



100 19 188 200 19 170

100 19 189 200 19 171

100 19 190 200 19 172

100 19 191 200 19 173

100 19 192 200 19 174

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: . _____

Eröffnung: 3.2.2021 RNA/DGR/cbi/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 3. Februar 2021

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Junod sowie Gribi als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____ **AG**

gegen

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

betreffend Widerhandlung bei den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) war in den Jahren 2008 bis 2012 mit der Einzelfirma A. _____ als selbstständig erwerbender Berater im Ingenieurbereich tätig. Der Rekurrent führte keine Buchhaltung und erfasste seine monatlichen Einnahmen und Ausgaben jeweils in separaten Exceltabellen (nachfolgend auch: Aufstellung oder Aufzeichnung). Seine Ehefrau arbeitete bei der Firma C. _____. Nachdem der Rekurrent und seine Ehefrau für die Steuerjahre 2008 bis 2012 rechtskräftig veranlagt wurden, eröffnete der Zentrale Veranlagungsbereich Nachsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Bern (ZVB/N) am 24. März 2017 ein Nachsteuerverfahren gegen den Rekurrenten und seine Ehefrau sowie ein Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten betreffend die Steuerjahre 2008 bis 2012. Dies aufgrund einer erfolgten Meldung der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), vom 14. September 2016. In der entsprechenden Meldung hielt die Steuerverwaltung fest, dass im Rahmen der beim Rekurrenten durchgeführten Buchprüfung betreffend seine selbstständige Erwerbstätigkeit pro 2013 und 2014 (Buchprüfung 2013/2014) festgestellt worden sei, dass die Fahrzeugkosten dem Geschäftsaufwand doppelt belastet wurden. Insofern wurde der Rekurrent und seine Ehefrau seitens des ZVB/N aufgefordert, im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten für die Jahre 2008 bis 2012 entsprechende Unterlagen einzureichen.

B. Nach diverser Korrespondenz teilten der Rekurrent und seine Ehefrau dem ZVB/N mit Schreiben vom 24. April 2017 mit, dass im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten für die Steuerjahre 2006 und 2007 eine Buchprüfung durch die Steuerverwaltung erfolgt sei (Buchprüfung 2006/2007). Anlässlich dieser sei Einsicht in die gesamten Buchführungsunterlagen der Einzelfirma gewährt worden. Insbesondere habe die Steuerverwaltung auch die Fahrkosten überprüft. Dabei seien die erfolgten Verbuchungen offengelegt worden. Seitens der Steuerverwaltung seien jedoch keine geschäftsmässig nicht begründeten Aufwände erkannt und auch keine Aufrechnungen vorgenommen worden. Erst anlässlich der Buchprüfung 2013/2014 sei die erfolgte Verbuchungsweise seitens der Steuerverwaltung nicht mehr akzeptiert worden. Bei der Verbuchung der effektiven und pauschalen Fahrzeugkosten handle es sich jedoch um keine neue Tatsache. Mit Brief vom 5. Mai 2017 teilte der ZVB/N mit, dass die Steuerverwaltung erst anlässlich der Buchprüfung 2013/2014 auf Ungeheimtheiten gestossen sei. Aus den eingereichten Steuererklärungen pro 2008 bis 2012 sei die fehlerhafte Verbuchung der Fahrzeugkosten hingegen nicht ersichtlich gewesen. Nach diverser weiterer mündlicher wie schriftlicher Korrespondenz, reichten der Rekurrent und seine Ehefrau am 17. August 2017 Unterlagen ein.

C. Im weiteren Verlauf des Steuerhinterziehungsverfahrens, wobei am 27. Februar 2018 eine mündliche Einvernahme des Rekurrenten erfolgte, kam der ZVB/N zum Schluss, dass der Re-

kurrent in den Jahren 2008 bis 2012 neben effektiven auch pauschale Fahrzeugkosten bzw. den Kunden in Rechnung gestellte Fahrspesen als Aufwand verbucht hatte. Die Fahrspesen qualifizierte der ZVB/N als geschäftsmässig nicht begründet und rechnete diese auf. Weiter stellte der ZVB/N fest, dass auch weitere im Geschäftsaufwand verbuchte Kosten – insbesondere solche privater Natur – der Aufrechnung unterliegen würden. Bei seiner Prüfung ging der ZVB/N wie folgt vor: Der ZVB/N überprüfte die vom Rekurrenten eingereichten Unterlagen hinsichtlich der weiteren im Geschäftsaufwand verbuchten Kosten stichprobeweise, jeweils zwei Monate pro Jahr (Januar und August 2008; Juli und Dezember 2009; Februar und Juli 2010; Januar und November 2011; Januar und Dezember 2012). Dabei stellte er fest, dass mehrfach Auslagen für private Wochenendaufenthalte und Restaurantbesuche der Ehegatten erfasst wurden sowie Kosten für die private Rechtsschutzversicherung oder das Zeitungsabonnement der Tochter. Zudem erfasste der Rekurrent in seinen monatlichen Aufstellungen auch Beiträge an die Schweizerische Paraplegiker-Stiftung, obwohl er diese daneben auch in den Steuererklärungen unter Vergabungen geltend gemacht hatte. Ferner wurden dem Geschäftsaufwand diverse Auslagen belastet, welche nicht mittels entsprechender Belege nachgewiesen waren. Ebenfalls erfasste der Rekurrent Pauschalspesen, obschon auch Kleinstbeträge über das Geschäft abgerechnet wurden. Diese Erkenntnisse hielt der ZVB/N in der Bussenverfügung vom 6. November 2018 fest. Insgesamt kam der ZVB/N im Steuerhinterziehungsverfahren zum Schluss, dass in den geprüften Monaten Aufrechnungen von total CHF 161'679.-- vorzunehmen seien (jeweils exkl. zu berücksichtigender Abzug für AHV-Beiträge und Anpassungen beim Zweiverdienerabzug; vgl. pag. 440 ff.). Die Busse wurde auf CHF 22'334.35 bei den kantonalen Steuern pro 2008 bis 2012 und auf CHF 3'727.50 bei der direkten Bundessteuer pro 2008 bis 2012 festgesetzt. Inkl. Gebühren von CHF 500.-- betrug der verfügte Bussenbetrag insgesamt CHF 26'561.85. Ergänzend hielt der ZVB/N fest, dass die Steuerexpertin der Steuerverwaltung anlässlich der Buchprüfung 2006/2007 keine Ungereimtheiten festgestellt habe. Alleine aus diesem Umstand könne jedoch keine Zusicherung der Veranlagungsbehörde abgeleitet werden, dass der Sachverhalt auch in Zukunft gleich gewürdigt werde. Auch sei es sehr unwahrscheinlich, dass die Expertin in voller Kenntnis der Sachlage die zweimalige Berücksichtigung der Fahrzeugkosten nicht beanstandet hätte. Überdies sei die Steuerverwaltung nicht an frühere Veranlagungen gebunden und könne die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse in jedem Steuerjahr neu überprüfen, wobei frühere Veranlagungsverfügungen keine präjudizierende Wirkung hätten. Vorliegend habe der Rekurrent mit der doppelten Verbuchung der Fahrzeugkosten und Belastung von privaten Kosten als Geschäftsaufwand bewirkt, dass der Gewinn der Einzel-firma zu tief ausgewiesen worden sei. Damit seien die Steuerveranlagungen pro 2008 bis 2012 unvollständig in Rechtskraft erwachsen. Der ZVB/N gehe von grober Fahrlässigkeit aus. Der Rekurrent verfüge über geringe Kenntnisse im Bereich der Buchhaltung und habe es unterlassen eine Fachperson für seine Buchhaltung und die Steuererklärung beizuziehen. Damit ha-

be er pflichtwidrig unvorsichtig gehandelt und seine Sorgfaltspflichten verletzt. Folglich sei von einem mittleren Verschulden auszugehen. Unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse sowie allfälliger strafmindernder und strafe erhöhender Faktoren sei deshalb von einem Bussefaktor von 0.75 auszugehen. Gleichentags, am 6. November 2018, erliess der ZVB/N ebenfalls die Nachsteuerverfügung.

D. Gegen die Nachsteuer- und die Bussenverfügung erhob die B. _____ AG (Vertreterin) am 7. Dezember 2018 Einsprache.

E. Mit je separaten Einspracheentscheiden vom 10. April 2019 wies der ZVB/N die Einsprachen des Rekurrenten betreffend die Busse bzw. des Rekurrenten und seiner Ehefrau betreffend die Nachsteuer ab; der verfügte Bussenbetrag wurde bestätigt.

F. Gegen die Nachsteuer- und die Bussenverfügung hat die Vertreterin am 10. Mai 2019 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und beantragt:

"Die Einspracheentscheide seien aufzuheben und die Nachsteuer- und Bussenverfügungen 2008 bis und mit 2012 seien, unter Offenlegung der internen Buchprüfungsunterlagen für die Jahre 2006 und 2007 und Anhörung von ... [Name der Expertin der Steuerverwaltung, welche die Buchprüfungen 2006/2007 vorgenommen hat] als damals zuständige Steuerkommissarin neu auszustellen.

Die Busse auf den Fahrkostenaufrechnungen sei mit 0 % festzulegen und die Busse auf den Anrechnungen bei den übrigen Spesen zu reduzieren."

Zur Begründung bringt die Vertreterin vor, dass der Rekurrent unwissentlich nebst effektiven auch pauschale Fahrzeugkosten verbucht habe. Aufgrund der durchgeführten Buchprüfung 2006/2007, anlässlich welcher die Expertin dem Rekurrenten mündlich die Korrektheit der Buchhaltung versichert habe, sei er von der Richtigkeit seiner Verbuchung ausgegangen. Auch habe die Steuerverwaltung in den einzelnen vorliegend strittigen Steuerjahren im Rahmen des Veranlagungsverfahrens jeweils weitere Unterlagen beim Rekurrenten eingefordert. Daraus ergebe sich, dass die Steuererklärungen des Rekurrenten, losgelöst vom Massenverfahren, überprüft worden seien. Da auch in diesen Jahren die Buchhaltung nicht beanstandet worden sei, habe dies dem Rekurrenten nach Treu und Glauben Sicherheit in die von ihm erfolgte Verbuchungsweise gegeben. Dass der ZVB/N nun die internen Buchprüfungsunterlagen 2006/2007 nicht offenlegen wolle, verletzte den Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs. Weiter hält die Vertreterin fest, dass der Steuerverwaltung die Verbuchungsweise bei den Fahrzeugkosten bekannt gewesen sei, weshalb insofern keine neue Tatsache vorliegen würde, welche

ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren rechtfertige. Soweit die weiteren Aufrechnungen betreffend, bringt die Vertreterin vor, dass die Tätigkeit des Rekurrenten mit zahlreichen Reisen und Konsumationen verbunden sei. Der Rekurrent habe sämtliche Spesen ab 2008 nochmals überprüft und einige wenige Positionen gefunden, welche versehentlich in der Buchhaltung erfasst worden und entsprechend zu korrigieren seien. Dies könne der beigelegten Übersicht "Kommentar Spesen" entnommen werden. Die weiteren Kosten seien geschäftsmässig begründet. Insgesamt erweise sich der Bussenfaktor von 0.75 als nicht sachgerecht, zumal dem Rekurrenten keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei und er sich stets kooperativ verhalten habe.

G. Mit prozessleitender Verfügung vom 13. Mai 2019 hat die Steuerrekurskommission den Parteien mitgeteilt, dass das Steuerstrafverfahren (100 19 188-192 und 200 19 170-174) getrennt vom Nachsteuerverfahren (100 19 195-199 und 200 19 175-179) behandelt werde und letzteres bis zur Erledigung des Steuerstrafverfahrens vor der Steuerrekurskommission sistiert werde (vgl. Akten des Nachsteuerverfahrens 100 19 195-199 und 200 19 175-179).

H. Ebenfalls am 13. Mai 2019 hat die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 3. Juni 2019 eine mündliche Einvernahme zu verlangen sowie weitere sachdienliche Unterlagen einzureichen.

I. Mit Schreiben vom 31. Mai 2019 hat die Vertreterin weitere Unterlagen eingereicht sowie mitgeteilt, dass der Rekurrent auf eine mündliche Einvernahme bestehe.

J. Am 15. Juli 2019 hat sich der ZVB/N vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Zusammengefasst bringt er vor, dass die Überprüfung der im vorliegenden Verfahren eingereichten Unterlagen ergeben habe, dass der Rekurrent in den Jahren 2008 bis 2012 wiederholt private Aufwände als Geschäftsaufwand verbucht habe. Weiter habe der Rekurrent in seiner Einzelfirma sowohl effektive als auch pauschale Fahrzeugkosten verbucht. Die erfolgte Aufrechnung bei den Fahrzeugkosten werde sodann seitens des Rekurrenten nicht bestritten. Diesbezüglich halte die Vertreterin einzig fest, dass der Rekurrent aufgrund des Verhaltens der Steuerverwaltung ein berechtigtes Vertrauen in seine Verbuchungsweise haben konnte. So seien anlässlich der Buchprüfung 2006/2007 keine Ungereimtheiten seitens der Steuerverwaltung festgestellt worden. Insofern sei darauf hinzuweisen, dass im Protokoll der Buchprüfung 2006/2007 nicht festgehalten werde, dass die Verbuchung der Spesen und der Fahrzeugkosten korrekt erfolgt und deshalb in Folgeperioden gleich vorzunehmen seien. Auch sei dem Rekurrenten keine Zusicherung bezüglich der entsprechenden Verbuchung abgegeben worden. Folglich liege keine bindende behördliche Auskunft oder Zusicherung vor. Soweit die Vertreterin nun die Anhörung der Expertin sowie

Herausgabe der Buchprüfungsprotokolle 2006/2007 beantrage, sei ihr nicht zu folgen. Dies, da die Steuerakten pro 2006 und 2007 für die vorliegend zu beurteilenden Steuerjahre irrelevant seien. Auch erscheine es unter dem Gesichtspunkt des Steuergeheimnisses angebracht, dem entsprechenden Editionsantrag nicht stattzugeben. Eine Anhörung der Expertin würde auch keine neuen Erkenntnisse bringen, liege der Sachverhalt doch bereits zehn Jahre zurück. Weiter hält der ZVB/N fest, dass in den Veranlagungsverfahren 2008 bis 2012 nie zusätzliche Unterlagen bezüglich der Fahrkosten eingefordert worden seien. Auch seien die Veranlagungen nicht von derselben Person vorgenommen worden. Ferner sei darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent gemäss den in den vorliegenden Steuerjahren geltenden Gesetzesbestimmungen zur Führung einer doppelten Buchhaltung verpflichtet gewesen wäre, er jedoch einzig eine "vereinfachte Bilanz" erstellt habe. Durch die falsche Verbuchungsweise habe der Rekurrent den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Eine Pflicht der Steuerverwaltung zur vertieften Prüfung der Veranlagungen des Rekurrenten habe aufgrund der von ihm eingereichten Unterlagen nicht bestanden, weshalb sie ihre Untersuchungspflichten nicht verletzt habe. Der Rekurrent habe bezüglich der doppelten Verbuchung der Fahrzeugkosten grob fahrlässig gehandelt, so habe er die Steuererklärungen und seine Buchhaltung ohne entsprechende Kenntnisse und ohne Beizug einer Fachperson erstellt. Hinsichtlich der Verbuchung privater Aufwände sei hingegen von Eventualvorsatz auszugehen. Da diese Aufrechnungen im Vergleich zu den Fahrzeugkosten betragsmässig gering ausfallen, sei jedoch unter Berücksichtigung der Verfahrensökonomie insgesamt von grober Fahrlässigkeit auszugehen. Bei der Strafzumessung sei sodann von einem mittleren Verschulden auszugehen. Eine besondere Strafeempfindlichkeit des Rekurrenten sei nicht ersichtlich. Insgesamt erscheine ein Bussenfaktor von 0.75 als angemessen.

K. Mit Eingabe vom 6. August 2019 hat die Vertreterin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie hält u.a. fest, dass das Buchprüfungsprotokoll 2006/2007 sehr wohl relevant sei, habe doch der Rekurrent anlässlich der Buchprüfung sämtliche Unterlagen offengelegt und die Steuerverwaltung einen detaillierten Einblick in die Buchhaltung des Rekurrenten erhalten. Auch sei die zuständige Expertin in den Folgejahren bei der Veranlagung des Rekurrenten involviert gewesen. Soweit der ZVB/N vorbringe, dass in den Steuerjahren ab 2010 jeweils andere Steuerbeamte die Veranlagung des Rekurrenten vorgenommen hätten, sei dies unbeachtlich, habe sich doch jeder Steuerbeamte, welcher ein Dossier übernehme, vertieft in dieses einzuarbeiten, ansonsten sich die Steuerverwaltung durch gezielte personelle Rochaden stets jeder Verantwortung entziehen könnte. Überdies habe auch in den folgenden Steuerjahren mittels Aktenauflage eine vertiefte Überprüfung stattgefunden. Bezüglich der Spesen sei darauf hinzuweisen, dass bei der Tätigkeit des Rekurrenten ständiges Reisen unabdingbar sei. Auch Akquisitionsaufwände, wie bspw. für allfällige Kundengeschenke, seien üblich. Schliess-

lich sei festzuhalten, dass der ZVB/N im vorliegenden Verfahren Belege nur stichprobeweise für einige Monate, nicht aber "flächendeckend", einverlangt habe. Die angeforderten Belege seien eingereicht worden.

L. Mit Schreiben vom 9. Oktober 2019 hat die Steuerrekurskommission den Rekurrenten aufgefordert die monatlichen Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben für die Jahre 2008 bis 2012 (jeweils Januar bis Dezember) inkl. aller dazugehörigen Buchungsbelege sowie Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Privatentnahmen und Privateinlagen der Jahre 2008 bis 2012 einzureichen. Ebenfalls wurden Belege zu den in den Steuererklärungen pro 2010 und 2011 im Formular 9 deklarierten Privatanteilen von je CHF 2'000.-- sowie die vom Rekurrenten erstellten Zusammenzüge aller "monatlicher Ein- und Ausgaben-Blätter" eingefordert.

M. Am 12. November 2019 hat der Rekurrent die verlangten Unterlagen persönlich bei der Steuerrekurskommission abgegeben (fünf Bundesordner; Jahre 2008 bis 2012). Dem beigelegten Schreiben ist zu entnehmen, dass sich einige Originale der Quittungen nicht mehr im Besitz des Rekurrenten befinden, da diese der Steuerverwaltung übersendet worden seien. Der Rekurrent führt aus, er unterteile die geschäftlichen und privaten Spesen genau und werde die privaten Rechnungen anlässlich der Einvernahme vorlegen. Bezüglich Privatanteilen von CHF 2'000.-- in den Jahren 2010 und 2011 bringt er vor, dass es sich dabei um von der Steuerverwaltung anerkannte Fahrkosten gehandelt habe, bei welchen ein Privatanteil erfasst worden sei. Dies zeige erneut, dass die Fahrkosten seitens der Steuerverwaltung überprüft worden seien.

N. Mit Schreiben vom 16. Juli 2020 ist der Rekurrent zur Einvernahme vorgeladen worden. Am 8. September 2020 ist der Rekurrent durch die hauptamtliche RichterIn der Steuerrekurskommission einvernommen worden. Anlässlich der Einvernahme wurde der Rekurrent seitens der Steuerrekurskommission zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert (Steuererklärung pro 2019 und die letzte Steuerveranlagung). Den Parteien wurde zur Einreichung von Schlussbemerkungen eine Frist bis 29. September 2020 angesetzt.

O. Mit Schreiben vom 14. September 2020 hat die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten bzw. der Vertreterin mitgeteilt, dass sie in Erwägung ziehe den Einspracheentscheid betreffend Widerhandlung pro 2008 bis 2012 vom 10. April 2019 zu Ungunsten des Rekurrenten abzuändern (sog. "reformatio in peius"). Dabei ziehe die Steuerrekurskommission eine Erhöhung des Bussenfaktors unter gleichzeitiger Erhöhung der Berechnungsbasis für die Busse in Betracht. Bezüglich der Berechnungsbasis für die Busse könne sich eine entsprechende Korrektur rechtfertigen, da die Prüfung der Buchhaltungsunterlagen bzw. Aufzeichnungen des Rekurrenten ergeben habe, dass die geschäftsmässige Begründetheit bei einer Vielzahl von

verbuchten Aufwänden nicht vorliege bzw. nicht genügend nachgewiesen sei. Auch seien Aufwände, die usanzgemäss sowohl im geschäftlichen wie im privaten Bereich anfallen können, kein Privatanteil ausgeschieden worden. Insofern ziehe die Steuerrekurskommission in Erwägung in den Steuerjahren 2008, 2009, 2010 und 2011 weitere zu den bereits vom ZVB/N erfolgten Aufrechnungen vorzunehmen. Diese zusätzlichen Aufrechnungen stünden insbesondere im Zusammenhang mit den vom ZVB/N nicht überprüften Monaten und den in den Exceltabellen unter den Positionsnummern 13 bis 36 erfassten Aufwänden. Ebenfalls ziehe die Steuerrekurskommission in Betracht, die unter den Positionsnummern 1 bis 7 erfassten und den Kunden verrechneten Spesen grösstenteils aufzurechnen. Dies einerseits aufgrund des Umstands, dass diese Spesen nicht belegt seien und andererseits abgerechnete Aufwände – bspw. den Kunden in Rechnung gestellte Fahrspesen – nicht den tatsächlich angefallenen Kosten entspreche oder doppelt erfasst worden seien. Die Steuerrekurskommission erwäge weiter, die Fahrzeuge gemäss der Selbstdeklaration des Rekurrenten und seiner Ehefrau dem Privatvermögen zuzuordnen, was zu einer Aufrechnung der erfassten Fahr(zeug)kosten führe. Im Gegenzug könnten die (rein) mit der geschäftlichen Nutzung der Fahrzeuge verursachten Kosten als Aufwand geltend gemacht werden. Mangels detaillierter Aufzeichnung der geschäftlich bzw. privat gefahrenen Kilometer ziehe die Steuerrekurskommission in Erwägung, die Fahrkosten ermessensweise zu schätzen. Dabei ziehe sie in Betracht, die Anzahl der Kilometer, welche mittels Fahrspesen den Kunden verrechnet wurden, als geschäftliche Fahrten anzuerkennen und diese unter Berücksichtigung einer Kilometerpauschale als Aufwand zuzulassen; damit wären sämtliche geschäftlich bedingten Betriebskosten (fixe und variable) abgegolten. Hinsichtlich des Bussenfaktors ziehe die Steuerrekurskommission aufgrund der sich aus den Akten ergebenden Umstände und der anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 erfolgten Angaben des Rekurrenten weiter in Betracht von einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung auszugehen und das Strafmass bzw. den Bussenfaktor zu erhöhen. Dem Rekurrenten bzw. der Vertreterin ist Gelegenheit eingeräumt worden, bis zum 29. September 2020 sachdienliche Unterlagen einzureichen und innert gleicher Frist zu einer allfälligen Änderung des Einspracheentscheids Stellung zu nehmen.

P. Am 23. September 2020 hat der Rekurrent die anlässlich der Einvernahme verlangten Unterlagen eingereicht.

Q. Mit Brief vom 25. September 2020 hat die Vertreterin für die Einreichung der Stellungnahme zur angekündigten "reformatio in peius" um Fristverlängerung ersucht. Seitens der Steuerrekurskommission ist eine überlange Fristverlängerung, einmalig und nicht weiter verlängerbar, bis 30. Oktober 2020 gewährt worden.

R. Am 30. Oktober 2020 (eingegangen bei der Steuerrekurskommission am 2.11.2020) hat die Vertreterin ein Ablehnungsbegehren gegen die mit dem vorliegenden Entscheid betraute hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission gestellt sowie erneut um Fristverlängerung ersucht.

S. Am 2. November 2020 hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission der Vertreterin mitgeteilt, dass die Akten zur Bearbeitung des Ablehnungsbegehrens dem Vizepräsidenten bzw. hauptamtlichen Richter der Steuerrekurskommission übergeben worden seien.

T. Mit Entscheid vom 19. November 2020 ist das Ablehnungsbegehren gegen die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission abgewiesen worden. Der Entscheid ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

U. Am 17. Dezember 2020 und damit während der laufenden Rechtsmittelfrist hinsichtlich dem oben erwähnten Ablehnungsbegehren ist bei der Steuerrekurskommission unaufgefordert eine Eingabe des Rekurrenten eingegangen in welcher er seinen Standpunkt darlegt. Mit Schreiben vom 18. Dezember 2020 hat sodann die Vertreterin die Steuerrekurskommission aufgefordert, die am 14. September 2020 angesprochenen Aufrechnungen (angekündigte Verschlechterung bzw. "reformatio in peius"; Bst. O hiavor) zur Wahrung des rechtlichen Gehörs des Rekurrenten detailliert zusammenzustellen und dem Rekurrenten zur Stellungnahme zu unterbreiten. Am 21. Dezember 2020 hat der hauptamtliche Richter der Steuerrekurskommission der Vertreterin mitgeteilt, dass ihr Schreiben vom 18. Dezember 2020 unaufgefordert und während laufender Sistierung des Hauptverfahrens eingegangen sei. Die Sistierung des Hauptverfahrens werde erst nach Eintritt der Rechtskraft des Ablehnungsentscheids (Bst. T hiavor) aufgehoben und danach das Hauptverfahren wieder an die Hand genommen. Entsprechend wurde das Schreiben vom 18. Dezember 2020 zur Entlastung der Steuerrekurskommission an die Vertreterin zurückgeschickt. Die Vertreterin wurde weiter darauf hingewiesen, dass sie über die Aufhebung der Sistierung des Hauptverfahrens zu gegebener Zeit informiert werde.

V. Mit Schreiben vom 20. Januar 2021 hat die hauptamtliche Richterin der Vertreterin mitgeteilt, dass das Hauptverfahren infolge Rechtskraft des Entscheids betreffend Ablehnungsbegehren wieder an die Hand genommen werde. Gleichzeitig ist das mit Schreiben vom 30. Oktober 2020 gestellte (erneute) Fristverlängerungsgesuch (Bst. R hiavor) abgewiesen worden. Die Vertreterin ist darauf hingewiesen worden, dass mit Verfügung vom 28. September 2020 (Bst. Q hiavor) eine einmalige, ausdrücklich nicht weiter verlängerbare, dafür überlange Fristverlängerung bis zum 30. Oktober 2020 gewährt worden ist. Weiter habe sie in ihrem erneuten Gesuch um Fristverlängerung nichts vorgebracht, was eine weitere ausserordentliche Fristverlängerung

rechtfertigen würde. Das Schreiben ist der Vertreterin gemäss Track & Trace der Post am 21. Januar 2021 zugestellt worden.

W. Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 21. Januar 2021 (Schreiben seitens der Vertreterin fälschlicherweise datiert auf 20.1.2021), reicht die Vertreterin Unterlagen zu diversen Buchhaltungspositionen ein. Diese werden zu den Akten genommen.

X. Mit Schreiben vom 27. Januar 2021 hat die Vertreterin erneut der Steuerrekurskommission unaufgefordert eine Eingabe eingereicht. Darin äussert sie ihr Unverständnis zur Ablehnung der angebehrten Fristverlängerung (Bst. V hiervor) und ersucht erneut um Fristerstreckung. Die Vertreterin führt aus, dass es sich ja nicht um eine gesetzliche Frist handle und nicht einsichtig sei, warum die behördliche Frist nicht erstreckt werde. Mehrfache Fristerstreckungen seien nicht unüblich und würden gemäss bekannter Gerichtspraxis gewährt. Hinzu komme, dass die angebehrte Fristverlängerung erst drei Monate nach Einreichung des Fristverlängerungsgesuchs abgewiesen worden sei.

Y. Mit Verfügung vom 29. Januar 2021 hat die Instruktionsrichterin den Eingang des Schreibens vom 27. Januar 2021 bestätigt und gleichzeitig den Schriftenwechsel geschlossen.

Z. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, sofern entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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 Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist – unter Vorbehalt von E. 2 und 3 hiernach – einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da die Busse CHF 3'000.-- übersteigt (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]).

2. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist aufgrund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens einzig die Busse wegen Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2008 bis 2012. Auf entsprechende Vorbringen die Nachsteuer betreffend, insbesondere ob bezüglich der verbuchten Fahrzeugkosten neue Tatsachen vorliegen, ist im Rahmen des hier strittigen Verfahrens nicht weiter einzugehen. Entsprechend kann darauf nicht eingetreten werden.

3. Weiter ist darauf hinzuweisen, dass soweit der Rekurrent anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 bzw. die Vertreterin im Rahmen des erfolgten Schriftenwechsels das Vorgehen und Verhalten der Steuerverwaltung bzw. einzelner Mitarbeiter dieser beanstandet, die Steuerrekurskommission Rechtsmittelinstanz und nicht Aufsichtsbehörde der Steuerverwaltung ist. Es steht ihr nicht zu, über das Vorgehen oder Verhalten der Steuerverwaltung bzw. von deren Mitarbeitenden zu urteilen. Für aufsichtsrechtliche Belange ist die Finanzdirektion des Kantons Bern zuständig und der Rekurrent hätte sich mit allfälligen aufsichtsrechtlichen Belangen an diese zu wenden. Auf die entsprechende Rüge kann folglich nicht eingetreten werden.

4. Ferner ist festzuhalten, dass gemäss Verfügung vom 25 September 2020 der Vertreterin eine einmalige überlange und nicht weiter erstreckbare Fristverlängerung bis zum 30. Oktober 2020 gewährt worden ist. Am letzten Tag der Frist, am 30. Oktober 2020, hat die Vertreterin ein Ablehnungsbegehren gegen die Instruktionsrichterin eingereicht und gleichzeitig um Fristerstreckung bis Ende Jahr (31.12.2020) ersucht. Aufgrund des Ablehnungsbegehrens wurde das vorliegende Verfahren bis zum rechtskräftigen Entscheid bezüglich Ablehnung sistiert. Nach Rechtskraft des Ablehnungsentscheids ist das vorliegende Verfahren mit Schreiben vom 20. Januar 2021 wieder an die Hand genommen worden. Das Begehren um Fristverlängerung ist abgewiesen worden (Bst. V hiervor). Auch wenn es sich, wie von der Vertreterin korrekt festgehalten um eine behördliche Frist handelt, sind auch behördliche Fristen bindend. Mit Verfügung vom 25. September 2020 (Bst. Q hiervor) wurde eine einmalige und nicht weiter verlängerbare, dafür überlange Fristverlängerung gewährt. Gründe, die eine ausserordentliche, weitere Fristverlängerung rechtfertigen könnten sind seitens der Vertreterin nicht vorgebracht worden. Daran vermag auch das Schreiben der Vertreterin vom 27. Januar 2021 nichts zu ändern (Bst. X hiervor). Die Begründung, dass die Abweisung der Fristverlängerung ja erst nach drei Monaten erfolgt und folglich eine weitere Fristverlängerung zu gewähren sei, zielt ins Leere. Die Verzögerung des Verfahrens hat der Rekurrent bzw. dessen Vertreterin selbst ver-

ursacht, durch das Ablehnungsverfahren. Denn im Rahmen der Bearbeitung dieses Begehrens, hat das Hauptverfahren still zu stehen.

5. Der Vorwurf der Steuerhinterziehung betrifft nur den Rekurrenten, nicht aber seine Ehefrau. Der Grundsatz der gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten (vgl. Art. 10 StG und Art. 9 DBG) hat keinen Einfluss auf das Steuerstrafverfahren und die Strafzumessung. Die Ehegatten sind bei der Anwendung von Steuerstrafrecht vielmehr wie Individualbesteuerte zu behandeln. 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. Die haftungsrechtlichen Bestimmungen gemäss Art. 15 StG und Art. 13 DBG kommen nicht zur Anwendung. Da das Steuerstrafrecht dem Strafrecht zuzuordnen ist, sind die verfassungsrechtlichen Strafrechtsgrundsätze und die Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) zu beachten. Die strafrechtliche Verantwortung ist höchstpersönlicher Natur und darf nicht auf Ehegatten ausgedehnt werden. Als Folge des Verschuldensprinzips ist somit nicht die eheliche Gemeinschaft als Ganzes mit einer Strafe zu belegen, sondern es ist bei jedem Ehegatten getrennt zu prüfen, ob ihn an der tatbestandsmässigen Herbeiführung des ungerechtfertigten Steuervorteils ein Verschulden trifft. Eine Bestrafung des anderen Ehegatten ist somit nur dann möglich, wenn er vorsätzlich zur Hinterziehung der Steuerfaktoren des ersten Ehegatten angestiftet hat, bei einer solchen Steuerhinterziehung mitgeholfen oder als Vertreter eine solche Steuerhinterziehung bewirkt hat (Art. 221 Abs. 2 i.V.m. Art. 219 StG und Art. 180 i.V.m. Art. 177 DBG). Vorliegend ist erstellt, dass der Vorwurf der Steuerhinterziehung einzig den Rekurrenten und nicht seine Ehefrau betrifft. Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob der Rekurrent durch die Erfassung von effektiven und pauschalen Fahrzeugkosten (Fahrspesen) sowie privaten Auslagen als Geschäftsaufwand in den Jahren 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 eine Steuerhinterziehung begangen hat und ob ihm die ausgesprochene Busse zu Recht auferlegt worden ist.

6. In einem ersten Schritt ist von Amtes wegen die Verjährung zu prüfen (vgl. BGer vom 29.10.1987, in ASA 59 S. 250 E. 4a).

6.1 Seit dem 1. Januar 2017 ist das "Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB" (AS 2015 779) in Kraft. Mit Inkrafttreten des vorstehend genannten Bundesgesetzes erfolgte auf Bundesebene eine Anpassung der in aArt. 184 DBG (in der Fassung vom 14.12.1990) und aArt. 58 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (in der Fassung vom 14.12.1990; StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 333 Abs. 6 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB; SR 311.0) vorgesehenen Verjährungsbestimmungen. Die seit dem

1. Januar 2017 in Kraft getretenen Art. 184 DBG und Art. 58 StHG verdrängen als besondere Bestimmungen i.S.v. Art. 333 Abs. 1 StGB die bisher geltende Verjährungsfrist von 15 Jahren bei vollendeter Steuerhinterziehung (vgl. zur altrechtlichen Regelung VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2 ff., mit Hinweisen). Neu beträgt die Verjährungsfrist für vollendete Steuerhinterziehungen zehn Jahre und beginnt jeweils am Ende jener Steuerperiode bzw. eines Steuerjahres zu laufen, für welche die steuerpflichtige Person unzutreffend veranlagt worden ist (Art. 184 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 DBG und Art. 58 Abs. 2 Bst. a StHG). Ferner zu erwähnen ist sodann, dass gemäss Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn seitens der zuständigen kantonalen Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine entsprechende (Bussen-)Verfügung (bzw. erstinstanzliches Urteil bzw. eine verurteilende Verfügung der Steuerverwaltung) ergangen ist (vgl. dazu auch Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 13 ff. zu Art. 184 DBG, mit Hinweisen). Art. 205f DBG sieht sodann als übergangsrechtliche Bestimmung vor, dass für die Beurteilung von Straftaten, die im Steuerjahr vor Inkrafttreten der neuen Verjährungsfristen begangen wurden, das neue Recht anwendbar ist, sofern dieses milder ist als das in jenem Steuerjahr geltende Recht (Grundsatz der *lex mitior*). Dies ist in Bezug auf Straftaten, die zwischen dem 1. Oktober 2002 und dem 31. Dezember 2016 begangen wurden, der Fall (kürzere Verjährungsfrist nach neuem Recht; vgl. auch VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2.2 mit Verweis auf E. 2.1.7). Sofern – was vorliegend nicht der Fall ist – Steuerhinterziehungen zu beurteilen wären, welche vor dem 1. Oktober 2002 begangen wurden, würden sich die Verjährungsbestimmungen von aArt. 184 DBG bzw. aArt. 58 StHG als milder erweisen und wären somit anzuwenden, zumal nach dem neuen, hier anwendbaren Recht, die Verjährung nicht mehr eintreten kann, nachdem ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

6.2 Auch auf kantonaler Ebene wurde das StG aufgrund der in Art. 72s StHG (in der Fassung vom 1.1.2017) enthaltenen Verpflichtung an die neuen Verjährungsbestimmungen angepasst. Neu sieht Art. 229 StG (in der Fassung vom 1.1.2017) explizit vor, dass bei vollendeter Steuerhinterziehung die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt und die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn seitens der zuständigen kantonalen Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine entsprechende (Bussen-)Verfügung ergangen ist (Art. 229 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 sowie Abs. 2 StG). Soweit die Übergangsbestimmungen von Art. T5-1 StG betreffend, kann auf die entsprechenden Ausführungen zum Recht auf Bundesebene verwiesen werden (vgl. E. 6.1 hiavor).

6.3 Gestützt auf diese Rechtslage ergibt sich im vorliegenden Fall in Bezug auf die Steuerjahre 2008 bis 2012, dass die seit dem 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verjährungsbestimmungen von Art. 184 DBG und Art. 229 StG (je in der Fassung vom 1.1.2017) Anwendung fin-

den. Die vom ZVB/N erlassene Bussenverfügung, die als erstinstanzliches Urteil zu gelten hat, datiert vom 6. November 2018 (pag. 436 ff.) ist damit noch vor Ablauf der Verjährungsfrist von zehn Jahren ergangen, die für das älteste in Streit stehende Steuerjahr 2008 am 1. Januar 2019 eingetreten wäre. Entsprechend sind die hier in Frage stehenden Steuerjahre 2008 bis 2012 nicht verjährt.

7. In einem nächsten Schritt ist weiter zu prüfen, ob der Rekurrent eine Steuerhinterziehung begangen hat. Gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. Art. 56 Abs. 1 StHG 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, a.a.O., 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 vom 12.6.2018, E. 6.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 7 ff. zu Art. 175 DBG).

7.1 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 Entscheide 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 Veranlagung 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).

7.2 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".

tigen" (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).

7.3 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 EMRK 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 Beweislage 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).

8. Folglich ist zu prüfen, ob der Rekurrent den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt hat, indem er in seinen Büchern geschäftsmässig nicht begründete Aufwände erfasst bzw. als privat zu qualifizierende Auslagen dem Geschäftsaufwand belastet hat.

8.1 Zum steuerbaren Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehören alle Einnahmen aus der Unternehmenstätigkeit und aus dem im Unternehmen investierten Kapital, unter Abzug der geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwände (Art. 21 Abs. 1 und Art. 32 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 und Art. 27 DBG). Führt der selbstständig Erwerbstätige eine kaufmännische Buchhaltung, gelten für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens die Regeln zur Gewinnermittlung bei juristischen Personen sinngemäss (Art. 21 Abs. 5 letzter Satz i.V.m. Art. 85 StG bzw. Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 DBG). Ausgehend vom Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz, bilden Bilanz und Erfolgsrechnung den Ausgangspunkt und die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung, sofern bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und soweit nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften zu beachten sind. Neben dem Saldo der Erfolgsrechnung gehören insbesondere die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge und alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, zum steuerbaren Einkommen (Art. 85 Abs. 2 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 DBG; VGE 100 2019 319/320 vom 17.8.2020, E. 2.1). Dies betrifft u.a. der Erfolgsrechnung belastete Aufwände für die Befriedigung privater Bedürfnisse der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebenshaltungskosten).

8.2 Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz zwar durch eine beispielhafte Aufzählung näher umschrieben, aber nicht abschliessend definiert (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt, was eine steuermindernde Tatsache darstellt. In Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 20. Oktober 2000 über den geschäftsmässig begründeten Aufwand (VgA; BSG 661.312.58) wird festgehalten, dass als geschäftsmässig begründet jener Aufwand gilt, welcher im Zusammenhang mit der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit entsteht. Insofern beurteilt sich die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung anhand des unternehmerischen Zwecks. Gemäss Lehre und Rechtsprechung ist eine Aufwendung grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem mit diesem verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht. Dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist, wird dabei nicht vorausgesetzt. Auch erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn lediglich ungeschickt disponiert wurde. Die blossе Möglichkeit der Gewinnerzielung reicht aus, damit eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit steht (VGE 100 2016 257/258 vom 12.6.2018, E. 6.5, mit Hinweisen; VGE 100 2019 319/320 vom 17.8.2020, E. 2.2, mit Hinweisen). Die steuerpflichtige Person hat allerdings den Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit nachzuweisen. Diese Regelung basiert auf dem Grundsatz, dass die steuerpflichtige Person steuermindernde Faktoren nachzuweisen hat

(vgl. dazu auch Sieber/Malla, a.a.O., N. 45 zu Art. 182 DBG) und geschäftsmässig begründeter Aufwand einen solchen Faktor darstellt. Mithin haben die selbstständig Erwerbenden mittels Belegen den Beweis zu erbringen, dass die angefallenen bzw. verbuchten Kosten in Zusammenhang mit einem konkreten geschäftlichen Vorgang stehen und insoweit geschäftlich begründet sind. Der Nachweis umfasst nicht nur das Faktum, dass die Aufwände tatsächlich angefallen sind, sondern auch deren geschäfts- oder berufsmässige Begründetheit (VGE 100 2019 319/320 vom 17.8.2020, E. 2.3, mit Hinweisen). Der Unternehmer hat demnach darzutun, inwiefern seine Ausgaben einen engen Konnex zum Geschäftsbetrieb aufweisen (Reich/Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 39 zu Art. 27 DBG). Die Vermutung der materiellen Richtigkeit der Handelsbilanz entfällt, wenn eine formell ordnungsgemäss geführte Buchhaltung fehlt oder wenn Anhaltspunkte bestehen, die auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen (VGE 100 2019 319/320 vom 17.8.2020, E. 2.3, mit Hinweisen).

8.3 Vorliegend ist erstellt, dass der Rekurrent, welcher in den in Streit stehenden Steuerjahren 2008 bis 2012 jeweils mehr als CHF 100'000.-- pro Jahr an Roheinnahmen im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit erzielt (pag. 161, 163, 167, 169 und 172) und seine Einzelfirma per 28. März 2006 ins Handelsregister eingetragen hat, unter dem bis 31. Dezember 2012 geltenden Recht verpflichtet gewesen ist, eine nach kaufmännischer Art geführte Buchhaltung zu führen (Art. 957 Abs. 1 aOR [in der geltenden Fassung bis 31.12.2012; AS 2002 949] i.V.m. Art. 36 Abs. 1 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV; SR 221.411]; vgl. auch Art. 125 Abs. 2 aDBG [in der geltenden Fassung bis 31.12.2015; AS 1991 1184] sowie Art. 171 Abs. 2 aStG [in der geltenden Fassung bis 31.12.2019; BAG 00-124]). Darauf hat der Rekurrent allerdings verzichtet. Vielmehr hat er einzig die monatlichen Einnahmen und Ausgaben rudimentär in einer Exceltabelle erfasst. Die Rechnungen an die Kunden (Honorar und verrechnete Spesen) hat er jeweils mit den Beleg-Nrn. 1 bis 7 versehen und diese in den Exceltabellen den entsprechenden Positionsnummern (1-7) zugeordnet. Die Honorare inkl. Spesen hat er als Einnahmen bzw. Umsatz erfasst. Gleichzeitig hat er die Spesen vom Umsatz in Abzug gebracht, sodass netto einzig die Honorareinnahmen als Umsatz verblieben. Die Belege zu diversen Aufwänden (bspw. Fahr[zeug]-, Büro- oder Repräsentationskosten etc.) hat er mit den Beleg-Nrn. 13 bis 36 versehen und diese den entsprechenden Positionsnummern (13-36) in den Exceltabellen zugeordnet. Zu erwähnen ist, dass die gleichen Beleg-Nrn. jeweils für die gleiche Art von Aufwand stehen (bspw. Beleg-Nrn. 19-22 stehen für Auslagen für Benzin, Beleg-Nr. 30 steht für Auslagen im Zusammenhang mit Versicherungen; vgl. pag. 372 ff.). Oftmals weisen mehrere Belege dieselbe Beleg-Nr. auf (vgl. pag. 430 f., diverse Restaurantquittungen sind mit der Beleg-Nr. 25 versehen). Aufgrund schlechter Kopierqualität sind die Belege teilweise nur schwer entzifferbar bis unleserlich (bspw. pag. 259 f., 287 f.

und 422 ff.); häufig fehlen entsprechende Belege auch gänzlich. Weiter finden sich Belege in den Akten, welche zwar eine Beleg-Nr. aufweisen, jedoch in den Exceltabellen überhaupt nicht oder nicht unter der entsprechenden Beleg-Nr. erfasst worden sind bzw. sich der in den Exceltabellen unter einer Positionsnummer ausgewiesene Betrag nicht nachvollziehen lässt (so bspw. Januar 2008, Beleg-Nr. 25, "Spesen, Detail" über CHF 202.80 [pag. 203], gemäss einzigem Beleg zu der Nr. 25 betragen die Gesamtausgaben CHF 140.50 [handschriftlicher Vermerk; pag. 219]). Ebenfalls geht aus den Aufzeichnungen des Rekurrenten nicht hervor, dass er Privatanteile ausgeschieden hat. Einzig in den Steuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 hat der Rekurrent im Formular 9 Privatanteile von je CHF 2'000.-- festgehalten (pag. 85 und 110; diese stehen gemäss Angaben des Rekurrenten im Zusammenhang mit den Fahrzeugkosten [Eingabe vom 11.11.2019, persönlich übergeben am 12.11.2019]); aus den Aufzeichnungen lassen sich diese allerdings nicht nachvollziehen. Weiter ergibt sich, dass – wie nachfolgend aufzuzeigen sein wird – in den in Streit stehenden Steuerjahren nachweislich und in erheblichem Umfang dem Geschäftsaufwand zu hohe bzw. private Auslagen belastet wurden (vgl. E. 8.5.1 ff. hiernach). Festgehalten werden kann, dass der Rekurrent neben den erwähnten Aufstellungen in Form von (monatlichen) Exceltabellen keine weiteren, seine selbstständige Erwerbstätigkeit betreffenden Aufzeichnungen (wie Bilanz, Erfolgsrechnung, Buchungsjournal, Inventar, Abschreibungstabelle etc.) geführt bzw. eingereicht hat. Der Rekurrent hat anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 vor der Steuerrekurskommission (Bst. N hiervor) seine Überzeugung kundgetan, dass er keine Bilanz zu erstellen habe, da er über keine Vorräte verfüge und auch keine Kasse führe. Die Jahre schliesse er einzeln ab ("Jahr für Jahr"). Die Exceltabelle, welche auf einem von ihm geschriebenen Programm beruhe, diene ihm im Sinn einer Saldobuchhaltung, damit er jeden Tag sehe, wo er stehe (Einvernahmeprotokoll der Steuerrekurskommission vom 8.9.2020 [EP], Frage 7). Auch wenn der Rekurrent davon ausgegangen ist, dass er nicht der Buchführungspflicht untersteht, hätte er zumindest die nach Art. 125 Abs. 2 aDBG und Art. 171 Abs. 2 aStG geforderten Aufzeichnungen vornehmen müssen; dabei handelt es sich um steuerrechtliche Minimalanforderungen. Insofern hätte der Rekurrent Aufstellungen über sämtliche Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie erfolgte Privatentnahmen und Privateinlagen erfassen und den Steuererklärungen beilegen müssen. Die unübersichtlichen Aufstellungen des Rekurrenten vermögen daher den steuerrechtlichen Minimalanforderungen nicht zu genügen. Aufgrund der nicht konsequenten Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsaufwand, der mangelnden Transparenz und dem (teilweise) Fehlen von aussagekräftigen Belegen bestehen genügend Anhaltspunkte, um die natürliche Vermutung der Richtigkeit der Buchhaltung in Zweifel zu ziehen bzw. als nicht verlässlich einzustufen. Die Grundsätze einer ordnungsgemässen Buchhaltung, d.h. Vollständigkeit, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge, Klarheit und Nachprüfbarkeit, sind nicht erfüllt. Die Aufstellungen

des Rekurrenten weisen erhebliche formelle und materielle Mängel auf und können insgesamt nicht als Buchhaltung bezeichnet werden bzw. sind als handelsrechtswidrig zu qualifizieren. Entsprechend kann für die Beantwortung der Frage, ob die strittigen Aufwände entstanden und geschäftsmässig begründet sind, nicht auf die Aufzeichnungen des Rekurrenten abgestellt werden, obwohl er hierfür vollumfänglich beweispflichtig ist (VGE 100 2019 319/320 vom 17.8.2020, E. 2.3, mit Hinweisen; BGer 2C_554/2013 vom 30.1.2014, E. 2.1 f., mit Hinweisen). Werden Verstösse gegen die Bilanzgrundsätze festgestellt, ist diesbezüglich das Vorliegen einer Steuerhinterziehung zu bejahen (BGE 135 II 86 E. 3.1; vgl. auch BGer 6B_663/2013 vom 3.2.2014, E. 2.4.3.2; BGer 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011, E. 5.). Insofern erscheint es denn auch fragwürdig, weshalb die Steuerverwaltung gestützt auf diese Aufzeichnungen den Rekurrenten betreffend seine selbstständige Erwerbstätigkeit überhaupt ordentlich veranlagt hat, wäre doch unter diesen Umständen vielmehr eine Ermessenstaxation angebracht gewesen. Dies ändert indes nichts bezüglich des vorliegend zu beurteilenden Steuerhinterziehungsverfahrens.

8.4 Im Steuerhinterziehungsverfahren kommt es sodann nicht darauf an, ob die steuerpflichtige Person auch eine Nachsteuerpflicht trifft. Die Busse 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). Dabei ist es auch im Steuerstrafverfahren zulässig die hinterzogenen Bestandteile pflichtgemäss der Höhe nach zu schätzen, soweit sie sich auf diese Weise ausreichend genau ermitteln lassen (E. 7.3 hiavor). Da die Steuerrekurskommission gemäss Art. 198 Abs. 2 StG und Art. 142 Abs. 4 DBG im Rekurs- und Beschwerdeverfahren über die gleichen Befugnisse wie die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren verfügt, steht es ihr zu die hinterzogene Steuer bzw. die darauf beruhenden Faktoren selbstständig zu ermitteln, wobei sie diese und letztlich die Busse gestützt auf Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG nach Anhören der steuerpflichtigen Person auch zu deren Nachteil abändern kann ("reformatio in peius"). In diesem Sinn, erfolgt durch die Steuerrekurskommission eine gesamthafte Überprüfung der eingereichten Aufzeichnungen des Rekurrenten, wobei sich die Prüfung umfassend auf die Jahre 2008 bis 2012 und nicht nur auf die vom ZVB/N geprüften einzelnen Monate und die umstrittenen Details bezieht. Darauf zu verweisen ist, dass es für die Steuerrekurskommission nicht nachvollziehbar ist, weshalb der ZVB/N sich bei seiner Prüfung einzig auf einige wenige Monate beschränkt hat (vgl. Bst. C hier vor), dies insbesondere aufgrund Vorliegens erheblicher Mängel bei der Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle.

8.5 Im Rahmen der Überprüfungsbefugnis nach Art. 198 Abs. 2 StG und Art. 142 Abs. 4 DBG hat der Büchersachverständige der Steuerrekurskommission die vom Rekurrenten am 12. November 2019 eingereichten (Buchhaltungs-)Unterlagen bzw. von ihm erstellten und beigebrachten monatlichen Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben inkl. Belege der Jahre 2008 bis 2012 (vgl. Bst. O hiervor) eingehend analysiert. Insofern ist anzumerken, dass der Büchersachverständige der Steuerrekurskommission gemäss Art. 17 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission (StRKG; BSG 661.611) "nach Anordnung der Kammervorsitzenden Bücheruntersuchungen durch[führt]" und "die ihm übertragenen buchtechnischen Fragen" bearbeitet. Daraus ergibt sich, dass der Bericht des Büchersachverständigen, in gleicher Weise wie ein Urteilsentwurf eines referierenden Richters oder eines Gerichtsschreibers, als blosser interne Meinungsäusserung und Grundlage für einen Entscheid zu qualifizieren ist. Eine solche interne Äusserung bewirkt keinen Anspruch der Partei auf Stellungnahme (BGE 2C_136/2011 vom 30.4.2012, E. 2), weshalb der Aufforderung der Vertreterin nach detaillierter Offenlegung gemäss Schreiben vom 30. Oktober 2020 (Bst. R hiervor) nicht zu folgen ist. Ergänzend zu erwähnen ist, dass der Vertreterin seit Ankündigung der Schlechterstellung am 14. September 2020 bis Ende der gewährten Fristverlängerung am 30. Oktober 2020 genügend Zeit zur Verfügung gestanden hätte, Beanstandungen vorzubringen und sich mit dem Inhalt des Schreibens der Steuerrekurskommission vom 14. September 2020 (Bst. O hiervor) auseinanderzusetzen. Dies insbesondere auch weil die überlange Fristverlängerung als nicht weiter verlängerbar bezeichnet worden ist. Festzuhalten ist überdies, dass aus Sicht der Steuerrekurskommission eine erneute Fristverlängerung zu keinen neuen Erkenntnissen führen würde, hatte der Rekurrent doch genügend Zeit Unterlagen einzureichen. Auch ist davon auszugehen, dass Belege, welche bis anhin nicht eingereicht worden sind, auch zu einem späteren Zeitpunkt nicht beigebracht werden können. Was das Begehren um detaillierte Angaben hinsichtlich der angekündigten reformatio in peius betrifft, so ist anzunehmen, dass der Rekurrent über seine eigenen Aufstellungen verfügt oder Akteneinsicht bis zum Ablauf der Frist vom 30. Oktober 2020 hätte anbegehrt werden können. Die Steuerrekurskommission ist indessen nicht gehalten, den Expertenbericht ihres Büchersachverständigen den Parteien offen zu legen (BGE 2C_136/2011 vom 30.4.2012, E. 2).

Aufgrund der vorerwähnten gravierenden Mängel sowie teilweise nur schwer oder gar nicht nachvollziehbaren Aufzeichnungen des Rekurrenten, hat sich die Prüfung der zur Verfügung stehenden Unterlagen durch den Büchersachverständigen der Steuerrekurskommission als äusserst zeitaufwendig erwiesen. Zu den einzelnen Prüfungsergebnissen des Büchersachverständigen wird nachfolgend Stellung genommen:

8.5.1 Pauschalspesen (Beleg-Nrn. 1-7 "Stunden, Spesen pau.")

Wie bereits ausgeführt (E. 8.3), hat der Rekurrent in seinen monatlichen Aufstellungen (Excel-tabellen) unter den Positionsnummern 1 bis 7 "Stunden, Spesen pau." die seinen Kunden in Rechnung gestellten Honorare inkl. an die Kunden verrechnete Spesen erfasst (in der Spalte "Einnahmen"; die entsprechenden Rechnungen weisen die Beleg-Nrn. 1-7 auf). In der Spalte "Ausgaben" der Positionsnummern 1 bis 7 hat er die erhaltenen Spesen wiederum in Abzug gebracht bzw. als Aufwand ausgewiesen. Die Spesen umfassen dabei Entschädigungen bspw. für gefahrene Kilometer (Fahrspesen; abgerechnet mit einer Pauschalen von CHF 0.70 bzw. zwischen EUR 0.36 bis 0.50 pro Kilometer), Flugreisen, Übernachtungen, Verpflegung etc. (vgl. bspw. Januar 2008 [pag. 203], Beleg-Nr. 1 [pag. 202], wo von dem in Rechnung gestellten Betrag von CHF 11'849.05 ein Betrag von CHF 2'860.30 als Aufwand erfasst wurde oder Beleg-Nr. 2 [pag. 201], wo von dem in Rechnung gestellten Betrag von CHF 2'266.65 ein Betrag von CHF 566.25 als Aufwand erfasst wurde [die handschriftlichen Notizen auf den Rechnungen stammen vom Rekurrenten und sind auf die Umrechnung des in EUR in Rechnung gestellten Betrags in CHF zurückzuführen]). Festzuhalten ist, dass der Rekurrent korrekterweise die Honorare inkl. der vereinnahmten Spesen als Umsatz ausgewiesen hat. Die gleichzeitige Erfassung der vereinnahmten Spesen als Auslagen ist jedoch in der vom Rekurrenten erfolgten Weise unzulässig. Denn die als Auslagen ausgewiesenen Spesen, welche oft als Pauschale (bspw. Fahrspesen) in Rechnung gestellt worden sind, spiegeln nicht die tatsächlichen Aufwände des Rekurrenten wieder, fallen doch diese Spesen mithin höher aus. Auch fällt auf, dass der Rekurrent durch diese Vorgehensweise Aufwände doppelt oder zu hoch erfasst hat. So hat er bspw. die Kosten einer Hotelübernachtung in Crailsheim (Deutschland) vom 4. Oktober 2011 über den Betrag von CHF 59.80 sowohl unter der Positionsnummer 1 als auch unter Positionsnummer 25 als Aufwand erfasst (Oktober 2011, Beleg-Nrn. 1 und 25). Weiter hat er im Monat September 2009 unter der Positionsnummer 5 Fahrspesen mit dem Auto als Aufwand erfasst, welche dem Kunden für einen Einsatz am 10. September 2009 in Augsburg (Deutschland) in Rechnung gestellt wurden (in Höhe von CHF 480.78; September 2009, Beleg-Nr. 5). Gleichzeitig hat er allerdings unter der Positionsnummer 24 Kosten für ein Ticket des Öffentlichen Verkehrsmittels für dieselbe Strecke am selben Datum in Höhe von CHF 200.-- erfasst (das Ticket wurde am 10.9.2009 entwertet [September 2009, Beleg-Nr. 24]). Ebenfalls hat der Rekurrent zusätzlich zu den in den Aufstellungen unter den Positionsnummern 1 bis 7 als Aufwand erfassten pauschalen Fahrspesen auch effektive Fahrzeugkosten dem Geschäftsaufwand belastet (Positionsnummern 13 bis 16 und 19 bis 22, bspw. für Leasing, Abschreibungen, Versicherungen, Steuern, Reparaturen oder Benzin). Dies zeigt, dass der Rekurrent dem Geschäftsaufwand höhere Kosten belastet hat, als ihm tatsächlich angefallen sind.

Hinsichtlich der unter den Positionsnummern 1 bis 7 als Aufwand erfassten Spesen ist festzuhalten, dass entsprechende Belege zu den effektiv entstandenen Kosten grösstenteils fehlen.

Folglich vermag der Rekurrent die geschäftsmässige Begründetheit mehrheitlich nicht nachzuweisen. Dieser Nachweis ist einzig für die in den Monaten April und Mai 2008 erfassten Kosten in Höhe von total CHF 579.85 sowie den im September 2009 erfassten Auslagen von CHF 620.50 (April 2008, Beleg-Nr. 2 bezüglich CHF 401.10 [Hotelunterkunft, Verpflegung und Autobahngebühren]; Mai 2008, Beleg-Nr. 1 [Hotelunterkunft] bezüglich CHF 178.75); September 2009, Beleg-Nr. 1 [Kosten für eine Flugreise]) genügend erbracht, wie auch für die Kosten der Hotelübernachtung in Crailsheim (Deutschland) vom 4. Oktober 2011 über den Betrag von CHF 59.80 (Oktober 2011, Beleg-Nr. 1). Die weiteren in den Jahren 2008 bis 2012 in den Positionsnummern 1 bis 7 der Exceltabellen erfassten Spesen sind hingegen mangels hinreichender Nachweise sowie genügender Nachvollziehbarkeit nicht als geschäftsmässig begründete Auslagen anzuerkennen und demzufolge vollumfänglich aufzurechnen. Tabellarisch dargestellt sind demnach folgende Aufrechnungen vorzunehmen (Beträge in CHF):

Beleg-Nrn. 1-7	Pauschalspesen	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	48'039.05	40'530.10	33'343.75	32'452.75	38'876.45
	Aufrechnung StRK	47'459.20	39'910.10	33'343.75	32'392.95	38'876.45
	von StRK akzeptiert	579.85	620.00	0.00	59.80	0.00

8.5.2 Autoleasing/-abschreibung (Beleg-Nr. 13), Autoversicherung/-steuern (Beleg-Nrn. 14-15), Auto-Reparaturen (Beleg-Nr. 16) und Benzin (Beleg-Nr. 19-22)

Soweit der Rekurrent in seinen Aufzeichnungen unter den Positionsnummern 13 bis 16 und 19 bis 22 effektive Fahrzeugkosten als Aufwand erfasst hat, ist Folgendes festzuhalten: Fahrzeugkosten können dann (vollumfänglich) dem Geschäft belastet werden, wenn es sich beim Fahrzeug um Geschäftsvermögen handelt. Der privaten Nutzung von Geschäftsvermögen ist allerdings mittels Ausscheidung eines (angemessenen) Privatanteils Rechnung zu tragen. Steht ein Fahrzeug hingegen im Privatvermögen, sind einzig die mit der geschäftlichen Nutzung im Zusammenhang stehenden Kosten als Geschäftsaufwand zu erfassen. Der Rekurrent und seine Ehefrau haben in den persönlichen Steuererklärungen pro 2008 bis 2012 im Formular 4 unter "weitere Vermögenswerte" jeweils zwei Fahrzeuge deklariert (pag. 12, 35, 89, 118 und 147; Mazda und bis 2009 Ford Maverick, ab 2010 Ford Focus). Mit dieser Deklaration sind die Fahrzeuge ausdrücklich dem Privatvermögen zugeordnet worden. Aufzeichnungen bezüglich der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten bzw. Aufstellungen über die Aktiven und Passiven pro 2008 bis 2012, welche einen anderen Schluss zulassen würden, sind keine vorhanden. Auch liegen keine Angaben bezüglich geschäftlich gefahrener Kilometer bzw. privater Nutzung vor. Entsprechend ist der Rekurrent auf der erfolgten Deklaration zu behaften und die Fahrzeuge sind dem Privatvermögen zuzuordnen, weshalb auch einzig die im Zusammenhang mit der geschäftlichen Nutzung der Fahrzeuge angefallenen Kosten berücksichtigt werden kön-

nen. Daran vermag nichts zu ändern, dass der Rekurrent gemäss eigenen Angaben die Fahrzeuge der Marke Ford (auch) geschäftlich genutzt hat (pag. 95). Folglich können einerseits die unter der Positionsnummer 13 enthaltenen Abschreibungsaufwände nicht anerkannt werden (Beleg-Nr. 13). Andererseits ist es dem Rekurrenten verwehrt, die in den Positionsnummern 13 bis 16 und 19 bis 22 ausgewiesenen Aufwände für Leasing, Versicherungen, Reparaturen oder Benzin (vollumfänglich) als Geschäftsaufwand zu erfassen; die entsprechenden Aufwände sind überdies nur teilweise belegt und nachvollziehbar in den monatlichen Aufstellungen erfasst worden (vgl. jeweils Beleg-Nrn. 13-16 und 19-22). Da jedoch davon auszugehen ist, dass dem Rekurrenten in Ausübung seiner geschäftlichen Tätigkeit entsprechende Fahr(zeug)kosten entstanden sind, sind diese ermessensweise zu schätzen. Die Steuerrekurskommission berücksichtigt dabei die mittels Fahrspesen abgerechneten Kilometer, sofern diesen eine konkrete Rechnung an Kunden zugrunde liegt (vgl. dazu auch E. 8.5.1 hiervor). Die Anzahl ausgewiesener Kilometer werden mit einer Kilometerpauschale berücksichtigt. Analog zu unselbstständig Erwerbenden geht die Steuerrekurskommission von einer Pauschale von CHF 0.45 (pro 2008) bzw. CHF 0.50 (pro 2009-2012) pro Kilometer aus, da sich aus den an Kunden verrechneten Kilometern eine geschäftliche Kilometerleistung von mehr als 30'000 Kilometer pro Jahr ergibt (vgl. Wegleitungen zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen der Jahre 2008-2012, jeweils zu Formular 6). Usanzgemäss sind dadurch sämtliche geschäftlich bedingten Betriebskosten (fixe und variable) abgegolten und die Berücksichtigung weiterer Kosten rechtfertigt sich nicht. Ergänzend ist zu erwähnen, dass infolge der Qualifikation als Privatvermögen, der in den Jahren 2010 und 2011 in den Steuererklärungen aufgeführte Privatanteil von je CHF 2'000.-- (pag. 85 und 110), welcher in den Veranlagungen berücksichtigt wurde, zu streichen ist. Daraus ergibt sich Folgendes (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 13	Autoleasing / -abschreibung	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	6'612.00	6'612.00	11'032.00	13'832.50	6'947.50
	Aufrechnung StRK	6'612.00	6'612.00	11'032.00	13'832.50	6'947.50
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Beleg-Nr. 14	Autoversicherung	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	1'080.00	1'080.00	1'130.00	1'200.00	1'200.00
	Aufrechnung StRK	1'080.00	1'080.00	1'130.00	1'200.00	1'200.00
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Beleg-Nr. 15	Autosteuer	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	820.00	480.00	960.00	1'000.00	960.00
	Aufrechnung StRK	820.00	480.00	960.00	1'000.00	960.00
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Beleg-Nr. 16	Autoreparaturen	2008	2009	2010	2011	2012
---------------------	------------------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

als Aufwand erfasst	1'527.30	0.00	5'305.10	377.30	887.75
Aufrechnung StRK	1'527.30	0.00	5'305.10	377.30	887.75
von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Beleg-Nrn. 19-22	Benzin	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	4'542.40	3'367.90	3'239.35	4'134.80	4'523.25
	Aufrechnung StRK	4'542.40	3'367.90	3'239.35	4'134.80	4'523.25
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Weitere Korrekturen	2008	2009	2010	2011	2012
von StRK akzeptierte Fahrkosten (à CHF 0.45 pro Kilometer [2008] bzw. CHF 0.50 [2009-2012] pro Kilometer)	27'249.30	30'277.00	22'780.50	27'325.75	34'429.50
Streichung Privatanteil	0.00	0.00	2'000.00	2'000.00	0.00

Festzuhalten ist, dass auch die mit Schreiben vom 21. Januar 2021 (siehe Bst. W) unaufgefordert eingereichten, nicht weiter kommentierten bzw. nachvollziehbar dokumentierten Zusammenstellungen und Rechnungsbelege nichts an der Beurteilung der Steuerrekurskommission zu ändern vermögen.

8.5.3 TCS, VISA, Mastercard (Beleg-Nr. 17)

Weiter hat der Rekurrent in den Jahren 2008 bis 2012 in seinen Aufzeichnungen unter der Positionsnummer 17 "TCS, VISA, Mastercard " monatlich pauschal einen Betrag von CHF 13.-- erfasst. Es liegen hierzu keine Belege vor. Damit ist bezüglich des Aufwands von jährlich CHF 156.-- der kausale Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Rekurrenten nicht nachgewiesen, weshalb sich eine Aufrechnung ergibt (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 17	TCS / VISA / Mastercard	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	156.00	156.00	156.00	156.00	156.00
	Aufrechnung StRK	156.00	156.00	156.00	156.00	156.00
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

8.5.4 Büromiete (Beleg-Nr. 18)

Der Rekurrent hat in der von ihm und seiner Ehefrau bewohnten Privatliegenschaft ein Arbeitszimmer ausgeschieden und hierfür eine Büromiete dem Geschäftsaufwand belastet. Die Steuerverwaltung hat in den Veranlagungsverfahren ab 2010 die Höhe der Büromiete auf

CHF 4'200.-- bestimmt sowie Nebenkosten in Höhe von CHF 500.-- anerkannt. Die darüberhinausgehenden Kosten hat sie dem Einkommen des Rekurrenten aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet (pag. 103). Die anerkannte Büromiete von CHF 4'200.-- hat sie sodann als Mietertrag bei der Liegenschaft des Rekurrenten erfasst, dafür jedoch den Eigenmietwert um CHF 1'600.-- bei den kantonalen Steuern und CHF 1'880.-- bei der direkten Bundessteuer reduziert (ausgehend von 1.5 Raumeinheiten; pag. 98, 103 und 109). Auch in den Steuerjahren 2011 und 2012 erfolgten seitens der Steuerverwaltung entsprechende Anpassungen (pag. 124, 128, 152 und 156). Die Berechnung (pag. 109) erscheint für die Steuerrekurskommission plausibel, weshalb für die Steuerjahre 2008 und 2009 (analog 2010 bis 2012) eine Büromiete von CHF 4'200.-- und Nebenkosten von CHF 500.-- anzuerkennen sind. Dies unter Berücksichtigung der Büromiete als Liegenschaftsertrag und entsprechender Reduktion des Eigenmietwerts.

Beleg-Nr. 18	Büromiete	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	4'800.00	5'400.00	9'600.00	10'800.00	10'800.00
	Aufrechnung StRK	100.00	700.00	0.00	0.00	0.00
	von StRK akzeptiert	4'700.00	4'700.00	4'700.00	4'700.00	4'700.00

Weitere Korrekturen	2008	2009	2010	2011	2012
Liegenschaftsertrag aus Büromiete	4'200.00	4'200.00	0.00	0.00	0.00
Reduktion Eigenmietwert (Kanton)	1'600.00	1'600.00	0.00	0.00	0.00
Reduktion Eigenmietwert (Bund)	1'880.00	1'880.00	0.00	0.00	0.00

8.5.5 Taxi, Parkplatz (Beleg-Nr. 23)

Der Rekurrent hat unter der Positionsnummer 23 Auslagen erfasst, welche hauptsächlich im Zusammenhang mit Taxifahrten oder Parkgebühren angefallen sind. Soweit die Parkgebühren betreffend, sind diese von der gewährten Kilometerpauschale gemäss E. 8.5.2 hiervor erfasst und daher aufzurechnen. Gleich verhält es sich mit den teilweise unter der Positionsnummer 23 erfassten Auslagen für Autobahngebühren (bspw. August 2012, Beleg-Nr. 23).

Schliesslich verbleiben Kosten für Taxifahrten. Hierzu ist festzuhalten, dass diese grösstenteils belegt und hauptsächlich unter der Woche angefallen sind. Da Auslagen für Taxifahrten sowohl im geschäftlichen wie im privaten Rahmen anfallen können, mangels Hinweisen auf den Quittungen ein hinreichender Geschäftsbezug nicht durchwegs ersichtlich ist, werden die entsprechenden Kosten einzig in Umfang von ermessensweise 50 % als geschäftsmässig begründet anerkannt (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 23	Taxi, Parkplatz	2008	2009	2010	2011	2012
---------------------	------------------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

als Aufwand erfasst	1'038.55	979.75	390.90	531.85	567.10
Aufrechnung StRK	708.35	664.65	302.80	423.30	488.25
von StRK akzeptiert	330.20	315.10	88.10	108.55	78.85

8.5.6 SBB, DB, SNFC (Beleg-Nr. 24)

Aus den Akten ergibt sich weiter, dass der Rekurrent auch Kosten für Öffentliche Verkehrsmittel als Aufwand in den Aufzeichnungen erfasst hat. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent – wie in E. 8.5.1 hiervor ausgeführt – seinen Kunden sämtliche ihm entstandenen Fahrspesen in Rechnung gestellt hat. Insofern ist nicht nachvollziehbar, dass ihm im Rahmen seiner geschäftlichen Tätigkeit weitere Kosten entstanden sein sollen. Überdies ist der notwendige Geschäftsbezug der unter der Beleg-Nr. 24 erfassten Quittungen/Fahrscheinen nicht ersichtlich, fehlen doch entsprechende Angaben betreffend den Geschäftszweck. Auch ist davon auszugehen, dass es sich bei den erfassten Auslagen teilweise um private Lebenshaltungskosten handelt. Jedenfalls ist der kausale Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit bei Kosten für Bergbahnen oder den Autoverlad in Kandersteg zu verneinen. Die Steuerrekurskommission gelangt vielmehr zur Überzeugung, dass sämtlichen unter der Positionsnummer 24 in den Exceltabellen erfassten Kosten die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen ist (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 24	SBB, DB, SNFC	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	3'901.90	4'232.40	3'941.70	3'903.85	3'991.85
	Aufrechnung StRK	3'901.90	4'232.40	3'941.70	3'903.85	3'991.85
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

8.5.7 Effektive Spesen (Beleg-Nrn. 25-28 "Spesen, Detail")

Unter den Positionsnummern 25 bis 28 hat der Rekurrent in seinen Aufzeichnungen sodann noch effektive Spesen für Konsumationen bzw. Restaurantbesuche, Hotelaufenthalte etc. erfasst. Zu den einzelnen Spesen(-kategorien) wird nachfolgend gesondert Stellung genommen:

Restauration bzw. Konsumationen:

Bei Auslagen, die im Zusammenhang von Kundenwerbung, -betreuung sowie im Rahmen der Kontaktpflege anfallen, ist der Nachweis, dass diese Auslagen in direktem Zusammenhang mit der dienstlichen Tätigkeit stehen bzw. geschäftsmässig begründet sind, von besonderer Bedeutung. So fallen solche Auslagen regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung an. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat dazu im Zusammenhang mit Spesenreglementen festgehalten, dass bei Einladungen von Drittpersonen neben dem Datum der Einladung und

dem Namen sowie Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und der Geschäftszweck der Einladung zu vermerken sind (vgl. Kreisschreiben Nr. 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18.1.2008 [Kreisschreiben Nr. 25], Ziff. 5.1.; abrufbar unter: <https://www.steuerkonferenz.ch>), Rubrik: "Dokumente / Kreisschreiben", abgerufen am 30.6.2020). Bereits in einem im Jahr 2002 ergangenen Entscheid hat das Bundesgericht bestimmt, dass eine allgemeine Auflistung von Auslagen nicht ausreicht, sondern gerade bei Kundeneinladungen in Restaurants auf den Quittungen der Name des Kunden sowie die Geschäftsbeziehung zu vermerken sind (BGer 2A.461/2001 vom 21.2.2002, E. 3.1). Diese Anforderungen hat die Rechtsprechung konstant bestätigt (BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1; VGE 100 2014 116/117 vom 10.6.2016, E. 4.2; VGE 100 2013 366/367 vom 1.9.2015, E. 3.4; vgl. auch RKE 100 2013 283 vom 17.3.2015, E. 7.3, nicht publiziert und RKE 100 2017 106 vom 13.3.2018, E. 10.6) und haben auch für selbstständig Erwerbende Geltung, dürfen doch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Beurteilung von berufs- oder geschäftsmässig begründeten Aufwänden bei Unselbstständig- und Selbstständigerwerbenden grundsätzlich nicht unterschiedliche Kriterien herangezogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 3 zu Art. 26 DBG und die dort aufgeführten Entscheide). Hinsichtlich der vom Rekurrenten in seinen Aufzeichnungen erfassten Restaurantkosten ist festzuhalten, dass sich aus den teilweise nur schwer (bis nicht) entzifferbaren Belegen/Quittungen ergibt, dass diese sowohl Kosten für Einzelkonsumationen (nur für eine Person bzw. den Rekurrenten) als auch für mehrere Personen umfassen. Ob es sich bei den Konsumationen für mehrere Personen um Kundeneinladungen oder ähnliches handelt, ist nicht erkennbar. Denn kein Beleg – sofern überhaupt vorhanden – enthält die erforderlichen Angaben (Namen der anwesenden bzw. eingeladenen Personen und der damit zusammenhängende Geschäftszweck). Auf gewissen Quittungen ist überdies nicht erkennbar, wann und wo diese ausgestellt wurden. Die Angaben des Rekurrenten in der von ihm erstellten Übersicht "Kommentar Spesen" (pag. 467 ff.), wonach diverse der seitens des ZVB/N nicht akzeptierten Konsumationen mit (potenziellen) Kunden erfolgten, vermag nicht zu überzeugen. Folglich ist bezüglich der entsprechenden Auslagen die geschäftsmässige Begründetheit nicht nachgewiesen. Weiter ist ersichtlich, dass diverse Essen an Wochenenden oder Feiertagen stattgefunden haben. Selbst bei Selbstständigerwerbenden erscheint es wenig glaubhaft, dass Geschäftsessen auf das Wochenende und/oder auf Feiertage gelegt werden. Dies zumal seitens des Rekurrenten auch keine weiteren Angaben hinsichtlich der erfassten Geschäftsessen gemacht wurden. Auch ist der Geschäftsbezug bei der Vielzahl der in den Aufzeichnungen erfassten Einzelkonsumationen (für eine Person; bspw. für Erdnüsse, alkoholische Getränke, Kaffee etc.; vgl. pag. 218, 274 f., 428 f.) nicht ersichtlich, fallen entsprechende Auslagen doch auch im privaten Bereich an. Insgesamt gelangt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass die geschäftsmässige Begründetheit bei keinem einzigen Beleg betreffend Konsumationen (alleine

oder mit allfälligen Kunden) nachgewiesen ist, weshalb die Kosten vollumfänglich aufzurechnen sind. Die Steuerrekurskommission anerkennt allerdings, dass dem Rekurrenten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit Kosten für die auswärtige Verpflegung entstehen. Folglich erscheint es angebracht, analog den Berufskosten bei unselbstständig Erwerbenden, die Verpflegungskostenpauschale zuzugestehen von jährlich CHF 3'200.-- bzw. CHF 266.70 pro Monat, welche zur Deckung der Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung vorgesehen ist (Reich/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 34 DBG sowie N. 12 zu Art. 27 DBG).

Hotelübernachtungen:

Weiter hat der Rekurrent Kosten für Hotelübernachtungen sowie damit zusammenhängende Konsumationen in seinen monatlichen Aufstellungen erfasst; betreffend den Konsumationen ist grundsätzlich auf Vorstehendes zu verweisen. Hinsichtlich der Hotelübernachtungen ist festzuhalten, dass sich aus den einzelnen Quittungen die geschäftsmässige Begründetheit nicht ergibt. Zwar können einzelnen Quittungen handschriftliche Vermerke entnommen werden, wobei sich diese auf die Buchstaben "M" oder "P" beschränken. Gemäss Angaben des Rekurrenten, bezieht sich der Buchstabe "M" auf Auslagen im Zusammenhang mit Marketing und der Buchstabe "P" auf solche der Projektabwicklung (pag. 471). Diese Vermerke für sich alleine lassen die entsprechenden Kosten allerdings nicht als geschäftsmässig begründet erscheinen, dies zumal auch keine Auszüge aus den Agenden des Rekurrenten oder entsprechende Angaben zu Kunden bzw. dem Geschäftsbezug vorliegen. Unter Berücksichtigung der vom Rekurrenten erstellten Kundenrechnungen lassen sich die Hotelübernachtungen allerdings teilweise Einsätzen zuordnen, sodass bezüglich dieser ein genügender Geschäftsbezug besteht. Soweit Kosten für Hotelübernachtungen für zwei Personen in den Aufzeichnungen erfasst wurden, geht aus den Angaben des Rekurrenten hervor, dass ihn seine Ehefrau begleitet hat. Insofern bringt der Rekurrent vor, dass ihn seine Ehefrau anlässlich des Aufenthalts vom 25. bis 27. Januar 2008 in Hinterzarten (Deutschland) geschäftlich unterstützt habe (pag. 471). Bezüglich weiterer Hotelübernachtungen mit der Ehefrau hält er fest, dass ihn zwar die Ehefrau ebenfalls unterstützt habe, er jedoch anerkenne, dass die auf sie entfallenden und in den Aufzeichnungen erfassten Kosten aufgerechnet werden können (pag. 470 f.). Nachfolgend zu prüfen ist, ob und inwiefern sich bezüglich der erfassten Kosten für die Hotelübernachtungen der notwendige Geschäftsbezug aus den Akten ergibt:

Erfasst (Monat/Jahr)	Beleg.- Nr.	Hotel, Ort	Aufenthalt	Betrag in CHF	Bemerkungen
-------------------------	----------------	------------	------------	------------------	-------------

Erfasst (Monat/Jahr)	Beleg.- Nr.	Hotel, Ort	Aufenthalt	Betrag in CHF	Bemerkungen
Januar 2008	28	Kesslermühle, Hinterzarten (Deutschland [D])	25.-27.1.2008	744.25	Übernachtung zwei Personen inkl. Konsumation an Wochenende; kein Geschäftsbezug erkennbar (Arbeitseinsatz am Freitag, 25.1.2008 in Frankreich [F; Beleg-Nr. 4]); Kosten werden nicht akzeptiert
August 2008	25 (pag. 313)	Fafleralp, Löt- schental	29.-30.8.2008	295.70	Übernachtung zwei Personen inkl. Konsumation an Wochenende; Begründung des Rekurrenten, dass er nach einem 10h Arbeitstag am Freitag nicht mehr nach Hause fahre; Aufenthalt über Wochenende ist als privat zu qualifizieren; Geschäftsbezug ist nicht ersichtlich; insbesondere vermag Umstand, dass Rekurrent nach Einsatz nicht nach Hause fahren will, den Aufwand nicht als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren; Kosten werden nicht akzeptiert
August 2008	26 (pag. 312)	Beau-Rivage, Weggis	22.-23.8.2008	521.60	Übernachtung zwei Personen inkl. Konsumation an Wochenende; Begründung des Rekurrenten, dass er nach einem 10h Arbeitstag am Freitag nicht mehr nach Hause fahre; Aufenthalt über Wochenende ist als privat zu qualifizieren; Geschäftsbezug ist nicht ersichtlich; insbesondere vermag Umstand, dass Rekurrent nach Einsatz nicht nach Hause fahren will, den Aufwand nicht als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren; Kosten werden nicht akzeptiert
August 2008	28 (pag. 304)	Bistrol, Leukerbad	30.-31.8.2008	293.00	Übernachtung zwei Personen inkl. Konsumation an Wochenende; Begründung des Rekurrenten, dass er nach einem 10h Arbeitstag am Freitag nicht mehr nach Hause fahre; Aufenthalt (Samstag bis Sonntag) ist als privat zu qualifizieren; Geschäftsbezug ist nicht ersichtlich; insbesondere vermag Umstand, dass Rekurrent nach Einsatz nicht nach Hause fahren will, den Aufwand nicht als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren; Kosten werden nicht akzeptiert

Erfasst (Monat/Jahr)	Beleg.- Nr.	Hotel, Ort	Aufenthalt	Betrag in CHF	Bemerkungen
Februar 2009	27	Buchhorn, Fried- richshafen (D)	15.-16.2.2009	91.75	Übernachtung einer Person inkl. Kon- sumation; kein Geschäftsbezug erkenn- bar; Kosten werden nicht akzeptiert
Juli 2009	25 (pag. 296)	Bayerischer Hof, Lindau (D)	23.-24.7.2009	213.30	Übernachtung einer Person inkl. Kon- sumation; Geschäftsbezug vorhanden, da Einsatz vom 21.-24.7.2009 an unter- schiedlichen Standorten in D (Beleg-Nr. 1); Kosten für Übernachtung von CHF 175.-- werden akzeptiert
Juli 2009	26 (pag. 290)	Sonnental, Dü- bendorf	4.-5.7.2009	190.00	Übernachtung einer Person (Samstag auf Sonntag); Geschäftsbezug nicht nachgewiesen bzw. Begründung des Rekurrenten nicht nachvollziehbar ("Ab- flug eines besonderen Kunden mor- gens, am 5.7.2009"; pag. 469); Kosten werden nicht akzeptiert
Dezember 2009	28 (pag. 270)	Swissôtel, Amsterdam (Niederlanden)	21.-22.12.2009	216.00	Übernachtung einer Person inkl. Kon- sumation; Geschäftsbezug nicht ersicht- lich; Kosten werden nicht akzeptiert
Februar 2010	27	Schönegg, Zermatt	1.-2.2.2010	309.00	Übernachtung wohl für eine Person inkl. Konsumation; gemäss Angaben auf der Quittung stand Übernachtung im Zu- sammenhang mit Akquisition eines Kunden; ohne Nennung eines Namen des Kunden ist (überwiegender) Ge- schäftsbezug nicht nachgewiesen; Kosten werden nicht akzeptiert
Februar 2010	28	Schweizerhof, Zermatt	22.-23.2.2010	376.20	Übernachtung zwei Personen inkl. Kon- sumation unter der Woche; gemäss Angaben des Rekurrenten stand Über- nachtung im Zusammenhang mit Akqui- sition eines Kunden (pag. 468); ohne Nennung eines Namen des Kunden ist (überwiegender) Geschäftsbezug nicht nachgewiesen; Kosten werden nicht akzeptiert

Erfasst (Monat/Jahr)	Beleg.- Nr.	Hotel, Ort	Aufenthalt	Betrag in CHF	Bemerkungen
September 2010	25	Krone, Ludwigshafen (D)	29.-30.9.2010	52.80	Übernachtung einer Person inkl. Frühstück; Geschäftsbezug vorhanden, da Einsatz in der Woche 39 an unterschiedlichen Standorten in D bei unterschiedlichen Kunden (Beleg-Nrn. 2 und 3); Kosten für Übernachtung inkl. Frühstück von CHF 52.80 werden akzeptiert
Oktober 2010	26	Silberkönig, Gutach-Bleichach (D)	13.-14.10.2010	123.30	Übernachtung einer Person inkl. Frühstück und Konsumation; Arbeits-einsatz an unterschiedlichen Standorten in D am 13. und 14.10.2010 (Beleg-Nr. 1); Kosten für Übernachtung inkl. Frühstück sowie W-Lan-Anschluss von CHF 87.80 werden akzeptiert
Oktober 2010	27	Weisses Ross, Memmingen/Allgäu (D)	17.-18.10.2010	135.40	Übernachtung einer Person inkl. Frühstück und Konsumation; Arbeits-einsatz am Montagmorgen in Wessling (D; Beleg-Nr. 1); infolge Distanz zu Wohnort werden Kosten der Übernachtung inkl. Frühstück von CHF 105.05 akzeptiert
Oktober 2010	28	Krone am Obertor, Radolfzell (D)	7.10.2010	73.25	Übernachtung einer Person inkl. Frühstück; Arbeitseinsatz an unterschiedlichen Standorten in D am 7. und 8.10.2010 (Beleg-Nrn. 2 und 4); Kosten für Übernachtung inkl. Frühstück von CHF 73.25 werden akzeptiert
November 2010	26	Dorint, Augsburg (D)	10.-11.11.2010	72.45	Übernachtung einer Person inkl. Konsumation; Arbeitseinsatz am 10. und 11.11.2010 in Augsburg (D; Beleg-Nr. 2); wohl an Kunden weiterverrechnet bzw. in erhaltenen Spesen von EUR 202.75 enthalten; Geschäftsbezug wird als genügend erachtet und Kosten der Übernachtung von CHF 50.40 akzeptiert, dies weil unter vgl. E. 8.5.1 hiervoor entsprechende Kosten nicht akzeptiert worden sind bzw. neben den Fahrkosten im Jahr 2010 keine weiteren Kosten berücksichtigt worden sind

Erfasst (Monat/Jahr)	Beleg.- Nr.	Hotel, Ort	Aufenthalt	Betrag in CHF	Bemerkungen
Mai 2011	27-28	Campione, Lugano	24.-26.5.2011	278.50	Übernachtung einer Person inkl. Konsumation; Einsatz am 24.5.2011 in Zürich, 25.5.2011 in Solaro (Italien) und 26.5.2011 in Luzern (Beleg.-Nrn. 2 und 7); Geschäftsbezug ersichtlich; Kosten der Übernachtung inkl. Kurtaxe und Gebühr für Garage von total CHF 253.35 werden akzeptiert
August 2011	27	Fafleralp, Löt-schental	19.-20.8.2011	96.00	Übernachtung "Fafleralp Superior Wochenende", Geschäftsbezug nicht ersichtlich; Kosten werden nicht akzeptiert
Oktober 2011	25	Drei König, Crails-heim (D)	3.-4.10.2011	59.80	Übernachtung einer Person inkl. Frühstück; Kosten wurden doppelt verbucht (Oktober 2011, Beleg-Nr. 1) und bereits unter E. 8.5.1 hiervoor anerkannt; damit sind Kosten unter Positionsnummer 25 nicht mehr anzuerkennen
Oktober 2011	27	Hofmann zur Mühle, Bad Kro-zingen (D)	12.-13.10.2011	64.65	Übernachtung einer Person inkl. Frühstück; Einsatz am 12. und 13.10.2011 an unterschiedlichen Standorten in D und F (Beleg-Nrn. 1 und 5); Kosten von CHF 64.65 werden akzeptiert
Oktober 2011	28	Ritter, Durbach (D)	16.-18.10.2011	63.95	Übernachtung einer Person; Einsatz am 17. und 18.10.2011 an unterschiedlichen Standorten in D (Beleg-Nrn. 1 und 6); Kosten wohl an Kunden verrechnet bzw. in Spesen von EUR 100.40 enthalten (Beleg-Nr. 1); Geschäftsbezug wird als genügend erachtet und Kosten der Übernachtung von CHF 30.75 akzeptiert, dies weil unter vgl. E. 8.5.1 hiervoor entsprechende Kosten nicht akzeptiert worden sind
März 2012	26	Beau-Site, Adelboden	25.-26.3.2012	189.30	Übernachtung einer Person inkl. Konsumation; Geschäftsbezug nicht ersichtlich; Kosten werden nicht akzeptiert
Mai 2012	27	Silberhorn, Wengen	27.-28.5.2012	244.60	Übernachtung zwei Personen inkl. Konsumation an Wochenende; Geschäftsbezug nicht ersichtlich; Kosten werden nicht akzeptiert

Erfasst (Monat/Jahr)	Beleg.- Nr.	Hotel, Ort	Aufenthalt	Betrag in CHF	Bemerkungen
Juli 2012	27	Best Western, Breisach am Rhein (D)	20.-21.7.2012	85.20	Übernachtung einer Person; Einsatz am 25.7.2012 in Champigneulle (F), Übernachtung auf Heimreise; Geschäftsbezug nicht ersichtlich; Kosten werden nicht akzeptiert

Soweit sich in den vom Rekurrenten eingereichten Aufzeichnungen im März 2009 unter der Beleg-Nr. 25 eine Quittung des Hotels City Krone, Friedrichshafen (Deutschland) über den Betrag von CHF 126.60 befindet, ist festzuhalten, dass dieser Betrag nicht dem Geschäft belastet worden ist. Der im März 2009 in der Excelliste unter der Positionsnummer 25 erfasste Betrag von CHF 168.95 beinhaltet ausschliesslich die weiteren unter der Beleg-Nr. 25 im März 2009 erfassten sechs Quittungen (Bären Bätterkinden GmbH über CHF 63.20, Landgasthof Adler über CHF 22.10, Hong Kong China Restaurant über CHF 49.45 und drei Quittungen des Restaurants Buljes über total CHF 34.20, Summe der Beträge auf diesen x Quittungen ergibt den in der Excelliste ausgewiesenen Betrag). Da der Rekurrent die Quittung des Hotels City Krone, Friedrichshafen (Deutschland) nicht als Geschäftsaufwand erfasst hat, ist dieser auch nicht weiter zu berücksichtigen.

Daraus folgt, dass für Hotelübernachtungen Kosten in Höhe von CHF 175.-- pro 2009, CHF 369.30 pro 2010 und CHF 348.75 pro 2011 als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden.

Pauschalspesen:

Schliesslich geht aus den Akten hervor, dass der Rekurrent neben den effektiven Spesen teilweise auch einen pauschalen Spesenbetrag in seinen monatlichen Aufstellungen erfasst hat (bspw. CHF 300.--, Dezember 2012, Beleg-Nr. 28). Dazu bringt er vor, dies auf Instruktion eines Mitarbeitenden der Steuerverwaltung gemacht zu haben. Wohl anerkennt die Steuerverwaltung in langjähriger Praxis die Verbuchung von Pauschalspesen bei Selbstständigerwerbende, sofern das Sammeln von Belegen für Kleinauslagen bis CHF 50.-- bzw. bei grösseren Spesen bis CHF 100.-- nicht möglich bzw. nicht zumutbar ist oder wenn den Belegen bezüglich der geschäftsmässigen Begründetheit einer Auslage nur geringe Beweiskraft zukommt. Dabei hat der pauschale Spesenbetrag in etwa den effektiven Auslagen zu entsprechen. Vorliegend ist allerdings erstellt, dass der Rekurrent in seinen Aufstellungen regelmässig auch Kleinstauslagen, also Beträge unter CHF 50.--, erfasst hat. Damit ist die Verbuchung entsprechender Pauschalspesen selbst unter Berücksichtigung der Praxis der Steuerverwaltung nicht zulässig.

Aus Vorerwähntem ergeben sich betreffend die in den Beleg-Nrn. 25 bis 28 erfassten Kosten für Konsumationen und Hotelaufenthalten sowie Pauschalspesen folgende Aufrechnungen (Beträge in CHF):

Beleg-Nrn. 25-28	Spesen, Detail	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	10'117.25	7'385.00	5'727.75	4'007.90	5'005.05
	Aufrechnung StRK	10'117.25	7'210.00	5'358.45	3'659.15	5'005.05
	von StRK akzeptierte Hotelübernachtungen	0.00	175.00	369.30	348.75	0.00

Weitere Korrekturen	2008	2009	2010	2011	2012
Berücksichtigung Verpflegungskostenpauschale	3'200.00	3'200.00	3'200.00	3'200.00	3'200.00

8.5.8 Kundengeschenke (Beleg-Nr. 29)

Der Rekurrent hat in den Jahren 2008 bis 2012 unter der Positionsnummer 29 diverse Auslagen als Kundengeschenke erfasst. Bei Kosten, die typischerweise sowohl im geschäftlichen als auch im privaten Bereich erwachsen, werden an den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit mittels Buchungsbelegen deshalb strenge Anforderungen gestellt. Zum privaten Lebensaufwand gehören insbesondere Kosten für Verpflegung, Bekleidung, Kultur, Freizeit, Vergnügen und Reisen, ausserdem Repräsentations- und Standeskosten (Geschenke, Blumen, Trinkgelder usw.), welche im Wesentlichen auf der sozialen Stellung der steuerpflichtigen Person beruhen und daher überwiegend privat bedingt sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 ff. zu Art. 34 DBG; Reich/Züger, a.a.O., N. 11 zu Art. 27 DBG). Vorliegend ergibt sich aus den Akten, dass die vom Rekurrenten erfassten Auslagen grösstenteils belegt sind. Allerdings lassen sich weder den Quittungen noch den sonstigen Akten Hinweise zu den beschenkten Personen und/oder dem Geschäftszweck entnehmen, zumal die entsprechenden Auslagen ebenso gut der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen können (Konfekt, Blumen etc.). Damit ist der Nachweis des geschäftlichen Zusammenhangs nicht genügend erbracht und die entsprechenden Kosten sind nicht als geschäftsmässig begründet zu akzeptieren. Davon ausgenommen sind einzig die im Mai 2008 verbuchten Auslagen für bedruckte Kugelschreiber. Diese Kosten in Höhe von CHF 233.95 (Beleg-Nr. 29) werden akzeptiert, da davon auszugehen ist, dass diese dem Rekurrenten als Kundengeschenke bzw. Werbung gedient haben.

Entsprechend ergeben sich folgende Aufrechnungen (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 29	Kundengeschenke	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	1'207.20	669.60	69.15	273.05	201.90
	Aufrechnung StRK	973.25	669.60	69.15	273.05	201.90
	von StRK akzeptiert	233.95	0.00	0.00	0.00	0.00

8.5.9 Versicherungen (Beleg-Nr. 30)

Unter der Position "Versicherungen" hat der Rekurrent einerseits die Prämien für die Betriebsversicherung erfasst. Andererseits hat er die Prämien der privaten Rechtsschutzversicherung bei C._____ Rechtsschutz, lautend auf den Namen der Ehefrau, dem Geschäftsaufwand belastet (CHF 306.-- im Januar 2008, Januar 2009, Januar 2010, Januar 2012, jeweils Beleg-

Nr. 30; für Februar 2011, pag. 420; sowie CHF 300.-- im Dezember 2012, pag. 12, für die Prämie pro 2013). Ferner hat er auch die Prämie der Privathaftpflichtversicherung inkl. Stempelabgaben von CHF 129.-- (Juli 2008, Beleg-Nr. 30) erfasst. Bei den Prämien für die private Rechtsschutz- sowie Haftpflichtversicherung handelt es sich um private Lebenshaltungskosten, welche nicht geschäftsmässig begründet sind. Dass, wie vom Rekurrenten vorgebracht, auch seine betriebliche Tätigkeit durch die entsprechenden Versicherungen abgedeckt worden ist (Rekurs und Beschwerde vom 10.5.2019), ist sodann nicht ersichtlich bzw. nachgewiesen. So liegen der Steuerrekurskommission weder die Verträge der Versicherungen oder die AGB dazu vor, noch ergibt sich eine entsprechende Versicherungsdeckung für die hier in Frage stehenden Jahre aus den Akten. Ebenfalls fehlt der kausale Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit bei dem in den Jahren 2008 bis 2012 erfassten Beitrag an die Schweizer Paraplegiker-Stiftung in Höhe von CHF 90.-- (Januar 2008, Januar 2009, jeweils Beleg-Nr. 30; für Februar 2011, pag. 419; für Dezember 2012, pag. 411) oder die Rega von CHF 30.-- (April 2010, Beleg-Nr. 30; pag. 88). Diese Beiträge hat der Rekurrent sodann jeweils auch noch in seinen privaten Steuererklärungen unter Vergabungen deklariert (pag. 11, 34, 88, 117 und 146). Insgesamt vermögen folglich einzig die Prämien der Betriebshaftpflichtversicherung als geschäftsmässig begründete Auslagen zu überzeugen (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 30	Versicherungen	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	1'042.40	913.40	853.40	913.40	1'213.40
	Aufrechnung StRK	525.00	396.00	336.00	396.00	696.00
	von StRK akzeptiert	517.40	517.40	517.40	517.40	517.40

8.5.10 Büromaterial, -umtriebe und Fachliteratur, Zeitungen (Beleg-Nrn. 31-33)

Der Rekurrent hat unter den Beleg-Nrn. 31 bis 33 Auslagen für Büromaterial, Fachliteratur und Zeitschriften etc. in seinen Aufzeichnungen erfasst. Auffallend ist, dass ein grosser Anteil der Auslagen privater Natur bzw. der Geschäftszusammenhang nicht oder nicht genügend ersichtlich ist. Diesen Kosten ist daher die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen (bspw. Kopierkarte der juristischen Bibliothek Bern oder Literatur für die sich im Studium befindende Tochter [bspw. März 2008, Beleg-Nr. 31; Februar 2012, Beleg-Nr. 32], Kosten der Grippeimpfung [bspw. November 2011, Beleg-Nr. 33], Kosten für Zeitungsabonnemente [vgl. bspw. August 2011, Beleg-Nr. 32], Batteriewechsel an einer Uhr [bspw. Juni 2011, Beleg-Nr. 33; August 2011, Beleg-Nr. 33], Erwerb von Reise- oder Lederwaren [bspw. April 2009, Beleg-Nr. 33]; Quittung von IKEA [September 2009, Beleg-Nr. 33] sowie Rechnungen der Billag [bspw. Mai 2011, Beleg-Nr. 32]). Seitens der Steuerrekurskommission werden folglich einzig jene Kosten, bei welchen der Geschäftsbezug zumindest glaubhaft dargetan ist, anerkannt. Insofern ist ergänzend festzuhalten, dass bei den im August 2012 erfassten Kosten für die Anschaffung eines PC

in Höhe von CHF 1'380.75 (Beleg-Nr. 31) ein Privatanteil von 25 % auszuscheiden ist. Aus dem Gesagten ergeben sich folgende Aufrechnungen (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 31	Büromaterial	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	620.45	755.35	507.35	352.55	1'617.35
	Aufrechnung StRK	162.30	86.30	169.00	62.65	426.10
	von StRK akzeptiert	458.15	669.05	338.35	289.90	1'191.25

Beleg-Nr. 32	Fachliteratur, Zeitungen	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	624.20	118.50	504.80	707.80	990.95
	Aufrechnung StRK	624.20	118.50	504.80	707.80	990.95
	von StRK akzeptiert	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Beleg-Nr. 33	Büroumtriebe	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	160.50	718.05	643.20	199.35	289.80
	Aufrechnung StRK	150.00	455.00	408.35	167.00	194.00
	von StRK akzeptiert	10.50	263.05	234.85	32.35	95.80

8.5.11 Telefon und Internet (Beleg-Nrn. 34-35)

Bezüglich der in den Aufzeichnungen festgehaltenen Aufwände für Telefon und Internet ist zu erwähnen, dass der Rekurrent in den massgebenden Steuerjahren offenbar über mehrere Festnetz- und Internetanschlüsse verfügt hat (bei Swisscom für die Rufnummer 032 ._____, bei Sunrise [Kundennummer ._____; vgl. bspw. Februar 2008, Beleg-Nrn. 34-35] sowie ab September 2010 über einen Internetanschluss bei Quickline bzw. der GA Weissenstein GmbH). Weiter hat der Rekurrent in den entsprechenden Jahren mehrere Mobiltelefon-Abonnemente besessen (Swisscom [Kundennummer ._____, ._____ sowie ._____] und Sunrise [Kundennummer ._____, ._____ sowie ein PrePay-Abo] oder Orange; vgl. dazu bspw. Februar 2008, Beleg-Nr. 34, Mai 2008, Beleg-Nrn. 34-35, Juni 2008, Beleg-Nrn. 34-35; Februar 2009, Beleg-Nr. 34; Februar 2011, Beleg-Nr. 34). Der Rekurrent hat pro Monat oftmals Kosten mehrerer Festnetz- und Internetanschlüsse sowie Mobiltelefon-Abonnemente dem Geschäft belastet. Festzuhalten ist, dass maximal die Kosten eines Festnetz- und Internetanschlusses sowie eines Mobiltelefon-Abonnements als geschäftsmässig begründet anzuerkennen sind, sofern diese eindeutig der geschäftlichen Tätigkeit des Rekurrenten zugeordnet werden können. Dies zumal der Rekurrent über keine Angestellten verfügte. Die weiteren Kosten für Festnetz, Internet und Mobiltelefonie sind daher der Familie des Rekurrenten zuzuschreiben und haben als private Lebenshaltungskosten zu gelten.

Es ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund der vorhandenen Unterlagen für das Jahr 2008 nicht eruiert werden kann, welche Kosten dem Rekurrenten im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit für Telefonie entstanden sind. Erst ab Februar 2009 lassen die Kosten der Mobiltelefonie einen Bezug zum Geschäft zu; jedenfalls lauten die Rechnungen von Sunrise auf die

Einzelfirma (A. _____; Kundennummer . _____) und es ist daher zu vermuten, dass der Rekurrent dieses Abonnement hauptsächlich geschäftlich genutzt hat. Gleiches hat zu gelten für die ab Februar 2011 erfassten Kosten der Mobiltelefonie für das auf die Einzelfirma lautende Mobiltelefon-Abonnement bei Orange (ab Februar 2011 hat der Rekurrent keine Kosten des Sunrise-Abonnements mehr erfasst). Diese Kosten werden unter Ausscheidung eines Privatanteils von 25 % als geschäftsmässig begründet anerkannt, soweit sie in den Aufzeichnungen erfasst und mittels Belegen nachgewiesen sind.

Bezüglich der Kosten für Internet und Festnetz ist festzuhalten, dass sich erst ab September 2010 in den Unterlagen Rechnungen lautend auf die Einzelfirma finden. Diese Kosten sind unter Ausscheidung eines Privatanteils von ermessensweise 50 % anzuerkennen (da sich das Büro in der privat bewohnten Liegenschaft befindet und damit der Anschluss dem ganzen Haushalt dient), soweit sie belegt sind. Die darüberhinausgehenden erfassten Auslagen sind aufzurechnen. Dies hat auch zu gelten für die in den Vorjahren erfassten Kosten für Internet und Festnetz, welche mangels genügender Angaben nicht der geschäftlichen Sphäre zugeordnet werden können.

Weiter aufzurechnen sind die Kosten für den Empfang des Kabel-TVs (bspw. Mai 2011, Beleg-Nr. 35; Mai 2012, Beleg-Nr. 34) oder die Rechnungen der Billag (bspw. Mai 2009, Beleg-Nr. 34; August 2009, Beleg-Nr. 35; Juni 2010, Beleg-Nr. 34; Dezember 2010, Beleg-Nr. 34); diese stellen private Lebenshaltungskosten dar. Hingegen sind die direkt zuordenbaren Kosten für das Webhosting und Reservation der Domain (Internetseite des Rekurrenten) in den Jahren 2011 und 2012 als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Dies hat auch für die im April 2008 erfassten Auslagen für einen PC in Höhe von CHF 1'523.05 (Beleg-Nr. 35) zu gelten, wobei hierfür usanzgemäss ein Privatanteil von 25 % auszuschneiden ist. Entsprechend resultieren folgende Aufrechnungen (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 34	Telefon	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	3'757.85	3'461.90	2'521.30	1'972.05	2'603.80
	Aufrechnung StRK	3'757.85	2'526.95	1'798.85	909.40	979.35
	von StRK akzeptiert	0.00	934.95	722.45	1'062.65	1'624.45

Beleg-Nr. 35	Internet	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	3'646.50	1'154.95	2'188.10	1'400.70	1'501.50
	Aufrechnung StRK	2'504.20	1'051.40	1'751.40	937.00	1'248.80
	von StRK akzeptiert	1'142.30	103.55	436.70	463.70	252.70

8.5.12 Porto, Photos (Beleg-Nr. 36)

Unter der Beleg-Nr. 36 hat der Rekurrent Portokosten der Post erfasst. Weshalb er diese Position auch mit "Photos" bezeichnet hat, ist unklar. Die Auslagen für Portogebühren sind grundsätzlich mittels Belegen nachgewiesen. Aufgrund der Belege ist jedoch erstellt, dass auch Kosten bspw. für eingeschriebene Postsendungen erfasst wurden, welche keinen Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit des Rekurrenten aufweisen bzw. auch privat anfallen und daher nicht geschäftsmässig begründet sind (bspw. Juli 2010, Beleg-Nr. 36, Einschreiben an das Strassenverkehrsamt des Kantons Bern sowie an Sunrise; September 2010 und November 2010, jeweils Beleg-Nr. 36, Einschreiben an TDC Switzerland AG [Sunrise]; Februar 2011, Beleg-Nr. 36, Einschreiben an Sunrise; März 2011, Beleg-Nr. 36, Einschreiben an die Steuerverwaltung). Die restlichen Kosten für Portogebühren werden seitens der Steuerrekurskommission unter Ausscheidung eines Privatanteils von ermessensweise 50 % anerkannt, soweit sie belegt sind (Beträge in CHF):

Beleg-Nr. 36	Porto, Photos	2008	2009	2010	2011	2012
	als Aufwand erfasst	63.50	107.80	22.00	75.50	22.00
	Aufrechnung StRK	39.40	53.90	21.00	45.25	11.00
	von StRK akzeptiert	24.10	53.90	1.00	30.25	11.00

8.5.13 Zusammenfassend resultieren für die Steuerjahre 2008 bis 2012 folgende Aufrechnungen (Beträge in CHF):

Beleg-Nrn.	Bezeichnung	2008	2009	2010	2011	2012
1-7	"Stunden, Spesen pau."	47'459.20	39'910.10	33'343.75	32'392.95	38'876.45
13	Autoleasing / -abschreibung	6'612.00	6'612.00	11'032.00	13'832.50	6'947.50
14	Autoversicherung	1'080.00	1'080.00	1'130.00	1'200.00	1'200.00
15	Autosteuer	820.00	480.00	960.00	1'000.00	960.00
16	Auto-Reparaturen	1'527.25	0.00	5'305.10	377.30	887.75
	von StRK akzeptierte Fahrkosten	-27'249.30	-30'277.00	-22'780.50	-27'325.75	-34'429.50
	Privatanteil Fahrzeug	0.00	0.00	-2'000.00	-2'000.00	0.00
17	TCS, VISA, Mastercard	156.00	156.00	156.00	156.00	156.00
18	Büromiete	100.00	700.00	0.00	0.00	0.00
	Reduktion Eigenmietwert (Kanton)	-1'600.00	-1'600.00	0.00	0.00	0.00
	Reduktion Eigenmietwert (Bund)	-1'880.00	-1'880.00	0.00	0.00	0.00
	Liegenschaftsertrag	4'200.00	4'200.00	0.00	0.00	0.00
19-22	Benzin	4'542.35	3'367.90	3'239.35	4'134.80	4'523.25
23	Taxi, Parkplatz	708.35	664.65	302.80	423.30	488.25
24	SBB, DB, SNCF	3'901.90	4'232.40	3'941.70	3'903.85	3'991.85
25-28	Spesen, Detail	10'117.25	7'210.00	5'358.45	3'659.15	5'005.05
	Verpflegungskostenpauschale	-3'200.00	-3'200.00	-3'200.00	-3'200.00	-3'200.00
29	Kundengeschenke	973.25	669.60	69.15	273.05	201.90
30	Versicherungen	525.00	396.00	336.00	396.00	696.00
31	Büromaterial	162.30	86.30	169.00	62.65	426.10
32	Fachliteratur, Zeitungen	624.20	118.50	504.80	707.80	990.95
33	Umtriebe Büro	150.00	455.00	408.35	167.00	194.00
34	Telefon	3'757.85	2'526.95	1'798.85	909.40	979.35
35	Internet	2'504.20	1'051.40	1'751.40	937.00	1'248.80
36	Porto, Photos	39.40	53.90	21.00	45.25	11.00
Total Aufrechnungen StRK (Kanton)		57'911.20	38'893.70	41'847.20	32'052.25	30'154.70
Total Aufrechnungen StRK (Bund)		57'631.20	38'613.70	41'847.20	32'052.25	30'154.70
- bereits durch ZVB/N im Einspracheentscheid erfolgte Aufrechnungen (exkl. AHV und weitere Abzüge)		-41'112.00	-33'690.00	-27'763.00	-26'964.00	-32'150.00
= zusätzliche Aufrechnungen StRK (Kanton)		16'799.20	5'203.70	14'084.20	5'088.25	-1'995.30
= zusätzlich Aufrechnungen StRK (Bund)		16'519.20	4'923.70	14'084.20	5'088.25	-1'995.30

Vorliegend hat der Büchersachverständige der Steuerrekurskommission die Steuerjahre 2008 bis 2012 einer eingehenden Prüfung unterzogen. Die Ergebnisse hat er in seinem Expertenbericht vom 12. Januar 2021 festgehalten.

Gestützt auf die Ergebnisse erfolgen durch die Steuerrekurskommission für die Jahre 2008 bis 2011 in reformatorischer Weise weitere Aufrechnungen. Fest steht, dass aufgrund der aufgezeigten Unregelmässigkeiten in den handelsrechtswidrig geführten Büchern des Rekurrenten sowie der sich darauf abstützenden Veranlagungen pro 2008 bis 2012, welche unvollständig bzw. zu niedrig erfolgt und in Rechtskraft erwachsen sind, der tatbestandsmässige Erfolg der

vollendeten Steuerhinterziehung eingetreten ist (VGE 100 2016 257/258 vom 12.6.2018, E. 6.6, mit Hinweisen). Mithin hat der Rekurrent durch die Deklaration des "verkürzten" Erfolgs aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in den Steuererklärungen pro 2008 bis 2012 (pag. 8, 27, 858, 110 und 137) den Steuerausfall bewirkt und somit seine Mitwirkungspflichten verletzt.

8.6 In einem nächsten Schritt ist daher zu prüfen, ob die Verletzung der Mitwirkungspflichten in einem adäquaten Kausalzusammenhang mit dem Steuerausfall steht. Dazu bringt die Vertreterin zusammengefasst vor, dass die Steuerverwaltung anlässlich der für die Jahre 2006/2007 durchgeführten Buchprüfung Kenntnis von der Verbuchungsweise des Rekurrenten gehabt habe. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung die Buchhaltung des Rekurrenten in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht überprüft habe und zum Schluss gekommen sei, dass die verbuchten Aufwände geschäftsmässig begründet seien bzw. die Buchhaltung ordentlich geführt werde. Der Rekurrent habe somit in guten Treuen davon ausgehen dürfen, dass seine Buchhaltung sowie die Verbuchungsweise korrekt seien, weshalb aus seiner Sicht auch kein Anlass bestand, einen Treuhänder zu konsultieren. Auch habe die Steuerverwaltung die Veranlagungen der Steuerjahre 2008 bis 2012 losgelöst vom Massenverfahren geprüft, indem sie jeweils weitergehende Unterlagen beim Rekurrenten eingefordert habe. Weiter seien die Veranlagungen 2008 bis 2012 jeweils von demselben Mitarbeitenden der Steuerverwaltung vorgenommen worden, welcher auch die Buchprüfung pro 2006/2007 vorgenommen habe (Rekurs und Beschwerde vom 10.5.2019). Insofern macht die Vertreterin geltend, dass zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten des Rekurrenten und dem Steuerausfall kein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Der Rekurrent bringt anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 vor, dass der Steuerverwaltung anlässlich der Buchprüfung (gemeint wohl Buchprüfung 2006/2007) sowie den Veranlagungen der darauffolgenden Jahre grobfahrlässige Fehler unterlaufen seien (EP, Frage 11 sowie Schlusswort).

Die unzutreffende Sachverhaltsfeststellung der Steuerverwaltung muss adäquat kausal auf das Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein. Dabei wird der Kausalzusammenhang nicht bereits dadurch durchbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen als rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständig ermittelten Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat. Auch ändert daran nichts, dass die Steuerbehörde durch zusätzliche Abklärungen oder durch Folgerungen von deklarierten Steuerfaktoren die nicht oder nicht vollständig erfolgte Deklaration hätte erkennen können (Sieber/Malla, a.a.O., N. 26 zu Art. 175 DBG). Es kann vorliegend festgestellt werden, dass die Steuererklärungen des Rekurrenten und seiner Ehefrau in den Jahren 2008 bis 2012 keinerlei Anhaltspunkte enthielten, welche die Angaben hinsichtlich des deklarierten Einkommens als nicht plausibel erscheinen liessen. Entsprechend durfte sich die Steuerverwaltung darauf verlassen, dass die Steuererklärungen richtig und vollständig sind.

Dabei ist für die Steuerjahre 2008 bis 2012 unerheblich, dass für die Steuerjahre 2006 und 2007 eine Buchprüfung stattgefunden hat und anlässlich dieser keine Beanstandungen erfolgt sind. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar. D.h. die Behörde kann sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu beurteilen und dabei zu einer anderen Würdigung gelangen als in einer früheren Steuerperiode, ohne dass sie damit den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 80 zu VB zu Art. 109-121 DBG, mit Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für das betreffende Steuerjahr Rechtswirkung entfaltet (VGE 100 2010 280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B 25.6 Nr. 59 E. 1.2 sowie die dort aufgeführte Rechtsprechung und Literatur). Insofern ist die Steuerbehörde auch nicht verpflichtet, Quervergleiche zu früheren Steuerjahren vorzunehmen. Aus den Akten geht insbesondere auch nicht hervor, dass die Steuerverwaltung dem Rekurrenten anlässlich der Buchprüfung 2006/2007 eine eindeutige Bestätigung hinsichtlich Korrektheit der von ihm in seinen Aufzeichnungen erfassten Aufwände abgegeben hätte, welche i.S. einer den Vertrauensschutz begründenden Zusicherung zu werten ist (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 5 Abs. 2 BV). Unter diesen Umständen ist das Begehren der Vertreterin auf Edition der Buchprüfungsunterlagen pro 2006/2007 abzuweisen, zumal für das vorliegende Verfahren vor der Steuerrekurskommission die Expertise des eigenen Büchersachverständigen massgebend ist.

Wie bereits erwähnt, enthielten die Steuererklärungen 2008 bis 2012 keine für die Steuerverwaltung ins Auge springende Falschdeklarationen. Die Steuerverwaltung verlangte wohl in einzelnen Steuerjahren nähere Angaben (wobei diese Anfragen nicht ausschliesslich die selbstständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten betrafen; pag. 40 und; vgl. auch pag. 94 f.). Aufgrund der gelieferten Unterlagen und Informationen des Rekurrenten, konnten aus Sicht der Steuerverwaltung allfällige Unklarheiten beseitigt werden, womit kein Grund bestand, weitere Abklärungen zu tätigen. Dies, auch wenn aus den Jahresübersichten des Rekurrenten die Aktiven und Passiven nicht erkennbar waren, enthielten die Steuererklärungen insgesamt doch keine ins Auge springenden offensichtlichen Fehler, welche die Steuerverwaltung zu weiteren Abklärungen veranlasst oder verpflichtet hätte. Vielmehr durfte sich die Steuerverwaltung auf die Angaben und Deklarationen des Rekurrenten ohne Weiteres verlassen und im Veranlagungsverfahren darauf abstützen. Jedenfalls kann nicht gefolgert werden, dass das Verhalten der Steuerbehörde die Kausalität betreffend Widerhandlung für die Steuerjahre 2008 bis 2012 hätte zu unterbrechen vermögen. Der eingetretene Steuerausfall ist vielmehr ausschliesslich und adäquat kausal auf das Verhalten des Rekurrenten zurückzuführen, welcher planmässig und über mehrere Jahre eindeutig private Kosten dem Geschäftsaufwand belastet oder Auf-

wände doppelt erfasst hat. Unter diesen Umständen kann auch auf die beantragte Einvernahme der für die Buchprüfung 2006/2007 zuständigen Sachbearbeiterin verzichtet werden; der entsprechende Antrag ist daher abzuweisen. Ergänzend festzuhalten ist, dass die vom ZVB/N vorgebrachte Argumentation, wonach das Editionsbegehren aufgrund des Steuergeheimnisses abzuweisen sei (Vernehmlassung vom 15.7.2019), nicht nachvollziehbar ist, sind doch nicht unterschiedliche Steuersubjekte betroffen.

8.7 Damit ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung für die Steuerjahre 2008 bis 2012 erfüllt und nachfolgend bleibt zu prüfen, ob auch der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben ist.

9. Die vollendete Steuerhinterziehung ist in all ihren Ausgestaltungen sowohl bei vorsätzlicher 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 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 Wissen 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 Abgrenzungskriterium zur Fahrlässigkeit. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist Eventualvorsatz umso eher zu bejahen, je höher die für den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs 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: Sieber/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 Fähigkeiten 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).

9.1 Vorliegend führt der ZVB/N aus, dass der Rekurrent insbesondere bei der doppelten Verbuchung der Fahrkosten grob fahrlässig gehandelt habe. Soweit er geschäftsmässig nicht begründete Spesen bzw. private Auslagen erfasst habe, sei zwar von Eventualvorsatz auszugehen, da diese im Vergleich zu den Fahrkosten betragsmässig gering ausfallen würden, werde aus verfahrensökonomischen Gründen zu Gunsten des Rekurrenten insgesamt von grober Fahrlässigkeit ausgegangen. Weiter hält der ZVB/N fest, dass der Rekurrent ohne entsprechendes buchhalterisches Wissen seine Buchhaltung selbstständig erstellt und die Steuererklärungen ausgefüllt habe. Insofern habe er pflichtwidrig unvorsichtig gehandelt und seine Sorgfaltspflichten verletzt. Dagegen vertritt die Vertreterin die Ansicht, dass dem Rekurrenten die interne Sorgfaltspflichtverletzung der Steuerverwaltung (in Bezug auf die von der Vertreterin vorgebrachte mangelhafte Prüfung der Unterlagen durch die Steuerverwaltung bei der Veranlagung) nicht angelastet werden könne. Auch habe seitens des Rekurrenten keine Steuerverkürzungsabsicht bestanden.

9.2 Die Steuerrekurskommission beurteilt den subjektiven Tatbestand bzw. die einzelnen Tatbestandsmerkmale eigenständig. Insofern ist vorab zu erwähnen, dass die Vorgehensweise des ZVB/N erstaunt, wonach er aus verfahrensökonomischen Gründen insgesamt von grober Fahrlässigkeit ausgegangen ist, obwohl er die Erfassung nicht begründeter Spesen bzw. privater

Auslagen als eventualvorsätzlich eingestuft hat. Die Verfahrensökonomie ist im Steuerstrafrecht nicht primär massgebend, handelt es sich doch um ein Verfahren strafrechtlicher Natur (BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; VGE 100 2016 257/258 vom 18.6.2018, E. 3.1). Die Abgrenzung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit hat insbesondere auch Auswirkungen auf die Strafzumessung. Insofern wäre es notwendig gewesen, die als fahrlässig oder vorsätzlich qualifizierten Handlungen gesondert zu prüfen.

Erstellt ist, dass der Rekurrent keine Buchhaltung geführt hat, welche den (steuer-)gesetzlichen Minimalanforderungen genügt (vgl. dazu E. 8.3 hiavor). Die von ihm angefertigten Aufzeichnungen inkl. der Belege dazu sind unvollständig, unübersichtlich und oft nicht nachvollziehbar. Eine Vielzahl der Belege genügt den Anforderungen an den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der erfassten Aufwände nicht oder sie fehlen gänzlich. Auch sind wiederholt private Lebenshaltungskosten als Aufwand erfasst worden. Der Rekurrent gab anlässlich der vom ZVB/N durchgeführten Einvernahme im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens an, dass er keine Ausbildung im Bereich Buchhaltung brauche, da seine Verhältnisse einfach seien und er wisse, was abgezogen werden könne und was nicht; dies habe er in seiner bisherigen beruflichen Tätigkeit gelernt und traue sich die korrekte Anwendung zu (pag. 355). Anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 vor der Steuerrekurskommission gibt der Rekurrent an, dass er sich seine Buchhaltungskenntnisse während der Lehre zum Maschinenzeichner angeeignet habe. Dies sei viele Jahre her (EP, Frage 8). Er bestätigt erneut seine Überzeugung, dass er keine Bilanz zu führen brauche, dies mangels Vorräten oder Führens einer Kasse sowie aufgrund der Tatsache, dass er "Jahr für Jahr" abschliesse (EP, Frage 7). Insgesamt kann aufgrund der Angaben des Rekurrenten anlässlich der Einvernahme geschlossen werden, dass er überzeugt ist, über genügende Buchführungskenntnisse zu verfügen, welche mit einem an der Universität Bern abgeschlossenen Lehrgang im Bereich "internationales Investitionsgütermanagement" noch profunder wurden (EP, Frage 3). Wie bereits erwähnt, wäre der Rekurrent aufgrund der Höhe seines Umsatzes pro 2008 bis 2012 verpflichtet gewesen, eine ordentliche Buchhaltung bzw. eine nach kaufmännischer Art geführten Buchhaltung zu führen. Mindestens hätte er jedenfalls Aufzeichnungen im Rahmen der steuerrechtlichen Minimalforderungen führen müssen (vgl. dazu E. 8.3 hiavor). Der Rekurrent war allerdings nicht gewillt, eine ordentliche Buchhaltung zu führen oder zumindest Aufzeichnungen im Rahmen der steuerrechtlichen Minimalanforderungen zu erfassen. Insgesamt ist darauf zu schliessen, dass der Rekurrent seine Buchführungskenntnisse in grober Weise überschätzt und sich daher auch nicht darum gekümmert hat, ob seine Bücher gesetzmässig korrekt geführt wurden. Unabhängig seiner buchhalterischen bzw. steuerrechtlichen Kenntnisse, musste dem Rekurrenten allerdings bewusst sein, dass sich der Gewinn aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit verringert, wenn höhere Aufwände erfasst werden. Auch musste ihm bewusst gewesen sein, dass private oder

nicht entstandene Auslagen nicht geschäftsmässig begründet sind und somit auch nicht entsprechend erfasst werden dürfen. Weiter ist selbst einem Laien bewusst, dass Aufwände nicht doppelt dem Geschäft zu belasten bzw. neben (pauschalen) Fahrspesen nicht auch noch (effektive) Fahrzeugkosten zu erfassen sind. Ebenfalls als bekannt vorausgesetzt werden kann, dass für die private Nutzung von Geschäftsaktiven ein Privatanteil auszuscheiden ist. Umfangreiche Steuerrechtskenntnisse sind hierzu nicht erforderlich. Die entsprechenden Informationen ergeben sich überdies aus den einschlägigen Wegleitungen zum Ausfüllen der Steuererklärung. Zwangsläufig hätte sich der Rekurrent daher die Frage stellen müssen, welche Konsequenzen seine Vorgehensweise haben könnte. Die vom Rekurrenten erstellten Exceltabellen bildeten die Grundlage für seine Steuererklärungen pro 2008 bis 2012. Mithin muss aufgrund der Aktenlage geschlossen werden, dass die Erfassung privater bzw. nicht geschäftsmässig begründeter Auslagen willentlich erfolgt ist und sich der Rekurrent der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit seiner Angaben grösstenteils bewusst sein musste. So ist aufgrund der Akten erstellt, dass der Rekurrent wiederholt über mehrere Jahre hinweg dem Geschäftsaufwand Auslagen belastet hat, welche (eindeutig) keinen genügenden Geschäftsbezug aufweisen, privater Natur oder überhaupt nicht entstanden sind. Aufgrund der zahlreichen offensichtlichen Abweichungen zwischen den tatsächlichen Gegebenheiten und der als Aufwand erfassten Auslagen, ist das Vorgehen insgesamt als planmässig zu bezeichnen. Unter den gegebenen Umständen war die Gefahr einer Steuerverkürzung für den Rekurrenten unmittelbar voraussehbar und er hat diese auf jeden Fall billigend in Kauf genommen. Folglich hat der Rekurrent zumindest eventualvorsätzlich gehandelt. Der Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt (E. 9 hiavor).

Somit steht fest, dass der subjektive wie der objektive Tatbestand nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 175 Abs. 1 DBG erfüllt sind. Dementsprechend liegt eine vorsätzlich vollendete Steuerhinterziehung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer in den Steuerjahren 2008 bis 2012 vor.

10. Zu prüfen bleibt, ob die Höhe der Busse angemessen ist. Der Strafraum 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 gilt, dass das Regelmass greift, 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 steht den Strafbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Spielraum des Ermessens zu (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG).

10.1 Die Vertreterin hat im Rekurs- und Beschwerdeverfahren beantragt, dass bezüglich der Aufrechnung der Fahrspesen keine Busse zu sprechen sei; die Busse betreffend die Aufrechnung der übrigen Spesen sei überdies zu reduzieren (Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 10.5.2019). Sie begründet dies mit dem Umstand, dass der Rekurrent über keine umfassenden Kenntnisse im Bereich Buchhaltung verfügt und sich aufgrund des Ergebnisses der Buchprüfung pro 2006/2007 darauf verlassen habe, dass seine Buchhaltung korrekt sei. Auch der Umstand, dass der Rekurrent seine Buchhaltung selber geführt habe, könne nicht dazu verwendet werden, ihm eine Busse aufzuerlegen. Weiter sei dem kooperativen Verhalten des Rekurrenten Rechnung zu tragen. Der ZVB/N hat in seiner Vernehmlassung vom 15. Juli 2019 festgehalten, dass aufgrund der grob fahrlässigen Tatbegehung von einem mittleren Verschulden auszugehen sei. Gemäss der letzten eingereichten Steuererklärung pro 2017 sei der Rekurrent mit Jahrgang _____ nach wie vor selbstständig erwerbstätig und lebe mit seiner Ehefrau in einem Eigenheim. Seine finanziellen Verhältnisse seien als gut zu bezeichnen; gesundheitlich gehe es ihm einigermaßen gut. Der Rekurrent habe sich im Rahmen des vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahrens wohl kooperativ verhalten, ohne jedoch vollumfängliche Einsicht bezüglich seines Fehlverhaltens zu zeigen. Insgesamt sei von keiner besonderen Strafempfindlichkeit des Rekurrenten auszugehen. Die Steuerverwaltung habe ihre Untersuchungspflichten sodann nicht verletzt, weshalb sich ihr Verhalten nicht auf das Strafmass auswirke. Unter Berücksichtigung der Gesamtsituation erscheine ein Bussenfaktor von 0.75 als angemessen.

10.2 Im Steuerhinterziehungsverfahren überprüft die Steuerrekurskommission die Strafzumessung im konkreten Einzelfall regelmässig auf Ermessensüber- bzw. -unterschreitung der Steuerverwaltung und setzt gegebenenfalls ihr eigenes Ermessen an Stelle desjenigen der Letztgenannten (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). Zu erwähnen ist, dass für die Steuerrekurskommission der seitens des ZVB/N festgesetzten Bussenfaktors von 0.75 nicht nachvollziehbar ist, da auch bei

(grober) Fahrlässigkeit grundsätzlich vom Regelstrafmass (Faktor 1.0) auszugehen ist und sich bezüglich der Reduktion um 0.25 keine schlüssige Begründung aus den Akten ergibt. Vorliegend hat die Steuerrekurskommission auf (Eventual-)Vorsatz erkannt (E. 9.2 hiervor). Entsprechend ist vom Regelstrafmass 1.0 auszugehen. Nachfolgend ist zu prüfen, ob Strafminderungs- oder -erhöhungsgründe gegeben sind, welche ein Abweichen vom Regelstrafmass rechtfertigen bzw. anzeigen. Für die Steuerrekurskommission sind indes keine Strafminderungsgründe ersichtlich. So ist insbesondere nicht erkennbar, inwiefern die von der Vertreterin und dem ZVB/N jeweils erwähnte aber nicht weiter begründete Kooperationsbereitschaft des Rekurrenten strafmindernd zu berücksichtigen wäre. So hat sich der Rekurrent darauf beschränkt, die jeweils einverlangten Unterlagen einzureichen. Von einer besonders ausgeprägten Mitwirkung kann nicht gesprochen werden. Insbesondere ist auch keine Einsicht bzw. Reue des Rekurrenten bezüglich seines Fehlverhaltens ersichtlich. Er ist nach wie vor davon überzeugt, dass ihn kein Verschulden trifft, er seine Bücher korrekt geführt hat und sieht sich insgesamt als Opfer. Anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 hält er fest, dass er aufgrund der durch die Steuerverwaltung begangenen Fehler zu viel Steuern bezahlt habe (EP, Frage 11). Er sei davon ausgegangen, dass die Steuerverwaltung auf ihn zukommen werde, wenn etwas nicht stimme (EP, Schlusswort). Er habe stets auf Weisungen der Steuerverwaltung bzw. der Expertin der Buchprüfung 2006/2007 gehandelt. Die Steuerverwaltung stelle diese Weisungen nun auf den Kopf und setze die Bedingungen neu fest (EP, Frage 10 und Schlusswort). Es ist davon auszugehen, dass dem Rekurrenten der Unrechtsgehalt seiner Handlungen in Bezug auf die mangelhafte Führung seiner Bücher nicht in vollem Umfang bewusst war, allerdings auch kein Wille seinerseits bestand bzw. besteht, seine Handlungen kritisch zu hinterfragen. Aufgrund der Akten ist anzunehmen, dass er seine Bücher auch weiterhin nicht korrekt bzw. gesetzmässig führt (vgl. Steuererklärung pro 2017; pag. 535 ff.). Hinsichtlich der dem Geschäftsaufwand belasteten Auslagen, welche keinen genügenden Geschäftsbezug aufweisen, privater Natur oder überhaupt nicht entstanden bzw. belegt sind, muss aufgrund der Akten davon ausgegangen werden, dass diese bewusst und willentlich erfasst worden sind und dem Rekurrenten damit der Unrechtsgehalt seiner diesbezüglichen Handlungen sehr wohl bewusst war. Die persönlichen Verhältnisse des Rekurrenten lassen sodann auf keine erhöhte Strafempfindlichkeit schliessen. Der Rekurrent hat Jahrgang _____, ist verheiratet und lebt mit seiner Ehefrau in seinem Eigenheim in D. _____ (EP, Fragen 1 und 2). Angesprochen auf seine aktuelle gesundheitliche Situation bringt der Rekurrent anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 vor, dass er wohl an Gangataxie leide, was ihn in seiner Beweglichkeit einschränke. Ansonsten gehe es ihm aber gut (EP, Fragen 2 und 6). Hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse bleibt anzumerken, dass der Rekurrent seit mehreren Jahren pensioniert ist bzw. eine AHV-Rente bezieht; eine Rente aus einer Pensionskasse hat der Rekurrent keine. Im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit ist er gemäss eigenen Angaben noch rund

zwei bis fünf Tage pro Monat tätig. Dieser Tätigkeit gehe er freiwillig nach bzw. er sei nicht auf die Erwerbseinkünfte angewiesen (EP, Fragen 2, 4 und 5). Gemäss der letzten, aber noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuererklärung pro 2019, welche der Rekurrent der Steuerrekurskommission am 23. September 2020 eingereicht hat, verfügt der Rekurrent über eine AHV-Rente in Höhe von CHF 21'516.--. Aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit deklarierte der Rekurrent einen steuerbaren Erfolg von CHF 3'792.--. Darüber hinaus verfügen der Rekurrent und seine Frau über Bank- und Wertschriftenvermögen in Höhe von CHF 667'049.-- (inkl. Geschäftsertrag und -vermögen) und Erträge daraus (CHF 1'146.-- nicht der Verrechnungssteuer unterliegend und CHF 846.-- der Verrechnungssteuer unterliegend) sowie über die selbstbewohnte Liegenschaft in D. _____ (amtlicher Wert CHF 547'000.--), hypothekarisch belastet. Insgesamt können die wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten damit als stabil bzw. gut bezeichnet werden. Der Rekurrent bringt anlässlich der Einvernahme vom 8. September 2020 sinngemäss vor, dass die Kosten des vorliegenden Verfahrens (Anwaltskosten, Verzugszinsen, AHV und Nachsteuern) mit dem ersparten Geld nicht finanziert werden könnten bzw. er auf dieses angewiesen sei (EP, Frage 5). Wohl mag dies zutreffen, dem ist indes bei der Strafzumessung nicht gesondert Rechnung zu tragen. Insbesondere ist die Erhebung von Nachsteuer nicht strafmindernd zu berücksichtigen (Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, 2007, S. 100). Weiter ist somit zu prüfen, ob allenfalls Gründe vorliegen, welche ein Abweichen vom Regelstrafmass nach oben rechtfertigen würden. Insofern ist dem Rekurrenten die fortgesetzte und systematische Erfassung von Lebenshaltungskosten bzw. überhöhtem Aufwand vorzuwerfen; mithin ist von einer Planmässigkeit auszugehen, was die Verschiebung des Verschuldensgrads in Richtung eines schweren Verschuldens indiziert. Ebenfalls strafschärfend ist die fortgesetzte bzw. sich über mehrere Steuerjahre erstreckende Steuerhinterziehung zu werten. Dies indes marginal, da es aufgrund der Verknüpfung des Bussenfaktors mit der hinterzogenen Steuer bereits zu einer Erweiterung des Strafrahmens kommt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 98 ff. zu Art. 175 DBG; Thomas Hofer, a.a.O., S. 125). Insgesamt gelangt die Steuerrekurskommission unter Würdigung der Gesamtsituation zur Überzeugung, dass infolge Vorliegens von Eventualvorsatz vom Regelstrafmass (Faktor 1.0) auszugehen ist und unter Berücksichtigung des Verschuldens des Rekurrenten sowie der straf erhöhenden Umstände sich eine Abweichung nach oben um 0.5 rechtfertigt. Der Bussenfaktor ist damit auf 1.5 festzusetzen und im Vergleich zum Einspracheentscheid um 0.75 zu erhöhen.

11. Zusammenfassend festzuhalten ist, dass sich der Rekurrent der vorsätzlichen Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und der Bussenfaktor seitens der Steuerrekurskommission auf 1.5 festgesetzt wird. Wie in E. 8.5.13 hiavor aufgezeigt, ist sodann aufgrund der erfolgten Prüfung durch die Steuerrekurskommission die Berechnungsbasis der Busse in den Jahren 2008 bis 2011 zu erhöhen; für das Jahr 2012 resultiert zu Gunsten des Rekurrenten eine Reduktion

der Berechnungsbasis. Die Erhöhung des Bussenfaktors von 0.75 auf 1.5 sowie die für die Jahre 2008 bis 2011 zu erfolgende Erhöhung der Basis für die Berechnung der Busse bedeuten für den Rekurrenten eine Schlechterstellung. 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 11. September 2020 (vgl. Bst. O hiavor) ist die Vertreterin darauf hingewiesen worden, dass die Steuerrekurskommission die Erhöhung des Bussenfaktors unter gleichzeitiger Erhöhung der Berechnungsbasis für die Busse in Erwägung zieht. Die dazu vorgebrachten Anmerkungen der Vertreterin bzw. des Rekurrenten selber vermögen indes nichts an der Strafzumessung seitens der Steuerrekurskommission zu ändern. Es wird der Steuerverwaltung bzw. dem ZVB/N obliegen die AHV-Abzüge sowie allfällige weitere Abzüge entsprechend zu berücksichtigen. Damit sind Rekurs und Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags an den ZVB/N bzw. die Steuerverwaltung zurückgesandt.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig und er hat die gesamten Verfahrenskosten einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen.

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden 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:

1. Der Rekurs pro 2008 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2008 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
2. Die Beschwerde pro 2008 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur

Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2008 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.

3. Der Rekurs pro 2009 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2009 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
4. Die Beschwerde pro 2009 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2009 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
5. Der Rekurs pro 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2010 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
6. Die Beschwerde pro 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2010 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
7. Der Rekurs pro 2011 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2011 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
8. Die Beschwerde pro 2011 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2011 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
9. Der Rekurs pro 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.

10. Die Beschwerde pro 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Bussenfaktor wird auf das 1.5-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Akten werden zur Neuberechnung der Busse betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
11. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
12. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
13. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

14. Zu eröffnen an:

- B. _____ AG zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Gribi

Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat mit Urteil vom 3. April 2023
(VGE 100 2021 68/69) eine Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission
abgewiesen.