



100 21 264 200 21 180

100 21 265 200 21 181

100 21 266 200 21 182

100 21 267 200 21 183

100 21 268 200 21 184

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 23.6.2022 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. Juni 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Schlup Guignard und der Fachrichter Glatthard sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend Bussen für die Steuerjahre 2009 und 2011 bis 2014 bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer (Steuerhinterziehung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Der Notar A. _____ (Rekurrent) hält die Liegenschaft Gbbl. Nr. C. _____ in D. _____ im Privatvermögen. In den Steuerjahren 2009 und 2011 bis 2014 wurde diese Liegenschaft teilweise zu Wohnzwecken vermietet, teilweise geschäftlich genutzt. Diverse Räume der Liegenschaft wurden an Dritte (u.a. Verein E. _____ [im UG/Disporaum], F. _____ [im EG] sowie Wohnungen [2. OG]) vermietet. Die Räume im 1. OG nutzte der Rekurrent für sein Notariat.

B. Am 2. August 2018 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer (fortan ZVB/N) das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten ein (N 40068/18 A 01; Dossier der Steuerverwaltung; pag. 244). Sie wirft ihm vor, dass er die Mieteinnahmen aus seiner Liegenschaft D. _____ Gbbl. Nr. C. _____, die überwiegend aus der Vermietung von Geschäftsräumen stammten, jeweils im Formular 7 der Steuererklärung unter der Rubrik "Mietsertrag aus vermieteten Wohnhäusern und Wohnungen" anstatt unter der Rubrik "Bruttoertrag aus Vermietung von Geschäftsräumen" deklariert habe. Dies mit der Folge, dass in den Jahren 2009 und 2011 bis 2014 zu Unrecht Pauschalunterhaltskosten berücksichtigt worden seien, die zu einer Unterbesteuerung geführt hätten (in den Jahren 2008 und 2010 seien dagegen effektive Unterhaltskosten taxiert worden). Nach einem Schriftenwechsel mit dem Rekurrenten erliess die ZVB/N mit Datum vom 4. September 2018 eine Nachsteuer- und Bussenverfügung für die Steuerperioden 2009 und 2011 bis 2014 (pag. 312-299), in der sie den Rekurrenten zur Nachzahlung von CHF 34'526.40 für die Kantons- und Gemeindesteuern (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 5'922.20) und CHF 14'331.20 für die direkte Bundessteuer (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 2'425.10) verpflichtete und ihm wegen vollendeter Steuerhinterziehung Steuerbussen von CHF 34'526.40 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 14'331.20 für die direkte Bundessteuer auferlegte. Bei der Busse ging die ZVB/N zumindest von Eventualvorsatz aus und setzte den Bussenfaktor auf 1.0 des vorenthaltenen Steuerbetrags fest. Weiter wurden ihm Gebühren von CHF 200.-- auferlegt. Gegen diese Nachsteuer- und Bussenverfügung erhob der Rekurrent mit Eingabe vom 17. September 2018 Einsprache (pag. 314-313). Mit Schreiben vom 16. Januar 2019 (pag. 334-333) beantragte die damalige Vertreterin, die G. _____ das hängige Einspracheverfahren zu sistieren. Dies bis ein rechtskräftiger Entscheid für die Steuerperioden 2015 und 2016 vorliegen würde und geklärt sei, ob für die Liegenschaft D. _____ Gbbl. Nr. C. _____ im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Pauschalabzug für den Grundstückunterhalt zuzulassen sei. Nach Eintritt der Rechtskraft des Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 14. September 2020 (VGE 100 2019 359/360; pag. 357-345) wurde das vorliegende Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren weitergeführt. Mit Schreiben vom 29. Januar 2021 (pag. 368-365) ergänzte die damalige Vertreterin, H. _____,

die Einsprache. Nach einem weiteren Schriftenwechsel wies die ZVB/N die Einsprache mit Einspracheverfügung vom 17. Juni 2021 ab (pag. 406-381).

C. Gegen die Einspracheverfügung hat der Rekurrent, nun vertreten durch die B. _____ (Vertreterin), mit Eingabe vom 9. Juli 2021 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurse und Beschwerden erhoben. Die Vertreterin beantragt, die Einspracheverfügung der ZVB/N sei aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, der Rekurrent habe unstreitig die Mieteinnahmen aus der von Dritten als F. _____ (bis 1.10.2013) genutzten Räume in der Steuererklärung nicht an der zutreffenden Stelle deklariert. Die Mieteinnahmen aus der Vermietung dieser geschäftlich genutzten Räume hätten in allen betreffenden Steuerjahren jedoch unter 50 % gelegen. Der Rekurrent sei davon ausgegangen, dass der ideelle Verein kein gewinnstrebiges Unternehmen und die Nutzung der Räume im UG für E. _____ eine Nebennutzung zur Wohnnutzung und keine geschäftliche Nutzung darstellten. Ferner stelle die Nutzung durch sein Notariat im 1. OG keine Drittnutzung dar, weil der Eigentümer mit dem Nutzer identisch sei. Der Disporaum im UG und die Räume im 1. OG würden daher nicht geschäftlich durch Dritte genutzt, womit die Liegenschaft nicht vorwiegend einer geschäftlichen Nutzung unterliege. In gleicher Sache habe das Verwaltungsgericht im VGE 100 2019 359/360 betreffend die Steuerjahre 2015 und 2016 entschieden, die Nutzung durch die E. _____ sei geschäftlich. Wie die Nutzung der Räume durch das Notariat zu beurteilen sei, habe es dagegen offengelassen. Im Rahmen seiner Steuerdeklarationen habe der Rekurrent keine Zweifel gehabt, dass seine Deklarationen unzutreffend sein könnten. Die durch ihn begangene Verfahrenspflichtverletzung sei daher nicht adäquat kausal für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung. Er habe bezüglich der Nutzung der übrigen Räume im 1. OG und im UG bloss eine unzutreffende rechtliche Würdigung vorgenommen. Der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung sei daher nicht erfüllt. Auch sei der subjektive Tatbestand nicht erfüllt, da er weder eventualvorsätzlich noch fahrlässig gehandelt habe.

D. Das Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend das Nachsteuerverfahren (Nrn. 100 21 269-273 bzw. 200 21 185-189) hat die Präsidentin der Steuerrekurskommission mit prozessleitender Verfügung vom 13. Juli 2021 bis zum Abschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens vor der Steuerrekurskommission sistiert.

E. Mit Schreiben vom 20. September 2021 hat die ZVB/N ihre Vernehmlassung eingereicht und darin die kostenfällige Abweisung der Rekurse und Beschwerden beantragt. Sie führt im Wesentlichen aus, die Mieteinnahmen aus F. _____ im EG seien als geschäftlich zu qualifizieren. Die Vermietung der Räumlichkeiten im UG/Disporaum durch den Verein E. _____ habe das Verwaltungsgericht als geschäftliche bzw. gewerbliche Nutzung beurteilt

(vgl. VGE 100 2019 359/360 vom 14.9.2020, E. 5.2). Wie die Eigennutzung der Wohnung im 1. OG durch das Notariatsbüro des Rekurrenten einzuordnen sei, habe das Verwaltungsgericht offengelassen. Dies, weil die Mieteinnahmen aus geschäftlicher Nutzung durch den Verein E._____ sowie durch F._____ bereits 50 % überstiegen hätten. Vorliegend sei es aber offensichtlich, dass die Nutzung der Räumlichkeiten durch das Notariatsbüro ebenfalls überwiegend geschäftlich zu qualifizieren sei. Die Mieteinnahmen aus geschäftlicher Nutzung durch Dritte für die Liegenschaft (auch ohne Berücksichtigung der Mieteinnahmen aus dem Notariat im 1. OG) hätten in den Steuerjahren 2009 und 2011 bis 2014 stets mehr als 50 % der gesamten, aus dieser Liegenschaft fliessenden Mieteinnahmen betragen. Die Liegenschaft sei somit überwiegend geschäftlich genutzt worden und die geltend gemachten Pauschalabzüge seien folglich zu Unrecht erfolgt. Bezüglich des objektiven Tatbestands führt die ZVB/N aus, die Unterscheidung zwischen privater oder geschäftlicher Nutzung sei zentral für die steuerrechtliche Qualifikation, ob die Liegenschaft überwiegend privat oder geschäftlich genutzt worden sei. Eine solche Unterscheidung sei einem Notar problemlos zumutbar. Indem der Rekurrent die Mieteinnahmen aus geschäftlich genutzten Räumlichkeiten als "privat" deklariert habe, habe er eine unzutreffende Sachverhaltsfeststellung vorgenommen, die zum Steuerausfall geführt habe. Dabei handle es sich nicht um eine rechtlich vertretbare Würdigung des Sachverhalts, sondern um eine unkorrekte Deklaration. Durch diese seien zu Unrecht Pauschalabzüge gewährt worden, was zur Unterbesteuerung geführt habe. Infolge des Steuerausfalls sei der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Für den Rekurrenten als Notar sei erkennbar gewesen, dass die fragliche Liegenschaft überwiegend geschäftlich genutzt worden sei. Ihm müsste bewusst gewesen sein, dass eine Falschdeklaration sowie eine (unrechtmässige) Geltendmachung der Pauschalabzüge bei einer überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaft steuerrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen könnte. Dies zumal den jeweiligen Wegleitungen zu entnehmen sei, dass bei Grundstücken des Privatvermögens mit vorwiegend geschäftlicher oder gewerblicher Nutzung durch Dritte kein Pauschalabzug möglich sei. Durch sein Verhalten habe er die Steuerverkürzung bewusst in Kauf genommen und damit zumindest eventualvorsätzlich gehandelt sowie den subjektiven Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt. Nach Würdigung der Gesamtsituation, d.h. der Schwere des Verschuldens und der persönlichen sowie finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten, sei der Bussenfaktor auf 1.0 festgelegt worden.

F. Die Vertreterin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 2. November 2021 Gebrauch gemacht hat.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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

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]).

2. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind auf Grund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens einzig die Bussen wegen Steuerhinterziehung. Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob der Rekurrent in den Jahren 2009 und 2011 bis 2014 eine Steuerhinterziehung begangen hat.

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

3.1 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).

3.2 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. 3.1 hiavor).

3.3 Gestützt auf diese Rechtslage ergibt sich im vorliegenden Fall in Bezug auf die Steuerjahre 2009 und 2011 bis 2014, 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 4. September 2018 (pag. 312-299) und ist damit vor Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist für das älteste in Streit stehende Steuerjahr 2009 (Frist bis 1.1.2020) ergangen. Entsprechend kann die Verjährung insoweit nicht mehr eintreten. Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob sich der Rekurrent in den Steuerjahren 2009 und 2011 bis 2014 jeweils einer vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und ob ihm die ausgesprochenen Bussen zu Recht auferlegt worden sind.

4. Gemäss Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht eine vollendete Steuerhinterziehung, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass

eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Voraussetzung der vollendeten Steuerhinterziehung ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens, der durch das Verhalten der steuerpflichtigen Person schuldhaft – d.h. vorsätzlich oder fahrlässig – "bewirkt" worden ist, weshalb es sich hierbei um ein Erfolgsdelikt handelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 2 zu Art. 175 DBG). Die strafbare Verhaltensweise der steuerpflichtigen Person ist mit dem Verb "bewirken" umschrieben. Das Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen; im einen wie im anderen Fall muss es indessen einer Verletzung von Verfahrenspflichten gleichkommen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 7 zu Art. 175 DBG).

4.1 Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung. Das Formular für die Steuererklärung muss vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt und innert Frist eingereicht werden; aufzuführen sind alle Tatsachen, die für eine gesetzmässige Veranlagung rechtserheblich sind. Die steuerpflichtige Person hat somit die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung zu tragen; ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat die Steuerverwaltung auf die Unsicherheit hinzuweisen. Sie muss die Tatsache als solche in jedem Fall vollständig und zutreffend darlegen (ASA 73 S. 482 ff. E. 3.3.1; StR 2006 S. 442 ff. E. 2). Verletzt ist die Deklarationspflicht, wenn unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben gemacht oder für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen verschwiegen werden. Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache (Sieber/Malla, a.a.O., N. 10 zu Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Die umfassenden Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person machen sie insofern zur Garantin des geschützten Rechtsguts, als sie gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern. Unterlässt sie dies, verletzt sie die (Garanten-)Pflicht, "alles [zu] tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen" (Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 167 Abs. 1 StG; Sieber/Malla, a.a.O., N. 12 zu Art. 175 DBG; vgl. hierzu auch Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 3 zu Art. 126 DBG). Bei einer Steuerverkürzung führt das strafbare Verhalten dazu, dass die Behörde von einem unzutreffend erstellten Sachverhalt ausgehend Entscheide trifft, auf die sie nicht mehr ohne Weiteres zurückkommen kann. Der strafbare Erfolg wird somit letztlich durch die Behörde herbeigeführt; der Steuerpflichtige erscheint in diesem Sinne als mittelbarer Täter. Eine Steuerverkürzung ist grundsätzlich dann gegeben, wenn in einer Veranlagung an sich steuerbare Einkünfte nicht erfasst oder ungerechtfertigte Abzüge gewährt worden sind. Der Taterfolg gilt als verwirklicht, wenn der Steuerausfall nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewen-

det werden kann, was bei unvollständiger Veranlagung mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung und bei unterbliebener Veranlagung mit dem Eintritt der Veranlagungsverjährung einhergeht. Hernach kann eine Änderung der sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Veranlagung bzw. die nunmehr als geboten erkannte Vornahme einer solchen nur noch im Nachsteuerverfahren erfolgen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 19 f. zu Art. 175 DBG).

4.2 Die Straftatbestände der vollendeten Steuerhinterziehung sind nur dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Die Steuerverkürzung setzt somit voraus, dass das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat, der daher rührt, dass die Veranlagung der steuerpflichtigen Person materiell nicht gesetzmässig ausgefallen oder eine Veranlagung überhaupt unterblieben ist, obschon nach Gesetz eine solche hätte erfolgen müssen. Ursache für die steuerverkürzende bzw. unterbliebene Veranlagung – und damit für einen ungerechtfertigten Steuervorteil und letztlich für den Vermögensschaden des Gemeinwesens – bildet die unzutreffende Sachverhaltsfeststellung. Diese wiederum muss als adäquat kausale Folge auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person zurückzuführen sein. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss den Erfolg zum einen in dem Sinne verursacht haben, dass er ohne die strafbaren Handlungen oder Unterlassungen nicht eingetreten wäre (natürliche Kausalität). Zum anderen muss es – gemäss stehender Formel – "nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen" (adäquate Kausalität). Im Falle der Unterlassung einer gebotenen Handlung ist vorausgesetzt, dass die Vornahme dieser Handlung "die zur Rechtsgutsverletzung führende Gefahr beseitigt oder doch vermindert hätte" (hypothetische Kausalität; Sieber/Malla, a.a.O., N. 23 ff. zu Art. 175 DBG).

4.3 Vorliegend ist unbestritten, dass die Mieterträge aus der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft D. _____ Gbbl. Nr. C. _____ in den jeweiligen Steuererklärungen im Formular 7 ausschliesslich unter der Rubrik "Mietertrag aus vermieteten Wohnhäusern und Wohnungen" ausgewiesen wurden (vgl. Steuererklärungen pro 2009 und 2011 bis 2014; pag. 21, 80, 122, 191, 225), obwohl Räumlichkeiten der Liegenschaft auch für geschäftliche Nutzung vermietet worden waren. Mit dieser Deklaration wurde kundgetan, dass die Mieterträge allesamt aus einer privaten Nutzung der Liegenschaft stammen. Die Mieterträge aus den vermieteten Wohnungen und jene aus Vermietung von Geschäftsräumen sind jedoch separat zu deklarieren. Letztere wären im Formular 7 unter der Rubrik "Bruttoertrag aus Vermietung oder Verpachtung von Geschäftsräumen, Fabriken, Geschäftsgebäuden, landw. Heimwesen" zu deklarieren. Da der Rekurrent die Mieterträge auf dem Formular 7 nicht korrekt deklarierte, nahm er eine

unzutreffende bzw. unwahre Sachverhaltsdarstellung vor. Entgegen der Ansicht der Vertreterin (vgl. Stellungnahme vom 2.11.2021, S. 2) ist eine Sachverhaltsdarstellung nicht nur unrichtig, wenn sie unvollständig, sondern auch wenn sie unwahr ist. Auf Grund der unwahren Sachverhaltsdarstellung kann entgegen der Vertreterin (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 9.7.2021, S. 5) auch nicht von einer bloss unzutreffenden rechtlichen Würdigung gesprochen werden. Es geht vorliegend nicht darum, dass der Rekurrent davon ausgegangen war, die fragliche Liegenschaft sei mehrheitlich privat genutzt worden, weshalb er Anspruch auf den Pauschalabzug gehabt habe. Vielmehr gewährte ihm die Veranlagungsbehörde mangels Kenntnis der Mieterträge aus Geschäftsräumen und der Nichtgeltendmachung von tatsächlichen Kosten den Pauschalabzug für die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Amtes wegen bzw. wurde dieser bei der Veranlagung automatisch gewährt. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärungen 2009 und 2011 bis 2014 war der Rekurrent jedoch verantwortlich, weshalb er verpflichtet war, die erzielten Mieterträge korrekt zu deklarieren. Indem er dies unterliess, verletzte er seine Verfahrenspflichten und die unwahren Steuererklärungen führten zu ungenügenden Steuerveranlagungen, die in Rechtskraft erwuchsen. Die Liegenschaft D._____ Gbbl. Nr. C._____ wurde in den hier interessierenden Steuerjahren vorwiegend geschäftlich genutzt (mehr als 50 %; vgl. Tabelle auf S. 6 der Vernehmlassung der ZVB/N vom 20.9.2021), da der Mietertrag, der aus der geschäftlichen Nutzung (Geschäftsräumlichkeiten: F._____ und E._____) erzielt wurde, höher war als jener aus der privaten Nutzung. Zu diesem Schluss kam auch das Verwaltungsgericht im Entscheid betreffend die Jahre 2015 und 2016. Ausschlaggebend war hierbei, dass die E._____ im 1. UG entgegen der Ansicht des Rekurrenten als geschäftliche Nutzung qualifiziert wurde (vgl. VGE 100 2019 359/360 vom 14.9.2020, E. 5.2; pag. 348-347). Folglich ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

5. Die vollendete Steuerhinterziehung ist in allen ihren Ausgestaltungen (Art. 175 Abs. 1 al. 1-3 DBG [bzw. Art. 217 Abs. 1 Bst. a-c StG] sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB. Vorsätzlich verübt ein Delikt, "wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt". Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen des Pflichtigen voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht. Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt. Ein solcher ist zu bejahen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (Sieber/Malla, a.a.O., N. 30 zu Art. 175 DBG; BGer vom 13.11.2001 in StE 2002 B 101.21 Nr. 15, E. 2c/bb). Mit Bezug auf die Steuer-

verkürzung hat das Bundesgericht für die Folgerung von Wissen auf den Willen des Täters eine besondere Formel geprägt, wonach der Nachweis des Vorsatzes erbracht gilt, "wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war". Das Wissen um die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben muss mit hinlänglicher Sicherheit nachgewiesen sein; blosse Wahrscheinlichkeit genügt nicht. Die Abklärung der Verhältnisse muss ergeben, "dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann". Dies setzt voraus, dass die Steuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für die steuerpflichtige Person erkennbar oder zumindest mit vertretbarem Aufwand festzustellen war. Ferner muss die Steuerbarkeit unbestritten und offensichtlich sein (Sieber/Malla, a.a.O., N. 31 zu Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Demgegenüber handelt fahrlässig, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). "Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist" (Sieber/Malla, a.a.O., N. 32 zu Art. 175 DBG). Dem Beschuldigten sind die Umstände vorzuhalten, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens sowie die Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolgs ergeben (BGE 116 Ia 455 E. 3c). Fahrlässigkeit liegt i.d.R. auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben keine Kenntnis hatte. Die Unkenntnis kann sich dabei nicht nur auf Tatsachen (irrige Vorstellungen über den Sachverhalt, Art. 19 StGB), sondern auch auf die gesetzlichen Vorschriften beziehen (Rechtsirrtum, Art. 20 StGB). Ob ein solcher Irrtum angenommen werden kann, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Hinsichtlich des Masses der gebotenen (objektiven) Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einmal aus der im Gesetz statuierten umfassenden Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Demnach findet sich überall dort, wo die steuerpflichtige Person ihre Unterschrift setzen muss, der Hinweis, dass sie mit der Unterschrift auch die Zusicherung abgebe, das entsprechende Formular vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Folgerichtig kann sich die steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, kein Fachmann in Steuerfragen zu sein. Ferner muss die steuerpflichtige Person auf Grund des geforderten hohen Masses der gebotenen Sorgfalt auf noch ungewisse Sachverhaltselemente wie auch auf Unsicherheiten im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Bedeutung von Tatsachen in der Steuererklärung hinweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 60 zu Art. 175 DBG). Die Frage der Verletzung der subjektiven Sorgfaltspflicht wird unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Täters geprüft. Zu diesen zählen etwa Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung. Ist die steuerpflichtige Person über ihre Rechte und Pflichten im Unklaren, so hat sie sich darüber Gewissheit zu verschaffen oder wenigstens der Behörde von ihrem Zweifel Kenntnis zu geben. Diese Verpflichtung trifft auch

die unbeholfene steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 65 f. zu Art. 175 DBG). Die Informationen, welche für die steuerpflichtige Person aus dem Steuererklärungsformular und der Wegleitung zur Steuererklärung ersichtlich sind, werden als bekannt vorausgesetzt. Die Steuerpflichtigen müssen alle Rubriken des Steuererklärungsformulars und allfälliger Zusatzblätter genau lesen, die diesbezüglichen Ausführungen in der mitversandten Wegleitung ansehen und wahrheitsgemäss deklarieren. Wer den gestellten Fragen mit Verständnisschwierigkeiten begegnet, die Rubriken aber vorbehaltlos ausfüllt, weiss um die Gefahr einer Steuerverkürzung. Vertraut die steuerpflichtige Person auf deren Ausbleiben wegen einer Korrektur durch die Steuerbehörden, handelt sie fahrlässig; nimmt sie sie dagegen in Kauf, handelt sie vorsätzlich. Sie hat ihre Zweifel daher zu artikulieren und die Steuerverwaltung auf die Notwendigkeit einer Prüfung hinzuweisen (VGE 22646/22647 vom 16.1.2007, E. 3.2.1, nicht publiziert).

5.1 Die ZVB/N ist vorliegend in der Einspracheverfügung vom 17. Juni 2021 zur Überzeugung gelangt (pag. 403), dass dem Rekurrenten ein zumindest eventualvorsätzliches Vorgehen vorzuwerfen sei. An diesem Standpunkt hält die ZVB/N auch in ihrer Vernehmlassung vom 20. September 2021 (S. 9) fest. Die Vertreterin ist hingegen der Ansicht (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 9.7.2021, S. 6), dass er weder eventualvorsätzlich noch fahrlässig gehandelt habe. Der subjektive Tatbestand sei mithin nicht erfüllt. Eventualvorsatz sei ausgeschlossen, da der Rekurrent beim Ausfüllen der Steuererklärungen nicht daran gezweifelt habe, seine Deklarationen könnten nicht zutreffen bzw. der Pauschalabzug für Liegenschaftsunterhalt könnte zu Unrecht geltend gemacht werden. Folglich sei er sich nie einer Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Deklarationen bewusst gewesen, was das mögliche Voraussehen eines Erfolgs bzw. einer Steuerhinterziehung ausschliessen würde. Im Folgenden ist somit zu prüfen, ob die ZVB/N zu Recht von einem eventualvorsätzlichen Vorgehen ausgegangen ist.

5.2 Mit Blick in die entsprechenden Gesetze und Verordnungen (vgl. VGE 100 2019 359/360 vom 14.9.2020, E. 4.1; pag. 351-350), in das jeweils gültige Merkblatt 5 betreffend die Grundstückskosten (Ziff. 4) und – wie die ZVB/N bereits richtig ausführte (vgl. Vernehmlassung vom 20.9.2021, S. 7) –, mit Blick in die jeweilige Wegleitung der Steuerverwaltung betreffend natürliche Personen (Ziff. 7.2) der entsprechenden Jahre (2009 und 2011 bis 2014) wäre ohne weiteres ersichtlich gewesen, dass bei Grundstücken zwischen dem Pauschalabzug und dem Abzug der tatsächlichen Kosten gewählt werden kann. Bei Grundstücken des Privatvermögens mit vorwiegend geschäftlicher oder gewerblicher Nutzung durch Dritte können jedoch nur die tatsächlichen Kosten abgezogen werden. In der Wegleitung wird zudem festgehalten, dass ein Grundstück als vorwiegend geschäftlich genutzt gilt, wenn der Mietertrag aus den Geschäftsräumlichkeiten höher ist als jener aus dem Wohnteil. Die Wegleitung und das Merkblatt sollen

den steuerpflichtigen Personen das Ausfüllen der Steuererklärung erleichtern und werden als bekannt vorausgesetzt. Dem Formular 7 der Steuererklärung ist zudem klar zu entnehmen, dass die Mieterträge separat aufzulisten sind, da es unter Ziff. 7.1 mehrere Rubriken gibt. Ferner steht unter Ziff. 7.2 in Klammern die explizite Ausnahme, dass bei Grundstücken mit vorwiegend geschäftlicher oder gewerblicher Nutzung nur die tatsächlichen Kosten abgezogen werden können.

5.3 Der strafrechtliche Vorwurf liegt vorliegend darin, dass eine unkorrekte Sachverhaltsdarstellung kausal zu einer Steuerverkürzung führte. Hierbei musste der Rekurrent als erfahrener Notar wissen, wie wichtig die korrekte Sachverhaltsdarstellung ist. Irrelevant ist dagegen, ob er der Ansicht war, die Mieterträge stammten vorwiegend aus vermieteten Wohnungen bzw. privater Nutzung. Beim Ausfüllen der Steuererklärungen wird von der steuerpflichtigen Person keine rechtliche Würdigung, sondern grundsätzlich nur eine korrekte Sachverhaltsdarstellung erwartet. Hierbei kann von einem Notar erwartet werden, dass er die Steuererklärung korrekt ausfüllen bzw. einen Sachverhalt mit Hilfe der Steuererklärung korrekt darstellen kann. Hierfür braucht es kein Steuerwissen. Dies, obwohl die Steuerrekurskommission davon ausgeht, dass der Rekurrent als Notar in seiner Ausbildung und aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit über Steuerwissen verfügt. In Übereinstimmung mit der ZVB/N (vgl. Vernehmlassung vom 20.9.2021, S. 9) kann weiter davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent grundsätzlich wusste, wann Mieterträge aus vermieteten Wohnhäusern und Wohnungen oder aus vermieteten Geschäftsräumen stammten. Vorliegend war auch nur bei einem Teil der Mieterträge umstritten, ob es sich um eine geschäftliche oder private Nutzung handelte. Bei einem grösseren Teil der Mieterträge war dies indes unumstritten bzw. unproblematisch. Die Mieterträge aus der von Dritten als F._____ genutzten Räume wurden jedenfalls geschäftlich genutzt. Für die korrekte Sachverhaltsdarstellung musste dem Rekurrenten somit bewusst gewesen sein, dass zumindest ein Teil der vermieteten Räume der Liegenschaft geschäftlich genutzt wurde. Auch musste ihm bewusst gewesen sein, dass diese daraus erzielten Mieterträge aus geschäftlicher Nutzung nicht unter der Rubrik "Mietertrag aus vermieteten Wohnhäusern und Wohnungen", sondern unter der Rubrik "Bruttoertrag aus Vermietung von Geschäftsräumen" zu deklarieren waren. Dies umso mehr, als sich die korrekte Deklaration der Mieterträge bereits aus dem Formular 7 der Steuererklärung und den verschiedenen Rubriken in Ziff. 7.1 für die Einkünfte ergibt. Auch müssen ihm als Notar die Folgen einer falschen Deklaration der Mieterträge bekannt gewesen sein. Insbesondere muss ihm bewusst gewesen sein, dass die Steuerbehörde ohne korrekte Sachverhaltsdarstellung keine Kenntnis von den Mieterträgen aus vermieteten Geschäftsräumen haben konnte und sie deshalb im Veranlagungsverfahren von einem unkorrekten bzw. unwahren Sachverhalt ausging. Auch musste der Rekurrent insbesondere damit rechnen, dass die Veranlagungsbehörde auf seine Angaben, die für eine gesetzmässige Veranlagung rechts-

erheblich waren, abstellte, ohne sie näher zu kontrollieren (vgl. BGer 2A.168/2006 vom 8.3.2007, E. 4.1 mit Hinweisen). Da sie von einer ausschliesslich privaten Nutzung ausging, prüfte sie nicht, ob eine geschäftliche oder private Nutzung überwog und dem Rekurrenten aufgrund der gemachten Angaben tatsächlich der Pauschalabzug für den Grundstückunterhalt zustand. Der Rekurrent wäre gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 167 Abs. 1 StG auf Grund seiner Mitwirkungspflichten jedoch gehalten gewesen, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Diese Pflicht hat er verletzt, womit es zu einem Steuerausfall kam und eine zu tiefe Veranlagung resultierte. Indem er die gesamten Mieterträge als solche als Mieterträge aus Wohnzwecken deklarierte, nahm er eine (endgültige) Täuschung der Steuerbehörden und einen dadurch eintretenden Steuerausfall zumindest in Kauf, weshalb von einer eventualvorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung auszugehen ist (VGE 100 2014 200/201 vom 28.7.2015, E. 4.3).

5.4 Für die Steuerrekurskommission erscheint nach dem Gesagten als unzweifelhaft erstellt, dass der Tatbestand von Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erfüllt ist. Tatbestandsmässigkeit indiziert ferner die Rechtswidrigkeit. Das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen ist zu verneinen, so wie auch Anzeichen fehlender Schuldfähigkeit bzw. andere die Schuld als zweifelhaft erscheinen zu lassende Anhaltspunkte fehlen.

6. Der Strafrahmen ist im Gesetz nicht betragsmässig, sondern als Bruchteil bzw. Vielfaches der hinterzogenen Steuer festgelegt (Sieber/Malla, a.a.O., N. 41 zu Art. 175 DBG). Gemäss Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG beträgt die Busse für eine vollendete Steuerhinterziehung in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, 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. Die Strafzumessung bewegt sich dabei innerhalb des Strafrahmens von Art. 175 Abs. 2 DBG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 91 f. zu Art. 175 DBG) bzw. Art. 217 Abs. 2 StG. Nach dem Wortlaut von Art. 175 Abs. 2 DBG (bzw. Art. 217 Abs. 2 StG) kann nur bei "leichtem" oder bei "schwerem" Verschulden vom Regelstrafmass abgewichen werden (Sieber/Malla, a.a.O., N. 46 zu Art. 175 DBG). Entscheidend ist somit, ob in einem konkreten Fall ein Regelfall oder ein Verschulden vorliegt, das im Vergleich zu einem solchen als leicht beziehungsweise schwer erscheint (VGE 100 2009 66/67 vom 26.11.2009, E. 8.3, nicht publiziert). Diese Bestimmung ist so auszulegen, dass sie nicht nur mit Bezug auf den Strafrahmen, sondern auch hinsichtlich der Ver-

schuldensgrade nur die "Grenzpunkte" setzt. Damit wird das Regelstrafmass zum blossen Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip. Dadurch können Fälle "unterdurchschnittlichen", aber nicht gerade bloss leichten Verschuldens angemessen geahndet werden (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 46 zu Art. 175 DBG). Des Weiteren ist der Betrag der Hinterziehungsbusse "je nach den Verhältnissen des Täters" so festzusetzen, "dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist" (Art. 106 Abs. 3 StGB). Nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise des Täters sind dessen persönliche Verhältnisse, bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen, nach denen sich seine Strafempfindlichkeit beurteilt. Dazu gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Lebensaufwand, Familien- und Unterstützungspflichten, Beruf und Erwerb, Alter und Gesundheit. Bei der Beurteilung der persönlichen Verhältnisse des Täters ist auch dessen Persönlichkeit im Zeitpunkt der Entscheidung von Bedeutung. Berücksichtigt werden Reue und Einsicht; es ist sodann nicht zu beanstanden, ein unkooperatives Verhalten während der Untersuchung (z.B. Schweigen, Bestreitung, Mitwirkungsverweigerung) in die Beurteilung der Täterpersönlichkeit einfließen zu lassen und als fehlende Reue und Einsicht strafferhöhend zu würdigen. Demgegenüber rechtfertigt eine sich über mehrere Steuerperioden hinweg erstreckende Delinquenz für sich genommen keine Straferhöhung, hat sie doch auf Grund der Verknüpfung der Bussenzumessung mit den hinterzogenen Steuern bereits eine Erweiterung des gesamten Strafrahmens zur Folge. Im Rahmen dieser Grundsätze steht den Strafbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Spielraum des Ermessens zu (Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG).

Da der Rekurrent vorliegend zumindest eventualvorsätzlich gehandelt habe, ist die ZVB/N bei der Strafzumessung von einem mittleren Verschulden des Rekurrenten und der Regelbusse ausgegangen, weshalb sie einen Bussenfaktor von 1.0 der hinterzogenen Steuer angewandt hat (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 20.9.2021, S. 9 f.). Zur Höhe des Bussenfaktors bzw. der ausgesprochenen Bussen hat die Vertreterin ihrerseits keine Ausführungen gemacht. Für eine vollendete Steuerhinterziehung beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Wie die ZVB/N bereits ausgeführt hat (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 20.9.2021, S. 9 f.), hat der im Jahr J. _____ geborene Rekurrent in der Steuererklärung 2020 einen Gewinn aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF _____ (Formular 9; pag. 418), ein Wertschriftenvermögen von CHF _____ (Formular 3; pag. 458) sowie Schulden und Schuldzinsen von CHF _____ (Formular 4; pag. 443) deklariert. Der Rekurrent ist zudem Eigentümer mehrerer Liegenschaften bzw. Grundstücke im Privatvermögen, die er teilweise vermietet und woraus er Mieterträge von insgesamt rund CHF _____ erzielt (Formulare 7; pag. 439-419). Die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten sind somit als sehr komfortabel zu bezeichnen. Erhebliche Strafminderungs- und Straferhöhungsgründe sind keine

ersichtlich. Angesichts der Schwere des Verschuldens (Eventualvorsatz) und unter Berücksichtigung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse rechtfertigt es sich vom Regelstrafmass auszugehen, weshalb eine Busse in Höhe des Einfachen der hinterzogenen Steuern (Faktor 1.0) als gerechtfertigt erscheint. Aus den dargelegten Gründen erweisen sich die Rekurse und Beschwerden bezüglich der Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung nach Art. 217 StG bzw. Art. 175 DBG als unbegründet und sind vollumfänglich abzuweisen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2009 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2009 wird abgewiesen
3. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2011 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2011 wird abgewiesen.
5. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2012 wird abgewiesen.
6. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2012 wird abgewiesen.

7. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2013 wird abgewiesen.
8. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2013 wird abgewiesen.
9. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2014 wird abgewiesen.
10. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2014 wird abgewiesen.
11. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
12. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
13. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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

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

14. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger