



100 21 404 200 21 288

100 21 405 200 21 289

100 21 406 200 21 290

100 21 407 200 21 291

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 9.3.2023 RNA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 7. März 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Antenen und Fankhauser sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die Nachsteuern für die Steuerjahre 2015 bis 2018 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer)

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 ZVB/N; 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 des Zahlungsauftrags der Bank 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. Die ZVB/N leitete daraufhin am 4. März 2021 das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten und seine Ehefrau B. _____ ein (Rekurrentin; zusammen Rekurrenten; N 40071/21 A 01; pag. 224). Die ZVB/N führte aus, die Veranlagungsbehörde habe ihr eine Meldung zugestellt, wonach die Rekurrenten in ihren Steuererklärungen nicht sämtliche Faktoren zur Deklaration gebracht hätten. Sie forderte die Rekurrenten auf, aktuelle Verkehrswertschätzungen der beiden Liegenschaften in Deutschland, Kopien sämtlicher in den Jahren 2015 bis 2018 gültigen Mietverträge der beiden Liegenschaften in Deutschland sowie Zins- und Kapitalbescheinigungen für die Jahre 2015 bis 2018 des Kontos bzw. der Konten bei der Bank I. _____ einzureichen. Auch fragte sie nach, weshalb die Liegenschaften in Deutschland, die Lebensversicherung bei der F. _____ und das Konto bzw. die Konten bei der Bank I. _____ bisher nicht zur Besteuerung gebracht worden seien.

B. Nach mehreren Schriftenwechseln mit den Rekurrenten 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 die Rekurrenten 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 von den Rekurrenten geltend gemachte straflose Selbstanzeige schloss sie aus, da diese spontan erfolgen müsse. Bei der Busse ging sie 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 den Rekurrenten Gebühren von CHF 300.-- auferlegt und der Verfügung zwei Berechnungsgrundlagen beigelegt (pag. 412 und 411). Die gegen diese Nachsteuer- und Bus-
senverfügung 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 je separate Einspracheverfügungen, die sich betreffend die Nachsteuern an die
Rekurrenten (pag. 521-499) und betreffend die Steuerbussen allein an den Rekurrenten richtete
(pag. 497-475). Darin wurde den Rekurrenten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern
und der direkten Bundessteuer 2015 bis 2018 Nachsteuern samt Verzugszins von insgesamt
CHF 5'870.40 bzw. dem Rekurrenten wegen vollendeter eventualvorsätzlicher Steuerhinterzie-
hung Steuerbussen von CHF 2'696.40 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von
CHF 1'290.75 für die direkte Bundessteuer 2015 bis 2018 auferlegt. Die ZVB/N ging bei den
Bussen zudem weiterhin von einem Faktor von 0.75 aus und legte dem Rekurrenten noch im-
mer Gebühren von CHF 300.-- auf.

C. Gegen die separaten Einspracheverfügungen betreffend Nachsteuer und Steuerhinter-
ziehung 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 Veranlagungsver-
fahren 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 sie die Ge-
schädigten seien. Dies, weil die durch die Vermietung der Wohnung entstandenen Schulden bei
der Berechnung der Nachsteuern bzw. der 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 Liegen-
schaften 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 Schul-
den 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 anzu-
wenden.

D. Das Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Nachsteuern (Nrn. 100 21 404-407 bzw. 200 21 288-291) hat die Steuerrekurskommission mit prozessleitender Verfügung vom 28. Oktober 2021 bis zum Abschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens (Nrn. 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287) vor der Steuerrekurskommission sistiert.

E. Mit Entscheiden vom 21. September 2022 (RKE 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287) hat die Steuerrekurskommission die Rekurse und die Beschwerden bezüglich der Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung teilweise gutgeheissen. Dies mit der Begründung, dass die ZVB/N die amtlichen Werte der in Deutschland gelegenen Liegenschaften nicht auf der Grundlage der jeweiligen Kaufpreise (70 % des Kaufpreises) berechnet habe. Ferner seien bei der Berechnung der hinterzogenen Steuern die Zinsen sowie der Minussaldo des in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 nicht deklarierten Bankkontos bei der Bank in E. _____ Konto-Nr. _____ zu berücksichtigen. Der Entscheid ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

F. Am 10. November 2022 hat die Steuerrekurskommission die Sistierung des Nachsteuerverfahrens aufgehoben und die Rekurrenten entsprechend informiert.

G. Mit Schreiben vom 15. November 2022 haben die Rekurrenten der Steuerrekurskommission mitgeteilt, dass sie am Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Nachsteuern 2015 bis 2018 festhalten.

H. Am 5. Dezember 2022 hat sich die ZVB/N vernehmen lassen und die kostenfällige teilweise Gutheissung der Rekurse und Beschwerden beantragt. Sie führt im Wesentlichen aus, dass nicht sämtliche Schulden und Schuldzinsen im Rahmen eines Veranlagungs- bzw. eines Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens in Abzug gebracht werden könnten. Grundsätzlich könnten die bestehenden und nachgewiesenen Schulden per 31. Dezember vom Vermögen abgezogen werden. Die rechtskräftige Veranlagung unterliege hierbei jedoch keiner vollumfänglichen Überprüfung. Es würden nur diejenigen steuermindernden Tatsachen berücksichtigt, die mit den aufzurechnenden Einkommens- und Vermögensbestandteilen in einem kausalen Zusammenhang ständen. Die in den Steuererklärungen 2015 bis 2018 in den jeweiligen Formularen 4 nicht deklarierten Schulden und Schuldzinsen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den un versteuerten Einkommens- und Vermögenswerten ständen, seien entgegen der Ansicht der Rekurrenten – mit einer Ausnahme – übernommen worden. Die ZVB/N erklärt sich nun auch einverstanden, im vorliegenden Nachsteuerverfahren analog den Ausführungen der Steuerrekurskommission im Entscheid RKE 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287 die Zinsen sowie das Minussaldo des nicht deklarierten Bankkontos bei der Bank in E. _____ Konto-Nr. _____ zu berücksichtigen. Des Weiteren stimmt die ZVB/N zu, für die Ermittlung der amtlichen Werte der Liegenschaften in E. _____ und G. _____

von den bekannten Kaufpreisen auszugehen. Zum Umrechnungskurs der amtlichen Werte hält sie jedoch fest, dass gemäss ihrer Praxis der Übertragungswert im Zeitpunkt des Erwerbs zum historischen Wechselkurs per 31. Dezember in Schweizer Franken umzurechnen sei. Deshalb seien für die Umrechnungen der Kaufpreise aus ihrer Sicht die historischen Wechselkurse per 31. Dezember 1989 für die Liegenschaft in G. _____ sowie per 31. Dezember 1993 für die Liegenschaft in E. _____ massgebend. Nach Ansicht der ZVB/N sind alle drei Tatbestandsvoraussetzungen zur Erhebung der Nachsteuer – Rechtskraft, Unterbesteuerung und neue Tatsachen bzw. Beweismittel – vorliegend erfüllt.

I. Die Rekurrenten haben Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der ZVB/N Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 22. Dezember 2022 Gebrauch gemacht haben.

J. 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 Nachsteuern können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die 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 tatbeständlichen Verhältnisse es rechtfertigen (Art. 70 Abs. 3 und 5 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerrekurskommission mit Entscheiden vom 21. September 2022 das zeitlich vorgezogene Steuerhinterziehungsverfahren

Nrn. 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287 abgeschlossen hat und der Entscheid unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist. Im vorliegenden Verfahren geht es demzufolge ausschliesslich um die Nachsteuern und nicht mehr um die rechtskräftig festgesetzten Bussen. Auf die von den Rekurrenten im Rahmen des Schriftenwechsels gemachten Ausführungen in Bezug auf das Widerhandlungsverfahren bzw. die auferlegten Bussen kann folglich nicht eingetreten werden. Im Weiteren werden, soweit möglich und dienlich, die Unterlagen betreffend das Widerhandlungsverfahren auch für das hier vorliegende Nachsteuerverfahren beigezogen und in den nachfolgenden Erwägungen bei Bedarf, wie auch auf den Entscheid bezüglich Widerhandlung, darauf verwiesen.

3. Des Weiteren ist von Amtes wegen darauf hinzuweisen, dass das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode erlischt, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 207 Abs. 1 StG und Art. 152 Abs. 1 DBG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 207 Abs. 3 StG und Art. 152 Abs. 3 DBG). Das vorliegende Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 2015 bis 2018 ist mit Schreiben vom 4. März 2021 (pag. 224) von der ZVB/N eingeleitet worden, also vor Ablauf der zehnjährigen Einleitungsverjährungsfrist. Die fünfzehnjährige Frist für die Nachsteuerfestsetzung wird betreffend das Steuerjahr 2015 per 31. Dezember 2030 enden, für die nachfolgenden Steuerjahre je um ein Jahr später. Unter diesen Umständen war die ZVB/N gestützt auf die gesetzlichen Bestimmungen berechtigt, das vorliegende Nachsteuerverfahren bis zum Steuerjahr 2015 zurück einzuleiten und die Nachsteuern festzusetzen.

4. Als nächstes ist zu prüfen, ob die ZVB/N für die Steuerjahre 2015 bis 2018 zu Recht Nachsteuern erhoben hat.

4.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG). Damit verankern die Bestimmungen zwei alternative Tatbestände als Voraussetzungen der ordentlichen Nachsteuer, wobei vorliegend nur jener der nicht bekannten Tatsachen oder Beweismittel von Bedeutung ist. Die Nachsteuer ist keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich nach der Revision der ursprünglichen Veranlagung ergibt. Anders als das Steuerstrafverfahren, welches die strafrechtliche Verfolgung steuerrechtlicher Widerhandlungen bezweckt, hat die Nachsteuer keinen Strafcharakter und es gelten für sie keine besonderen Bemessungsgrundsätze. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die

Nachforderung zu wenig veranlagter Steuern – d.h. eines durch eine Unterbesteuerung verursachten Steuerausfalls. Ein derartiges Verfahren hat jedoch keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln eine Änderung ergibt. Im Übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung des Falles massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirkt (vgl. BGer 2C_263/2018 vom 11.2.2019, E. 3 f.; BGE 144 II 359 E. 4.5.1 f.; BGE 141 I 78 E. 7.2.1; BGE 121 II 257 E. 4b).

4.2 Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG gelten grundsätzlich solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist in der Regel der Aktenstand bei der Eröffnung der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Vielmehr kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob eine neue Tatsache vorliegt, auf die Würdigung der Obliegenheiten an, welche die steuerpflichtige Person einerseits und die Steuerverwaltung andererseits treffen (VGE 100 2015 35/36 vom 12.8.2016, E. 2.1 mit Hinweisen; vgl. auch VGE 100 2019 42/43 vom 24.4.2019, E. 4.1).

4.3 Weiter stellt die Veranlagungsbehörde zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Hierbei muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Demgegenüber prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist (VGE 100 2015 35/36 vom 12.8.2016, E. 2.2).

5. Vorliegend ist unbestritten, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrenten in den Steuerjahren 2015 bis 2018 in der Schweiz (bzw. im Kanton Bern) befand (vgl. Art. 3 Abs. 1 DBG; Art. 4 Abs. 1 StG), sie deshalb unbeschränkt steuerpflichtig waren und ihr weltweites Einkommen in der Schweiz bzw. Einkommen und Vermögen im Kanton Bern, mit Ausnahme ausländischer bzw. ausserkantonaler Grundstücke, zu versteuern hatten (vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG; Art. 7 Abs. 1 StG). Hierzu kann im Weiteren auf die diesbezüglichen Ausführungen im rechtskräftigen Entscheid bezüglich der Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung

verwiesen werden (vgl. RKE 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287 vom 21.9.2022, E. 5.2). In Übereinstimmung mit der ZVB/N (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 5.12.2022, S. 6) ist sodann festzuhalten, dass die Veranlagungen der Jahre 2015 bis 2018 bereits in Rechtskraft erwachsen. Auch fielen diese Veranlagungen zu tief aus, da der Veranlagungsbehörde nicht bekannt war, dass die Rekurrenten diverse ausländische Einkommens- und Vermögenswerte (u.a. Bankkonten, Lebensversicherung, Liegenschaften sowie die daraus fliessenden Erträge) in den Steuererklärungen pro 2015 bis 2018 nicht deklariert hatten. Da diese ausländischen Einkommens- und Vermögenswerte unberücksichtigt blieben, fielen die Veranlagungen ungenügend aus und es kam – entgegen der Ansicht der Rekurrenten – zu einem durch eine Unterbesteuerung verursachten Steuerausfall des Gemeinwesens. Hinzu kommt, dass die Veranlagungsbehörde erst nach Rechtskraft der jeweiligen Veranlagungsverfügungen 2015 bis 2018 im Rahmen des AIA Kenntnis darüber erhielt, dass der Rekurrent Eigentümer diverser, in der Schweiz bzw. im Kanton Bern bisher unversteuerter Vermögenswerte war und dass er Mieterträge aus der Vermietung der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaften erzielte. Die Steuerrekurskommission geht daher mit der ZVB/N einig, dass diese rechtserheblichen Tatsachen im ordentlichen Veranlagungsverfahren 2015 bis 2018 nicht aktenkundig waren. Demzufolge liegen die Voraussetzungen für die Erhebung von Nachsteuern vor (Rechtskraft, Unterbesteuerung und neue Tatsachen bzw. Beweismittel).

6. Die Rekurrenten machen in ihrem Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 27. Oktober 2021 sodann geltend, dass bei der Berechnung der Nachsteuern bzw. der hinterzogenen Steuern in den separaten Einspracheverfügungen vom 12. Oktober 2021 nicht die richtigen amtlichen Werte der in Deutschland gelegenen Liegenschaften ermittelt und nicht sämtliche Schulden und Schuldzinsen berücksichtigt worden seien. Dies ist als nächstes zu prüfen, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Höhe der auferlegten Nachsteuern mit jener der hinterzogenen Steuern übereinstimmte (vgl. Zusammenstellungen zur Nachsteuerberechnung 2015-2018 [pag. 517] und zur Bussenberechnung 2015-2018 [pag. 492]).

Die Höhe der hinterzogenen Steuern ist bereits im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens von der Steuerrekurskommission überprüft worden. Hierbei hat sie insbesondere festgestellt (vgl. RKE 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287 vom 21.9.2022, E. 5.2.1 ff.), dass die ZVB/N bei der Ermittlung der ausländischen amtlichen Werte von ihrer eigenen (publizierten) Praxis abgewichen ist. Die ZVB/N habe die deutschen Liegenschaften aufgrund der eingereichten Wohnmarktanalysen der Bank C._____ (pag. 294 und 282) jeweils mit 70 % des angeblichen Verkehrswerts per 23. März 2021 und nicht praxisgemäss mit 70 % des Kaufpreises ermittelt. Obwohl die von der ZVB/N berücksichtigten amtlichen Werte aufgrund der geschätzten Verkehrswerte (insgesamt CHF 395'000.--) nicht wesentlich von den amtlichen

Werten aufgrund der Kaufpreise (insgesamt CHF 376'000.--) abweichen, hat die Steuerrekurskommission in ihrem Urteil vom 21. September 2022 betreffend Steuerwiderhandlung festgehalten, dass für die Festsetzung der deutschen amtlichen Werte die publizierte Praxis des Kantons Bern (70 % des Kaufpreises) zur Anwendung gelange. Entscheidend dafür war, dass der Rekurrent nicht stärker belastet werden soll, als wenn er die Liegenschaftswerte im Veranlagungsverfahren (jeweils) korrekt nach der publizierten Praxis der Steuerbehörde deklariert hätte. Weiter hat die Steuerrekurskommission mit Blick auf die Ausführungen der ZVB/N in den Einspracheverfügungen betreffend die Nachsteuer vom 12. Oktober 2021 (pag. 519) eine Umrechnung der entsprechenden Kaufpreise in Schweizer Franken mit dem historischen Wechselkurs zum Zeitpunkt des jeweiligen Kaufdatums (8.2.1993 bzw. 12.5.1989) geschützt. Dies, weil für sie keine Gründe ersichtlich gewesen sind, von dieser (nicht publizierten) Praxis abzuweichen. Im vorliegenden Nachsteuerverfahren erklärt sich die ZVB/N mit der Berechnung der Steuerrekurskommission grundsätzlich einverstanden (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 5.12.2022, S. 5 f.). So werden die Abzüge bzw. Kosten in Verbindung mit dem Bankkonto bei der Bank in E._____ nicht bestritten. Auch erklärt sie sich einverstanden, die von ihr publizierte Praxis für die Ermittlung der amtlichen Werte ausländischer Liegenschaften anzuwenden und von den bekannten Kaufpreisen (DM 456'000.-- [E._____] bzw. DM 130'000.-- [G._____] auszugehen. Einzig bezüglich des Zeitpunkts des (historischen) Umrechnungskurses weicht sie vom Ergebnis im Hinterziehungsverfahren ab. Hierzu hält sie fest (vgl. Vernehmlassung der ZVB/N vom 5.12.2022, S. 5 f.), dass gemäss ihrer (nicht publizierten) Praxis die entsprechenden Umrechnungswerte im Zeitpunkt des Erwerbs zum historischen Wechselkurs per 31. Dezember in Schweizer Franken umzurechnen seien. Dementsprechend seien für allfällige Umrechnungen der Kaufpreise der deutschen Liegenschaften die historischen Wechselkurse per 31. Dezember 1989 (Liegenschaft in G._____) sowie per 31. Dezember 1993 (Liegenschaft in E._____) massgebend. Aus Sicht der Steuerrekurskommission erscheint das nicht weiter begründete Vorgehen der Steuerverwaltung für den vorliegenden Fall nicht schlüssig. Sachgerechter erscheint der Steuerrekurskommission jedenfalls im hier zu beurteilenden Fall vielmehr, die entsprechende Umrechnung in Schweizer Franken zum Zeitpunkt des Kaufes bzw. zum Bemessungszeitpunkt vorzunehmen. Dies hat den Vorteil, dass spätere Kursveränderungen im Jahr des Kaufes im Vergleich zu einem Stichtag per 31. Dezember desselben Jahres keinen Einfluss auf den amtlichen Wert haben. Darüber hinaus sieht die Steuerrekurskommission aufgrund der Aktenlage bzw. der Ausführungen der ZVB/N insgesamt keinen (zwingenden) Grund die Höhe der Nachsteuern anders als im bereits beurteilten Verfahren bezüglich Steuerwiderhandlung festzusetzen (vgl. RKE 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287 vom 21.9.2022, E. 5.2.2).

7. Zum Schluss ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die deutschen Liegenschaften und deren Erträge in der Schweiz bzw. im Kanton Bern nicht besteuert werden. Die Liegenschaften werden vielmehr in jenem Staat, in welchem sie liegen (Belegenheitsort) – vorliegend somit in Deutschland – besteuert. Wer jedoch wie die Rekurrenten steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton Bern hat, muss die entsprechenden Einkommen und Vermögen in ihrer schweizerischen bzw. bernischen Steuererklärung deklarieren. Dies, weil es für die Bestimmung der Progression (d.h. des Steuersatzes) in der Schweiz bzw. im Kanton Bern berücksichtigt wird (Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt). Im Weiteren wird hierzu auf den rechtskräftigen Entscheid betreffend Bussen hingewiesen (vgl. RKE 100 21 400-403 bzw. 200 21 284-287 vom 21.9.2022, E. 5.2 mit Hinweisen).

8. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Rekurse und Beschwerden aufgrund der insgesamt tiefer festzusetzenden Nachsteuern teilweise gutzuheissen sind. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern an die ZVB/N zurückgeschickt.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten 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]). Die den Rekurrenten aufzuerlegenden Verfahrenskosten werden gestützt auf Art. 53 Bst. b VKD auf CHF 900.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Nachsteuern 2015 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
2. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuern 2015 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.

3. Der Rekurs betreffend die Nachsteuern 2016 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
4. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuern 2016 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
5. Der Rekurs betreffend die Nachsteuern 2017 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
6. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuern 2017 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
7. Der Rekurs betreffend die Nachsteuern 2018 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
8. Die Beschwerde betreffend die Nachsteuern 2018 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuveranlagung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
9. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden den 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. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger