



100 19 195 200 19 175

100 19 196 200 19 176

100 19 197 200 19 177

100 19 198 200 19 178

100 19 199 200 19 179

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.6.2023 RNA/TMI/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 14. Juni 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Studer sowie als Gerichtsschreiber Mion

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____, D. _____

vertreten durch

C. _____ AG, Spitalgasse 2, Postfach, 3001 Bern

gegen

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

betreffend die Nachsteuern der Jahre 2008 bis 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, B. _____ (Rekurrentin, zusammen die Rekurrenten), arbeitete bei der Firma E. _____. Aufgrund einer Meldung der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), vom 14. September 2016, eröffnete der Zentrale Veranlagungsbereich Nachsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Bern (ZVB/N) am 24. März 2017 ein Nachsteuerverfahren gegen die Rekurrenten sowie ein Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten betreffend die bereits rechtskräftig veranlagten Steuerjahre 2008 bis 2012 (pag. 177). In der entsprechenden Meldung hielt die Steuerverwaltung fest, dass beim Rekurrenten eine Buchprüfung betreffend seine selbstständige Erwerbstätigkeit pro 2013 und 2014 (Buchprüfung 2013/2014) durchgeführt worden sei. Dabei sei festgestellt worden, dass die Fahrzeugkosten dem Geschäftsaufwand doppelt belastet worden seien. Die Rekurrenten wurden daraufhin seitens des ZVB/N aufgefordert, im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten für die Jahre 2008 bis 2012 entsprechende Unterlagen einzureichen.

B. In ihrem Antwortschreiben vom 24. April 2017 wiesen die Rekurrenten darauf hin, 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 den Rekurrenten mit, dass die Steuerverwaltung erst anlässlich der Buchprüfung 2013/2014 auf Ungereimtheiten gestossen sei. Aus den eingereichten Steuererklärungen pro 2008 bis 2012 sei die fehlerhafte Verbuchung der Fahrzeugkosten hingegen nicht ersichtlich gewesen. Daher sei eine neue Tatsache gegeben. Nach diverser weiterer Korrespondenz, in welcher der ZVB/N auf die Verbuchung von nicht geschäftsmässigem Aufwand verwies und die Rekurrenten jeweils dazu Stellung nahmen sowie Unterlagen einreichten, übermittelte der ZVB/N den Rekurrenten mit Schreiben vom 18. Januar 2018 eine erste Zusammenstellung von Aufrechnungen und eine Berechnung der daraus resultierenden Nachsteuern (pag. 336 ff.). Dabei führte der ZVB/N aus, der Rekurrent habe im

Geschäftsaufwand seiner Einzelfirma auch private Kosten verbucht. Es handle sich dabei um Auslagen für private Wochenend- und Ferienaufenthalte mit der Rekurrentin, Kosten für die private Haftpflichtversicherung, ein Zeitungsabonnement der Tochter und weitere Auslagen.

C. In den Stellungnahmen vom 15. Februar (pag. 344 ff.) und vom 13. März 2018 (pag. 359 ff.) vertraten die Rekurrenten zusammengefasst die Auffassung, dass alle verbuchten Auslagen geschäftsmässig begründet seien. Sie liessen dem ZVB/N auf dessen Aufforderung vom 28. März 2018 bzw. 19. Juli 2018 hin mit Eingaben vom 24. April 2018 (pag. 371) und 25. Mai 2018 (pag. 408) sowie vom 19. September 2018 (pag. 435) weitere Unterlagen zukommen.

D. Am 6. November 2018 erliess der ZVB/N Nachsteuerverfügungen und auferlegte den Rekurrenten bei den kantonalen Steuern pro 2008 bis 2012 Nachsteuern von CHF 40'597.75 und bei der direkten Bundessteuer pro 2008 bis 2012 solche von CHF 6'741.35 (vgl. pag. 446 ff.). In der Begründung wies er erneut auf private Aufwendungen hin, welche bei einer stichprobenweisen Überprüfung der Spesen festgestellt worden seien, ebenso auf private Wochenendaufenthalte und Restaurantbesuche. Aufgrund der Stichproben von mehreren Monaten sei der ZVB/N zur Überzeugung gelangt, dass auch in den nicht geprüften Monaten mindestens 50 % der Aufwendungen private Auslagen darstellten. Gleichentags, am 6. November 2018, erliess der ZVB/N ebenfalls Bussenverfügungen im Steuerstrafverfahren gegen den Rekurrenten.

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

F. Mit je separaten Einspracheentscheiden vom 10. April 2019 wies der ZVB/N die Einsprachen des Rekurrenten betreffend die Busse bzw. der Rekurrenten betreffend die Nachsteuer ab; die Nachsteuer wie auch der verfügte Bussenbetrag wurden bestätigt.

G. Gegen die Einspracheentscheide betreffend Nachsteuern und Hinterziehungsbussen hat die Vertreterin am 10. Mai 2019 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Bezüglich der Nachsteuern wird 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. ..."

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 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, verletze 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.

H. Mit Schreiben vom 13. Mai 2019 hat die Steuerrekurskommission den Parteien mitgeteilt, dass das Steuerstrafverfahren (100 19 188-192 und 200 19 170-174) getrennt vom Nachsteuerungsverfahren (100 19 195-199 und 200 19 175-179) behandelt und letzteres bis zur Erledigung des Steuerstrafverfahrens sistiert werde.

I. Der weitere Verlauf des Steuerstrafverfahrens kann, soweit von Relevanz für das Nachsteuerungsverfahren, wie folgt zusammengefasst werden:

Im Rahmen des Verfahrens wurden durch den Rekurrenten weitere Unterlagen eingereicht. Der ZVB/N in seiner Vernehmlassung vom 15. Juli 2019 wie auch die Vertreterin in ihrer Stellungnahme vom 6. August 2019 haben je an ihrem Standpunkt festgehalten. Am 8. September 2020 ist der Rekurrent durch die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission einvernommen worden. Mit Schreiben vom 14. September 2020 hat die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten bzw. der Vertreterin mitgeteilt, dass sie in Erwägung ziehe, die Einspracheentscheide betreffend Steuerhinterziehung 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 sei bei Aufwänden, 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. Die weiteren Verfahrensschritte im Hinterziehungsverfahren sind insofern von Belang, als dass seitens des Rekurrenten bzw. der Vertreterin verschiedentlich weitere Unterlagen eingereicht worden sind, welche zu den Akten genommen worden sind.

J. Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission betreffend Steuerhinterziehung vom 3. Februar 2021, welche wie angekündigt zu einer reformatio in peius geführt haben, hat der Rekurrent am 3. März 2021 Beschwerde an das Verwaltungsgericht erhoben, welches das Rechtsmittel am 3. April 2023 abgewiesen hat (VGE 100 2021 68/69). Der Entscheid des Verwaltungsgerichts ist in Rechtskraft erwachsen.

K. Mit Verfügung vom 22. Dezember 2022 hat die Steuerrekurskommission die Sistierung im vorliegenden Nachsteuerverfahren aufgehoben und den Rekurrenten Gelegenheit gegeben, sich über die Weiterführung des Verfahrens zu äussern. Die Rekurrenten haben am 10. Januar 2023 erklärt, am Rekurs bzw. der Beschwerde gegen die Nachsteuer-Einspracheentscheide vom 10. April 2019 festhalten zu wollen.

L. In seiner Vernehmlassung vom 30. Januar 2023 hat der ZVB/N erklärt, dass er an den Aufrechnungen gemäss den von ihm erlassenen Nachsteuer-Einspracheentscheiden vom 10. April 2019 festhalte und eventualiter beantrage, auf die Aufrechnungen gemäss den Entscheiden der Steuerrekurskommission vom 3. Februar 2021 im Hinterziehungsverfahren abzustellen.

M. Die Steuerrekurskommission hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 2. Februar 2023 über die Vernehmlassung des ZVB/N in Kenntnis gesetzt und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Gleichzeitig hat sie ihnen mitgeteilt, dass die Steuerrekurskommission eine Abänderung der Nachsteuerveranlagung zu Ungunsten der Rekurrenten (reformatio peius) aufgrund der Akten im Nachsteuerverfahren sowie auch der Feststellungen im Hinterziehungsverfahren in Betracht ziehe. Dabei werde in Erwägung gezogen, auf die Berech-

nungsbasis der Bussen im Hinterziehungsverfahren als Grundlage der Aufrechnungen im Nachsteuerverfahren abzustellen. Den Rekurrenten wurde Gelegenheit eingeräumt dazu Stellung zu nehmen.

N. Die Vertreterin hat sich im Namen der Rekurrenten am 16. März 2023 zur Vernehmlassung sowie zur möglichen Abänderung der Nachsteuerveranlagungen zu ihren Ungunsten geäußert. Sie hat zusammengefasst erneut die Auffassung vertreten, dass der Rekurrent aufgrund des Verhaltens der Steuerverwaltung ein berechtigtes Vertrauen in seine Verbuchungsweise haben konnte. Aufgrund der Ergebnisse der Buchprüfung 2006/2007 fehle es auch an der Voraussetzung einer neuen Tatsache, welche für die Erhebung einer Nachsteuer erforderlich sei, da die Steuerverwaltung über die vom Rekurrenten angewandte Methodik bei der Erfassung des Geschäftsaufwands orientiert gewesen sei.

O. Mit Schreiben vom 14. April 2023 hat die Vertreterin den Rückzug des Rekurses und der Beschwerde erklärt.

P. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Q. Die Akten des Steuerhinterziehungsverfahrens (RKE 100 2019 188-192 und 200 2019 170-174 sowie VGE 100 2021 68/69) sind von Amtes wegen beigezogen worden.

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 Nachsteuerverfahren 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. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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 deshalb einzutreten.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind die Nachsteuern in den Steuerjahren 2008 bis 2012.

4. In einem ersten Schritt ist die Frage der Verjährung zu prüfen. Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, und das Recht, die nicht erhobenen Steuern samt Zinsen festzusetzen, sind zeitlich begrenzt. Nach Ablauf der entsprechenden Fristen erlischt das Recht, von der steuerpflichtigen Person eine Nachsteuer einzufordern. Da das Gemeinwesen Gläubigerin der Nachsteuerforderung ist, sind die Verjährungsfristen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person jeweils von Amtes wegen zu berücksichtigen (vgl. BGer 2C_216/2020 vom 24.4.2020, E. 2.1; BGE 142 II 182 E. 3.2.1).

4.1 Gemäss Art. 207 Abs. 1 StG bzw. Art. 152 Abs. 1 DBG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Diese Frist ist mit Eröffnung des Nachsteuerverfahrens am 24. März 2017 (pag. 177) unbestrittenermassen eingehalten worden. Die vom ZVB/N erlassene Nachsteuerbefreiung datiert vom 6. November 2018 (pag. 436 ff.) und 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.

4.2 Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt sodann 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 207 Abs. 3 StG bzw. Art. 152 Abs. 3 DBG). Das Nachsteuerverfahren muss somit 15 Jahre nach der Steuerperiode rechtskräftig abgeschlossen sein. Ein Nachsteuerverfahren ist nur rechtskräftig abgeschlossen, wenn der letztinstanzliche Entscheid über eine eröffnete Nachsteuerbefreiung innerhalb der Verwirkungsfrist in Rechtskraft erwachsen ist. Falls die Nachsteuerbefreiung nicht innerhalb der Verwirkungsfrist rechtskräftig wird, muss infolge der Verwirkung auf die Nachsteuererhebung der entsprechenden Steuerperiode verzichtet werden.

4.3 Für die älteste Steuerperiode, welche am 31. Dezember 2008 endete, ist die 15-jährige Verwirkungsfrist im Zeitpunkt der Eröffnung der vorliegenden Entscheide noch nicht abgelaufen. Entsprechend sind die hier in Frage stehenden Steuerjahre 2008 bis 2012 noch nicht verjährt.

5. 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).

6. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG). Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn der zitierten Bestimmungen gelten in der Regel solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist in der Regel der Aktenstand bei der Eröffnung der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Vielmehr kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob eine neue Tatsache vorliegt, auf die Würdigung der Obliegenheiten an, welche die steuerpflichtige Person einerseits und die Steuerverwaltung andererseits treffen (vgl. BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019, E. 3 mit Verweis auf VGE 100 2018 357/358 vom 7.5.2019, E. 3.1; VGE 100 2019 42/43 vom 24.4.2019, E. 4.1).

6.1 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 Grund-

lage 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).

6.2 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 blosser 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/Betschart in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, 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).

7. Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens kam der ZVB/N zum Schluss, dass der Rekurrent in den Jahren 2008 bis 2012 neben effektiven auch pauschale Fahrzeugkosten bzw. den Kunden in Rechnung gestellte Fahrspesen als Aufwand verbucht hatte. Weiter stellte der ZVB/N aufgrund einer stichprobenweisen Überprüfung (jeweils zwei Monate pro Steuerjahr, d.h. Januar und August 2008; Juli und Dezember 2009; Februar und Juli 2010; Januar und November 2011; Januar und Dezember 2012) fest, dass auch weitere im Geschäftsaufwand verbuchte Kosten – insbesondere solche privater Natur – aufzurechnen seien. In seiner Vernehmlassung (Ziff. B 2.4) erwähnt er Auslagen für private Wochenendaufenthalte und Restaurantbesuche der Ehegatten, Kosten für die private Rechtsschutzversicherung oder das Zeitungsabonnement der Tochter. Im Weiteren weist der ZVB/N darauf hin, dass der Rekurrent Pauschalspesen bezog, obschon auch Kleinstbeträge über das Geschäft abgerechnet worden sind. Aufgrund der Ergebnisse der Stichproben sei der ZVB/N auch für die nicht geprüften Monate von einem Anteil von 50 % an privaten Aufwendungen bei den verbuchten Spesen ausgegangen und so insgesamt zum Ergebnis gekommen, dass Aufrechnungen von total CHF 161'679.-- vorzunehmen seien (jeweils exkl. zu berücksichtigendem Abzug für AHV-Beiträge und Anpassungen beim Zweiverdienerabzug; vgl. pag. 440 ff.).

8. 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. 8.3.1 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 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 (teilweisen) 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. Diese Würdigung durch die Steuerrekurskommission hat das Verwaltungsgericht in seinen Entscheiden im Steuerhinterziehungsverfahren ausdrücklich bestätigt (VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023, E. 3.3.3).

8.1 Im Lichte dieser Feststellungen erscheint es denn auch fragwürdig, weshalb die Steuerverwaltung die Rekurrenten gestützt auf diese mangelhaften Aufzeichnungen betreffend die selbstständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten überhaupt ordentlich veranlagt hat, wäre doch unter diesen Umständen vielmehr eine Ermessenstaxation angebracht gewesen. Sodann ist es für die Steuerrekurskommission auch nicht nachvollziehbar, weshalb sich der ZVB/N bei seiner Prüfung einzig auf einige wenige Monate beschränkt hat (vgl. E. 7 hiervor), dies insbesondere aufgrund Vorliegens erheblicher Mängel bei der Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle. Mit Blick auf diese Sachlage ist vorliegend im Rahmen der Überprüfungsbefugnis nach Art. 198 Abs. 2 StG und Art. 142 Abs. 4 DBG eine gesamthafte Überprüfung der eingereichten Aufzeichnungen des Rekurrenten angebracht, welche sich auf die ganzen Steuerjahre Jahre 2008 bis 2012 und nicht nur auf die vom ZVB/N geprüften einzelnen Monate und die umstrittenen Details bezieht.

8.2 Eine derartige Prüfung hat der Büchersachverständige der Steuerrekurskommission bereits im Hinterziehungsverfahren vorgenommen, deren Ergebnisse nachfolgend darzulegen sind. Die vom Rekurrenten am 12. November 2019 eingereichten (Buchhaltungs-)Unterlagen sowie die weiteren von ihm sowohl im Nachsteuer- wie auch im Hinterziehungsverfahren beigebrachten Dokumente, Belege und Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2008 bis 2012 sind dabei eingehend analysiert worden. Der Büchersachverständige der

Steuerrekurskommission führt gemäss Art. 17 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission (StRKG; BSG 661.611) "nach Anordnung der Kammervorsitzenden Bücheruntersuchungen durch" und bearbeitet "die ihm übertragenen buchtechnischen Fragen". Der Bericht des Büchersachverständigen, in gleicher Weise wie ein Urteilsentwurf eines referierenden Richters oder eines Gerichtsschreibers, gilt als blosser interne Meinungsäusserung und Grundlage für eine Entscheidung, weshalb kein Anspruch einer Partei auf Stellungnahme besteht und die Steuerrekurskommission nicht gehalten ist, den Expertenbericht ihres Büchersachverständigen den Parteien offen zu legen (BGer 2C_136/2011 vom 30.4.2012, E. 2).

8.3 Im Sinne einer Rekapitulation werden nachstehend die bereits dem Steuerhinterziehungsverfahren zugrunde gelegten Prüfungsergebnisse des Büchersachverständigen noch einmal aufgeführt (E. 8.3.1 - E. 8.3.13). Soweit die Rekurrenten sich im Rahmen der Stellungnahme vom 16. März 2023 spezifisch zu einzelnen Aufrechnungen geäussert haben, werden ihre Einwände bei den betreffenden Aufrechnungen behandelt. Der Haupteinwand der Rekurrenten stellt das allgemeine Argument dar, es habe im Jahr 2008 hinsichtlich der Steuerjahre 2006/2007 eine Buchprüfung stattgefunden, anlässlich welcher die Methodik des Rekurrenten beim Verbuchen von Aufwänden geprüft und für gut befunden worden sei. Der Rekurrent habe sich nach Treu und Glauben auf dieses Ergebnis der Buchprüfung verlassen dürfen. Da die Steuerverwaltung Kenntnis von der angewandten Methodik gehabt habe, sei die für die Erhebung einer Nachsteuer erforderliche Voraussetzung einer neuen Tatsache nicht erfüllt. Auf diesen Einwand wird weiter unten (E. 9) eingegangen.

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

Wie bereits ausgeführt (E. 8), hat der Rekurrent in seinen monatlichen Aufstellungen (Exceltabellen) 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 Pauschale 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 korrekt

terweise 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 (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

8.3.2 Autoleasing/-abschreibung (Beleg-Nr. 13), Autoversicherung/-steuern (Beleg-Nrn. 14-15), Auto-Reparaturen (Beleg-Nr. 16) und Benzin (Beleg-Nrn. 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. Die Rekurrenten 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. Daran vermag nichts zu ändern, dass der Rekurrent gemäss eigenen Angaben die Fahrzeuge der Marke Ford (auch) geschäftlich genutzt habe (pag. 95) und die Vertreterin in der Stellungnahme vom 16. März 2023 (Spesen, Ziff. 8) erneut die Ansicht äussert, dass eines der beiden Fahrzeuge Geschäftsvermögen darstelle. Die von der Steuerrekurskommission geschätzte Fahrleistung von 30'000 geschäftlich gefahrenen Kilometern (siehe dazu die Erörterungen im nächsten Abschnitt) ist für sich allein nicht geeignet, die durch die Rekurrenten in ihrer Steuererklärung vorgenommene Zuordnung zum Privatvermögen zu übersteuern, da anderweitige Aufzeichnungen bezüglich der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten pro 2008 bis 2012, welche die Zuordnung zum Geschäftsvermögen nahelegen würden, nach wie vor nicht beigebracht worden sind. Entsprechend sind die Rekurrenten 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 können. Das Verwaltungsgericht hat diese Sichtweise im Hinterziehungsverfahren ausdrücklich bestätigt (E. 4.3.2), so dass kein Anlass besteht, davon abzuweichen. 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. 8.3.1 hiervor). Die Anzahl ausgewiesener Kilometer wird mit einer Kilometerpauschale berücksichtigt. Analog zu Unselbstständigerwerbenden 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). Die Vertreterin hält den Ansatz der Steuerrekurskommission nicht für verfehlt, ist jedoch der Meinung, dass eine Pauschale von CHF 0.70 pro Kilometer anzuwenden sei, da es hier um einen Selbstständigerwerbenden und nicht um einen Unselbstständigerwerbenden gehe. Auch liesse sich aus den Rechnungen der Kunden nur auf tatsächliche Projektfahrten, nicht aber auf Fahrten für Akquisition und Marketing schliessen (Stellungnahme vom 16.3.2023, Spesen Ziff. 4 am Schluss). Das Verwaltungsgericht hat sich mit diesen bereits im Hinterziehungsverfahren erhobenen Einwänden ausführlich auseinandergesetzt und sie verworfen (VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023, E. 4.3.1). Es hat darauf hingewiesen, dass die zusätzlich geltend gemachten Fahrten nicht belegt worden sind, obwohl steuermindernde Auslagen von den Rekurrenten zu beziffern und zu belegen sind. Hinsichtlich des Kilometeransatzes führt das Verwaltungsgericht aus, dass sich die Rekurrenten undifferenziert und ohne nähere Begründung auf den Ansatz gemäss Musterspesenreglement berufen würden, welches jedoch auch nicht auf Selbständigerwerbende zugeschnitten sei. Da das Verwaltungsgericht somit die Vorgehensweise der Steuerrekurskommission ausdrücklich bestätigt hat, erübrigen sich vorliegend weitere Erörterungen.

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 (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

8.3.3 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 (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

8.3.4 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

8.3.5 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. 8.3.2 hiavor 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 (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

8.3.6 SBB, DB, SNCF (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. 8.3.1 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/Fahrscheine 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 (in CHF):

Beleg-Nr. 24	SBB, DB, SNCF	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

8.3.7 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. Dabei kann vorweg auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichts im Hinterziehungsverfahrens hingewiesen werden (VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023 E. 4.3.3 und 4.3.4), welches die nachfolgenden Erwägungen der Steuerrekurskommission bestätigt und die hiergegen erhobenen Einwände der Rekurrenten (Stellungnahme vom 16.3.2023, Spesen Ziff. 5 und Ziff. 6) verworfen hat.

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). 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 und RKE 100 2017 106 vom 13.3.2018, E. 10.6) und haben auch für Selbstständigerwerbende 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 Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, 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 Unselbstständigerwerbenden, 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, a.a.O., N. 7 zu Art. 34 DBG sowie Reich/Züger/Betschart, a.a.O., 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
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 Namens 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 Namens 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. 8.3.1 hiavor 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. 8.3.1 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. 8.3.1 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

In den Aufzeichnungen für März 2009 findet sich unter der Beleg-Nr. 25 eine Quittung des Hotels City Krone, Friedrichshafen (Deutschland) über den Betrag von CHF 126.60, wobei 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 D._____ 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 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 Selbstständigerwerbenden, 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 Hotelaufenthalte sowie Pauschalspesen folgende Aufrechnungen (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

8.3.8 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/Betschart, 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. Es kann auch hier darauf verwiesen werden, dass das Verwaltungsgericht die Sichtweise der Steuerrekurskommission bestätigt hat (VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023, E. 4.3.4).

Entsprechend ergeben sich folgende Aufrechnungen (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

8.3.9 Versicherungen (Beleg-Nr. 30)

Unter der Position "Versicherungen" hat der Rekurrent die Prämien für die Betriebsversicherung wie auch die Prämien der privaten Rechtsschutzversicherung bei E. _____ 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 (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

8.3.10 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. Au-

gust 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 (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

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

Hinsichtlich der 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). Da der Rekurrent über keine Angestellten verfügte, sind maximal die Kosten eines Festnetz- und Internetanschlusses sowie eines Mobiltelefon-Abonnements als geschäftsmässig begründet anzuerkennen, sofern diese eindeutig der geschäftlichen Tätigkeit des Rekurrenten zugeordnet werden können. Die weiteren Kosten für Festnetz, Internet und Mobiltelefonie haben als private Lebenshaltungskosten zu gelten.

Aufgrund der vorhandenen Unterlagen kann für das Jahr 2008 nicht eruiert werden, welche Kosten dem Rekurrenten im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit für Telefonie ent-

standen 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 darüberhinausgehend erfassten Auslagen sind aufzurechnen.

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 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 % auszuscheiden ist. Entsprechend resultieren folgende Aufrechnungen (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

8.3.12 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 (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

8.3.13 Somit resultieren für die Steuerjahre 2008 bis 2012 folgende Aufrechnungen (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

In seinen Entscheiden betreffend das Steuerhinterziehungsverfahren hat das Verwaltungsgericht die dargelegten Ergebnisse gewürdigt und als nachvollziehbar bezeichnet. Es hat auch festgestellt, dass die erhobenen Einwände wenig konkret umschrieben worden sind und auf die beschriebenen Aufrechnungen nicht im Detail eingegangen worden ist (VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023, E. 4.4). Im vorliegenden Nachsteuerverfahren haben die Rekurrenten keine anderen Einwände vorgebracht. Es besteht damit kein Anlass, Korrekturen an den einzelnen Positionen vorzunehmen. Demnach erfolgen gestützt auf die Ergebnisse der Prüfung des Büchersachverständigen durch die Steuerrekurskommission für die Jahre 2008 bis 2011 in reformatorischer Weise weitere Aufrechnungen. Hinsichtlich des Jahres 2012 ergibt die Prüfung eine leichte Reduktion der Aufrechnung des ZVB/N. Gesamthaft haben die Rekurrenten durch die Deklaration des "verkürzten" Erfolgs aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in den Steuererklärungen pro 2008 bis 2012 (pag. 8, 27, 858, 110 und 137) einen Steuerausfall bewirkt.

9. Die oben aufgeführten zusätzlichen Aufrechnungen stellen eine Abänderung der Einspracheentscheide zu Ungunsten der Rekurrenten dar.

9.1 Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil (sog. «reformatio in peius») abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Die Rekurrenten haben sich dazu im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 16. März 2023 äussern können. Die Steuerrekurskommission hat den Standpunkt der Rekurrenten im Rahmen der vorstehenden Erwägungen geprüft, ist jedoch auch mit Blick auf das schon mehrfach erwähnte Urteil des Verwaltungsgerichts zum Ergebnis gekommen, dass an den Aufrechnungen festzuhalten ist. Die Abänderung der Veranlagung zuungunsten der Rekurrenten ist daher zulässig.

9.2 Soweit seitens der Vertreterin mit Schreiben vom 14. April 2023 der Rückzug der Rekurse und Beschwerden (vgl. Bst. O hiervor) erklärt wurde, ist dem nicht stattzugeben. Die Steuerrekurskommission hat bereits im Schreiben vom 16. März 2023, mit welchem die "reformatio in peius" (vgl. Bst. N und E. 9.1 hiervor) angekündigt worden ist, darauf hingewiesen, dass die Steuerrekurskommission einem Rückzug keine Folge leisten würde. Nach Praxis der Steuerrekurskommission, welche sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung stützt, ist einem Rückzug keine Folge zu geben, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung der Veranlagung geradezu aufdrängt (vgl. RKE 100 2014 2 vom 3.1.2018, E. 8, ausführlich dazu: Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 143 DBG, mit Hinweis auf BGer 2C_241/2010 vom 3.8.2010, E. 2.4; BGer 2A.408/2002 vom 13.2.2004, publ. in StE 2004 B 96 12 Nr. 14 und BGer 2A.286/2004 vom 31.8.2004, E. 2.1). Vorliegend ergeben die dargelegten Aufrechnungen gesamthaft Nachsteuern von mehreren Tausend Franken, weshalb dem angebehrten Rückzug nicht Folge zu geben ist.

10. Die Steuerbehörden sind nur berechtigt, für den festgestellten Steuerausfall eine Nachsteuer zu erheben, wenn eine neue Tatsache vorliegt (Art. 206 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG). Sachverhaltselemente, die den Steuerbehörden bekannt sind, können nicht dazu verwendet werden, eine Nachsteuer zu erheben. Die Rekurrenten argumentieren (zuletzt in der Stellungnahme vom 16.3.2023, Ziff. 1 ff.) damit, dass der Steuerverwaltung die Methodik der Buchführung des Rekurrenten aufgrund der für das Steuerjahr 2006 und 2007 durchgeführten Buchprüfung bekannt gewesen und von ihr nicht beanstandet worden sei. Sie bestreiten insofern sinngemäss das Vorliegen einer neuen Tatsache und machen damit auch implizit geltend, die Ergebnisse der Buchprüfung (d.h. die Nicht-Beanstandung der geschäftlichen Aufzeichnungen) hätten aus Sicht des Rekurrenten eine Vertrauensgrundlage geschaffen, weswegen er in seinem berechtigten Vertrauen zu schützen und auf eine Nachsteuer gegenüber den Rekurrenten zu verzichten sei.

11. Das Verwaltungsgericht hat sich unter dem Blickwinkel der Steuerhinterziehung bereits mit dieser Argumentation auseinandergesetzt (vgl. zum Nachfolgenden VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023, E. 6.3). Es hat dabei verneint, dass aus der Buchprüfung für die Steuerjahre 2006/2007 eine Aussage über die Ordnungsmässigkeit der geschäftlichen Aufzeichnungen der Jahre 2008 bis 2012 hergeleitet werden könne. Es sei nicht glaubwürdig, dass die die Buchprüfung vornehmende Mitarbeiterin der Steuerverwaltung die Verbuchung von Privataufwand oder die doppelte Verbuchung von Fahrzeugspesen, also eine Methodik genehmigt haben soll, welche die Verbuchung von klarerweise geschäftlich nicht begründetem Aufwand beinhaltet. Auch müsse selbst juristischen Laien klar sein, dass nur Aufwände mit genügendem Geschäftsbezug

von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden könnten, dass private Auslagen nicht als Aufwand erfasst und dass neben pauschalen Fahrspesen nicht auch noch effektive Fahrkosten verbucht werden dürften. Diese Ausführungen des Verwaltungsgerichts haben auch hier im Nachsteuerverfahren Geltung. Hinzuzufügen ist, dass selbst wenn die Mitarbeiterin die vom Rekurrenten angewandte Methodik (entgegen der sonstigen Handhabung der Steuerverwaltung) gutgeheissen hätte (wofür keine Anzeichen bestehen), sie bei der Buchprüfung der Jahre 2006/2007 keinesfalls gewusst haben kann, welche konkreten privaten Aufwände oder welche Fahrzeugspesen der Rekurrent in den Folgejahren unzulässigerweise der Erfolgsrechnung belasten werde. Die später von der Steuerverwaltung resp. vom Büchersachverständigen erkannten konkreten unzulässigen Verbuchungen von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand stellen daher neue Tatsachen dar, womit die Voraussetzungen für die Erhebung von Nachsteuern gegeben sind.

12. Sodann gilt nach konstanter Rechtsprechung das Prinzip, dass die Steuerbehörden berechtigt sind, einen Sachverhalt jedes Jahr einer neuen Prüfung zu unterziehen. Darauf hat das Verwaltungsgericht ebenfalls in seinem zur Steuerhinterziehung gefällten Urteil hingewiesen (VGE 100 2021 68/69 vom 3.4.2023, E. 6.3) und festgehalten, dass eine frühere Veranlagungspraxis von vornherein keine schützenswerte Vertrauensposition zu begründen vermag. Das Verwaltungsgericht verwirft das Argument des Vertrauensschutzes auch deshalb, weil vorliegend im Rahmen der Buchprüfung der Jahre 2006/2007 eine allfällige Auskunft der Mitarbeiterin der Steuerverwaltung – wenn überhaupt – mündlich gegeben worden wäre und mangels Schriftlichkeit keine Verbindlichkeit aufweisen würde. Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens ergeben sich gegenüber den Ausführungen des Verwaltungsgerichts keine neuen Gesichtspunkte, entsprechend erübrigen sich dazu weitere Erörterungen dieses Prinzips.

13. Als Fazit kann festgehalten werden, dass das gesetzliche Erfordernis von neuen Tatsachen gegeben ist, weshalb die Steuerverwaltung berechtigterweise ein Nachsteuerverfahren eingeleitet hat. Aus dem Ergebnis der Buchprüfung der Steuerjahre 2006/2007 können die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten.

13.1 Als weiteres Fazit ergibt sich aus dem Beizug der Ergebnisse der im Hinterziehungsverfahren vorgenommenen Untersuchung der Aufzeichnungen des Rekurrenten, dass hinsichtlich der Steuerjahre 2008, 2009, 2010 und 2011 weitere Aufrechnungen zu erfolgen haben. Demnach sind Rekurs und Beschwerde betreffend Nachsteuern der genannten Jahre der Rekurrenten abzuweisen und die Sache ist zur Neuberechnung der Nachsteuer aufgrund der Erwägungen an die Steuerverwaltung zu schicken.

13.2 Hinsichtlich des Steuerjahres 2012 hat die Untersuchung der Aufzeichnungen eine leichte Verringerung der Aufrechnungen ergeben, woraus eine (minime) Reduktion des Steuerbetrags resultieren wird. Dies führt zu einer teilweisen Gutheissung von Rekurs und Beschwerde, wenn auch nur in geringfügigem Umfang.

14. Hinsichtlich der Verfahrenskosten wird dem teilweisen Obsiegen betreffend dem Steuerjahr 2012 dahingehend Rechnung getragen, als die Verfahrenskosten entsprechend zu reduzieren sind. Aufgrund der teilweisen Gutheissung für ein Steuerjahr rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten, welche auf CHF 3'000.-- festgesetzt werden um CHF 500.-- zu reduzieren. Die Rekurrenten haben daher Verfahrenskosten im Umfang von CHF 2'500.-- 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]).

15. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Vorliegend erachtet die Steuerrekurskommission, aufgrund des Obsiegens im sehr untergeordneten Bereich, eine Parteikostenpauschale von CHF 500.--, inkl. allfälliger Auslagen und MWST als angemessen (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 betreffend die kantonale Nachsteuer pro 2008 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
2. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer pro 2008 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
3. Der Rekurs betreffend die kantonale Nachsteuer pro 2009 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
4. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer pro 2009 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.

5. Der Rekurs betreffend die kantonale Nachsteuer pro 2010 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
6. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer pro 2010 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
7. Der Rekurs betreffend die kantonale Nachsteuer pro 2011 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
8. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer pro 2011 wird abgewiesen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
9. Der Rekurs betreffend die kantonale Nachsteuer pro 2012 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgesandt.
10. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer pro 2012 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Nachsteuer 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 2'500.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
12. Es werden Parteikosten von CHF 500.-- (inkl. allfälliger Auslagen und 7.7% MWST) 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 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.

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:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Mion