



100 20 271

100 20 272

200 20 218

200 20 219

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 9.12.2021 RNA/KBE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 7. Dezember 2021

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

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

D. _____

gegen

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

betreffend die Nachsteuer für die Steuerperioden 2008 und 2009 bei den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer

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. _____ in den Steuerperioden 2008 und 2009 verdeckte Gewinnausschüttungen zukommen lassen (Akten der Steuerverwaltung, pag. 12-28). Die ZVB/N informierte am 20. Dezember 2018 A. _____ (Rekurrent) und B. _____ (Rekurrentin; gemeinsam: Rekurrenten) über die Meldung der Steuerverwaltung und leitete ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein (pag. 86).

B. Am 18. Juli 2019 erliess die ZVB/N die Nachsteuer- und Bussenverfügungen für die Steuerperioden 2008 und 2009 und auferlegte den 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). 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. Am 16. August 2019 erhoben die Rekurrenten Einsprache gegen die Nachsteuer- und Bussenverfügungen. 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.

D. Mit Eingabe vom 17. Juli 2020 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch D. _____ (Vertreter), Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission). Sie beantragen, die Einspracheverfügungen betreffend Nachsteuer vom

19. Juni 2020 seien aufzuheben und die Nachsteuerverfügungen 2008 und 2009 vom 18. Juli 2019 seien zur Festsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens an die Steuerverwaltung des Kantons Bern 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 wie auch die Rekurrentin hätten sowohl damals wie auch heute nicht über den Segelausweis verfügt und seien damit gar nicht berechtigt gewesen, 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 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 Segelboots als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert würden. Allein der Umstand, dass die Rekurrenten das Segelboot mangels Segelausweises gar nicht privat nutzen konnten, zeige bereits klar auf, dass es sich vorliegend nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln könne. Somit seien die für das Steuerjahr 2009 aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen von CHF 167'299.-- im Umfang von sämtlichen Aufwänden im Zusammenhang mit dem Segelboot von CHF 142'461.-- zu reduzieren. Der Restbetrag von CHF 24'838.-- sei wiederum als Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen zu entlasten.

E. Mit prozessleitender Verfügung vom 20. Juli 2020 teilte die Präsidentin der Steuerrekurskommission den Parteien mit, dass das Steuerstrafverfahren getrennt vom Nachsteuerverfahren behandelt und Letzteres bis zur Erledigung des Steuerstrafverfahrens vor der Steuerrekurskommission sistiert werde (vgl. Akten des Steuerstrafverfahrens 100 2020 269-270 und 200 2020 216-217). In der Folge hat die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 16. März 2021 (Eröffnung am 18.3.2021) den Rekurs und die Beschwerde betreffend das Steuerhinterziehungsverfahren (Verfahren 100 2020 269-270 / 200 2020 216-217) teilweise gutgeheissen. Der Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen (RKE 100 2020 269 vom 16.3.2021).

F. Am 22. Juni 2021 hat die Präsidentin der Steuerrekurskommission die Sistierung des Nachsteuerverfahrens aufgehoben. Mit Eingabe vom 29. Juni 2021 hat der Vertreter mitgeteilt,

dass die Rekurrenten am Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Nachsteuer festhalten.

G. Mit Vernehmlassung vom 2. August 2021 hat die ZVB/N die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie hält an der Auffassung fest, dass die bei der E._____ AG festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen bei den Rekurrenten vollumfänglich aufzurechnen seien. Im Nachsteuerverfahren bestünden andere Voraussetzungen betreffend die seitens der Steuerverwaltung wahrzunehmenden Untersuchungspflichten. Die ZVB/N sei im Hinblick auf das vorliegende Nachsteuerverfahren noch zusätzlich der Frage nachgegangen, ob die Rekurrenten tatsächlich über keinen Segelschein verfügten. Im Rahmen einer Abfrage beim Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamt des Kantons Bern habe sich dabei herausgestellt, dass die Rekurrenten seit Dezember 2009 je über einen Schiffsführerausweis für Segelboote verfügen. Ein weiteres Indiz, welches klarerweise für eine geldwerte Leistung an die Rekurrenten spreche, bleibe die Tatsache, dass der Rekurrent persönlich dem Ergebnis der Bücherrevision des Kantonalen Steueramtes Zürich inkl. Aufrechnungen der entsprechenden verdeckten Gewinnausschüttungen in den Steuerperioden 2008 und 2009 ausdrücklich zugestimmt habe. Im Lichte der unwahren Behauptungen der Rekurrenten sei für die ZVB/N ersichtlich, dass die Rekurrenten persönlich vom Kauf des Segelboots profitiert hätten. Es stehe somit zweifelsfrei fest, dass der Kauf des Segelboots sowie die damit geltend gemachten Aufwendungen in keinem kausalen Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und somit nicht im Interesse des Unternehmensziels der E._____ AG stehen und daher nicht geschäftsmässig begründet sein können. Somit seien die bei der E._____ AG festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen auch bei den Rekurrenten aufzurechnen.

H. Am 24. August 2021 hat der Vertreter der Rekurrenten zur Vernehmlassung der ZVB/N Stellung genommen. Er macht geltend, dass die Rekurrenten im zu beurteilenden Steuerjahr über einen Schiffsführerausweis der Kategorie D verfügt hätten und die Rekurrentin erst im Jahr 2013 den Schiffsführerausweis der Kategorie A erlangt habe. Personen mit dem Ausweis D dürften Segelschiffe mit einer Segelfläche von über 15 m² aber nur mit einer maximalen Antriebsleistung von kleiner oder gleich 6 Kilowatt (kW) führen. Das hier interessierende Segelschiff verfüge hingegen über einen Motor mit einer Leistung von 30.0 kW. Es sei damit den Rekurrenten im Jahr 2008 und 2009 unmöglich gewesen, dieses Segelschiff mit dieser Motorisierung zu führen. Der Segelausweis D sei gemäss den Rekurrenten erworben worden, um als Teamentwicklungsmoderatoren die Grundbegriffe und die notwendige Sprache für einen glaubwürdigen Teamentwicklungsprozess zu erlernen. Dass der Segelausweis D erst nach der Anschaffung des Bootes gemacht worden sei, untermauere, dass kein privates Interesse am Segeln und am Erwerb eines Segelboots bestanden habe. Dass die Rekurrentin im Jahr 2013

auch noch den Ausweis für die Kategorie A erworben habe, könne und dürfe im vorliegenden Verfahren betreffend die Steuerjahre 2008 und 2009 keinerlei Einfluss haben.

I. Am 6. September 2021 hat sich die Steuerverwaltung zur Stellungnahme der Rekurrenten geäußert. Sie weist darauf hin, dass die Rekurrenten betreffend die Schiffsführerausweise zunächst klar Unwahrheiten wiedergegeben hätten. Mit Blick auf den Zweck des Schiffsführerausweises sei derweil davon auszugehen, dass die Rekurrenten das fragliche Segelboot selbst bewegen konnten. "Unter Segel" dürfe ein Segelboot jeweils auch mit einem grösseren Motor als 6 kW mit dem Schiffsführerausweis D geführt werden. Angesichts der Dosierbarkeit von Schiffsmotoren bzw. der relativ geringen Leistungsdifferenzen werde sich in der Praxis wohl auch jeder Segler mit Ausweis D zumuten, einen 30 kW Motor sicher zu bewegen.

J. Mit Schreiben vom 10. September 2021 haben sich die Rekurrenten zur Stellungnahme der Steuerverwaltung vernehmen lassen. Das von der Steuerverwaltung vorgeschlagene Vorgehen, wonach der Motor angesichts der Dosierbarkeit einfach nicht voll aufgedreht werden solle, würde ohne erforderlichen Ausweis der Kategorie A eine mittelschwere Widerhandlung nach dem Bundesgesetz über die Binnenschifffahrt darstellen und wäre gesetzeswidrig. Für Segelanfänger ohne jegliche Erfahrung sei es unmöglich, ein zwölf Meter langes Segelschiff ausschliesslich unter Segel und ohne Zuhilfenahme des Motors aus Häfen oder Bootsanlegestellen schadenfrei ab- und wiederanzulegen.

K. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Nachsteuerverfahren 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. 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 fristgerechten Eingaben 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. Zur Beurteilung des vorliegenden Verfahrens sind die Akten des Steuerhinterziehungsverfahrens bezüglich des Rekurrenten (Verfahren 100 2020 269-271 / 200 2020 216-217) miteinzubeziehen.

4. Vorab ist von Amtes wegen die Verjährung zu prüfen (vgl. BGer 2C_137/2011 vom 30.4.2012, E. 2.2, mit Hinweisen). Sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer betrifft das Nachsteuerverfahren die Steuerjahre 2008 und 2009. 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 (VGer vom 25.5.2008, in BVR 2009 S. 149 E. 4.1; BGE 133 II 366 E. 3.3; Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 1c zu Art. 152 DBG).

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 20. Dezember 2018 (pag. 86) unbestritten eingehalten worden.

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). Hinsichtlich der Steuerperioden 2008 und 2009 gilt somit, dass die jeweiligen Veranlagungsverjährungsfristen für die betreffenden Steuerperioden nach Ablauf von 15 Jahren, d.h. frühestens per 1. Januar 2024 (Steuerperiode 2008) enden. Das Recht, in Bezug auf die genannten Steuerperioden Nachsteuern und Zinsen zu erheben, ist folglich nicht erloschen.

5. Die Steuerverwaltung ist zur Erhebung einer Nachsteuer befugt, wenn sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die ihr nicht bekannt waren, ergibt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig geblieben ist (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). Für die Be-

antwortung der Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind oder schon bei der Veranlagung vorgelegen haben, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was in diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; BGer 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26.3.2015, E. 2.1). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist für die Erhebung einer Nachsteuer nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten der Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGer 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, E. 2.1; BGer vom 2.2.2006, in StR 2006 S. 442 E. 2; VGer vom 17.12.2002, in BVR 2003 S. 217 E. 4.c; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 3 zu Art. 151 DBG).

5.1 Die Steuerverwaltung stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Daraus ergibt sich, dass die Steuerverwaltung gemeinsam mit der steuerpflichtigen Person auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeitet. Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Besteuerung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie muss insbesondere die Steuererklärungsformulare wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG); sie trägt die Verantwortung für deren Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat sie der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich die steuerpflichtige Person über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGer 2C_223/2011 vom 13.9.2011, E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen).

5.2 Demgegenüber prüft die Steuerverwaltung die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Grundsätzlich darf die Steuerverwaltung auf die Angaben der steuerpflichtigen Person abstellen, ohne weitere Untersuchungen anzustellen. Sie muss ohne besonderen Anlass keine Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen vornehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen suchen (Looser, a.a.O., N. 15 zu Art. 151 DBG und die dort zitierten Entscheide). Allerdings darf die Veranlagungsbehörde nicht im gleichen Mass unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer reinen Selbstveranlagung tun könnte. Sie hat insbesondere zu berücksichtigen, dass von der steuerpflichtigen Person nicht nur Tatsachen in die Formulare einzutragen sind, sondern sich beim Ausfüllen der Steuererklärung auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde aber nur dann, wenn die Steuererklärung

Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der steuerpflichtigen Person, welche die Steuerverwaltung bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Sieht die Steuerverwaltung demnach in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon ab, zusätzliche Abklärungen zu treffen, ist die Erhebung einer Nachsteuer ausgeschlossen, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhält. In diesem Fall wird der adäquate Kausalzusammenhang zwischen der mangelhaften Steuererklärung und der unvollständigen Veranlagung unterbrochen und es können, mangels neuer Tatsachen im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG, keine Nachsteuern erhoben werden (vgl. BGer 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, E. 2.1.3; BGer 2C_94/2010 und 2C_96/2010 vom 10.2.2011, E. 4.1 mit Hinweisen; VGE 100 2015 35/36 vom 12.8.2016, E. 2.3, nicht publiziert). Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben in der Steuererklärung nicht ohne weiteres ersichtlich ist oder wenn die Steuerverwaltung bloss hätte Verdacht schöpfen können. Weist die Steuererklärung zwar erkennbare Mängel auf, sind diese aber nicht geradezu offensichtlich, führt dies demnach nicht dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert werden (bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten; BGer 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, E. 2.1.3, mit Hinweisen; BGer 2C_223/2011 vom 13.9.2011, E. 2.2.2, mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_3/2009 vom 4.8.2009, E. 2.4; BGer 2A.502/2005 vom 2.2.2006, E. 2). Insofern erfährt der Untersuchungsgrundsatz aus Gründen der Praktikabilität, angesichts der grossen Zahl von Veranlagungen, eine deutliche Einschränkung.

5.3 Basierend auf Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB; SR 210) trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, während die steuerpflichtige Person die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Ulrich Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 12 zu Art. 140 DBG). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt, d.h. die zu dessen Gunsten sprechende beweislos gebliebene Tatsache ist als nicht verwirklicht zu betrachten (Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 27 zu Art. 130 DBG). Auch im Nachsteuerverfahren sind die Regeln zur objektiven Beweislast anwendbar, weswegen der Nachweis der unvollständigen Besteuerung grundsätzlich den Steuerbehörden obliegt; sie haben insbesondere den Beweis von zusätzlichen Einkommens- oder Vermögensbestandteilen zu erbringen. Wenn indessen die von den Steuerbehörden gesammelten Beweise genügend Anhaltspunkte ergeben, dass die steuerpflichtige Person unvollständig deklariert hat,

so hat wiederum die steuerpflichtige Person die Richtigkeit ihrer Behauptungen zu beweisen (BGE 121 II 273 E. 3.c/aa; Looser, a.a.O., N. 12 zu Art. 151 DBG).

6. 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 direkte Bundessteuer pro 2008 und 2009 veranlagt wurde. Der Rekurrent unterschrieb dabei am 16. Oktober 2013 die Zustimmungserklärung für die Steuerperioden 2008 (pag. 51 f. und 56) und 2009 (pag. 71 und 75) und anerkannte die Einschätzungsgrundlagen, wonach insbesondere im Jahr 2009 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 den Rekurrenten die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens an und brachte zur Begründung vor, die Rekurrenten hätten geldwerte Leistungen aus der E. _____ AG bezogen, welche nicht besteuert worden seien.

6.1 Die Rekurrenten haben sich zu den Aufrechnungen betreffend das Steuerjahr 2008 weder im Einsprache- noch im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren geäussert. Sie bringen sodann nicht vor, inwiefern die von der Steuerverwaltung, gestützt auf die Zustimmungserklärung vom 13. Oktober 2013 (pag. 51), für das Jahr 2008 vorgenommene Aufrechnung in Höhe von CHF 26'119.-- als geldwerte Leistung unzutreffend sein sollte. Auch haben sie hierzu keine Beweise eingereicht. Bei dieser Sachlage und mangels anderer aussagekräftiger Unterlagen sind Rekurs und Beschwerde betreffend das Jahr 2008 abzuweisen.

6.2 Betreffend das Steuerjahr 2009 sind sodann unbestritten die Aufwendungen, welche als geldwerte Leistungen zu einer Aufrechnung bei den 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 (Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 40).

6.3 Gemäss Rekurs und Beschwerde vom 17. Juli 2020 bestritten sind hingegen die Aufrechnungen 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 den Rekurrenten in Höhe der aufgerechneten und hier strittigen Positionen von CHF 142'461.-- ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist, der in der Steuerveranlagung 2009 der Rekurrenten nicht enthalten war und damit die entsprechende Veranlagung insofern unvollständig in Rechtskraft erwachsen ist.

7. 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 qualifikationserstreckende 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; Rich-

ner/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).

8. Die ZVB/N stützt sich in ihrer Nachsteuerverfügung hauptsächlich auf die vom Rekurrenten am 16. Oktober 2013 unterzeichnete Zustimmungserklärung zum Einschätzungsvorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die 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. 6 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.

Die Rekurrenten resp. ihr 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 und Beschwerde vom 17.7.2020, N.17; Stellungnahme vom 24.8.2021, N. 10). Die Steuerverwaltung 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 Veranlagungsvorschlag im Kanton Zürich (vgl. E. 6 hiavor) im

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

8.2 Bereits im Steuerhinterziehungsverfahren wurde festgehalten, dass es trotz des im Steuerrecht geltenden Legalitätsprinzips zulässig ist, dass sich Steuerbehörde und der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren über bestimmte Elemente des steuerlich relevanten Sachverhalts verständigen (RKE 100 2020 269 vom 16.3.2021, E. 8.2, nicht publiziert; vgl. auch VGer ZH vom 20.4.2011, SB 2010 00123, E. 2.1). Ein Veranlagungsvorschlag stellt als Vereinbarung blosser Grundlage für den Erlass einer Verfügung dar; dies bedeutet nicht, 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).

8.3 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 natürliche 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.

8.4 Im vorliegenden Nachsteuerverfahren greifen, wie hiavor dargestellt, die Untersuchungspflicht der Behörde und die Mitwirkungspflicht seitens der Steuerpflichtigen ineinander. Vorliegend hat der Rekurrent im Steuerverfahren im Kanton Zürich den Einschätzungsvorschlag vom 10. Oktober 2013 unterschrieben und damit explizit anerkannt, dass die Anschaffung des Segelboots nicht geschäftsmässig begründet war und sämtliche damit zusammenhängend verbuchten und steuerlich geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von insgesamt CHF 167'299.-- als eine verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind (vgl. E. 6 hiavor). Aufgrund seiner Mitwirkungs- und Sorgfaltspflicht hätte er sich sodann um die Folgen seiner Zustimmungserklärung und insbesondere über die daraus bei ihm resultierenden Aufrechnungen als geldwerte Leistung informieren müssen. Das Vorbringen der Rekurrenten, dass ihnen nicht bewusst gewesen sei, dass aufgrund der Aufrechnung der Abschreibungen zusätzliche Einkommenssteuern für sie selber resultieren würden, zielt somit ins Leere und ist nicht zu hören. Mit der Unterzeichnung des Einschätzungsvorschlags hat der Rekurrent einer steuerbegründenden Aufrechnung zu seinen Ungunsten zugestimmt. Im Nachsteuerverfahren darf sich die Steuerbehörde somit auf die Zustimmungserklärung abstützen und davon ausgehen, dass diese steuerbegründende bzw. steuererhöhende Sachverhaltsdarstellung, welche der Rekurrent zu seinen Ungunsten zugestanden hat, der Wahrheit entspricht. Damit kommt die natürliche Vermutung zustande, dass die E. _____ AG eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des vorliegend strittigen Betrags von CHF 142'461.-- vorgenommen bzw. die Rekurrenten

in diesem Umfang eine geldwerte Leistung erhalten haben. Dies hat zur Folge, dass die allgemeine Beweislastregel unterbrochen wird und eine Umkehr der Beweislast erfolgt, womit die Steuerverwaltung von ihrer diesbezüglich treffenden Beweislast befreit wird. Aufgrund der Zustimmungserklärung und der rechtskräftigen (gewinnsteuerlichen) Aufrechnungen bei der Aktiengesellschaft ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, im Rahmen der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu vermuten, dass diese geldwerten Leistungen beim beteiligungsinhabenden Rekurrenten zugeflossen sind und deshalb bei ihm der Einkommenssteuer unterliegen. Diese Vermutung kann jedoch von den Rekurrenten widerlegt und entkräftet werden.

9. Zu prüfen ist demnach im Folgenden, ob die Rekurrenten den Zufluss der geldwerten Leistung in Höhe von CHF 142'461.-- zu entkräften und widerlegen vermögen.

9.1 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. 12; vgl. Eintrag im zentralen Firmenindex [Zefix] <<https://www.zefix.ch>>, zuletzt abgerufen am 23.9.2021). 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 blosser 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 Rekurrenten 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. Die Rekurrenten legen 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; vgl. auch RKE 100 2020 269-270 / 200 2020 216-217 vom 16.3.2021, E. 9.1). Der Kauf des Segelboots kann somit grundsätzlich einen objektiven Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit aufweisen.

9.2 Dessen ungeachtet ist für die Beurteilung im Nachsteuerverfahren die konkrete Einzelfallbetrachtung massgebend. Selbst wenn grundsätzlich ein Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit bestehen kann, muss aus der konkreten Vorgehensweise der E. _____ AG beurteilt werden, ob der Kauf des Segelboots geschäftsmässig begründet war. Bereits im Steuerhinterziehungsverfahren wurde aufgezeigt, dass anhand der Aktenlage zweifelhaft erscheint, ob die Geschäftsidee mit dem Segelboot aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht überhaupt mit dem Zweck der Gewinnerzielung und damit im Interesse der E. _____ AG geplant wurde (vgl. RKE 100 2020 269-270 / 200 2020 216-217 vom 16.3.2021, E. 9.2): 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 haben die Rekurrenten 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 8 zur Stellungnahme vom 10.9.2021). Die weiteren eingereichten Belege hierzu betreffen das Jahr 2014 und können damit im vorliegenden Verfahren 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 von den Rekurrenten 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 des verlorenen Kundenstamms sein Geschäftsmodell anpassen müssen und begründet den Kauf des Segelboots als Investition in die neue Geschäftsidee (Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 13). Hierbei erscheint es im Übrigen auch merkwürdig, dass das Segelboot angeblich im Eigentum der E. _____ AG stehe, der Rekurrent jedoch alle Rechnungen seit 2009 im Zusammenhang mit dem Segelboot privat bezahlt hat (vgl. Einsprache vom 16.8.2019). Dass die Steuerverwaltung die private Zahlung der Rechnungen durch den Rekurrenten nach der Steuerrevision verlangt habe, wird sodann von ihm nicht belegt und ist entsprechend nicht nachgewiesen. 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 Erfolgs 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 17.7.2020, N. 39). Die Rekurrenten bringen für diese Vorgehensweise sodann keine nachvollziehbare Begründung vor. Insgesamt ist aus dem Gesagten zu schliessen, dass mehrere Widersprüche und Auffälligkeiten in der Vorgehensweise der E. _____ AG augenfällig sind und eindeutige Indizien bestehen, dass die E. _____ AG nicht im eigenen Interesse der Gewinnerzielung, sondern im Interesse der Rekurrenten oder allenfalls ihnen nahestehenden Dritten gehandelt hat.

9.3 Anlässlich des Nachsteuerverfahrens hat die Steuerverwaltung weiter ausgeführt, im Rahmen einer Abfrage beim Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamt habe sich herausgestellt, dass die Rekurrenten seit Dezember 2009 je über einen Schiffsführerausweis für Segelboote verfügen würden. Die Rekurrenten machen hierzu geltend, dass sie im zu beurteilenden Steuerjahr über einen Schiffsführerausweis der Kategorie D verfügt hätten und die Rekurrentin im Jahr 2013 zusätzlich den Schiffsführerausweis der Kategorie A erlangt habe. Personen mit dem Segelausweis D dürften Segelschiffe mit einer Segelfläche von über 15 m² aber nur mit einer maximalen Antriebsleistung von kleiner oder gleich 6 kW führen. Das hier interessierende Segelschiff verfüge hingegen über einen Motor mit einer Leistung von 30.0 kW. Es sei damit den Rekurrenten im Jahr 2008 und 2009 unmöglich gewesen, dieses Segelschiff mit dieser Motorisierung zu führen. Die diesbezüglichen Ausführungen der Rekurrenten sind indes aus den folgenden Gründen nicht zu hören: Nachdem sie sowohl im Steuerhinterziehungs- als auch im Nachsteuerverfahren mehrmals ausdrücklich das Besitzen eines Segelausweises bestritten haben

(vgl. Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 16 und N. 33), haben sie erst nach Vorhalt der neuen Erkenntnisse durch das Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamt eingeräumt, dass sie über den Segelausweis D verfügten. Es kann dahingestellt bleiben, weshalb die Rekurrenten diese Tatsache verschwiegen bzw. ausdrücklich verneint haben. Auch kann offen bleiben, inwieweit sie mit dem Segelausweis D das fragliche Segelboot mit einem 30 kW-Motor führen und manövrieren können. Für die private Nutzung massgebend und entscheidendes Indiz ist bereits, dass sie gemäss Art. 79 Abs. 5 der Verordnung über die Schifffahrt auf schweizerischen Gewässern (Binnenschifffahrtsverordnung, BSV; SR 747.201.1) als Inhaber eines Führerausweises der Kategorie D motorisierte Segelschiffe mit mehr als 15 m² Segelfläche führen dürfen, sofern sie nur unter Segel fahren (vgl. auch vks-Merkblatt Nr. 16, Ziff. 1.10, Beilage zum Schreiben der Steuerverwaltung vom 6.9.2021). Somit ist die private Verwendung des Segelboots für die Rekurrenten mit dem Segelschein der Kategorie D unzweifelhaft gesetzlich eingeräumt und erlaubt. Den Rekurrenten ist insofern nachweislich zu widersprechen, wenn sie vorbringen, sie "verfügten sowohl damals wie auch heute nicht über den Segelausweis und seien damit gar nicht berechtigt das Segelboot privat zu nutzen" (Rekurs und Beschwerde vom 17.7.2020, N. 16). Ob und in welchem Umfang die Rekurrenten tatsächlich das Segelboot nutzen, spielt für die vorliegende Beurteilung keine Rolle, zumal sie denn auch keine Nachweise über die effektive Verwendung des Bootes eingereicht haben. Folglich sind die Angaben der Rekurrenten, der Segelausweis D sei erworben worden, um als Teamentwicklungsmoderatoren die Grundbegriffe und die notwendige Sprache für einen glaubwürdigen Teamentwicklungsprozess zu erlernen, unglaublich und aus Sicht der Steuerrekurskommission als Schutzbehauptung zu qualifizieren. Insgesamt bestehen mehrere Anhaltspunkte aus der Vorgehensweise der E._____ AG, welche darauf hinweisen, dass die Anschaffung des Segelboots nicht im Interesse der Gewinnerzielung der Aktiengesellschaft erfolgt ist (vgl. E. 9.2 hiavor). Vielmehr erlauben die erwähnten Indizien, darauf zu schliessen, dass die Rekurrenten sehr wohl das fragliche Segelschiff privat nutzen konnten, die Anschaffung des Segelboots in ihrem privaten Interesse erfolgt ist und es sich somit bei den Aufwendungen bzw. Abschreibungen rund um das Segelschiff um geldwerte Leistungen zu ihren Gunsten handelt. Die Rekurrenten bringen zusammengefasst nichts vor, was das Vorliegen einer geldwerten Leistung rechtsgenügend zu entkräften vermag.

10. Im Lichte der vorliegend anzuwendenden Beweislast haben die Rekurrenten keine Ausführungen gemacht oder Belege eingereicht, nach welchen die geschäftsmässige Begründetheit des Segelboots und der damit zusammenhängenden Aufwendungen nachgewiesen wäre. Mithin ist darauf zu schliessen, dass die Aufwendungen betreffend den Kauf eines Segelboots bzw. dessen Abschreibung und die mit dem Segelboot zusammenhängenden Ausgaben durch die E._____ AG im Jahr 2009 in Höhe von CHF 142'461.-- einen geldwerten Vorteil im Sinn

von Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG aus der Beteiligung des Rekurrenten an der E._____ AG darstellt. Dieser steuerbare geldwerte Vorteil wurde weder bei den Kantons- und Gemeindesteuern noch bei der direkten Bundessteuer erfasst, sodass die Veranlagungen des Steuerjahrs 2009 unvollständig waren. Weiter hatten die Steuerbehörden keine Kenntnis von diesen Einkünften: Es oblag den Rekurrenten als Steuerpflichtige, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG); insbesondere hatten sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Dieser Verfahrenspflicht sind sie offensichtlich nicht nachgekommen, haben sie es doch unterlassen, die Steuererklärung für das Jahr 2009 einzureichen und die geldwerte Leistung, welche der Rekurrent aus seiner Beteiligung an der E._____ AG bezogen hat, zu deklarieren. Deshalb verfügte die Steuerverwaltung über keinerlei Hinweise darauf, dass die Rekurrenten das entsprechende Einkommen erzielt hatten. Die Unvollständigkeit der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2009 beruht somit auf Tatsachen, die den Steuerbehörden des Kantons Bern nicht bekannt waren. Gestützt auf Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG erfolgte die Nachbesteuerung mithin zu Recht. Damit erweisen sich Rekurs und Beschwerde für die Steuerjahre 2008 und 2009 als unbegründet und sind abzuweisen.

11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]). Die Verfahrenskosten, bestimmt auf einen Pauschalbetrag von CHF 2'000.--, werden folglich den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

12. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2008 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde pro 2008 wird abgewiesen.
3. Der Rekurs pro 2009 wird abgewiesen.

4. Die Beschwerde pro 2009 wird abgewiesen.
5. Die Verfahrenskosten, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten 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:
 - D._____, Rechtsanwalt zuhänden von A.____ und B._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Berger