



100 20 269

100 20 270

200 20 216

200 20 217

Gemeinde: K. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.3.2021 RNA/KBE/aae/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. März 2021

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Bütikofer und Steiner sowie Berger als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend Bussen für die Steuerjahre 2008 und 2009 (Widerhandlung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Mit Schreiben vom 16. April 2018 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), der Steuerverwaltung, Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche Nachsteuer (ZVB/N) mit, die E. _____ AG mit aktuellem Sitz in F. _____ habe ihrem Alleinaktionär A. _____ (Rekurrent) in den Steuerperioden 2008 und 2009 verdeckte Gewinnausschüttungen zukommen lassen. Die ZVB/N informierte am 20. Dezember 2018 den Rekurrenten über die Meldung der Steuerverwaltung und leitete ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein (Akten der Steuerverwaltung, pag. 86).

B. Am 18. Juli 2019 (pag. 112) erliess die ZVB/N die Nachsteuer- und Bussenverfügung für die Steuerperioden 2008 und 2009 und auferlegte dem Rekurrenten für diesen Zeitraum Nachsteuern von CHF 31'469.85 (kantonale Steuern inkl. Verzugszins) und CHF 17'833.55 (direkte Bundessteuer inkl. Verzugszins) sowie Bussen von CHF 11'879.35 (kantonale Steuern) und CHF 6'912.50 (direkte Bundessteuer). Bei den Bussen ging die ZVB/N von Fahrlässigkeit aus und setzte den Bussenfaktor auf 0.5 des vorenthaltenen Steuerbetrags fest. Weiter wurden Gebühren von CHF 300.-- auferlegt. Zur Begründung brachte die ZVB/N vor, dass der Rekurrent in den Jahren 2008 und 2009 geldwerte Leistungen aus der E. _____ AG bezogen habe, welche bisher nicht zur Besteuerung gelangt seien. Im Jahr 2009 betreffe es hauptsächlich die Abschreibung des Kaufpreises eines Segelboots sowie die damit zusammenhängenden Aufwendungen. Der Rekurrent habe bei der Gewinnveranlagung der E. _____ AG im Kanton Zürich mit Zustimmungserklärung vom 18. Oktober 2013 die Richtigkeit der aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen in den Jahren 2008 und 2009 anerkannt.

C. Dagegen erhob der Rekurrent am 16. August 2019 Einsprache (pag. 117). Er räumte ein, dass sich die aufgerechneten Aufwendungen auf den Kauf eines Segelboots durch die E. _____ AG, mit damaligem Sitz im Kanton Zürich, beziehen würden. Die E. _____ AG habe im Jahr 2009 umfangreiche Wertschriftenbestände in der Bilanz gehabt, welche zwingend hätten diversifiziert werden sollen. Es sei deshalb in ein Segelboot als Sachwert investiert worden, welches für die Förderung der Zusammenarbeit in Managementteams gedacht gewesen sei. Im Nachgang einer Bücherrevision im Kanton Zürich sei die geschäftsmässige Begründetheit der Anschaffung des Segelboots und der damit zusammenhängenden Auslagen aufgrund fehlender Umsätze aberkannt worden. Das Segelboot sei nach wie vor in der Bilanz der E. _____ AG verbucht und privat kaum genutzt worden. Der Kauf des Segelboots sei daher geschäftsmässig begründet gewesen und es liege keine geldwerte Leistung vor. Er habe nie die Absicht gehabt, mit dem Erwerb des Segelboots Steuern zu hinterziehen oder private Vorteile zu erlangen.

D. Mit Einspracheverfügungen vom 19. Juni 2020 trennte die ZVB/N das Nachsteuer- vom Steuerhinterziehungsverfahren ab und hiess die Einsprache des Rekurrenten betreffend Steuerwiderhandlung insofern teilweise gut, als dass die Verjährung der Steuerperiode 2008 festgestellt wurde. Entsprechend reduzierte sie die Busse auf CHF 10'789.85 (kantonale Steuern) bzw. CHF 6'519.50 (direkte Bundessteuer). Soweit weitergehend wies die ZVB/N die Einsprache ab. Im Hinblick auf die Steuerperiode 2009 und den Kauf des Segelboots hielt die ZVB/N in ihrer Begründung fest, dass zweifelsfrei feststehe, dass die fraglichen Aufwendungen nicht geschäftsmässig begründet sein könnten und daher auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen sei. Der Rekurrent habe dem Ergebnis der Bücherrevision im Kanton Zürich und damit der Aufrechnung der entsprechenden verdeckten Gewinnausschüttung zugestimmt. Für den subjektiven Tatbestand sei einzig relevant, dass der Rekurrent darauf vertraut habe, dass bei ihm persönlich insbesondere in Zusammenhang mit dem Kauf des Segelboots keine Steuerfolgen resultieren würden. Dies sei leichtfertig gewesen. Zudem habe der Rekurrent die Steuererklärung für das Jahr 2009 nicht eingereicht und sei damit seinen steuerlichen Verfahrenspflichten unzureichend nachgekommen. Somit stehe fest, dass der Rekurrent zumindest grob fahrlässig eine Steuerhinterziehung bewirkt habe.

E. Mit Eingabe vom 17. Juli 2020 hat der Rekurrent, vertreten durch C._____ (Vertreter), Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, die Einspracheverfügungen betreffend Steuerhinterziehung vom 19. Juni 2020 seien aufzuheben und die Bussenverfügungen 2008 und 2009 vom 18. Juli 2019 seien zur neuen Berechnung der Busse an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Der Vertreter macht im Wesentlichen geltend, dass die E._____ AG, an welcher der Rekurrent als Alleinaktionär beteiligt ist, aufgrund der Finanzkrise im Jahr 2009 gezwungen gewesen sei, ihr Geschäftsmodell dem Markt anzupassen. Es sei deshalb beschlossen worden, ein Segelboot mit Platz für acht bis zehn Personen anzuschaffen, um die Förderung der Zusammenarbeit in Managementteams anhand einer praktischen Übung beim Segeln umzusetzen und zu demonstrieren. Der Kauf des Segelboots und die damit verbundenen Aufwände und Transportkosten seien vom Geschäftszweck der Unternehmung erfasst gewesen. Der Rekurrent habe sowohl damals wie auch heute nicht über den Segelausweis verfügt und sei damit gar nicht berechtigt das Segelboot privat zu nutzen. Ein damaliger Mitarbeiter des Beraterteams sei im Besitz des Segelausweises gewesen und habe die Rolle des Skippers bei der Durchführung der beabsichtigten Workshops übernehmen sollen. Ihm sei denn auch ein Segelkurs finanziert worden um für die Sicherheit auf dem Wasser garantieren zu können. Der Umstand, dass die Geschäftsidee mit dem Segelboot schlussendlich nicht zum erhofften Erfolg geführt habe, dürfe nicht dazu führen, dass die Aufwände des Segel-

boots als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert würden. Die Steuerbehörde habe den Nachweis, dass ein Zufluss beim Beteiligungsinhaber erfolgt sei, nicht erbracht.

F. Mit prozessleitender Verfügung vom 20. Juli 2020 hat die Präsidentin der Steuerrekurskommission den Parteien mitgeteilt, dass das Steuerstrafverfahren getrennt vom Nachsteuerverfahren behandelt und Letzteres bis zur Erledigung des Steuerstrafverfahrens sistiert werde (vgl. Akten des Nachsteuerverfahrens 100 20 271-272 / 200 20 218-219).

G. Ebenfalls am 20. Juli 2020 hat die Präsidentin der Steuerrekurskommission dem Rekurrenten die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 10. August 2020 eine mündliche Einvernahme zu verlangen. Innert Frist hat der Rekurrent bzw. sein Vertreter keinen entsprechenden Antrag gestellt.

H. Mit Vernehmlassung vom 28. August 2020 beantragt die ZVB/N die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolgen. Sie bringt vor, dass der Kauf eines Segelboots, welches für Teambildungsevents mit acht bis zehn Personen hätte benutzt werden sollen, in keinem Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit oder dem Zweck der E._____ AG stehe. Es sei zudem vom Rekurrenten bestätigt worden, dass sich die geplante Geschäftsidee nicht umsetzen liess. Es sei weiter nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Feststellungen des Steueramts im Kanton Zürich betreffend die verdeckten Gewinnausschüttungen an den Rekurrenten nicht richtig sein sollten. Der Rekurrent habe keine Belege eingereicht, welche die geschäftsmässige Begründetheit annähernd nachweisen würden. Die Ermessensveranlagung der Steuerperiode 2009 sei zu tief ausgefallen, weil der Steuerverwaltung durch die Nichteinreichung der entsprechenden Steuererklärung nicht bekannt gewesen sei, dass der Rekurrent geldwerte Leistungen von der E._____ AG erhalten habe. Durch die Nichteinreichung der Steuererklärung 2009 habe der Rekurrent die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren verletzt und somit die offensichtlich zu tiefe Besteuerung bewirkt. Es sei deshalb zu einem Steuerausfall gekommen und der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei erfüllt. Der Rekurrent habe zudem leichtfertig darauf vertraut, dass bei ihm persönlich durch den Kauf des Segelboots durch die E._____ AG keine Steuerfolgen resultieren würden. Er habe weder sorgfältige Abklärungen über allfällige Steuerfolgen getätigt, noch eine Steuererklärung eingereicht. Er habe daher zumindest grob fahrlässig eine Steuerhinterziehung bewirkt. Weiter äussert sich die ZVB/N zur Strafzumessung und hält am Bussenfaktor 0.5 fest.

I. Am 21. September 2020 hat der Vertreter des Rekurrenten zur Vernehmlassung der ZVB/N Stellung genommen. Er macht geltend, dass die Einstellung des Verfahrens betreffend das Jahr 2008 klar aus der Verfügung hervorgehen müsse und nicht aus systemtechnischen

Gründen im Dispositiv erscheinen und damit dem Rekurrenten zum Nachteil gereichen dürfe. Weiter hält er an den Ausführungen im Rekurs resp. in der Beschwerde fest, wonach der Kauf des Segelboots und die damit geltend gemachten Aufwendungen durchaus mit der Unternehmenstätigkeit und somit im Interesse der E. _____ AG stehen würden und damit geschäftsmässig begründet seien. Ob sich die geplante Geschäftsidee aufgrund fehlender Nachfrage am Markt umsetzen liess oder nicht, habe keinerlei Einfluss darauf, ob der Aufwand geschäftsmässig begründet sei oder nicht. Es liege auch nicht im Aufgabenbereich der Steuerverwaltung sämtliche Geschäftsideen der Unternehmer zu hinterfragen.

J. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, sofern vorliegend von Bedeutung, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Steuerstrafverfahren können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 208 Abs. 5 und Art. 225 Abs. 1 i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 153 Abs. 3 und Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 140 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerechten Eingaben ist deshalb einzutreten.

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

3. Zu prüfen ist zunächst, ob der Rekurrent durch den angefochtenen Entscheid betreffend das Jahr 2008 formell und materiell beschwert und damit rekurs- resp. beschwerdelegitimiert ist. Die formelle Beschwer besteht darin, dass die beschwerdeführende Partei am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat und dort mit ihren Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist. Die

materielle Beschwer liegt dann vor, wenn die beschwerdeführende Person durch den angefochtenen Hoheitsakt besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 65 Abs. 1 Bst. b und c VRPG). Besonders berührt im Sinn von Art. 65 Abs. 1 Bst. b VRPG ist, wer vom Anfechtungsobjekt nachteilig betroffen ist, also aus diesem einen objektiven (rechtlichen, wirtschaftlichen oder ideellen) Nachteil zieht (vgl. BGE 137 II 40 E. 2.3). Das schutzwürdige Interesse gemäss Art. 65 Abs. 1 Bst. c VRPG liegt dann vor, wenn die anfechtende Person aus der Gutheissung der Beschwerde und der damit verbundenen Aufhebung oder Abänderung des Anfechtungsobjekts einen praktischen Nutzen ziehen könnte. An einem praktischen Nutzen fehlt es hingegen, wenn nur abstrakte (d.h. nicht fallbezogene) Fragen aufgeworfen werden oder Probleme von rein theoretischem Interesse zur Diskussion gestellt werden (vgl. zum Ganzen Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 9 ff. zu Art. 65 VRPG). Vorliegend hat die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid die Verjährung betreffend das Steuerjahr 2008 von Amtes wegen festgestellt (Einspracheentscheid vom 19.6.2020, S. 3). Entsprechend wurde der Bussenfaktor für das Jahr 2008 auf Null gesetzt. Der Rekurrent ist damit mit seinem Antrag im Einspracheverfahren durchgedrungen und erfüllt folglich das Erfordernis des Unterlegens nicht. Der Rekurrent bzw. sein Vertreter macht in der Stellungnahme vom 21. September 2020 geltend, dass die Einstellung des Verfahrens betreffend das Jahr 2008 klar aus der Verfügung hervorgehen müsse und nicht im Dispositiv erwähnt werden und damit zum Nachteil des Rekurrenten reichen dürfe. Damit macht der Vertreter wohl ein Problem von rein theoretischem Interesse geltend, bringt aber nicht vor, inwiefern der Rekurrent aus diesem Umstand einen Nachteil zieht, zumal die Steuerverwaltung die Einsprache in diesem strittigen Punkt gutgeheissen, den Bussenfaktor auf Null gesetzt und die Verjährung festgestellt hat. Aus den Erwägungen sowie aus der im Dispositiv der Einspracheverfügung vermerkten Bussenhöhe geht klar hervor, dass das Jahr 2008 nicht mehr, resp. mit dem Bussenfaktor Null berücksichtigt wurde. Demnach vermag der Rekurrent keine formelle und materielle Beschwer und damit auch keine Beschwerdelegitimation betreffend das Steuerjahr 2008 zu begründen. Auf den Rekurs resp. die Beschwerde betreffend das Steuerjahr 2008 ist deshalb mangels Beschwer und damit mangels Rechtsschutzinteresse nicht einzutreten.

4. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind aufgrund der Sistierung der Nachsteuerverfahren damit einzig die Bussen des Rekurrenten wegen Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2009.

Nach Art. 221 Abs. 2 StG und Art. 180 DBG wird jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Eine solidarische Haftung des anderen Ehegatten für die Strafsteuer ist ausgeschlossen. Als Folge des Verschuldensprinzips ist somit nicht die eheliche

Gemeinschaft als Ganzes mit einer Strafe zu belegen, sondern es ist bei jedem Ehegatten getrennt zu prüfen, ob ihn an der tatbestandsmässigen Herbeiführung des ungerechtfertigten Steuervorteils ein Verschulden trifft (BVR 2003 S. 217 E. 5.c). Da es sich bei der Aufrechnung der geldwerten Leistung in der gemeinsamen Steuerveranlagung des Rekurrenten und seiner Ehefrau ausschliesslich um Steuerfaktoren des Rekurrenten und Ehemanns handelt, hat die Steuerverwaltung die Bussenverfügung korrekterweise nur an den Rekurrenten adressiert. Folglich ist die Ehefrau des Rekurrenten auch nicht Partei im vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahren.

5. Vorab sind von Amtes wegen die Verjährungsbestimmungen zu prüfen (vgl. BGer vom 29.10.1987, in ASA 59 S. 250 E. 4a).

5.1 Seit dem 1. Januar 2017 ist das "Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB" (AS 2015 779) in Kraft. Mit Inkrafttreten des vorstehend genannten Bundesgesetzes erfolgte auf Bundesebene eine Anpassung der in aArt. 184 DBG (in der Fassung vom 14.12.1990) und aArt. 58 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (in der Fassung vom 14.12.1990; StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 333 Abs. 6 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB; SR 311.0) vorgesehenen Verjährungsbestimmungen. Die seit dem 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Art. 184 DBG und Art. 58 StHG verdrängen als besondere Bestimmungen i.S.v. Art. 333 Abs. 1 StGB die bisher geltende Verjährungsfrist von 15 Jahren bei vollendeter Steuerhinterziehung (vgl. zur altrechtlichen Regelung VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2 ff., mit Hinweisen). Neu beträgt die Verjährungsfrist für vollendete Steuerhinterziehungen zehn Jahre und beginnt jeweils am Ende jener Steuerperiode zu laufen, für welche die steuerpflichtige Person unzutreffend veranlagt worden ist (Art. 184 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 DBG und Art. 58 Abs. 2 Bst. a StHG). Ferner zu erwähnen ist sodann, dass gemäss Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn seitens der zuständigen kantonalen Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine entsprechende (Bussen-)Verfügung (bzw. erstinstanzliches Urteil bzw. eine verurteilende Verfügung der Steuerverwaltung) ergangen ist (vgl. dazu auch Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 13 ff. zu Art. 184 DBG, mit Hinweisen). Art. 205f DBG sieht sodann als übergangsrechtliche Bestimmung vor, dass für die Beurteilung von Straftaten, die in Steuerperioden vor Inkrafttreten der neuen Verjährungsfristen begangen wurden, das neue Recht anwendbar ist, sofern dieses milder ist als das in jenen Steuerperioden geltende Recht (Grundsatz der *lex mitior*). Dies ist in Bezug auf Straftaten, die zwischen dem 1. Oktober 2002 und dem 31. Dezember 2016 begangen wurden, der Fall (kürzere Verjährungsfrist nach neuem Recht; vgl. auch

VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2.2 mit Verweis auf E. 2.1.7). Sofern – was vorliegend nicht der Fall ist – Steuerhinterziehungen zu beurteilen wären, welche vor dem 1. Oktober 2002 begangen wurden, würden sich die Verjährungsbestimmungen von aArt. 184 DBG bzw. aArt. 58 StHG als milder erweisen und wären somit anzuwenden, zumal nach dem neuen, hier anwendbaren Recht, die Verjährung nicht mehr eintreten kann, nachdem ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

5.2 Auch auf kantonaler Ebene wurde das StG aufgrund der in Art. 72s StHG (in der Fassung vom 1.1.2017) enthaltenen Verpflichtung an die neuen Verjährungsbestimmungen angepasst. Neu sieht Art. 229 StG (in der Fassung vom 1.1.2017) explizit vor, dass bei vollendeter Steuerhinterziehung die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt und die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn seitens der zuständigen kantonalen Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine entsprechende (Bussen-)Verfügung ergangen ist (Art. 229 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 sowie Abs. 2 StG). Soweit die Übergangsbestimmungen von Art. T5-1 StG betreffend, kann auf die entsprechenden Ausführungen zum Recht auf Bundesebene verwiesen werden (vgl. E. 4.1 hiavor).

5.3 Gestützt auf diese Rechtslage ergibt sich im vorliegenden Fall, dass die seit dem 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verjährungsbestimmungen von Art. 184 DBG und Art. 229 StG (je in der Fassung vom 1.1.2017) Anwendung finden. Die von der ZVB/N erlassene Nachsteuer- und Bussenverfügung, die als erstinstanzliches Urteil zu gelten hat, datiert vom 18. Juli 2019 (pag. 112-93) und ist damit vor Ablauf der Verjährungsfrist von zehn Jahren ergangen, die für das in Streit stehende Steuerjahr 2009 am 1. Januar 2020 eingetreten wäre. Entsprechend ist das zu beurteilende Steuerjahr 2009 nicht verjährt.

6. Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (VGE 100 2015 20/21 vom 19.4.2016, E. 2.1; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 7 ff. zu Art. 175 DBG). Fraglich ist zunächst, ob die rechtskräftige Steuerveranlagung pro 2009 des Rekurrenten unvollständig war und dadurch zu einer Steuerverkürzung geführt hat, was als objektives Tatbestandselement des Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG vorausgesetzt wird.

7. Vorliegend unbestritten ist, dass die E. _____ AG, bei welcher der Rekurrent Alleinaktionär ist, im Jahr 2013 im Kanton Zürich für die Staats- und Gemeindesteuer sowie für die di-

rechte Bundessteuer pro 2009 veranlagt wurde. Der Rekurrent unterschrieb dabei am 16. Oktober 2013 die Zustimmungserklärung für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Dezember 2009 und anerkannte die Einschätzungsgrundlagen, wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihn in Höhe von gesamthaft CHF 167'299.-- vorlag (pag. 75-70). Sodann machte das Kantonale Steueramt Zürich eine Meldung an die Steuerverwaltung. Gestützt darauf kündigte die ZVB/N schliesslich am 20. Dezember 2018 dem Rekurrenten die Eröffnung des Strafsteuerverfahrens wegen vollendeter Steuerhinterziehung an und brachte zur Begründung vor, der Rekurrent habe in Höhe von CHF 167'299.-- geldwerte Leistungen aus der E._____ AG bezogen, welche nicht besteuert worden seien.

Die Aufwendungen, welche als geldwerte Leistungen zu einer Aufrechnung beim Rekurrenten in Höhe von insgesamt CHF 24'838.-- (Berufliche Vorsorge von CHF 9'938.--, Pauschalspesen von CHF 5'400.--, Privatanteil Repräsentationsspesen von CHF 9'500.--) führen, werden von diesem im Verfahren vor der Steuerrekurskommission nicht mehr bestritten (vgl. hiernach E. 10; Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 43). Diesbezüglich ist einzig noch die Bussenhöhe strittig.

Gemäss Rekurs resp. Beschwerde vom 17. Juli 2020 bestritten sind weiter die Aufwendungen betreffend den Kauf eines Segelboots bzw. dessen Abschreibung und die mit dem Segelboot zusammenhängenden Ausgaben durch die E._____ AG im Jahr 2009. Die strittigen Positionen präsentieren sich folgendermassen:

Aufgerechnete Aufwendungen	CHF
Kauf Segelboot (nach Abzug des Restbuchwerts von CHF 29'016 infolge Abschreibung in Höhe von 80 % des Kaufpreises)	116'066
Segelkurs G. _____	4'275
Kto. 6200: Installed Goods on First	2'154
Kto. 6200: H. _____ Bootsbau	2'302
Office de la circulation et navigation	624
I. _____ Versicherung (Wasserfahrzeugversicherung)	1'008
J. _____ GmbH; Transport und Zoll Segelboot	16'032
Total	142'461

In einem ersten Schritt ist somit zu prüfen, ob dem Rekurrenten in Höhe der aufgerechneten und hier strittigen Positionen von CHF 142'461.-- ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist, der in seiner Steuerveranlagung 2009 nicht enthalten war und damit das objektive Tatbestandsele-

ment einer unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung und somit der Steuerhinterziehung erfüllt ist.

8. Die ZVB/N stützt sich in ihrer Bussenverfügung hauptsächlich auf die vom Rekurrenten am 16. Oktober 2013 unterzeichnete Zustimmungserklärung zum Einschätzungsvorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer pro 2009 des Kantonalen Steueramts Zürich, welches die Anschaffung des Segelboots als nicht geschäftsmässig begründet erachtete und sämtliche damit zusammenhängenden verbuchten und steuerlich geltend gemachten Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte (vgl. E. 7 hiavor). Die ZVB/N bringt vor, dass kein Anlass bestehe, von den Aufrechnungen im Kanton Zürich abzuweichen und dass das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der E. _____ AG auf eine geldwerte Leistung beim Beteiligungsinhaber deute. Es stehe weiter für die ZVB/N zweifelsfrei fest, dass der Kauf eines Segelboots nicht geschäftsmässig begründet sein könne. Diese Einschätzung werde weiter eindeutig durch den Umstand bestätigt, dass der Rekurrent persönlich dem Ergebnis der Bücherrevision und damit der Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung ausdrücklich zugestimmt und die Zustimmungserklärung unterzeichnet habe. Damit sei der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt (Einspracheverfügung vom 19.6.2020).

Der Rekurrent resp. sein Vertreter bringt hingegen vor, die Aufrechnung im Kanton Zürich sei vom Rekurrenten damals nicht angefochten worden, weil eingesehen worden sei, dass die sofortige Abschreibung im damaligen Zeitpunkt nicht dem effektiven Wertverlust entsprochen habe und weil mittels des Segelboots im Jahr der Anschaffung noch keine Erträge erzielt worden seien. Zudem hätten diese Aufrechnungen zu einem erheblichen Teil mit Verlustvorträgen verrechnet werden können, weshalb sich die zusätzliche Steuerlast der E. _____ AG in Grenzen gehalten habe. Die Zustimmung wäre nie erteilt worden, wenn damit hätte gerechnet werden müssen, dass sieben Jahre später auf Stufe Aktionär zusätzlich massive Steuerforderungen und Bussen in Rechnung gestellt würden. Es sei dem Steuerpflichtigen nicht bewusst gewesen, dass aufgrund der Begründung der Aufrechnung der Abschreibungen zusätzliche Einkommenssteuern für ihn selber resultieren würden (vgl. Rekurs/Beschwerde vom 17.7.2020, N.17; Stellungnahme vom 21.9.2020, N. 11). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern habe zudem die für die Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons Bern und aufgrund der Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer massgebenden Umstände selbständig abzuklären und könne sich nicht einfach auf Feststellungen eines anderen Kantons stützen.

8.1 Zunächst ist somit zu klären, welche Bedeutung und Bindungswirkung der unterzeichneten Zustimmungserklärung zum Veranlagungsvorschlags im Kanton Zürich (vgl. hiavor E. 7) im

Steuerstrafverfahren im Kanton Bern zukommt und ob eine Abstützung auf die Beurteilung des Kantonalen Steueramts Zürich im Steuerwiderhandlungsverfahren ohne Weiteres zulässig ist.

8.2 Trotz des im Steuerrecht geltenden Legalitätsprinzips ist es zulässig, dass sich die Steuerbehörde und der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren über bestimmte Elemente des steuerlich relevanten Sachverhalts verständigen (VGer ZH vom 20.4.2011, SB.2010.00123, E. 2.1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung darf sich eine solche Einigung nur auf (unsichere) Sachverhaltsfeststellungen oder Bewertungsfragen beziehen; Rechts- und damit auch Auslegungsfragen hingegen sind davon ausgeschlossen (vgl. BGer 2C_769/2009 vom 22.6.2010, E. 2.2.1; BGer 2C_269/2009 vom 11.2.2010, E. 3.1). Eine derartige Verständigung – wie etwa der Veranlagungsvorschlag – stellt als Vereinbarung über verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten blosser Grundlage für den Erlass einer Verfügung dar. Dies bedeutet, dass die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen von einer weiteren Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhalts entbindet und der Steuerpflichtige auf den Antrag der Abnahme zusätzlicher Beweise verzichtet (BGer 2C_769/2009 vom 22.6.2010, E. 2.2.1). Weitere Wirkungen entfaltet eine solche Verständigung grundsätzlich nicht. Sie ersetzt weder die Verfügung über die zu treffende Veranlagung noch einen zu fällenden Einspracheentscheid; diese ergehen vielmehr als eigenständige Verwaltungsakte im Anschluss an die Verständigung. Die erzielte Einigung bildet mithin lediglich die sachverhaltsmässige Grundlage für die anschliessende hoheitliche Regelung der betreffenden Rechtsverhältnisse.

8.3 Nach der Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung bei einer Gesellschaft vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92; 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.; 131 II 593 E. 5.1 S. 607; 119 Ib 116 E. 2 S. 119). Die Steuerbehörde hat insbesondere nachzuweisen, dass eine Leistung erbracht wurde, der keine angemessene oder gar keine Gegenleistung gegenübersteht, weshalb sie dem Drittvergleich nicht standhält. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person vor und damit erfolgt grundsätzlich eine kongruente Aufrechnung. Dessen ungeachtet besteht kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Eine qualifikationserstre-

ckende Wirkung scheitert aber daran, dass zwar die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung der formellen und materiellen Rechtskraft zugänglich ist, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage. Folglich haben nur die Steuerfaktoren (hier: der Gesellschaft) an der Rechtskraft teil (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 147 zu Art. 20 DBG). Eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärsebene ist daher unerlässlich, zumal es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015 in StR 70/2015, S. 818).

Die Beweislastverteilung stellt sich folgendermassen dar: Während die Gesellschaft in erster Linie die geschäftsmässige Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen und dementsprechend die Folgen zu tragen hat, wenn ihr dieser Nachweis nicht gelingt, ist es beim Beteiligungsinhaber umgekehrt. Hier hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass ein Zufluss beim Beteiligungsinhaber erfolgt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 86 zu Art. 123 DBG). Im Veranlagungsverfahren gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären muss. Damit ergibt sich die Pflicht der Veranlagungsbehörde, den für die Veranlagungsverfügung rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihr nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat. Somit trifft in einem Verfahren, das vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird, keine Partei eine subjektive Beweislast (Beweisführungslast). Von der subjektiven ist aber die objektive Beweislast zu unterscheiden, welche festlegt, zu wessen Lasten es sich auswirkt, wenn ein Sachumstand unbewiesen bleibt. Dabei gilt die Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (allgemeine Beweislastregel) (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG). Die gesetzliche Konzeption geht zwar von einer umfassenden Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörden aus, sie verpflichtet aber die steuerpflichtige Person kraft der ihr obliegenden Verfahrenspflichten an der Untersuchung der Veranlagungsbehörden mitzuwirken (Mitwirkungspflicht). Aus dem Ineinandergreifen von Untersuchungs- und Mitwirkungspflicht ergeben sich damit Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes. Die allgemeine Beweislastregel wird immer dann unterbrochen, wenn für das Vorhandensein einer Tatsache eine (widerlegbare) gesetzliche oder natürliche Vermutung spricht. Die Vermutungen bewirken eine Umkehr der Beweislast mit der Folge, dass die betroffene Partei von der sie diesbezüglich treffenden Beweislast befreit wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 81 zu Art. 123 DBG). Als natürlichen Vermutungen sind Tatsachen zu verstehen, mit deren Verwirklichung nach der Lebenserfahrung gerechnet werden darf, sofern keine Umstände nachgewiesen sind,

welche diese Annahme widerlegen (antizipierte Beweiswürdigung). Derart als materiell wahr vermutete Tatsachen darf die Veranlagungsbehörde ohne weitere Abklärungen ihrer Verfügung zugrunde legen. Im Sinne einer natürlichen Vermutung, kann die Steuerbehörde z.B. davon ausgehen, dass die steuerpflichtige Person alle Umstände, die zu ihren Gunsten sprechen von sich aus vorbringt, aber gleichzeitig Zugeständnisse, die zu ihren Ungunsten sprechen (steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen), der Wahrheit entsprechen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 10 zu Art. 130 DBG). Im Veranlagungsverfahren kann vom Steuerpflichtigen demnach aufgrund seiner Mitwirkungs- und Sorgfaltspflicht erwartet werden, dass er sich bei Unklarheiten über allfällige Steuerfolgen informiert und allenfalls Fachpersonen beizieht, bevor er die Richtigkeit eines Veranlagungsvorschlags unterschriftlich bestätigt. Die Steuerbehörde kann in diesem Fall davon ausgehen, dass auch steuerbegründende oder -erhöhende Sachverhaltsdarstellungen, die der Steuerpflichtige unterschriftlich bestätigt hat, der Wahrheit entsprechen und von der Steuerbehörde nicht weiter untersucht werden müssen.

Im Steuerhinterziehungsverfahren als Steuerstrafverfahren gilt auch der Untersuchungsgrundsatz (vgl. Art. 182 DBG). Aus der Untersuchungsmaxime fliesst die Pflicht der untersuchenden Behörde, auch entlastenden Sachverhaltselementen nachzuforschen. Nach Art. 182 Abs. 3 DBG gelten im Steuerstrafverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren sinngemäss. Angesichts der strafprozessualen Unschuldsvermutung kann im Steuerstrafverfahren die steuerpflichtige Person jedoch – im Gegensatz zum Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren – keine Mitwirkungspflicht treffen. Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich im Sinne einer Beweiswürdigungsregel, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten (BGer 2C_638/2018 vom 3.10.2019, E. 4.2.2). Die Steuerbehörde hat alle Umstände nachzuweisen, welche Steuerbussen begründen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 121 zu Art. 182 DBG). Nicht erforderlich ist, dass die Behörde zum Schluss kommt, es sei völlig ausgeschlossen, dass die steuerpflichtige Person die Hinterziehung nicht begangen habe. Vielmehr genügt es, wenn vernünftige Zweifel an der Tatbegehung durch die steuerpflichtige Person ausgeschlossen sind. Die Überzeugung der Behörde muss auf objektiven und nachvollziehbaren Kriterien beruhen. Mangels Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kann im Strafsteuerverfahren entsprechend nicht auf natürliche Vermutungen abgestellt werden und damit keine Umkehr der Beweislast erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 129 zu Art. 182 DBG).

Im vorliegenden Fall wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung bereits im rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren der E._____ AG festgestellt und in der Veranlagung dieser aufgerechnet. Der Rekurrent als Aktionär bestreitet hingegen im vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahren die ihm persönlich vorgeworfene verdeckte Gewinnausschüttung und die Aufrechnung bezüglich Bestand und Höhe. Da die Beurteilung vorliegend im Rahmen des Strafsteuerverfahrens erfolgt, darf die Steuerbehörde aufgrund der Bestreitung nicht ausschliesslich von der Richtigkeit der bei der E._____ AG rechtskräftig festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen. Sie hat vielmehr aufgrund ihrer bereits dargelegten Beweislast nachzuweisen, dass dadurch ein Zufluss beim Beteiligungsinhaber erfolgt ist. Hierbei ist die vom Rekurrenten unterzeichnete Zustimmungserklärung zwar als Indiz zu berücksichtigen, begründet jedoch auf der strafrechtlichen Ebene keine natürliche Vermutung einer Steuerhinterziehung und befreit die Steuerverwaltung daher nicht von weitergehenden Untersuchungspflichten.

9. Somit bleibt im hier vorliegenden Strafsteuerverfahren unabhängig von der steuerlichen Aufrechnung im Kanton Zürich und der unterzeichneten Zustimmungserklärung zu prüfen, ob es sich beim Kauf des Segelboots und den mit diesen verbundenen Aufwendungen bzw. die auf diesem Aktivum vorgenommene Abschreibung von insgesamt CHF 142'461.-- um einen geldwerten Vorteil zugunsten des Rekurrenten handelt.

9.1 Einkommen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG sind auch geldwerte Vorteile aus Beteiligungen. Geldwerte Vorteile sind als Begriff dabei das Gegenstück zu den verdeckten Gewinnausschüttungen; während der erste Begriff den Vorteil aus Sicht des Begünstigten darstellt, ist für den letzteren die Sicht der leistenden Gesellschaft massgebend (vgl. hiervor E. 8.3). Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn sich die ausschüttende Gesellschaft selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahen stehenden Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang gewähren würde und die deshalb nicht geschäftsmässig begründet sind. Die Gesellschaft erhält hierbei von ihren Anteilsinhabern (oder diesen Nahestehenden) für ihre Leistung keine oder keine angemessene Gegenleistung (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Meuter/Kaufmann, a.a.O., N. 140 ff. zu Art. 20 DBG).

9.2 Bis zur Zweckänderung am 7. September 2012 und damit im massgebenden Zeitraum lautete der statuarische Zweck der E._____ AG wie folgt: "Entwicklung und Vermarktung von Business-Services im Bereich Knowledge Capital, insbesondere Hiring & Capability Development Programs, Gestaltung von interaktiven on the job Lernumgebungen inklusive der notwendigen Infrastruktur sowie Vermittlung von Experten-Knowledge auf Zeit; kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und

verwalten." (Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 10; vgl. Eintrag im zentralen Firmenindex [Zefix] <<https://www.zefix.ch>>, zuletzt abgerufen am 5.2.2021). Im Rahmen einer Unternehmung sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen bereits dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem mit diesem verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang stehen und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (BGE 143 II 8 E. 3). Dabei ist unerheblich, ob die einzelnen Aufwendungen tatsächlich notwendig oder zweckmässig waren; es genügt der objektive Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit, resp. es reicht die blossе Möglichkeit der Gewinnerzielung (Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 183 zu Art. 58 DBG, mit Hinweisen). Die E._____ AG verfolgte gemäss Rekurrent insbesondere den Geschäftsbereich Team- und Managemententwicklung. Nach dem Vorbild einer anderen Unternehmung, welche bereits Teambuildingevents auf Booten angeboten habe, sei beschlossen worden, ein Segelboot mit Platz für acht bis zehn Personen anzuschaffen, um die Förderung der Zusammenarbeit in Managementteams anhand einer praktischen Übung beim Segeln umzusetzen und zu demonstrieren. Die E._____ AG beabsichtigte damit offenbar, im Rahmen ihrer Angebote zur Teamentwicklung, auf dem Segelboot die Zusammenarbeit anhand definierter Rollen aufzuzeigen, sich mit dieser Idee neu zu orientieren und einen neuen Kundenstamm zu gewinnen. Der Rekurrent legt dar, dass die E._____ AG bereits vor dem Kauf des Segelboots in einem Raum in Bern Teambildungs-Workshops angeboten hatte. Durch den Kauf des Segelboots sei die Möglichkeit geschaffen worden, einen zusätzlichen exklusiven Austragungsort zur Durchführung von Kursen im Bereich Teambildung und den bestehenden Capability Development Programmen anzubieten (Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 33 f.). Diese Begründung erscheint grundsätzlich plausibel, zumal die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendung ausschliesslich am unternehmerischen Zweck orientiert; der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg kann für die Steuerbehörden nicht von Bedeutung sein. Somit ist es den Steuerbehörden untersagt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 185 zu Art. 58 DBG). Wenn die Steuerverwaltung ihre Auffassung in diesem Zusammenhang pauschal damit begründet, dass der Kauf eines Segelboots in keinem Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit oder dem Zweck der E._____ AG stehe, ist ihr indessen aufgrund der gemachten Ausführungen nicht zu folgen. Auch der Einwand, dass die geplante Geschäftsidee mit dem Segelboot nicht zum beabsichtigten Erfolg geführt habe und kein Gewinn erzielt worden sei, ändert daran vorliegend nichts. Für die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen sind alle Vermögensabgänge zu würdigen, die im Interesse des Unternehmensziels getätigt worden sind. In Berücksichtigung des Grundsatzes der Organisationsfreiheit des Unternehmers, ist es nicht Sache der Steuerbehörden, über den optimalen Einsatz der geschäftlichen Mittel zu urteilen (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., 2020, S. 392;

BGer 2C_697/2014 vom 1.5.2015, E. 2.2). Mangelnde Rentabilität oder ungeschickte Dispositionen innerhalb des zulässigen Ermessensspielraumes der Unternehmung können deshalb nie Ausgangspunkt einer Gewinnkorrektur sein (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., N. 185 zu Art. 58 DBG). Selbst wenn damit ein Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit bestehen mag, ist indessen zweifelhaft, ob die Geschäftsidee mit dem Segelboot aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht überhaupt mit dem Zweck der Gewinnerzielung und damit im Interesse der E._____ AG geplant wurde. Aus den Akten geht etwa nicht hervor, inwiefern, in welchem Umfang und über welche Kanäle die E._____ AG für diese Geschäftsidee Kundenakquise sowie Marketing und Werbung betrieben hat. Gerade im Rahmen einer Investitionsentscheidung in nicht unerheblichem Umfang, wie vorliegend, erscheint es üblich und sinnvoll, durch vorgängige detaillierte Marktanalyse das Potential abzuklären, allenfalls bereits Kunden zu sichern, um dann auch erfolgreich am Markt bestehen zu können. Zwar hat der Rekurrent ein undatiertes Dokument eingereicht, welches aufzeigt, dass im Jahr 2009 Ideen zur neuen Geschäftsidee gesammelt worden sind, dieses kann aber kaum als Nachweis für eine seriöse Marktabklärung gelten (vgl. Dokumentation Projekt Segelboot, Beilage 6 zur Stellungnahme vom 21.9.2020). Die weiteren eingereichten Belege hierzu betreffen das Jahr 2014 und können damit nicht berücksichtigt werden. Auch sind die unternehmerischen Überlegungen nicht nachvollziehbar, weshalb die E._____ AG nicht vorerst im Rahmen eines Pilotprojekts mit einem Vermieter/Charterunternehmen zusammengearbeitet, sondern direkt ein Segelboot gekauft hat. Die vom Rekurrent vorgebrachte Argumentation betreffend Diversifikation des Vermögens und Anpassung an den Finanzmarkt ist in diesem Zusammenhang kaum stichhaltig und erklärt die Vorgehensweise der E._____ AG nicht. Diesbezüglich fällt auf, dass die Darstellung des Rekurrenten seiner Anlagegeschäfte mit erheblichen Widersprüchen behaftet ist. So macht er einerseits in seiner Einsprache vom 16. August 2019 geltend, dass er gezwungen gewesen sei, seine Wertschriftenbestände zu diversifizieren und erachtet damit das Segelboot als Vermögensanlage. Später bringt der Vertreter hingegen vor, der Rekurrent hätte aufgrund der Finanzkrise und dem verlorenen Kundenstamm sein Geschäftsmodell anpassen müssen und begründet den Kauf des Segelboots als Investition in die neue Geschäftsidee (Rekurs und Beschwerde vom 19.6.2020). Hierbei erscheint es im Übrigen auch merkwürdig, dass das Segelboot angeblich im Eigentum der E._____ AG stehe, der Rekurrent jedoch alle Rechnungen seit 2009 in Zusammenhang mit dem Segelboot privat bezahlt habe (vgl. Einsprache vom 16.8.2019). Fragen wirft ferner die von der E._____ AG noch im Jahr 2009 vorgenommene sofortige Abschreibung in Höhe von 80 % des Kaufpreises für das Segelboot auf. Die Vorgehensweise erscheint gerade für einen erfahrenen Geschäftsmann wie den Rekurrenten unternehmenswirtschaftlich als ungewöhnlich und unzweckmässig. Bei einem vollständigen Ausbleiben des finanziellen Erfolges würde sich ein gewinnorientiertes Unternehmen viel eher vom fraglichen Anlagegut trennen und sich neu orientieren. Im vorliegenden Fall ist die E._____ AG jedoch,

soweit ersichtlich, bis heute Eigentümerin des Segelboots (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 19.6.2020, N. 39). Dessen ungeachtet kann letztlich für die strafrechtliche Beurteilung mit Blick auf die nachfolgende Erwägung dahingestellt bleiben, ob die Geschäftsidee mit dem Segelboot gewinnorientiert motiviert war, zumal eine geldwerte Leistung an den Rekurrenten zu verneinen ist (vgl. hiernach E. 9.3).

9.3 Aus der Aktenlage sind keine eindeutigen Hinweise ersichtlich, welche durch die getätigten Abschreibungen und gebuchten Aufwendungen auf einen geldwerten Vorteil für den Rekurrenten deuten. Gestützt auf das Vorbringen des Rekurrenten kann geschlossen werden, dass er selber zu keinem Zeitpunkt über einen Segelschein verfügt hat und somit das Segelboot privat nicht verwenden konnte. Auch bestehen keine Anhaltspunkte, dass ihm nahestehende Dritte über einen Segelschein verfügt hätten. Allein aus dem Umstand, dass die Geschäftsidee mit dem Segelboot nicht zum erhofften Erfolg geführt hat, lässt sich nicht auf eine geldwerte Leistung zugunsten des Rekurrenten schliessen. Anderes gilt hingegen, wenn Indizien bestehen, dass die E. _____ AG nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse des Rekurrenten oder ihm nahestehenden Dritten gehandelt hat, womit wiederum der Tatbestand der geldwerten Leistung erfüllt wäre. Solche Gründe ergeben sich indes vorliegend nicht eindeutig aus den Akten und werden auch von der Steuerverwaltung nicht vorgebracht. In Anbetracht der geschilderten Umstände bleibt zwar fraglich, ob durch die E. _____ AG mit dem Kauf des Segelboots tatsächlich eine Gewinnerzielung angestrebt und damit auch wirklich im eigenen Interesse gehandelt wurde. Das hauptsächliche Motiv für den Kauf des Segelboots ist nicht eindeutig zu erkennen (vgl. auch hiervor E. 9.2). Trotz mehrerer Widersprüche und Auffälligkeiten in der Vorgehensweise der E. _____ AG bestehen indessen keine genügend gewichtigen Indizien, um bei den aufgerechneten Positionen in Höhe von CHF 142'461.-- (vgl. E. 7 hiervor) eine Steuerwiderhandlung des Rekurrenten zu bejahen.

10. Wie bereits dargelegt, werden die übrigen als verdeckte Gewinnausschüttungen resp. geldwerte Leistungen qualifizierten und aufgerechneten Aufwände in Höhe von CHF 24'838.-- (vgl. E. 7 hiervor) und die damit einhergehende vollendete Steuerhinterziehung vom Rekurrenten nicht mehr bestritten (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 43). Zu prüfen bleibt somit, ob die Höhe der Busse angemessen ist.

10.1 Der Strafrahmen ist im Gesetz nicht betragsmässig, sondern als Bruchteil bzw. Vielfaches der hinterzogenen Steuer festgelegt (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 41 zu Art. 175 DBG). Gemäss Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG beträgt das Regelstrafmass für eine vollendete Steuerhinterziehung das Einfache der hinterzogenen Steuer. Dieses kann aber bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Als grobe Regel sollte hierbei gelten, dass das Regelmass greifen darf,

wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt. Bei Vorliegen von Straferhöhungs- bzw. Strafminderungsgründen wird die Strafe höher bzw. tiefer als das vom Gesetz vorgesehene Regelmass angesetzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 92 zu Art. 175 DBG). Der Betrag der Busse ist entsprechend den Verhältnissen des Täters so zu bestimmen, dass die Strafe in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Verschulden liegt. Nebst den Beweggründen und dem Verschulden der steuerpflichtigen Person sind auch deren persönlichen Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen. Zu den persönlichen Verhältnissen gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Familienstand und Familienpflichten, Beruf und Erwerb, Alter und Gesundheit (Sieber/Malla, a.a.O., N. 45 ff. zu Art. 175 DBG; VGE 22358 vom 10.8.2006, in NStP 2006 S. 70 E. 3.4; vgl. zum Ganzen auch VGE 100 2015 20/21 vom 19.4.2016, E. 4.1). Im Rahmen dieser Grundsätze steht den Strafbehörden bei der Strafzumessung ein weiterer Spielraum des Ermessens zu (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG). Gemäss ständiger Praxis setzt die Steuerrekurskommission ihr eigenes Ermessen nur bei Ermessensüber- bzw. Ermessensunterschreitung der Steuerverwaltung an Stelle desjenigen der Letztgenannten (RKE 100 2010 478 vom 8.3.2013, E. 8.3, nicht publiziert; RKE 100 2008 9183 vom 20.5.2011, E. 4, nicht publiziert).

10.2 Die ZVB/N geht vorliegend in Ausübung ihres Ermessensspielraums von einem grob fahrlässigen Handeln und damit einem mittleren Verschulden aus. Sie setzt den Bussenfaktor auf 0.75, berücksichtigt jedoch die lange Verfahrensdauer als strafmindernd und legt schliesslich den Bussenfaktor von 0.5 fest. Der Rekurrent beantragt hingegen gestützt auf Art. 175 Abs. 2 DBG sowie Art. 217 Abs. 2 StG, den Bussenfaktor auf 0.33 herabzusetzen. Gemäss den erwähnten Gesetzesbestimmungen kann die Busse bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Die Strafzumessung richtet sich indessen nicht allein nach Form und Schwere bzw. Grad des Verschuldens, sondern hat in Anwendung allgemeiner strafprozessualer Grundsätze zu erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 83 zu Art. 175 DBG). Nach Art. 106 Abs. 3 StGB bemisst das Gericht die Busse je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Die Regelmassse sind als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu werten (BGE 134 III 64 E. 2.3.1). Die ZVB/N ist bei der Festlegung des Bussenfaktors zugunsten des Rekurrenten nur von Fahrlässigkeit ausgegangen, weshalb sich ein Unterschreiten des Normalstrafmasses rechtfertigte. Dieser Einschätzung vermag sich die Steuerrekurskommission anzuschliessen, zumal keine Ermessensüber- oder Ermessensunterschreitung der ZVB/N vorliegt. Wie die ZVB/N bereits korrekt ausgeführt hat (vgl. Vernehmlassung vom 28.8.2020, S. 7), hat der Rekurrent Jahrgang 1963, ist verheiratet und hat drei Kinder. Er bezieht ein Einkommen aus unselbständiger Er-

werbstätigkeit von CHF 22'274.-- (gemäss Steuererklärung 2017, pag. 134 und 144) und ist zudem Inhaber der E._____ AG. Er verfügt weiter über ein Wertschriftenvermögen von CHF _____ sowie über Schulden bzw. Schuldzinsen von CHF _____ (pag. 141-143). Der Rekurrent und seine Ehefrau sind zudem Eigentümer zweier Liegenschaften in K._____ und L._____ (pag. 136 f.). Weiter ist der Rekurrent in diversen Bauprojekten involviert und hat unter anderem mit anderen Anlegern bereits über CHF _____ in Hotels, Restaurants und Ferienwohnungen investiert (vgl. Internetauftritt unter: <https://www.M._____.ch>, zuletzt abgerufen am 8.2.2021). Die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten sind demnach als solide zu bezeichnen und begründen jedenfalls keine Strafminderung. Der von der ZVB/N festgesetzte Bussenfaktor von 0.5 erweist sich damit sowohl vor dem Hintergrund des Verschuldens als auch der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Rekurrenten als angemessen. Eine weitere Reduktion auf das Strafminimum von 0.33 wäre weder durch die Höhe des hinterzogenen Betrages noch durch die Vermögensverhältnisse des Rekurrenten gerechtfertigt. Der Rekurrent legt weiter auch nicht dar, inwiefern ihm nur ein leichtes Verschulden vorzuwerfen wäre. Reue bzw. Einsicht in sein unzulässiges Handeln zeigt der Rekurrent nicht bzw. zumindest nicht in dem Sinne, dass diesbezüglich eine Strafminderung angezeigt erscheinen würde. Ansonsten sind keine Straferhöhungs- und Strafminderungsgründe ersichtlich. Der von der ZVB/N festgelegte Bussenfaktor von 0.5 ist somit zu bestätigen.

11. Der Rekurs und die Beschwerde pro 2009 sind teilweise gutzuheissen. Die Einspracheverfügungen vom 19. Juni 2020 sind aufzuheben. Die für das Steuerjahr 2009 aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen von CHF 167'299.-- sind, im Umfang der Aufwände im Zusammenhang mit dem Segelboot von CHF 142'461.--, auf CHF 24'838.-- zu reduzieren. Daraus folgt, dass die Faktoren, auf welche sich die Busse stützt, entsprechend anzupassen und zu reduzieren sind. Der Bussenfaktor ist auf 0.5 festzusetzen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags an die ZVB/N zurückgeschickt.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent grundsätzlich einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend unterliegt der Rekurrent einzig in Bezug auf die beantragte Reduktion des Bussenfaktors (vgl. E. 10.2). Mit Blick auf den Streitgegenstand bleibt dieser Punkt jedoch weitgehend unbedeutend. Nachdem bei der Kostenverlegung auch das zahlenmässige Ergebnis zu berücksichtigen ist (vgl. analog Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl.,

2017, N. 1 zu Art. 144 DBG), bleibt somit gerechtfertigt, dem Rekurrenten trotz bloss teilweisen Obsiegens keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

13. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote festgesetzt, welche ein Gesamthonorar von CHF 10'892.00 inkl. Auslagen (CHF 294.55) und 7.7 % Mehrwertsteuer (CHF 778.75) ausweist. Dabei werden insgesamt 32.56 Std. à durchschnittlich CHF 301.60 in Rechnung gestellt. Dieser Stundensatz ist vorab auf ein ortsübliches Mass von CHF 250.-- zu kürzen, was noch CHF 8'140.-- ergibt. Auf der Kostennote sind weiter diverse Aufwendungen in Zusammenhang mit internen Besprechungen enthalten, welche nicht zu entschädigen sind. Auch sind die Auslagen bzw. die Kleinkostenpauschale nicht näher aufgesplittet. Insgesamt erscheint vorliegend die Ausrichtung einer Parteikostenpauschale von CHF 6'000.-- inkl. Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer als angemessen.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Auf den Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2008 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2008 wird nicht eingetreten
3. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2009 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2009 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
5. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
6. Es werden Parteikosten von CHF 6'000.-- (inkl. Auslagen und 7.7 % MWST) gesprochen.

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

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

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

8. Zu eröffnen an:
- C._____, Rechtsanwalt zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde K._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Berger