



100 17 403 / 200 17 338
100 17 404 / 200 17 339
100 17 405 / 200 17 340
100 17 406 / 200 17 341
100 17 407 / 200 17 342
100 17 408 / 200 17 343
100 17 409 / 200 17 344
100 17 410 / 200 17 345
100 17 411 / 200 17 346

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.9.2018 RNA/AMO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. September 2018

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, die Fachrichter Junod und Rom sowie Mosimann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die Nachsteuer für die Steuerjahre 2006 bis 2014 (kantonale Steuern sowie direkte Bundessteuer)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) und B. _____ (Rekurrentin) reichten mit Schreiben vom 22. Dezember 2016 (pag. 284) bzw. 24. Dezember 2016 (pag. 289) bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentrale Veranlagungsbereiche/Nachsteuer (ZVB/N), je separat eine straflose Selbstanzeige ein. Der Rekurrent führte in seinem Schreiben aus, dass er seit 2008 an einer Erbgemeinschaft beteiligt sei. Diese sei Eigentümerin einer Liegenschaft in D. _____ (bestehend aus einem Restaurant und zwei Wohnungen [letztere würden von der Mutter benutzt]) und einem Ferienhaus in E. _____. Eine weitere Ferienwohnung gehöre seit 30 Jahren ihm persönlich. Die Mietzinseinnahmen würden aus der Vermietung des Restaurants und des Ferienhauses stammen. Die Rekurrentin führte in ihrem Schreiben aus, dass sie seit 30 Jahren mit ihrem Bruder Eigentümerin eines Hauses in F. _____ sei. Es bestehe aus zwei Wohnungen von je 100 m² und sei ausschliesslich für Sommerferien bestimmt. Da die Wohnungen über keine Heizung verfügen würden, seien sie nicht als Mietobjekte zugelassen. Weiter habe sie von ihrer Mutter noch einen Anteil von 17 % an einem Haus geerbt. Dieses werde vom Vater benutzt. Der Steuerwert belaufe sich auf rund EUR 60'000.--.

B. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2016 (pag. 290) leitete die ZVB/N gegenüber den Rekurrenten ein Nachsteuerverfahren ein. Nach erfolgtem Schriftenwechsel erhielten die Rekurrenten mit Schreiben vom 30. Mai 2017 (pag. 347) von der ZVB/N die vorläufigen Nachsteuerberechnungen für die Steuerjahre 2006 bis 2014 zur Stellungnahme zugestellt. Im Schreiben vom 27. Juni 2017 (pag. 349) führten die Rekurrenten bezüglich den Liegenschaften des Rekurrenten insbesondere aus, dass das angegebene Jahreseinkommen von allen Liegenschaften des Rekurrenten stamme und sie nicht verstehen würden, weshalb ihm zusätzlich Mietwerte aufgerechnet würden. Zudem wurden die Miteigentumsanteile an gewissen Liegenschaften bemängelt.

C. Mit Verfügung vom 11. Juli 2017 (pag. 387) legte die ZVB/N die von den Rekurrenten geschuldeten Nachsteuern für die Steuerjahre 2006 bis 2014 bei den kantonalen Steuern auf einen Betrag von CHF _____ und bei der direkten Bundessteuer auf einen solchen von CHF _____ fest. Sie passte die Miteigentumsanteile an und verzichtete auf die Aufrechnung eines Mietwerts bezüglich des Ferienhauses in E. _____.

D. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 8. August 2017 (pag. 389) Einsprache. In der Begründung brachten sie vor, dass die italienische Einkommenssteuer und die Liegenschaftssteuer abzuziehen seien. Die angegebenen Mieteinnahmen würden zudem auch den Mietwert der Wohnung des Rekurrenten (CHF 4'896.--) enthalten. Das Haus in D. _____

werde zu EUR 2'000.-- pro Monat vermietet, die Wohnung des Rekurrenten zu EUR 300.-- und das Haus in E. _____ zu EUR 700.-- (verteilt auf drei Parteien).

E. Mit Einspracheverfügung vom 31. August 2017 (pag. 428) wies die ZVB/N die Einsprache ab. Dabei führte sie im Wesentlichen aus, dass die Liegenschaftssteuern bereits berücksichtigt worden seien und dass die in Italien erhobenen Einkommenssteuern nicht in Abzug gebracht werden können. Schliesslich verwies sie bezüglich der Ferienwohnung des Rekurrenten auf widersprüchliche Aussagen der Rekurrenten.

F. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 27. September 2017 und verbesserter Eingabe vom 18. Oktober 2017 Rekurs und sinngemäss Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, ab 2011 den Mietwert von CHF 4'896.-- zu streichen und die italienische Einkommenssteuer abzuziehen. Zur Begründung führen sie aus, dass seit März 2011 die Wohnung des Rekurrenten für elf Monate im Jahr dem Pächter des Restaurants zur Verfügung stehe. Im Monat Juli sei sie jeweils für sie reserviert. Entsprechend sei die Miete der Wohnung im Mietzins des Pächters inbegriffen.

G. Am 30. November 2017 hat sich die ZVB/N vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. In ihrer Begründung äussert sie sich zu beiden Anträgen der Rekurrenten. Bezüglich der Streichung des Mietwerts von CHF 4'896.-- erwähnt sie insbesondere die widersprüchlichen Angaben der Rekurrenten. So würde die Aufstellung "Erbengemeinschaft" der Rekurrenten lediglich Mieterträge der Liegenschaften in D. _____ und E. _____ enthalten. Die Ferienwohnung gehöre zudem dem Rekurrenten alleine, weshalb angebliche Erträge nicht auf drei Erben aufzuteilen seien. Weiter seien bezüglich der Vermietung der Ferienwohnung keine Belege eingereicht worden. Zum zweiten Antrag führt die ZVB/N aus, dass bei den natürlichen Personen Einkommens-, Grundstückgewinn- oder Vermögenssteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden und gleichartigen ausländischen Steuern (worunter auch Steuern auf dem Ertrag von ausländischen Grundstücken fallen würden) nicht abziehbar seien. Schliesslich hält die ZVB/N fest, dass die Rekurrenten sie im Rahmen der straflosen Selbstanzeige bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos zu unterstützen und somit sachdienliche Unterlagen für die Ermittlung der relevanten Steuerfaktoren einzureichen hätten, was vorliegend jedoch nicht vollständig erfüllt worden sei.

H. Von der Möglichkeit zur Stellungnahme haben die Rekurrenten keinen Gebrauch gemacht.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

J. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Veranlagung von Nachsteuern können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungspflege [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. 5 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Nach Art. 217 Abs. 3 StG und Art. 175 Abs. 3 DBG wird von einer Strafverfolgung abgesehen (sog. straflose Selbstanzeige), wenn eine steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst anzeigt, die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, die steuerpflichtige Person die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht. Vorliegend reichten die Rekurrenten mit Schreiben vom 22. Dezember 2016 (pag. 284) bzw. 24. Dezember 2016 (pag. 289) je separat eine straflose Selbstanzeige ein (vgl. Bst. A), weshalb die ZVB/N mit Schreiben vom 28. Dezember 2016 (pag. 290) gegenüber den Rekurrenten ein Nachsteuerverfahren einleitete (vgl. Bst. B).

3. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG). Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn der zitierten Bestimmungen gelten in der Regel solche, die zwar

schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist in der Regel der Aktenstand bei der Eröffnung der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch des pönalen Charakters. Vielmehr kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob eine neue Tatsache vorliegt, auf die Würdigung der Obliegenheiten an, welche die steuerpflichtige Person einerseits und die Steuerverwaltung andererseits treffen (vgl. VGE 100 2015 35 vom 12.8.2016, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen). Dass die Voraussetzungen für Nachsteuern erfüllt sind, ist vorliegend unbestritten (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 30.11.2017, Ziff. 3 auf S. 6). Bestritten wird jedoch die Höhe der verfügbaren Nachsteuern.

4. Vorab ist von Amtes wegen darauf hinzuweisen, dass das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode erlischt, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 207 Abs. 1 StG und Art. 152 Abs. 1 DBG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 207 Abs. 3 StG und Art. 152 Abs. 3 DBG). Das vorliegende Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 2006 bis 2014 ist mit Schreiben vom 28. Dezember 2016 (pag. 290) eingeleitet worden, also vor Ablauf der zehnjährigen Einleitungsverjährungsfrist. Die fünfzehnjährige Frist für die Nachsteuerfestsetzung wird betreffend das Steuerjahr 2006 per 31. Dezember 2021 enden, für die nachfolgenden Steuerjahre je um ein Jahr später. Unter diesen Umständen war die ZVB/N gestützt auf die gesetzlichen Bestimmungen berechtigt, das vorliegende Nachsteuerverfahren bis zum Steuerjahr 2006 zurück einzuleiten und durchzuführen.

5. Wie die ZVB/N in ihrer Vernehmlassung korrekt ausführt, sind gemäss Art. 39 Bst. e StG und Art. 34 Bst. e DBG Einkommens-, Grundstückgewinn- oder Vermögenssteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden und gleichartige ausländische Steuern nicht abziehbar. Somit sind – anders als bei juristischen Personen – bei den natürlichen Personen bezahlte Steuern bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig. Abzugsfähig sind Steuern und sonstige Abgaben, welche zu bezahlen sind, um steuerbare Einkommen zu erzielen, also Abgaben mit Gewinnungskostencharakter. Abgaben, die zu entrichten sind, weil Einkommen erzielt worden ist, stellen dagegen Lebenshaltungskosten dar und sind nicht abzugsfähig. Unter gleichartigen ausländischen Steuern, welche nicht abziehbar sind, fallen insbesondere Steuern auf dem Gewinn von ausländischen Betriebsstätten und dem Ertrag von ausländischen Grundstücken (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 92, 94 und 98 zu Art. 35 DBG; Baumgartner/Eichenberger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht,

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 24 bis 26 zu Art. 34 DBG). Somit hat die ZVB/N zu Recht die italienischen Einkommenssteuern nicht zum Abzug zugelassen. Rekurs und Beschwerde sind deshalb in diesem Punkt abzuweisen.

6. Bei persönlicher Zugehörigkeit zum Kanton Bern (bzw. zur Schweiz) ist die Steuerpflicht unbeschränkt. Sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern (bzw. im Ausland; Art. 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 6 Abs. 1 DBG). Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens im Kanton Bern (bzw. in der Schweiz) steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die im Kanton Bern (bzw. in der Schweiz) steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen (bzw. nur Einkommen) entspricht (Art. 8 Abs. 1 StG bzw. Art. 7 Abs. 1 DBG). Die Liegenschaften in Italien sind deshalb von der Besteuerung ausgenommen. Sie sind aber für die Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

6.1 Das satzbestimmende Einkommen und Vermögen (bzw. nur Einkommen) wird in Anwendung des StG (bzw. DBG) ermittelt (vgl. Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 6 zu Art. 8 StG bzw. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 7 DBG und Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 6 zu Art. 7 DBG). So dürfen (für die Satzbestimmung) beispielsweise nicht der Verkehrswert (Kaufpreis) von Grundstücken als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, sondern bloss deren amtlicher Wert, weil das kantonale Steuergesetz dies so vorsieht (Kästli/Teuscher, a.a.O., N. 6 zu Art. 8 StG).

6.2 Obwohl Italien keine Eigenmietwertbesteuerung kennt (vgl. Die Besteuerung der Eigenmietwerte der ESTV, Kapitel 7, einsehbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>> Rubriken "Steuerpolitik Steuerstatistiken Steuerinformationen / Steuerinformationen / Fachinformationen / Schweizerisches Steuersystem / Dossier Steuerinformationen / F. Steuerprobleme"), ist eine solche vorliegend aufgrund des StG bzw. DBG für die Satzbestimmung vorzunehmen. Seit dem Steuerjahr 2008 steht diesbezüglich in der Wegleitung, dass bei Grundstücken im Ausland als amtlicher Wert 70 % des Kaufpreises anzugeben sind. Beim Mietwert sind für Grundstücke im Ausland 6 % des amtlichen Werts anzugeben (vgl. Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung pro 2008 S. 45 f.; vgl. auch RKE 100 2017 174 vom 13.3.2018, E. 3.5 insb. mit Verweis auf BGer 2C_829/2016 vom 10.5.2017, E. 7 und 10.3).

7. Die Rekurrenten haben der ZVB/N mit Schreiben vom 19. Mai 2017 (pag. 310) Auszüge (in Italienisch) der Agenzia delle Entrate (Agentur der Einnahmen) eingereicht (pag. 302 bis 309).

7.1 Dem vollständigen Auszug Nr. _____ (vier Seiten; pag. 309) über Grundstücke und Gebäude in der Provinz G. _____ (Terreni e Fabbricati siti in tutta la provincia di G. _____) der Rekurrentin lässt sich insbesondere Folgendes entnehmen:

Immobilie	Gemeinde	Blatt	Parzelle	Art	Kategorie	Eigentumsanteil seit
Nr. 1	F. _____	10	443	Grundstück		1/3 6.10.2011
Nr. 2	F. _____	14	251	Gebäude	5-Zimmerwohnung	1/6 6.10.2011
		14	251		3.5-Zimmerwohnung	
		15	1052		42 m ² : Stall/Garage o.ä.	
Nr. 3	F. _____	15	1580	Grundstück		1/6 6.10.2011
		7	592			
Nr. 4	F. _____	1	219	Gebäude	4.5-Zimmerwohnung	1/1

7.2 Beim eigentlich dreiseitigen Auszug Nr. _____ (pag. 304 und 305) über Grundstücke und Gebäude in der Provinz H. _____ (Terreni e Fabbricati siti in tutta la provincia di H. _____) des Rekurrenten fehlt die zweite Seite. Es lassen sich folgende Angaben entnehmen:

Immobilie	Gemeinde	Blatt	Parzelle	Art	Kategorie	Eigentumsanteil seit
Nr. 1	E. _____	11	1590	Gebäude	4-Zimmerwohnung	?
		11	1590		31 m ² : Keller/Estrich o.ä.	
		11	1590		9 m ² : Stall/Garage o.ä.	
		?	?		59 m ² : Keller/Estrich o.ä.	
Nr. 2	E. _____	11	1187	Grundstück		1/9 8.8.2008

Da die zweite Seite fehlt, fehlen die Angaben zur Eigentümerschaft der Immobilie Nr. 1. Aufgrund des Totals auf der dritten Seite (pag. 305) muss davon ausgegangen werden, dass in der Immobilie Nr. 1 noch 59 m² enthalten sind. Wird zur Interpretation noch der Mietvertrag hinzugezogen (pag. 263), so kann daraus entnommen werden, dass das Gebäude in E. _____ noch aus einem vierten Teil besteht, welcher unter die Kategorie C/2 (Magazin und Schuppen, Keller und Dachraum; vgl. <http://www.provinz.bz.it/kataster-grundbuch/themen/kategorien-gebaeudekataster.asp>) fällt. Insgesamt enthält dieser Auszug als Wohnraum nur die 4-Zimmerwohnung, welche auf Seite 1 ausgewiesen wird.

7.3 Beim eigentlich dreiseitigen Auszug Nr. _____ (pag. 303 und 302) über Grundstücke und Gebäude in der Provinz I. _____ des Rekurrenten fehlt die erste Seite. Es lassen sich folgende Angaben entnehmen:

Immobilie	Gemeinde	Blatt	Parzelle	Art	Kategorie	Eigentumsanteil seit
Nr. 1	?	?	?	Gebäude	6.5 Zimmer ?	?

Nr. 2	D. _____	9	316	Gebäude	Geschäft o.ä.	1/6 8.8.2008
		9	316		4.5-Zimmerwohnung	
		9	316		4.5-Zimmerwohnung	

Da die erste Seite fehlt, fehlen alle Angaben zur Immobilie Nr. 1. Aufgrund des Totals auf der zweiten Seite (pag. 303) müssen darin jedoch 6.5 Zimmer enthalten sein. Räumlichkeiten welche in Quadratmeter ausgewiesen werden, sind in der Immobilie Nr. 1 nicht enthalten. Da die erste Seite fehlt kann zudem der Anteil der Rekurrenten an der Immobilie Nr. 1 nicht eruiert werden.

7.4 Somit kann zusammenfassend festgehalten werden, dass der Rekurrent in der Provinz I. _____ (Mit-)Eigentümer von zwei Liegenschaften ist. In der Provinz H. _____ ist er (Mit-)Eigentümer einer weiteren Liegenschaft. Die Rekurrentin ist Miteigentümerin einer Liegenschaft und Alleineigentümerin einer anderen Liegenschaft in der Provinz G. _____.

7.5 Mit der straflosen Selbstanzeige vom 22. Dezember 2016 (pag. 284) reichte der Rekurrent zur Liegenschaft in E. _____ einen Mietvertrag (in Italienisch; pag. 263) ein, aus welchem hervorgeht, dass diese für EUR 700.-- im Monat vermietet wird. Weiter reichte der Rekurrent die erste Seite eines italienischen Dokuments ein, welches er mit "Mietvertrag Restaurant" überschrieben hatte (pag. 265). Daraus lässt sich ein monatlicher Mietzins von EUR 2'600.-- entnehmen.

7.6 Mit seiner straflosen Selbstanzeige reichte der Rekurrent auch eine selber erstellte Zusammenstellung "Erbengemeinschaft" ein (pag. 282). Darin gibt er folgende EUR-Beträge als seinen Anteil an den "Netto Mietzinseinnahmen" der Liegenschaften in D. _____ und E. _____ an:

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
EUR	8'026	11'829	11'419	13'618	12'629	13'017	13'017	11'977
pag.	266	268	270	272	274	276	278	280

Die EUR-Beträge sind italienischen Steuerformularen entnommen (vgl. die pag. in der Tabelle). Es handelt sich dabei um das steuerpflichtige Einkommen (reddito imponibile) des Rekurrenten. Die "Schätzung Steuerwert" der beiden Liegenschaften "Anteil 1/3 (keine Angaben aus Italien vorhanden)" gibt der Rekurrent mit gesamthaft EUR 280'000.-- an (pag. 282). Im Schreiben vom 27. Juni 2017 (pag. 349) hält der Rekurrent fest, dass sich die Jahreseinnahmen von EUR 36'000.-- (für drei Erben) "auf alle Räumlichkeiten" beziehen würden. Mit den EUR 36'000.-- bezieht sich der Rekurrent wohl auf die in der Tabelle pro 2016 enthaltenen rund EUR 12'000.-- pro Erbe. Im Schreiben vom 8. August 2017 (pag. 389) konkretisiert der Rekurrent

rent diesbezüglich, dass die Miete für das Haus in D. _____ EUR 2'000.--, seiner Wohnung EUR 300.-- und das Haus in E. _____ EUR 700.-- betragen würde ("verteilt auf drei Parteien"). Zusammen ergibt dies EUR 3'000.-- monatlich und EUR 36'000.-- pro Jahr. Die Rekurrentin gibt in ihrer straflosen Selbstanzeige vom 24. Dezember 2016 (pag. 289) an, dass "der Steuerwert des Hauses" sich auf rund EUR 60'000.-- belaufe. Welche der beiden Liegenschaften der Rekurrentin damit gemeint ist, geht aus dem Schreiben nicht hervor.

8. Die Zahlen, welche der Verfügung vom 11. Juli 2017 zugrunde liegen, stellte die ZVB/N in einer Tabelle (pag. 350) zusammen, welcher zusammengefasst Folgendes entnommen werden kann:

Bezeichnung Gebäude	Vermögen		Einkommen		Eigentumsanteil	ab Steuerjahr
F. _____ : Wohnungen	CHF	41'000	CHF	2'460	1/2	2006
F. _____ : Haus	CHF	10'500	CHF	630	1/6	2012
D. _____	CHF	45'000	CHF	13'776	1/6	2008
E. _____	CHF	10'000			1/9	2008
Ferienwohnung Rekurrent	CHF	81'600	CHF	4'896	1/1	2006

Das grau unterlegte Einkommen von CHF 13'776.-- ist der Durchschnittswert der Jahre 2008 bis 2014 und beinhaltet den Ertrag der Liegenschaften in D. _____ und E. _____. Es handelt sich dabei um die vom Rekurrenten mitgeteilten Beträge (vgl. E. 7.6 [bis auf den Betrag pro 2008]), welche von der ZVB/N von EUR in CHF umgerechnet worden sind (basierend auf den Jahresmittelkursen der ESTV: <<https://www.estv.admin.ch>> Rubriken "Direkte Bundessteuer Quellensteuer Wehrpflichtersatzabgabe / Wehrpflichtersatzabgabe / Dienstleistungen / Jahresmittelkurse" bzw. <<https://steuerverwaltung.tg.ch>> Rubriken "Hilfsmittel / Kurslisten / Umrechnungskurse 2005-2016: Euro und Dollar", auf zwei [bzw. bez. 2012 auf eine] Nachkommastellen gerundet). Dasselbe gilt für die Vermögenswerte. Bezüglich der Wohnungen in F. _____ stützte sich die ZVB/N auf die kommunizierten EUR 60'000.-- und den Gesamtbetrag von EUR 280'000.-- für die Liegenschaften in D. _____ und E. _____ teilte die ZVB/N in EUR 210'000.-- und EUR 70'000.-- auf. Für die Ferienwohnung des Rekurrenten nahm die ZVB/N EUR 60'000.-- an und für das Haus in F. _____ CHF 63'000.--. Für die Mietwerte der drei Liegenschaften ohne Ertrag ging die ZVB/N von 6 % des Vermögenswerts aus.

9. Gemäss Art. 208 Abs. 5 StG und Art. 153 Abs. 3 DBG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs-, das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung. Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die

Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet.

9.1 Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so ist auch im Nachsteuerverfahren bei Vorliegen einer Sachverhaltsungewissheit gegebenenfalls eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (vgl. Art. 153 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 208 Abs. 5 StG i.V.m. Art. 174 Abs. 2 StG; BGer 2C_734/2016 vom 20.10.2016, E. 2.2, mit Hinweisen; BGer 2C_304/2013 vom 22.10.2013, E. 3.4, mit Hinweisen; BGer 2C_136/2011 vom 30.4.2012, E. 3.2).

9.2 Eine Ermessenstaxation ist jedoch nur zulässig, wenn die steuerpflichtige Person formell zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert wurde und sie zudem gemahnt worden ist. Die Unterlassung der Mahnung wird in der Praxis als schwerwiegender Mangel (Verletzung des rechtlichen Gehörs) betrachtet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (KGer FR vom 6.11.2009 in StE 2011 B. 93.5 Nr. 24, E. 4b und 4c; RKE 100 2015 398 vom 23.9.2016, E. 4.2, nicht publiziert; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 34 zu Art. 130 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 46 ff. zu Art. 130 DBG).

9.3 Gegen die Festsetzung der Nachsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen hat der Steuerpflichtige die offensichtliche Unrichtigkeit darzutun (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 26 zu Art. 151 DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden: Einerseits kann durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene ermessensweise Nachsteuerveranlagung durch eine ordentliche Nachsteuerveranlagung zu ersetzen und die Untersuchungspflicht lebt wieder auf. Andererseits ist aber auch möglich, anhand der beigebrachten Beweismittel darzutun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist (BGer 2C_136/2011 vom 30.4.2012, E. 4.1). Offensichtlich unrichtig ist eine Ermessensveranlagung dann, wenn sie an einem in die Augen springenden qualifizierten Mangel leidet. Dies ist der Fall, wenn eine Schätzung sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Offensichtlich unrichtig ist demzufolge eine Schätzung, die auf missbräuchliche Betätigung des Schätzungsermessens beruht, d.h. willkürlich ist (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 52 zu Art. 132 DBG; BGer 2A.426/2004

vom 23.11.2004, E. 1.6, mit Hinweisen; VGE 22924/22925 vom 28.11.2007, E. 3.1, nicht publiziert).

9.4 Mit der straflosen Selbstanzeige vom 22. Dezember 2016 (pag. 284) des Rekurrenten und der straflosen Selbstanzeige vom 24. Dezember 2016 (pag. 289) der Rekurrentin wurden – tabellarisch dargestellt – folgende Angaben kommuniziert:

Wer?	Ort	Was?	Anteil	Einkommen	Vermögen
Rekurrent	D. _____	Restaurant mit 2 Wohnungen / Wohnungen von Mutter benutzt	Miteigentum / 3 Personen	Mieteinnahmen	Schätzung Steuerwert
	E. _____	Ferienhaus / vermietet			
		Ferienwohnung	Alleineigentum		
Rekurrentin	F. _____	Haus mit 2 Wohnungen für Sommerferien	Miteigentum / 2 Personen		Schätzung Steuerwert
		Haus von Vater benutzt	Miteigentum / 6 Personen		für ein Haus

Bei den mitgeteilten Mieteinnahmen handelt es sich um das steuerbare Einkommen (reddito imponibile) des Rekurrenten in Italien für die Jahre 2009 bis 2016 (vgl. E. 7.6). Wie bereits unter E. 7.6 ausgeführt, gibt der Rekurrent die "Schätzung Steuerwert" für die beiden Liegenschaften mit gesamthaft EUR 280'000.-- an (pag. 282). Gemäss der straflosen Selbstanzeige der Rekurrentin (pag. 289) beträgt "der Steuerwert des Hauses" rund EUR 60'000.--. Welche der beiden Liegenschaften der Rekurrentin damit gemeint ist, geht aus dem Schreiben nicht hervor. Somit fehlten die Angaben zum Vermögenswert der Ferienwohnung des Rekurrenten und zu einem Haus der Rekurrentin.

9.5 Die ZVB/N forderte mit Schreiben vom 5. April 2017 (pag. 300) von den Rekurrenten lediglich die Katasterauszüge sämtlicher Liegenschaften in Italien ein. Nachdem sie diese – wie gesehen (vgl. E. 7.2 f.) – unvollständigen Auszüge mit Schreiben vom 19. Mai 2017 (pag. 310) erhielt, stellte sie den Rekurrenten am 30. Mai 2017 (pag. 347) die Nachsteuerberechnung zur Prüfung zu. Die Rekurrenten äusserten sich im Schreiben vom 27. Juni 2017 (pag. 349) dazu und führten bezüglich den Liegenschaften des Rekurrenten insbesondere aus, dass das angegebene Jahreseinkommen von allen Liegenschaften des Rekurrenten stamme und sie nicht verstehen würden, weshalb ihm zusätzlich Mietwerte aufgerechnet würden. Zudem hielten sie fest, dass die Miteigentumsanteile des Rekurrenten an den Liegenschaften, gemäss den eingereichten Auszügen, 11 % bzw. 16 % betragen würden. Daraufhin strich die ZVB/N in der Verfügung vom 11. Juli 2017 (pag. 387) den Mietwert von CHF 5'400.-- (6 % von CHF 90'000.-- [EUR 70'000.--]) der Liegenschaft in E. _____ und senkte den Miteigentumsanteil der Liegenschaft in D. _____ von 1/1 auf 1/6 und denjenigen der Liegenschaft in E. _____ von 1/1 auf 1/9 (vgl. auch Bst. C).

9.6 Weder im Nachsteuerverfahren noch im darauffolgenden Einspracheverfahren forderte die ZVB/N die Rekurrenten auf, ihre Angaben zu vervollständigen (insb. bez. den fehlenden Vermögenswerten), vollständige Unterlagen einzureichen (vgl. E. 7.2 f.) oder ihre Angaben zu präzisieren. Stattdessen schätzte sie ohne Mahnung und auch ohne vorgängige Aufforderung gewisse Werte nach Ermessen. So der Vermögenswert des Hauses in F._____ mit CHF 63'000.-- (EUR 51'884.28) und der Vermögenswert der Ferienwohnung des Rekurrenten mit CHF 81'600.-- (EUR 60'000.--). Weiter ist für die Steuerrekurskommission nicht ersichtlich, bzw. nachvollziehbar wie die ZVB/N auf den Mietertrag pro 2008 von CHF 6'320.-- gekommen ist.

9.7 Auch hat die Rekurrentin wohl in ihrer straflosen Selbstanzeige vom 24. Dezember 2016 (pag. 289) mitgeteilt, dass sie zusammen mit ihrem Bruder ein Haus in F._____ besitze und einen Anteil von 17 % (1/6) an einem anderen Haus geerbt habe, doch reichten die Rekurrenten bezüglich der Rekurrentin einen vollständigen Auszug über Grundstücke und Gebäude in der Provinz G._____ ein (vgl. E. 7.1), aus welchem sich andere Beteiligungsverhältnisse ergeben. Gemäss diesem Auszug ist die Rekurrentin Alleineigentümerin einer 4.5-Zimmerwohnung. Gemäss der Übersicht der ZVB/N (pag. 350), aus welcher nicht klar ersichtlich ist, für welche Liegenschaften in F._____ "Wohnungen" und "Haus" stehen, werden die Miteigentumsanteile mit 1/2 und 1/6 ausgewiesen. Dies obwohl die Rekurrenten im Schreiben vom 27. Juni 2017 (pag. 349) eine Anpassung der Miteigentumsanteile gemäss den Auszügen verlangten. Diesbezüglich ist für die Steuerrekurskommission weiter nicht nachvollziehbar, weshalb die ZVB/N für das "Haus" in F._____ den Mietwert erst ab 2012 aufrechnet, obwohl der Erblasser am 6. Oktober 2011 gestorben ist. Dem Rekurrenten wird dagegen in der Verfügung erklärt, dass gemäss bernischem Steuergesetz Erben ab dem Todestag für ihren Anteil am Vermögen und am Einkommen steuerpflichtig sind (pag. 386), weshalb er ab dem 8. August 2008 steuerpflichtig werde und nicht erst ab dem Jahr der Eintragung im Jahr 2009.

9.8 Wie sich aus E. 8 ergibt, stützte sich die ZVB/N bei der Umrechnung der Mieterträge (und der Liegenschaftssteuer in Italien) von EUR nach CHF wohl auf die Jahresmittelkurse der ESTV. Wie sie dann aber auf die Durchschnitte der "Endjahreskurse" auf ihrer Zusammenstellung (pag. 350) kommt, erschliesst sich der Steuerrekurskommission nicht. Es handelt sich jedenfalls weder um die Durchschnitte der entsprechenden Jahresmittelkurse der ESTV noch um die Durchschnitte der Kurse jeweils Ende der entsprechenden Jahre gemäss der Eidgenössischen Zollverwaltung.

9.9 Da die Steuerverwaltung die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren nicht gemahnt hat (und auch nicht vorgängig aufgefordert hat) ihre Angaben zu vervollständigen (insb. bez. den fehlenden Vermögenswerten), vollständige Unterlagen einzureichen (vgl. E. 7.2 f.) oder ihre

Angaben zu präzisieren, hätte sie die entsprechenden Teilmessensveranlagungen nicht vornehmen dürfen. Auch im Einspracheverfahren sind keine entsprechenden Einforderungshandlungen vorgenommen worden. Dies stellt ein schwerwiegender Mangel dar. Entsprechend sind die Einspracheentscheide aufzuheben und die Akten zur korrekten Durchführung bzw. zum korrekten Abschliessen des Veranlagungsverfahrens an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. E. 9.2). Denn würde die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht zu einer Rückweisung an die Steuerverwaltung führen, würde der Instanzenzug der Rekurrenten verkürzt. Auch macht es Sinn, dass die Steuerverwaltung den Sachverhalt überhaupt erst sauber abklärt (vgl. E. 9.6 ff.). So wäre es wohl sinnvoll, von den Rekurrenten die vollständigen Katasterauszüge, die vollständigen Verträge sowie die vollständigen italienischen Steuerveranlagungen einzufordern. Damit würden mehr Anhaltspunkte zur Verfügung stehen, um den Fall beurteilen zu können.

10. Wie unter E. 2 ausgeführt, wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn eine steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst anzeigt, die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, die steuerpflichtige Person die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht. Die ZVB/N hält dazu in ihrer Vernehmlassung vom 30. November 2017 fest, dass die Rekurrenten die ZVB/N bei der Festsetzung der Nachsteuer nicht vorbehaltlos unterstützt haben.

10.1 Die Voraussetzung der vorbehaltlosen Unterstützung geht nicht über die allgemeine Mitwirkungspflicht hinaus, wonach die steuerpflichtige Person insbesondere alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], III. Teil, 2015, N. 62 zu Art. 175 DBG; Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 67 zu Art. 175 DBG). Ein ordentliches Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung wäre erst einzuleiten, wenn die steuerpflichtige Person im Nachsteuerverfahren trotz Mahnung nicht kooperiert (Peter Locher, a.a.O., N. 62 zu Art. 175 DBG; vgl. ausführlich zur Problematik: Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, ASR - Abhandlungen zum Schweizerischen Recht, Band Nr. 797, 2014, S. 99 ff., N. 328 ff.). Eine Aufforderung schliesst die vorbehaltlose Unterstützung nicht aus, weil mit ihr die Steuerbehörden ihr Informationsbedürfnis äussern. Die Mahnung einer Aufforderung und schliesslich die Notwendigkeit einer Ermessensveranlagung können hingegen Indiz dafür sein, dass die "vorbehaltlose Unterstützung" der Steuerbehörden zur Festsetzung der Nachsteuer zu verneinen ist. Weil die Ermessensveranlagung und deren Voraussetzung, die Mahnung, auch Folge einer Ungewissheit aus anderen Gründen als der Nichterfüllung von Verfahrenspflichten sein kann, muss der steuerpflichtigen Person bei einer Ermessensveranla-

gung nach einer Selbstanzeige aber der Nachweis offenstehen, dass es ihr subjektiv unmöglich war, ihre Verfahrenspflichten zu erfüllen und damit den Untersuchungsnotstand zu beseitigen. Kann sie diesen Nachweis nicht erbringen, ist die "vorbehaltlose Unterstützung" bereits im Zeitpunkt der Mahnung zu verneinen, weil im Rahmen einer Selbstanzeige von der steuerpflichtigen Person eine spontanere Kooperation erwartet werden darf als im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Die steuerpflichtige Person muss, wenn es ihr möglich ist, die Auflage oder die Vorladung bei erster Aufforderung zu erfüllen suchen (Reto Sutter, a.a.O., N. 357).

10.2 Die ZVB/N forderte die Rekurrenten mit Schreiben vom 5. April 2017 (pag. 300) auf, aktuelle Katasterauszüge sämtlicher Liegenschaften in Italien einzureichen. Dieser Aufforderung kamen die Rekurrenten nur teilweise nach (vgl. E. 7.2 f.). Die ZVB/N hat es anschliessend jedoch unterlassen, die Rekurrenten diesbezüglich zu mahnen. In ihrer Vernehmlassung vom 30. November 2017 weist die ZVB/N auf Seite 5 auf die widersprüchlichen Angaben der Rekurrenten hin. In der Tat haben sich die Rekurrenten in Widersprüche verstrickt. Es macht den Anschein, als ob sie ihre Argumentation dermassen anpassen, um die Steuerbelastung möglichst gering zu halten. Somit könnte kaum von einer "vorbehaltlosen Unterstützung" der Steuerbehörden zur Festsetzung der Nachsteuer ausgegangen werden. Wie es sich damit verhält, kann jedoch offen bleiben, da die Steuerrekurskommission vorliegend nur die Nachsteuer zu beurteilen hat.

11. Da die Rekurrenten bezüglich der Abzugsfähigkeit der italienischen Einkommenssteuer unterliegen (vgl. E. 5), rechtfertigt es sich, ihnen einen Teil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten werden auf die Hälfte des verlangten Kostenvorschusses von CHF _____ auf CHF _____ bestimmt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und ihnen keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, 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. Die Einspracheverfügung vom 31. August 2017 betreffend die kantonalen Steuern pro 2006 bis 2014 (Nachsteuer) wird aufgehoben. Die Akten werden zur weiteren Bearbeitung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird der Rekurs abgewiesen.
2. Die Einspracheverfügung vom 31. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2006 bis 2014 (Nachsteuer) wird aufgehoben. Die Akten werden zur weiteren Bearbeitung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF _____ werden den Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF _____ zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betref-

fend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Mosimann