



100 22 316

100 22 317

100 22 318

100 22 319

Gemeinde: B. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 4.7.2023 RNA/KBE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 4. Juli 2023

hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache von

A. _____

gegen

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

betreffend Bussen für die Steuerjahre 2014 bis 2017 (Widerhandlung)

den Akten entnommen:

A. Mit interner Meldung vom 16. Juli 2019 informierte die für die Veranlagung zuständige Region ._____ (Veranlagungsbehörde) die innerhalb der Steuerverwaltung des Kantons Bern für die Nachsteuern und Steuerhinterziehung zuständige Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer (ZVB/N), dass A._____ (Rekurrentin) in den Steuererklärungen der Vorjahre die IV-Kinderrenten ihrer Tochter C._____ und ihres Sohns D._____, welche sie ausbezahlt erhielt, nicht deklariert hatte (vgl. Akten der ZVB/N; pag. 62). Gestützt auf diese Meldung leitete die ZVB/N am 11. Januar 2022 gegen die Rekurrentin ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein (pag. 65). Die Rekurrentin wurde aufgefordert, die Aufstellung und Belege der erhaltenen IV-Kinderrenten für die Kinder D._____ und C._____ für die Jahre 2012 bis 2017 einzureichen und auszuführen, wieso diese nicht deklariert worden seien.

B. Am 25. Januar 2021 reichte die Rekurrentin die geforderten Unterlagen ein und erklärte, dass die IV-Kinderrenten aus Versehen in der falschen Position eingetragen worden seien. Sie könne sich nicht erklären, wie das passieren konnte, da auf den Auszügen der Ausgleichskasse klar ersichtlich sei, in welcher Position die Beträge eingetragen werden müssten. Im Jahr 2012 seien die Beiträge in der Position 2.22 der Steuererklärung eingetragen worden. Im Jahr 2013 in der Position 2.24 und seither jeweils in der Position 2.1. Im Jahr 2017 sei die Rekurrentin schliesslich vom Sozialdienst darauf hingewiesen worden, dass die IV-Kinderrenten falsch deklariert worden seien.

C. Nach mehreren Schriftenwechseln mit der Rekurrentin erliess die ZVB/N mit Datum vom 31. Mai 2022 eine Nachsteuer- und Bussenverfügung für die Steuerperioden 2014 bis 2017 (pag. 278-273), in der sie die Rekurrentin zur Nachzahlung von CHF 6'098.80 für die Kantons- und Gemeindesteuern (zuzüglich Verzugszinsen von CH 972.--) verpflichtete und ihr wegen vollendeter Steuerhinterziehung eine Steuerbusse von CHF 2'012.65 für die Kantons- und Gemeindesteuern auferlegte. Bei der Busse ging sie von Fahrlässigkeit aus und setzte den Bussefaktor auch unter Berücksichtigung der objektiven Schwere des Verschuldens sowie der persönlichen Verhältnisse auf 0.33 des vorenthaltenen Steuerbetrags fest. Weiter wurden der Rekurrentin Gebühren von CHF 100.-- auferlegt. Die gegen diese Nachsteuer- und Bussenverfügung erhobene Einsprache vom 1. Juli 2022 (pag. 293-280) wies die ZVB/N am 31. August 2022 ab (pag. 302-298).

D. Gegen die Einspracheverfügung betreffend Nachsteuer und Steuerhinterziehung vom 31. August 2022 hat die Rekurrentin, damals vertreten durch E._____, mit Eingabe vom 30. September 2022 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommis-

sion) Rekurs erhoben. Sie beantragt, den Entscheid der Vorinstanz vom 31. August 2022 aufzuheben. Es sei festzustellen, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllt sei und die Bussen somit unrechtmässig erhoben worden seien. Weiter sei das Nachsteuerverfahren einzustellen und auf weiterführende Inkassohandlungen sei im Sinne der aufschiebenden Wirkung des Rekurses bis zum rechtskräftigen Endentscheid zu verzichten. Zur Begründung wird ausgeführt, dass im Jahr 2013 die von der IV an die Rekurrentin ausbezahlten Kinderrenten korrekt unter Ziff. 2.24 "Erhaltene Unterhaltsbeiträge/Alimente im Jahr 2013" deklariert worden seien. Der Steuerverwaltung sei somit bekannt gewesen, dass die Rekurrentin IV-Kinderrenten beziehe. In der Steuererklärung 2014, welche die Rekurrentin nach der Trennung vom Ex-Mann erstmals eigenhändig ausgefüllt habe, habe sie irrtümlich die unveränderten Kinderrenten der IV unter Ziff. 2.1 "Einkommen des Kindes aus Erwerb, Rente, Stipendien 2014" deklariert. Die fachunkundige Rekurrentin habe sich vom Begriff "Rente", der in Ziff. 2.1 aufgeführt sei, offensichtlich irreführen lassen. Dieser Fehler in der Deklaration hätte jedoch der Steuerverwaltung auffallen müssen. Das Veranlagungsverfahren werde vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Diesen Grundsatz habe die Steuerverwaltung verletzt. Werde ein Einkommen, eine Rentenleistung oder sonstige Einkünfte falsch deklariert, würden diese Werte mit den Lohn- oder Rentenausweisen quergeprüft. Der Hinweis der Steuerverwaltung, wonach die Rekurrentin die Wegleitung hätte lesen müssen, verfange deshalb nicht. Die Abweichung in der Deklaration unter Verwendung der falschen Ziffern springe ins Auge, sei offensichtlich und hätte deshalb der Steuerverwaltung auffallen müssen. Trotz nicht gehöriger Deklaration seitens der Steuerpflichtigen dürfe keine Nachsteuer erhoben werden, wenn der Steuerausfall dadurch verursacht worden sei, dass die Steuerbehörde in Verletzung ihrer amtlichen Untersuchungspflicht keine Kenntnis von rechtserheblichen Tatsachen erlangt und deshalb den Sachverhalt unrichtig festgestellt habe. Vorliegend sei die Rente in Höhe und Umfang korrekt deklariert worden. Die Rekurrentin habe ihre Mitwirkungspflicht im Umfang ihres Fachwissens vollumfänglich erfüllt und weder Tatsachen verschwiegen, noch unwahre Angaben gemacht. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung sei deshalb nicht erfüllt. Vorliegend führe die Verletzung der Untersuchungspflicht seitens der Steuerverwaltung dazu, dass der adäquate Kausalzusammenhang unterbrochen werde. Der Rekurrentin könne somit kein Verschulden vorgeworfen werden. Die Regelbusse erweise sich daher als rechtswidrig und sei aufzuheben.

E. Am 3. Oktober 2022 bestätigte die Steuerrekurskommission den Eingang des Rekurses gegen die Einspracheverfügung betreffend das Nachsteuer- und Widerhandlungsverfahren 2014 bis 2017. Das Nachsteuerverfahren wurde vom Steuerhinterziehungsverfahren abgetrennt und bis zum Abschluss des vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahrens vor der Steuerrekurskommission sistiert.

F. Am 24. Oktober 2022 hat die Rekurrentin auf entsprechende Nachfrage eine persönliche Einvernahme beantragt. Am 25. Oktober 2022 hat die Steuerrekurskommission zur Kenntnis genommen, dass die Rekurrentin nicht mehr vertreten wird.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 28. November 2022 beantragt die ZVB/N die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setze voraus, dass eine zu tiefe Veranlagung bereits rechtskräftig geworden ist und es mithin zum Steuerausfall gekommen sei. Der Tatbestand sei nur erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang bestehe. Der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung werde nicht etwa schon dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständig ermittelten Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat. Vielmehr dürfe sie grundsätzlich davon ausgehen, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig sei. Vorliegend seien die Veranlagungen 2014 bis 2017 der Rekurrentin in Rechtskraft erwachsen. Diese Veranlagungen seien zu tief ausgefallen, da die Rekurrentin die für ihre damals minderjährige Tochter (im Jahr 2014) sowie für ihren minderjährigen Sohn (in den Jahren 2014 bis 2017) erhaltenen IV-Kinderrenten der Ausgleichskasse des Kantons Bern als Alimente in den jeweiligen Steuererklärungen 2014 bis 2017 fälschlicherweise unter Ziff. 2.1 "Einkommen des Kindes aus Erwerb, Rente, Stipendien" anstatt korrekterweise unter Ziff. 2.24 unter "Erhaltene Unterhaltsbeiträge/Alimente" deklariert hatte. Die Rekurrentin habe bereits mit den Falschdeklarationen die ihr obliegenden Mitwirkungspflichten gegenüber der Steuerverwaltung verletzt und die unvollständigen Veranlagungen 2014 bis 2017 bewirkt. Durch die Falschdeklaration der fraglichen Alimente habe sie den Steuerausfall kausal verursacht. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei damit erfüllt. Die Veranlagungsbehörde sei entgegen dem Vorbringen der Rekurrentin aufgrund der Deklaration des Kindereinkommens unter Ziff. 2.1 nicht verpflichtet gewesen, allfällige Querprüfungen vorzunehmen. Der subjektive Tatbestand sei vorliegend auch erfüllt, es sei jedoch von einer fahrlässigen Tatbegehung auszugehen. Die ZVB/N halte am reduzierten Bussenfaktor von 0.33 fest.

H. Am 22. Dezember 2022 hat die Rekurrentin zur Vernehmlassung der ZVB/N Stellung genommen. Sie hält an ihrem Rechtsbegehren fest und macht Ausführungen zu ihrem Gesundheitszustand. Im August 2021 seien bei ihr ._____ und eine ._____ diagnostiziert worden. In der Folge der ._____ seien weitere Untersuchungen gemacht worden und seit Februar 2022 lebe sie mit der Diagnose ._____. Im Mai 2022 sei eine dritte Operation am ._____ durchgeführt worden. Seit Ende 2021 habe sie keine Anstellung mehr und seit Mai 2022 habe die Arbeitslosenkasse die Zahlungen eingestellt. Aufgrund ihrer finanziellen Situation sei es ihr nicht möglich, die Busse zu begleichen.

I. Mit Schreiben vom 25. Mai 2023 wurde die Rekurrentin um Mitteilung gebeten, ob sie an ihrem Antrag auf persönliche Einvernahme festhalte. Dies unter Hinweis, dass es sich nicht um eine Gerichtsverhandlung im eigentlichen Sinn handeln würde, sondern vielmehr Fragen seitens des Gerichts zum Sachverhalt gestellt würden, wo dieser sich als noch zu ungenau erweise. Die Rekurskommission teilte der Rekurrentin weiter mit, dass aus ihrer Sicht der Sachverhalt liquid sei und eine Einvernahme nicht nötig erscheine, das Verfahren vielmehr ohne eine solche fortgeführt und abgeschlossen werden könne. Selbstverständlich werde jedoch eine persönliche Einvernahme durchgeführt, wenn die Rekurrentin dies wünsche. Da die Rekurrentin keinen entsprechenden Wunsch geäußert hat, ist davon auszugehen, dass sie auf eine persönliche Einvernahme verzichtet.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das 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]). 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 i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

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

3. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind aufgrund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens einzig die Bussen wegen Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2014 bis 2017.

4. 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).

4.1 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], 4. Aufl., 2022, 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.

4.2 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. 4.1 hiavor).

4.3 Gestützt auf diese Rechtslage ergibt sich im vorliegenden Fall in Bezug auf die Steuerjahre 2014 bis 2017, 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 31. Mai 2022 (pag. 288-284) und ist damit vor Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist für das älteste in Streit stehende Steuerjahr 2014 (Frist bis 1.1.2025) ergangen. Entsprechend kann die Verjährung insoweit nicht mehr eintreten.

5. Vorliegend strittig und zu beurteilen ist, ob die Rekurrentin in den Steuerjahren 2014 bis 2017 (vorsätzlich) eine Steuerhinterziehung begangen hat und wenn ja, ob der Bussenfaktor angemessen ist.

5.1 Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG 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).

5.1.1 Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung. Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung (Art. 166 Abs. 2 StG) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt, dass Behörden und steuerpflichtige Personen grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person hat die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung zu tragen; ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat die Steuerverwaltung auf die Unsicherheit hinzuweisen. Sie muss die Tatsache als solche in jedem Fall vollständig und zutreffend darlegen (ASA 73 S. 482 E. 3.3.1; StR 2006 S. 442 E. 2). Verletzt ist die Deklarationspflicht der steuerpflichtigen Person, wenn unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben gemacht oder für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen verschwiegen werden. Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache (Sieber/Malla, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Die

umfassenden Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person machen sie insofern zur Garantin des geschützten Rechtsguts, als sie gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung zu verhindern. Unterlässt sie dies, verletzt sie die (Garanten-)Pflicht, "alles [zu] tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen" (Art. 167 Abs. 1 StG; Sieber/Malla, a.a.O., N. 12 zu Art. 175 DBG; vgl. hierzu auch Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 3 zu Art. 126 DBG). Bei einer Steuerverkürzung führt das strafbare Verhalten dazu, dass die Behörde von einem unzutreffend erstellten Sachverhalt ausgehend Entscheide trifft, auf die sie nicht mehr ohne weiteres zurückkommen kann. Der strafbare Erfolg wird somit letztlich durch die Behörde herbeigeführt; die steuerpflichtige Person erscheint in diesem Sinn als mittelbarer Täter. Der Taterfolg gilt als verwirklicht, wenn der Steuerausfall nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewendet werden kann, was bei unvollständiger Veranlagung mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung und bei unterbliebener Veranlagung mit dem Eintritt der Veranlagungsverjährung einhergeht. Danach kann eine Änderung der sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Veranlagung bzw. die nunmehr als geboten erkannte Vornahme einer solchen nur noch im Nachsteuerverfahren erfolgen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 19 f. zu Art. 175 DBG).

5.1.2 Die Straftatbestände der vollendeten Steuerhinterziehung sind dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Die Steuerverkürzung setzt somit voraus, dass das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat, der daher rührt, dass die Veranlagung der steuerpflichtigen Person materiell nicht gesetzmässig ausgefallen oder eine Veranlagung überhaupt unterblieben ist, obschon nach Gesetz eine solche hätte erfolgen müssen. Ursache für die steuerverkürzende bzw. unterbliebene Veranlagung – und damit für einen ungerechtfertigten Steuervorteil und letztlich für den Vermögensschaden des Gemeinwesens – bildet eine unzutreffende Sachverhaltsfeststellung. Diese wiederum muss als adäquat kausale Folge auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person zurückzuführen sein. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss den Erfolg einerseits in dem Sinn verursacht haben, als dass er ohne die strafbaren Handlungen oder Unterlassungen nicht eingetreten wäre (natürliche Kausalität). Andererseits muss das Verhalten – gemäss stehender Formel – "nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen" (adäquate Kausalität). Ob der Steuerbehörde zusätzlich eine Verletzung ihrer Untersuchungspflichten vorgeworfen werden kann und diese dadurch mitgeholfen hat, den Steuerausfall zu bewirken, bleibt i.d.R. ohne Einfluss auf die Würdigung des Verhaltens der steuerpflichtigen Person. Der Kausalzusammenhang zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten der steuerpflichtigen Person und der Steuerverkürzung wird durch das Verhalten der Steuerbehörde grundsätzlich nicht unterbrochen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 2 und 3).

zu Art. 175 DBG; Roman Sieber, a.a.O., N. 23 ff. zu Art. 175 DBG). So darf die Steuerbehörde im Prinzip davon ausgehen, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ist. Sie ist mangels entsprechender Indizien nicht verpflichtet, nach zusätzlichen Informationen zu forschen. Aufgrund der Untersuchungsmaxime ist sie jedoch dann verpflichtet weitere Untersuchungen durchführen, wenn sich aus den Akten offensichtlich ergibt, dass der massgebliche Sachverhalt unvollständig oder unklar ist. Musste sich die Steuerbehörde bewusst sein, dass der Sachverhalt unvollständig oder unklar ist, so wird der adäquate Kausalzusammenhang zwischen mangelhafter Deklaration und ungenügender oder unvollständiger Veranlagung unterbrochen. Dies ist allerdings nur unter strengen Voraussetzungen anzunehmen, d.h. wenn seitens der Steuerbehörden grobe Fahrlässigkeit gegeben ist (BGer 2C_1023/2013 vom 8.7.2014, E. 3.2). Ein Mitverschulden der Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren infolge Verletzung ihrer Untersuchungspflichten kann insbesondere bei Fahrlässigkeitsdelikten ins Gewicht fallen. Handelt die Steuerbehörde in grober Missachtung ihrer Untersuchungspflichten oder sogar wider besseres Wissen, hat die weniger schwerwiegende Fahrlässigkeit des Steuerpflichtigen die Steuerverkürzung nur in untergeordnetem Mass mitverschuldet, womit der Kausalzusammenhang unterbrochen wird. Reicht jedoch das Ausmass der Verletzung der Untersuchungspflichten für die Unterbrechung des Kausalzusammenhangs und somit zur Straffreiheit nicht aus, kann dieses Mitverschulden seitens der Steuerbehörde immerhin strafmindernd bei der Strafzumessung berücksichtigt werden (vgl. Thomas Hofer, in Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, unter besonderer Berücksichtigung der Praxis im Kanton Zürich, 2007, S. 119 f.; vgl. auch Roman Sieber, a.a.O., N. 26 zu Art. 175 DBG). Insofern ergänzend zu erwähnen ist, dass es im Steuerhinterziehungsverfahren nicht darauf ankommt, ob die steuerpflichtige Person auch eine Nachsteuerpflicht trifft. Die Busse bemisst sich nicht nach der Nachsteuer, sondern ausdrücklich an der hinterzogenen Steuer (Art. 217 Abs. 2 StG). Die strafzumessende Instanz hat demnach das Tatbestandselement "hinterzogene Steuer" selbstständig zu ermitteln, womit die Nachsteuerpflicht kein objektives Tatbestandsmerkmal darstellen kann.

5.1.3 Beim Hinterziehungsverfahren handelt es sich sodann um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerten Unschuldsvermutung, gelten. Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo" besagt als Beweislastregel, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Als Beweislastwürdigungsregel bedeutet die Maxime, dass sich die Strafbehörden nicht von der Existenz eines für den Angeklagten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären dürfen, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat. Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio

pro reo" ergibt sich demnach, dass der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Soweit die Steuerbehörden steuerbegründende Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden (BGer 2C.290/2011 und 2C.291/2011 vom 12.9.2011, E. 5.2 ff.).

5.2 Vorliegend wird der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2014 bis 2017 seitens der Rekurrentin grundsätzlich nicht bestritten. So anerkennt sie, die IV-Kinderrenten ihrer Kinder versehentlich falsch deklariert zu haben. Aus den Akten geht insofern hervor, dass die Rekurrentin in den Steuererklärungen 2014 bis 2017 im Formular 2, Ziff. 2.1 die IV-Kinderrenten unter "Einkommen des Kindes aus Erwerb, Rente, Stipendien" deklariert hatte (pag. 242, 231, 223, 207). Unter Ziff. 2.22 sind die entsprechenden Alimente der Kinder allerdings nicht (zusätzlich) deklariert worden. In den Veranlagungsverfügungen 2014 bis 2017 sind die unter Ziff. 2.1 angegebenen Einkommensbestandteile der Kinder jeweils nicht als steuerbare Einkünfte berücksichtigt worden (pag. 176, 170, 163, 155). Die Rekurrentin hat die entsprechenden Steuererklärungen 2014 bis 2017 jeweils online per TaxMe ausgefüllt (pag. 233, 225, 217, 203). Beim Ausfüllen der Steuererklärung per TaxMe wird die steuerpflichtige Person durch die Steuererklärung "geführt", indem sie mittels der Navigation die für sie benötigten Bereiche anwählt. Unter Berücksichtigung des aktuell aufgeschalteten TaxMe (Demoversion, <https://www.belogin.directories.be.ch/taxme-npo/tmo2022/facelets/start_demo.jsf> [abgerufen am 12.5.2023]; wobei davon auszugehen ist, dass die aktuelle Version nicht massgebend von den in den Jahren 2014 bis 2017 geltenden Versionen abweicht) ergibt sich, dass unter dem Register "Stammdaten" Informationen zu den Kindern (Angaben zu Kindern) hinterlegt werden können. Dabei sind auch deren Einkünfte zu deklarieren. Wird der "Infobutton" ausgewählt, erfolgt eine Weiterleitung auf die Wegleitung pro 2022. Dort sind die zu deklarierenden Einkünfte der Kinder (inkl. IV-Rente) aufgelistet (<https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>, Rubriken: "Steuerjahr 2022 > Stammdaten > Angaben zu Kindern > Einkommen des Kindes" [abgerufen am 12.5.2023]). Gleiches geht aus den Wegleitungen 2014 bis 2017, bezüglich der unter Ziff. 2.1 zu deklarierenden (Ersatz-)Einkünfte der Kinder (Wegleitungen zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen pro 2014 bis 2017, Ziff. 2.1), sowie dem Merkblatt Nr. 12 "Besteuerung von Familien" für die in Frage stehenden Steuerjahre, hervor. Weiter kann im TaxMe unter dem Register "verschiedene Einkünfte" der Bereich "Renten, Pensionen, Waisenrenten" ausgewählt werden. Per "Infobutton" erfolgt die Weiterleitung auf die Wegleitung 2022. Dort wird festgehalten, dass jeder Elternteil, der eine Alters- oder Invalidenrente bezieht, für jedes Kind unter 18 (bzw. bis dieses die Ausbildung abgeschlossen hat, längstens aber bis

zum vollendeten 25. Altersjahr) Anspruch auf eine Kinderrente hat und diese als Einkommen zu versteuern ist (<https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>, Rubriken: "Steuerjahr 2022 > Verschiedene Einkünfte > Renten, Pensionen, Waisenrenten > AHV-, IV- und Waisenrenten" [abgerufen am 12.5.2023]). Der Bereich "Renten, Pensionen, Waisenrente" entspricht der Ziff. 2.22 der Steuererklärung (Wegleitungen zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen pro 2014 bis 2017, Ziff. 2.22). Unter Berücksichtigung der Wegleitungen sowie der Merkblätter pro 2014 bis 2017 ergibt sich, dass die Deklaration der Einkünfte eines Kindes unter Ziff. 2.1 einzig zur Prüfung der Gewährung des Kinder- oder Unterstützungsabzugs bei volljährigen Kindern dient, also, ob die Einkommensgrenze überschritten wird. Die unter Ziff. 2.1 deklarierten Kindereinkünfte bilden insofern auch nicht Bestandteil des steuerbaren Einkommens. Im Gegensatz dazu stellen die im Register "verschiedene Einkünfte", Bereich "Renten, Pensionen, Waisenrenten" bzw. unter Ziff. 2.22 deklarierten Einkünfte inkl. IV-Kinderrenten steuerbares Einkommen dar. Es erscheint verständlich, dass die Rekurrentin als Laiin von einer korrekten und vollständigen Deklaration der IV-Kinderrenten mittels Angaben bei den Stammdaten der Kinder ausgegangen ist. Allerdings vermag dies an der Tatsache nichts zu ändern, wonach die Rekurrentin die IV-Kinderrenten ihrer minderjährigen Kinder nicht korrekt deklariert hat und diese deshalb nicht als steuerbares Einkommen veranlagt worden sind. Damit ist die Rekurrentin ihrer Deklarationspflicht nicht korrekt nachgekommen (vgl. auch RKE 100 2021 236 vom 23.6.2022, E. 4.1, nicht publ.). Die unvollständigen Steuererklärungen führten zu ungenügenden Steuerveranlagungen, welche in Rechtskraft erwachsen. Der tatbestandsmässige Erfolg der Steuerhinterziehung ist damit eingetreten.

5.3 Weiter zu prüfen ist, ob die Verletzung der Mitwirkungspflichten in einem adäquaten Kausalzusammenhang mit dem Steuerausfall steht. Die Rekurrentin macht geltend, dass zwischen ihrem pflichtwidrigen Verhalten und der Steuerverkürzung kein adäquater Kausalzusammenhang bestehe. Sie bringt zusammengefasst vor, sie sei davon ausgegangen, dass die Steuerverwaltung die Steuererklärungen jeweils einer genauen Prüfung unterziehen würde. Bei dieser Prüfung hätte ihr die fehlende Deklaration der IV-Kinderrenten auffallen müssen. Festzuhalten ist, dass nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge das Einreichen einer unvollständigen Steuererklärung geeignet ist, den eingetretenen Erfolg herbeizuführen. Der aus der Verletzung der Deklarationspflicht abgeleitete adäquate Kausalzusammenhang wird nicht unterbrochen, wenn die Veranlagungsbehörde einen an sich theoretisch erkennbaren rechtsrelevanten Sachverhalt nicht erfasst bzw. diesen nicht näher abgeklärt hat. So bringt die ZVB/N zu Recht vor, dass sich die Veranlagungsbehörde grundsätzlich darauf verlassen darf, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist insbesondere nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche zu anderen Steuerjahren vorzunehmen bzw. im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht nur dann, wenn die

Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zum Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen (BGer 2C_651/2017 und 2C_652/2017 vom 2.11.2017, E. 2.2.2, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 3 zu Art. 175 DBG; vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., N. 23 ff. zu Art. 175 DBG). Dies bedeutet vorliegend, dass entgegen dem Vorbringen der Rekurrentin das Verhalten der Steuerbehörde nicht zur Unterbrechung der Kausalität führte. Damit ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

5.4 In einem nächsten Schritt ist demnach zu prüfen, ob der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2014 bis 2017 erfüllt ist.

5.4.1 Die vollendete Steuerhinterziehung ist in allen ihren Ausgestaltungen sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar (Art. 222 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 217 Abs. 1 Bst. a-c StG). Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB. Der Nachweis der subjektiven Tatbestandsmerkmale obliegt der Behörde. Vorsätzlich verübt ein Delikt, "wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt". Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung fällt darunter nicht nur die direkt vorsätzliche, d.h. auf die Tatbestandsverwirklichung hinzielende, sondern auch die eventualvorsätzliche Tatbegehung, welche vorliegt, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Diese Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs bildet das massgebliche Abgrenzungskriterium zur Fahrlässigkeit. Fahrlässig handelt, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Roman Sieber, a.a.O., N. 32 zu Art. 175 DBG). Dem Beschuldigten sind die Umstände vorzuhalten, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens sowie die Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolgs ergeben (BGE 116 Ia 455 E. 3c). Fahrlässigkeit liegt i.d.R. auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben keine Kenntnis hatte. Die Unkenntnis kann sich dabei nicht nur auf Tatsachen (irrige Vorstellungen über den Sachverhalt, Art. 13 StGB), sondern auch auf die gesetzlichen Vorschriften beziehen (Rechtsirrtum, Art. 20 StGB). Ob ein solcher Irrtum angenommen werden kann, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Hinsichtlich des Masses der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einmal aus der im Gesetz statuierten umfassenden Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Demnach findet sich überall dort, wo die steuerpflichtige Person ihre Unterschrift setzen muss,

der Hinweis, dass sie mit der Unterschrift auch die Zusicherung abgebe, das entsprechende Formular vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Folgerichtig kann sich die steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, keine Fachperson in Steuerfragen zu sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 60 zu Art. 175 DBG). Die Frage der Verletzung der subjektiven Sorgfaltspflicht wird unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Täters geprüft. Zu diesen zählen etwa Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung. Ist die steuerpflichtige Person über ihre Rechte und Pflichten im Unklaren, so hat sie sich darüber Gewissheit zu verschaffen oder wenigstens der Behörde von ihrem Zweifel Kenntnis zu geben. Diese Verpflichtung trifft auch die unbeholfene steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 65 f. zu Art. 175 DBG).

5.4.2 Vorliegend ist die ZVB/N sowohl in der Bussenverfügung vom 31. Mai 2022 (pag. 288-284) als auch im Einspracheentscheid vom 31. August 2022 (pag. 295-302) und der Vernehmung vom 28. November 2022 von einer fahrlässigen Tatbegehung der Rekurrentin ausgegangen. Wie vorstehend ausgeführt (E. 5.2 hiavor), kann die korrekte Deklaration Laien Schwierigkeiten bereiten. So erscheint es nachvollziehbar, dass insbesondere steuerrechtliche Laien aufgrund der Navigation im TaxMe von der falschen Annahme ausgehen, dass mit der Angabe der IV-Kinderrenten bei den Stammdaten der Kinder, die Deklaration vollständig erfolgt ist. Unter den gegebenen Umständen kann nicht von einer vorsätzlichen oder eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung ausgegangen werden. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Inhalt aller Rubriken der Steuererklärungsformulare bzw. der Register inkl. Bereiche im TaxMe und allfälliger Zusatzblätter sowie der Wegleitungen als bekannt vorausgesetzt wird. Der Rekurrentin ist ihr Unwissen insofern vorzuwerfen. Ebenfalls ist ihr vorzuwerfen, dass ihr bei genauer Prüfung der definitiven Veranlagung hätte auffallen müssen, dass nicht alle Einkünfte aufgeführt waren, machten doch die IV-Kinderrenten in den zu beurteilenden Jahren einen beträchtlichen Anteil der jährlichen Gesamteinkünfte der Rekurrentin aus. Vorliegend erscheint es allerdings glaubhaft, dass die Rekurrentin den Taterfolg, d.h. die Steuerkürzung als solche nicht gewollt und auch nicht als Möglichkeit in Betracht gezogen hat und damit in pflichtwidriger Unvorsichtigkeit die Steuerhinterziehung fahrlässig herbeigeführt hat.

6. Der Tatbestand von Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG ist damit sowohl in objektiver wie auch in subjektiver Hinsicht erfüllt. Im vorliegenden Fall hat die ZVB/N in Ausübung ihres Ermessensspielraums den Bussenfaktor auf das 0.33-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Die Steuerrekurskommission geht – in Übereinstimmung mit der ZVB/N – von einem leichten Verschulden aus, womit sich die Festsetzung des Bussenfaktors auf das Minimum (0.33-fachen) rechtfertigt (BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 4.3). Es sind sodann keine Gründe für eine Straferhöhung ersichtlich.

7. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass sich die Rekurse pro 2014 bis 2017 bezüglich der Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung nach Art. 217 StG als unbegründet erweisen und vollumfänglich abzuweisen sind.

8. In Rücksicht auf die besonderen Umstände des vorliegenden Falles, werden der Rekurrentin ausnahmsweise keine Verfahrenskosten auferlegt.

Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG 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 2014 wird abgewiesen.
2. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2015 wird abgewiesen.
3. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2016 wird abgewiesen.
4. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2017 wird abgewiesen.
5. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

7. **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.
8. Zu eröffnen an:
- A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde B. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die GerichtsschreiberIn

Nanzer

Berger