



100 16 2

100 16 3

100 16 4

100 16 5

200 16 1

200 16 2

200 16 3

200 16 4

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.12.2016 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. Dezember 2016

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, Fachrichter Fankhauser und Glatthard sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend Revision der kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer pro 2009 bis 2012

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) reichte für die Steuerjahre 2008 bis 2012 keine Steuererklärungen ein, weshalb die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Veranlagungsbehörde) sie mit Veranlagungsverfügungen vom 13. Januar 2010 (Steuerjahr 2008), 16. Februar 2011 (Steuerjahr 2009), 12. Januar 2012 (Steuerjahr 2010), 12. Dezember 2012 (Steuerjahr 2011) und 15. Januar 2014 (Steuerjahr 2012) jeweils nach Ermessen veranlagte. Dabei wurde das steuerbare Einkommen und Vermögen im Steuerjahr 2008 auf CHF Null veranlagt. In den Folgejahren wurde das steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern auf CHF 2'500.-- (2009), CHF 5'000.-- (2010), CHF 10'000.-- (2011) bzw. CHF 15'000.-- (2012) und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 5'000.-- (2009), CHF 10'000.-- (2010), CHF 15'000.-- (2011) bzw. CHF 25'000.-- (2012) veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF Null (2009 bis 2011) bzw. CHF 10'000.-- (2012) festgesetzt. Zudem auferlegte die Veranlagungsbehörde der Rekurrentin im Zusammenhang mit diesen Ermessensveranlagungen Bussen infolge Nichteinreichung der Steuererklärung und stellte ihr Gebühren für die eingeschriebene Mahnung in Rechnung. Die Veranlagungsverfügungen pro 2008 bis 2012 erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

B. Mit Schreiben vom 5. Mai 2015 reichte die Rekurrentin bei der Veranlagungsbehörde ein Revisionsgesuch ein und beantragte die Revision der rechtskräftigen Veranlagungen 2008 bis 2012. Sie machte sinngemäss geltend, diese Ermessensveranlagungen seien erheblich zu hoch ausgefallen und verlangte daher die Anpassung der Veranlagungen an die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Mit Schreiben vom 11. Juni 2015 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination (Steuerverwaltung) der Rekurrentin mit, dass die Ermessensveranlagung des Steuerjahres 2008 ein steuerbares Einkommen von CHF Null ergeben habe, weshalb die Rekurrentin für dieses Jahr nicht beschwert sei. Bezüglich der Steuerjahre 2009 bis 2012 führte sie aus, dass eine rechtskräftige Ermessensveranlagung revidiert werden könne, wenn die Verweigerung der Revision zu einem stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnis führen würde. Darunter falle eine Besteuerung, die in keiner Weise der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Um dies beurteilen zu können, forderte die Steuerverwaltung die Rekurrentin auf, die Steuererklärungen der Jahre 2009 bis 2012 nachträglich einzureichen. Zusätzlich teilte sie der Rekurrentin mit, dass die infolge der Verletzung von Verfahrenspflichten festgesetzten Bussen und Gebühren nicht aufgehoben werden könnten. Mit Schreiben vom 23. Juni 2015 reichte die Rekurrentin die Steuererklärungen 2009 bis 2012 ein. Ferner beantragte sie, die Reduktion der ihr auferlegten Bussen und Gebühren der Jahre 2009 bis 2012. Mit Verfügung vom 16. September 2015 wurden die Steuerjahre 2009 bis 2011 von Amtes wegen revidiert. Das Revisionsgesuch betreffend das Steuerjahr 2012 wurde dagegen abgewiesen und auf das Revisionsgesuch 2008 mangels

Beschwer wie angekündigt nicht eingetreten. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung im Wesentlichen aus, dass die Rekurrentin in den Jahren 2009 bis 2011 für ein steuerbares Einkommen und Vermögen eingeschätzt worden sei, das in einem klaren und drastischen Widerspruch zur tatsächlichen Situation stehe. Das bedeute, dass das Ermessen in diesen Jahren – im Gegensatz zum Steuerjahr 2012 – nicht pflichtgemäss ausgeübt worden sei, woraus ein willkürliches Besteuerungsergebnis resultiert habe. Wegen des überwiegenden öffentlichen Interesses an der Einhaltung der Verfassungsgrundsätze fände der Revisionsausschlussgrund in den Jahren 2009 bis 2011 keine Anwendung. Die Bussen wurden bestätigt.

C. Mit der Eingabe vom 15. Oktober 2015 reichte die Rekurrentin, nun vertreten durch B._____ (Vertreter), ein als "Stellungnahme zur Verfügung vom 16. September 2015" bezeichnetes Schreiben ein. Darin machte der Vertreter im Wesentlichen geltend, dass auch das Steuerjahr 2012 zu revidieren und die Bussen der Jahre 2009 bis 2012 zu erlassen seien. Die Steuerverwaltung nahm dieses Schreiben als Einsprache entgegen und wies diese mit Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2015 ab, soweit sie darauf eintreten konnte.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Vertreter namens und im Auftrag der Rekurrentin mit Eingabe vom 30. Dezember 2015 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Er beantragt darin, die Bussen (der Jahre 2009 bis 2012) im Betrag von CHF 3'200.-- seien zu erlassen. Hierbei führt er u.a. aus, es sei störend und verletze die Gleichbehandlung, dass bei der Mutter ein Erlass möglich gewesen sei, bei der Rekurrentin dagegen nicht. Zudem sei es wichtig, die in den Vorakten beschriebene persönliche und soziale Situation der Rekurrentin in die Beurteilung miteinzubeziehen.

E. Mit Schreiben vom 15. Februar 2016 forderte die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission die Steuerverwaltung auf, darzulegen, warum und gestützt auf welche Rechtsgrundlagen das Revisionsgesuch teilweise gutgeheissen worden sei und warum die entsprechenden Vorbringen aus Sicht der Steuerverwaltung nicht (bereits) im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten geltend gemacht werden können.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 11. April 2016 hat die Steuerverwaltung auf ihre Ausführungen in der Verfügung vom 16. September 2015 sowie im Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2015 verwiesen und die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde beantragt. Ferner nimmt sie zur gestellten Frage der Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission im Schreiben vom 15. Februar 2016 Stellung.

G. Der Vertreter hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er keinen Gebrauch gemacht hat.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

I. Die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission hat den Vertreter mit Schreiben vom 10. August 2016 informiert, dass die Steuerrekurskommission in Erwägung ziehe, die gewährte (aussergesetzliche) Revision der Steuerveranlagungen 2009 bis 2011 betreffend der Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zum Nachteil der Rekurrentin (reformatio in peius) aufzuheben bzw. rückgängig zu machen. Hierbei hat sie dem Vertreter die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben, wovon er nach einer gewährten Fristverlängerung mit Eingabe vom 23. September 2016 Gebrauch gemacht hat.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung im Rahmen eines Revisionsverfahrens betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 204 Abs. 3 i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 149 Abs. 3 i.V.m. Art. 140 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

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

2. Der Vertreter der Rekurrentin macht vorliegend einzig geltend, dass die infolge der Verletzung von Verfahrenspflichten festgesetzten Bussen der Jahre 2009 bis 2012 in der Höhe von

insgesamt CHF 3'200.-- zu erlassen seien. Aus den Akten geht jedoch hervor, dass die Steuerverwaltung die Jahre 2009 bis 2011 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer revidiert hat (Steuerdossier, pag. 90). Dies mit der Begründung, dass die Rekurrentin in den Jahren 2009, 2010 und 2011 für ein steuerbares Einkommen und Vermögen eingeschätzt worden sei, welches in einem klaren und drastischen Widerspruch zur tatsächlichen Situation stehen würde. Auch wenn die Revision dieser Steuerjahre vorliegend nicht strittig sind, kann die Steuerrekurskommission auf Grund ihrer umfassenden Kognition im Rekurs- und Beschwerdeverfahren diesbezüglich eine Neuurteilung vornehmen. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass gemäss Art. 204 Abs. 4 StG bzw. Art. 149 Abs. 4 DBG im Revisionsverfahren diejenigen Bestimmungen zur Anwendung gelangen, die für das ordentliche vor der Revisionsinstanz ablaufende Verfahren galten. Dies führt u.a. dazu, dass die Steuerrekurskommission nicht an die Anerkennung des Revisionsbegehrens durch die Steuerverwaltung gebunden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 11 zu Art. 149 DBG). Die Steuerrekurskommission entscheidet vielmehr gestützt auf das Ergebnis ihrer eigenen Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person deren Rechtsstellung im Vergleich zum angefochtenen Revisionsentscheid auch zu deren Nachteil (sog. "reformatio in peius") abändern (vgl. Art. 199 Abs. 1 und 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Eine solche "reformatio in peius" wird von der Steuerrekurskommission dann vorgenommen, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtsgrundsätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung geradezu aufdrängt bzw. wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. BGer 2A.408/2002 vom 13.2.2004, E. 1.4; Ulrich Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., 2008, N. 3 und 3a zu Art. 143 DBG).

3. Zu prüfen ist demnach zunächst, ob die Steuerverwaltung die Ermessensveranlagungen der Jahre 2009 bis 2011, die unstreitig unangefochten in Rechtskraft erwachsen waren, zu Recht revidiert hat.

3.1 Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG und Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn (a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden; (b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat; (c) ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Gewisse Lehrmeinungen gehen davon aus, dass auf Grund von Art. 8 der Bundesverfassung (BV; SR 101) im Steuerrecht

weitere im Gesetz nicht genannte Revisionstatbestände anzuerkennen seien, wenn es ohne sie unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden (schockierenden) Ergebnissen käme. Solche (über- bzw. aussergesetzliche) Revisionsgründe seien freilich mit Blick auf die Rechtssicherheit nur in äussersten Extremfällen zu bejahen (VGE 100.2010.433/434U vom 18.11.2011, E. 4.1, nicht publiziert; vgl. u.a. Vallender/Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., 2008, N. 23 zu Art. 147 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 33 zu Art. 147 DBG). Das Bundesgericht hat es im Interesse der Rechtssicherheit bisher stets abgelehnt, aus andern als den in Art. 147 DBG genannten Gründen rechtskräftige Veranlagungen zu korrigieren. Dies nicht so sehr aus grundsätzlichen Erwägungen, sondern weil gar kein schockierendes Ergebnis korrigiert werden musste (vgl. BGer 2A.710/2007 vom 23.5.2007, in StE 2007 B 97.11 Nr. 23 E. 2.3). In anderen Fällen brauchte sich das Bundesgericht zu dieser Praxis nicht zu äussern, weil das Gesuch entweder zu wenig substantiiert (BGer 2F_2/2009 vom 23.9.2009, E. 4) oder der Entscheid aus anderen Gründen aufzuheben war (BGer 2P.147/2003 vom 17.6.2004, E. 2.4). Einzelne kantonale Gerichte gehen allerdings weiter (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 27 f. zu Art. 147 DBG). Trotz Kenntnis der Problematik sah auch der Gesetzgeber davon ab, in Art. 147 DBG (bzw. Art. 202 StG) einen Auffangtatbestand für "schockierende Ergebnisse" zu schaffen. Aus Rechtssicherheitsgründen ist die Schwelle für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs und damit einer Korrekturmöglichkeit ausserhalb der Revisionsvoraussetzungen denn auch hoch anzusetzen (Peter Locher, a.a.O., N. 29 zu Art. 147 DBG; VGE 22065 vom 15.8.2006, in BVR 2007 S. 49 ff. E. 5.3).

3.2 Im Gegensatz zu den ordentlichen Rechtsmitteln (Einsprache, Rekurs und/oder Beschwerde) stellt die Revision ein ausserordentliches Rechtsmittel dar, welches nur subsidiär zur Anwendung gelangt und zu keiner Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittelfristen führen darf. Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG). Mit anderen Worten dient das Revisionsverfahren nicht dazu, um im ordentlichen (Rechtsmittel-)Verfahren Versäumtes nachzuholen (vgl. BGer vom 21.5.1997, in ASA 67 S. 391 ff. E. 3d). Folglich berechtigt auch eine unrichtige Rechtsanwendung oder eine falsche Würdigung des Sachverhalts durch die urteilende Behörde nicht zur Revision, da das Revisionsverfahren nicht den Zweck verfolgt, eine als unrichtig erachtete rechtskräftige Verfügung einer erneuten rechtlichen Überprüfung zu unterziehen. Der Fehler einer Behörde vermag keine eigene Nachlässigkeit der Betroffenen zu rechtfertigen; es besteht kein Anspruch auf Fehlerkompensation bzw. -"verrechnung". Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen an die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im

Veranlagungsverfahren einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Person ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass sie nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Das Bundesgericht verlangt eine strikte Anwendung des Ausschlussgrunds von Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG (Vallender/Looser, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; VGer AG vom 23.6.1997, in StE 1998 B 97.11 Nr. 15, E. 3ddd). Dieser Ausschlussgrund gilt für alle Revisionsgründe (VGE 100.2010.433/434U vom 18.11.2011, E. 4.1, nicht publiziert). Wer nach Ermessen veranlagt wird, weil er nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt hat, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt (Peter Locher, a.a.O., N. 31 f. zu Art. 147 DBG; BGer 2A.587/2002 vom 11.3.2003, in NStP 57 S. 30 E. 1.3). Wer sowohl die Fristen zum Einreichen der Steuererklärung als auch die Einsprachefrist bzw. die Frist zur Wiederherstellung der Einsprachefrist unbenutzt verstreichen lässt und mithin gegen seine Mitwirkungspflichten verstösst, kann sich nicht mit Erfolg auf einen (über- bzw. aussergesetzlichen) Revisionsgrund berufen (VGE 100.2010.433/434U vom 18.11.2011, E. 4.2, nicht publiziert).

3.3 Vorliegend teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit Schreiben vom 11. Juni 2015 mit (Steuerdossier, pag. 37), dass nach ihrer Praxis eine rechtskräftig veranlagte Ermessensveranlagung revidiert werden könne, wenn die Verweigerung der Revision unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde. Darunter falle beispielsweise eine Besteuerung, die in keiner Weise der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person entsprechen würde. Damit nannte die Steuerverwaltung sinngemäss einen über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrund und zog aus diesem Grund in Erwägung, auf die Revisionsgesuche der Steuerjahre 2009 bis 2012 einzutreten und die Ermessensveranlagungen dieser Jahre aufzuheben. Auf das Revisionsgesuch des Steuerjahres 2008 würde sie dagegen nicht eintreten, da die Rekurrentin hier mit einem steuerbaren Einkommen und Vermögen von CHF Null veranlagt worden sei, womit sie nicht beschwert sei. Mit Verfügung vom 16. September 2015 (Steuerdossier, pag. 94, 93, 92, 91, 90) trat die Steuerverwaltung wie angekündigt auf das Revisionsgesuch betreffend das Steuerjahr 2008 nicht ein und revidierte die Veranlagungen 2009 bis 2011, wies jedoch das Revisionsgesuch betreffend das Steuerjahr 2012 ab. Bezüglich der Steuerjahre 2009, 2010 und 2011, in denen (bei den kantonalen Steuern) steuerbare Einkommen nach Ermessen in der Höhe von CHF 2'500.-- (2009), CHF 5'000.-- (2010) und CHF 10'000.-- (2011) festgelegt wurden, führte die Steuerverwaltung aus, dass in diesen Jahren im entsprechenden Verfügungszeitpunkt jedoch (bloss) ein Lohnausweis mit einem Nettolohn von CHF 290.-- (2009), CHF 1'131.-- (2010) bzw. CHF 53.-- (2011) vorhanden gewesen seien (Steuerdossier, pag. 10, 15, 23). Im Jahr 2009 sei die bei ihrer Mutter wohnende Rekurrentin (geboren 1992) denn auch eine 16-jährige Schülerin gewe-

sen und es gebe für dieses Jahr keine Anhaltspunkte (z.B. Beginn einer Berufslehre), die auf ein weiteres, als das im Lohnausweis ausgewiesene Einkommen (CHF 290.--) hinweisen würde. Dasselbe gelte für die Steuerjahre 2010 und 2011. Ferner sollten jene Abzüge, die der steuerpflichtigen Person in jedem Fall zuständen (allgemeiner Abzug: CHF 5'000.--; Abzug für tiefe Einkommen: CHF 1'000.--) bei der Ermessenstaxation berücksichtigt werden, dies obwohl Abzüge als steuermindernde Tatsachen grundsätzlich von ihr zu beweisen wären. Folglich hätte die Rekurrentin – ohne Abzüge – Einkünfte von mindestens CHF 8'500.-- erwirtschaften müssen, um im Jahr 2009 ein steuerbares Einkommen von CHF 2'500.-- auszuweisen. Anhaltspunkte für ein solches Einkommen im Jahr 2009 seien jedoch keine vorhanden. Auch bei der Schätzung der Einkommen der Jahre 2010 und 2011 wären mindestens der Abzug für tiefere Einkommen sowie der allgemeine Abzug zu berücksichtigen gewesen. Aus diesen Gründen folgte die Steuerverwaltung, dass die Rekurrentin in den Jahren 2009, 2010 und 2011 für ein steuerbares Einkommen eingeschätzt worden sei, welches in einem klaren und drastischen Widerspruch zur tatsächlichen Situation stände. Das bedeute, dass das Ermessen in den Ermessensveranlagungen der Jahre 2009 bis 2011 nicht pflichtgemäss ausgeübt worden sei, woraus ein willkürliches Besteuerungsergebnis resultiert habe. Hierbei berief sich die Steuerverwaltung auf die herrschende Lehre, die aus Art. 8 und 9 BV eine Generalklausel begründe, wonach auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage eine Revision zulässig sei. Hinzu komme, dass wegen des überwiegenden öffentlichen Interesses an der Einhaltung der Verfassungsgrundsätze der Revisionsausschlussgrund von Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG keine Anwendung finden könne. Auch das Steuerjahr 2012 prüfte die Steuerverwaltung mit dem über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrund. Hierbei kam sie jedoch auf Grund des Lohnausweises, der ein Nettolohn von CHF 25'803.-- ausweist (Steuerdossier, pag. 30) zum Schluss, dass das (bei den kantonalen Steuern) ermessensweise veranlagte steuerbare Einkommen von CHF 15'000.-- nicht zu beanstanden sei. Ferner ging sie mit Blick auf die in den Vorjahren veranlagten Einkommen zwar davon aus, dass das Ansparen eines Vermögens von CHF 10'000.-- im Jahr 2012 (nicht im Jahr 2011) unwahrscheinlich sei. Da dieses Vermögen jedoch nicht zu einer Vermögensbesteuerung geführt habe, habe daraus kein unhaltbares Ergebnis resultiert. Letztlich kam die Steuerverwaltung deshalb zum Schluss, dass die Steuerjahre 2009 bis 2011 von Amtes wegen zu revidieren seien und das Revisionsgesuch betreffend das Steuerjahr 2012 dagegen abzuweisen sei.

3.4 Es ist der Steuerverwaltung vorliegend beizupflichten, dass die Ermessenseinschätzungen der Jahre 2009, 2010 und 2011 zu hoch sein dürften. Hierbei handelt es sich nach Ansicht der Steuerrekurskommission jedoch nicht um unverhältnismässig hohe Schätzungen, die unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führten und als willkürlich bezeichnet werden müssten. Folglich ist auch kein allfälliger

sog. über- bzw. aussergesetzlicher Revisionsgrund zu bejahen. Diese sind mit Blick auf die Rechtssicherheit denn auch nur in äussersten Extremfällen gegeben. Entscheidend ist aber vielmehr, dass bei Ermessenseinschätzungen eine erhöhte Sorgfaltspflicht besteht, und dass selbst bei Vorliegen eines über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrunds eine Revision ausgeschlossen wäre. Wer sowohl die Fristen zum Einreichen der Steuererklärung als auch die Einsprachefrist bzw. die Frist zur Wiederherstellung der Einsprachefrist unbenutzt verstreichen lässt und mithin gegen seine Mitwirkungspflichten verstösst, kann sich nicht mit Erfolg auf einen (über- bzw. aussergesetzlichen) Revisionsgrund berufen (siehe E. 3.1 hiavor). Dies gilt selbst dann, wenn sich die Rekurrentin persönlich in einer schwierigen Situation befand, da es ihr ohne weiteres zuzumuten gewesen wäre, eine andere Person mit der Wahrung ihrer Interessen zu beauftragen (vgl. BGer 2C_754/2015 vom 14.9.2015, E. 2.3). Zu den streitigen Ermessenseinschätzungen ist es denn auch nur darum gekommen, weil die Rekurrentin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Mithin bringt die Rekurrentin letztlich nur vor, was sie bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können, weshalb eine Revision zum Vornherein nicht in Frage kommt (vgl. BGer 2A.49/2007 vom 26.1.2007, E. 3.1). Dementsprechend drängt es sich vorliegend auf, die Revision der Steuerveranlagungen 2009 bis 2011 betreffend der Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zum Nachteil der Rekurrentin wieder rückgängig zu machen. Mit Schreiben vom 10. August 2016 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrentin unter Hinweis auf Art. 199 Abs. 2 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 DBG auf eine drohende "reformatio in peius" hingewiesen und es wurde ihr bzw. ihrem Vertreter eine Frist zur Stellungnahme gewährt. Weiter wurde der Vertreter darauf aufmerksam gemacht, dass auch ein Rückzug von Rekurs und Beschwerde möglich sei. Die mit Schreiben vom 25. August 2016 beantragte Fristverlängerung ist seitens der Steuerrekurskommission gewährt worden. Noch einmal ist der Vertreter darauf hingewiesen worden, dass die Steuerrekurskommission die seitens der Steuerverwaltung verfüigten Revisionsentscheide aufzuheben gedenke, da aus Sicht der Steuerrekurskommission keine aussergesetzlichen Revisionsgründe vorliegen würden. Unter Hinweis, damit kein Entscheid zu Ungunsten der Rekurrentin ergehen müsse, wurde dem Vertreter die beantragte Fristverlängerung zur Erklärung des Rückzugs von Rekurs und Beschwerde bzw. zur Einreichung einer Stellungnahme inkl. Beweismittel gewährt. Der Vertreter hat sich innert gewährter Fristverlängerung vernehmen lassen, doch ergaben sich daraus keine neuen Erkenntnisse, die etwas am Ergebnis ändern würden. Mit der gewährten Gelegenheit zur Stellungnahme sind die Voraussetzungen für die vorliegende Anpassung zu Ungunsten der Rekurrentin ("reformatio in peius") erfüllt. Dementsprechend ist die von der Steuerverwaltung gewährte Revision der Steuerveranlagungen 2009 bis 2011 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer aufzuheben bzw. rückgängig zu machen.

4. Als nächstes ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Bussen zu Recht verfügt hat und ob deren Höhe angemessen ist.

4.1 Kommt die steuerpflichtige Person ihren gesetzlichen Verfahrenspflichten innert Frist nicht nach oder unterlässt sie es, steuerbehördlich angeordnete Verfahrenshandlungen vorzunehmen, so wird sie – vorgängig zu einer allfälligen Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen – gemahnt (Art. 174 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG). Solche Mahnungen sind gegebenenfalls nicht nur in veranlagungsrechtlicher Hinsicht bedeutsam, sondern können auch steuerstrafrechtlich von Belang sein (Roman Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., 2008, N. 16 zu Art. 174 DBG). Mit Busse wird bestraft, wer trotz vorausgegangener Mahnung die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen vorsätzlich oder fahrlässig nicht einreicht (Art. 216 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 174 Abs. 1 Bst. a DBG). Die Auferlegung einer Busse setzt somit die vorgängige Mahnung der steuerpflichtigen Person zur Erfüllung ihrer Pflicht sowie eine Verletzung dieser Pflicht voraus. Eine solche Pflicht stellt insbesondere das fristgerechte Einreichen der Steuererklärung dar. Nach unbenutztem Ablauf der in der behördlichen Mahnung gesetzten und allenfalls verlängerten Frist ist der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung in objektiver Hinsicht erfüllt. Der Tatbestand lässt unberücksichtigt, ob die versäumte Verfahrenspflicht zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt wurde oder nicht; dies kann sich höchstens auf die Strafzumessung auswirken (Roman Sieber, a.a.O., N. 24 zu Art. 174 DBG). Die Tatbestandserfüllung setzt voraus, dass der mitwirkungspflichtigen Person die Mahnung zugestellt worden ist. Zu fordern ist eine tatsächliche Zustellung. Der Sinn der Mahnung als Strafbarkeitsvoraussetzung liegt darin, dass die mitwirkungspflichtige Person vor einer Bestrafung nochmals gezielt auf die strafrechtlichen Folgen ihrer Verfahrenspflichtverletzung aufmerksam gemacht werden soll (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 22 zu Art. 174 DBG). In subjektiver Hinsicht erfordert eine Bestrafung wegen Verfahrenspflichtverletzung ein Verschulden der steuerpflichtigen Person, wobei sowohl vorsätzliches als auch fahrlässiges Verhalten strafbar ist. Die zur Erfüllung des objektiven Tatbestands erforderliche Zustellung der Mahnung bewirkt, dass die Verfahrenspflichtverletzung zumeist (direkt oder eventual-)vorsätzlich erfolgt: Der Täter unterlässt die Mitwirkung in Kenntnis dessen, was von ihm verlangt wird, oder nimmt eine Verfahrenspflichtverletzung in Kauf, indem er bewusst darauf verzichtet, den Inhalt der Mahnung festzustellen. Fahrlässige Tatbegehung ist immerhin dann denkbar, wenn der Täter die ihm zugegangene, d.h. in seinen Herrschaftsbereich gelangte Mahnung aus blosser Unsorgfalt nicht zur Kenntnis nimmt (Roman Sieber, a.a.O., N. 28 f. zu Art. 174 DBG). Indem die Rekurrentin nach dem unbestrittenen Erhalt der Mahnungen vom 24. Juni 2010 (2009; Steuerdossier, pag. 13), 27. Juni 2011 (2010; Steuerdossier, pag. 20), 25. Juni 2012 (2011; Steuerdossier, pag. 26) und 8. Juli 2013 (2012; Steuerdossier, pag. 33) zur Einreichung der jeweiligen Steuererklärung, ihre

Steuererklärungen 2009 bis 2012 nicht einreichte, ist der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung in objektiver Hinsicht erfüllt. Da sie in Kenntnis dieser Mahnung ihrer gesetzlichen Verfahrenspflicht innert Frist nicht nachkam, ist auch das subjektive Tatbestandselement erfüllt.

4.2 Als nächstes ist zu prüfen, ob die Höhe der Bussen der Jahre 2009 bis 2012 von je CHF 400.-- (kantonale Steuern bzw. direkte Bundessteuer), ausmachend insgesamt CHF 3'200.--, gerechtfertigt ist. Für die vorliegende Verfahrenspflichtverletzung sind in Art. 216 Abs. 2 StG und Art. 174 Abs. 2 DBG Bussen bis zu CHF 1'000.--, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall (bzw. bei Rückfall) bis zu CHF 10'000.-- vorgesehen. Der Strafraum unterscheidet nicht zwischen vorsätzlicher und fahrlässiger Tatbegehung. Innerhalb des Strafraums bemisst sich die Busse nach den in Art. 47 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB; SR 311.0) aufgeführten Kriterien (Roman Sieber, a.a.O., N. 34 zu Art. 174 DBG). Die Schwere der Tat wird im Wesentlichen nach der Bedeutung bestimmt, die den missachteten Mitwirkungspflichten für eine gesetzmässige Veranlagung zukommt, wobei auch die Grössenordnung der Faktoren zu berücksichtigen ist, die der steuerlichen Erfassung entgehen könnten. Die ausgefallte Busse soll weiter den wirtschaftlich Starken nicht minder hart treffen als den wirtschaftlich Schwachen (Stefan Trechsel in: Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, 2. Aufl., 1997, N. 5 zu Art. 48 StGB). Deswegen sind die finanziellen Verhältnisse (unter Berücksichtigung von Einkommen, Vermögen und finanziellen Lasten) zu ermitteln und ebenso zu berücksichtigen wie der Grad des Verschuldens. Dass die Rekurrentin die Steuererklärungen im Verlauf des Verfahrens nachreichte, kann nicht dazu führen, dass die Bussen aufzuheben sind. Insgesamt erweisen sich die für die Jahre 2009 bis 2012 verfüigten Bussen, die im unteren Bereich des in Art. 216 Abs. 2 StG bzw. Art. 174 Abs. 2 DBG aufgeführten Strafraums liegen, als angemessen. Nach dem Gesagten kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der angefochtene Einspracheentscheid hinsichtlich der Bussen nicht zu beanstanden ist. Daran ändert nichts, dass der Vertreter behauptet, in einem Revisionsverfahren der Mutter der Rekurrentin seien die Bussen angeblich "erlassen" worden. Insbesondere ist diese Behauptung mangels belegmässiger Unterlagen nicht überprüfbar und selbst wenn diese Behauptung vom Vertreter belegt werden würde, könnte daraus nichts zu Gunsten der Rekurrentin abgeleitet werden. Dies weil die rechtsanwendende Behörde gehalten ist, gleich gelagerte Sachverhalte gleich zu beurteilen und – von wenigen Ausnahmen abgesehen – kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht (vgl. Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., 2002, N. 507 ff.; BGE 125 II 152 E. 5; BGer 1C.482/2010 vom 14.4.2011, E. 5.1, je mit Hinweisen). Dementsprechend sind Rekurse und Beschwerden vollumfänglich abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder

andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 600.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz oder teilweise Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2009 wird abgewiesen. Der Revisionsentscheid der Steuerverwaltung pro 2009 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde pro 2009 wird abgewiesen. Der Revisionsentscheid der Steuerverwaltung pro 2009 wird aufgehoben.
3. Der Rekurs pro 2010 wird abgewiesen. Der Revisionsentscheid der Steuerverwaltung pro 2010 wird aufgehoben.
4. Die Beschwerde pro 2010 wird abgewiesen. Der Revisionsentscheid der Steuerverwaltung pro 2010 wird aufgehoben.
5. Der Rekurs pro 2011 wird abgewiesen. Der Revisionsentscheid der Steuerverwaltung pro 2011 wird aufgehoben.
6. Die Beschwerde pro 2011 wird abgewiesen. Der Revisionsentscheid der Steuerverwaltung pro 2011 wird aufgehoben.
7. Der Rekurs pro 2012 wird abgewiesen.
8. Die Beschwerde pro 2012 wird abgewiesen.
9. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.

10. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
11. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

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

12. Zu eröffnen an:
- B._____ zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Einwohnergemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger