die geldwerte Leistung jeweils mit 50 % des entsprechenden Steuersatzes multipliziert, ergibt dies eine einfache ("Gesamt-")Steuer (bezeichnet im Einspracheentscheid als "Steuer pro Jahr", gemeint ist dabei allerdings die einfache Steuer, pag. 126) von etwa CHF 5'910.-- pro 2012 bzw. CHF 4'360.-- pro 2013 (gemäss Bussenberechnung CHF 5'918.75 pro 2012 und CHF 4'366.50 pro 2013, pag. 127). Werden diese Beträge d.h. CHF 5'910.-- pro 2012 bzw. CHF 4'360.-- pro 2013 in Relation mit den jeweils ursprünglich veranlagten einfachen ("Gesamt-")Steuer der entsprechenden Steuerjahre von CHF 5'286.95 pro 2012 bzw. CHF 3'423.15 pro 2013 (pag. 126) gestellt, ergibt die Differenz die einfache hinterzogene Steuer von CHF 631.80 pro 2012 (CHF 5'910.-- minus CHF 5'286.95) bzw. CHF 943.35 pro 2013 (CHF 4'360.-- minus CHF 3'423.15; pag. 127), welche zusammen mit der einfachen Vermögenssteuer mit den Steueranlagen von Kanton und Gemeinde zu multiplizieren sind. Daraus ergibt sich die hinterzogene Steuer, auf welche die Busse zu berechnen ist. Es bleibt insofern festzuhalten, dass das Teilsatzverfahren auf die dem Rekurrenten zugeflossene geldwerte Leistung angewendet worden ist. Es wäre allerdings wünschenswert, wenn der ZVB/N spätestens in der Vernehmlassung die Berechnung in nachvollziehbarer Weise aufgezeigt hätte. Insofern hat der ZVB/N das rechtliche Gehör des Rekurrenten verletzt, indem er die vom Vertreter gerügte Berechnung des Teilsatzverfahrens nicht nachvollziehbar begründet hat. So verleiht das in Art. 29 Abs. 2 BV verankerte Recht auf rechtliches Gehör dem Steuerpflichtigen u.a. den Anspruch auf Begründung von Verfügungen. Nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung kann die Gehörsverletzung jedoch geheilt werden, wenn der Rechtsmittelinstanz die gleiche Überprüfungsbefugnis zukommt wie

der Vorinstanz und der beschwerde- führenden Partei kein Nachteil erwächst, d.h. dass sie ihre Rechte im Beschwerdeverfahren voll wahrnehmen kann, was vorliegend durch die Steuerrekurskommission erfolgt ist.

E. 4.2

Nachdem der tatbestandsmässige Erfolg (E. 4) und die hinterzogene Steuer (E. 4.1 ff.) festgestellt worden sind, ist weiter zu prüfen, ob das strafbare Verhalten des Rekurrenten in einem adäquaten Kausalzusammenhang mit dem Steuerausfall steht. Dies wird seitens des Vertreters nicht (mehr) bestritten. Es steht sodann auch fest, dass nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge das Einreichen einer unrichtigen Steuererklärung sowie dazugehöriger Unterlagen geeignet ist, den eingetretenen Erfolg zu verursachen. Daraus folgt, dass alle Tatbestands- merkmale des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung erfüllt sind. Damit ist nachfol- gend zu prüfen, ob auch der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist, was sei- tens des Vertreters bestritten wird. 5. Die vollendete Steuerhinterziehung ist in all ihren Ausgestaltungen sowohl bei vorsätzli- cher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 175 Abs. 1 DBG). Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem

- 23 - gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB. Der Nachweis der subjektiven Tatbestandsmerkmale obliegt der Behörde. Vorsätzlich verübt ein Delikt, "wer die Tat mit Wis- sen und Willen ausführt". Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung fällt darunter nicht nur die direkt vorsätzliche, d.h. auf die Tatbestandsverwirklichung hinzielende, sondern auch die eventualvorsätzliche Tatbegehung, welche vorliegt, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Diese Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs bildet das massgebliche Abgrenzungskrite- rium zur Fahrlässigkeit. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist Eventualvorsatz umso eher zu bejahen, je höher die für den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Er- folgs anzusetzen und je mehr Gewicht der Sorgfaltspflichtverletzung beizumessen ist. Auf das Einverständnis zur Tatbestandsverwirklichung ist bei alledem schon dann zu schliessen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme bzw. als Billigung dieses Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (vgl. zum Ganzen: Sie- ber/Malla, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 175 DBG; BGer 2C.290/2011 vom 12.9.2011, E. 2.1; BGE 130 IV 58, E. 8.2 f). Demgegenüber handelt fahrlässig, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). "Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist" (Sieber/Malla, a.a.O., N. 32 ff. zu Art. 175 DBG). Dem Beschuldigten sind die Umstände vorzuhalten, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens sowie die Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolgs ergeben (BGE 116 Ia 455 E. 3c). Fahrlässigkeit liegt i.d.R. auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben keine Kenntnis hatte. Die Unkenntnis kann sich dabei nicht nur auf Tatsachen (irrige Vorstellungen über den Sachverhalt, Art. 19 StGB), sondern auch auf die gesetzlichen Vorschriften beziehen (Rechtsirrtum, Art. 20 StGB). Ob ein solcher Irrtum angenommen werden kann, beurteilt sich nach den Verhältnissen des

Einzelfalls. Hinsichtlich des Masses der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einmal aus der im Gesetz statuierten umfassenden Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Demnach findet sich überall dort, wo die steuerpflichtige Person ihre Unterschrift setzen muss, der Hinweis, dass sie mit der Unterschrift auch die Zusicherung abgebe, das entsprechende Formular vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Folgerichtig kann sich die steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, keine Fachperson in Steuerfragen zu sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 60 zu Art. 175 DBG). Die Frage der Verletzung der subjektiven Sorgfaltspflicht wird unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Täters geprüft. Zu diesen zählen etwa Bildung, geistige Fähigkei-

- 24 - ten und berufliche Erfahrung. Ist die steuerpflichtige Person über ihre Rechte und Pflichten im Unklaren, so hat sie sich darüber Gewissheit zu verschaffen oder wenigstens der Behörde von ihrem Zweifel Kenntnis zu geben. Diese Verpflichtung trifft auch die unbeholfene steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 65 f. zu Art. 175 DBG). 5.1 Vorliegend geht der ZVB/N von einer eventualvorsätzlichen Tatbegehung aus. Er führt dazu aus, dass dem Rekurrenten als Verantwortlicher für das Rechnungswesen der Gesellschaft bewusst sein musste, dass die Verbuchung eines zu hohen Untermietzinses zu Gunsten des Vaters auch für ihn privat steuerliche Folgen haben könne (Vernehmlassung vom 5.9.2019; pag. 128). Hingegen bringt der Vertreter vor, dass der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllt sei, eventualiter liege eine fahrlässige Tatbegehung vor. Als juristischer Laie habe der Rekurrent nicht wissen können, dass die verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft infolge der Dreieckstheorie bei ihm persönlich zu Steuerfolgen führe (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019). 5.2 Erstellt ist, dass der Rekurrent den Untermietvertrag mit einem überhöhten Mietzins von CHF 4'000.-- pro Monat im Namen der Gesellschaft abgeschlossen hat. Dabei musste ihm bewusst gewesen sein, dass der vereinbarte Untermietzins Leistungen umfasst, die nicht wirklich abgegolten wurden und im Vergleich zum Hauptmietzins überhöht war, d.h. das Geschäft offensichtlich nicht zu Bedingungen abgewickelt wurde, wie sie unter unabhängigen Dritten üblich sind. Auch musste dem Rekurrenten, als Inhaber und Geschäftsführer der Gesellschaft, welcher überdies für deren Rechnungswesen verantwortlich war, klar sein, dass der Untermietzins teilweise geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an den Vater enthält. Steuerrechtskenntnisse sind hierzu nicht erforderlich. Von der geldwerten Leistung an den Vater hatte der Rekurrent somit Kenntnis, auch wenn ihm allenfalls der Umfang dieser nicht vollständig bewusst war. Zwangsläufig hätte sich der Rekurrent in seiner Position als Organ der Gesellschaft die Frage stellen müssen, welche Konsequenzen dies für ihn persönlich haben könnte. Daran vermag nichts zu ändern, dass der Rekurrent gelernter Schreiner ist (pag. 81) und angibt kein Zahlenfachmann zu sein (pag. 110). Insgesamt hätte es einer besonnen und umsichtig handelnden Person durchaus entsprochen, in den Steuererklärungen zumindest einen entsprechenden Hinweis anzubringen. Der Rekurrent zog für die Erstellung der Buchhaltung und Steuererklärungen der Gesellschaft sowie für das Ausfüllen der persönlichen Steuererklärungen 2012 und 2013 sodann einen Treuhänder bei (pag. 81). Zumindest diesem musste die geschäftsmässige Unbegründetheit der Mietzinse bei der Gesellschaft sowie die Nichtdeklaration der geldwerten Leistung sowohl in den Steuererklärungen der Gesellschaft als auch beim Rekurrenten persönlich bewusst gewesen sein. Auch wenn der Rekurrent sich auf diese Fachperson verliess, hat er sich deren Verhalten anrechnen zu lassen, wenn sie im Veranlagungsverfahren

- 25 - unvollständige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt hat und er als Steuerpflichtiger in der Lage gewesen wäre, den Fehler zu erkennen (Urteil 2A.60 und 61/2002 vom 25. April 2003, E. 5.5). Der Steuerpflichtige nimmt eine Steuerverkürzung dann in Kauf, wenn er die Erstellung der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt und sich nicht darum kümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind. Insgesamt kann das Verhalten des Rekurrenten in Bezug auf das Erstellen der persönlichen Steuererklärungen pro 2012 und 2013, in welchen die geldwerten Leistungen nicht deklariert wurden, einzig dahingehend gewertet werden, als dass er sich überhaupt nicht darum gekümmert hat, ob die gemachten Angaben richtig sind und somit die Täuschung der Steuerbehörde und mithin eine zu tiefe Veranlagung zumindest billigend in Kauf nahm. Folglich hat der Rekurrent die Steuerverkürzung eventualvorsätzlich herbeigeführt. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit erfüllt. Die Tatbestandsmässigkeit (objektiver und subjektiver Tatbestand erfüllt) indiziert ferner die Rechtswidrigkeit. Das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen ist vorliegend zu verneinen. Auch Anzeichen fehlender Schuldfähigkeit bzw. andere die Schuld als zweifelhaft erscheinen zu lassende Anhaltspunkte sind nicht ersichtlich. Entsprechend ist der Rekurrent für die Steuerjahre 2012 und 2013 der eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen ist. 6. Zu prüfen bleibt, ob die Höhe der Busse angemessen ist. Der Strafrahmen ist im Gesetz nicht betragsmässig, sondern als Bruchteil bzw. Vielfaches (sog. "Bussenfaktor") der hinterzogenen Steuer festgelegt (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 41 zu Art. 175 DBG). Gemäss Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG beträgt die Busse für eine vollendete Steuerhinterziehung i.d.R. 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. Als grobe Regel sollte hierbei gelten, dass das Regelmass greifen darf, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt. Bei Vorliegen von Straferhöhungs- bzw. Strafminderungsgründen wird die Strafe höher bzw. tiefer als das vom Gesetz vorgesehene Regelmass angesetzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 92 zu Art. 175 DBG). Der Betrag der Busse ist entsprechend den Verhältnissen des Täters so zu bestimmen, dass die Strafe in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Verschulden liegt. Nebst den Beweggründen und dem Verschulden der steuerpflichtigen Person sind auch deren persönliche Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen. Zu den persönlichen Verhältnissen gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Familienstand und Familienpflichten, Beruf und Erwerb, Alter und Gesundheit (Sieber/Malla, a.a.O., N. 45 ff. zu Art. 175 DBG; VGE 22358 vom 10.8.2006, in NStP 2006 S. 70 E. 3.4; vgl. zum Ganzen auch VGE 100 2015 20/21 vom 19.4.2016, E. 4.1). Im Rahmen dieser Grundsätze

- 26 - steht den Strafbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Spielraum des Ermessens zu (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG).

E. 6

in auf (vgl. Stellungnahme vom 20.9.2019). Das Argument, dass der Vater die Lagerhalle an andere Interessenten untervermietet hätte, falls der höhere (Unter-)Mietzins seitens der Gesellschaft nicht akzeptiert worden wäre, erscheint sodann nicht glaubhaft. Die Gesellschaft mietete die Lagerhalle von Beginn an bzw. seit Januar 2012. Daraus kann geschlossen werden, dass von Anfang an die Untermiete durch die Gesellschaft beabsichtigt

gewesen ist. Auch besteht zwischen dem Untervermieter und dem Rekurrenten, welcher alleiniges Organ und einzelunter- zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der (unter-)mietenden Gesellschaft ist, eine familiäre Bande, weshalb nicht von einem Verhältnis unter Dritten ausgegangen werden kann. Auch ist der Vater seit November 2012 bei der Gesellschaft beschäftigt (Eingabe vom 21.4.2020 [Beilage 8] betreffend Steuerhinterziehungsverfahren hinsichtlich der Gesellschaft, Verfahren 100 19 313-314 / 200 19 275-276) und heute Leiter des Verkaufs (vgl. <http://www._____>, zuletzt besucht am 29.4.2020). Insofern vermag die eingereichte Bestätigung der E._____AG vom

E. 6.1

Der Vertreter hat im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vorgebracht, dass der angewandte Bussenfaktor von 1.0 auf das gesetzliche Minimum von einem Drittel zu reduzieren sei (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 23.7.2019). Er begründet dies mit dem Umstand, dass der Rekurrent sich als juristischer Laie nicht bewusst gewesen sei, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei ihm privat Steuerfolgen mit sich bringen könne. Auch sei nicht der Rekurrent, sondern sein Vater der eigentliche Profiteur gewesen. Im Steuerhinterziehungsverfahren den Vater betreffend sei jedoch die Busse lediglich auf einen Faktor von 0.85 festgesetzt worden und es lägen keine stichhaltigen Gründe vor, weshalb beim Rekurrenten ein höherer Faktor angewendet worden sei. Auch hätte sich der Rekurrent stets kooperativ verhalten. Der ZVB/N hat in seiner Vernehmlassung festgehalten, dass auf Grund der eventualvorsätzlichen Tatbegehung von einem mittleren Verschulden und damit vom Regelstrafmass (Bussenfaktor 1.0) auszugehen sei. Der Rekurrent sei _____ geboren, verheiratet und habe drei Kinder. In der letzten eingereichten Steuererklärung pro 2017 habe er ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 120'000.-- deklariert. Er sei sodann Eigentümer der Gesellschaft und besitze mehrere Liegenschaften. Die finanziellen Verhältnisse seien als gut zu bezeichnen und daher nicht strafmindernd zu berücksichtigen. Auch seien keine gesundheitlichen Probleme des Rekurrenten bekannt. Der Rekurrent habe während des gesamten Verfahrens weder Einsicht noch Reue gezeigt und ein besonders kooperatives Verhalten sei nicht ersichtlich. Das Verhalten des Rekurrenten deute darauf hin, dass ihm der Unrechtsgehalt der Handlungen und die entstandene Schädigung des Gemeinwesens offensichtlich nicht bewusst sei. Infolge der höchstpersönlichen Natur der Busse sei das Strafmass bei einer anderen steuerpflichtigen Person (Vater - Bussenfaktor 0.85) für das vorliegende Steuerhinterziehungsverfahren nicht relevant. Nach Überprüfung der Gesamtsituation, erachte der ZVB/N einen Bussenfaktor 1.0 als angemessen (Vernehmlassung vom 5.9.2019).

E. 6.2

Die Steuerrekurskommission überprüft die Strafzumessung regelmässig auf Ermessensüber- bzw. -unterschreitung im konkreten Einzelfall hin (RKE 100 2010 478 vom 8.3.2013, E. 8.3, nicht publiziert; RKE 100 2008 9183 vom 20.5.2011, E. 4, nicht publiziert). Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der im Steuerstrafverfahren betreffend den Vater festgesetzte Bussenfaktor vorliegend nicht relevant ist. Die Busse stellt eine Strafe dar, die höchstpersönlicher Natur ist. Die Strafzumessung hat dabei jeweils individuell zu erfolgen. Die Schlussfolgerungen des ZVB/N, wonach die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten weder für eine Strafminderung noch für eine Straferhöhung Anlass geben, sind nicht zu beanstanden. Ebenfalls ist dem ZVB/N zu folgen, wonach keine

Strafminderung mit Blick auf das Verhalten

- 27 - des Rekurrenten im Steuerstrafverfahren zugestanden wurde. Insbesondere hat er jede Einsicht bezüglich seines Fehlverhaltens (auch als Organ der Gesellschaft) vermissen lassen, so dass sich dieses Verhalten nicht strafmindernd auszuwirken hat. Was die Schwere des Verschuldens betrifft, hat die Steuerrekurskommission in Übereinstimmung mit dem ZVB/N erkannt, dass Eventualvorsatz vorliegt (E. 5.2 hiervor). Somit kann nicht von einem leichten Verschulden ausgegangen werden, wie das sinngemäss vom Vertreter beantragt worden ist. Vielmehr ist in dieser Konstellation grundsätzlich das Regelstrafmass, d.h. der Bussenfaktor 1.0, anzuwenden, weshalb der Entscheid des ZVB/N auch in dieser Hinsicht nicht zu beanstanden ist. Dementsprechend ist der Bussenfaktor 1.0 zu bestätigen. 7. Zusammenfassend festzuhalten ist, dass sich der Rekurrent der vorsätzlichen Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und der Bussenfaktor von 1.0 seitens der Steuerrekurskommission bestätigt wird. Wie in E. 4.1.6 hiervor ausgeführt, ist sodann betreffend das Steuerjahr 2012 von einer geldwerten Leistung in Höhe von CHF 19'900.-- auszugehen (Erhöhung um CHF 1'350.-- gegenüber dem Einspracheentscheid vom 26.6.2019 betreffend die Busse), was eine Erhöhung der Berechnungsbasis der Busse pro 2012 zur Folge hat und für den Rekurrenten eine Schlechterstellung bedeutet. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG und Art. 142 Abs. 4 DBG kommen der Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse zu wie der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie kann gestützt auf Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern ("reformatio in peius"). Mit Schreiben vom 10. Juni 2020 ist der Vertreter darauf hingewiesen worden, dass die Steuerrekurskommission die Erhöhung der Berechnungsbasis für die Busse in Erwägung zieht (Bst. K hiervor). Der Vertreter hat innert Frist keine Stellungnahme eingereicht. Damit erweisen sich der Rekurs und die Beschwerde als unbegründet. Der Bussenfaktor ist dementsprechend auf 1.0 festzusetzen und unter Berücksichtigung der erhöhten Berechnungsbasis neu zu berechnen. Der ZVB/N wird dabei bei den kantonalen Steuern die aus dem Teilsatzverfahren herrührende Reduktion und damit die Berechnung der hinterzogenen Steuer in nachvollziehbarer Weise aufzuzeigen haben (vgl. E. 4.1.7 hiervor). Damit sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags an den ZVB/N bzw. die Steuerverwaltung zurückgeschickt.

E. 8

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]). Infolge der im Einspracheverfahren begangenen Gehörsverletzung, welche im

- 28 - vorliegenden Verfahren geheilt worden ist (vgl. E. 4.1.7 hiervor), rechtfertigt es sich, dem Rekurrenten die Verfahrenskosten von CHF 1'500.-- im Umfang von CHF 1'200.-- aufzuerlegen. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweise Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden grundsätzlich 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:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.