

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 68 vom 3. April 2023

BE Verwaltungsgericht, 2023-04-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2021_68

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 68 du 3 avril 2023

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 68 del 3 aprile 2023

Regeste

Steuerbussen; Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2008-2012 (Entscheid Steuerrekurskommission 3. Februar 2021; 100 19 188-192; 200 19 170-174) | 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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um materielle Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 4 (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein.

E. 1.2

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.3 hiernach einzutreten.

E. 1.3

Der Beschwerdeführer beantragt die vollumfängliche Aufhebung der angefochtenen Entscheide (vgl. vorne Bst. C). In der Beschwerdebegründung geht er aber mit keinem Wort auf das teilweise Nichteintreten der StRK auf die vorinstanzlichen Rechtsmittel (vgl. vorne Bst. B) ein. Die Beschwerden genügen diesbezüglich den gesetzlichen Begründungsanforderungen von Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 Abs. 2 VRPG bzw. Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG nicht (BVR 2006 S. 470 E. 2.4; Michel

Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 32 N. 22). Insoweit ist auf sie nicht einzutreten.

E. 1.4

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.5

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 5

E. 2

StG; Art. 119 Abs. 1 und 2 DBG; vgl. auch Art. 43 Abs. 1 VRPG). Ob die vorgetragenen Gründe für eine Fristerstreckung ausreichen und um welche Dauer eine Erstreckung gegebenenfalls gewährt wird, entscheidet die Behörde nach pflichtgemäßem Ermessen, mit Rücksicht auf die Natur der Streitsache, die betroffenen Interessen und die Verhältnismässigkeit (vgl. Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 119 DBG N. 13, 16b; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 3 f.). Die StRK setzte dem Beschwerdeführer eine Frist von zwei Wochen, um zur beabsichtigten reformatio in peius Stellung zu nehmen. Auf Gesuch hin verlängerte sie diese Frist um einen Monat. Sie bezeichnete die gewährte Fristverlängerung ausdrücklich als überlang, einmalig und nicht weiter erstreckbar (Verfügung vom 28.9.2020, Vorakten StRK [act. 3B] pag. 305). Ein weiteres Gesuch um Fristverlängerung wies die StRK ab; der Beschwerdeführer bringe nichts vor, was eine weitere ausserordentliche Fristverlängerung rechtfertigen würde (Verfügung vom 20.1.2021, Vorakten StRK [act. 3B] pag. 365). Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden: Gegenstand der Anhörung bildete einzig die von der StRK in Aussicht gestellte Verschlechterung, die auf bereits bekannten Sachverhaltselementen und den vom Beschwerdeführer selber eingereichten Unterlagen beruhte. Eine Frist von insgesamt sechs Wochen für eine Stellungnahme erscheint vor diesem Hintergrund als ausreichend; dies obschon fünf Steuerjahre betroffen und die Akten entsprechend umfangreich sind. Es besteht kein Anspruch auf mehrmalige Fristverlängerung. Die von der StRK geübte Zurückhaltung bei der beantragten Fristerstreckung erscheint auch im Hinblick auf den Verjährungslauf in den sistierten Nachsteuerverfahren als gerechtfertigt. Der Beschwerdeführer bringt keine zureichenden Gründe für eine weitere Verlängerung vor. Nach dem Gesagten hat die StRK mit der einmaligen Fristerstreckung um einen Monat weder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht noch den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör verletzt.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 8

E. 2.1

Der Beschwerdeführer beruft sich insbesondere auf seinen Anspruch auf rechtliches Gehör: Zwar habe die StRK ihm Gelegenheit gegeben, sich zur beabsichtigten Änderung der Einspracheentscheide zu seinen Ungunsten zu äussern. Jedoch habe sie die gesetzte Frist für die Stellungnahme nur einmal erstreckt. Dies sei unüblich. Entgegen der StRK könne die Fristverlängerung um einen Monat auch nicht als überlang bezeichnet werden, sondern erweise sich vielmehr als ungenügend. Ferner habe die StRK ihm trotz dreimaliger Aufforderung seinerseits nicht konkret dargelegt, welche Aufrechnungen sie beabsichtige. Er habe daher nicht wissen können, welche der zahlreichen Belege und der damit verbundenen Aufwendungen der fünf streitigen Steuerjahre sie als geschäftsmässig nicht begründet erachte. Es sei ihm nicht zuzumuten gewesen, zu jeder einzelnen Aufwandposition Stellung zu nehmen. Dies umso weniger, als die StRK die Frist nur ungenügend erstreckt habe (vgl. Beschwerden S. 15 f.).

E. 2.2

Die StRK hat im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG); sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und die Veranlagung nach Anhören der steuerpflichtigen Person auch zu deren Nachteil abändern (Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) ergibt sich ebenfalls eine Pflicht der Behörde, die beabsichtigt, im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens zu einer reformatio in peius zu schreiten, die betroffene Partei vorgängig auf die mögliche Schlechterstellung aufmerksam zu machen und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen (vgl. etwa BGE 129 II 385 E. 4.4.3, 122 V 166 E. 2a; BGer 2C_339/2020 vom 5.1.2021 E. 5.1, 2C_484/2019 vom 6.11.2019 E. 5.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 73 N. 16). Die Anhörung hat dabei unabhängig davon zu erfolgen, ob der in Erwägung gezogenen Schlechterstellung neue Gesichtspunkte zugrunde liegen (vgl. BGer 2C_21/2013 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 6 2C_22/2013 vom 5.7.2013, in ASA 82 S. 74 E. 3.1, 2A.403/2002 vom 24.3.2003, in StE 2003 B 96.12 Nr. 13, StR 58/2003 S. 454 und ASA 73 S. 554 E. 2.2 mit Hinweisen). Damit die steuerpflichtige Person ihr Äusserungsrecht effektiv wahrnehmen kann, ist im Hinweis auf die Möglichkeit einer reformatio in peius kurz darzulegen, weshalb eine solche in Aussicht genommen wird (vgl. Hunziker/Bigler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 143 DBG N. 6; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 24 Rz. 54; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 140 ff. N. 9, je mit Hinweisen).

E. 2.3

Mit Schreiben vom 14. September 2020 teilte die StRK dem Beschwerdeführer mit, dass sie erwäge, die Veranlagung zu seinem Nachteil abzuändern. Sie ziehe in Betracht, weitere Aufwände aufzurechnen, die sie nicht als geschäftsmässig begründet erachte. Die StRK

verwies dabei insbesondere auf die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers in jenen Monaten, die die Steuerverwaltung nicht eigens überprüft habe, und auf bestimmte Positionsnummern der von ihm erstellten Excel-Tabellen. Bei vielen Aufwänden sei der notwendige geschäftliche Zusammenhang nicht ersichtlich und bei Auslagen, die auch den privaten Bereich betreffen könnten, habe der Beschwerdeführer keinen Privatanteil ausgeschieden. Die StRK erläuterte dem Beschwerdeführer zudem allgemein, weshalb die verbuchten Spesen grösstenteils aufzurechnen seien und wie sie die Fahrkosten zu berücksichtigen gedenke (Vorakten StRK [act. 3B] p. 281 f.). Die StRK hat dem Beschwerdeführer damit genügend detailliert aufgezeigt, in welchen Bereichen und aus welchen Gründen sie beabsichtigte, weitere Aufwände aufzurechnen. Dem Beschwerdeführer war es möglich und zumutbar, dazu Stellung zu nehmen. Die StRK musste ihm nicht jede aufzurechnende Position und die entsprechenden Beträge einzeln erläutern. Insoweit liegt keine Gehörsverletzung vor.

E. 2.4

Bei der am 14. September 2020 angesetzten Frist zum Einreichen einer Stellungnahme handelte es sich um eine behördliche Frist, die die zuständige Behörde nach Ermessen bestimmen konnte. Im Unterschied zu gesetzlichen können behördliche Fristen erstreckt werden, wenn zureichende Gründe vorliegen und vor Fristablauf darum ersucht wird (Art. 161 Abs. 1 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 7

E. 3

In der Sache bestreitet der Beschwerdeführer das Vorliegen einer Steuerhinterziehung betreffend die Steuerjahre 2008 bis 2012.

E. 3.1

Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (statt vieler BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 2.1 und 4.1, 2C_656/2013 vom 17.9.2013, in StE 2014 B 101.2 Nr. 26 E. 2.2.2 f.; VGE 2020/16 vom 6.8.2021 E. 2.2, 2018/205/206 vom 16.9.2019 E. 2.1).

E. 3.2

Zunächst ist auf den Einwand des Beschwerdeführers einzugehen, für die Erhebung von Steuerbussen fehle es bereits am Erfordernis der «neuen Tatsachen». Ohne solche sei kein Nachsteuerverfahren und damit auch kein Steuerstrafverfahren zulässig. Hier lägen keine neuen Tatsachen vor, da seine Art der Buchführung der Steuerverwaltung aufgrund einer früheren Buchprüfung betreffend die Jahre 2006 und 2007 bekannt gewesen sei (Beschwerden S. 9 ff.). – Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt

Zins als Nachsteuer ein- gefordert (vgl. Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). Nachsteuern set- zen demnach unter anderem «neue» Tatsachen oder Beweismittel voraus. Das Nachsteuerverfahren ist aber ein vom Steuerstrafverfahren zu unter- scheidendes, separates Verfahren und für die Erhebung von Nachsteuern gelten nicht dieselben Voraussetzungen wie für die Auferlegung von Steuer- bussen. Namentlich bildet das Vorliegen einer neuen Tatsache kein objekti- ves Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung (vgl. E. 3.1 hiervor). So ist zumindest denkbar, dass mangels neuer Tatsachen zwar keine Nachsteuer erhoben, der steuerpflichtigen Person wegen schuldhaften Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 9 Verhaltens jedoch eine Steuerbusse auferlegt werden kann (vgl. Peter Locher, a.a.O., Einführung zum sechsten Teil N. 2; Rich- ner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 175 N. 15). Somit ist hier nicht von Bedeutung, ob die von der StRK fest- gestellten Unzulänglichkeiten in der Buchführung neue Tatsachen darstel- len. Auf die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers ist daher nicht weiter einzugehen. Er ist insofern auf die (inzwischen wiederaufgenom- menen) Nachsteuerverfahren vor der StRK zu verweisen (vgl. auch ange- fochtene Entscheide E. 2).

E. 3.3

Weiter ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf eine Verfahrens- pflichtverletzung des Beschwerdeführers bzw. das Vorliegen einer Tathand- lung der Steuerhinterziehung geschlossen hat.

E. 3.3.1

Die StRK hat erwogen, der Beschwerdeführer wäre verpflichtet ge- wesen, eine Buchhaltung nach kaufmännischer Art zu führen. Er habe dies jedoch unterlassen und lediglich die monatlichen Einnahmen und Ausgaben rudimentär in einer Excel-Tabelle erfasst. Hinzu komme, dass diese Auf- zeichnungen erhebliche formelle und materielle Mängel aufwiesen und des- halb untauglich seien. Sie vermöchten weder die Grundsätze einer ord- nungsgemässen Buchhaltung zu erfüllen noch den steuerrechtlichen Mini- malanforderungen zu genügen (angefochtene Entscheide E. 8.3).

E. 3.3.2

Der Beschwerdeführer hat sein Einzelunternehmen im März 2006 ins Handelsregister eintragen lassen. Da er jedenfalls in den interessierenden Steuerjahren jeweils Roheinnahmen von mehr als Fr. 100'000.-- erzielte (vgl. Jahresübersichten 2008-2012, Vorakten StV [act. 3C] pag. 6, 28, 79, 111, 138), war er hierzu gehalten und überdies buchführungspflichtig (vgl. aArt. 957 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220] in der bis 31.12.2012 gültigen Fassung [AS 2002 S. 949]; aArt. 934 Abs. 1 OR in der bis 31.12.2020 gültigen Fassung [AS 2007 S. 4833] i.V.m. aArt. 36 Abs. 1 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV; SR 221.411] in der bis 31.12.2020 gültigen Fassung [AS 2007 S. 4862]). Demzufolge hätte er auf Ende jedes Geschäftsjahrs ein Inventar, eine Be- triebsrechnung und eine Bilanz aufstellen müssen; Betriebsrechnung und Jahresbilanz wären nach den allgemein anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung – also insbesondere vollständig, klar und übersichtlich

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 10 – zu erstellen gewesen (aArt. 958 Abs. 1 und aArt. 959 OR in der bis 31.12.2012

gültigen ursprünglichen Fassung). Neben der handelsrechtlichen Buchführungspflicht sind zudem die steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten zu beachten: Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen (aArt. 171 Abs. 2 StG in der bis 31.12.2019 gültigen Fassung [BAG 00-124]; aArt. 125 Abs. 2 DBG in der bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1991 S. 1224]; vgl. auch aArt. 42 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] in der bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1991 S. 1275]).

E. 3.3.3

Der Beschwerdeführer führte in den Jahren 2008 bis 2012 unstreitig keine Buchhaltung nach kaufmännischer Art, ist er doch offenbar davon ausgegangen, nicht buchführungspflichtig zu sein (vgl. Einvernahmeprotokoll vom 8.9.2020 Frage 7, Vorakten StRK [act. 3B] pag. 277 ff.). Wie die StRK erwogen hat, erstellte er namentlich keine Bilanz und keine eigentliche Erfolgsrechnung, sondern lediglich für jeden Monat eine Excel-Tabelle mit Einnahmen und Ausgaben. Diese Aufzeichnungen hat er nicht nach einheitlichen, nachvollziehbaren Regeln gemacht und ihnen auch nicht eindeutige Belege zugeordnet; solche wurden – soweit vorhanden – bloss handschriftlich nummeriert, wobei oft mehrere Belege dieselbe Nummer aufweisen (vgl. Vorakten StRK [act. 3E-3I]). Die Vorinstanz hat weiter festgehalten, dass der Beschwerdeführer in seinen Tabellen keine Privatanteile ausgeschieden hat; einzig in den Steuererklärungen 2010 und 2011 würden auf dem entsprechenden Formular solche von je Fr. 2'000.-- ausgewiesen, was sich jedoch nicht in den Aufzeichnungen widerspiegeln (vgl. zum Ganzen angefochtene Entscheide E. 8.3). Der Beschwerdeführer nimmt zu diesen Feststellungen der StRK betreffend seine Aufzeichnungen nicht substantiiert Stellung. Es kann deshalb auf die Erwägungen der Vorinstanz verwiesen werden, aus denen sich klar ergibt, dass die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers erhebliche formelle und materielle Mängel aufweisen. Sie erfüllen weder die Grundsätze einer ordnungsgemässen Buchhaltung (Vollständigkeit, wahr-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 11 heitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle, Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge, Klarheit und Nachprüfbarkeit) noch genügen sie den steuerrechtlichen Minimalanforderungen. Auch bloss aufgestellte Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben müssen lückenlos, nachvollziehbar, wahrheitsgetreu und anhand von Belegen überprüfbar sein, was für die Geschäftsunterlagen des Beschwerdeführers offensichtlich nicht zutrifft. Ohnehin fehlen die gesetzlich verlangten Aufstellungen über Aktiven und Passiven gänzlich (vgl. E. 3.3.2 hiervor).

E. 3.4

Der Beschwerdeführer sucht sein Vorgehen bzw. die Art und Weise, in der er seinen Geschäftsgang aufgezeichnet hat, mit einem Verweis auf eine frühere Buchprüfung der Steuerverwaltung betreffend die Jahre 2006 und 2007 zu rechtfertigen. Seine Aufzeichnungen seien damals nicht beanstandet worden und die zuständige Expertin habe ihm «mündlich mitgeteilt», dass die «Buchhaltung in Ordnung sei». Er habe auf diese Einschätzung vertrauen dürfen. Die «umfassende Buchprüfung» habe eine «natürliche

Vermutung» geschaffen, dass die geprüften Positionen in den nachfolgenden Veranlagungen «als korrekt angesehen» würden. Für die Jahre 2008 bis 2012 habe er daher seine Buchhaltung auf die gleiche Weise fortgeführt (vgl. Beschwerden S. 11 ff.). Mit diesen Vorbringen stellt er indes nicht das Vorliegen einer Verfahrenspflichtverletzung in Frage, sondern bestreitet die subjektive Vorwerfbarkeit seines Verhaltens bzw. das Erfüllen des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung (vgl. dazu hinten E. 6.3).

E. 3.5

Nach dem Gesagten sind die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über den Geschäftsgang unzureichend und ist der Beschwerdeführer deshalb seinen Verfahrenspflichten in Bezug auf die Buchführung nicht nachgekommen.

E. 4

Weiter ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2008 bis 2012 zu wenig Gewinn ausgewiesen hat und es deswegen zu einer Steuerverkürzung gekommen ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 12

E. 4.1

Der Einkommenssteuer unterliegen namentlich alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 21 StG; Art. 18 DBG). Von ihnen werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 32 ff. StG; Art. 27 ff. DBG). Für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Art. 85 StG bzw. Art. 58 DBG betreffend die Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen sinngemäss (Art. 21 Abs. 5 Satz 2 StG; Art. 18 Abs. 3 DBG). Wie gesehen, erweisen sich die Geschäftsbücher des Beschwerdeführers in den Jahren 2008 bis 2012 nicht als ordnungsgemässe Buchhaltung, weshalb für den steuerbaren Erfolg nicht ohne weiteres auf diese Aufzeichnungen abgestellt werden kann. Die StRK hat daher zu Recht die gesamten Aufzeichnungen des Beschwerdeführers und insbesondere die geltend gemachten Aufwände im Detail überprüft, um zu ermitteln, inwiefern eine Steuerverkürzung eingetreten ist.

E. 4.2

Die von Steuerverwaltung und StRK festgestellte Steuerverkürzung geht auf geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen des Beschwerdeführers zurück. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (vgl. BGE 143 II 8 E. 3, 113 Ib 114 E. 2c; BGer 2C_153/2021 vom 25.8.2021, in StR 76/2021 S. 794 E. 3.2.2). Nicht vorausgesetzt wird, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn die Steuerpflichtigen ungeschickt disponieren. Es genügt, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blosser Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht. Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Unternehmung für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; BGer 2C_683/2018 vom 3.10.2019

E. 5.3 auch zum Folgenden). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inhaberin oder des Inhabers zugutekommen. Bei gemischten Aufwendungen, die so- wohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, ist buchhalterisch zwingend eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 13 vorzunehmen (zum Ganzen VGE 2022/23/24 vom 19.9.2022 E. 4.2 mit Hinweisen). Bestehen keine objektiven Aufteilungskriterien, ist der Privatanteil zu schätzen. Dabei kommt den Steuerbehörden ein Ermessensspielraum zu (BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 E. 2.2 f., 2C_807/2009 vom 19.4.2010 E. 2.1). Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie etwa Konsumationskosten – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Was die Abzugsfähigkeit von Restaurant- und anderen Repräsentationskosten anbelangt, hat die steuerpflichtige Person gemäss Rechtsprechung und Praxis die entsprechenden Rechnungen vorzulegen, die Kundinnen und Kunden, die eingeladen wurden, zu bezeichnen und die mit dieser unterhaltene Geschäftsbeziehung (näher) zu erläutern (vgl. BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1, 2A.461/2001 vom 21.2.2002 E. 3.1; VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 4.4 [bestätigt durch BGer 2C_509/2019 vom 3.10.2019]).

E. 4.3

Der Nachweis von steuermindernden Tatsachen, zu denen das Anfallen von Berufskosten oder Spesen gehört, obliegt der steuerpflichtigen Person. Diese hat steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1; BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 143 II 661 E. 7.2, 140 II 248 E. 3.5). Sie muss beweisen, dass die Aufwendungen einerseits tatsächlich angefallen und andererseits für die Erzielung des Einkommens notwendig sind (vgl. zum Ganzen VGE 2020/200/201 vom 24.3.2021 E. 2.2, 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 2.1). – Die Vorinstanz hat die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers der Jahre 2008 bis 2012 durch ihren Bücher-sachverständigen prüfen lassen. Gestützt auf dessen Bericht hat sie im Detail festgehalten, welche Aufwände sie als geschäftsmässig begründet akzeptiert und welche Abzüge sie als unbegründet aufrechnet. Grundsätzlich kann diesbezüglich auf die ausführlichen, nachvollziehbaren und zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. angefochtene Entscheidung E. 8.5.1 ff.). In der Folge wird darauf nur insoweit explizit eingegangen, als der Beschwerdeführer verständliche Einwände erhebt:

E. 4.3.1

Bezüglich der Fahrkosten anerkannt der Beschwerdeführer den «Ansatz» der StRK, welche die Fahrzeugkosten aufgrund der aktenkundigen Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 14 lege ermessensweise geschätzt hat, ausdrücklich als «nicht verfehlt». Er wendet jedoch ein, bei diesem Vorgehen würden die Fahrkosten für seine Akquisitions- und Marketingtätigkeit nicht berücksichtigt, weil er diese Kosten nicht der Kundschaft habe verrechnen können. Die Anzahl gefahrener Kilometer sei daher um 20 % zu erhöhen. Zudem hätte die Vorinstanz den höheren Kilometeransatz von Fr. 0.70 gemäss «Spesenreglement (Kreis-schreiben 25 der SSK)» anwenden müssen und nicht jenen für

Unselbständigerwerbende (Beschwerden S. 17). – Es erscheint zwar grundsätzlich möglich, dass dem Beschwerdeführer für Akquisitions- und Repräsentations-tätigkeiten Fahrkosten entstanden sind, die er nicht auf seine Kundschaft überwälzen konnte. Er hat aber weder entsprechende Treffen und Termine noch die dafür angefallenen Fahrkosten nachvollziehbar festgehalten oder belegt. Auch vor Verwaltungsgericht macht er keine näheren Angaben hierzu, obwohl er für steuermindernde Faktoren beweispflichtig ist. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die StRK insofern keine (zusätzlichen) Fahrkosten als geschäftsmässig begründet anerkannt hat. Weiter war für die Vorinstanz massgebend, dass der Beschwerdeführer seine Fahrzeuge im Privatvermögen hält und damit beruflich über 30'000 km pro Jahr zurücklegt. Darum ist sie für ihre Schätzung von Pauschalen von Fr. 0.45 bzw. 0.50 pro Kilometer ausgegangen, wie sie in den betroffenen Steuerjahren bei Unselbständigerwerbenden mit hoher Fahrleistung üblich waren (angefochtene Entscheidung E. 8.5.2). Mit dieser Argumentation setzt sich der Beschwerdeführer nicht auseinander, sondern verweist bloss undifferenziert auf das von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) am 18. Januar 2008 veröffentlichte Kreisschreiben Nr. 25 betreffend «Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen». Darin ist in Ziff. 2.4 eine Kilometer-Entschädigung von Fr. 0.70 vorgesehen, falls im Einzelfall die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein sollte. Der Beschwerdeführer bleibt eine Begründung dafür schuldig, weshalb es rechtsfehlerhaft sein sollte, hier nicht auf diesen – für eine wesentlich andere Ausgangslage vorgesehenen – Wert abzustellen. Im Übrigen betrifft das Kreisschreiben Nr. 25 eine Musterregelung für Angestellte von Unternehmen, also ebenfalls Unselbständigerwerbende. Es ist widersprüchlich, dass sich der Beschwerdeführer als Selbständigerwerbender darauf beruft, während er der Vorinstanz gleichzeitig vorwirft, zu Unrecht die Pauschalen für Unselbständigerwerbende herangezogen zu haben.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 15

E. 4.3.2

Am Gesagten ändert nichts, dass der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht behauptet, eines der beiden Fahrzeuge ausschliesslich geschäftlich genutzt zu haben, weshalb es sich dabei um Geschäftsvermögen handle (Beschwerden S. 19). Über die Zuweisung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände (BGer 2C_613/2020 vom 3.12.2020 E. 3.3.1). Die StRK stellte für den Schluss, es handle sich bei beiden Fahrzeugen um Privatvermögen, namentlich auf die Steuererklärungen ab. In diesen haben der Beschwerdeführer und seine Ehefrau jeweils beide Fahrzeuge als «weitere Vermögenswerte» deklariert und so selber dem Privatvermögen zugewiesen (vgl. Vorakten StV [act. 3C] pag. 12, 35, 89, 118, 147). Da der Beschwerdeführer keine Aufstellungen über die Aktiven und Passiven seiner selbständigen Erwerbstätigkeit und keine Aufzeichnungen zur geschäftlichen und privaten Nutzung der Fahrzeuge gemacht hat, ist nicht zu beanstanden, dass die StRK auf die einheitliche und konstante Deklaration in den Steuererklärungen der betroffenen Jahre abgestellt hat.

E. 4.3.3

Im Bereich der Konsumations- bzw. Verpflegungskosten rügt der Beschwerdeführer, es sei nicht sachgerecht, dass die StRK bei einem «im internationalen Dienstleistungssektor

stark in der Akquisition» tätigen Selbstständigerwerbenden jeden Beleg, den sie «nicht direkt zuweisen» könne, als Privataufwand behandle. Weiter beanstandet er, dass die StRK als Kosten für seine eigene auswärtige Verpflegung analog den Berufskosten bei Unselbständigerwerbenden bloss die Pauschale von jährlich Fr. 3'200.-- anerkannt habe. Der Beschwerdeführer hält auch diesbezüglich den Vergleich mit unselbständig erwerbstätigen Personen für unsachgemäss und verweist insoweit erneut auf das Kreisschreiben Nr. 25 der SSK, das höhere Pauschalen pro Mahlzeit kenne (Beschwerden S. 17 f.). Zu Unrecht: Die Vorinstanz hat erwogen, dass der Beschwerdeführer im Bereich der Bewirtung von Kundinnen und Kunden und der eigenen Verpflegung keinerlei Aufwendungen getätigt hat, für die ein geschäftlicher Bezug erstellt ist; kein einziger der aktenkundigen Belege genügt den dargestellten Anforderungen von Rechtsprechung und Praxis (vgl. vorne E. 4.2). Die StRK hat aber dennoch anerkannt, dass dem Beschwerdeführer Kosten für die auswärtige Verpflegung entstehen und hat hierfür die übliche Jahrespauschale berücksichtigt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 16 (angefochtene Entscheide E. 8.5.7 S. 28 f.). Der Beschwerdeführer setzt sich mit dieser Argumentation nicht substantiiert auseinander und reicht insbesondere auch vor Verwaltungsgericht keine Belege ein für geschäftsmässig begründete Auslagen für Verpflegung, beispielsweise für Kundenessen.

E. 4.3.4

Gleiches gilt bezüglich der Kosten für Hotelübernachtungen oder Kundengeschenke: Die StRK hat für jede Quittung eines Hotels einzeln und eingehend dargelegt, ob und in welchem Umfang die Kosten als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (angefochtene Entscheide E. 8.5.7 S. 29 ff.). Betreffend Kundengeschenke hat sie nachvollziehbar festgehalten, dass die Auslagen grösstenteils nicht belegt sind und dass bei den wenigen vorhandenen Quittungen weder Hinweise zu den beschenkten Personen noch zum Geschäftszweck vorliegen (angefochtene Entscheide E. 8.5.8). Der Beschwerdeführer begnügt sich insoweit mit pauschalen Einwänden, die von vornherein nicht geeignet sind, die angefochtenen Entscheide als rechtsfehlerhaft erscheinen zu lassen.

E. 4.4

Nach dem Gesagten besteht kein Anlass, von den Erwägungen der StRK betreffend aufzurechnende Beträge abzuweichen; die Zusammenstellung gemäss E. 8.5.13 der angefochtenen Entscheide ist zu bestätigen. Die Vorinstanz hat zu Recht geschlossen, dass die Veranlagungen 2008 bis 2012 unvollständig bzw. zu niedrig ausgefallen sind. Dem Gemeinwesen ist ein Steuerausfall entstanden und der für das Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung erforderliche Erfolg ist damit eingetreten.

E. 5

Der Beschwerdeführer wirft der Steuerverwaltung bezüglich der Veranlagungen 2008 bis 2012 eine Verletzung von Sorgfaltspflichten und des Untersuchungsgrundsatzes vor. Sinngemäss bestreitet er damit, dass ihm der Steuerausfall kausal zugerechnet werden kann.

E. 5.1

Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person die Steuerverkürzung «bewirkt» hat. Mithin muss zwischen dem Verhalten der steuerpflichtigen Person und der Steuerverkürzung ein Kausalzusammenhang bestehen (BGer 2C_449/2017 vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 17 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 3.1, 2C_1018/2015 und 2C_1019/2015 vom 2.11.2017, in ASA 86 S. 407 und StR 73/2018 S. 255 E. 9.2 mit Hinweisen).

E. 5.2

Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung stellen die Veranlagungsbehörden 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 ihrerseits alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht bei der zuständigen Behörde einreichen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. auch Art. 42 StHG; BGer 2C_800/2016 und 2C_801/2016 vom 14.2.2017, in StR 2017 S. 402 E. 2.3; BVR 2008 S. 181 E. 4.4; VGE 2018/205/206 vom 16.9.2019 E. 3.2). Die Steuerverwaltung hat die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt wurde. Ohne besonderen Anlass (wie offensichtliche Ungereimtheiten oder Fehler), ist sie nicht gehalten, ergänzende Abklärungen wie Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen oder Nachforschungen im Steuereossier der betroffenen Person anzustellen (vgl. BGer 2C_1018/2015 und 2C_1019/2015 vom 2.11.2017, in ASA 86 S. 407 und StR 73/2018 S. 255 E. 6.1; VGE 2018/205/206 vom 16.9.2019 E. 3.3, 2016/297 vom 21.3.2017 E. 2.1).

E. 5.3

Hat die steuerpflichtige Person ihre Deklarationspflicht verletzt, so wird nicht leichthin auf eine Unterbrechung des adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen Pflichtverletzung und Steuerverkürzung geschlossen. Dieser wird namentlich nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen unklaren oder unvollständigen Sachverhalt trotz Rechtserheblichkeit nicht weiter abklärt, obwohl sie die Verletzung der Deklarationspflicht durch zusätzliche Abklärungen hätte erkennen können (vgl. BGer 2A.351/2002 vom 5.11.2002, in ASA 73 S. 215 E. 4.3, 2A.365/1994

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 18 vom 21.10.1996, in ASA 66 S. 377 E. 3d; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 175 DBG N. 26; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 3 und 15). Das gilt selbst dann, wenn die Veranlagungsbehörde ihre Untersuchungspflicht verletzt hat und dadurch das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, als Voraussetzung für die Erhebung der Nachsteuer, zu verneinen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 15; VGE 2020/16 vom 6.8.2021 E. 3.4.3, 2018/205/206 vom 16.9.2019 E. 3.3).

E. 5.4

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Steuerverwaltung wäre aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes verpflichtet gewesen, vor Erlass der Veranlagungsverfügungen 2008 bis 2012 weitere Unterlagen einzufordern, um zu entscheiden, ob er die Fahrkosten und die anderen Aufwände korrekt erfasst habe. Dies gelte gerade auch, weil sie seine Buchführung der Jahre 2006 und 2007 überprüft habe und von daher «detaillierte Kenntnis [seiner] Buchhaltung» und von allenfalls problematischen Buchhaltungssituationen gehabt habe. Mit anderen Worten hätte die Steuerverwaltung bereits im Rahmen der Veranlagungsverfahren die Unstimmigkeiten in den Geschäftsaufzeichnungen erkennen müssen. In seinem Fall könne nicht von einem Massenverfahren die Rede sein, da «die Jahre jeweils einzeln im Detail geprüft und mit Aktenaufgaben Zusatzangaben eingefordert» worden seien. Die Steuerverwaltung habe grobfahrlässig gehandelt und ihre Sorgfaltspflicht verletzt, indem sie bereits vorhandene Kenntnisse darüber, wie der Beschwerdeführer seine Bücher führe, bei den fraglichen Veranlagungen nicht berücksichtigt habe (vgl. Beschwerden S. 11 ff.).

E. 5.5

In den Steuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2012 hat der Beschwerdeführer stets für sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Formular 9 «Erfolgsrechnung/Bilanz/Eigenkapital» ausgefüllt (vgl. Vorakten StV [act. 3C] pag. 8, 27, 85, 110, 143). Als Beleg reichte er dazu jeweils eine Jahresübersicht mit Angaben zu Einnahmen und Ausgaben pro Monat ein, auf der auch die angefallenen Aufwände gruppiert nach Bereichen (z.B. Lohnkosten, Büromiete, Spesen) aufgeführt sind (vgl. Vorakten StV [act. 3C] pag. 6, 28, 79, 111, 138). Dergestalt wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit scheinbar vollständig und stimmig gemel-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 19 det. Die StRK hat zutreffend erwogen, dass die Steuerverwaltung auf diese Deklaration des Beschwerdeführers abstellen durfte und insbesondere nicht verpflichtet war, die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Auslagen im Einzelnen zu überprüfen (angefochtene Entscheide E. 8.6). Offensichtliche Fehler oder Hinweise, die die Angaben ohne weiteres als nicht plausibel hätten erscheinen lassen, sind keine ersichtlich. Daran ändert nichts, dass die Steuerverwaltung für gewisse Veranlagungen vom Beschwerdeführer und seiner Ehefrau zusätzliche Belege zur Steuererklärung einforderte: Verlangt die Steuerverwaltung zu einzelnen Positionen weitere Unterlagen oder Informationen ein, führt dies nicht dazu, dass sie ansonsten nicht auf die Deklaration abstellen dürfte. Offenbar konnte die Steuerverwaltung hier anhand der nachgelieferten Unterlagen und der zusätzlichen Angaben des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau allfällige Unklarheiten beseitigen, womit kein Grund für weitere Abklärungen bestand.

E. 5.6

Der Steuerverwaltung ist schliesslich auch nicht vorzuwerfen, dass sie die Unterlagen zu den Steuerjahren 2006 und 2007 und der diesbezüglichen Buchprüfung nicht beizogen hat. Sie musste – insbesondere ohne konkrete Hinweise auf Unstimmigkeiten – keine Quervergleiche zwischen den verschiedenen Jahren vornehmen. Im Übrigen hat eine Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Geltung. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. Dabei ist unerheblich, ob sie den gleichen Sachverhalt in den

vorangehenden Steuerjahren anders beurteilt haben (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.2 f.; BGer 2C_249/2019 vom 6.5.2019 E. 5; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2020/200/201 vom 24.3.2021 E. 4.1 mit Hinweisen; Rich- ner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorb. zu Art. 109-121 N. 80 mit Hinwei- sen). Falls in den Veranlagungen 2006 und 2007 – trotz erfolgter Buchprü- fung – allfällige Unstimmigkeiten und Fehler in der Buchhaltung und eine da- raus folgende falsche Deklaration des Einkommens aus selbständiger Er- werbstätigkeit nicht entdeckt bzw. beanstandet wurden, kann der Beschwer- deführer somit ohnehin nichts daraus ableiten. Die Steuerverwaltung durfte die Steuerjahre 2008 bis 2012 unabhängig von den Veranlagungen 2006 und 2007 beurteilen. Unter diesen Umständen sind die Akten zu den Veran- lagungen und der Buchprüfung der Jahre 2006 und 2007 für die vorliegen-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 20 den Verfahren nicht von Bedeutung. Die StRK konnte die entsprechenden Anträge des Beschwerdeführers, die Akten einzuholen, ihm zur Einsicht zu- zustellen und die damalige Expertin der Buchprüfung einzuvernehmen, da- her abweisen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3, 141 I 60 E. 3.3; BVR 2022 S. 93 E. 4.5.4, 2021 S. 239 E. 5.6). Nicht von Bedeutung ist sodann, ob die Veranlagungen 2008 bis 2012 bei der Steuerverwaltung von derselben Expertin durchgeführt wurden wie die Buchprüfung der Jahre 2006 und 2007. Auch ein und dieselbe Steu- erbeamtin muss sich die in der Vorperiode mit dem Beschwerdeführer ge- machten Erfahrungen nicht einfach aus dem Gedächtnis anrechnen lassen; gerade im Kanton Bern mit seinen über 600'000 Steuerpflichtigen wäre eine andere Betrachtungsweise völlig realitätsfremd (vgl. BGer 2C_26/2007 vom 10.10.2007, in ASA 78 S. 308 ff. und StR 2008 S. 795 ff. E. 4.5 betreffend Nachsteuern).

E. 5.7

Nach dem Gesagten ist somit nicht zu beanstanden, wenn die StRK geschlossen hat, das Vorgehen der Steuerverwaltung bei den Veranlagung- en 2008 bis 2012 vermöge den Kausalzusammenhang nicht zu unterbre- chen. Der Beschwerdeführer hat den aus der unvollständigen Veranlagung resultierenden Steuerausfall (vorne E. 4) somit durch Verletzung seiner Ver- fahrenspflichten (vorne E. 3) bewirkt. Der objektive Tatbestand der vollende- ten Steuerhinterziehung ist erfüllt.

E. 6.1

Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Straf- gesetzbuchs (StGB; SR 311.0) gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Wil- len ausgeführt wird (sog. direkter Vorsatz) bzw. wenn der Erfolgseintritt für möglich gehalten und in Kauf genommen wird (sog. Eventualvorsatz; vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2 mit Hinweisen). Von fahrlässiger Tatbegehung ist aus- zugehen, wenn eine Person die Folge ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn die Person die Vorsicht

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 21 nicht beachtet, zu der sie oder er nach den Umständen und nach den per- sönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; BGE 135 II 86 E. 4.3, 135 IV 56 E. 2; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 32).

E. 6.2

Anders als die Steuerverwaltung, die insgesamt von einem grobfahr- lässigen Handeln ausging, wertet die StRK das Vorgehen des Beschwerde- führers als vorsätzlich. Dieser habe es unterlassen, eine Buchhaltung zu füh- ren, die den gesetzlichen Minimalanforderungen entspreche. Angesichts der massiven Unstimmigkeiten hätten die materiellen Fehler dem Beschwerde- führer grösstenteils bewusst sein müssen, unabhängig von seinen Buchhal- tungskenntnissen, die er mit Blick auf seine Aussagen an der Einvernahme wohl überschätzt habe. Offensichtlich habe er wissen müssen, dass Ausla- gen nie doppelt und Aufwände privater Natur oder ohne genügenden Ge- schäftsbezug nicht der Geschäftsrechnung belastet werden dürften. Vor diesem Hintergrund erweise sich das Vorgehen des Beschwerdeführers als planmässig. Er habe die Gefahr einer Steuerverkürzung unmittelbar voraus- sehen können und habe diese auf jeden Fall in Kauf genommen. Er habe somit zumindest eventualvorsätzlich gehandelt (angefochtene Entscheide E. 9.2). Der Beschwerdeführer wendet ein, sein Vorgehen sei höchstens als fahrlässig zu qualifizieren. Seine Buchhaltungskenntnisse seien begrenzt. Nach der Buchprüfung der Jahre 2006 und 2007, die keine Beanstandungen ergeben habe, habe er darauf vertraut, buchhalterisch und steuerrechtlich korrekt vorzugehen, wenn er seine Aufzeichnungen in den folgenden Jahren gleich führe. Weiter habe er im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren aner- kannt, gewisse Positionen in den Jahren 2008 bis 2012 falsch verbucht zu haben. Die Fehler habe er der Steuerverwaltung in einer Übersicht offen dar- gelegt und erläutert. Unter diesen Umständen könne nicht gesagt werden, er habe willentlich und wissentlich eine Steuerverkürzung herbeigeführt (Be- schwerden S. 20 f.). An anderer Stelle betont er zudem, auf die Einschät- zung der Expertin vertraut zu haben, die die Buchprüfung für die Steuerjahre 2006 und 2007 durchgeführt und ihm ausdrücklich gesagt habe, «dass seine Buchhaltung in Ordnung sei» (Beschwerden S. 13).

E. 6.3

Der Beschwerdeführer verfügt über keine eigentliche Ausbildung im Bereich der Buchführung; seine Buchhaltungskenntnisse hat er (vor Jahr- zehnten) in der Lehre als ... und anschliessend im Rahmen seiner

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 22 beruflichen Tätigkeit erworben (Einvernahme vom 8.9.2020 Fragen 7 und 8, Vorakten StRK [act. 3B] pag. 277 ff.; Einvernahme vom 27.2.2018 Rz. 35 ff., 84 ff., Vorakten StV [act. 3C] pag. 353 ff.). Angesichts der offensichtlichen Unzulänglichkeit der Geschäftsaufzeichnungen und der erheblichen materiellen Fehler hat die StRK – ungeachtet des wohl unzureichenden Sachverstands des Beschwerdeführers – zu Recht erwogen, dass diesem die Mängel bewusst sein mussten. Selbst juristischen Laien ohne spezifische Kenntnisse im Buchhaltungsbereich ist klar, dass nur Aufwände mit genü- gendem Geschäftsbezug von den steuerbaren Einkünften abziehbar sind und Auslagen mit privatem Charakter nicht abgezogen werden dürfen. Ebenso kann als bekannt vorausgesetzt werden, dass Aufwände nicht dop- pelt belastet werden dürfen, indem neben (pauschalen) Fahrspesen zusätz- lich noch (effektive) Fahrzeugkosten erfasst werden. Unbehelflich ist die Be- hauptung des Beschwerdeführers, im Rahmen der Buchprüfung der Jahre 2006 und 2007 habe ihm die Expertin «dies so gesagt»; er habe lediglich ihre Anordnungen befolgt (vgl. Einvernahme vom 8.9.2020 Frage 10 und S. 3). Es erscheint völlig unglaubhaft, dass die für die Buchprüfung zustän- dige Person dem Beschwerdeführer derart qualifiziert falsche Hinweise für die Buchführung der Folgejahre gegeben hat. Angesichts des klaren

Wider- spruchs zu grundlegenden Prinzipien der Buchführung hätte er auf entspre- chende Hinweise aber ohnehin nicht abstellen dürfen. Ebenso wenig kann er vor diesem Hintergrund etwas für sich aus dem Umstand ableiten, dass die Buchprüfung der Jahre 2006 und 2007 keine Beanstandungen ergeben habe: Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung vermag eine frühere Ver- anlagungspraxis für ein Hinterziehungsverfahren von vornherein keine schützenswerte Vertrauensposition zu begründen und findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprin- zips ohnehin nur zurückhaltende Anwendung. Zwar ist ein überwiegendes privates Interesse an Vertrauensschutz im Bereich von Verfahrensfragen und materiellrechtlich dort, wo den Steuerpflichtigen gesetzlich ein gewisser Ermessensspielraum zusteht, nicht gänzlich ausgeschlossen. Erforderlich wäre insoweit aber eine qualifizierende, einzelfallbezogene, ausdrücklich über eine konkrete Steuerperiode hinausreichende Auskunft oder eine Ver- fügung der Behörde (BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014 E. 3.7.4 mit Hinwei- sen). Eine bloss mündliche Auskunft einer Mitarbeiterin der Steuerverwal- tung würde offensichtlich nicht genügen. Nach dem Gesagten ist nicht zu

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 23 beanstanden, dass die StRK von einem zumindest eventualvorsätzlichen Handeln des Beschwerdeführers ausgegangen ist und auch den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt betrachtet hat.

E. 7

Streitig ist schliesslich noch die Höhe der Steuerbussen.

E. 7.1

Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Re- gel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschul- den bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Damit ist das strafrechtliche Verschuldensprinzip vom Gesetzgeber nur teil- weise verwirklicht worden. Zwar soll die fehlbare Person entsprechend ihrem Verschulden bestraft werden, doch ist für die vollendete Steuerhinterziehung eine Regelstrafe vorgesehen, was eine gewisse Schematisierung mit sich bringt. Vom Regelstrafmass als Ausgangspunkt ist abzuweichen, wenn das Verschulden eine gewisse Schwere über- oder unterschreitet. Dabei hat die Behörde die entsprechenden Umstände zu würdigen und den Verschuldens- grad individuell festzulegen (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 45 ff. mit Hinweisen; Guido Jenny, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsre- geln im Steuerstrafrecht, in ASA 66 S. 257 ff.). Die Busse ist sodann je nach den Verhältnissen der fehlbaren Person so zu bemessen, dass diese die Strafe erleidet, die ihrem Verschulden angemessen ist (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 333 Abs. 3 StGB; BGE 134 III 59 E. 2.3.1; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 46). Als hauptsächliche Strafzumessungsgründe sind nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise (Tat- komponenten) auch Vorleben, persönliche Verhältnisse sowie Verhalten nach der Tat und im Steuerstrafverfahren (Täterkomponenten) zu berück- sichtigen. Im Rahmen der dargelegten Grundsätze steht den Steuer- und Steuerjustizbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Ermessens- und Beurteilungsspielraum zu (vgl. BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 67/2012 S. 759 E. 3.2 und 3.3; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 7.1; Sie- ber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 99 ff.).

E. 7.2

Die Vorinstanz ist in Bezug auf das Strafmass von einem schweren Verschulden des Beschwerdeführers ausgegangen und hat den Bussenfaktor im Vergleich zu den Einspracheentscheiden von 0,75 auf 1,5 erhöht. Sie hat erwogen, bei (Eventual-)Vorsatz sei grundsätzlich vom Regelstrafmass, dem Einfachen der hinterzogenen Steuer, auszugehen. Strafminderungsgründe seien keine ersichtlich. Entgegen der Steuerverwaltung sei eine Kooperationsbereitschaft des Beschwerdeführers, die eine Strafminderung erlauben würde, nicht gegeben. Es sei davon auszugehen, dass er bewusst und willentlich Auslagen erfasst habe, die keinen genügenden Geschäftszug aufwiesen, die privater Natur, überhaupt nicht entstanden oder nicht belegt seien. Die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers begründeten keine erhöhte Strafempfindlichkeit. Strafschärfend wirkte sich aus, dass der Beschwerdeführer fortgesetzt und systematisch Lebenshaltungskosten und überhöhte Aufwände in seinen Geschäftszahlen erfasst habe. Sein Vorgehen erweise sich als planmässig, weshalb von einem schweren Verschulden auszugehen sei. Nur marginal zu berücksichtigen sei, dass die Steuerhinterziehung sich über mehrere Steuerjahre erstreckt habe. Das Verschulden des Beschwerdeführers und die strafehöhenden Umstände rechtfertigten, den Bussenfaktor vom Regelmass auf 1,5 zu erhöhen (angefochtene Entscheide E. 10.2).

E. 7.3

Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die StRK ihren Ermessens- und Beurteilungsspielraum rechtsfehlerhaft ausgeübt haben soll. Soweit der Beschwerdeführer auf die «Berner Praxis» bei Fahrlässigkeit verweist, ist dies hier nicht von Bedeutung, da die StRK das Verhalten des Beschwerdeführers zutreffend als vorsätzliche Begehung gewertet hat. Weiter ist sein Verhalten in den Steuerstrafverfahren mit der StRK nicht als «äusserst kooperativ» zu bezeichnen (Beschwerden S. 21). Eine besondere, strafmindernd zu berücksichtigende Kooperationsbereitschaft liegt nicht bereits dann vor, wenn die steuerpflichtige Person – ihren gesetzlichen Verpflichtungen entsprechend – die einverlangten Dokumente einreicht und den Behörden anbietet, «alle Unterlagen vor Ort einsehen» zu können. Der Beschwerdeführer hat während der bisherigen Verfahren kaum Reue und Einsicht gezeigt. Zwar anerkennt er, «gewisse Fehler» gemacht zu haben (Beschwerden S. 20), sieht die Verantwortung dafür letztlich aber allein bei der Steuerverwaltung (vgl. Einvernahme vom 8.9.2020 S. 2 f., Vorakten StRK [act. 3B]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 25 pag. 277 ff.). Die Vorinstanz überschreitet bzw. missbraucht ihr Ermessen nicht, wenn sie aufgrund der zahlreichen klar unzulässigerweise zum Abzug gebrachten Auslagen das Verhalten des Beschwerdeführers als planmässig und sein Verschulden als schwerwertet. Unter diesen Umständen ist nicht ersichtlich, inwiefern es rechtsfehlerhaft sein soll, angesichts des vorsätzlichen Vorgehens vom grundsätzlichen Bussenfaktor 1,0 auszugehen und diesen aufgrund von strafschärfenden Elementen auf 1,5 zu erhöhen.

E. 8

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. 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). Partei- kosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008- 2012 (Steuerbussen) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2008-2012 (Steuer- bussen) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden dem Beschwerde- führer auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 03.04.2023, Nrn. 100.2021.68/69U, Seite 26 5. Zu eröffnen: - Beschwerdeführer - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Das präsidierende Mitglied: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegen- heiten 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.