



100 17 46

200 17 43

Gemeinde: B. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 28.4.2017 PKA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 28. April 2017

hat der Präsident der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2015

den Akten entnommen:

A. Mit vordatierter Veranlagungsverfügung vom 21. November 2016 wurde A. _____ (Rekurrent) von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) für das Steuerjahr 2015 nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt, da er trotz Mahnung mit A Post Plus keine Steuererklärung eingereicht hatte. Dabei wurde das steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern auf CHF 15'000.-- und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 25'000.-- festgelegt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF Null festgesetzt. Zudem wurden dem Rekurrenten infolge wiederholter Nichteinreichung der Steuererklärung Bussen von je CHF 400.-- (kantonale Steuern bzw. direkte Bundessteuer) auferlegt und eine Gebühr für die Mahnung von CHF 60.-- in Rechnung gestellt. Die vom Rekurrenten am 15. November 2016 verspätet eingereichte Steuererklärung 2015 wurde von der Steuerverwaltung als Einsprache gegen die Ermessenstaxation entgegengenommen. Am 28. November 2016 (vordatiert auf 5.12.2016) stellte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten einen Vorbescheid (sog. Vorabdruck) zu, worin sie die Einsprache teilweise guthiess und gestützt auf die nachträglich eingereichte Steuererklärung 2015 die ordentliche Veranlagung vornahm. Dabei wich sie insofern von der Selbstschätzung des Rekurrenten ab, als sie beim Einkommen einen Nettolohn gemäss Lohnausweis und eine IV-Rente gemäss Bescheinigung der Gemeinde B. _____ Abteilung Soziales aufrechnete und besteuerte. Die auferlegten Bussen kürzte sie auf je CHF 100.--. Da der Rekurrent den Vorbescheid nicht beanstandete, wurde die Einsprache mit vordatiertem Einspracheentscheid vom 7. Februar 2017 wie angekündigt teilweise gutgeheissen.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit Eingabe vom 6. Februar 2017 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Darin beantragt er sinngemäss, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und der Lohn und die IV-Rente nicht als Einkommen zu besteuern. Zur Begründung bringt er im Wesentlichen vor, dass er vom 30. Oktober 2014 bis 30. Juni 2016 vom Sozialdienst der Gemeinde B. _____ unterstützt worden sei. Es sei zwar korrekt, dass Lohnleistungen und eine IV-Rente geflossen seien. Diese Einkünfte habe er jedoch nicht erhalten, da diese direkt an den Sozialdienst überwiesen worden seien. Dementsprechend resultiere für das Steuerjahr 2015 kein steuerbares Einkommen. Ferner erachtet der Rekurrent die auferlegten Bussen von je CHF 100.-- als überzogen. Am 13. Februar 2017 hat der Rekurrent ein Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege gestellt.

C. Mit Vernehmlassung vom 22. März 2017 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie bringt im Wesentlichen vor, dem Rekurrenten sei im Jahr 2015 unstrittig (IV-)Renten von CHF 20'230.-- und ein Lohn von CHF 5'085.-- ausbezahlt worden. Im Unterschied zu steuerfreien Sozialhilfeleistungen stellten diese

steuerbares Einkommen dar. Hierbei bleibe die Steuerpflicht auch dann bestehen, wenn diese Einkünfte nicht ausbezahlt, sondern zur Schuldentilgung eingesetzt werden. Dementsprechend seien die (IV-)Renten sowie der Lohn zu Recht beim Rekurrenten besteuert worden. Ferner habe der Rekurrent die Steuererklärung 2015 erst nach Ablauf der Frist für deren Nachreichung und somit verspätet eingereicht, weshalb die Busse zu Recht erfolgt sei. In Anbetracht der Tatsache, dass der Rekurrent die Steuererklärung wiederholt nicht oder zu spät eingereicht habe und dass die Busse mit je CHF 100.-- auf Grund des tiefen steuerbaren Einkommens bereits tief angesetzt worden sei, sei die Höhe der Busse angemessen festgesetzt worden.

D. Der Rekurrent hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 27. März 2017 Gebrauch gemacht hat.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- bzw. die Busse unter CHF 3'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist vorab, ob die Steuerverwaltung die IV-Rente und den Lohn zu Recht als Einkommen aufgerechnet und besteuert hat.

2.1 Gemäss Art. 19 StG bzw. Art. 16 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Dem kantonalen und dem Bundessteuerrecht liegt als einkommenstheoretisches Konzept die Reinvermögenszugangstheorie zu Grunde, welche durch das Zuflussprinzip zu ergänzen ist. Danach bilden sämtliche in Geld bewertbare Vorteile, die einem Individuum während einer Periode von aussen zufließen, Einkommen. Systematisch unterscheiden sowohl das StG als auch das DBG zwischen Einkünften aus Erwerbstätigkeit (Art. 20 und 21 StG; Art. 17-19 DBG) und solchen aus Vorsorge (Art. 26 StG; Art. 22 DBG). Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sowie aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sind steuerbar (Art. 26 StG; Art. 22 DBG). Bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen ist die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem (tieferen) Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Besteuerung zum Rentensatz; Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG; VGE 100.2007.22890/22891U vom 19.5.2008 in NStP 2008 S. 45 ff. E. 2.2). Wird nämlich anstelle von wiederkehrenden Leistungen eine einmalige Kapitalabfindung ausgerichtet, so erzielt die steuerpflichtige Person einmalig ein ausserordentlich hohes Einkommen. Da die Tarife progressiv ausgestaltet sind (vgl. Art. 42 StG; Art. 36 DBG), wäre der anwendbare Steuersatz deshalb höher als jener, der bei periodischer Ausrichtung der wiederkehrenden Leistungen zur Anwendung gelangt wäre. Um diese Zusatzbelastung zu vermeiden, werden Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen vom regelmässig fliessenden Einkommen getrennt zum Rentensatz besteuert (Kästli/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, N. 8 zu Art. 43 StG). Gemäss ständiger Rechtsprechung werden auch Nachzahlungen für IV-Renten als Kapitalabfindungen in diesem Sinne qualifiziert und damit zum Rentensatz besteuert (RKE 100.13.367 vom 30.7.2014, E. 4.1, mit Hinweisen; RKE 4626 NP/DB 2001 vom 17.2.2004, in BVR 2004 S. 433 ff. E. 2; BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 29.2 Nr. 7 E. 3 ff.; vgl. auch Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 11a zu Art. 37 DBG). Dadurch wird sichergestellt, dass Personen, denen für frühere Jahre geschuldete Renten nachbezahlt werden, steuerlich nicht benachteiligt werden gegenüber Steuerpflichtigen, denen die Renten periodisch ausgerichtet worden sind (BGer 2C_640/2010 vom 11.12.2010, E. 3.3). Mit anderen Worten wird durch die Anwendung des Rentensatzes nach Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG eine möglichst weitgehende steuerliche Gleichbehandlung angestrebt.

Wegen der Periodizität der Einkommenssteuer werden Einkommen im Zeitpunkt ihres Zuflusses besteuert (Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 33 zu Art. 16 DBG). Nach steuerrechtlichen Grundsätzen ist ein Einkommen dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (sog. Realisationsprinzip). Voraussetzung für das Zufließen ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungs- oder beim Eigentumserwerb. Vorherrschend ist in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz ist nur ausnahmsweise abzuweichen, namentlich wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss. In einem solchen Fall wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (VGE 100.2009.320/321U vom 16.2.2010, E. 2.4, nicht publiziert). Lohneinkommen wird steuerrechtlich mit der Fälligkeit realisiert (VGE 20774U vom 22.6.2000, E. 4a, nicht publiziert). IV-Renten fließen der steuerpflichtigen Person erst dann zu, wenn der Rentenanspruch durch Verfügung der zuständigen Behörde rechtskräftig festgestellt worden ist (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, N. 9 und 15 zu Art. 22 DBG; Kästli/Schlup Guignard, a.a.O., 2014, N. 7 zu Art. 43 StG). Dies gilt auch dann, wenn eine IV-Zahlung direkt an den Sozialdienst, welcher während der Dauer eines IV-Verfahrens Sozialhilfe ausgerichtet hat, überwiesen wird, weil sich in diesem Umfang die Schulden der steuerpflichtigen Person gegenüber dem Sozialdienst reduzieren (Kästli/Schlup Guignard, a.a.O., N. 7 zu Art. 43 StG mit Verweis auf VGE 100.2007.22890/22891U vom 19.5.2008 in NStP 2008 S. 45 ff. E. 3.3). Für die steuerliche Erfassung macht es keinen Unterschied, ob die IV-Zahlung dem Konto des Rekurrenten gutgeschrieben wird und er anschliessend die Überweisung eines Betrags in gleicher Höhe zu veranlassen hat oder ob der Vermögenszuwachs darin besteht, dass sich durch die Direktüberweisung die Schulden des Rekurrenten gegenüber dem Gemeinwesen (Sozialdienst) um diesen Betrag reduzieren. Entscheidend ist somit allein, dass die Passiven des Rekurrenten im Umfang des von der IV geleisteten Betrags abgenommen haben (VGE 100.2007.22890/22891U vom 19.5.2008 in NStP 2008 S. 45 ff. E. 3.3). Werden in einer Steuerperiode Einkünfte realisiert, die ordentlicherweise in verschiedenen Perioden zufließen würden, so würde dem Gebot der periodengerechten Zuordnung optimal entsprochen, wenn diese Einkünfte auf die betreffenden Perioden verteilt würden. Dies würde bedeuten, dass bei Nachzahlungen eine rückwirkende Korrektur des entsprechenden Periodeneinkommens erfolgen müsste und die Vorauszahlungen auf die künftigen Steuerperioden vorzutragen wären. Ein solches Vorgehen widerspricht aber dem Zuflussprinzip und ist auch sonst nicht realisierbar (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 5 zu

Art. 37 DBG; vgl. dazu auch RKE 4626 NP/DB 2001 vom 17.2.2004, in BVR 2004 S. 433 ff. E. 3).

2.2 Vorliegend wird mit der eingereichten Bescheinigung der Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ für das Jahr 2015 (Steuerdossier, pag. 18) bestätigt, dass der Rekurrent in der Steuerperiode 2015 vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 im Gesamtbetrag von CHF 6'393.90 (finanziell) unterstützt worden ist. Bei den bezogenen Sozialhilfeleistungen von CHF 6'393.90 handelt es sich um die Differenz zwischen den Ausgaben ("Sozialhilfeleistungen", u.a. für Krankenkassenprämien und Mietzinse) von CHF 30'674.55 und den Einnahmen von insgesamt CHF 24'280.65, bestehend aus Lohneinkommen von CHF 4'050.65 und Renten von CHF 20'230.--.

2.2.1 Aus dem eingereichten Lohnausweis der Stiftung C._____; Steuerdossier, pag. 21) ergeht, dass der Rekurrent im Jahr 2015 (ab 2.3.2015) insgesamt einen Nettolohn von CHF 5'085.-- erzielt hat. Dementsprechend hat die Steuerverwaltung zu Recht den Nettolohn von CHF 5'085.-- beim Rekurrenten in dieser Höhe als Einkommen aufgerechnet und besteuert. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass ein Teil des Nettolohns (CHF 4'050.65) dem Rekurrenten nicht (direkt) zugeflossen ist, sondern von seiner Arbeitgeberin Stiftung C._____ ab 1. Juni 2015 direkt an die Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ überwiesen worden ist (vgl. Arbeitsbestätigung der Stiftung C._____ vom 23.2.2017, Beilage zum Schreiben des Rekurrenten vom 28.2.2017), um die Schulden des Rekurrenten gegenüber dem Sozialdienst zu reduzieren (vgl. Bescheinigung der Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ für das Jahr 2015; Steuerdossier, pag. 18).

2.2.2 Zusätzlich zum Nettolohn von CHF 5'085.-- hat die Steuerverwaltung die als "andere Renten" bezeichneten Einnahmen von insgesamt CHF 20'230.-- gemäss Bescheinigung der Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ (Steuerdossier, pag. 18) aufgerechnet und besteuert. Um was für "andere Renten" es sich hierbei handelt, weist die Bescheinigung nicht aus. Weder geht daraus hervor, dass es sich um IV-Renten handelt, wie von der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vom 7. Februar 2017 bezeichnet (Steuerdossier, pag. 37, 36), noch wird zwischen laufenden Renten und allfällige Rentennachzahlungen unterschieden. Letztere Unterscheidung ist wichtig, da die Nachzahlung von IV-Renten als Kapitalabfindung qualifiziert wird und damit zum Rentensatz zu besteuern ist (vgl. E. 2.1 hiervor). Im Rahmen des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens hat die Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ auf Aufforderung hin unter anderem ein Kontoauszug der erhaltenen Renten 2015 sowie die Verfügung der IV-Stelle Kanton Bern vom 30. Januar 2015 eingereicht. In der Verfügung bestimmte die IV-Stelle Kanton Bern, dass dem Rekurrenten rückwirkend für gewisse Monate im Zeitraum 1. August 2010 bis 31. Dezember 2014 ausserordentliche IV-Renten (IV-Grad 44 % / Viertelsrente) von

letztlich CHF 14'764.95 ausbezahlt und ihm ab dem 1. Januar 2015 ausserordentliche IV-Renten (IV-Grad 44 % / Viertelsrente) im Betrag von CHF 392.-- pro Monat ausgerichtet werden. In der bereits zuvor bei den Akten befindlichen Verfügung vom 30. November 2015 (Steuerdossier, pag. 19) bestimmte die IV-Stelle Kanton Bern, dass dem Rekurrenten ab dem 1. Juli 2015 ausserordentliche IV-Renten (IV-Grad 52 % / Halbe Rente; vgl. Vorbescheid der IV-Stelle Kanton Bern, Beilage zum Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege vom 13.2.2017, S. 2) im Betrag von CHF 784.-- pro Monat ausgerichtet werden. Im Jahr 2015 hat dem Rekurrenten somit im ersten Halbjahr 2015 eine Viertelsrente von CHF 392.-- pro Monat, im zweiten Halbjahr 2015 eine halbe Rente von CHF 784.-- pro Monat sowie eine Rentennachzahlung von insgesamt CHF 14'764.95 zugestanden. Auf Grund dieser Verfügungen geht hervor, dass es sich vorliegend tatsächlich um eine IV-Rente gehandelt hat, die aus laufenden Renten und einer Rentennachzahlung bestanden hat. Tabellarisch dargestellt sehen die Rentennachzahlung (2010 bis 2014) und die laufenden Renten 2015 wie folgt aus:

Anspruch August 2010 bis Dezember 2010	5 x CHF 380.00	CHF 1'900.00
Anspruch Januar 2011 bis Oktober 2012	22 x CHF 387.00	CHF 8'514.00
Anspruch Mai 2013 bis Januar 2014	9 x CHF 390.00	CHF 3'510.00
Anspruch August 2014	1 x CHF 390.00	CHF 390.00
Anspruch November 2014 bis Dezember 2014	2 x CHF 390.00	CHF 780.00
Abzüglich – Verrechnung mit offener Rückforderung aus Leistungen vom 11.12.2014	<u>./.</u>	<u>CHF 329.05</u>
Zwischentotal Rentennachzahlung 2010-2014		CHF 14'764.95
Anspruch Januar 2015 bis Juni 2015	6 x CHF 392.00	CHF 2'352.00
Anspruch Juli 2015 bis Dezember 2015	<u>6 x CHF 784.00</u>	<u>CHF 4'704.00</u>
Zwischentotal laufende Renten 2015		CHF 7'056.00
Total		<u>CHF 21'820.95</u>

Mit den Verfügungen der IV-Stelle Kanton Bern vom 30. Januar 2015 und 30. November 2015 hat der Rekurrent einen festen Rechtsanspruch auf die IV-Renten (inkl. der einmaligen Nachzahlung) erworben, welche steuerbar sind (vgl. E. 2.1 hiervor). Daran ändert nichts, dass die IV-Renten (Gesamte Nachzahlung sowie laufende Renten) nicht dem Rekurrenten, sondern direkt der Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ überwiesen worden sind, um die Schulden des Rekurrenten gegenüber dem Sozialdienst zu reduzieren (vgl. Bescheinigung der Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ für das Jahr 2015; Steuerdossier, pag. 18). Hierbei fällt bezüglich der Höhe der ausbezahlten IV-Renten auf, dass gemäss Verfügungen der IV-Stelle Kanton Bern der Rekurrent im Jahr 2015 einen Rechtsanspruch auf IV-Renten von insgesamt CHF 21'820.95 gehabt hat, die Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ in ihrer Bescheinigung von Renten von insgesamt CHF 20'230.-- ausgegangen ist. Die Differenz von CHF 1'590.95 erklärt sich damit, dass die Abteilung Soziales der Gemeinde B._____ zwar

den Betrag von CHF 21'820.95 erhalten hat, diesen jedoch offenbar mit vier Zahlungen von insgesamt CHF 1'590.95 verrechnet hat (vgl. Kontoauszug der Abteilung Soziales der Gemeinde B._____, "A._____: erhaltene Rente 2015"). Um was für Verrechnungen es sich hierbei handelt, entzieht sich der Kenntnis der Steuerrekurskommission. Dies muss jedoch nicht weiter geprüft werden, da der Rekurrent im Jahr 2015 einen Rechtsanspruch auf IV-Renten von insgesamt CHF 21'820.95 erworben hat, weshalb die IV-Renten in dieser Höhe zu berücksichtigen sind. Die Steuerverwaltung hat dagegen einerseits bloss CHF 20'230.-- aufgerechnet und besteuert sowie andererseits nicht berücksichtigt, dass in diesem Betrag neben periodischen Leistungen auch eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (IV-Nachzahlungen) von insgesamt CHF 14'764.95 enthalten ist, die zum Rentensatz nach Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG zu besteuern ist. Zur Festlegung des satzbestimmenden Einkommens für die Kapitalabfindung ist die Rentennachzahlung von CHF 14'764.95, durch die Anzahl Monate, für die diese Rentenzahlungen erfolgt sind, zu dividieren und den monatlichen Durchschnittsbetrag auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Aus dem Gesagten folgt, die Veranlagung des Rekurrenten ist anzupassen und die Bestimmung des Rentensatzes hat gemäss soeben beschriebener Berechnungsmethode zu erfolgen. Dies mit der Folge, dass sich das satzbestimmende Einkommen zu Gunsten des Rekurrenten erheblich reduziert.

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

3.1 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 (Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, 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 Strafzumes-

sung auswirken (Sieber/Malla, 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

(Sieber/Malla, a.a.O., N. 28 f. zu Art. 174 DBG). Indem der Rekurrent nach dem unbestrittenen Erhalt der Mahnung vom 5. Juli 2016 (vgl. Beilage Nr. 2 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 22.3.2017) zur Einreichung der Steuererklärung, seine Steuererklärung 2015 nicht einreichte, ist der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung in objektiver Hinsicht erfüllt. Da er in Kenntnis dieser Mahnung seiner gesetzlichen Verfahrenspflicht innert Frist nicht nachkam, ist auch das subjektive Tatbestandselement erfüllt.

3.2 Als nächstes ist zu prüfen, ob die Höhe der Bussen von je CHF 100.-- (kantonale Steuern bzw. direkte Bundessteuer) 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 Strafrahmen unterscheidet nicht zwischen vorsätzlicher und fahrlässiger Tatbegehung. Innerhalb des Strafrahmens bemisst sich die Busse namentlich unter Würdigung des Verschuldens des Täters. Dabei bestimmt sich die Schwere der Tat im Wesentlichen nach der Bedeutung, die den missachteten Mitwirkungspflichten für eine gesetzmässige Veranlagung zukommt, wobei auch die Grössenordnung der Faktoren zu berücksichtigen ist, die der steuerlichen Erfassung entgehen könnten. Für die Beurteilung der Verfehlung ist einzig auf das Verhalten des Täters nach Erhalt der Mahnung abzustellen; das vorherige Verhalten ist nicht zu berücksichtigen, es sei denn, es lasse die nunmehr zu beurteilende Tat als Rückfall erscheinen. Die Strafzumessung soll schliesslich den persönlichen Verhältnissen des Täters, insbesondere seinen Vermögensverhältnissen und seiner Strafempfindlichkeit Rechnung tragen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 34 zu Art. 174 DBG). 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 der Rekurrent die Steuererklärung im Verlauf des Verfahrens nachreichte, kann nicht dazu führen, dass die Bussen aufzuheben sind. Insgesamt erweisen sich die für das Jahr 2015 verfügbaren 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.

4. Zusammenfassend gelangt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass die Steuerverwaltung zu Recht Bussen in der Höhe von CHF 100.-- erhoben und den Nettolohn von CHF 5'085.-- aufgerechnet und besteuert hat. Im Weiteren sind die IV-Renten in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung zu besteuern. In Abweichung zum Einspracheentscheid sind die IV-Renten gemäss den obgenannten Verfügungen der IV-Stelle Kanton Bern zu berücksichtigen und die Kapitalabfindung zum Rentensatz im Sinn der Erwägungen zu besteuern. Der Rekurs und die Beschwerde sind demzufolge teilweise gutzuheissen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent grundsätzlich einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (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 rechtfertigt es sich dem Rekurrenten auf Grund des Ausmasses seines fast vollständigen Obsiegens keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist, 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]).

6. Bei diesem Ergebnis ist das Gesuch um Erteilung der unentgeltlichen Rechtspflege als gegenstandslos geworden abzuschreiben (vgl. Art. 39 Abs. 1 VRPG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.

2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Das Gesuch um Erteilung der unentgeltlichen Rechtspflege wird als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.
6. **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.

7. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Röthlisberger