



100 21 400 200 21 284

100 21 401 200 21 285

100 21 402 200 21 286

100 21 403 200 21 287

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.9.2022 RNA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Bütikofer sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend Bussen für die Steuerjahre 2015 bis 2018 (Widerhandlung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Mit interner Meldung vom 20. Januar 2021 informierte die für die Veranlagung zuständige Region _____ (fortan Veranlagungsbehörde) innerhalb der Steuerverwaltung des Kantons Bern die für Nachsteuern und Steuerhinterziehung zuständige Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer (fortan ZVB/N) über den Nachsteuerfall betreffend A. _____ (Rekurrent; vgl. Dossier der Steuerverwaltung; pag. 220). Auslöser dieser Meldung war der automatische Informationsaustausch (AIA). Auf zwei Aufforderungen der Veranlagungsbehörde hin reichte der Rekurrent Belege und Ergänzungen ein (u.a. Kontoauszüge der Bank C. _____ und der Bank in E. _____ sowie Belastungsanzeigen Zahlungsauftrag der I. _____ und Unterlagen einer Lebensversicherung bei der F. _____). Ferner erwähnte er, dass er Einnahmen aus der Vermietung zweier Wohnungen in Deutschland habe (ohne die Steuerwerte der Wohnungen zu erwähnen). Auf erneute Aufforderung hin reichte er Kaufverträge der beiden Wohnungen ein. Daraufhin leitete die ZVB/N am 4. März 2021 das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten und seine Ehefrau B. _____ ein (N 40071/21 A 01; pag. 224). Die ZVB/N führte aus, die Veranlagungsbehörde habe ihr eine Meldung zugestellt, wonach die Ehegatten in ihren Steuererklärungen nicht sämtliche Faktoren zur Deklaration gebracht hätten. Sie forderte die Ehegatten auf, aktuelle Verkehrswertschätzungen der beiden Liegenschaften in Deutschland, Kopien sämtlicher in den Jahren 2015 bis 2018 gültigen Mietverträge der Liegenschaften in Deutschland und Zins- und Kapitalbescheinigungen für die Jahre 2015 bis 2018 des Kontos bzw. der Konten bei der I. _____ einzureichen. Auch fragte sie nach, weshalb die Liegenschaften in Deutschland, die Lebensversicherung bei der F. _____ und das Konto bzw. die Konten bei der I. _____ bisher nicht zur Besteuerung gebracht worden seien.

B. Nach mehreren Schriftenwechseln mit dem Rekurrenten und seiner Ehegattin erliess die ZVB/N mit Datum vom 23. Juli 2021 eine Nachsteuer- und Bussenverfügung für die Steuerperioden 2015 bis 2018 (pag. 432-413), in der sie den Rekurrenten und seine Ehegattin zur Nachzahlung von CHF 3'594.95 für die Kantons- und Gemeindesteuern (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 368.55) und CHF 1'721.05 für die direkte Bundessteuer (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 185.85) verpflichtete und ihnen wegen vollendeter Steuerhinterziehung Steuerbussen von CHF 2'696.40 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 1'290.75 für die direkte Bundessteuer auferlegte. Eine vom Rekurrenten und seiner Ehegattin geltend gemachte straflose Selbstanzeige sei ausgeschlossen, da diese spontan erfolgen müsse. Bei der Busse ging die ZVB/N zumindest von Eventualvorsatz aus und setzte den Bussenfaktor unter Berücksichtigung dieser Tatsache und der objektiven Schwere des Verschuldens sowie der persönlichen Verhältnisse auf 0.75 des vorenthaltenen Steuerbetrags fest. Weiter wurden ihnen Gebühren von CHF 300.-- auferlegt. Der Verfügung wurden die zwei Berechnungsgrundlagen

beigelegt (pag. 412 und 411). Die gegen diese Nachsteuer- und Bussenverfügung erhobene Einsprache vom 16. August 2021 (pag. 473-452) wies die ZVB/N am 12. Oktober 2021 ab. Hierbei trennte sie das Nachsteuer- vom Steuerhinterziehungsverfahren ab und erliess betreffend die Steuerbussen eine separate Einspracheverfügung, die sich allein an den Rekurrenten richtete (pag. 497-475). Darin legte sie dem Rekurrenten wegen vollendeter eventualvorsätzlicher Steuerhinterziehung Steuerbussen von CHF 2'696.40 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 1'290.75 für die direkte Bundessteuer 2015 bis 2018 auf. Bei den Bussen ging die ZVB/N weiterhin von einem Faktor von 0.75 aus. Weiter wurden dem Rekurrenten Gebühren von CHF 300.-- auferlegt.

C. Gegen die separaten Einspracheverfügungen betreffend Nachsteuer und Steuerhinterziehung vom 12. Oktober 2021 hat der Rekurrent für sich und seine Ehegattin (betreffend Nachsteuer) mit Eingabe vom 27. Oktober 2021 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurse und Beschwerden erhoben. Er beantragt sinngemäss, die Einspracheverfügungen der ZVB/N seien aufzuheben und sämtliche im Veranlagungsverfahren deklarierten und nicht deklarierten Schulden und Zinsen (inkl. jener seiner Ehegattin) seien zu berücksichtigen. Weiter seien keine Strafzinsen zu erheben sowie gesetzeskonforme amtliche Werte heranzuziehen. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass er der Geschädigte sei. Dies, weil die durch die Vermietung der Wohnung entstandenen Schulden bei der Berechnung der Nachsteuern bzw. hinterzogenen Steuern nicht berücksichtigt worden seien. Falls eine einzige Einkommens- oder Vermögenskomponente nicht berücksichtigt werde, sei die Ermittlung des Nachsteuerbetrags falsch und die Bestrafung mit einem Bussenfaktor von 0.75 unzutreffend. Erst wenn die Nachsteuer korrekt berechnet worden sei, könne die Busse erhoben werden. Ferner kritisiert der Rekurrent die Ermittlung der amtlichen Werte der Liegenschaften in Deutschland. Es seien insbesondere überbewertete Werte des Jahres 2021 für die Ermittlung der amtlichen Werte der Jahre 2015 bis 2018 berücksichtigt worden. Die Schulden habe er nicht deklariert, da er nicht habe ahnen können, dass die Schweiz ausländische Schulden akzeptiere. Die Vermietung seiner Wohnungen in Deutschland habe er in der Schweiz nicht deklariert, weil die Mieteinkünfte bereits in Deutschland versteuert worden seien. Ferner sei bei einer Verrechnung von Vermögen und Schulden der Wechselkurs aus dem Jahr 2021 anzuwenden.

D. Das Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend das Nachsteuerverfahren (Nrn. 100 21 404-407 bzw. 200 21 288-291) hat die Präsidentin der Steuerrekurskommission mit prozessleitender Verfügung vom 28. Oktober 2021 bis zum Abschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens vor der Steuerrekurskommission sistiert.

E. Am 3. Januar 2022 hat sich die ZVB/N vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung der Rekurse und Beschwerden beantragt. Sie ist der Ansicht, dass nicht sämtliche

Schulden und Schuldzinsen im Rahmen eines Veranlagungs- bzw. eines Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens in Abzug gebracht werden können. Grundsätzlich könnten die bestehenden und nachgewiesenen Schulden per 31. Dezember vom Vermögen abgezogen werden. Die rechtskräftige Veranlagung unterliege jedoch keiner vollumfänglichen Überprüfung. Es würden nur diejenigen steuermindernden Tatsachen berücksichtigt, die mit den aufzurechnenden Einkommens- und Vermögensbestandteilen in einem kausalen Zusammenhang ständen. Da die vom Rekurrenten geltend gemachten Schulden und Zinsen in keinem Zusammenhang zu den anderen nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerten im vorliegenden Verfahren ständen, könnten sie nicht berücksichtigt werden. Das Gleiche gelte für Schulden und Zinsen der Ehegattin, da das vorliegende Steuerhinterziehungsverfahren sich nur gegen den Rekurrenten richte. Bezüglich der Ermittlung der amtlichen Werte der Liegenschaften in Deutschland führt die ZVB/N aus, dass sie für die Berechnung der amtlichen Werte der Steuerperioden 2015 bis 2018 die aktuellen Verkehrswerte gemäss den eingereichten zwei Wohnmarktanalysen übernommen habe. Dies u.a., weil der amtliche Wert nach der Umrechnung des ursprünglichen Kaufpreises der Liegenschaft in E. _____ viel höher als der gemäss Wohnmarktanalyse festgestellte Verkehrswert wäre. Die umgerechneten Kaufpreise der beiden Liegenschaften in Deutschland würden im Endergebnis zudem nicht wesentlich von denen im vorliegenden Verfahren für die Berechnung der amtlichen Werte berücksichtigten umgerechneten Verkehrswerte abweichen. Der Wert der ausländischen Liegenschaften und die Erträge daraus seien in der Schweiz überdies lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen. Des Weiteren stelle eine Adressänderung für allfällige Korrespondenz von Deutschland in die Schweiz bei der Bank keine straflose Selbstanzeige dar. Durch die Nichtdeklaration der ausländischen Einkommens- und Vermögenswerte habe der Rekurrent eine Verfahrenspflichtverletzung begangen und den Steuerausfall kausal verursacht, womit der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt sei. Bezüglich des subjektiven Tatbestands führt die ZVB/N aus, dass es dem Rekurrenten u.a. aufgrund der Wegleitung hätte bewusst sein müssen, dass allfälliges in- und ausländisches Vermögen sowie Einkommen zu deklarieren seien. Weiter habe sich der Rekurrent nicht darum gekümmert, ob die gemachten Angaben in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 korrekt gewesen seien, womit er letztlich eventualvorsätzlich gehandelt habe. Nach Würdigung der Gesamtsituation, d.h. der Schwere des Verschuldens und unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten halte die ZVB/N am Bussefaktor 0.75 fest.

F. Der Rekurrent hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 19. Januar 2022 Gebrauch gemacht hat.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

H. Am 14. und 17. März 2022 (Eingangsstempel) hat der Rekurrent unaufgefordert je ein Schreiben, datiert vom 10. bzw. 16. März 2022, eingereicht, worin er beantragt, das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland zu respektieren. Die ZVB/N hat mit Schreiben vom 28. März 2022 auf die Einreichung einer Stellungnahme verzichtet und auf ihre Ausführungen in der Vernehmlassung vom 3. Januar 2022 verwiesen.

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 Steuerstrafverfahren 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.

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 sind aufgrund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens einzig die Bussen wegen Steuerhinterziehung. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 221 Abs. 2 StG und Art. 180 DBG jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst wird. 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 bloss zu prüfen, ob der Rekurrent in den Jahren 2015 bis 2018 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 worden sind, 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).

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 2015 bis 2018, 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 23. Juli 2021 (pag. 432-413) und ist damit vor Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist für das älteste in Streit stehende Steuerjahr 2015 (Frist bis 1.1.2026) ergangen. Entsprechend kann die Verjährung insoweit nicht mehr eintreten. Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob sich der Rekurrent in den Steuerjahren 2015 bis 2018 jeweils einer vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat und ob ihm die ausgesprochenen Bussen zu Recht auferlegt worden sind.

4. Vorab zu prüfen ist, ob der Rekurrent die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige im Sinn von Art. 217 Abs. 3 StG bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG erfüllt und deshalb von einer Strafe abzusehen ist. Der Rekurrent macht sinngemäss geltend, dass seine Adressänderung für allfällige Korrespondenz von Deutschland in die Schweiz bei der deutschen Bank eine Selbstanzeige darstelle.

Die ZVB/N hat die massgeblichen Gesichtspunkte zur erstmaligen straflosen Selbstanzeige ausführlich dargelegt (vgl. Einspracheverfügung betreffend Steuerhinterziehung vom 12.10.2021, S. 2 f.; pag. 496-495), weshalb grundsätzlich darauf verwiesen werden kann. Es sei an dieser Stelle bloss wiederholt, dass eine Adressänderung für allfällige Kundenkorrespondenz von Deutschland in die Schweiz bei der Bank keine straflose Selbstanzeige darstellt. Dies, weil der Rekurrent mit der Adressänderung nicht meldete, dass frühere Steuerveranlagungen zu tief ausgefallen waren (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 70 zu Art. 175 DBG). Der Wille des Rekurrenten, eine begangene Steuerhinterziehung aufdecken zu wollen, muss klar erkennbar sein (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 53 zu Art. 175 DBG, mit Hinweisen), was bei einer Adressänderung nicht der Fall ist. Weiter muss die Selbstanzeige an die Steuerverwaltung ergangen sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 125 zu Art. 175 DBG) und nicht an eine Bank. Die Tatsache, dass der Rekurrent bei der Bank die Adressänderung veranlasst hat, die Bank in der Folge die AIA informiert hat, ändert in Übereinstimmung mit der ZVB/N nichts daran, dass keine straflose Selbstanzeige vorliegt (vgl. Einspracheverfügung betreffend Steuerhinterziehung vom 12.10.2021, S. 2; pag. 496). Auch liegt aufgrund der nachgereichten, der Veranlagungsbehörde bisher nicht bekannten Vermögenswerte (zwei Liegenschaften in Deutschland sowie die Lebensversicherung bei der F._____) keine straflose Selbstanzeige

vor. Hier scheitert das Vorliegen einer straflosen Selbstanzeige bereits daran, dass der Rekurrent die Steuerverwaltung nicht von sich aus bzw. aus eigenem Antrieb darüber informierte, dass seine früheren Steuerveranlagungen falsch bzw. unvollständig waren (vgl. VGE 100 2019 12/13 vom 12.11.2019, E. 5.3 ff.; VGE 100 2016 300/301 vom 19.12.2017, E. 5). Der Rekurrent meldete diese Vermögenswerte vielmehr, erst nachdem die Veranlagungsbehörde das fragliche Dossier bereits näher untersuchte und ihn mit Schreiben vom 17. Juni 2020 (pag. 219) darüber informierte, dass sie im Rahmen des AIA eine Meldung erhalten habe, wonach er Ende Steuerjahr 2017/2018 über ausländische Finanzkonten verfüge. Obwohl der Rekurrent von Anbeginn die Behörden vorbehaltlos unterstützte, erstattete er die straflose Selbstanzeige nicht aus eigenem Antrieb, sondern erst nachdem die Veranlagungsbehörde aufgrund der Meldung des AIA davon Kenntnis gehabt hatte und unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr handelte. Aus dem Gesagten folgt, dass die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige nicht erfüllt sind.

5. Als nächstes ist zu prüfen, ob der Rekurrent in den Steuerjahren 2015 bis 2018 eine (vollendete) Steuerhinterziehung beging.

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). Eine Steuerverkürzung ist grundsätzlich dann gegeben, wenn in einer Veranlagung an sich steuerbare Einkünfte nicht erfasst oder ungerechtfertigte Abzüge gewährt worden sind (Sieber/Malla, a.a.O., N. 20 zu Art. 175 DBG). Sind steuerbare Einkünfte und Vermögen nicht in die Veranlagung einbezogen worden, stehen ihnen jedoch betragsmässig entsprechende oder sogar höhere abziehbare Auslagen und Schulden gegenüber, die in der Veranlagung ebenfalls unberücksichtigt geblieben sind, ergäbe sich im Resultat grundsätzlich keine Steuerverkürzung. Bei der Prüfung des Steuerausfalls sind im Veranlagungsverfahren nicht geltend gemachte Auslagen und Schulden im Hinterziehungsverfahren jedoch nur dann einzubeziehen, wenn sie steuerlich abziehbar sind und einen unmittelbaren Zusammenhang zu den un versteuert gebliebenen Faktoren aufweisen, die Anlass für das Hinterziehungsverfahren gegeben haben (vgl. zum Ganzen RKE 100 2008 9183 vom 20.5.2011, E. 3.2 f., nicht publiziert).

5.1 Der Rekurrent deklarierte die auf seinen Namen lautenden Bankkonten, Lebensversicherung und Liegenschaften sowie die daraus fliessenden Erträge in den jeweiligen Steuererklärungen 2015 bis 2018 unstreitig nicht. Er ist jedoch der Ansicht, der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei nicht erfüllt, weil insbesondere keine Steuerverkürzung bzw. beim Gemeinwesen kein Steuerausfall eingetreten sei. Vielmehr macht er geltend, dass bei der Berechnung der hinterzogenen Steuer nicht der richtige amtliche Wert und nicht sämtliche Schulden und Schuldzinsen von der ZVB/N berücksichtigt worden seien, womit er der tatsächlich Geschädigte sei.

5.2 Als erstes ist somit zu prüfen, ob der von der ZVB/N berücksichtigte amtliche Wert der zwei deutschen Liegenschaften zu beanstanden ist. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent unstreitig steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern (bzw. in der Schweiz) hat. Damit ist er aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern (bzw. in der Schweiz) steuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 StG; Art. 3 Abs. 1 DBG). Die persönliche Zugehörigkeit zieht eine unbeschränkte Steuerpflicht nach sich, d.h. die steuerpflichtige Person muss ihr weltweites Einkommen und Vermögen im Kanton Bern (bzw. in der Schweiz [nur Einkommen]) versteuern. Dieses Prinzip wird allerdings für die drei Einkommensquellen Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke durchbrochen, die nicht in die steuerbare Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Diese Freistellung bezieht sich aber nicht auf die Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes. Somit ergibt sich für ausserhalb des Kantons Bern bzw. der Schweiz liegende Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt (Art. 7 Abs. 1 StG; Art. 6 Abs. 1 DBG; VGE 21721 vom 22.3.2004, in StE 2004 A 24.43.1 Nr. 13 E. 3.1; vgl. zum Ganzen Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 1 ff. zu Art. 4 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 ff. zu Art. 3 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 2015 bis 2018 durch das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62), welches am 29. Dezember 1972 in Kraft trat, nicht ausgeschlossen (vgl. Art. 24 DBA-D).

5.2.1 Das Vermögen wird gemäss Art. 14 StHG zum Verkehrswert bewertet. Für die Erhebung der Vermögenssteuer auf Grundstücken im Kanton Bern ist gemäss Art. 52 Abs. 3 StG einzig der amtliche Wert massgebend, der nicht für jedes Steuerjahr neu festgelegt wird (Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 27

zu Art. 52 StG). Den ausländischen Grundstücken wird wie den in der Schweiz gelegenen ein amtlicher Wert und ein Eigenmietwert zugewiesen. Nach der Praxis des Kantons Bern gelten 70 % des Kaufpreises als amtlicher Wert (vgl. Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung [Fassungen 2015-2018], Ziff. 7.0, einsehbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Publikationen / Wegleitungen" [besucht am 17.8.2022]); fortan Wegleitung) und 6 % des amtlichen Werts als Eigenmietwert (Wegleitung Ziff. 7.1). Die Steuerrekurskommission hat diese Praxis ausdrücklich bestätigt (RKE 100 2019 343 vom 30.1.2020, E. 4.1; RKE 100 2017 403 vom 18.9.2018, E. 6.2). Diese Praxis ist darauf zurückzuführen, dass die Bewertung von ausländischen Liegenschaften schwierig und nur satzbestimmend zu berücksichtigen ist.

5.2.2 Für die Berechnung der amtlichen Werte der in Deutschland gelegenen Liegenschaften (vgl. Berechnungsgrundlagen der ZVB/N; pag. 412) ging die ZVB/N von den Verkehrswerten EUR 234'000.-- (G._____) und EUR 275'000.-- (E._____) gemäss den vom Rekurrenten mit Schreiben vom 6. April 2021 eingereichten Wohnmarktanalysen der Bank C._____ aus (Stichtag: 23.3.2021; pag. 294 und 282) und wandte auf 70 % des jeweiligen Verkehrswerts den durchschnittlichen Endjahreskurs (2015-2018) an (EUR 163'800.-- bzw. EUR 192'500.-- zu einem Wechselkurs von CHF 1.11). Die daraus errechneten amtlichen Werte für die Jahre 2015 bis 2018 betrugen gemäss ZVB/N rund CHF 181'000.-- (G._____) und rund CHF 214'000.-- (E._____), ausmachend insgesamt CHF 395'000.-- (vgl. Einspracheverfügung betreffend Steuerhinterziehung vom 12.10.2021; pag. 491-488). Damit wich die ZVB/N für die Berechnung der zwei amtlichen Werte von der üblichen Vorgehensweise bzw. obgenannten Praxis ab (vgl. E. 5.2.1 hiervor). Sie berücksichtigte jeweils 70 % des angeblichen Verkehrswerts per 23. März 2021 und nicht des Kaufpreises. Diese Abweichung erklärt die ZVB/N damit (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 3.1.2022, S. 6), dass sie bei ausländischen Liegenschaften, deren Erwerb mehrere Jahrzehnte zurückliege, gemäss ihrer zum Zeitpunkt des Erlasses der Bussenverfügung geltenden (internen) Praxis die aktuellen Katasterwerte bzw. die aktuellen Verkehrswertschätzungen für die Festlegung der Verkehrswerte bzw. für die Ermittlung der amtlichen Werte übernommen habe (so auch letztmals in der Einspracheverfügung betreffend Nachsteuer vom 12.10.2021, S. 3; pag. 519). Die ZVB/N fügt aber hinzu, dass sie ihre (interne) Praxis im Oktober 2021 geändert habe. Seither stütze sie sich für die Ermittlung der amtlichen Werte ausländischer Liegenschaften ausschliesslich auf den Preis der letzten Handänderung ab (Kauf, Erbschaft, Schenkung), falls dieser bekannt und nachgewiesen sei. Hiervon werde 70 % als amtlicher Wert übernommen. Dennoch sieht die ZVB/N – wie bereits im Einspracheentscheid betreffend Nachsteuer vom 12. Oktober 2021 (S. 3; pag. 519) – weiterhin keinen Anlass, vorliegend von ihrer Berechnung des amtlichen Werts aufgrund der Verkehrswerte abzuweichen. Dies, so führt die ZVB/N aus, weil der in Schweizer Franken umgerechnete Kaufpreis der beiden Liegenschaften im Endergebnis nicht wesentlich von der Berechnung aufgrund

der geschätzten Verkehrswerte abweiche. Für die Umrechnung der Kaufpreise der deutschen Wohnungen (E._____: DM 456'460.--; vgl. Bauträgervertrag vom 8.2.1993, S. 11; pag. 99; G._____: DM 130'000.--; vgl. Kaufvertrag vom 12.5.1989, S. 7; pag. 122) in Schweizer Franken verwendete sie – entgegen der Ansicht des Rekurrenten – zu Recht die zum Zeitpunkt der Käufe der jeweiligen Liegenschaft massgebenden Kurse (Stichtag 8.2.1993 bzw. 12.5.1989). Hierzu stützte sich die ZVB/N auf die entsprechenden historischen Wechselkurse ab (abrufbar unter: <<https://www.fxtop.com>>, Rubrik "Historische Kurse" [abgerufen am 17.8.2022]) und wandte diese auf 70 % des jeweiligen Kaufpreises in Deutsche Mark an (DM 319'522.-- [E._____] bzw. DM 91'000.-- [G._____]). Die daraus errechneten amtlichen Werte betrugen rund CHF 295'000.-- (E._____) bzw. rund CHF 81'000.-- (G._____), ausmachend insgesamt CHF 376'000.--.

5.2.3 Die von der ZVB/N berücksichtigten amtlichen Werte aufgrund der geschätzten Verkehrswerte (insgesamt CHF 395'000.--) weichen zwar nicht wesentlich von den amtlichen Werten aufgrund der Kaufpreise (CHF 376'000.--) ab. Dessen ungeachtet hätte die ZVB/N für die Berechnung der ausländischen amtlichen Werte die obgenannte Praxis des Kantons Bern (70 % des Kaufpreises) anwenden müssen. Dies vorliegend umso mehr, als die von der ZVB/N berücksichtigten amtlichen Werte insgesamt höher als die praxisgemäss berechneten amtlichen Werte sind. Auch kann es nicht sein, dass der Rekurrent durch die abweichende Berechnung der ZVB/N stärker belastet wird, als wenn er die Liegenschaftswerte im Veranlagungsverfahren korrekt nach der publizierten Praxis in der Wegleitung deklariert hätte. Daran ändert nichts, dass der Wert der ausländischen Liegenschaften und der Ertrag daraus in der Schweiz bzw. im Kanton Bern bloss satzbestimmend berücksichtigt werden. Die ZVB/N trug diesem Umstand, dass der amtliche Wert einer ausländischen Liegenschaft (im Rahmen der Besteuerung des Vermögens) ausschliesslich satzbestimmend und nicht in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist, korrekt Rechnung (vgl. Steuerauscheidungen Kanton in der Einspracheverfügung betreffend Steuerhinterziehung vom 12.10.2021; pag. 487-484).

5.3 Hinsichtlich der Berücksichtigung von weiteren Schulden und Schuldzinsen ist vorab darauf hinzuweisen, dass Schulden und Schuldzinsen, die der Ehegattin zuzurechnen sind, in Übereinstimmung mit der ZVB/N (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 3.1.2022, S. 5) nicht zu berücksichtigen sind. Dies, weil hier der unmittelbare Zusammenhang zu den unversteuert gebliebenen Faktoren des Rekurrenten nicht gegeben ist. Im vorliegenden Hinterziehungsverfahren geht es – wie bereits dargelegt (vgl. E. 2 hiavor) – nur um die Steuerfaktoren des Rekurrenten. Ferner weisen die Formulare 4 der Steuererklärungen 2015 bis 2017 keine deklarierten Schulden und Schuldzinsen auf (pag. 41, 20, 6) und die in der Steuererklärung 2018 deklarierten Schulden (CHF 69'917.--) sowie Schuldzinsen (CHF 1'020.--) beim Kreditinstitut

H._____ (pag. 63), wurden bereits in der Veranlagung 2018 berücksichtigt (pag. 69, 68). Die in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 im jeweiligen Formular 4 nicht deklarierten Schulden und Schuldzinsen in Zusammenhang mit den unversteuert gebliebenen Faktoren wurden so- dann entgegen der Ansicht des Rekurrenten – mit einer Ausnahme – von der ZVB/N korrekt berücksichtigt (u.a. zwei Darlehen bei der Bank C._____ Konto-Nrn. _____ [pag. 315 und 314] und _____ [pag. 312 und 312]; vgl. Berechnungsgrundlagen der ZVB/N; pag. 412 und 411). Bei der Berechnung der hinterzogenen Steuern zusätzlich zu berücksichtigen sind aber die Zinsen und der Minussaldo des in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 nicht dekla- rierten Bankkontos bei der Bank in E._____ Konto-Nr. _____ (vgl. Kontoauszüge; pag. 184-165). Es ist jedenfalls nicht einzusehen, weshalb dieses Bankkonto nicht in unmittel- barem Zusammenhang zu den obgenannten unversteuert gebliebenen Faktoren stehen soll. Vielmehr wurden die entsprechenden Mieteinnahmen und Liegenschaftsausgaben darüber ab- gewickelt. Die vom Rekurrenten geltend gemachten Zinsen in Verbindung mit der Kreditkarte der I._____ GmbH Nr. _____ wurden von der ZVB/N dagegen zu Recht nicht berück- sichtigt, da diese Zinsen nicht in unmittelbarem Zusammenhang zu den unversteuert gebliebe- nen Faktoren stehen. Die ZVB/N hat zudem bei der Berechnung der Liegenschaftskosten (pag. 499) die Rechnungen des Steuerberaters J._____ (Kosten für das Briefempfan- gen/Weiterleiten), die Post/Telefon-Gebühren, die Reisekosten zwecks Neuvermietung der Wohnung in G._____ sowie die Kosten für die Grundbucheintragung (2015) richtigerweise aufgrund fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zu den unversteuert gebliebenen Faktoren nicht berücksichtigt.

Dies führt im Ergebnis aufgrund der insgesamt tieferen amtlichen Werte sowie des Minussaldos und der Zinsen (Bank in E._____) zwar zu einer günstigeren Regelung für den Rekurrenten bzw. zu (rund 10 %) tieferen hinterzogenen Faktoren (Vermögen/Erträge) der Jahre 2015 bis 2018. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten bleibt es aber dabei, dass es in den Jahren 2015 bis 2018 jeweils zu einem Steuerausfall kam.

5.4 Aufgrund der vorzunehmenden (internationalen) Steuerauscheidung und der damit ver- bundenen Aufteilung der Einkünfte und Abzüge sowie der Vermögenswerte und Schulden, hät- te sich die korrekte Deklaration des Kontos bei der I._____, der deutschen Bankkonten, der deutschen Lebensversicherung bei der F._____ (Rückkaufswert) und der in Deutschland gelegenen zwei Liegenschaften somit einerseits auf das steuerbare Einkommen und Vermögen in den Jahren 2015 bis 2018 ausgewirkt. Andererseits hätte die internationale Steuerauschei- dung eine Erhöhung des satzbestimmenden Einkommens und Vermögens bewirkt. Da der Re- kurrent es jedoch unterlassen hat, die vorgenannten Vermögenswerte bzw. die Erträge daraus in den jeweiligen Steuererklärungen zu deklarieren, ist er in den Jahren 2015 bis 2018 zu tief

veranlagt worden. Indem er dies unterlassen hat, hat er seine Verfahrenspflichten verletzt. Die unvollständigen Steuererklärungen 2015 bis 2018 haben zu ungenügenden Steuerveranlagungen geführt, die in Rechtskraft erwachsen sind, weshalb für die Steuerjahre 2015 bis 2018 der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist.

6. Zu prüfen ist weiter, ob der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist. 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 Hierzu führt die ZVB/N aus (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 3.1.2022, S. 8), dass die Wegleitung die Besteuerungspraxis des Kantons Bern erläutert und helfen soll, die Steuererklärung korrekt auszufüllen. In den jeweiligen Wegleitungen (2015-2018) werde festgehalten, dass Grundstücke im In- und Ausland im Formular 7 aufzuführen seien. Im Formular 1 der Steuererklärungen sei zudem die folgende Frage mit "ja" oder "nein" zu beantworten: "Hatten Sie im Jahr X Eigentum, Nutzniessung oder Wohnrecht an Liegenschaften oder anderen Grundstücken im In- oder Ausland und gehören diese zum Privatvermögen?". Hinter dem Kästchen "ja" sei ein Hinweis zum Ausfüllen des Formulars 7 aufgeführt. Diese Frage habe der Rekurrent in den fraglichen Steuererklärungen jeweils mit "nein" beantwortet (pag. 10, 24, 45, 67). Er habe in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 auch kein Wertschriftenvermögen deklariert, obwohl in den jeweiligen Wegleitungen festgehalten sei, dass im Formular 3 das in- und das ausländische Wertschriftenvermögen und die Erträge daraus einzutragen seien (pag. 7, 21, 42, 64). Die Ausführungen in der jeweiligen Wegleitung seien allgemein verständlich und würden als bekannt vorausgesetzt. Es sei somit – entgegen der Ansicht des Rekurrenten – nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die jeweiligen Formulare der Steuererklärung falsch, unlogisch aufgebaut oder nicht nachvollziehbar für eine steuerpflichtige Person sein sollten. Aus den Wegleitungen wäre für den Rekurrenten hinreichend erkennbar gewesen, dass allfälliges in- und ausländisches Vermögen sowie Einkommen in den entsprechenden persönlichen Steuererklärungen zu deklarieren wäre. Der Rekurrent habe die Wegleitungen gemäss ZVB/N jedoch nicht konsultiert, die Vollständigkeit und Korrektheit der Steuererklärungen 2015 bis 2018 mit seinen Unterschriften jedoch bestätigt. Bei Zweifel oder Unklarheiten hätte er sich an die Veranlagungsbehörde wenden können. Die ZVB/N schliesst daraus, dass sich der Rekurrent

überhaupt nicht darum gekümmert hat, ob die von ihm gemachten Angaben in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 korrekt gewesen sind oder nicht, weshalb er eventualvorsätzlich gehandelt hat. Demzufolge sei der subjektive Tatbestand der vollendeten eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung erfüllt.

6.2 Den Ausführungen der ZVB/N ist beizupflichten. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent mit dem nicht korrekten Ausfüllen der Steuerformulare eine unzutreffende bzw. unwahre Sachverhaltsdarstellung vorgenommen hat. Vom Rekurrenten wird nicht verlangt, dass er eine zutreffende rechtliche Würdigung vornimmt bzw. bereits im Ausland besteuertes Vermögen oder Einkünfte daraus nicht (mehr) deklariert. Vielmehr muss für eine zutreffende bzw. wahre Sachverhaltsdarstellung das in- und ausländische bzw. weltweite Vermögen und dessen Erträge in der Steuererklärung deklariert werden. Nur so kann die Veranlagungsbehörde eine korrekte internationale Steuerausscheidung vornehmen und den korrekten Steuersatz berechnen. Bei Unsicherheiten oder Zweifel hätte der Rekurrent auch eine fachkundige Person beiziehen können. 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. 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 der Rekurrent für die Steuerjahre 2015 bis 2018 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 geht von einer eventualvorsätzlichen Tatbegehung aus (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 3.1.2022, S. 9 f.), was grundsätzlich einen Bussenfaktor von 1.0 begründet. Sie legt den Bussenfaktor jedoch auf 0.75 fest, weil die deutschen Liegenschaften und die deutsche Lebensversicherung bei der F._____ der Veranlagungsbehörde nicht bekannt gewesen und vom Rekurrenten nachgemeldet worden sind. Dieses kooperative Verhalten des Rekurrenten sei von der ZVB/N stark strafmindernd berücksichtigt worden. Der Rekurrent bestreitet die Busse, äussert sich indessen nicht zum Bussenfaktor. Auch ist 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. Weiter beantragt der Rekurrent, es seien keine Strafzinsen zu erheben. Mit Strafzinsen meint er wohl Verzugszinsen. Da bei der Berechnung der Bussen 2015 bis 2018 – anders als bei den Nachsteuern – keine Verzugszinsen berücksichtigt worden sind (vgl. Zusammenstellung

Bussenberechnung; Einspracheverfügung betreffend Steuerhinterziehung vom 12.10.2021; pag. 492), wird dieser Antrag im vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahren hinfällig.

9. Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass die rechtskräftigen Veranlagungen des Rekurrenten der Steuerjahre 2015 bis 2018 unvollständig (u.a. Bankkonten, Lebensversicherung und Liegenschaften sowie die darauf fliessenden Erträge) ausgefallen sind. In diesem Zusammenhang hat sich der Rekurrent für die Steuerjahre 2015 bis 2018 in Übereinstimmung mit der ZVB/N der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht. Der entsprechende Bussenfaktor 0.75 wird bestätigt. Da die Höhe der hinterzogenen Faktoren zu Gunsten des Rekurrenten zu korrigieren ist, sind die Rekurse und die Beschwerden 2015 bis 2018 bezüglich der Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung nach Art. 217 StG bzw. Art. 175 DBG teilweise gutzuheissen. Die Akten sind zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die ZVB/N zurückzusenden.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent 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. 61 Abs. 4 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12] i.V.m. Art. 1, Art. 2 Abs. 2 und Art. 9 des Dekrets vom 17. November 1997 über die Gebühren des Verwaltungsgerichts und verwaltungsunabhängiger Verwaltungsjustizbehörden [GebD VJB; BSG 155.261]). Die Verfahrenskosten werden gestützt auf Art. 53 Bst. b VKD auf CHF 900.-- festgesetzt.

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]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2015 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2015 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.

3. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2016 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2016 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
5. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2017 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
6. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2017 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
7. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2018 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
8. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2018 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung des Bussenbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
9. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
10. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
11. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die 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.

12. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger