

100.2016.257/258U
ARB/SBE/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 12. Juni 2018

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____
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 Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern
2004-2007; Steuerbussen (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 2. August 2016; 100 15 350-353, 200 15 282-285)



Sachverhalt:

A.

A._____ war in den Steuerjahren 2004 bis 2007 Partner einer in der Rechtsform einer Kollektivgesellschaft organisierten Anwaltskanzlei mit Sitz in Zürich. Im Juli 2009 nahm das Kantonale Steueramt Zürich bezüglich der Geschäftsjahre 2004 bis 2007 bei der Gesellschaft eine Buchprüfung vor. Gestützt auf die dabei gewonnen Erkenntnisse eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentraler Veranlagungsbereich Nachsteuer, am 17. September 2012 gegen A._____ für die rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2004 bis 2007 ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 13. Juli 2015 rechnete sie seinem Einkommen geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen von Fr. 19'299.-- (2004), Fr. 55'334.-- (2005), Fr. 23'608.-- (2006) und Fr. 242'976.-- (2007) auf. Mit separaten Einspracheentscheiden gleichen Datums auferlegte sie A._____ wegen vollendeter, eventualvorsätzlich bzw. teilweise grobfahrlässig begangener Steuerhinterziehungen Steuerbussen in der Höhe von insgesamt Fr. 88'889.85 für die Kantons- und Gemeindesteuern (2004: Fr. 5'989.85; 2005: Fr. 16'727.50; 2006: Fr. 6'941.90; 2007 Fr. 59'230.60) sowie von Fr. 38'301.70 für die direkte Bundessteuer (2004: Fr. 2'219.50; 2005: Fr. 7'299.60.--; 2006: Fr. 3'132.35; 2007: Fr. 25'650.25).

B.

Gegen die Strafsteuerentscheide erhob A._____ am 10. August 2015 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 2. August 2016 wies diese die Rechtsmittel ab und erhöhte das Strafmass für die Steuerbussen betreffend das Steuerjahr 2007 von Faktor 0,8 auf das Einfache der hinterzogenen Steuer. Zuvor hatte die StRK dem Steuerpflichtigen Gelegenheit eingeräumt, sich zur beabsichtigten Schlechterstellung (sog. reformatio in peius) zu äussern.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 2. September 2016 hat A. _____ in der Steuerstrafsache sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2004 bis 2007 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und folgende Rechtsbegehren gestellt:

- «1. Das vorliegende Steuerstrafverfahren sei aufzuheben (Art. 40 i.V.m. Art. 86 Abs. 1 VRPG) und zur Durchführung des Veranlagungs- sowie Einspracheverfahrens an eine Behörde zurückzuweisen, welche die verfassungsmässigen Vorgaben an die Unabhängigkeit der urteilenden Behörde erfüllt.
2. Eventualiter: Die Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 2. August 2016 betreffend Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2004 bis 2007 seien aufzuheben und die Sache sei zur Neu Beurteilung an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen.
3. Subeventualiter: Die Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 2. August 2016 betreffend Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2004 bis 2007 seien aufzuheben.
4. Subsubeventualiter: Die Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 2. August 2016 betreffend Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2004 bis 2007 seien aufzuheben. Wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung sei eine angemessene Steuerbusse von neu Faktor 0,33 desjenigen Betrags festzusetzen, der auf den massgeblichen Einkommensaufrechnungen im Sinn der nachstehenden Erwägungen resultiert.»

Mit Verfügung vom 6. September 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 16. September 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 5. Oktober 2016 je die Abweisung der Beschwerden.

Am 31. Oktober 2016 hat sich A. _____ erneut vernehmen lassen. Er hält an seinen Anträgen fest.

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 Abs. 1 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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. BGE 142 II 20 E. 1.2, 138 I 143 E. 1.2). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein (BVR 2017 S. 205 E. 1.4). 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 sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.2 einzutreten.

1.2 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird einerseits durch die angefochtene Verfügung bzw. den angefochtenen Entscheid, das sogenannte Anfechtungsobjekt, und andererseits durch die Anträge der beschwerdeführenden Partei (allenfalls in Verbindung mit der Begründung) bestimmt. Der Streitgegenstand kann nicht über das hinausgehen, was die Vorinstanz beurteilt hat, welche wiederum nur das von der verfügenden Behörde Angeordnete prüfen darf (vgl. BVR 2011 S. 391 E. 2.1 auch zum Folgenden). – Soweit der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht die Frage der korrekten Verbuchung der Privatanteile an den Fahrzeugkosten (inkl. Gewinn aus dem

Verkauf des Geschäftsfahrzeugs) aufwirft und beantragt, es sei auf deren Aufrechnung zu verzichten (vgl. Beschwerde S. 29 Rz. 101 ff.), bewegt er sich ausserhalb des Streitgegenstands. Vor der Vorinstanz war die Aufrechnung der diesbezüglichen Privatanteile nicht (mehr) umstritten (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1 sowie Rekurs S. 13 Rz. 38, S. 15 Rz. 43, S. 16 Rz. 48, S. 17 Rz. 51). Auf die Beschwerden ist daher insoweit nicht einzutreten.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die für die Erhebung der Strafsteuern massgeblichen Bestimmungen des StG und des DBG lauten soweit hier relevant gleich, weshalb sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

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

2.

2.1 Vorab macht der Beschwerdeführer eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend. Er wirft der StRK vor, er sei zwar eingeladen worden, sich zur beabsichtigten Änderung des Einspracheentscheids zu seinen Ungunsten (sog. *reformatio in peius*) zu äussern, indes habe ihn die StRK mit der Handhabung der Fristen um die Möglichkeit einer Stellungnahme gebracht. Die am 7. Juli 2016 bis zum 27. Juli 2016 beantragte Fristerstreckung habe die Vorinstanz lediglich bis zum 21. Juli 2016 bewilligt. Diese Frist sei zu knapp bemessen gewesen, weshalb sein Vertreter am 14. Juli 2016 um eine Erstreckung bis zum ursprünglich beantragten Datum ersucht habe. Da die Erstreckung im beantragten Umfang aus den dargelegten wichtigen Gründen geboten gewesen wäre und zu-

dem keine Dringlichkeit vorgelegen habe, erweise sich die verweigerte längere Erstreckung als schikanös und liege insofern eine Gehörsverletzung vor (vgl. Beschwerde S. 10 Rz. 30 ff.).

2.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG (vgl. auch Art. 151 StG) sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, der in die Rechtsstellung einer Einzelperson eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht, sich vor dem Erlass eines Entscheids zur Sache zu äussern (statt vieler BGE 144 I 11 E. 5.3, 140 I 99 E. 3.4; BVR 2018 S. 281 E. 3.1, 2012 S. 28 E. 2.3.1). Aus der verfassungsrechtlichen Garantie des rechtlichen Gehörs ergibt sich, dass eine Behörde, die beabsichtigt, im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens zu einer *reformatio in peius* zu schreiten, die betroffene Partei vorgängig auf eine beabsichtigte Schlechterstellung aufmerksam machen und ihr Gelegenheit zu einer Stellungnahme einräumen muss (vgl. etwa BGer 2C_994/2014 vom 19.6.2015 E. 3.2, 2A.421/2003 vom 15.3.2004 E. 2.2). Art. 199 Abs. 2 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 DBG sieht entsprechend vor, dass die kantonale Steuerrekurskommission die Veranlagung nach Anhören des Steuerpflichtigen auch zu dessen Nachteil abändern kann. Die im Gesetz ausdrücklich statuierte vorherige Anhörung hat dabei unabhängig davon zu erfolgen, ob der *reformatio in peius* neue Gesichtspunkte zugrunde liegen (vgl. BGer 2C_21/2013 und 2C_22/2013 vom 5.7.2013 E. 3.1, 2A.403/2002 vom 24.3.2003, in StE 2003 B 96.12 Nr. 13, StR 58/2003 S. 454 und ASA 73 S. 554, E. 2.2).

2.3 Mit Verfügung vom 28. Juni 2016 gab die StRK dem Beschwerdeführer bekannt, dass sie bezüglich der im Steuerjahr 2007 doppelt in Abzug gebrachten anteiligen BVG-Arbeitnehmerbeiträge und des doppelt berücksichtigten BVG-Einkaufs in Betracht ziehe, aufgrund seiner Verfahrenspflichten im Zusammenhang mit der Erstellung der Buchhaltung bzw. der Ermittlung des steuerbaren Einkommens- und Vermögensanteils auch insoweit von einer eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung auszugehen und dementsprechend das Strafmass auf das Einfache der hinter-

zogenen Steuer zu erhöhen. Sie räumte dem Beschwerdeführer Gelegenheit ein, sich zur möglichen Schlechterstellung bis zum 7. Juli 2016, also innert einer Frist von acht Tagen zu äussern. Am 7. Juli 2016 ersuchte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers aufgrund ferienbedingter Abwesenheiten um Fristverlängerung bis 27. Juli 2016. Diesem Gesuch entsprach die StRK mit einer einmaligen Fristverlängerung bis zum 21. Juli 2016 nur teilweise (Verfügung vom 8.7.2016 [act. 3A pag. 158]). Dagegen setzte sich der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers am 14. Juli 2016 zur Wehr und hielt für das Einreichen einer Stellungnahme und zusätzlicher Beweismittel an der Fristverlängerung im beantragten Umfang fest. Die StRK wies das Gesuch am 15. Juli 2016 ab und bestätigte die (nur) bis am 21. Juli 2016 gewährte Fristerstreckung. In der Folge liess der Beschwerdeführer diese Frist unbenutzt verstreichen und reichte am 27. Juli 2016 eine Stellungnahme ein. Am 2. August 2016 erging der Entscheid der StRK, ohne dass die Stellungnahme berücksichtigt worden wäre. Dem Protokoll über das Zirkulationsverfahren innerhalb des Spruchkörpers kann entnommen werden, dass der Entscheid am 26. Juli 2017 bereits in Zirkulation war (vgl. zum Ganzen act. 3A pag. 156 ff.).

2.4 Bei der Frist zum Einreichen einer Stellungnahme handelt es sich um eine behördlich angesetzte Frist, welche die zuständige Behörde nach eigenem Ermessen festsetzen und auf Gesuch hin auch verlängern kann, sofern hierfür zureichende Gründe dargetan werden (Art. 161 Abs. 2 StG; Art. 119 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 43 Abs. 1 VRPG; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 119 DBG N. 9 ff.; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 43 N. 1 ff.). Ob die Gründe für eine Fristerstreckung zureichend sind, entscheidet die Behörde nach pflichtgemäßem Ermessen, mit Rücksicht auf die Natur der Streitsache, die betroffenen Interessen und die Verfahrensumstände (vgl. BGer 1A.94/2002 vom 2.7.2002 E. 3.1; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 119 DBG N. 13; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 43 N. 4 auch zum Folgenden). Die zuständige Behörde verfügt beim Ansetzen und Erstrecken von behördlichen Fristen über einen erheblichen Ermessensspielraum. Sie berücksichtigt bei der Festlegung der Dauer der Erstreckung die Umstände des konkreten Verfahrens, den gestellten Antrag und seine Begründung sowie die

betroffenen Interessen (vgl. BGer 2C_508/2016 vom 18.11.2016 E. 3.4, 2C_703/2009 und 2C_22/2010 vom 21.9.2010 E. 4.3 [betreffend Frist zur Bezahlung des Kostenvorschusses]; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 119 DBG N. 16b).

2.5 Die Vorinstanz hat zum Einreichen einer Stellungnahme zur möglichen reformatio in peius eine relativ kurze Frist von acht Tagen angesetzt, diese indes auf Gesuch hin um zwei Wochen verlängert. Inwiefern die Verweigerung einer weitergehenden Fristerstreckung unzureichend begründet sein soll, ist nicht erkennbar: Die von der StRK geübte Zurückhaltung bei der Gewährung der beantragten Fristerstreckung erscheint vorab im Hinblick auf die per 1. Januar 2017 in Kraft getretenen neuen Verjährungsbestimmungen im Steuerstrafrecht (vgl. dazu hinten E. 5) als gerechtfertigt. Gegenstand der Anhörung war zudem einzig die von der StRK in Aussicht gestellte Schlechterstellung, welche – wie der Beschwerdeführer selbst vorbringt – auf «Sachverhaltselementen beruhte, die [...] längst bekannt» waren (Beschwerde S. 11 Rz. 36). In Anbetracht der diesbezüglich nicht sehr umfangreichen Akten und der eingeschränkten Thematik erscheint eine Frist von insgesamt drei Wochen mehr als ausreichend, zumal der Beschwerdeführer durch einen Anwalt vertreten war, der bei einem grösseren Wirtschaftsprüfungs-, Treuhand- und Beratungsunternehmen tätig ist. Falls dieser ferienhalber abwesend gewesen sein sollte – was bislang nicht belegt worden ist –, darf erwartet werden, dass er sich so organisiert, dass anstehende Fristen eingehalten werden können; dies umso mehr, als der Mandatsleiter des Bereichs Steuern und Recht, der alle früheren Stellungnahmen mitunterzeichnet hatte, im fraglichen Zeitraum offenbar verfügbar war (vgl. Fristerstreckungsgesuche vom 7. und 14.7.2016 [act. 3A pag. 157 bzw. 160 f.]). Unter diesen Umständen hat die StRK mit der nur teilweisen Gewährung einer Fristerstreckung weder ihr pflichtgemässes Ermessen noch das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt.

2.6 Ebenfalls nicht stichhaltig ist die Rüge, die Nichtberücksichtigung der verspäteten Eingabe durch die StRK stelle eine Verletzung von Art. 25 VRPG dar: Diese Bestimmung sieht vor, dass die Parteien im Rahmen des Streitgegenstands solange neue Tatsachen und Beweismittel in das Verfahren einbringen dürfen, als weder verfügt noch entschieden noch mit pro-

zessleitender Verfügung das Beweisverfahren förmlich geschlossen worden ist. Massgeblich für die Beurteilung einer Angelegenheit ist somit der Sachverhalt im Zeitpunkt des Entscheids (BVR 2012 S. 529 E. 6.5; 2011 S. 448 E. 3.4.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 25 N. 2). Zu den neuen Sachverhaltselementen bzw. Beweismitteln zählen solche, die während der Rechtshängigkeit des Verfahrens entstanden sind (echte Noven) und solche, die zwar nicht neu entstanden, jedoch bisher nicht vorgebracht bzw. eingereicht worden sind (unechte Noven; vgl. zum Ganzen BVR 2011 S. 448 E. 3.4.1 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 25 N. 3). Der Beschwerdeführer hat in der (verspäteten) Stellungnahme vom 27. Juli 2016 sein Vorgehen bei der Deklaration der Vorsorgeeinkäufe erläutert und dazu zwei Beweismittel eingereicht, die Gewinnverteilungstabelle des Jahres 2007 sowie eine Bescheinigung über Vorsorgebeiträge. Die entsprechenden Dokumente waren in den Akten bereits enthalten (vgl. act. 3D pag. 118 und 122) und es war bekannt, dass sich der Beschwerdeführer bei der Deklaration darauf stützte. Ebenfalls hatte er sich im Verlauf des Verfahrens mehrfach zum Verschulden bezüglich der doppelten BVG-Abzüge geäussert (vgl. Stellungnahme vom 9.2.2015 [act. 3F pag. 1229] sowie Einsprache vom 1.4.2015 [act. 3F pag. 1289 ff.]). Selbst wenn seine Schilderung in der Eingabe vom 27. Juli 2016 detaillierter ausfiel als seine früheren Ausführungen zu dieser Sache, lagen damit keine neuen bisher unbekanntes Tatsachen vor. Mangelt es der Eingabe vom 27. Juli 2016 an (unechten) Noven, liegt in der unterbliebenen Berücksichtigung von vornherein kein Verstoß gegen Art. 25 VRPG, weshalb offenbleiben kann, ob das Beweisverfahren zu jenem Zeitpunkt nicht bereits förmlich geschlossen war.

3.

Der Beschwerdeführer macht weiter eine Verletzung verschiedener (straf-)prozessualer Verfahrensgarantien geltend.

3.1 Das Steuerhinterziehungsverfahren ist strafrechtlicher Natur, wird jedoch (ebenfalls) von der Veranlagungsbehörde geführt, wobei die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren sinngemäss zur Anwendung

gelangen (vgl. Art. 225 Abs. 1 StG; Art. 182 Abs. 3 DBG). Neben den im Steuerrecht festgelegten Verfahrensbestimmungen sind die strafprozessualen Verfahrensgarantien von Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) zu beachten (BGE 140 I 68 E. 9.2 [Pra 103/2014 Nr. 45], 138 IV 47 E. 2.6.1; BGer 2C_1157/2016 und 2C_1158/2016 vom 2.11.2017, in StE 2018 B 101.8 Nr. 23, E. 4.2; VGE 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22, E. 3.1 f. mit Hinweisen auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Vorbem. zu Art. 174-195 N. 7 und 35; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 175 DBG N. 39). Im Steuerstrafverfahren gilt demnach der aus diesen Bestimmungen abgeleitete und in Art. 14 Ziff. 3 Bst. g des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0.103.2) ausdrücklich verankerte Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare», wonach die steuerpflichtige Person nicht gehalten ist, zu ihrer eigenen Belastung beizutragen. Daraus ergibt sich insbesondere, dass die Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens der angeschuldigten Person erlangt worden sind (BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 mit Hinweisen; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 151 DBG N. 9; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 182 DBG N. 50 f.)

3.2 Im Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren ist die steuerpflichtige Person demgegenüber zur Mitwirkung verpflichtet (Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 167 StG; Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 126 DBG) und macht sich unter Umständen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar, wenn sie ihrer Mitwirkungspflicht trotz Mahnung nicht nachkommt (Art. 216 StG; Art. 174 DBG). Wird parallel zu oder im Anschluss an ein Nachsteuerverfahren ein Strafsteuerverfahren geführt, kann die Mitwirkungspflicht in Konflikt zum strafprozessualen Recht geraten, sich nicht selbst belasten zu müssen («nemo tenetur»; vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbem. zu Art. 174-195 N. 32 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 174 ff. N. 5 ff. sowie Art. 183

N. 25 ff. auch zum Folgenden; vgl. auch BGer 2C_901/2012 vom 30.1.2013 E. 2.2, 2C_1011/2014 vom 18.6.2015 E. 3.2). Um den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK zu genügen, dürfen Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; mit Umkehr der Beweislast nach Art. 191 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG) noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 227 Abs. 4 Satz 1 StG; Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG; BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; BGer 2C_938/2016 und 2C_939/2016 vom 15.2.2017, in StR 2017 S. 416, E. 2.7.1). Weiter ist die Steuerverwaltung verpflichtet, die betroffene Person bei Einleitung des Steuerstrafverfahrens auf ihr Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hinzuweisen (Art. 226 Abs. 1 StG; Art. 183 Abs. 1 DBG). Damit verbunden ist die Verpflichtung, die steuerpflichtige Person darüber aufzuklären, dass sie im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selbst belasten würde. Eine Missachtung dieser Bestimmungen führt dazu, dass die von der steuerpflichtigen Person im Nachsteuerverfahren gemachten Aussagen im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht ohne weiteres verwertet werden dürfen (vgl. VGE 2016/310/311 vom 31.7.2017 E. 2.2; 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22, E. 3.2; BGE 138 IV 47 E. 2.8.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 183 N. 13; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 183 DBG N. 9; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 151 DBG N. 12).

3.3 Es ist gesetzlich nicht ausgeschlossen, dass das Nachsteuer- und das Strafsteuerverfahren gemeinsam angehoben und von derselben Behörde geführt werden (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 183 DBG N. 2-4). Für die Kantons- und Gemeindesteuern ist in Art. 225 Abs. 1 StG ausdrücklich die Möglichkeit festgehalten, Verfahren wegen Steuerhinterziehung gemeinsam mit einem Nachsteuerverfahren durchzuführen. Werden die beiden Verfahren gleichzeitig geführt, erfassen die im Steuerstrafverfahren geltenden strafprozessualen Garantien auch die Nachsteuererhebung (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 183 DBG N. 3 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbem. zu Art. 174-195 N. 36). Beruft sich die steuerpflichtige Person auf ihr Aussageverweigerungsrecht, können die beiden Verfahren –

sowohl für die Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern – zur besseren Verwirklichung der strafprozessualen Garantien formell getrennt und separat weitergeführt werden (BVR 2003 S. 433 E. 3.1.1; VGE 2016/310/311 vom 31.7.2017 E. 2.3; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 153 DBG N. 1a; Annik Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 208 N. 5-7).

4.

4.1 Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass sämtliche in den Nach- und Strafsteuerverfahren erhobenen Beweise unverwertbar seien. Er macht geltend, er könne sich «nicht erinnern [...], dass der verfahrenseinleitenden Verfügung der Steuerverwaltung das darin erwähnte Informationsblatt beigelegt gewesen sei». – Das Schreiben der Steuerverwaltung vom 17. September 2012 betreffend die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens (vgl. act. 3E pag. 748 ff. sowie act. 3B pag. 204 ff.) verweist auf Art. 226 Abs. 1 StG verbunden mit der Aufforderung, das «beigelegte Informationsblatt» zu beachten. Das Informationsblatt wird zudem auf Seite 2 des Schreibens nochmals als Beilage erwähnt. In Anbetracht der zweimaligen Nennung darf angenommen werden, dass der Beschwerdeführer das Fehlen des Informationsblatts bemerkt hätte. Da er indes im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung keine dahingehenden Einwände erhoben hat (vgl. Einsprachen vom 1.4.2015 [act. 3F pag. 1258 ff.]), ist zu schliessen, dass er in Kenntnis von dessen Inhalt bzw. der massgebenden Bestimmung freiwillig auf das Aussageverweigerungsrecht verzichtet hat (vgl. zum treuwidrigen Geltendmachen von Verfahrensfehlern BGE 143 V 66 E. 4.3, 141 III 210 E. 5.2). Diese Annahme rechtfertigt sich umso mehr, als es sich beim Beschwerdeführer um einen Rechtsanwalt und Notar handelt. Sein Schweigerecht darf bei diesen Gegebenheiten als bekannt vorausgesetzt werden (vgl. BGE 130 I 126 E. 3.2 f.; BGer 6B_327/2010 vom 19.8.2010 E. 2.3). Kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer am 2. Juli 2014 anlässlich der Einvernahme durch die Steuerverwaltung auf das Schweigerecht hingewiesen worden ist (vgl. act. 3F pag. 1144 ff.). Der Beschwerdeführer nennt denn auch keine kon-

kreten Unterlagen oder Erkenntnisse, die er in Kenntnis des Aussageverweigerungsrechts nicht eingereicht bzw. mitgeteilt hätte und die seiner Meinung nach einem Beweisverwertungsverbot unterliegen würden. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung Nach- und Strafsteuerverfahren gemeinsam geführt und die Aussagen des Beschwerdeführers und die eingereichten Dokumente verwertet hat. Entsprechend ist auch nicht ersichtlich, inwiefern infolge der gemeinsamen Durchführung der Nach- und Strafsteuerverfahren sein Anspruch auf Beurteilung durch ein unabhängiges und unparteiisches Gericht (Art. 30 Abs. 1 BV; Art. 26 Abs. 1 KV) trotz der Weiterzugsmöglichkeit des Strafsteuerverfahrens an die StRK und das Verwaltungsgericht von vornherein vereitelt worden sein soll (vgl. Beschwerde S. 5 Rz. 10 ff.).

4.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Doppelfunktion der Steuerverwaltung als urteilende und untersuchende Behörde führe zu einer Verletzung seines Anspruchs auf Beurteilung durch ein unabhängiges und unparteiisches Gericht. – Das Steuerhinterziehungsverfahren wird von den kantonalen Steuerverwaltungsbehörden geführt, obschon es sich bei der Hinterziehungsbusse um eine echte Strafe handelt (vgl. vorne E. 3.1). Eine Aufteilung der Aufgaben auf untersuchende, anklagende und entscheidende Behörde ist gesetzlich nicht vorgesehen; auf verwaltungsbehördlicher Ebene fallen somit Untersuchungs- und Strafverfügungsverfahren zusammen. Indem jedoch die Möglichkeit besteht, die von der Steuerverwaltung erlassene Bussenverfügung durch die StRK und damit durch ein verwaltungsunabhängiges Justizorgan überprüfen zu lassen (vgl. Art. 2 Abs. 3 Bst. d des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), wobei diese sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtsanwendung frei überprüfen und anstelle der Steuerverwaltung neu entscheiden kann (Art. 197 Abs. 1, Art. 198 Abs. 2 und Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 140 Abs. 3 und 142 Abs. 4 DBG), wird dem Anspruch auf Überprüfung durch ein unabhängiges und unparteiisches Gericht (Art. 30 Abs. 1 BV; Art. 26 Abs. 1 KV; Art. 6 Ziff. 1 EMRK) Genüge getan (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 182 N. 10, 15 f., 17 und 151; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 182 DBG N. 5 und 85 ff.; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 588 f.; Peter Locher, a.a.O., Art. 182 N. 15; vgl. auch

BGE 124 IV 234 E. 3c). Inwiefern eine Befangenheit der StRK «aus institutionell-verfahrensorganisatorischen Gründen» bestehen soll, ist nicht ersichtlich. Eine Verletzung der Begründungspflicht durch die Vorinstanz (vgl. Beschwerde S. 6 Rz. 14) ist in diesem Zusammenhang ebenfalls zu verneinen, hat sie doch einlässlich dargelegt, dass die gesetzlich vorgesehene Beschwerdemöglichkeit an die mit umfassender Prüfungsbefugnis ausgestatteten unabhängigen Gerichtsbehörden die Voraussetzung dafür schafft, dass das Steuerstrafverfahren durch die Steuerverwaltung geführt werden kann (vgl. angefochtene Entscheide E. 2.1 ff.).

4.3 Der Beschwerdeführer beanstandet weiter, dass er anlässlich der Buchprüfung am Sitz der Anwaltskanzlei seine Mitwirkungsrechte nicht habe wahrnehmen können und sieht insoweit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

4.3.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör garantiert den betroffenen Personen unter anderem ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren (vgl. vorne E. 2.2). Er vermittelt unter anderem das Recht, sich an der Beweiserhebung beteiligen oder zumindest zum Beweisergebnis äussern können (statt vieler BGE 140 I 99 E. 3.4, 134 I 83 E. 4.1, je mit Hinweisen). Dieser Anspruch entfaltet seine Wirkung, wenn die Entscheidungsinstanz Beweismassnahmen im Sinn von Art. 19 Abs. 1 VRPG (bzw. Art. 166 Abs. 3 StG bzw. Art. 123 Abs. 2 DBG) trifft, wozu namentlich die Durchführung einer Bücherprüfung gehört (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 24 N. 1 f.; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N. 54 mit Hinweisen; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 182 DBG N. 71; vgl. auch BGer 2C_823/2011 und 2C_824/2011 vom 28.6.2012 E. 4.2.2 mit Hinweisen). Soweit im Amtshilfeverkehr beschaffte oder gemeldete Informationen und übermittelte Dokumente verwendet werden, hat die betroffene steuerpflichtige Person Anspruch darauf, sich zu deren Verwendung im Verfahren zu äussern (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 111 DBG N. 14 sowie Art. 112 DBG N. 23; Peter Locher, a.a.O., Art. 111 N. 29b; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 11 N. 31 ff.).

4.3.2 Die Steuerverwaltung eröffnete das Nach- und Strafsteuerverfahren gegen den Beschwerdeführer gestützt auf Erkenntnisse des kantonalen

Steueramts Zürich (KSTA), die dieses im Veranlagungsverfahren eines bei derselben Anwaltskanzlei tätigen Rechtsanwalts erhoben hatte (vgl. Protokoll vom 6.1.2017 [act. 3E pag. 727 ff.]). Das KSTA informierte die Steuerverwaltung im Rahmen des Amtshilfeverkehrs unter Steuerbehörden (Art. 155 StG; Art. 111 DBG; Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) über das Ergebnis der Buchprüfung, die im Zeitraum vom 6. bis 9. Juli 2009 am Sitz der Anwaltskanzlei durchgeführt worden war (vgl. Meldung KSTA vom 10.5.2012 [act. 3E pag. 728]). Die Steuerverwaltung nahm somit nicht selber eine amtliche Buchprüfung vor (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N. 47 mit Hinweisen; vgl. auch VGE 2009/314 vom 22.11.2010 E. 3.4), sondern stützte sich auf einen Amtsbericht einer anderen Steuerbehörde (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N. 45 und 51 ff.). Eine Zusammenfassung der Erkenntnisse des KSTA stellte sie dem Beschwerdeführer mit Einleitung des Strafsteuerverfahrens am 17. September 2012 zu (vgl. act. 3E pag. 748 ff.) und übermittelte ihm mit E-Mail vom 5. Oktober 2012 das Protokoll des KSTA zur Stellungnahme (vgl. act. 3E pag. 755). Der Beschwerdeführer konnte sich in der Folge mündlich und schriftlich einlässlich dazu äussern (vgl. E-Mail vom 27.11.2012 sowie Besprechungsnotiz vom 5.12.2012 [act. 3E pag. 772 und 774]). Im Umstand, dass er an der Bücherprüfung nicht anwesend war, ist daher keine Gehörsverletzung zu erblicken.

4.3.3 Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die StRK habe den Grundsatz der Unmittelbarkeit missachtet (vgl. Beschwerde S. 7 Rz. 17), ergibt sich aus den massgeblichen Verfahrensvorschriften (vgl. BGE 125 I 127 E. 6c/aa; BGer 1C_808/2013 vom 22.5.2014 E. 3.2, 1C_232/2008 vom 16.9.2008 E. 2.2.2) kein Anspruch darauf, dass Beweise unmittelbar durch die entscheidende Instanz zu erheben sind; vielmehr ist das Rechtsmittelverfahren vor der StRK vom Instruktions- bzw. Mittelbarkeitsprinzip geprägt (vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission [StRKG; BSG 661.611]; vgl. auch Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 N. 49). Ein solcher Anspruch ergibt sich auch nicht aus den Anforderungen der EMRK an ein faires Verfahren, kommt es doch bei der Beurteilung von Geschäftsbüchern nicht auf die

unmittelbare eigene Wahrnehmung an (vgl. Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege, 3. Aufl. 2013, Rz. 250 f. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des EGMR). Ebenso ist nicht ersichtlich, inwiefern die Steuerverwaltung das Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht des Beschwerdeführers unterlaufen haben soll, indem sie auf die vom KSTA gemeldeten Informationen bzw. übermittelten Dokumente abstellt: Der den Beschwerdeführer belastende Sachverhalt ist vor Einleitung des Strafsteuerverfahrens gegen ihn im Rahmen des Veranlagungsverfahrens anderer steuerpflichtiger Personen bekannt geworden. Eine Verletzung des Rechts des Beschwerdeführers, sich selbst nicht belasten zu müssen (vgl. vorne E. 3.1), ist bei diesen Gegebenheiten nicht erkennbar.

4.4 Soweit der Beschwerdeführer schliesslich die ordnungsgemässe Besetzung der Vorinstanz in Frage stellt (vgl. Replik vom 31.10.2016 [act. 7]), ergibt sich aus den Ausführungen der Vizepräsidentin der StRK, dass sie nicht bis 5. August, sondern nur bis 1. August 2016 ferienabwesend war (vgl. Vernehmlassung vom 16.9.2016 [act. 3]). In den Akten finden sich denn auch keine Anhaltspunkte für eine nicht gesetzeskonforme Besetzung des Spruchkörpers, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen.

5.

Im Streit liegen Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung betreffend die Steuerjahre 2004 bis 2007. Zu Gunsten des Beschwerdeführers ist von Amtes wegen zu prüfen, ob in Bezug auf einzelne Steuerperioden die Verjährung eingetreten ist (vgl. VGE 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22, E. 2; BGE 138 II 169, nicht publ. E. 2.2 [BGer 2C_137/2011 vom 30.4.2012, in StE 2012 B 92.9 Nr. 9]).

5.1 Gemäss dem auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Art. 229 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 StG (BAG 13-077; RRB Nr. 552/2016 vom 11.5.2016) bzw. Art. 184 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 DBG (AS 2015 S. 779) verjährt die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvoll-

ständig veranlagt worden ist. Nach Art. 229 Abs. 2 StG bzw. Art. 184 Abs. 2 DBG tritt die Verjährung nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat. Die übergangsrechtliche Bestimmung von Art. T5-1 Abs. 1 StG sieht vor, dass Artikel 229 StG auf alle Verfahren Anwendung findet, die beim Inkrafttreten der Änderung hängig sind. Das bisherige Recht findet Anwendung, wenn nach diesem die Verjährung früher eintritt. Art. 205f DBG bestimmt, dass für die Beurteilung von Straftaten, die in Steuerperioden vor Inkrafttreten der Änderung begangen wurden, das neue Recht anwendbar ist, sofern es milder ist als das in jenen Steuerperioden geltende Recht. Ob eine neue Bestimmung im Vergleich zur alten milder ist, entscheidet sich nicht aufgrund eines abstrakten Vergleichs. Massgebend ist die konkrete Betrachtungsweise. Es kommt darauf an, nach welcher Bestimmung der Täter für die zu beurteilende Tat besser wegkommt (BGE 134 IV 82 E. 6.2.1; 126 IV 5 E. 2c).

5.2 Nach der von 1. Oktober 2002 bis 31. Dezember 2016 geltenden Regelung unterlag der Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung als Übertretung grundsätzlich einer Verfolgungsverjährung von 20 Jahren (aArt. 229 Abs. 1 Bst. b StG in der ursprünglichen Fassung [BAG 00-124] i.V.m. aArt. 58 Abs. 2 StHG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1256] und Art. 333 Abs. 6 Bst. b des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB; SR 311.0]). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung musste jedoch die für die Übertretung geltende Verjährungsfrist in jenen Fällen verkürzt werden, in denen die Anwendung von Art. 333 Abs. 6 StGB dazu führte, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist galt als für Vergehen desselben Gesetzes gegolten hätte (BGE 134 IV 328 E. 2.1). Für die Steuerhinterziehung als Übertretungstatbestand bedeutete dies, dass die für den Steuerbetrug als Vergehen vorgesehene Verjährungsfrist von 15 Jahren Anwendung fand (Art. 333 Abs. 6 Bst. a StGB i.V.m. aArt. 60 Abs. 1 StHG und aArt. 229 Abs. 1 Bst. c StG). Die Verfolgungsverjährung trat gemäss Art. 333 Abs. 6 Bst. d StGB nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein «erstinstanzliches Urteil» ergangen war. Analog zum kantonalen Recht gestaltete sich die Rechtslage bei der direkten Bundessteuer, so dass für Steuerhinterziehungen, die nach dem 1. Oktober 2002 begangen wurden, der (modifizierte) Art. 333 Abs. 6 StGB zur An-

wendung gelangte (vgl. zum Ganzen VGE 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22, E. 2.1 f.).

5.3 Das vorliegende Steuerstrafverfahren betrifft unvollständige Veranlagungen der Steuerperioden 2004 bis 2007. Die Bussenverfügung der Steuerverwaltung wurde am 26. Februar 2015 erlassen (vgl. Nachsteuer- und Bussenverfügung [act. 3F pag. 1230 ff.]); ab diesem Zeitpunkt kann gemäss neuem Recht die Verjährung nicht mehr eintreten. Damit erweist sich bei Anwendung der seit 1. Januar 2017 in Kraft gesetzten Verjährungsbestimmungen das Steuerjahr 2004 als verjährt, da seit Ablauf dieser Steuerperiode mehr als 10 Jahre vergangen sind und die (verurteilende) Verfügung der zuständigen Behörde, die das Eintreten der Verjährung verhindert hätte, erst im Kalenderjahr 2015 erfolgte. Bei Anwendung der altrechtlichen Verjährungsbestimmungen wären dagegen sämtliche Steuerjahre noch nicht verjährt. Damit erweist sich das neue Recht als das für den Beschwerdeführer günstigere (vgl. BGer 2C_1010/2016 und 2C_1012/2016 vom 19.7.2017 E. 2.5). Die Beschwerde ist insoweit gutzuheissen und es ist festzustellen, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen für die Steuerperiode 2004 verjährt ist.

6.

6.1 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. Der subjektive Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (vgl. BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.2.2 f., 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 67/2012 S. 759, E. 2.3 je mit Hinweisen; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 5.5 f. [bestätigt durch

BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 N. 2 und 28).

6.2 Strittig ist zunächst, in welchem Umfang es in den interessierenden Steuerjahren zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Die StRK ist zum Schluss gelangt, der Beschwerdeführer habe den Erfolgsrechnungen der Kollektivgesellschaft der Jahre 2005-2007 nicht geschäftsbedingte Aufwendungen belastet, wodurch seine Bezüge als Teilhaber der Kollektivgesellschaft in entsprechendem Umfang zu tief ausgefallen seien. Im Einzelnen ging es um die folgenden Aufwandpositionen, wobei vor der Vorinstanz die Privatanteile Autokosten und der doppelt berücksichtigte BVG-Einkauf bzw. Arbeitnehmer-Anteil BVG nicht strittig waren (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4 und 4.5.5; vgl. auch vorne E. 1.2):

	2005	2006	2007
Privatanteil Autokosten	22'382.00	6'625.00	6'625.00
Privatauslagen	840.00	800.00	242.00
Reise- und Repräsentationsaufwand	20'712.00	1'467.00	13'251.00
Privatanteil Spesen	6'000.00	6'000.00	6'000.00
Pauschalspesen	11'000.00	11'000.00	11'000.00
BVG-Einkauf			187'817.00
AN-Anteil BVG			42'278.00
Steuerliche Korrektur	60'934.00	25'892.00	267'213.00

Da der Beschwerdeführer die Aufstellung hinsichtlich der Privatauslagen und der Pauschalspesen nicht beanstandet, sind im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren einzig noch die Reise- und Repräsentationspesen sowie die hierauf auszuscheidenden Privatanteile streitig und zu prüfen.

6.3 Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Sie bemessen sich für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, in sinngemässer Anwendung von Art. 85 StG und Art. 58 DBG betreffend die

Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen (Art. 21 Abs. 5 Satz 2 StG; Art. 18 Abs. 3 DBG). Aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung sind einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften keine eigenständigen Steuersubjekte; ihr Einkommen wird den einzelnen beteiligten Personen anteilmässig zugerechnet (Art. 12 Abs. 1 StG; Art. 10 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 10 N. 20 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 10 N. 12). – Der Beschwerdeführer war in den hier fraglichen Steuerperioden Teilhaber einer Kollektivgesellschaft, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Die Gesellschaft war im Handelsregister einzutragen und damit buchführungspflichtig (Art. 552 Abs. 2 i.V.m. aArt. 957 Abs. 1 Ziff. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220] in der bis 31.12.2012 gültigen Fassung [AS 2002 S. 949]), weshalb vorliegend die Bestimmungen über die Festsetzung des Reingewinns von juristischen Personen sinngemäss Anwendung finden.

6.4 Der Reingewinn juristischer Personen ist ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs zu ermitteln (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 (BGE 143 II 8 E. 4.1, 141 II 83 E. 3.1 f., 137 II 353 E. 6.2, 133 I 19 E. 6.3, auch zum Folgenden; BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1, je mit Hinweisen). Das Steuerrecht kennt verschiedene Tatbestände, die zu steuerlichen Korrekturen des handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinns führen. So werden insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, sowie sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge hinzugerechnet (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen etwa VGE 2016/71/72 vom 17.8.2017 E. 2.1, 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.1, 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 2.1).

6.5 Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz zwar durch eine beispielhafte Aufzählung näher umschrieben, aber nicht abschliessend definiert (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. 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 143 II 8 E. 3, 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3, 113 Ib 114 E. 2c auch zum Folgenden). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn ungeschickt disponiert wurde. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit steht, wobei die blosse Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2, 2013/20/21 vom 15.4.2014 E. 3.3, 23012/23013 vom 12.6.2008 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009 E. 3.3.5]; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 182 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Gesellschaft für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; BGer 2C_942/2017 vom 1.2.2018 E. 3.2, 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3.5.2016 E. 2.2, 2C_273/2014 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27, E. 3.2; VGE 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.2, 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 3.3). Als privat zu gelten haben alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inhaberin oder des Inhabers zu Gute kommen. Bei gemischten Aufwendungen, die sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, ist buchhalterisch zwingend eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 E. 2.2 f. mit Hinweisen; Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 27 DBG N. 10 ff.). Unterbleibt die Ausscheidung eines Privatanteils,

werden Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingt dargestellt, was gegen die Grundsätze einer ordnungsgemässen Buchführung verstösst (vgl. BGer 6B_755/2012 vom 4.7.2013 E. 2.4.2). Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen wie etwa Konsumationskosten regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Was die Abzugsfähigkeit von Restaurant- und anderen Repräsentationskosten anbelangt, hat die steuerpflichtige Person gemäss ständiger Rechtsprechung die entsprechenden Rechnungen vorzulegen, die Kundinnen und Kunden, die eingeladen wurden, zu bezeichnen und die mit diesen unterhaltene Geschäftsbeziehung (näher) zu erläutern (vgl. BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1, 2A.461/2001 vom 21.2.2002, in StR 58/2003 S. 281 E. 3.1), wobei es Anwältinnen und Anwälten zu gestatten ist, die Klientschaft nur mit den Initialen zu nennen (vgl. BGer 2C_87/2015 vom 23.10.2013 E. 5.3; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 N. 48 mit Hinweisen).

6.6 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).

6.7 Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz «in dubio pro reo» ergibt sich im Sinn einer Beweiswürdigungsregel, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, weil solche immer möglich sind und absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a; BGer 2C_1157/2016 und 2C_1158/2016 vom 2.11.2017, in StE 2018 B 101.8 Nr. 23, E. 4.2.1 f. auch zum Nachfolgenden). Gilt damit für das Steuerstrafverfahren das Beweis-

mass des Vollbeweises bzw. der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit (vgl. BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015 E. 2.5.3), so bedeutet das nicht, dass es unzulässig wäre, die der Nachsteuer unterliegenden bzw. hinterzogenen Bestandteile pflichtgemäss der Höhe nach zu schätzen, soweit sie sich auf diese Weise ausreichend genau ermitteln lassen. Die bundesrechtskonforme und willkürfreie Schätzung stellt eine Form des strafprozessual zulässigen Indizienbeweises dar. Auch im Hinterziehungsverfahren darf in freier Beweiswürdigung als ein Element unter mehreren berücksichtigt werden, dass die beschuldigte steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen (vgl. etwa BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015 E. 2.6.4 mit Hinweisen).

7.

7.1 Die StRK hat zum einen verschiedene Reise- und Repräsentationskosten als geschäftsmässig unbegründet erachtet (angefochtene Entscheide E. 4.2-4.5) und zum anderen die Ausscheidung der Privatanteile als ungenügend bemängelt (angefochtene Entscheide E. 4.6) und insofern auf eine nicht ordnungsgemäss geführte Buchhaltung bzw. auf eine zu tiefe Veranlagung geschlossen. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, die Vorinstanz habe unberücksichtigt gelassen, dass sich die Niederlassung der **Anwaltskanzlei** in B._____ in den hier fraglichen Steuerjahren im Aufbau befunden habe, weshalb ein intensives und konsequentes Marketing erforderlich gewesen sei, um neue Klienten zu gewinnen und die bestehenden Beziehungen auszubauen. Weiter seien in dem von ihm betriebenen Geschäft, das auf nationale und internationale sog. «ultra high net worth individuals (UHNI)» abziele, Einsätze auch an den Wochenenden und in der Ferien sowie ausserordentliche Marketingbemühungen nötig. Dementsprechend würden Repräsentationskosten anfallen, die zur Gewinnung durchschnittlicher Kunden möglicherweise nicht erforderlich wären und die sich von jenen einer regionalen Anwaltskanzlei deutlich unterscheiden würden. Der Umstand, dass sich unter seiner Verantwortung der Umsatz der Niederlassung seit 2004 rund verdreifacht habe, sei Beleg dafür, dass diese Bemühungen äusserst erfolgreich gewesen seien. Die Reise- und Repräsentationskosten stünden denn auch in einem

angemessenen Verhältnis zum betrieblichen Umsatz und Reingewinn und beliefen sich für die Jahre 2004 bis 2007 auf ca. 3 % der akquirierten Umsätze, was einem Drittvergleich ohne weiteres standhalte (vgl. Beschwerde S. 15 Rz. 51 ff.).

7.2 Für das Steuerjahr 2005 schloss die StRK, der Beschwerdeführer habe der Geschäftsbuchhaltung ungerechtfertigte Reise- und Repräsentationsspesen von Fr. 20'712.40.-- belastet.

7.2.1 In diesem Betrag enthalten sind Flugkosten von Fr. 7'205.--. Die StRK führte hierzu aus, zwar habe die Steuerverwaltung Auslagen für eine Woche Heliskiing in Kanada von Fr. 14'503.40 (ohne Hin- und Rückflug) für den Beschwerdeführer und den Geschäftsführer einer Klientin als geschäftsmässig begründet anerkannt. Mangels hinreichender Belege könnten die strittigen Flugkosten diesen Auslagen aber nicht zugordnet werden und seien daher nicht als geschäftsmässig anzuerkennen (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.3.1). – Die Verbuchung des Aufwands von Fr. 7'205.-- erfolgte gestützt auf eine Rechnung der Klientin an den Beschwerdeführer für einen «Anteil Flugticket» (vgl. act. 3E pag. 874). Weitere Angaben, etwa betreffend Flugdestination, Datum und Reisenden enthält die Rechnung nicht. Der Schluss der Vorinstanz, dass damit kein Beweismittel für eine Auslage im Zusammenhang mit den als geschäftsmässig anerkannten Kosten vorliege, ist somit nicht zu beanstanden. Mit dem blossen Hinweis, dass nicht ersichtlich sei, wofür ihm sonst Flugkosten hätten in Rechnung gestellt werden sollen (vgl. Beschwerde S. 25 Rz. 82), vermag der Beschwerdeführer weder den fehlenden Nachweis, dass die Aufwendungen tatsächlich angefallen sind, noch deren geschäftsmässige Begründetheit rechtsgenügend darzutun.

7.2.2 Weiter geht es um Kosten von Fr. 10'360.40 für einen Hin- und Rückflug nach Costa Rica am 2. bzw. 11. August 2005 (Rechnung vom 10.6.2005 [act. 3D pag. 254]), wobei der Beschwerdeführer diese Reise gemeinsam mit seiner damaligen Lebenspartnerin und Klientin machte. Die StRK erwog, der Beschwerdeführer habe sich zum Zweck der Reise widersprüchlich geäußert, indem er zunächst behauptet hatte, es sei darum gegangen, die Eignung Costa Ricas als Standort für das Südamerika-Geschäft der Unternehmensgruppe seiner Lebenspartnerin zu prüfen, wäh-

rend er später geltend machte, sie habe dem Erhalt und der Pflege der Kundenbeziehung gedient. In Anbetracht der unklaren Angaben zum Zweck der Reise sowie der persönlichen Beziehung zu seiner Klientin sei von einem überwiegend privaten Charakter auszugehen, selbst wenn die Reise auch der Kundenbindung bzw. dem Aufbau von Geschäftskontakten oder Know-How gedient haben sollte (vgl. angefochtene Entscheid E. 4.3.2). – Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was die Erwägungen der StRK als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse: Als geschäftsbedingt gelten gemäss dem zuvor Ausgeführten (vgl. vorne E. 6.5) nur Aufwendungen, die mit dem Gesellschaftszweck in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Inwiefern die verbuchten Auslagen in einem objektiven Zusammenhang zu seiner Unternehmenstätigkeit stehen, vermag der Beschwerdeführer mit seinen nur vage gehaltenen Angaben zum geschäftlichen Zweck bzw. Nutzen der Reise nicht darzutun. Insbesondere legt er nicht substantiiert dar, dass die Auslagen den in seiner Branche bzw. Marktumfeld üblichen Marketingkosten entsprechen und in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu den mit dieser Klientin erzielten Umsätzen stehen (vgl. betr. Sponsoring etwa BVR 2007 S. 30 E. 2.3 f.; BGer 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3.5.2016 E. 5). Hat der Beschwerdeführer seine damalige Lebenspartnerin somit auf eine Geschäftsreise begleitet, ohne dass ein unmittelbarer sachlicher Bezug zu einem seiner Mandate vorlag bzw. ohne dass dargetan wäre, dass diesen Kosten angemessene Einnahmen gegenüberstanden, kann nicht von geschäftsbedingten Auslagen gesprochen werden, welche auch für Dritte getätigt worden wären. Selbst wenn die Ausgaben für den Beschwerdeführer einen gewissen beruflichen Nutzen gehabt haben sollten, wäre dieser als dermassen gering einzustufen, dass die Ausgaben dem Privatbereich zuzuordnen wären (sog. uneigentliche Mischausgabe; vgl. hierzu BGer 2C_878/2012 vom 7.12.2012 E. 2.4; vgl. auch Philip Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, in ASA 58 S. 305, 333). Die StRK hat die Kosten für die Reise nach Costa Rica demnach zu Recht als nicht geschäftsmässig begründet erachtet.

7.2.3 Alsdann sind Übernachtungs- und Konsumationskosten von (umgerechnet) Fr. 2'689.55 und Fr. 130.50 für einen Aufenthalt in Venedig vom 30. September bis 2. Oktober 2006 strittig. Die StRK erwog, Auslagen für

eine Reise nach Venedig an einem Wochenende fielen typischerweise in den Bereich der privaten Lebenshaltung. Da den Buchungsbelegen keine Angaben zum geschäftlichen Bezug der Auslagen entnommen werden könnten und der Beschwerdeführer zu den Gründen der Reise widersprüchliche Angaben gemacht habe, gelte deren Geschäftsmässigkeit nicht als erstellt (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.3.3). – Diese Erwägungen überzeugen: So hatte der Beschwerdeführer zum Zweck der Reise zunächst vorgebracht, sie sei in Zusammenhang mit dem Verkauf von Glas Kunst gestanden (vgl. act. 3E pag. 1046 sowie act. 3F pag. 1149 und 1191); später behauptete er, es habe sich um eine «Aquisitionsmassnahme» gehandelt (vgl. Einsprache S. 12 [act. 3F pag. 1289 ff.]). Ebenfalls widersprüchlich sind die Angaben zu den involvierten Klienten: Während er zuerst geltend machte, in Venedig für eine Person tätig gewesen zu sein, tragen die aktenkundigen Hotel- bzw. Restaurantrechnungen als Platzhalter für die Kundenbezeichnung zwei verschiedene Buchstaben (H. und Z.) mit je anderer Herkunftsangabe. Da der Beschwerdeführer nichts vorbringt, was diese Widersprüche schlüssig erklären könnte, besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von den Feststellungen der Vorinstanz abzuweichen.

7.3 Bezüglich des Steuerjahrs 2006 ist die StRK von unzulässigen Spesen von insgesamt Fr. 1'467.-- ausgegangen.

7.3.1 Es handelt sich hierbei zunächst um die Kosten für ein Nachtessen in einem Restaurant in Luzern an einem Sonntagabend für zwei Personen von Fr. 335.70 (vgl. Quittung vom 16.4.2006 [act. 3D pag. 463]). Die StRK liess diese Auslagen nicht zum Abzug zu, weil der Beleg keine handschriftlichen Angaben zum geschäftlichen Hintergrund enthalte und auch keine Belegnummer erfasst worden sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4). – Der Beschwerdeführer führte zwar später aus, dass es sich um ein Arbeitsessen mit dem Klienten G. aus Bern in Zusammenhang mit einem Immobilienprojekt gehandelt habe. Mit dieser unbelegten und auch nicht näher substantiierten Behauptung vermag der Beschwerdeführer den Anforderungen, die an den Nachweis von abziehfähigen Repräsentations- bzw. Konsumationskosten gestellt werden (vgl. vorne E. 6.5), nicht zu genügen (zur Nachweispflicht vgl. etwa VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 4.2).

7.3.2 Weiter geht es um Aufwendungen für ein Mittag- und ein Abendessen am Sonntag, 16. Juli 2006 in Cheyres von Fr. 100.15 (act. 3D pag. 437) und in Yvonand von Fr. 76.10 (act. 3D pag. 421) für je zwei Personen, die mit Datum 31. Juli 2006 verbucht worden waren. Die StRK bestätigte die Aufrechnung wegen mangelnder Rückverfolgbarkeit der verbuchten Beträge zu den Buchungsbelegen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4). – Aus den Akten ergibt sich, dass der Beschwerdeführer über die Auslagen des Monats Juli im September eine zweite Abrechnung einreichte (vgl. Spesen-Abrechnung Juli vom 19.9.2006 [act. 3D pag. 429]). Anhand der Belegnummern auf den Quittungen können diese den Buchungen zugeordnet werden. Zwar besteht eine geringe betragsmässige Differenz; diese ist jedoch auf den Abzug der Mehrwertsteuer zurückzuführen. Ebenso lässt sich die Abweichung von Beleg- und Buchungsdatum plausibel mit der (zulässigerweise) erst nachträglich erfolgten Verbuchung per Ende Monat erklären. Hingegen fehlen auch hier zeitnahe Angaben zum geschäftlichen Zweck der Auslagen, wobei der Beschwerdeführer diesen mit seinen (unbelegten) und weder näher plausibilisierten noch substantiierten Vorbringen, er habe in Zusammenhang mit einem Ferienhausprojekt bzw. einer Reorganisation zwei Kunden eingeladen (vgl. Beschwerde S. 27 Rz. 89), nicht hinreichend darzutun vermag.

7.3.3 Was alsdann die Kosten für einen Flug nach Florenz von Fr. 741.-- betrifft, verwies die Vorinstanz auf eine Rechnung über Fr. 637.--, die wegen mangelnder betraglicher und datumsmässiger Übereinstimmung bzw. Belegnummer sowie fehlender Angabe des Zwecks die entsprechende Buchung nicht zu rechtfertigen vermöge, weshalb deren Aufrechnung nicht zu beanstanden sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4). – In den Akten finden sich zwei Rechnungen: Eine Rechnung vom 6. August 2006 für einen Hin- und Rückflug von Bern nach Florenz am 9. bzw. 16. August 2006 zum Preis von Fr. 741.-- und eine weitere Rechnung vom 10. August 2006 für einen Rückflug von Florenz nach Bern zum Preis von Fr. 637.-- für denselben Tag (vgl. act. 3D pag. 409 ff.), wobei nur erstere der Geschäftsbuchhaltung belastet worden ist. Der Beschwerdeführer hat stets erklärt, die Kosten seien in Zusammenhang mit der Besichtigung eines Ferienhauses in Arezzo mit dem Klienten S. aus Bern entstanden. Zwar kann der Rechnung vom 10. August 2006 entnommen werden, dass es sich hierbei

um die Rechnung für das Flugticket von S. handelt, woraus zu schliessen ist, dass erstere Rechnung den Beschwerdeführer betraf. Inwiefern die Besichtigung eines Ferienhauses mit S., mit dem der Beschwerdeführer unbestrittenermassen auch persönlich befreundet ist, aber einen geschäftlichen Hintergrund haben soll, ist weder dargetan noch ersichtlich.

7.4 Für das Steuerjahr 2007 hat die StRK Spesen von insgesamt Fr. 13'250.85 als geschäftlich unbegründet erachtet. Es handelt sich dabei u.a. um Konsumationskosten in einem Restaurant in St. Moritz an einem Freitagabend von Fr. 926.20 (vgl. Quittung vom 3.2.2007 [act. 3E pag. 655]). Die StRK hat insoweit geschlossen, mangels zeitnaher Angaben auf der Quittung zu den eingeladenen Personen und zum Zweck des Essens sei dessen geschäftsmässige Begründetheit nicht genügend nachgewiesen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.5.1). – Auch hier vermag der Beschwerdeführer mit der blossen Behauptung, er habe die Klienten M., L. und B. zwecks «Pflege der Klientenbeziehung» eingeladen (vgl. Beschwerde, S. 28 Rz. 94), den ihm obliegenden Nachweis des Geschäftsbezugs nicht zu erbringen. Weiter geht es um die Kosten für einen Hin- und Rückflug nach Costa Rica am 6. bzw. 21./22. April 2007 von Fr. 10'384.50 (vgl. Rechnung vom 3.2.2007 [act. 3E pag. 647]), den der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner damaligen Lebenspartnerin unternahm. Die Vorinstanz erachtete auch diese Aufwendungen als nicht geschäftsbedingt, was sie weitgehend gleich begründete wie hinsichtlich der Reise im Jahr 2005 (angefochtene Entscheide E. 4.5.2). Da auch der Beschwerdeführer hierzu seine Ausführungen zur Reise im 2005 wiederholt bzw. darauf verweist (vgl. Beschwerde S. 29 Rz. 96), kann insoweit auf die vorstehende E. 7.2.2 verwiesen werden. Strittig sind schliesslich noch Konsumationskosten von 100 Euro bzw. (umgerechnet) Fr. 162.-- in einer Bar in Val Tournanche (vgl. Quittung vom 25.11.2007 [act. 3E pag. 565]). Die StRK hat diesbezüglich ausgeführt, mangels Übereinstimmung von Betrag und Datum genüge der Beleg den Anforderungen nicht und sei daher unbeachtlich. Wie es sich damit verhält, braucht nicht erörtert zu werden, scheidet der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit doch bereits daran, dass kein hinreichender Bezug zur Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers erkennbar ist: So erklärte er, als Verwaltungsrat der C. _____ AG Gäste des gleichnamigen Hotels eingeladen zu haben (vgl. Be-

schwerde S. 29 Rz. 98), wobei er gemäss Hinweisen in den Akten im Jahr 2006 ein Mandat für die Gesellschaft innehatte. Indes ist weder ersichtlich noch dargetan, inwiefern die Einladung von Gästen einer (vormaligen) Mandantin mehr als nur einen losen Bezug zur Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers aufweisen würde, weshalb die entsprechenden Kosten auch nicht als geschäftsmässig begründet anzuerkennen waren. Daran ändert seine Funktion als Mitglied des Verwaltungsrats des Hotels nichts.

7.5 Soweit der Beschwerdeführer zum Nachweis des Geschäftsbezugs der geltend gemachten Auslagen die Durchführung eines Parteiverhörs beantragt, wird dieser Beweisantrag abgewiesen. Die persönliche Befragung vermöchte nichts zu ergeben, was der Beschwerdeführer nicht auch schriftlich hätte vorbringen und mittels Dokumenten belegen können, weshalb hiervon keine neuen Erkenntnisse zu erwarten sind (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3, 140 I 285 E. 6.3.1, 136 I 229 E. 5.3; BVR 2015 S. 159 E. 3.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 18 N. 8).

7.6 Strittig sind weiter die auf den Reise- und Repräsentationsspesen (aufrechnungsweise) ausgeschiedenen Privatanteile.

7.6.1 Die StRK hat festgestellt, dass der Beschwerdeführer entweder gar keine Privatanteile ausgeschiedenen oder die bereits um die (ausgeschiedenen) Privatanteile reduzierten Beträge verbucht habe, ohne die jeweiligen Privatanteile buchhalterisch auszuweisen, was beides gegen die Vorgaben der ordnungsgemässen Buchführung verstosse. Soweit er darauf hinweise, dass er andererseits geschäftlich begründete Kosten gar nicht verbucht habe, seien diese wegen des Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz unbeachtlich. Zudem sei er zu Unrecht davon ausgegangen, dass für die eigenen Konsumationskosten und jene seiner Lebenspartnerin keine Privatanteile auszuscheiden seien. Entsprechend hat sie die Aufrechnung von pauschalen Privatanteilen von Fr. 6'000.-- jährlich geschützt (20 % der effektiven Spesen des als repräsentativ erachteten Jahres 2006; vgl. angefochtene Entscheide E. 4.6 f.). Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, die Vorinstanz habe verkannt, dass er eine «sachlich begründete Ausscheidung» von geschäftsmässigen Kosten und privaten Auslagen vorgenommen habe. Sie habe zu Unrecht unberücksichtigt gelassen, dass

er «zahlreiche Kosten» von vornherein nicht dem Geschäft belastet habe, obschon diese einen Zusammenhang mit seiner geschäftlichen Tätigkeit aufwiesen. Sie gehe zudem fehl in der Annahme, dass auf den Auslagen für Geschäftsessen und Kundenpflege Privatanteile auszuscheiden seien. Insbesondere ändere die Anwesenheit der Partnerinnen der Geschäftspartner bzw. Klienten oder der eigenen Partnerin nichts am geschäftlichen Charakter eines Anlasses, zumal dies im Geschäftsleben üblich sei, insbesondere wenn Einladungen zur Festigung der Kundenbeziehung am Wochenende erfolgten. Weiter habe die StRK übersehen, dass im Steuerstrafverfahren erhöhte Beweisanforderungen (auch hinsichtlich der Höhe des hinterzogenen Betrags) gelten würden, was eine ermessensweise Schätzung und Aufrechnung von Privatanteilen ausschliesse (vgl. Beschwerde S. 18 Rz. 60 ff.).

7.6.2 Unstrittig ist, dass es der Beschwerdeführer unterlassen hat, auf den Repräsentations- und z.T. auch auf den Reisespesen Privatanteile auszuscheiden. Soweit er dies damit begründen will, dass ihm private Kosten von jährlich rund Fr. 40'000.-- bis Fr. 100'000.-- für Restauration, Hotel, Reisen, Kleidung, Sportsachen und Geschenke sowie für den Besuch von Konzerten, Ausstellungen und Messen angefallen seien, die er selbst getragen habe (vgl. Beschwerde S. 19 Rz. 62), kann ihn dies nicht entlasten: Aus den hierzu eingereichten Unterlagen geht nicht hervor, in welchem Umfang er Geschäftskosten mit privaten Mitteln getragen hat (vgl. Aufstellung über die Kennwerte 2004 bis 2014 [act. 3F pag. 1110] auch zum Folgenden). Hinzu kommt, dass er diese Auslagen weder belegt noch deren Bezug zur Geschäftstätigkeit nachweist (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.6.2); bezeichnend erscheint insoweit, dass sie in der Aufstellung ausdrücklich als «private Kosten» aufgeführt werden. Selbst wenn sie teilweise geschäftsmässig begründet wären, würde deren nachträgliche Berücksichtigung am Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz scheitern, wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat: Demnach hat sich der Steuerpflichtige auf dem in der ordnungsmässigen Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn behaften zu lassen (vgl. statt vieler BGE 141 II 83 E. 3.1 ff.) und können unverbucht gebliebene Aufwandpositionen grundsätzlich nicht geltend gemacht werden (vgl. BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6, E. 3.5; Brülisauer/Mühlemann,

a.a.O., Art. 58 N. 18; vgl. auch vorne E. 6.4). Hat der Beschwerdeführer somit gewisse Kosten privat getragen, die möglicherweise geschäftsbedingt waren, ändert dies an der mangelhaften Ausscheidung von Privatanteilen nichts.

7.6.3 Was die Reisekosten angeht, hat die StRK festgestellt, dass der Beschwerdeführer auf einzelnen Positionen Privatanteile ausgeschieden habe, auf notwendigerweise zugehörigen Positionen (weil dieselbe Reise betreffend) hingegen nicht (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.6.4). – Diese Feststellung ist zutreffend: Nebst den von der StRK genannten Beispielen wird etwa auch für das Heliskiing im Jahr 2007 auf dem Heliskiing Package ein Privatanteil von 25 % ausgewiesen (vgl. act. 3E pag. 636), nicht aber auf dem Flug nach Vancouver oder den in Vancouver angefallenen Restaurantkosten (vgl. act. 3E pag. 635 f. und 639). Bezüglich sämtlicher solcher Positionen ist zu schliessen, dass zu Unrecht keine Privatanteile ausgeschieden worden sind. Was die Konsumationskosten betrifft, ist zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen, dass diese geschäftsmässig begründet sein können (vgl. BGer 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10.8.2016 E. 3.2, 2A.461/2001 vom 21.2.2002, in StR 58/2003 S. 281, E. 3.1). Es ist indes eine Abgrenzung vom privaten Konsum bzw. vom durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingten Privataufwand (Auslagen für standesgemässes Auftreten) vorzunehmen (vgl. BGer 2C_461/2015 und 2C_462/2015 vom 12.4.2016 E. 4; 2C_485/2012 und 2C_486/2012 vom 28.11.2012 E. 3; vgl. auch Philip Funk, a.a.O., S. 335 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 4 ff., Art. 34 N. 16 ff.; Reich/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 34 N. 13). Da der Beschwerdeführer auf den Auslagen für Geschäftsessen, die seine eigenen Konsumationskosten umfassen, keine Privatanteile ausgeschieden hat, kann auch insoweit als erstellt gelten, dass private Auslagen in die Buchhaltung eingeflossen sind.

7.6.4 Nicht halten lässt sich schliesslich die Behauptung des Beschwerdeführers, dass er der Geschäftsbuchhaltung keine (rein) privaten Kosten belastet haben will. Im Gegenteil findet sich eine nicht unerhebliche Zahl von Aufwandpositionen, die den privaten Lebenshaltungskosten zu-

zuordnen sind bzw. deren geschäftlicher Bezug nicht ersichtlich ist: Im Jahr 2005 etwa die Kosten eines Zeitungs- und Cablecom-Abonnements an der Privatadresse, einer BLS Autoverladekarte sowie die Gebühr für die Mitgliedschaft im D. _____ Club (vgl. act. 3E pag. 942 ff.). Im Jahr 2006 die Kosten für ein Alkoholmeter, den privaten Cablecom Anschluss, das Zeitungsabo, Blumen für die Lebenspartnerin, zwei BLS Autoverladekarten sowie eine Dauerkarte der Messe München (vgl. act. 3D pag. 536 ff.). Im Jahr 2007 schliesslich die Kosten der Fahrzeugsteuern für das Privatauto, des privaten Radio- und Fernsehempfangs, des Zeitungsabos, div. Werkzeuge, der für den privaten Gebrauch bestimmten USM Büromöbel sowie für Serviettenhalter und Blumen für die Lebenspartnerin (vgl. act. 3E pag. 698 ff.). Auch insoweit ist somit von einer Unvollständigkeit bzw. Unrichtigkeit der Buchhaltung auszugehen.

7.6.5 Nach dem voranstehend Ausgeführten hat die StRK die ermessensweise Aufrechnung von Privatanteilen somit zu Recht bestätigt. Inwiefern die befugterweise durch Schätzung bestimmte Höhe der Privatanteile (vgl. vorne E. 6.7) unrichtig ist, wird vom Beschwerdeführer nicht dargelegt und ist auch nicht ersichtlich.

7.7 Zusammenfassend hat die StRK somit zu Recht geschlossen, der Beschwerdeführer habe über die Anwaltskanzlei private Ausgaben getätigt, die (als eigentliche Lebenshaltungskosten) nicht geschäftsmässig begründet sind. Mithin enthalten dessen Buchhaltungen der Jahre 2005, 2006 und 2007 zu hohe Aufwände, 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, wobei der Beschwerdeführer diesen dadurch, dass er in seiner Steuererklärung die entsprechend «verkürzten» Gewinne deklarierte, im Sinn von Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG «bewirkt» hat.

8.

In Bezug auf den subjektiven Tatbestand beantragt der Beschwerdeführer, es sei anstatt auf vorsätzliche lediglich auf fahrlässige Begehung zu erkennen.

8.1 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 StGB 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). 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 6B_322/2012 vom 30.10.2012 E. 1.2.2, 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011 E. 2.1; zum Ganzen etwa VGE 2016/297 vom 21.3.2017 E. 6.1 mit Hinweisen [bestätigt durch BGer 2C_419/2017 vom 19.2.2018]).

8.2 Die Vorinstanz hat ein eventualvorsätzliches Handeln des Beschwerdeführers angenommen. Sie führte hierzu aus, er habe die von den Spesen auszuscheidenden Privatanteile einerseits unter Einbezug von nicht verbuchten bzw. nicht ausgewiesenen Auslagen ermittelt, was deren Überprüfung verunmöglichte. Er habe zudem die gestützt auf seine Anweisungen erfolgten Buchungen nicht überprüft und im Übrigen auch nicht dafür gesorgt, dass private Aufwendungen nicht Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten. Weiter habe er seine Steuererklärung durch eine Mitarbeiterin ausfüllen lassen, ohne sie zu kontrollieren. Ein solch nachlässiges Verhalten könne nicht anders gewertet werden, als dass er eine feh-

lerhafte Ermittlung des Reingewinns und somit eine unvollständige Besteuerung zumindest hingenommen habe (angefochtene Entscheide E. 5). – Was der Beschwerdeführer hiergegen vorbringt, vermag ihn nicht zu entlasten: Der Beschwerdeführer ist als Rechtsanwalt und Notar mit den Grundsätzen der Buchführung vertraut und musste wissen, dass er mit der mangelhaften Abgrenzung von privaten Lebenshaltungskosten und geschäftsmässigem Aufwand klare Rechnungslegungsgrundsätze verletzte. Auch durfte er nicht annehmen, dass die Geltendmachung von übersetzten Pauschalspesen rechtmässig sei. Im Übrigen kann er sich nicht darauf berufen, dass die Buchhaltung der Kollektivgesellschaft durch einen anderen Partner bzw. eine Hilfspersonen geführt worden sei bzw. sind ihm – da er jegliche Kontrolle oder Prüfung unterlassen hat – deren Verfehlungen anzulasten (vgl. VGE 2016/300/301 vom 19.12.2017 E. 7.4; BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, in StE 2014 B 101.2 Nr. 27, E. 3.7.8, 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011 E. 2.1, 2A.168/2006 vom 8.3.2007, in StE 2007 B 101.21 Nr. 17, E. 4.2 mit Hinweisen). Ebenso unbehelflich ist schliesslich sein Vorbringen, der doppelte Abzug von ordentlichen BVG-Beiträgen sowie des BVG-Einkaufs im Jahr 2007 sei auf die angeblich mangelhafte Bescheinigung über seinen Gewinnanteil bzw. die «nicht einfache Deklaration» zurückzuführen: Aus der Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung (vgl. die Hinweise zu den einzureichenden Bescheinigungen) geht klar hervor, dass die Beiträge an die berufliche Vorsorge in der Veranlagung als Abzug berücksichtigt werden. Ebenso war dem Beschwerdeführer bekannt, dass die BVG-Beiträge erfolgswirksam verbucht wurden, hatte er doch im Steuerjahr 2005 die massgeblichen Kontenblätter eingereicht (vgl. act. 3D pag. 45 f.) und sind in den Veranlagungen 2005 und 2006 Korrekturen erfolgt (vgl. act. 3D pag. 56 und 88). Entsprechend unglaubwürdig erscheint, dass er auch betreffend die Verbuchung des BVG-Einkaufs bzw. der Höhe des von ihm erzielten Jahresgewinns ahnungslos gewesen sein will. Die StRK ist damit zu Recht auch insofern von einem eventualvorsätzlichen Handeln des Beschwerdeführers ausgegangen.

9.

9.1 Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Damit ist das strafrechtliche Verschuldensprinzip vom Gesetzgeber nur teilweise verwirklicht worden. Zwar soll die fehlbare Person entsprechend ihrem Verschulden bestraft werden, doch ist für die vollendete Steuerhinterziehung eine Regelstrafe vorgesehen, was eine gewisse Schematisierung mit sich bringt. Vom Regelstrafmass als Ausgangspunkt ist abzuweichen, wenn das Verschulden eine gewisse Schwere über- oder unterschreitet. Dabei hat die Behörde die entsprechenden Umstände zu würdigen und den Verschuldensgrad individuell festzulegen (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 45 ff. mit Hinweisen; Guido Jenny, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht, in ASA 66 S. 258 ff.). Die Busse ist sodann je nach den Verhältnissen der fehlbaren Person so zu bemessen, dass diese die Strafe erleidet, die ihrem Verschulden angemessen ist (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 333 Abs. 3 StGB; BGE 134 III 59 E. 2.3.1; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 46). Als hauptsächliche Strafzumessungsgründe sind nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise (Tatkomponenten) auch Vorleben, persönliche Verhältnisse sowie Verhalten nach der Tat und im Steuerstrafverfahren (Täterkomponenten) zu berücksichtigen. Im Rahmen der dargelegten Grundsätze steht den Steuer- und Steuerjustizbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Ermessens- und Beurteilungsspielraum zu (vgl. BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 67/2012 S. 759 E. 3.2 und 3.3; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 7.1; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 99 ff.).

9.2 Die StRK ging von einem mittelschweren Verschulden des Beschwerdeführers aus und erachtete eine Busse in der Höhe der hinterzogenen Steuern (bzw. Bussenfaktor 1) als angemessen. Sie erwog, die finanziellen und familiären Verhältnisse des Beschwerdeführers wirkten sich neutral aus. Dieser habe sich zwar kooperativ verhalten, indem er ver-

schiedene Unterlagen beschafft und vorgelegt habe, er halte indes immer noch daran fest, dass die Steuerverkürzung auf Versehen bzw. kaum relevante Deklarationsfehler zurückzuführen seien, was nicht von wirklicher Einsicht zeuge. Schliesslich sei auch der Umstand, dass er mit der Steuerverwaltung nunmehr eine Regelung über die Abgrenzung der steuerlich abzugsfähigen Aquisitionskosten getroffen habe, nicht strafmindernd zu berücksichtigen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.1). Der Beschwerdeführer rügt, die StRK habe die erhebliche Reduktion der Aufrechnungsbeiträge im Verlauf des Verfahrens vor der Steuerverwaltung zu Unrecht unberücksichtigt gelassen; sei doch bei der Bussenbemessung allgemein vom Verhältnis der Steuerverkürzung zur tatsächlichen Steuerdeklaration auszugehen. Weiter habe die StRK verschiedenen strafmindernden Umständen nicht bzw. ungenügend Rechnung getragen. Insbesondere habe sie zu wenig gewürdigt, dass er sich im Verfahren kooperativ verhalten und Einsicht gezeigt habe. Auch sei vernachlässigt worden, dass die Steuerhinterziehungen bereits lange zurück lägen (vgl. Beschwerde S. 36 Rz. 130 ff.).

9.3 Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die StRK ihren Ermessens- und Beurteilungsspielraum rechtsfehlerhaft ausgeübt haben soll. Soweit der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe unberücksichtigt gelassen, dass sich der Deliktsbetrag im Lauf des Verfahrens verringert habe, hat sie diesen Umstand sehr wohl gewürdigt, jedoch keine Veranlassung gesehen, vom Regelstrafmass abzuweichen (angefochtene Entscheide E. 6.1), was in Anbetracht der (eventual-)vorsätzlichen Tatbegehung nicht zu beanstanden ist. Weiter hat die Vorinstanz völlig zu Recht geschlossen, der Beschwerdeführer bagatellisiere seine Verfehlungen, bezeichnet er diese doch nach wie vor als «marginale Deklarationsfehler» (Beschwerde S. 37 Rz. 132). Ebenso kann ihm kein aussergewöhnlich kooperatives Verhalten attestiert werden, welches von Einsicht zeugen würde und das bei der Strafzumessung zwingend positiv zu würdigen wäre. Insbesondere waren die massgeblichen Sachumstände schon bei Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens bekannt und sind keine besonderen sachdienlichen Anstrengungen des Beschwerdeführers erkennbar. Schliesslich erweist sich auch die nicht gewährte Strafminderung wegen der seit der Tat verstrichenen «langen» Zeitdauer nicht als rechtsfehlerhaft, zumal keine Anhalts-

punkte bestehen, dass dies auf eine längere Untätigkeit der Behörden zurückzuführen wäre. Die seit den Entscheiden der StRK (zusätzlich) verstrichene Zeit ändert daran nichts. Rechtsfehler in der Ermessensausübung hinsichtlich der übrigen strafmildernden bzw. -erhöhenden Tatsachen macht der Beschwerdeführer nicht geltend und sind auch nicht ersichtlich. Somit ist die Strafzumessung durch die StRK nicht zu beanstanden.

9.4 Damit erweisen sich die Beschwerden insoweit als begründet, als sie das Steuerjahr 2004 betreffen. Im Übrigen sind sie unbegründet und abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist. Soweit der Beschwerdeführer beantragt, auf die Publikation der Urteile sei zu verzichten (vgl. Beschwerde S. 3. Rz. 5), kann diesem Antrag mit Blick auf den Grundsatz der Öffentlichkeit der Justiz (Art. 30 Abs. 3 BV; Art. 6 Ziff. 1 EMRK und Art. 14 UNO-Pakt II; vgl. BGE 139 I 129 E. 3.3; zur Öffentlichkeit von Beratungen BGE 135 I 198 E. 2.3; BGer 1C_123/2016 vom 21.6.2016 E. 3.5) nicht entsprechen werden. In Nachachtung dieses Grundsatzes veröffentlicht das Verwaltungsgericht alle Entscheide im Internet (vgl. Art. 22 Abs. 2 des Gesetzes vom 2. November 1993 über die Information der Bevölkerung [Informationsgesetz, IG; BSG 107.1] i.V.m. Art. 38 Abs. 1 Bst. b des Organisationsreglements des Verwaltungsgerichts vom 22. September 2010 [OrR VG; BSG 162.621]). Hiervon abzuweichen rechtfertigt sich vorliegend nicht, zumal dem Interesse des Beschwerdeführers am Schutz der dem Anwaltsgeheimnis unterliegenden Klienteninformationen durch Anonymisierung des Urteils hinreichend Rechnung getragen werden kann.

10.

Bei diesem Ausgang der Verfahren ist der Beschwerdeführer als zu einem Viertel obsiegend zu betrachten. Er hat somit drei Viertel der Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen. Die übrigen Verfahrenskosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen (Art. 200 Abs. 1 i.V.m. Art. 151 StG und Art. 108 Abs. 2 VRPG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Der

im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht nicht berufsmässig vertretene Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Hingegen ist ihm für das vorinstanzliche Verfahren zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Weil der StRK bezüglich der Höhe der Entschädigung für die berufliche Vertretung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache praxisgemäss vorab zu deren Festsetzung an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird, soweit darauf eingetreten wird, teilweise gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 2. August 2016 wird soweit das Steuerjahr 2004 betreffend aufgehoben und es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung für die Steuerperiode 2004 verjährt ist. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird, soweit darauf eingetreten wird, teilweise gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 2. August 2016 wird soweit das Steuerjahr 2004 betreffend aufgehoben und es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung für die Steuerperiode 2004 verjährt ist. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 6'000.--, werden dem Beschwerdeführer zu drei Vierteln, ausmachend Fr. 4'500.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.
b) Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden dem Beschwerdegegner zu drei Vierteln, ausmachend Fr. 1'500.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.
b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung in den Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.
5. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (zusammen mit den Vorakten)
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Urteile 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. BGG geführt werden.