

100.2013.20/21U
HAT/SAD/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 15. Mai 2014

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiber Schurter

Dr. A. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführer

gegen



Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Steuerstrafverfahren; Bussen wegen Steuerhinterziehung der Kantons-
steuern und der direkten Bundessteuer 2002 und 2003 (Entscheide der Steuer-
rekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2012; 100 10 223; 200 10
173)

Sachverhalt:

A.

A._____ war bis vor kurzem Chefarzt für Gynäkologie am Spital B._____ (... AG). Zudem betreibt er im Spital eine gynäkologische Praxis als Einzelunternehmung. Anlässlich einer Buchprüfung stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) fest, dass seine Erfolgsrechnungen in den Jahren 2002 und 2003 Aufwendungen im Zusammenhang mit einem «Geburtsvorbereitungsraum» enthielten. Es handelte sich hierbei insbesondere um die Miete von Räumlichkeiten und Abschreibungen auf Umbaukosten einer Liegenschaft an der C.____strasse 1_____ in D._____, die sich im Eigentum seiner damaligen Lebenspartnerin und Angestellten E._____ und deren Sohn befand. Am 13. Juli 2007 leitete die Steuerverwaltung, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuern (ESN), für die rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2002 und 2003 ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren gegen A._____ ein. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 18. Februar 2010 rechnete sie ihm geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand von Fr. ... (2002) sowie Fr. ... (2003) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf und erhob Nachsteuern, Bussen und Verzugszinsen in der Höhe von insgesamt Fr. ... bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. ... bei der direkten Bundessteuer. Die ESN ging dabei «in dubio pro reo» von fahrlässiger Tatbegehung aus und setzte den Bussenfaktor auf 0,66 der hinterzogenen Steuer fest.

B.

Dagegen erhob A._____ am 18. März 2010 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Die StRK trennte offenbar in der Folge das Straf- vom Nachsteuerverfahren und sistierte Letzteres bis zum rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens. Am 18. Oktober 2011 führte die Vizepräsidentin der StRK eine mündliche Einvernahme mit A._____ durch. Mit Entscheiden vom 11. Dezember 2012 wies die StRK die Rechtsmittel ab und erhöhte das Strafmass für die Steuerbussen auf 100 % der hinterzogenen Steuer, ausmachend Fr. ... bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. ... bei der direkten Bundessteuer. Zuvor hatte die StRK den Steuerpflichtigen zur beabsichtigten «reformatio in peius» angehört.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 11. Januar 2013 hat A. _____ sowohl gegen den Entscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch gegen jenen betreffend die direkte Bundessteuer 2002 und 2003 (Strafsteuern) Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben mit folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Der Beschwerdeführer sei vom Vorwurf der Steuerhinterziehung, begangen in den Jahren 2002 und 2003, freizusprechen.
2. Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2012 sei vollumfänglich und ersatzlos aufzuheben.
3. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen ->

Mit Verfügung vom 15. Januar 2013 hat der (damalige) Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Eingaben vom 8. Februar bzw. 12. März 2013 je die Abweisung der Beschwerden.

D.

Weil aufgrund der Ausführungen in der Beschwerdeschrift bezüglich Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) unklar ist, ob A. _____ die Nichtdurchführung einer öffentlichen Verhandlung durch die StRK bzw. eine damit verbundene Gehörsverletzung rügt oder die Durchführung einer öffentlichen Verhandlung durch das Verwaltungsgericht verlangt, hat ihm der Instruktionsrichter am 6. August 2013 Gelegenheit zur Klärung gegeben. Mit Eingabe vom 26. August 2013 hat A. _____ die Durchführung einer öffentlichen Verhandlung im Sinn von Art. 6 Ziff. 1 EMRK verlangt, den entsprechenden Antrag in der Folge aber zurückgezogen, weshalb die auf den 21. November 2013 angesetzte Verhandlung abgesagt wurde (Verfügung vom 18.11.2013).

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist demnach einzutreten, soweit die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und eventuell die Neuurteilung der Angelegenheit durch die Vorinstanz verlangt wird.

1.2 Nicht einzutreten ist dagegen auf die Beschwerde, soweit verlangt wird, der Beschwerdeführer sei vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freizusprechen. Gegen den Beschwerdeführer ist – anders als in einem förmlichen Strafverfahren – nicht formell Anklage erhoben worden. Vielmehr wird eine solche im Steuerhinterziehungsverfahren, ähnlich wie in einem Strafbefehlsverfahren, durch die Bussenverfügung ersetzt (BGer 2C_242/2013 vom 25.10.2013, E. 1.1).

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (BGE 130 II 509 E. 8.3). Die für die Erhebung der Strafsteuern einschlägigen Vorschriften des StG und des DBG lauten gleich. Es rechtfertigt sich deshalb nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeiten in einer Urteilsschrift.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (vgl. BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013, E. 2.2.2, 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 2.3, je mit Hinweisen; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 5.5 [bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]; Roman Sieber, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 175 DBG N. 2).

3.

3.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit; sie bemessen sich für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, in sinngemässer Anwendung von Art. 85 StG und Art. 58 DBG, welche die Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen regeln (Art. 21 Abs. 1 und 5 StG; Art. 18 Abs. 1 und 3 DBG). Diese Bestimmungen gelten auch für Personen, die freiwillig Buch führen (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 18 N. 135). Der Beschwerdeführer hat für die fragliche Zeit unbestrittenermassen eine (ordnungsgemässe) Buchhaltung geführt, weshalb die Bestimmungen über die Festsetzung des Reingewinns von juristischen Personen sinngemäss Anwendung finden.

3.2 Für die Bestimmung des Reingewinns von juristischen Personen ist vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs auszugehen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG), womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben wird. Es besagt, dass Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bilden, wenn bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (statt vieler BVR 2008 S. 181 E. 3.1; auch zum Folgenden BGer 2C_515/2010 vom 13.9.2011, in StE 2011 B 23.41 Nr. 5 E. 2, je mit Hinweisen). Ausgehend vom handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinn nennt das Gesetz verschiedene Tatbestände, die zu solchen steuerlichen

Erfolgskorrekturen führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; zum Ganzen VGE 2009/421/422 vom 25.4.2012, E. 2.2 mit Hinweisen [bestätigt durch BGer 2C_533/2012 sowie 2C_534/2012 vom 19.2.2013]).

3.3 Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz nicht näher definiert. Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem mit diesem verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (BGE 138 IV 47, nicht publ. E. 5.3 [6B_453/2011 vom 20.12.2011]; vgl. auch BGE 135 II 86 E. 3.1, 122 IV 25 E. 2c). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn ungeschickt disponiert wird. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit steht, wobei die blossе Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 23012/23013 vom 12.6.2008, E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009]; Brülisauer/Poltera, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 58 DBG N. 47 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Aktiengesellschaft für den privaten Lebensaufwand der Aktionäre erbringt (BGE 138 IV 47, nicht publ. E. 5.3 [6B_453/2011 vom 20.12.2011]; vgl. etwa auch BGer 2C_278/2012 und 2C_279/2012 vom 1.10.2012, E. 2.1, 2C_895/2010 vom 27.5.2011, E. 2.1; VGE 2011/395/396 vom 2.9.2013, E. 2.2, 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 5.4.1; je mit weiteren Hinweisen). In ähnlicher Weise werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit unter geschäfts- und berufsmässig bedingten Kosten nach Art. 32 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG diejenigen Kosten verstanden, die nach wirtschaftlichem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können. Nicht abziehbar sind demgegenüber insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebensunterhaltskosten) sowie der durch die berufliche Stellung bedingte Privataufwand (Art. 39 Bst. a StG; Art. 34 Bst. a DBG; vgl. dazu BGer 2C_485/2012 und 2C_486/2012 vom 28.11.2012, E. 3). Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck (Reich/Züger, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 27 DBG N. 11; ferner VGE 2010/128/129 vom 1.2.2011, E. 2.1, 23218/23219 vom 5.11.2008, in StE 2009

B 23.1 Nr. 63 E. 3, 22795/22796 vom 30.4.2008, E. 2.2.1 [je zur Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit gegenüber Liebhaberei und Hobby]).

3.4 Da der steuerbare Unternehmensgewinn aus der kaufmännischen Buchführung hervorgeht, die für die Steuerbehörden wegen des Grundsatzes der Verbindlichkeit der Handelsbilanz massgebend ist, ist der tatbestandsmässige Erfolg einer vollendeten Steuerhinterziehung eingetreten, sobald eine Unregelmässigkeit in der Buchhaltung besteht und gestützt darauf eine zu niedrige Veranlagung erfolgt (vgl. BGE 135 II 86 E. 3.1; vgl. auch BGer 6B_663/2013 vom 3.2.2014, E. 2.4.3.2, 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011, E. 5.3).

4.

Streitig ist zunächst, ob die rechtskräftigen Veranlagungen des Beschwerdeführers der Jahre 2002 und 2003 unvollständig geblieben sind. Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, der Beschwerdeführer habe seinen Erfolgsrechnungen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand belastet; sie hat damit die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Buchhaltung verneint. Es geht dabei um folgenden Sachverhalt:

4.1 Der Beschwerdeführer war seit 19.. als Chefarzt für Gynäkologie am Spital B._____ unselbständig erwerbstätig und führt daneben in den Spitalräumlichkeiten eine eigene Praxis als Einzelunternehmung. Im Jahr 2001 begann er, auf Kosten seiner Arztpraxis bzw. seines Einzelunternehmens das Dachgeschoss eines Bauernhauses in D._____ auszubauen, in dem später Geburtsvorbereitungskurse stattfinden sollten. Die Liegenschaft befand sich im je hälftigen Miteigentum seiner damaligen Lebenspartnerin und Angestellten E._____ und deren Sohn. Gemäss Mietvertrag vom 19. Oktober 2002 mietete der Beschwerdeführer die inzwischen teilweise ausgebauten Räumlichkeiten rückwirkend vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Dezember 2007 für einen monatlichen Mietzins von Fr. 2'050.-- (inkl. Nebenkosten). Als Verwendungszweck des Mietobjekts wurde angegeben «Geburtsvorbereitungsraum, Babymassageraum (Praxisräume)». Die Räume wurden dem Beschwerdeführer dabei im «heutigen Zustand, d.h. Wände gestrichen, Boden gelegt, aber ohne jegliche Einrichtungen» überlassen, wobei die «praxisspezifischen Einrichtungen, Beleuchtung, Innenausbau etc.» Sache des Mieters seien und dieser verpflichtet wurde, das Mietobjekt bei Auflösung des Mietverhältnisses in den «ursprünglichen Zustand» zurückzusetzen (vgl. Vorakten StRK, act. 3C pag. 182). Der Beschwerdeführer nutzte die gemieteten Räume nicht selber, sondern stellte sie mit ihm zusammenarbeitenden Hebammen (sowie Atemtherapeutinnen, Tragtuchinstruktorinnen sowie Still- und Ernährungsberaterinnen) zur Verfügung, welche dort ab Januar 2003 im Rahmen des Projekts «F._____» auf eigene Rechnung entsprechende Kurse anboten. Bereits

einige Tage zuvor, nämlich am 16. Oktober 2002, hatten E._____ und ihr Sohn «unter Einschluss der vorhandenen Praxiseinrichtung» mit einer der betroffenen Hebammen für das Jahr 2003 einen «Mietvertrag für Geschäftsräume» abgeschlossen, der einen monatlichen Mietzins von Fr. 350.-- zuzüglich Fr. 50.-- Nebenkosten vorsah. Per 31. Dezember 2004 wurde der Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Lebenspartnerin sowie deren Sohn vorzeitig aufgelöst, da die in den betreffenden Räumlichkeiten tätigen Hebammen beschlossen hatten, ihre Kurse fortan anderswo anzubieten.

4.2 Buchhalterisch erfasste der Beschwerdeführer die geschilderten Vorgänge wie folgt: Im Jahr 2002 aktivierte er Fr. 36'581.55 unter dem Konto «Praxiseinrichtung Geburtshaus». Dieser Betrag setzte sich aus folgenden Posten zusammen: «Einrichtung Geburtsvorbereitungsraum» (Fr. 7'968.15; Gegenkonto Nr. ...), «..., Boden» (Fr. 12'166.--; Gegenkonto Nr. ...), «2. Bauetappe lt. Aufstellung» (Fr. 12'623.55; Gegenkonto Nr. ...) sowie «Parkplätze Geburtsvorbereitungsraum» (Fr. 3'823.85; Gegenkonto Nr. ...). Davon schrieb der Beschwerdeführer die Hälfte noch im Jahr 2002 erfolgswirksam ab, so dass sich ein Saldovortrag von Fr. 18'300.-- ergab (vgl. zum Ganzen Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B pag. 105-98 und Vorakten StRK, act. 3C pag. 167-139; für den Kontenplan vgl. act. 3A pag. 110-104). Im Jahr 2003 aktivierte er einen Betrag von Fr. 41'523.90, wovon gut Fr. 15'000.-- auf Garten- und Umgebungsarbeiten entfielen. Insgesamt schrieb er vom resultierenden Buchwert (Fr. 59'823.90) Fr. 29'823.90 ab (Buchwert neu Fr. 30'000.--; Vorakten StRK, act. 3C pag. 132; vgl. auch Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B pag. 112-107). Im Steuerjahr 2004, das nicht Gegenstand der vorliegenden Verfahren bildet, beliefen sich die unter «Praxiseinrichtung Geburtshaus» aktivierten Ausgaben auf Fr. 29'241.-- und die Abschreibungen auf Fr. 20'741.05 (Buchwert am 31.12.2004: Fr. 38'500.--; vgl. insb. Vorakten StRK, act. 3C pag. 85). Den Restbetrag buchte der Beschwerdeführer am 1. Januar 2005 zu Lasten des in seiner Buchhaltung bestehenden Kontokorrents von E._____ erfolgsneutral aus (Buchung: Kontokorrent E._____ / Praxiseinrichtung Geburtshaus; vgl. Vorakten StRK, act. 3C pag. 48 und 53). Die Mietzinsen für die Räumlichkeiten in D._____, Fr. 26'650.-- im Jahr 2002 und Fr. 24'600.-- im Jahr 2003, verbuchte er über das Aufwandkonto «Miete Geburtsvorbereitungsraum» (Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B pag. 111 und 102).

4.3 Die Vorinstanz gelangte zum Schluss, der monatliche Mietzins von Fr. 2'050.--, den der Beschwerdeführer seiner Lebensgefährtin bezahlt habe, sei angesichts des Ausbaustandards und der Lage der Liegenschaft – rund ein Kilometer von der nächsten Haltestelle des öffentlichen Verkehrs und mehr als vier Kilometer vom Spital entfernt – als hoch einzustufen. Der Beschwerdeführer habe die Räume nicht selber genutzt, sondern diese, nach seiner eigenen Darstellung, «im Sinne einer grosszügigen Geste für eine geringe Miete (Fr. 400.-- pro Monat)» den mit ihm zusammenarbeitenden

Hebammen für Geburtsvorbereitungskurse zur Verfügung gestellt, wobei diese Mietzinsen unbestrittenerweise seine Lebensgefährtin vereinnahmt habe. Letztlich habe er somit für die Überlassung der von ihm gemieteten und ausgebauten Räume nichts erhalten, womit seinen Ausgaben für das Angebot «F. _____» keine Einnahmen gegenübergestanden seien (angefochtene Entscheide, E. 3.4). Die StRK verwarf sodann den Einwand des Beschwerdeführers, das Projekt habe eine Werbemassnahme zugunsten des Spitals und seiner Arztpraxis dargestellt (angefochtene Entscheide, E. 3.5). Ferner hielt sie fest, der Beschwerdeführer habe verschiedene rein private Auslagen seiner Partnerin seiner Arztpraxis belastet, so etwa eine Rechnung für die Errichtung eines Namensschuldbriefs, Heizöl- und Versicherungskosten sowie Elektrizitätsanschlussgebühren (vgl. angefochtene Entscheide, E. 3.7). Insgesamt seien die Investitionen des Beschwerdeführers in die Liegenschaft nicht geschäftsmässig begründet, weil jener diese nicht im Interesse seiner Arztpraxis, sondern vorab zur Unterstützung seiner Lebenspartnerin getätigt habe (angefochtene Entscheide, E. 3.8).

4.4 Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, für die geschäftsmässige Begründetheit der beanstandeten Aufwendungen sei allein der objektive Zusammenhang zwischen der Geburtsvorbereitung und seiner Arztpraxis massgebend, der aufgrund des Nutzens, den er sich vom Projekt «F. _____» erhofft habe, gegeben sei. Er habe weder private Bedürfnisse befriedigt noch sei er einer Liebhaberei oder einem Hobby nachgegangen. Vielmehr habe er eine ergänzende Geschäftsidee verwirklicht. Damals hätten weder eine gynäkologische Praxis im Raum B. _____ noch das Spital geeignete Räume für solche Kurse anbieten können. Das von seiner Lebenspartnerin 1999 erworbene Bauernhaus habe sich wegen des grossen Platzangebots, der brachliegenden Dachräume und seiner exklusiven Lage für die Einrichtung der gewünschten repräsentativen Infrastruktur angeboten. Seine Lebenspartnerin habe ihm die Räume unausgebaut vermietet, während er die Kosten für die Umbauarbeiten getragen und die Räume den Hebammen zur Verfügung gestellt habe. Zwar hätten diese nur ein bescheidenes Entgelt bezahlt, er habe aber ein Netzwerk aufbauen, Werbung und Imagepflege betreiben und ein offensichtliches Bedürfnis seiner Patientinnen befriedigen können. Der spätere Wegzug der Hebammen in «noch geeignetere Räumlichkeiten» sei kein aussergewöhnliches Ereignis. Er habe sich im Übrigen «glücklich schätzen» dürfen, dass seine Lebenspartnerin nicht den Rückbau der für private Zwecke schlecht nutzbaren Infrastruktur verlangt habe. Die Errichtung des Namensschuldbriefs habe der grundpfändlichen Sicherstellung der Finanzierung des Projekts «F. _____» gedient. Da seine Lebenspartnerin damals nicht in der Liegenschaft gewohnt habe, hätten die Betriebs- und Gebäudekosten weitgehend die Geburtsvorbereitungskurse betroffen. Private Aufwendungen seiner Partnerin seien über den Privataufwand bestritten worden (Beschwerden, Art. 6). – Diese Vorbringen des Beschwerdeführers überzeugen nicht: Wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen

ergibt, standen seinen Ausgaben für das Projekt «F._____» keine Einnahmen gegenüber (E. 4.5). Er begünstigte damit in erster Linie seine Lebenspartnerin, wobei der fehlende geschäftliche Zusammenhang zur Arztpraxis ohne weiteres erkennbar war (E. 4.6).

4.5 Zunächst ist auf die Aufwendungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Angebot «F._____» und den fehlenden wirtschaftlichen Nutzen daraus näher einzugehen.

4.5.1 Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2002 bis 2004 insgesamt rund Fr. 107'000.-- in den Umbau der Liegenschaft und deren Umgebung (Parkplatzgestaltung) investiert. Unter Berücksichtigung der bezahlten Mietzinsen von 36 × Fr. 2'050.-- ergeben sich über knapp drei Jahre verteilte Aufwendungen von rund Fr. 180'000.-- für die Räumlichkeiten in D._____ (vgl. angefochtene Entscheide, E. 3.6.2; vgl. auch Beschwerden, Art. 2 Ziff. 11). Dass der Beschwerdeführer im Raum B._____ trotz ernsthafter Bemühungen keine aus Sicht seiner Einzelunternehmung günstigeren und geeigneteren Räume für die Durchführung von Geburtsvorbereitungskursen hat finden können, ist unter diesen Voraussetzungen unwahrscheinlich. Weiter leuchtet ein, dass die StRK den Mietzins von Fr. 2'050.-- für den unausgebauten Dachstock einer mit öffentlichen Verkehrsmitteln schwer erreichbaren Liegenschaft als hoch eingestuft hat, zumal die Parterrewohnung im gleichen Gebäude für (bloss) Fr. 1'800.-- pro Monat vermietet wurde (vgl. Vorakten StRK, act. 3C pag. 181). Diesen hohen Ausgaben standen keine Einnahmen gegenüber. Das «bescheidene Entgelt» von Fr. 400.--, das die Hebammen zu bezahlen hatten, floss nicht dem Beschwerdeführer zu, sondern seiner Lebenspartnerin (zusätzlich zum vom Beschwerdeführer selber bezahlten Mietzins). Diesbezüglich behauptete er zunächst, es habe sich um die Miete des Estrichs gehandelt (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 18.3.2010, S. 12 ff., Vorakten StRK, act. 3A pag. 69 ff., vgl. auch pag. 16 und 143). Vor Verwaltungsgericht macht er nun geltend, seine Lebenspartnerin habe für die Hebammen Putz- und Aufräumarbeiten erledigt und die Zahlungskontrolle geführt, wofür sie mit den Fr. 400.-- direkt entschädigt worden sei. Gegen ein solches Verständnis der monatlichen Zahlungen spricht bereits der Umstand, dass ausdrücklich ein «Mietvertrag für Geschäftsräume» geschlossen wurde mit einem «Mietzins» von Fr. 350.-- und «Nebenkosten pauschal ohne Abrechnung» von Fr. 50.-- (Vorakten StRK, act. 3C pag. 184). Unbestritten ist jedenfalls, dass der Beschwerdeführer mit dem Projekt «F._____» gar keine Einnahmen erzielen wollte, sondern sich offenbar längerfristig positive Auswirkungen für seine Arztpraxis und das Spital B._____ erhoffte («...»; vgl. Vorakten StRK, act. 3A pag. 122 f.). Von einer eigentlichen «Geschäftsidee» kann daher keine Rede sein.

4.5.2 Auch geschäftsmässig begründete Werbeausgaben liegen indes nicht vor, hätte der Beschwerdeführer dafür doch in guten Treuen ein der Arztpraxis zukommender Erfolg erwarten müssen (Reich/Züger, a.a.O., Art. 27 DBG N. 35, Art. 58 DBG N. 152); Auslagen zugunsten des Spitals, bei dem der Beschwerdeführer angestellt war, sind von vornherein nicht geschäftsmässig begründet. Sponsorenbeiträge etwa sind zum Abzug zuzulassen, soweit sie in einem vertretbaren Verhältnis zur Grösse des Unternehmens und zu Art und Umfang des Adressatenkreises stehen (BGer 2.4.1996, in StE 1997 B 72.14.2 Nr. 19 E. 4b; vgl. BGer 2P.333/1997 und weitere vom 1.5.2000, in StR 2000 S. 518 E. 2). Nicht mit der Gewinnstrebigkeit und dem Unternehmenszweck vereinbar sind unverhältnismässig hohe Beiträge oder solche, die zur Förderung privater Interessen eingesetzt werden (BVR 2007 S. 30 E. 2.3; VGE 2009/66/67 vom 26.11.2009, E. 4.2 f. mit Hinweisen). Vorliegend steht die Höhe der Ausgaben in einem offenkundigen Missverhältnis zu den möglichen positiven Auswirkungen auf die Arztpraxis des Beschwerdeführers. Es ist zunächst zu bedenken, dass die Anzahl Geburten im Raum B._____ durch das Angebot kaum zu beeinflussen war. Überdies treten Ärztinnen und Ärzte generell nur selten durch Werbung in Erscheinung und haben dabei berufsrechtliche Einschränkungen zu beachten (vgl. heute Art. 40 Bst. d des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die universitären Medizinalberufe [Medizinalberufegesetz, MedBG; SR 811.11]). Schliesslich ist nicht ersichtlich, inwiefern überhaupt Werbung für die Arztpraxis des Beschwerdeführers gemacht wurde; jedenfalls findet sich in den Broschüren zum Angebot «F._____» kein Hinweis darauf, wie die StRK zutreffend erwogen hat (angefochtene Entscheide, E. 3.6.2).

4.5.3 Der Beschwerdeführer konnte sich somit durch das Angebot «F._____» weder unmittelbar noch längerfristig wirtschaftliche Vorteile für seine Arztpraxis erhoffen, welche die auf drei Jahre verteilten Aufwendungen von rund Fr. 180'000.-- aus unternehmerischer Sicht gerechtfertigt hätten.

4.6 Weiter ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer mit diesen Aufwendungen vor allem seine damalige Lebenspartnerin begünstigt hat.

4.6.1 Der Ausbau des Dachstocks der Liegenschaft in D._____, die Miete dieser Räumlichkeiten und das Erstellen der Parkplätze kam in erster Linie der Lebenspartnerin des Beschwerdeführers zugute, welche nunmehr als Eigentümerin über das Ergebnis der baulichen Investitionen verfügen kann und welche die entsprechenden Mietzinsen vereinnahmt hat. Es ist evident, dass der Beschwerdeführer in einer Drittliegenschaft solche Investitionen nicht vorgenommen hätte, wobei der fehlende geschäftliche Zusammenhang zur Arztpraxis ohne weiteres erkennbar war. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass der Mietvertrag eine Verpflichtung zum Rückbau vorsah: Die Argumentation des Beschwerdeführers, er habe sich glücklich schätzen dürfen, dass er die «Mieterbauten» nach Auflösung des Mietvertrags nicht habe rückgängig machen

müssen, ist unter den geschilderten Umständen abwegig. Es ist offensichtlich, dass mit der Sanierung und dem Ausbau der Liegenschaft ein beträchtlicher Mehrwert geschaffen worden ist (vgl. die Fotodokumentation des Beschwerdeführers [Vorakten StRK, act. 3A pag. 142-139]; vgl. auch die Bilder auf der Internetseite seiner damaligen Partnerin unter <www.....ch>). Wenn die Beteiligten im Übrigen tatsächlich von einer «Rückbauverpflichtung» ausgegangen wären, hätte der Beschwerdeführer nicht anfangs Oktober 2004 – also rund zwei Monate vor der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrags per 31. Dezember 2004, als der Auszug der Hebammen wohl schon feststand – einen neuen Zwischenboden einbauen lassen. Dieses Vorgehen illustriert vielmehr den fehlenden Zusammenhang der Investitionen zu seiner geschäftlichen Tätigkeit. Als er im Oktober 2002 den Mietvertrag, der eine solche Verpflichtung vorsah, rückwirkend per 1. Januar 2002 abschloss, war der Ausbau ohnehin bereits weit fortgeschritten, wie die aktenkundigen Fotografien (act. 3A pag. 139-142) und Abrechnungen (act. 3C pag. 160 ff.) zeigen. So musste der Ausbau des Dachgeschosses bereits im Jahr 2001 geplant gewesen sein (vgl. Baugesuch vom 21.9.2001 für den Einbau von Dachflächenfenstern, in Vorakten StRK, act. 3C pag. 11). Nicht der Mietvertrag bildete somit die Grundlage für den Ausbau der Räume, sondern der gemeinsame Entschluss des Beschwerdeführers und seiner Lebenspartnerin (so auch die Stellungnahme des Treuhänders, vgl. Vorakten StRK, act. 3A pag. 161), welche zusammen mit ihrem Sohn im Jahr 2002 selber über Fr. 100'000.-- in die Sanierung der Liegenschaft investierte (vgl. Steuererklärung 2002, Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B pag. 51). Schliesslich wurde der Mietvertrag per Ende 2004 «einvernehmlich» vorzeitig aufgelöst, wobei der Beschwerdeführer den damals noch bilanzierten Buchwert aufgrund «des Mehrwerts, den die Investition geschaffen» habe, erfolgsneutral zu Lasten des Kontokorrents seiner Lebenspartnerin ausgebucht hat (vgl. Stellungnahme vom 7.7.2010, Vorakten StRK, act. 3A pag. 86; vgl. auch vorne E. 4.2).

4.6.2 Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer weitere offensichtlich rein private Auslagen seiner Lebenspartnerin über die Arztpraxis verbuchte: Die Kosten für die Errichtung des Namensschuldbriefs dürften im Zusammenhang mit einem Darlehen der Migrosbank an seine Lebenspartnerin und ihren Sohn stehen (vgl. Grundbuchauszug). Wie der Namensschuldbrief in irgendeiner Weise der grundpfandrechtlichen Sicherung der Finanzierung des Projekts «F. _____» durch den Beschwerdeführer gedient haben könnte, ist nicht ersichtlich, zumal dieser kein Eigentum an der Liegenschaft hatte. Weiter sind keine Gründe erkennbar, weshalb der Beschwerdeführer über seine Arztpraxis für die Nebenkosten der gesamten Liegenschaft (Heizöl, Elektrizität) sowie die Gebäudeversicherungsprämie hätte aufkommen sollen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 3.7); zum einen war die Parterrewohnung an eine Drittperson vermietet und zum andern war im vertraglich vereinbarten Mietzins eine Pauschale für die Abgeltung der Nebenkosten enthalten (vgl. Vorakten StRK, act. 3C pag. 182).

4.7 Der Beschwerdeführer tätigte damit private Ausgaben im Interesse seiner Lebenspartnerin über seine Arztpraxis, die (als eigentliche Lebenshaltungskosten) nicht geschäftsmässig begründet sind. Mithin enthalten dessen Buchhaltungen der Jahre 2002 und 2003 einen zu hohen Aufwand, womit die rechtskräftigen Veranlagungen unvollständig geblieben sind und dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entstanden ist. Der für das Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung erforderliche Erfolg ist damit eingetreten. Dass der Beschwerdeführer mit seiner Arztpraxis, wie er betont, insgesamt stets einen Gewinn erzielte, ist unerheblich. Unter welchen Voraussetzungen Investitionen in eine fremde Liegenschaft überhaupt geschäftsmässig begründet sein können, braucht hier nicht weiter erörtert zu werden (vgl. dazu VGE 23012/23013 vom 12.6.2008, E. 3 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009]; VGer FR 14.11.1997, in StE 1998 B 72.13.22 Nr. 38 E. 2b).

5.

Zu prüfen ist weiter, ob der Beschwerdeführer die entsprechende Steuerverkürzung durch ein strafbares Verhalten bewirkt hat, wobei als solches jedes Tun oder Unterlassen in Frage kommt, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist (vorne E. 2).

5.1 Der Beschwerdeführer bestreitet, die unvollständige Veranlagung im Sinn von Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG «bewirkt» bzw. sich strafbar verhalten zu haben. Er habe alle massgeblichen Tatsachen verbucht und in den Jahresabschlüssen transparent dargestellt, womit er seinen Verfahrenspflichten nachgekommen sei. In der Verfahrenspflichtverletzung, d.h. der fehlenden oder unvollständigen Deklaration, liege die Abgrenzung zur Steuerplanung bzw. zur beanstandeten «Steuroptimierung». Die rechtliche Würdigung des Sachverhalts sei hingegen Aufgabe der Steuerverwaltung.

5.2 Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Daraus erhellt, dass Behörden und steuerpflichtige Person grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person muss ihrerseits alles tun, um eine solche zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG), und hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung und Abschlüsse (statt vieler BGer 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013, E. 5.1).

5.3 Diesen Verfahrenspflichten ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen, hat er doch durch die Verbuchung privater Ausgaben über die Arztpraxis klare Rechnungslegungsgrundsätze missachtet. Er kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, es gehe um rein buchhalterische Zuordnungsfragen, deren rechtliche Beantwortung der Steuerverwaltung obliege. Dies umso weniger, als für die Steuerverwaltung erst bei näherer Überprüfung seiner Buchhaltung und der zugehörigen Belege ersichtlich wurde, dass die unter «Praxiseinrichtung Geburtshaus» aktivierten Kosten den Umbau einer Privatliegenschaft der damaligen Lebenspartnerin betrafen. Von Steuerplanung bzw. «Steuroptimierung» kann nach dem Gesagten keine Rede sein. Selbst wenn zu Gunsten des Beschwerdeführers angenommen würde, dass die fehlende geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen für das Projekt «F._____» nicht gerade offensichtlich war, und ihm daher eine gewisse Unsicherheit über deren steuerliche Qualifikation zuzugestehen wäre, könnte er daraus nichts für sich ableiten: Diesfalls hätte er, wie die StRK zutreffend ausführt, an die Steuerbehörden gelangen können und müssen und nicht einfach auf die Richtigkeit der Buchhaltung vertrauen dürfen (BGer 2A.194/2002 vom 25.4.2003, in StR 59/2004 S. 58 E. 2.5.3; vgl. auch BGE 140 I 68, nicht publ. E. 11.3 [BGer 2C_416/2013 vom 5.11.2013]), zumal er mit seinem Treuhänder über das Projekt gesprochen und ihn gefragt hatte, ob er die Kosten bei den «Steuern angeben, bzw. abwälzen» könne, womit ihm bewusst war, dass die rechtliche Qualifikation zu unterschiedlicher Steuerbelastung führen würde (vgl. Vorakten StRK, act. 3A pag. 119).

5.4 Durch die Deklaration eines zu geringen Einkommens in den Jahren 2002 und 2003 hat der Beschwerdeführer somit unvollständige rechtskräftige Veranlagungen bewirkt, wobei ohne weiteres davon auszugehen ist, dass es dadurch zur unvollständigen Veranlagung gekommen ist, so dass der Kausalzusammenhang zwischen dem Steuerausfall des Gemeinwesens und dem (strafbaren) Verhalten des Beschwerdeführers erstellt ist. Mithin ist der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG sowie Art. 175 Abs. 1 DBG erfüllt. Dabei kann offenbleiben, ob die «Investitionen» in das Projekt «F._____» nicht bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Zahlungen zu einer Erfolgskorrektur führen würden, da dies auf die Höhe der objektiv hinterzogenen Steuern keinen massgeblichen Einfluss hätte.

6.

Die Vorinstanz hat in den angefochtenen Entscheiden auf eventualvorsätzliche Tatbegehung erkannt.

6.1 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt wird (sog. direkter Vorsatz) bzw. wenn der Erfolgseintritt für möglich gehalten und in Kauf genommen wird (sog. Eventualvorsatz; vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2 mit Hinweisen). Eventualvorsatz ist zu bejahen, wenn sich der Täterschaft der Erfolg ihres Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass dieses vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich dann zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (vgl. Roman Sieber, a.a.O., Art. 175 DBG N. 29). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt in Steuerstrafverfahren der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die steuerpflichtige Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit dem Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der gemachten Angaben in der Regel nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a; BGer 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011, E. 2.1; zum Ganzen auch VGE 2011/395/396 vom 2.9.2013, E. 6.2, 2011/190/191 vom 14.2.2013, E. 4.2, je mit Hinweisen; Roman Sieber, a.a.O., Art. 175 DBG N. 31).

6.2 Die StRK hat erwogen, der Beschwerdeführer habe mit seinem Treuhänder über die steuerliche Behandlung des Projekts «F. _____» gesprochen. Er sei sich somit bewusst gewesen, dass sich je nach Verbuchung eine unterschiedliche Steuerbelastung ergebe und habe eine Steueroptimierung «begrusst». Aus seinen Ausführungen müsse geschlossen werden, dass er weder seinen Treuhänder noch seine Lebenspartnerin instruiert habe, wie private Aufwendungen auszuscheiden seien, sondern dass er ohne Nachfrage darauf vertraut habe, dass dies richtig gemacht werde. Sodann habe er nicht erklären können, weshalb die Lohnzahlungen an seine Lebenspartnerin über zwei verschiedene Bankkonti abgewickelt worden seien. Es sei unglaubwürdig, dass der Treuhänder dieses ungewöhnliche Vorgehen nicht mit ihm abgesprochen habe. Der Lebenspartnerin seien zudem jeden Monat namhafte Beträge (sog. Praxisauslagen) ausbezahlt worden, deren Verwendungszweck der Beschwerdeführer nicht gekannt haben wolle. Schliesslich habe er erklärt, die Liegenschaftskosten auch nach der Trennung von seiner Partnerin noch bezahlt zu haben, weil diese dazu nicht in der Lage gewesen sei. Er habe demnach gewusst, dass er zulasten seiner Arztpraxis private Aufwendungen seiner Partnerin bezahle. Aufgrund der Gesamtumstände sei erstellt,

dass er eine unzulässige Steuerverkürzung zumindest billigend in Kauf genommen habe, womit eine eventualvorsätzliche Tatbegehung vorliege (angefochtene Entscheide, E. 5.2). – Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe nicht an der Geschäftskausalität der streitbetroffenen Aufwendungen gezweifelt, zumal er vor der Realisierung des Projekts seinen Treuhänder beigezogen habe. Auch das Spital B. _____ bestätige, dass zwischen dem Projekt und seiner Arztpraxis ein Zusammenhang bestehe (Beschwerden, Art. 6). Er sei weder ein versierter Geschäftsmann noch in Steuerfragen besonders begabt und deshalb nicht in der Lage, Buchhaltungsdetails und rechtliche Zuordnungen wie die Qualifikation der vorliegenden Investition auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Dafür habe er einen Steuerberater, auf dessen Einschätzung er sich habe verlassen dürfen.

6.3 Als selbständig Erwerbstätiger mit langjähriger Berufserfahrung musste dem Beschwerdeführer die steuerliche Relevanz der Unterscheidung von privaten und geschäftlichen Ausgaben bewusst sein. Selbst für juristische Laien ist offenkundig, dass Investitionen in ein Wirtschaftsgut nicht geschäftsmässig begründet sind, wenn dieses von vornherein nicht geeignet ist, einen Ertrag abzuwerfen, und primär die eigene Lebenspartnerin davon profitiert. Überhaupt hat der Beschwerdeführer verschiedene offensichtlich rein private Ausgaben über seine Arztpraxis verbucht. Ferner ist er gemäss den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz selbst nach dem Zeitpunkt, in dem die Hebammen die Räumlichkeiten in D. _____ aufgegeben hatten und der Mietvertrag aufgelöst worden war, noch (nunmehr privat) für die Liegenschaftskosten aufgekommen. Zudem fällt auf, dass er den Restwert der «Investition» im Jahr 2005 erfolgsneutral zu Lasten des Kontokorrents seiner Lebenspartnerin ausgebucht hat. Dieses inkonsequente Vorgehen spricht dagegen, dass er zuvor von geschäftsmässig begründeten Ausgaben ausgegangen ist und verdeutlicht seine eigentlichen Beweggründe, nämlich die finanzielle Unterstützung seiner Partnerin. Das Projekt «F. _____» bot Anlass und Gelegenheit, die Kosten für die Sanierung und den Ausbau des Bauernhauses – aus «Steuroptimierungsgründen» – teilweise über die Arztpraxis zu verbuchen und zugleich die mit ihm zusammenarbeitenden Hebammen zu unterstützen, wie der Beschwerdeführer selber einräumte (vgl. Vorakten StRK, act. 3A pag. 119; vgl. auch Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B pag. 151). Für das Verwaltungsgericht ist aufgrund dieser Umstände erstellt, dass sich der Beschwerdeführer bewusst war, dass die Ausgaben im Zusammenhang mit dem Projekt «F. _____» (grösstenteils) privater Natur waren.

6.4 Der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung kann sich der Beschwerdeführer nach ständiger Rechtsprechung nicht dadurch entziehen, dass er seine Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter besorgen lässt. Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, so hat sich der Steuerpflichtige

dessen Verhalten anrechnen zu lassen, wenn er in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen. Namentlich nimmt er den Versuch einer Steuerverkürzung in Kauf, wenn er die Erstellung der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt und sich nicht darum kümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind (statt vieler BGer 2C_908/2011 und weitere vom 23.4.2012, E. 3.5, 2C_29/2011 vom 16.6.2011, E. 2.4, 2A.168/2006 vom 8.3.2007, E. 4.2, 6S.217/2004 vom 26.11.2004, E. 5.2). Diesbezüglich erklärte der Beschwerdeführer vor der StRK, die Verbuchung der streitbetroffenen Aufwände sei eine «treuhänderische Angelegenheit» gewesen, weshalb er sich nicht weiter darum gekümmert habe. Die laufende Buchhaltung habe seine Lebenspartnerin geführt und er habe ihr vertraut, dass sie dies richtig mache. Den Abschluss und die Bilanz der Erfolgsrechnung habe der Treuhänder gemacht. Er habe weder den Treuhänder noch die Lebenspartnerin entsprechend instruiert. Der Treuhänder habe auch die Steuererklärung ausgefüllt, wobei seine damalige Lebenspartnerin die dafür notwendigen Belege gesammelt habe. Er habe kontrolliert (jedoch nicht bis ins Detail) und unterschrieben. Nachdem ihm der Treuhänder alles erklärt habe, habe er auf die Richtigkeit dieser Angaben vertraut (vgl. Vorakten StRK, act. 3A pag. 119; vgl. dazu auch Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B pag. 151). Nach dem Gesagten war jedoch der fehlende geschäftliche Zusammenhang zwischen den Auslagen und der Arztpraxis des Beschwerdeführers auch für ihn als juristischer Laie klar erkennbar. Der Beschwerdeführer durfte mithin nicht einfach auf die (angebliche) Einschätzung seines Treuhänders vertrauen, sondern hätte selber die Verantwortung für die Richtigkeit seiner Steuererklärung übernehmen müssen.

6.5 Nach dem Gesagten ist es nicht rechtsfehlerhaft, wenn die StRK auf eine (eventual-)vorsätzliche Tatbegehung erkannt hat.

7.

Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschulden bis auf ein Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Die StRK erwog diesbezüglich, die Steuerverwaltung habe den nicht geschäftskausalen Aufwand aufgrund einer Buchprüfung auf Fr. ... (2002) sowie Fr. ... (2003) beziffert. Der Beschwerdeführer habe zur Höhe der Steuerverkürzung keine Ausführungen gemacht. Die umstrittenen Buchungen seien jedoch soweit möglich geprüft worden und könnten («in dubio pro reo») bestätigt werden, obschon aus den teilweise erhältlich gemachten Kontodetails hervor gehe, dass dem Praxisaufwand möglicherweise weitere private Aufwendungen belastet worden

seien (angefochtene Entscheide, E. 4.2). Die StRK ging sodann von einem mittelschweren Verschulden aus und setzte die Busse entsprechend dem Regelstrafmass auf das Einfache der hinterzogenen Steuern fest (angefochtene Entscheide, E. 5.4). Der Beschwerdeführer macht hierzu keinerlei Ausführungen. Dass die Höhe der ausgefallten Bussen 2002 und 2003 mit insgesamt Fr. ... bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. ... bei der direkten Bundessteuer rechtsfehlerhaft wäre, ist denn auch nicht ersichtlich. Es kann auf die überzeugenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden.

8.

Damit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Die vom Beschwerdeführer beantragten Zeugeneinvernahmen versprechen – wie aus den vorstehenden Erwägungen hervorgeht – im Hinblick auf die (fehlende) geschäftsmässige Begründetheit der Investitionen, das strafbare Verhalten und den (Eventual-)Vorsatz des Beschwerdeführers keine zusätzlichen Erkenntnisse, weshalb diese Beweisanträge abgewiesen werden (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 18 N. 9 f.; BVR 2012 S. 252 E. 3.3.3, 2011 S. 97 E. 4.2.1; BGE 134 I 140 E. 5.3, 131 I 153 E. 3, 130 II 425 E. 2.1). Aus dem gleichen Grund konnte die StRK die entsprechenden Beweisanträge abweisen, ohne den Untersuchungsgrundsatz (Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 199 Abs. 1 StG) oder den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör zu verletzen (Art. 21 ff. VRPG; Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]). Ferner hat der Beschwerdeführer vor der StRK keine öffentliche Verhandlung im Sinn von Art. 6 Ziff. 1 EMRK verlangt, weshalb auch die Nichtdurchführung einer solchen durch die StRK keine Gehörsverletzung darstellt (vgl. vorne Bst. D).

9.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 (Strafsteuern) wird abgewiesen, soweit auf sie eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002 und 2003 (Strafsteuer) wird abgewiesen, soweit auf sie eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 4'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.