

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2012 10 vom 29. Januar 2014

BE Verwaltungsgericht, 2014-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2012_10

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2012 10 du 29 janvier 2014

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2012 10 del 29 gennaio 2014

Regeste

Steuerbussen - Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern 2001 und 2002 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 6. Dezember 2011 - 100 08 8825 - 200 08 8825) | Nach-/Strafsteuern

Erwägungen

E. 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] und 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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 4 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.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (BGE 130 II 509 E. 8.3; NStP 2005 S. 21 E. 1.3, S. 57 E. 1.2). Die für die Erhebung der Strafsteuern massgeblichen Bestimmungen des StG und des DBG lauten soweit hier relevant gleich. Es rechtfertigt sich deshalb nicht nur die Vereinigung der Verfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die gemeinsame Beurteilung der kommunalen, kantonalen und eidgenössischen Strafsteuern in einer Urteilsschrift.

E. 1.3

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

E. 2

Aufl. 2008, Art. 175 DBG N. 2).

E. 2.1

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 alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (statt vieler

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 5 BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013, E. 2.1 f., 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013, E. 5.1 je mit Hinweisen, auch zum Folgenden; vgl. auch BGE 138 IV 47 E. 2.6.1, 137 II 136 E. 6.2). – 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 wie etwa der vorerwähnten Mitwirkungspflichten 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. BGE 122 I 257 E. 6c; BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013, E. 2.2.2, 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 2.3 je mit Hinweisen; Roman Sieber, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b,

E. 2.2

Mit unangefochten gebliebenen Verfügungen vom 18. Dezember 2002 bzw. 9. März 2004 sind der Beschwerdeführer und seine Ehefrau gestützt auf die eingereichten Selbstdeklarationen für die Steuerperioden 2001 und 2002 rechtskräftig veranlagt worden. Dabei wurde nicht deklariert und blieb in den Veranlagungen entsprechend unberücksichtigt, dass sich der Beschwerdeführer von der C.____ GmbH Pauschalpesen von Fr. 78'500.-- (2001: Fr. 22'500.--; 2002: Fr. 56'000.--) und private Steuern von Fr. 21'649.-- (2002) hat bezahlen lassen. Die durch die Steuerverwaltung Freiburg im Rahmen der Besteuerung der C.____ GmbH gestützt auf Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b letztes Lemma DBG am 26. April 2004 verfügte Aufrechnung dieser Leistungen ist akzeptiert worden (vgl. Veranlagungsanzeige vom 26.4.2004, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]; Beschwerde S. 3).

E. 2.3

Vorweg ist von Amtes wegen festzustellen, dass der Beschwerdeführer zu Recht nicht vorbringt, die StRK habe die streitigen Steuerübertretungen fälschlicherweise als nicht verjährt erachtet (vgl. angefochtene Entscheide, E. 2; BGE 138 II 169 E. 3.2; BVR 2009 S. 149 E. 4.1): Die zehnjährige relative Verjährungsfrist hat für die am längsten zurückliegende Tat mit Ablauf der Steuerperiode 2001 am 31. Dezember 2001 zu laufen begonnen (vgl. Art. 229 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG) und ist mit Einleiten des Nach- und Strafsteuerverfahrens am 8. September 2005 rechtzeitig unterbrochen worden (vgl. Art. 229

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 6 Abs. 2 und 3 StG; Art. 184 Abs. 2 DBG). Gleich verhält es sich mit den nach den neuen gemeinstraftrechtlichen Verjährungsregeln zu beurteilenden Widerhandlungen betreffend die Bundessteuer des Steuerjahrs 2002 (vgl. Art. 333 Abs. 6 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB; SR 311.0]). Es ist sodann unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2001 und 2002 Geschäftsführer der C.____ GmbH war und diese im Jahr 2002 im Umfang von Fr. 21'649.-- seine privaten Steuern bezahlt hat. Weiter ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer sich von der C.____ GmbH Pauschalspesen vergüten liess, denen laut Steuerverwaltung Freiburg im Umfang von Fr. 78'500.-- kein geschäftsmässig begründeter Aufwand gegenübersteht und die grundsätzlich übersetzt sind (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7 f.; Beschwerden S. 3 ff.). Strittig ist indessen, ob – wie von der StRK angenommen – die Pauschalspesenvergütungen bzw. die im Jahr 2002 von der C.____ GmbH getragenen privaten Steuern geldwerte Vorteile darstellen, die an den Beschwerdeführer tatsächlich ausgeschüttet wurden und die dieser im Formular für die Steuererklärungen 2001 und 2002 zu Unrecht nicht deklariert hat mit der Folge, dass sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2001 und 2002 als auch bei den direkten Bundessteuern 2001 und 2002 ein Steuerausfall eingetreten ist (vgl. hiernach E. 3). Weiter ist umstritten, ob der Beschwerdeführer die allenfalls zu bejahende Unvollständigkeit der rechtskräftigen Veranlagungen fahrlässig (mit)verursacht hat (hinten E. 4). Schliesslich ist die Höhe der Bussen umstritten (vgl. hinten E. 5).

E. 3

Zunächst ist zu prüfen, ob der objektive Tatbestand der vollendeten Steuer- hinterziehung erfüllt ist.

E. 3.1

Die StRK ist davon ausgegangen, dass im Umfang der bei der C.____ GmbH rechtskräftig aufgerechneten Pauschalspesen von Fr. 78'500.-- (2001: Fr. 22'500.--; 2002: Fr. 56'000.--) und der privaten Steuern von Fr. 21'649.-- (2002) eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer erfolgt ist und dieser insoweit Steuern hinterzogen hat. Diese Geldleistungen seien dem Beschwerdeführer in den Jahren 2001 und 2002 unbestrittenermassen ausbezahlt worden und damit zugeflossen bzw. von diesem in den fraglichen Steuerperioden effektiv erzielt worden, zumal eine Verbuchung der Rückerstattungsforderung im Geschäftsjahr Juli 2001 bis Dezember 2002 nicht erfolgt sei. Weiter sei eine Korrektur vor der Kontrolle über die Erfüllung der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 7 Steuerpflicht und vor Genehmigung der Jahresrechnung unterblieben; und selbst wenn eine solche erfolgt wäre, könnten Storni oder eine (hier ohnehin nicht erfolgte) Nachtragsbuchung nicht akzeptiert werden, weil die (für die beiden Anteilsinhaber der C.____ GmbH buchhalterisch ersichtlich gemachten) Leistungen zu Gunsten des Beschwerdeführers offensichtlich und eindeutig gewollt gewesen seien. Die somit zu bejahende Ausschüttung an den Beschwerdeführer werde nicht dadurch neutralisiert, dass dieser später den Rückerstattungsanspruch der C.____ GmbH anerkennt und die Leistungen sukzessiv zurückerstattet habe. – Der Beschwerdeführer anerkennt, dass die ausbezahlten Pauschalspesen «teilweise» übersetzt waren und auch die «private Steuerrechnung keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der GmbH darstellt» (vgl. Beschwerde S. 5). Er hält der StRK aber entgegen, die auf Stufe GmbH anerkannten Gewinnkorrekturen bedeuteten

nicht automatisch, dass bei ihm steuerlich Einkommen zugeflossen sei. Es sei gar nicht zu einer Steuerverkürzung gekommen, da er die bei der C.____ GmbH aufgerechneten Leistungen nachträglich zurückerstattet habe. Einkommen entstehe nicht bereits durch das Erbringen der Leistung, da diese durch die Gegenforderung aus dem Rückerstattungsanspruch zunächst neutralisiert werde. Nur wenn die Gesellschaft auf ihre Gegenforderung verzichte, was in der Praxis meistens der Fall sei, könne man die Leistung als Einkommen qualifizieren. Vorliegend habe indes sowohl er als auch die GmbH die Gegenforderung nach Intervention der Steuerbehörden umgehend anerkannt und verbucht bzw. in der persönlichen Steuererklärung 2003 deklariert. Zudem habe er die bezogenen Leistungen tatsächlich zurückbezahlt. Im Übrigen handle es sich entgegen der StRK nicht um eine gewollte Ausschüttung, und die Korrektur sei durchaus vor der Kontrolle erfolgt. In Anbetracht dessen sei ihm steuerlich kein Einkommen zugeflossen.

E. 3.2

Die Besteuerung von Einkünften setzt grundsätzlich voraus, dass diese der steuerpflichtigen Person effektiv zugeflossen bzw. tatsächlich erzielt worden sind. Dabei ist das Einkommen periodengerecht in dem Jahr zu erfassen, in welchem es zufließt bzw. realisiert wird (statt vieler BGer 2C_907/2012 und 2C_908/2012 vom 22.5.2013, E. 5.2.2, 2A.108/2004 vom 31.8.2005, E. 3; vgl. auch BGE 137 II 353 E. 6.4; zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Vorbem. zu Art. 16-39 N. 18 f., Art. 210 N. 19 ff., 74 ff., auch zum Folgenden; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 16 N. 18 ff., 23 ff.). Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, sind die fraglichen Geldleistungen dem Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2001 und 2002 unstrittig und ohne Vorbehalt ausbezahlt bzw. zu dessen Gunsten erbracht worden, weshalb er darüber tatsächlich

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 8 verfügen konnte (angefochtene Entscheide, E. 16). Damit sind diese Leistungen, die im genehmigten Jahresabschluss der C.____ GmbH per 31. Dezember 2002 unter dem Titel «Reise- und Repr.spesen» zu Unrecht als geschäftsmässig begründeter Aufwand verbucht worden sind, als dem Beschwerdeführer in der massgeblichen Steuerperiode zugeflossen bzw. von diesem realisiert und folglich als einkommenssteuerlich erzielt zu erachten (vgl. BGE 133 V 346 E. 5.3.1, 113 Ib 23 E. 2e, 4b; angefochtene Entscheide, E. 9). Daran vermögen die Reaktionen des Beschwerdeführers im Nachgang zur Aufrechnung der Steuerverwaltung Freiburg bei der C.____ GmbH bzw. die nachträglich vorgenommenen Korrekturen nichts zu ändern: Der Beschwerdeführer ist auf der eingereichten Steuererklärung zu behaften, für deren Richtigkeit und Vollständigkeit er die Verantwortung trägt (vgl. vorne E. 2.1). So, wie es der Gesellschaft verwehrt ist, die steuerlichen Folgen einer aufgerechneten (verdeckten) Gewinnausschüttung dadurch abzuwenden, dass sie nachträglich das Kreditorenkonto belastet (vgl. BGer 2A.108/2004 vom 31.8.2005, E. 3 mit Hinweisen; VGE 2011/395/396 vom 2.9.2013, E. 5.2), kann sich der Beschwerdeführer als begünstigte (natürliche) Person allfälligen Strafsteuerfolgen nicht dadurch entziehen, dass er die vereinnahmten Einkünfte im Nachhinein – hier aus Anlass einer Aufrechnung bei der Gesellschaft – als unrechtmässig anerkennt und zurückerstattet. Ob der C.____ GmbH u.a. gestützt auf Art. 678 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) ein Rückerstattungsanspruch gegenüber dem Beschwerdeführer zusteht, ist aus steuerlicher Sicht unerheblich, zumal im eingereichten Jahresabschluss per 31. Dezember 2002 unbestrittenermassen keine entsprechende Rückforderung verbucht worden

ist (vgl. BGE 113 Ib 23 E. 4a; BGer 2A.108/2004 vom 31.8.2005, E. 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2001, Art. 58 N. 121; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N. 101; vgl. auch angefochtene Ent- scheid, E. 13 und 16). Der Beschwerdeführer, der in seinen persönlichen Steuererklärungen 2001 und 2002 keine Angaben zu Pauschalspesen und privaten Steuern gemacht hat, kann sich nicht nachträglich darauf berufen, er habe die nicht deklarierten Leistungen zurückerstattet. Daran ändert das von ihm angerufene Faktizitätsprinzip nichts. Die angefochtenen Entscheide, die sich mit den diesbezüglich aufgeworfenen Fragen einlässlich auseinandersetzen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 8-16), sind (auch) insoweit nicht zu beanstanden, und es kann darauf verwiesen werden.

E. 3.3

Nach dem Gesagten stellen die Pauschalspesenvergütungen bzw. die im Jahr 2002 von der C.____ GmbH getragenen privaten Steuern geldwerte Leistungen dar, die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 9 an den Beschwerdeführer grundsätzlich geflossen bzw. tatsächlich erbracht wurden. Zu prüfen ist weiter die Höhe dieser Zuflüsse. Während der Umfang der von der C.____ GmbH getragenen privaten Steuern unbestrittenermassen Fr. 21'649.-- (2002) beträgt (vgl. abgestempelte Einzahlungsscheine, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]), ist die Höhe der Pauschalspesen umstritten.

E. 3.3.1

Die Steuerverwaltung Bern setzte die Höhe der Pauschalspesen gestützt auf die Feststellungen der Steuerverwaltung Freiburg über die Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen bei der C.____ GmbH auf Fr. 78'500.-- fest (vgl. Veranlagungsanzeige vom 26.4.2004, «Communication» vom 4.3.2004 sowie Anfrage der Steuerverwaltung Bern vom 30.5.2006 und Antwort der Steuerverwaltung Freiburg vom 30.11.2006, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]; vorne Bst. A). Die StRK hat dies mit der Begründung geschützt, der Beschwerdeführer habe keinen detaillierten Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit erbracht (vgl. angefochtene Entscheide, E. 17-21). Der Beschwerdeführer anerkennt zwar, dass «ein Teil der [...] ausbezahlten Pauschalspesen übersetzt war» (vgl. Beschwerde S. 5), bringt aber vor, die StRK habe gestützt auf die Aufrechnungen der Steuerverwaltung Freiburg in unzutreffender Weise geschlossen, dass er den Spesenersatz tatsächlich für private Zwecke verwendet habe und diese für ihn Einkommen darstellten. Er habe stets beteuert, die Spesen für geschäftliche Zwecke verwendet zu haben, und die Aufrechnungen bei der C.____ GmbH nur anerkannt, weil die entsprechenden Belege im Nachhinein nicht mehr beizubringen gewesen seien. Aus dieser notgedrungenen Anerkennung dürfe im vorliegenden Strafverfahren nicht geschlossen werden, die Mittel seien bewusst für private Zwecke verwendet worden. Hier trage der Fiskus die Beweislast, und ein entsprechender Beweis liege nicht vor; vielmehr legten die Indizien die Annahme des Gegenteils nahe. Wäre mit den Pauschalspesen tatsächlich sein pri- vater Lebensaufwand finanziert worden, hätte er deren Wegfall in der Folge durch eine Lohnerhöhung kompensiert, was aber nicht geschehen sei. Wie bereits in den Verfahren vor den Vorinstanzen stützt der Beschwerdeführer seine Ausführungen auf eine tabellarische Gegenüberstellung von Lohn, Spesen und Umsatz für die Jahre 1999 bis 2003 (vgl. Beschwerde S. 8).

E. 3.3.2

Die Einwendungen des Beschwerdeführers rechtfertigen keine von der Vorinstanz abweichenden Schlüsse. Zwar trifft zu, dass für steuerbegründende Tatsachen grundsätzlich die Steuerbehörde die Beweislast trägt (z.B. BGE 133 II 153 E. 4.3, 121 II 273 E. 3c/aa; BGE 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 10 2C_447/2013 vom 5.11.2013, E. 10.2.2; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Ergeben die von der Steuerbehörde gesammelten Beweise aber genügend Anhaltspunkte, dass die steuerpflichtige Person unvollständig deklariert hat, so liegt es wiederum an Letzterer, die Richtigkeit ihrer Behauptungen zu beweisen und zu belegen, woher die Mittel stammen (BGE 121 II 273 E. 3c/aa; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N. 77 ff.). Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2001 und 2002 Pauschalspesen- vergütungen von insgesamt Fr. 83'000.-- bezogen; davon hat die Steuerverwaltung Freiburg insgesamt Fr. 4'500.-- (2001: Fr. 1'500.--; 2002: Fr. 3'000.--) als geschäftsmässig begründet anerkannt. Weiter hat der Beschwerdeführer die entsprechenden Aufrechnungen von Fr. 78'500.-- bei der C.____ GmbH vorbehaltlos akzeptiert (vgl. Anfrage der Steuerverwaltung Bern vom 30.5.2006 sowie Kontoauszug «Reise- und Repr.spesen» vom 1.7.2001-31.12.2002 der C.____ GmbH, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]; E. 2.2 hiervor). Wenn er nun entgegen dem behauptet, diesen Vergütungen hätten geschäftsmässig begründete Auslagen gegenübergestanden, obliegt der entsprechende Beweis ihm. Eines Beweises der Steuerbehörde, dass die Mittel für private Zwecke verwendet worden sind, bedarf es nicht. Aus der vorgelegten tabellarischen Gegenüberstellung von Umsatz und Spesen geht zwar hervor, dass die Spesen im Vergleich zu dem seit Gründung der GmbH stark gestiegenen Umsatz prozentual leicht zurückgegangen sind. Inwiefern sich daraus die geschäftsmässige Begründetheit der streitbetroffenen Pauschalspesen ergeben soll, ist indes nicht ersichtlich (vgl. auch angefochtene Entscheide, E. 20). Vielmehr geht aus den Akten hervor, dass der Beschwerdeführer nebst den hohen Pauschalspesen auch auffallend hohe effektive Spesen von insgesamt rund Fr. 68'700.-- (2001: Fr. 19'965.--; 2002: Fr. 48'804.--) geltend gemacht und dementsprechend Spesenersatz bezogen hat (vgl. Frage 2 der Anfrage der Steuerverwaltung Bern vom 30.5.2006, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]). Der Beschwerdeführer legt weder dar, welche konkreten Unkosten mit den zusätzlichen pauschalen Spesenvergütungen angeblich gedeckt worden sind, noch liefert er substantielle Anhaltspunkte dafür, inwieweit die anerkanntermassen überhöhten Pauschalspesen aus seiner Sicht geschäftsmässig begründet gewesen wären. Auch ein Spesenreglement, das allenfalls eine teilweise Neubeurteilung durch die ESN hätte rechtfertigen können, ist von der Steuerverwaltung Freiburg nie genehmigt worden (vgl. Bussenverfügungen vom 19.10.2007, S. 3, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]). Unter diesen Umständen durfte sich die Vorinstanz ohne weiteres auf die Feststellungen der Steuerverwaltung Freiburg stützen. Daran ändert im Übrigen nichts, dass vor der Umwandlung der Einzelfirma in die C.____ GmbH möglicherweise höhere Pauschalspesen anerkannt worden sind, gilt doch der Grundsatz, dass jede

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 11 Veranlagung ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren darstellt, in dem die Behörden die tatsächliche und rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu beurteilen (vgl. statt vieler BVR 2013 S. 506 E. 4.3 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbem. zu Art. 109-121 N. 80 mit Hinweisen). Dies gilt umso mehr, als die Steuerverwaltung Freiburg die Pauschalspesen damals offenbar

nicht genauer überprüft hat (vgl. Frage 5 der Anfrage der Steuerverwaltung Bern vom 30.5.2006 und der Antwort der Steuerverwaltung Freiburg vom 30.11.2006, in unpag. Vorakten ESN [act. 3A]). Nicht ersichtlich ist schliesslich, was der Beschwerdeführer aus dem Umstand ableiten will, dass er die von der Steuerverwaltung aufgerechneten Pauschalspesen in den Folgejahren nicht mit einer Lohnerhöhung kompensiert hat.

E. 3.4

Damit steht fest, dass die vom Beschwerdeführer bezogenen Spe- senvergütungen im Umfang von Fr. 78'500.-- überhöht sind. Diese Bezüge stellen, ebenso wie die von der C.____ GmbH bezahlten privaten Steuern von Fr. 21'649.--, grundsätzlich steuerbare Einkünfte dar (vgl. Art. 19 StG; Art. 16 DBG), denen keine Gegenleistungen gegenüberstehen. Anzumerken ist, dass gemäss dem im Internet publizierten Handelsregistereintrag der Beschwerdeführer nicht Gesellschafter, sondern (alleiniger) Geschäftsführer der C.____ GmbH ist (einsehbar unter: <<http://www.zefix.ch>>). Damit dürfte es sich bei den Einkünften um Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 20 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG) und nicht, wie vorinstanzlich angenommen, um Beteiligungsertrag handeln (vgl. angefochtene Entscheide, E. 5 und 8). Dies ändert freilich nichts daran, dass der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2001 und 2002 Einkommen im genannten Umfang nicht deklariert hat.

E. 3.5

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer die entsprechende Steuerverkürzung durch ein strafbares Verhalten bewirkt hat, wobei als solches jedes Tun oder Unterlassen in Frage kommt, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist (vgl. vorne E. 2.1). Eine entsprechende Pflichtverletzung ist vorliegend zu bejahen: Der Beschwerdeführer hatte als Steuerpflichtiger alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG), insbesondere musste er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Dieser Verfahrenspflicht ist er offensichtlich nicht nachgekommen, hat er doch in den Steuererklärungen der Jahre 2001 und 2002 die durch die C.____ GmbH getragenen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 12 Pauschalspesen und privaten Steuern nicht deklariert. Deshalb verfügte die Steuerver- waltung bei der Veranlagung der Eheleute A._____ und D._____ für die Steuerjahre 2001 und 2002 über keinerlei Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer das entsprechende Einkommen erzielt hatte. Diese Unterlassung hat zur unvollständigen Veranlagung geführt, womit der Kausalzusammenhang zwischen den Steuerausfällen der Gemeinwesen und dem (strafbaren) Verhalten des Beschwerdeführers erstellt ist.

E. 3.6

Zusammenfassend ergibt sich, dass die rechtskräftigen Veranlagungen des Beschwerdeführers für die Steuerperioden 2001 und 2002 infolge seines Unterlassens im Umfang der nicht deklarierten Leistungen trotz der nachträglichen Rückzahlungen zu tief ausgefallen sind, womit der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung je erfüllt ist.

E. 4

Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG).

E. 4.1

Von fahrlässiger Tatbegehung ist auszugehen, wenn die Täterschaft die Folge ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn die Täterin oder der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der sie oder er nach den Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; Roman Sieber, a.a.O., Art. 175 DBG N. 32).

E. 4.2

Die StRK ist von einer fahrlässigen Tatbegehung ausgegangen: Zwar könne dem Beschwerdeführer kein Vorsatz vorgeworfen werden, da er wohl davon ausgegangen sei, die Steuerbehörde werde den Spesenersatz (weiterhin) vollumfänglich akzeptieren. Allerdings hätte er bei genügender Aufmerksamkeit wissen müssen, dass die von der C.____ GmbH an ihn geflossenen Leistungen zu deklarieren gewesen wären. Ihm sei bewusst gewesen, dass die ausbezahlten Pauschalspesen zu hoch waren, da er die effektiv geschäftsmässig notwendigen Aufwendungen kannte. – Der Beschwerdeführer hält dem im Wesentlichen entgegen, es sei unbewiesen, dass die Spesenvergütungen bewusst für private Zwecke verwendet worden seien, wobei er auf die bereits erwähnte tabellarische Zusammenstellung von Umsatz und Spesen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 13 verweist (vgl. vorne E. 3.3.1). Die Steuerverwaltung Freiburg habe die Pauschalspesen jahrelang anerkannt und ihre Praxis letztlich nur wegen der Rechtsformänderung angepasst. Er habe auf die bisherige Praxis der Steuerbehörden vertraut und nicht wissen können, dass er nicht so hohe Pauschalspesen beziehen dürfe. Ausserdem sei er ... Abstammung und verfüge weder über besondere buchhalterische noch steuerrechtliche Kenntnisse, weshalb er eine Treuhandfirma mit der Führung der Bücher und Erstellung der Steuererklärung betraut habe. Deren Fehler könnten ihm nicht zur Last gelegt werden.

E. 4.3

Der Beschwerdeführer hat sich von der C.____ GmbH überhöhten Pauschalspesenersatz von insgesamt Fr. 78'500.-- und private Steuern von Fr. 21'649.-- auszahlen lassen, was er teilweise anerkennt (vgl. Beschwerde S. 5; vorne E. 3.1). Dem Beschwerdeführer konnte bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht entgangen sein, dass die C.____ GmbH in Form der klar übersetzten Spesenvergütungen (und der Bezahlung seiner privaten Steuern) geldwerte Leistungen zu seinen Gunsten erbracht hat, denen keine Gegenleistungen gegenüber standen. Er hat sich pflichtwidrig unvorsichtig verhalten, wenn er diese Leistungen entgegen der damals massgeblichen Wegleitungen zum Ausfüllen der Steuererklärung nicht deklariert hat. Insoweit kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. angefochtene Entscheide, E. 24). Wie die Steuerverwaltung weiter ausführt, kann sich der Beschwerdeführer seiner Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung auch nicht dadurch entziehen, dass er diese durch eine vertragliche Vertretung besorgen lässt (vgl. BGer 2C_29/2011 vom 16.6.2011, E. 2.4, 2A.168/2006 vom 8.3.2007, in StE 2007 B 101.21 Nr. 17 E. 4.2, je mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N.

60 ff.). Die angefochtenen Entscheide halten nach dem Gesagten auch bezüglich des subjektiven Tatbestands der Rechtskontrolle stand.

E. 5

Schliesslich beantragt der Beschwerdeführer eventuell, die Höhe der Bussen sei je vom 0,5-fachen auf einen Drittel der hinterzogenen Steuern zu reduzieren, ohne dies jedoch zu begründen. – 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 14 erhöht werden (vgl. Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Die ausgesprochenen Bussen bewegen sich innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens. Die StRK, der bei der Festlegung der Höhe der Bussen ein weiter Ermessens- und Beurteilungsspielraum zukommt, hat das Verschulden des Beschwerdeführers als mittlere Fahrlässigkeit eingestuft und die Regelstrafe unter Berücksichtigung der nachträglich erfolgten Rückerstattung sowie der persönlichen und finanziellen Verhältnisse um die Hälfte unterschritten, was angesichts des Wissens des Beschwerdeführers um die grundsätzliche Überhöhung der Pauschalspesen sicher nicht zu streng erscheint (vgl. BGE 114 Ib 27 E. 4a; ferner etwa BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 2012 S. 759 E. 3.2 f.; VGE 2011/395/396 vom 2.9.2013, E. 7.2, 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 7.1; vorne E. 4.3). Es ist weder ersichtlich noch geltend gemacht worden, dass die StRK strafmildernde Umstände übersehen oder rechtsfehlerhaft bewertet hat. Somit steht fest, dass die Höhe der ausgefallten Bussen der Rechtskontrolle ohne weiteres standhält.

E. 6

Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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 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 und 2002 wird abgewiesen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2012.10/11U, Seite 15 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuern 2001 und 2002 wird abgewiesen. 3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen. 5. Zu eröffnen: - dem Beschwerdeführer - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Der Abteilungspräsident: Der Gerichtsschreiber: 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.

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