



100 17 499

100 17 500

100 17 501

100 17 502

100 17 503

100 17 504

100 17 505

100 17 506

100 17 507

100 17 508

200 17 417

200 17 418

200 17 419

200 17 420

200 17 421

200 17 422

200 17 423

200 17 424

200 17 425

200 17 426

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.9.2018 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. September 2018

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

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend Bussen für die Steuerjahre 2006 bis 2015 (Widerhandlung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer (fortan ZVB/N), das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen die Ehegatten A._____ (Rekurrentin) und B._____ ein (Verfahrens-Nr. _____). Sie führte aus, die Kantonspolizei Bern habe ihr (am 20.7.2016) eine Meldung zugestellt, woraus hervorgehe, dass die Ehegatten A._____ und B._____ in H._____ (Ausland) eine Wohnung sowie Bankguthaben besässen, die sie in den jeweiligen Steuererklärungen nicht deklariert hätten. Die ZVB/N forderte die Ehegatten daher auf, ihr mitzuteilen, aus welchem Grund sie die Wohnung und die Bankguthaben nicht deklariert hätten und Zins- und Kapitalbescheinigungen von den Bankguthaben in H._____ für die Jahre 2006 bis 2015 einzureichen. Zur Einleitung des Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens nahmen die Ehegatten mit Schreiben vom 23. November 2016 Stellung und führten aus, da sie die Wohnung und das Vermögen in H._____ versteuert hätten, hätten sie sich nicht veranlasst gesehen, diese auch in der Schweiz zu deklarieren. Deshalb hätten sie anlässlich der polizeilichen Befragung diesbezüglich auch nichts verschwiegen. Mit Schreiben vom 17. April 2017 führten die Ehegatten aus, sie hätten in H._____ die Bank gewechselt und von der ersten Bank die gewünschten Unterlagen nicht erhalten, weshalb sie nur die Bankunterlagen der zweiten Bank einreichen könnten. Nach einem weiteren Schriftenwechsel mit den Ehegatten nahm schliesslich Rechtsanwalt und Notar D._____ (damaliger Vertreter) mit Schreiben vom 13. Juli 2017 Stellung zu dieser Angelegenheit und reichte diverse sachdienliche Unterlagen bezüglich der Liegenschaft in H._____ (Wohnung in E._____, einem Stadtteil von F._____) sowie der Guthaben und Wertschriften auf Bankkonti bei H._____ Banken ein. Die sich daraus ergebenden Nachsteuerfaktoren wurden auf ebenfalls eingereichten Aufstellungen zusammengefasst. Ferner reichte der damalige Vertreter Belege zu zwei bisher nicht deklarierten schweizerischen Konti bei der Bank G._____ ein. Hierbei stellte er den Antrag, die Busse sei auf das 0.3-fache des Betrags der vorenthaltenen Steuer festzusetzen, soweit die im vorliegenden Verfahren offengelegten Vermögenswerte nicht den Tatbestand der straflosen Selbstanzeige erfüllen würden und somit ganz von einer Busse abgesehen werden könnte.

B. Mit Datum vom 1. September 2017 erliess die ZVB/N eine Nachsteuer- und Bussenverfügung für die Steuerperioden 2006 bis 2015, in der sie die Rekurrentin und ihren Ehegatten zur Nachzahlung von CHF 24'509.85 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2015 (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 4'342.75) und CHF 2'729.90 für die direkte Bundessteuer 2006 bis 2015 (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 432.95) verpflichtete und ihnen wegen vollendeter Steuerhinterziehung Steuerbussen von CHF 11'468.60 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2015 und von CHF 1'309.15 für die direkte Bundessteuer 2006 bis 2015 auferlegte.

Bei den Bussen ging die ZVB/N von Fahrlässigkeit aus und setzte den Bussenfaktor auf 0.5 des vorenthaltenen Steuerbetrags fest. Weiter wurden ihnen Gebühren von CHF 400.-- auferlegt. Die ZVB/N führte hierzu aus, dass sie die Aufrechnungen angepasst und die Faktoren – mit Ausnahme der auf den Aufstellungen erwähnten "Verwaltungskosten", bei denen es sich um Steuern handle, die in H._____ auf den Zinserträgen erhoben worden seien – von den eingereichten Aufstellungen des damaligen Vertreters übernommen habe. Ferner habe sie die per Ende Oktober verkaufte Wohnung in der Nähe von F._____ in die Nachsteuerberechnung pro 2006 einbezogen. Bezüglich der nachgemeldeten Konti der Bank G._____ habe sie mit Blick auf die Minusbeträge auf eine separate Durchführung eines Nachsteuerverfahrens im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige verzichtet. Aus den jeweiligen Wegleitungen gehe die Steuerpflicht von Liegenschaften (im In- und Ausland) sowie von Konti und Wertschriften klar hervor und die Angaben in den Wegleitungen gälten als bekannt. Eine Reduktion der Busse, welche auf den 0.5-fachen Betrag der hinterzogenen Steuern festgelegt worden sei, auf das gesetzliche Minimum sei ausgeschlossen. Da bei der vollendeten Steuerhinterziehung seit dem 1. Januar 2017 eine neue Verjährungsfrist von zehn Jahren gelte, habe sie jedoch für die Steuerperiode vor 2007 keine Bussen ausgesprochen. Die gegen diese Nachsteuer- und Bussenverfügung erhobene Einsprache vom 29. September 2017 wies die ZVB/N am 31. Oktober 2017 ab. Hierbei trennte sie das Nachsteuer- vom Steuerhinterziehungsverfahren ab und erliess betreffend der Steuerbussen zwei separate Einspracheverfügungen, die sich jeweils allein an die Rekurrentin bzw. ihren Ehegatten richtete. Darin führte die ZVB/N im Wesentlichen aus, dass vorliegend keine Selbstanzeige vorliege und verwies im Weiteren auf die Verfügungsbeurteilung vom 1. September 2017. Der Rekurrentin wurden Steuerbussen von insgesamt CHF 4'938.40 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2015 und von CHF 310.50 für die direkte Bundessteuer 2006 bis 2015 auferlegt. Die ZVB/N ging dabei weiterhin von fahrlässiger Tatbegehung der Rekurrentin aus und bestätigte den Bussenfaktor von 0.5 der hinterzogenen Steuer.

C. Gegen die getrennten Bussen- bzw. Einspracheverfügungen der ZVB/N hat der Ehegatte der Rekurrentin (sie betreffend in ihrer Vertretung) mit einer einzigen Eingabe vom 24. November 2017, die er allein unterzeichnet hat, ergänzt mit Schreiben vom 8. und 15. Dezember 2017, die von der Rekurrentin mitunterzeichnet worden sind, bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) sinngemäss Rekurse und Beschwerden erhoben. Ferner hat die Steuerrekurskommission ein Begleitschreiben der ZVB/N vom 23. November 2017 mit einer Kopie des an die ZVB/N gerichteten Schreibens des Ehegatten der Rekurrentin vom 21. November 2017 mit identischem Inhalt erhalten. Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, die Einspracheverfügung der ZVB/N, die sie betrifft, sei aufzuheben. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, sie habe keine Absicht gehabt, eine Steuerhinterziehung zu begehen und

auch nicht gewusst, eine solche begangen zu haben. Dies insbesondere, da sie und ihr Ehegatte ihre Einkommens- und Vermögenswerte bereits in H._____ versteuert hätten. Hätten sie gewusst, dass sie Steuern hinterzögen, hätten sie auf dem Polizeiposten auch schweigen und die Wahrheit für sich behalten können. Da sie aber ehrliche Menschen seien, hätten sie die Wahrheit gesagt, wobei ihre Ehrlichkeit bei der Polizei als (straflose) Selbstanzeige zu qualifizieren sei. Ferner erklärt sie, dass sie und ihr Ehegatte mit der Nachsteuer keine Probleme hätten, weshalb diese nicht angefochten sei.

D. Mit Schreiben vom 18. Dezember 2017 hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission die Rekurrentin darauf hingewiesen, dass sie das Recht habe, vor der Steuerrekurskommission in der Sache persönlich einvernommen zu werden. Da die Rekurrentin innert der gewährten Frist keinen entsprechenden Antrag auf eine persönliche Einvernahme eingereicht hatte, hat sie sinngemäss auf eine persönliche Einvernahme durch die Steuerrekurskommission verzichtet.

E. Mit Schreiben vom 9. Februar 2018 hat die ZVB/N ihre Vernehmlassung eingereicht und darin die kostenfällige Abweisung der Rekurse und Beschwerden beantragt. Hierbei führt sie vorab aus, dass es für sie fraglich sei, ob auf die Eingaben überhaupt eingetreten werden könne. Dies, weil die eingereichten Eingaben trotz (mehrfacher) Aufforderung der Steuerrekurskommission zur Verbesserung unvollständig und mangelhaft seien. Sie gehe jedoch trotz formmangelhafter Eingaben davon aus, die Rekurrentin mache geltend, es würde eine erstmalige straflose Selbstanzeige vorliegen, weshalb von einer Busse abzusehen sei. Bezüglich der erstmaligen straflosen Selbstanzeige führt sie im Wesentlichen aus, dass es bereits am Formerfordernis der Selbstanzeige sowie am Willen der Rekurrentin, eine erstmalige straflose Selbstanzeige einzureichen, mangle. Die Rekurrentin habe im Rahmen der polizeilichen Einvernahme vom 20. April 2016 als Auskunftsperson im Betrugsverfahren gegen ihren Ehegatten lediglich die Aussagen ihres Ehegatten vom 7. April 2016 bestätigt und erwähnt, welche Vermögenswerte sie und ihr Ehegatte in H._____ besässen. Sie habe hierbei aber weder explizit noch implizit darauf hingewiesen, dass sie die nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte nachdeklarieren und eine straflose Selbstanzeige habe einreichen wollen. Auch hätte eine Selbstanzeige formell korrekt an eine Steuerbehörde eingereicht werden müssen. Eine nachträgliche Geltendmachung einer straflosen Selbstanzeige verdiene (weder im Rahmen der polizeilichen Einvernahme noch nach Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens) keine Straffreiheit. Eine allfällige Offenlegung der nicht deklarierten Vermögens- und Einkommenswerte, die weder aus eigenem Antrieb und erst nach Kenntnis der Steuerbehörde erfolgt sei, schliesse eine straflose Selbstanzeige aus. Des Weiteren hält die ZVB/N zusammengefasst fest, die Rekurrentin habe durch die unterlassene Deklaration der H._____ Wertschriften

(Vermögen) und der darauf fliessenden Erträge (Einkommen) eine Verfahrenspflichtverletzung begangen und den Steuerausfall kausal verursacht. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei damit erfüllt. Es sei zwar ersichtlich, dass sich die Rekurrentin ihres Vergehens nicht bewusst gewesen sei. Denn sie sei der Ansicht gewesen, die fraglichen Werte seien in der Schweiz nicht zu versteuern, da diese bereits in H. _____ besteuert worden seien. Aus den Wegleitungen der fraglichen Jahre sei jedoch hinreichend erkennbar gewesen, dass diese in den Steuererklärungen hätten deklariert werden müssen. Diese Pflichtwidrigkeit müsse sich die Rekurrentin anrechnen lassen, weshalb von einer (grob-)fahrlässigen Tatbegehung auszugehen sei. Mit ihrer Unterschrift auf den jeweiligen Steuererklärungen habe die Rekurrentin denn auch die Zusicherung abgegeben, die Steuererklärungen vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Neben dem objektiven sei somit auch der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt. Ferner erscheine der ZVB/N angesichts der Schwere des Verschuldens und unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Rekurrentin eine Busse mit einem Bussenfaktor von 0.5 als angemessen.

F. Die Rekurrentin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 8. März 2018 Gebrauch gemacht hat.

G. 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 das Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 208 Abs. 5 und Art. 225 Abs. 1 i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 153 Abs. 3 und Art. 182 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 den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs und die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.1 Vorab ist zu prüfen, ob die Rekurrentin einen genügend klaren Antrag gestellt und diesen rechtsgenügend begründet hat.

1.1.1 Wer Rekurs bzw. Beschwerde führt, muss Rechtsbegehren stellen, die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel angeben sowie Beweisurkunden beilegen oder genau bezeichnen (Art. 197 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 Satz 1 DBG). Entspricht der Rekurs bzw. die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, so wird der steuerpflichtigen Person unter Androhung des Nichteintretens eine angemessene Frist zur Verbesserung angesetzt (Art. 197 Abs. 4 StG; Art. 140 Abs. 2 Satz 2 DBG). An die Begründung von Laieneingaben werden praxisgemäss keine hohen Anforderungen gestellt. Es reicht aus, wenn ersichtlich ist, inwiefern (in welchen Punkten) und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung braucht nicht zuzutreffen, muss aber sachbezogen sein. Sie muss sich wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwiefern dieser unrichtig sein soll. Rechtliche Überlegungen sind nicht notwendig, da die Steuerrekurskommission das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat. Es genügt indes nicht, bloss zu behaupten, der angefochtene Entscheid sei falsch (VGE 22491 vom 24.3.2006, in BVR 2006 S. 470 E. 2.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 15 zu Art. 32 VRPG; vgl. zum Ganzen auch BGE 134 I 303 E. 1.3).

1.1.2 Dem Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 24. November 2017 sowie den eingereichten Schreiben vom 8. und 15. Dezember 2017 ist (nur) ansatzweise zu entnehmen, was die Rekurrentin anfiht bzw. mit was sie genau nicht einverstanden ist und warum. Sie macht darin sinngemäss geltend, dass sie mit der Erhebung einer Busse nicht einverstanden sei, da sie bei der Polizei mit ihren freiwilligen Auskünften zu ihren Einkommens- und Vermögenswerten in H._____ eine straflose Selbstanzeige erstattet habe. Sie habe keine Absicht gehabt, eine Steuerhinterziehung zu begehen und nicht gewusst, eine solche begangen zu haben. Dies insbesondere, da sie und ihr Ehegatte ihre H._____ Einkommens- und Vermögenswerte bereits in H._____ versteuert hätten. Sie sei vielmehr davon ausgegangen, dass sie in der Schweiz ihr Einkommen und Vermögen immer korrekt versteuert habe. Mit den Nachsteuern habe sie denn auch keine Probleme. Sie könne nur nicht verstehen, weshalb sie trotz ihrer Ehrlichkeit gebüsst werde. Mit Blick auf diese Ausführungen in den von der Rekurrentin (bzw. von ihrem Ehegatten in Vertretung) verfassten Laieneingaben ist das Rechtsbegehren sinngemäss als Antrag auf Berücksichtigung der zur Straflosigkeit führenden Selbstanzeige und auf Aufhebung der Einspracheverfügungen der ZVB/N vom 31. Oktober 2017 betreffend Steuerhinterziehung zu verstehen. Auf die form- und fristgerechten Rekurse und Beschwerden ist deshalb einzutreten.

1.2 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da die Busse über CHF 3'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist einzig die Busse der Rekurrentin wegen Steuerhinterziehung. Nach Art. 221 Abs. 2 StG und Art. 180 DBG wird jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Eine solidarische Haftung des anderen Ehegatten für die Strafsteuer ist ausgeschlossen. Als Folge des Verschuldensprinzips ist somit nicht die eheliche Gemeinschaft als Ganzes mit einer Strafe zu belegen, sondern es ist bei jedem Ehegatten getrennt zu prüfen, ob ihn an der tatbestandsmässigen Herbeiführung des ungerechtfertigten Steuervorteils ein Verschulden trifft (BVR 2003 S. 217 E. 5.c). Nachfolgend ist somit einzig zu prüfen, ob die Rekurrentin in den Jahren 2006 bis 2015 eine Steuerhinterziehung begangen hat.

3. In einem ersten Schritt ist von Amtes wegen die Verjährung zu prüfen (vgl. BGer vom 29.10.1987, in ASA 59 S. 250 E. 4a).

3.1 Seit dem 1. Januar 2017 ist das "Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB" (AS 2015 779) in Kraft. Mit Inkrafttreten des vorstehend genannten Bundesgesetzes erfolgte auf Bundesebene eine Anpassung der in aArt. 184 DBG (in der Fassung vom 14.12.1990) und aArt. 58 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (in der Fassung vom 14.12.1990; StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 333 Abs. 6 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB; SR 311.0) vorgesehenen Verjährungsbestimmungen. Die seit dem 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Art. 184 DBG und Art. 58 StHG verdrängen als besondere Bestimmungen i.S.v. Art. 333 Abs. 1 StGB die bisher geltende Verjährungsfrist von 15 Jahren bei vollendeter Steuerhinterziehung (vgl. zur altrechtlichen Regelung VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2 ff., mit Hinweisen). Neu beträgt die Verjährungsfrist für vollendete Steuerhinterziehungen zehn Jahre und beginnt jeweils am Ende jener Steuerperiode zu laufen, für welche die steuerpflichtige Person unzutreffend veranlagt worden ist (Art. 184 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 DBG und Art. 58 Abs. 2 Bst. a StHG). Ferner zu erwähnen ist sodann, dass gemäss Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn seitens der zuständigen kantonalen Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine entsprechende (Bussen-)Verfügung (bzw. erstinstanzliches Urteil bzw. eine verurteilende Verfügung der Steuerverwaltung) ergangen ist (vgl. dazu auch Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 13 ff. zu Art. 184 DBG, mit Hinweisen). Art. 205f DBG sieht sodann als

übergangsrechtliche Bestimmung vor, dass für die Beurteilung von Straftaten, die in Steuerperioden vor Inkrafttreten der neuen Verjährungsfristen begangen wurden, das neue Recht anwendbar ist, sofern dieses milder ist als das in jenen Steuerperioden geltende Recht (Grundsatz der *lex mitior*). Dies ist in Bezug auf Straftaten, die zwischen dem 1. Oktober 2002 und dem 31. Dezember 2016 begangen wurden, der Fall (kürzere Verjährungsfrist nach neuem Recht; vgl. auch VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2.2 mit Verweis auf E. 2.1.7). Sofern – was vorliegend nicht der Fall ist – Steuerhinterziehungen zu beurteilen wären, welche vor dem 1. Oktober 2002 begangen wurden, würden sich die Verjährungsbestimmungen von aArt. 184 DBG bzw. aArt. 58 StHG als milder erweisen und wären somit anzuwenden, zumal nach dem neuen, hier anwendbaren Recht, die Verjährung nicht mehr eintreten kann, nachdem ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

3.2 Auch auf kantonaler Ebene wurde das StG aufgrund der in Art. 72s StHG (in der Fassung vom 1.1.2017) enthaltenen Verpflichtung an die neuen Verjährungsbestimmungen angepasst. Neu sieht Art. 229 StG (in der Fassung vom 1.1.2017) explizit vor, dass bei vollendeter Steuerhinterziehung die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt und die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn seitens der zuständigen kantonalen Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine entsprechende (Bussen-)Verfügung ergangen ist (Art. 229 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 sowie Abs. 2 StG). Soweit die Übergangsbestimmungen von Art. T5-1 StG betreffend, kann auf die entsprechenden Ausführungen zum Recht auf Bundesebene verwiesen werden (vgl. E. 3.1 hiavor).

3.3 Gestützt auf diese Rechtslage ergibt sich im vorliegenden Fall in Bezug auf die Steuerjahre 2006 bis 2015, dass die seit dem 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verjährungsbestimmungen von Art. 184 DBG und Art. 229 StG (je in der Fassung vom 1.1.2017) Anwendung finden. Die von der ZVB/N erlassene Nachsteuer- und Bussenverfügung, die als erstinstanzliches Urteil zu gelten hat, datiert vom 1. September 2017 (Steuerdossier, pag. 310-271) und ist damit nach Ablauf der Verjährungsfrist von zehn Jahren ergangen, die für das älteste in Streit stehende Steuerjahr 2006 am 1. Januar 2017 eingetreten ist. Entsprechend ist die Verjährung insoweit für das Steuerjahr 2006 eingetreten, was die ZVB/N in der Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 1. September 2017 (Steuerdossier, pag. 309) denn auch selber festgehalten hat. Die restlichen zu beurteilenden Steuerjahre 2007 bis 2015 sind dagegen nicht verjährt. Dementsprechend ist nachfolgend zu prüfen, ob sich die Rekurrentin in den Steuerjahren 2007 bis 2015 jeweils einer vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und ob ihr die ausgesprochenen Bussen zu Recht auferlegt worden sind.

4. Strittig ist zunächst, ob die Rekurrentin mit den im Rahmen der polizeilichen Einvernahme als Auskunftsperson bezüglich einem betrugsähnlichen Tatbestand gegen unbekannte Täterschaft (vgl. Einvernahme-Protokoll vom 20.4.2016) gemachten Aussagen zu den H. _____

Einkommens- und Vermögenswerten 2007 bis 2015 eine straflose Selbstanzeige im Sinn von Art. 217 Abs. 3 StG bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG erstattet hat.

4.1 Die ZVB/N hat die massgeblichen Gesichtspunkte zur erstmaligen straflosen Selbstanzeige ausführlich dargelegt (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 9.2.2018, S. 5 ff.), weshalb darauf grundsätzlich verwiesen werden kann. Es sei an dieser Stelle bloss wiederholt, dass nach Art. 217 Abs. 3 StG und Art. 175 Abs. 3 DBG von einer Busse abgesehen wird, wenn sich eine steuerpflichtige Person erstmals selbst anzeigt, die Hinterziehung keiner Steuerbehörde (unter Umständen auch der Staatsanwaltschaft, wenn sie sich mit einem Steuerdelikt befasst) 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 124 ff. zu Art. 175 DBG). Ferner muss eine straflose Selbstanzeige aus eigenem Antrieb erfolgen (vgl. VGE 100 2016 300/301 vom 19.12.2017, E. 5.1 ff.).

4.2 Das Bestehen einer straflosen Selbstanzeige scheitert vorliegend bereits daran, dass die Rekurrentin offenbar die Steuerbehörden nicht aus eigenem Antrieb darüber informiert hat, dass ihre früheren Steuerveranlagungen falsch bzw. unvollständig gewesen sind. Die Rekurrentin hat vielmehr erst im Rahmen der von der Staatsanwaltschaft _____ an die Polizei delegierten Einvernahme vom 20. April 2016 (vgl. Berichtsrapport der Kantonspolizei vom 14.7.2016; Steuermossier, pag. 154 und 153) auf Anfrage der Kantonspolizei hin Aussagen über ihre finanziellen Verhältnisse im In- und Ausland (H. _____) gemacht. Die polizeiliche Einvernahme ist, aufgrund eines bei der Staatsanwaltschaft _____ eingegangenen anonymen Schreibens durchgeführt worden. Die Rekurrentin ist dabei als Auskunftsperson in einem Verfahren mit betrugsähnlichem Tatbestand gegen unbekannte Täterschaft befragt worden und auf ihre entsprechenden Rechte aufmerksam gemacht worden (vgl. Einvernahme-Protokoll vom 20.4.2016, S. 1). Im Rahmen dieser polizeilichen Einvernahme hat die Rekurrentin in Übereinstimmung mit der ZVB/N (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 9.2.2018, S. 7) jedoch weder explizit noch implizit darauf hingewiesen, dass sie die nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte nachdeklarieren und eine erstmalige straflose Selbstanzeige einreichen möchte (vgl. Berichtsrapport der Kantonspolizei vom 14.7.2016; Steuermossier, pag. 154 und 153). Erst im Nachgang dazu, mit dem Schreiben des damaligen Vertreters der Rekurrentin vom 13. Juli 2017 (Steuermossier, pag. 266) an die ZVB/N hat sie eine solche eingereicht. Zu diesem Zeitpunkt hat die Steuerbehörde bzw. die ZVB/N jedoch bereits Kenntnis über die nichtdeklarierten (Einkommens-) und Vermögenswerte gehabt. Anhand der Steuererklärung 2014, welche durch die Staatsanwaltschaft _____ bei der Steuerverwaltung eingefordert worden ist, hat bereits festgestellt werden können, dass die Rekurrentin und ihr Ehegatte die ausländischen bzw.

H._____ Vermögenswerte (Bankkonti, Liegenschaft, Land etc.) in der Schweiz nicht deklariert haben (vgl. Berichtsrapport der Kantonspolizei vom 14.7.2016; Steuerdossier, pag. 153). Die Steuerverwaltung ist über diese nicht deklarierten Vermögenswerte seitens der Kantonspolizei bereits mit Schreiben vom 20. Juli 2016 (Steuerdossier, pag. 155) informiert worden, woraufhin die ZVB/N am 25. Oktober 2016 das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren für die Jahre 2006 bis 2015 eingeleitet hat. Obwohl die Rekurrentin von Anbeginn die Behörden vorbehaltlos unterstützt hat, hat sie die straflose Selbstanzeige nicht aus eigenem Antrieb, sondern erst nachdem die Staatsanwaltschaft _____ und die Steuerverwaltung davon Kenntnis gehabt haben erstattet und unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr gehandelt. Aus dem Gesagten folgt, dass die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige bereits aus diesen Gründen nicht erfüllt sind.

5. Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (VGE 100 2015 20/21 vom 19.4.2016, E. 2.1; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 7 ff. zu Art. 175 DBG).

In Übereinstimmung mit der ZVB/N ist unbestritten (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 9.2.2018, S. 10), dass die Rekurrentin die auf ihren Namen bzw. teilweise auf ihren und den Namen ihres Ehegatten gemeinsam lautenden H._____ Wertschriften sowie die darauf fliessenden Erträge in den jeweiligen Steuererklärungen 2007 bis 2015 nicht deklariert hat. Gestützt auf die unbeschränkte Steuerpflicht werden grundsätzlich alle Einkünfte, d.h. das weltweite Einkommen (und Vermögen) erfasst. Soweit sich die Steuerfaktoren aber auf Grundstücke ausserhalb der Schweiz (bzw. des Kantons Bern) beziehen, sind diese von Gesetzes wegen (Art. 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 6 Abs. 1 DBG) von der Besteuerung ausgenommen. Dabei handelt es sich um eine unbedingte Steuerbefreiung, die jedoch unter dem Progressionsvorbehalt steht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 6 DBG). Dies bedeutet, dass die der Schweiz (bzw. dem Kanton Bern) zugewiesenen Steuerwerte zum Steuersatz der Gesamtfaktoren (also unter Einbezug sämtlicher in- und ausländischer Einkommens- und Vermögensbestandteile) besteuert werden. Dies wird für die Steuerjahre 2013 bis 2015 durch das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) H._____ welches am _____ in Kraft trat, nicht ausgeschlossen (vgl. _____). Aufgrund der vorzunehmenden (internationalen) Steuerauscheidung und der damit verbundenen – vorliegend nicht bestrittenen – Aufteilung der Einkünfte und

Abzüge sowie der Vermögenswerte und Schulden, hätte sich die korrekte Deklaration der H._____ Guthaben und Wertschriften einerseits auf das steuerbare Einkommen und Vermögen in den Jahren 2007 bis 2015 ausgewirkt. Andererseits hätte die internationale Steuerauscheidung eine Erhöhung des satzbestimmenden Einkommens und Vermögens bewirkt. Da die Rekurrentin es jedoch unterlassen hat, die H._____ Guthaben und Wertschriften in den jeweiligen Steuererklärungen zu deklarieren, sind sie und ihr Ehegatte in den Jahren 2007 bis 2015 unstreitig zu tief veranlagt worden. Indem sie dies unterlassen hat, hat sie ihre Verfahrenspflichten verletzt. Die unvollständigen Steuererklärungen 2007 bis 2015 haben zu ungenügenden Steuerveranlagungen geführt, die in Rechtskraft erwachsen sind, weshalb für die Steuerjahre 2007 bis 2015 der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist.

6. Zu prüfen ist weiter der subjektive Tatbestand. Die vollendete Steuerhinterziehung ist sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB. Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt wird bzw. wenn der Erfolgseintritt für möglich gehalten und in Kauf genommen wird (sog. Eventualvorsatz). Fahrlässigkeit liegt demgegenüber vor, wenn eine Person die Folgen ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; VGE 100 2008 23423 vom 25.1.2010, E. 5.2).

6.1 Die ZVB/N ist davon ausgegangen (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 9.2.2018, S. 10), dass sich die Rekurrentin ihres Vergehens nicht bewusst gewesen sei. Dies, weil sie offensichtlich der Meinung gewesen sei, die fraglichen Werte seien in der Schweiz nicht zu versteuern, da diese bereits in H._____ besteuert worden seien. Dessen ungeachtet würden die Informationen, die für die Rekurrentin aus den Steuererklärungsformularen und den Wegleitungen der Steuerverwaltung des Kantons Bern zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen der hier interessierenden Steuerjahre (einsehbar unter: <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken: "Steuern / Ratgeber / Publikationen / Wegleitungen"; nachfolgend Wegleitungen) ersichtlich seien, als bekannt vorausgesetzt. Aus den Wegleitungen wäre für die Rekurrentin hinreichend erkennbar gewesen, dass auch das ausländische Wertschriftenvermögen in den entsprechenden persönlichen Steuererklärungen zu deklarieren wäre. Die Rekurrentin hätte den Steuererklärungsformularen und den Wegleitungen somit bei Anwendung minimaler Sorgfalt entnehmen können, dass die fraglichen Vermögenswerte und Erträge in der Schweiz in der persönlichen Steuererklärung zu deklarieren seien. Indem sie dies unterlassen habe, habe sie pflichtwidrig unvorsichtig gehandelt und ihre Sorgfaltspflichten verletzt. Diese Pflichtwidrigkeit müsse sich die Rekurrentin anrechnen lassen, weshalb sie (grob-)fahrlässig gehandelt habe,

womit sie den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt habe. Die Rekurrentin nimmt hierzu keine Stellung.

6.2 Den Ausführungen der ZVB/N ist beizupflichten. Daraus folgt, dass der Tatbestand von Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erfüllt ist. Daran ändert nichts, dass die jeweiligen Steuererklärungen 2007 bis 2015 (Steuerdossier, pag. 11, 27, 47, 67, 84, 102, 117, 132 und 148) nur von der Rekurrentin unterschrieben und bis auf die Steuererklärung 2014 (Steuerdossier, pag. 132) mit dem Hinweis "Ehegatte vertreten" versehen worden sind. Fehlt nämlich die (eigenhändige) Unterschrift einer steuerpflichtigen Person, ist dieser Mangel unbeachtlich, wenn auf eine solche Steuererklärung – wie vorliegend – ein wirksamer Steuerentscheid ergeht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 16 zu Art. 124 DBG). Auch ändert die Tatsache, dass die Steuererklärungen bloss von der Rekurrentin unterschrieben worden sind, nichts an ihrer steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit bezüglich ihrer eigenen Steuerfaktoren. Tatbestandsmässigkeit indiziert sodann die Rechtswidrigkeit. Das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen ist vorliegend zu verneinen, so wie auch Anzeichen fehlender Schuldfähigkeit bzw. andere die Schuld als zweifelhaft erscheinen zu lassende Anhaltspunkte fehlen, so dass festzuhalten ist, dass sich die Rekurrentin für die Steuerjahre 2007 bis 2015 der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

7. Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG). Die ZVB/N ist von (grob-)fahrlässiger Tatbegehung ausgegangen, hat das kooperative Verhalten der Rekurrentin bei der polizeilichen Einvernahme, nicht dagegen ihr fehlendes Unrechtsbewusstsein, steuermindernd berücksichtigt und für die Berechnung der Bussenhöhe einen Faktor von 0.5 festgelegt. Die Rekurrentin macht keine Ausführungen zur Höhe des Faktors. Es ist denn auch nicht ersichtlich, inwiefern diese durchaus moderate, aber noch gerechtfertigte Bussenhöhe rechtsfehlerhaft sein sollte (vgl. VGE 100 2016 297 vom 21.3.2017, E. 7).

8. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) für das Steuerjahr 2006 verjährt ist und sich die Rekurse und die Beschwerden pro 2007 bis 2015 bezüglich der Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung nach Art. 217 StG bzw. Art. 175 DBG als unbegründet erweisen und vollumfänglich abzuweisen sind.

9. 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]). Die Verfahrenskosten werden auf CHF 800.-- festgesetzt, wobei hier u.a. berücksichtigt wird, dass die vorliegende Gesamtbusse im Vergleich zur Busse des Ehegatten tiefer ist. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt und ausserdem 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]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung von Bussen (kantonale Steuern) für die Steuerperiode 2006 verjährt ist.
2. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung von Bussen (direkte Bundessteuer) für die Steuerperiode 2006 verjährt ist.
3. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2007 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2007 wird abgewiesen
5. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2008 wird abgewiesen.
6. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2008 wird abgewiesen.
7. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2009 wird abgewiesen.
8. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2009 wird abgewiesen.
9. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2010 wird abgewiesen.

10. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2010 wird abgewiesen.
11. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2011 wird abgewiesen.
12. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2011 wird abgewiesen.
13. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2012 wird abgewiesen.
14. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2012 wird abgewiesen.
15. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2013 wird abgewiesen.
16. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2013 wird abgewiesen.
17. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2014 wird abgewiesen.
18. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2014 wird abgewiesen.
19. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2015 wird abgewiesen.
20. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2015 wird abgewiesen.
21. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
22. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

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

24. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger