



100 23 337

100 23 338

100 23 339

200 23 211

200 23 212

200 23 213

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 29.8.2024 RNA/NWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 27. August 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Studer sowie Werren als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend Bussen für die Steuerjahre 2018 bis 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Mit interner Meldung vom 18. Januar 2023 informierte die für die Veranlagung zuständige Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Veranlagungsbehörde), die innerhalb des Kantons Bern für die Nachsteuer und Steuerhinterziehung zuständige Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer (Steuerverwaltung), dass A. _____ (Rekurrentin) in den Steuererklärungen der Jahre 2018 bis 2020 die Unterhaltsbeiträge, welche sie von ihrem Ex-Ehegatten (gem. Trennungsvereinbarung und Scheidungsurteil) ausbezahlt erhalten habe, nicht deklariert hat (vgl. Akten der Steuerverwaltung, pag. 66-67). Gestützt auf diese Meldung leitete die Steuerverwaltung ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein (pag. 69-67). Die Rekurrentin wurde hierüber mit Schreiben vom 2. Mai 2023 in Kenntnis gesetzt. Gleichzeitig wurde ihr die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

B. Die Rekurrentin äusserte sich in ihrer Eingabe vom 10. Mai 2023 zum eröffneten Verfahren und brachte zusammengefasst vor, sie hätte nach der Trennung von ihrem Ex-Ehemann ab dem 18. Dezember 2018 mit dem Sohn im gemeinsamen Haus gewohnt. Den Unterhalt für sich und (den volljährigen) Sohn habe sie weiterhin ab dem gemeinsamen Konto bei der PostFinance, welches auf den Ex-Ehemann lautete, bestritten. Folglich habe sie keinen Überblick über die getätigten Bezüge gehabt. Erst mit der Trennungsvereinbarung vom 5. Juni 2020 habe es eine schriftliche Regelung über die vom Ex-Ehemann zu leistenden Unterhaltsbeiträge gegeben. Davor habe er zudem jeweils Zahlungen nach Gutdünken geleistet. Es sei somit für sie nicht nachvollziehbar, welche Leistungen sie vom Zeitpunkt der Trennung an bis zum Vorliegen der Trennungsvereinbarung erhalten habe. Anlässlich der Scheidung sei der Ex-Ehemann zur Leistung von Unterhaltsbeiträgen verpflichtet worden, welche er erst unter Beizug der Einwohnergemeinde E. _____ ab dem Oktober 2021 geleistet habe. Diese klar ersichtlichen Unterhaltsbeiträge hätte sie in den Steuererklärungen deklariert. Abschliessend wies sie darauf hin, dass es nie ihre Absicht gewesen sei falsche Angaben zu machen oder Steuern zu hinterziehen und bot ihre Mithilfe zur Klärung der Angelegenheit an (pag. 70).

C. Daraufhin stellte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit Schreiben vom 23. Mai 2023 die Nachsteuer- und Bussenberechnungen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2018 bis 2020 zur Prüfung zu. Die Steuerverwaltung wies in ihrem Schreiben darauf hin, dass sie das Verhalten der Rekurrentin nicht als vorsätzlich qualifiziert habe, weshalb sie den Bussenfaktor von 0.75 in Betracht ziehe und gab ihr die Möglichkeit eine persönliche Anhörung zu verlangen oder schriftlich Stellung zu nehmen (pag. 78-71). In der Folge erklärte die Rekurrentin erneut, sie habe keine "wirklichen" Unterhaltszahlungen erhalten. Sie habe lediglich nach der Trennung weiterhin ihre Zahlungen über das "compte joint" (mit dem Ex-Ehemann) vorgenommen. Ihr Ex-Ehemann habe aber die Hypothekarzinsen des Hauses, in welchem sie

(weiterhin) gewohnt habe, bezahlt (pag. 82). Zudem reichte sie die Trennungsvereinbarung vom 5. Juni 2020 mit den vereinbarten Unterhaltsbeiträgen (pag. 81-80) sowie eine handschriftliche Aufstellung der von ihrem Ex-Ehemann bereits geleisteten und noch offenen Zahlungen ein (pag. 79). Gestützt auf diesen Austausch erliess die Steuerverwaltung am 7. Juli 2023 die Verfügungen betreffend die Nachsteuern (CHF 10'584.15 kantonale Steuern, pag. 76, und CHF 1'504.-- direkte Bundessteuer, pag. 85) sowie die Bussen (CHF 3'492.80 kantonale Steuern, pag. 76 und CHF 496.30 direkte Bundessteuer, pag. 85). Die Steuerverwaltung hat dabei im Vergleich zu ihrem Schreiben vom 23. Mai 2023 für das Steuerjahr 2020 lediglich Unterhaltsbeiträge im Umfang von CHF 10'930.-- berücksichtigt und den Bussenfaktor auf 0.33 gesenkt (pag. 89).

D. Hiergegen erhob die Rekurrentin am 7. August 2023 Einsprache bei der Steuerverwaltung. Sie machte dabei eine Differenz der im Verhältnis zur Trennungsvereinbarung und der von ihr zuvor eingereichten Aufstellung betreffend die geleisteten Unterhaltsbeiträge geltend. Gemäss Trennungsvereinbarung müsse der Ex-Ehemann Unterhalt in der Höhe von insgesamt CHF 15'080.-- leisten. Hiervon fehlten jedoch die Zahlungen von je CHF 1'320.-- für die Monate Juli bis November 2020 komplett (= CHF 6'600.-- [5 Mt. X CHF 1'320.--]) und vom Dezember 2020 fehlten CHF 320.--. Demzufolge habe sie CHF 8'160.-- an Unterhaltsbeiträgen pro 2020 erhalten (pag. 92).

E. Die Steuerverwaltung setzte mit Einspracheentscheiden vom 28. August 2023 Nachsteuern für die Jahre 2018 bis 2020 von insgesamt CHF 12'020.10 (kantonale Steuern: CHF 10'525.--; direkte Bundessteuer: CHF 1'495.10) und Bussen in der Höhe von total CHF 3'966.60 (kantonale Steuern CHF 3'473.25; direkte Bundessteuer CHF 493.35) fest. Zur Begründung führte sie zusammengefasst aus, dass gemäss der Aufstellung der Rekurrentin vom 7. Juli 2023 der Ex-Ehemann im Jahr 2020 CHF 8'160.-- an Unterhaltsbeiträgen geleistet habe. Gemäss Trennungsvereinbarung hätte er pro 2020 CHF 15'080.-- bezahlen müssen. In der Einsprache habe die Rekurrentin sodann Zahlungen von insgesamt CHF 10'610.-- aufgeführt (am 13.7.2010 CHF 5'000.--; am 14.9.2020 CHF 4'610.--; im Dezember 2020 CHF 1'000.--). Die Steuerverwaltung habe folglich für die Berechnung der Nachsteuer und Bussen in ihren Einspracheentscheiden die gemäss Einsprache aufgeführten Unterhaltsbeiträge von CHF 10'610.-- berücksichtigt anstelle der bisher berücksichtigten CHF 10'930.-- (vgl. Bst. C hiervor). Den Bussenfaktor 0.33 hat die Steuerverwaltung bestätigt.

F. Mit Schreiben vom 31. August 2023 hat die Rekurrentin bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde betreffend die auferlegten Bussen (für die Steuerjahre 2018 bis 2020) erhoben. Sie bringt zusammengefasst vor, die in den Einspracheentscheiden bezüglich Steuerwiderhandlung aufgeführten Unterhaltsbeiträge für

das Jahr 2020 seien zu hoch, bezüglich der Jahre 2018 und 2019 äusserte sich die Rekurrentin nicht. Die von ihr erwähnten Zahlungen 2020 von insgesamt CHF 10'610.-- seien nicht ausschliesslich Unterhaltsbeiträge gewesen, sondern hätten die Begleichung einer Restschuld aus dem Jahr 2019 in der Höhe von CHF 1'950.-- sowie Gerichtskosten von CHF 500.-- enthalten. Entsprechend habe der Ex-Ehemann im Jahr 2020 lediglich CHF 8'160.-- an Unterhaltsleistungen bezahlt. Sie bitte aufgrund ihrer schwierigen Situation um nochmalige Prüfung, ob auf die Bussen verzichtet werden könne.

G. Die Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin mit Eingangsbestätigung vom 5. September 2023 aufgefordert eine Aufstellung mit den erhaltenen Alimentenzahlungen pro Steuerjahr (2018 bis 2020) einzureichen und zu belegen. Weiter ist die Rekurrentin dahingehend informiert worden, dass sie betreffend Busse das Recht auf eine persönliche Einvernahme hat. Sollte sie eine solche wünschen, ist sie aufgefordert worden, dies der Steuerrekurskommission mitzuteilen, ansonsten davon ausgegangen werde, dass sie auf eine solche verzichte. Darüber hinaus ist die Rekurrentin darauf hingewiesen worden, dass sie sich im Bussenverfahren nicht selbst belasten müsse. Schliesslich ist sie darauf aufmerksam gemacht worden, dass aufgrund ihrer Eingabe lediglich ein Widerhandlungsverfahren eröffnet worden sei. Auch diesbezüglich ist ihr die Möglichkeit eingeräumt worden mitzuteilen, ob sie betreffend Nachsteuern der Jahre 2018 - 2020 Rekurs und Beschwerde führen möchte. Die Rekurrentin hat sich nicht vernehmen lassen. Entsprechend ist lediglich die Busse im Rahmen des Widerhandlungsverfahrens für die Jahre 2018 - 2020 von der Steuerrekurskommission zu beurteilen. Auch ist vom Verzicht auf eine persönliche Einvernahme auszugehen.

H. Mit Vernehmlassung vom 21. November 2023 beantragt die Steuerverwaltung die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Die gemäss Trennungsvereinbarung angerechneten Unterhaltszahlungen für die Jahre 2018 (CHF 3'350.--) und 2019 (CHF 36'600.--) seien unbestritten geblieben. Darüber hinaus habe der Ex-Ehemann gemäss der Steuerverwaltung des Kantons B. _____ für 2018 wohl keine Unterhaltszahlungen geltend gemacht, jedoch für 2019 CHF 36'200.-- und für 2020 CHF 19'920.-- (vgl. Meldung für Nachsteuerfälle, pag. 66). Somit seien die Aufrechnungen gestützt auf das Kongruenzprinzip, wonach die beim leistenden Ex-Ehegatten geltend gemachten Unterhaltsleistungen beim empfangenden Ehegatten aufzurechnen seien, zunächst korrekt erfolgt. Betreffend die Leistungen für das Jahr 2020 habe sie in den Einspracheentscheiden auf die handschriftliche Aufstellung der Rekurrentin vom 30. Mai 2022 abgestellt und CHF 10'610.-- (effektive Zahlungen: CHF 5'000.-- bez. 13.7.2020, CHF 4'610.-- bez. 14.9.2020, CHF 1'000.-- bez. Dezember 2020) berücksichtigt, da nur der effektive Zufluss besteuert werde. Mangels Vorliegen belegter Zahlungseingänge habe keine weitere Überprüfung vorgenommen werden können. Die Steuerverwaltung habe sich bei

ihrer

Berechnung in erster Linie auf steuerbehördliche Beurteilungen und das Kongruenzprinzip abgestützt. Betreffend dem Steuerhinterziehungsverfahren sieht sie den objektiven und den subjektiven Tatbestand als erfüllt, da durch die Nichtdeklaration der Unterhaltszahlungen eine zu tiefe rechtskräftige Veranlagung erfolgt sei. Ferner hätte der Rekurrentin bei den Steuererklärungen auffallen müssen, dass die Unterhaltszahlungen nicht deklariert wurden, da diese einen erheblichen Teil ihres Einkommens ausgemacht hätten. Die Steuerverwaltung hat diese Pflichtwidrigkeit als (grob)fahrlässig qualifiziert. Betreffend Strafzumessung hält die Steuerverwaltung fest, dass grundsätzlich ein Bussenfaktor von 0.75 anzuwenden sei. Die Rekurrentin habe jedoch anlässlich der Besprechung vom 30. Mai 2023 die schwierige familiäre (Scheidung) und psychische (Burnout) Situation dargelegt, welche strafmindernd berücksichtigt worden sei. Entsprechend sei der Bussenfaktor auf 0.33 gesenkt worden. Daran werde festgehalten.

I. Die Rekurrentin hat sich zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung nicht geäußert.

J. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidungsrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen 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. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da die Bussen über CHF 3'000.-- liegen (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]).

3. Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin keine Unterhaltsbeiträge in den Steuererklärungen der Jahre 2018 bis 2020 deklariert hat, sie jedoch Unterhaltsleistungen erhalten hat. Dabei ist die Höhe der Unterhaltszahlungen für 2018 (CHF 3'350.--, pag. 87) und 2019 (CHF 36'600.--, pag. 87) zwischenzeitlich ebenfalls unbestritten. Sodann ist festzuhalten, da lediglich die Bussenverfügung betreffend Steuerwiderhandlung angefochten ist (siehe auch vorstehend Bst. F und H), dass die Einspracheverfügungen betreffend die Nachsteuern des Jahres 2018 - 2020 in Rechtskraft erwachsen sind.

4. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist die Rechtmässigkeit der Bussenerhebung für die Steuerjahre 2018 bis 2020 sowie die Höhe der im Jahr 2020 erhaltenen Unterhaltsleistungen. Hierzu ist zunächst die Höhe der erhaltenen Unterhaltsleistungen pro 2020 zu klären. Sodann ist zu prüfen, ob der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Ist dies der Fall, ist in einem weiteren Schritt die Höhe der auferlegten Bussen zu beurteilen.

5. Vorab ist die Höhe der erhaltenen Unterhaltsleistungen für das Jahr 2020 zu überprüfen, da diese aufgrund der Verhältnisse (Bezug vom gemeinsamen, zwischenzeitlich aufgelösten Konto; vgl. Bst. B hiavor) zumindest bis zur Trennungsvereinbarung vom 5. Juni 2020 (pag. 58-57) unklar bzw. strittig sind. In der Trennungsvereinbarung ist in Ziff. 3 zunächst eine Aufstellung über die vom Ex-Ehemann zu leistenden Unterhaltsbeiträge ab Dezember 2018 aufgeführt. Dabei sind je nach Zeitraum unterschiedliche Beträge festgelegt worden (Dezember 2018 bis Oktober 2019: CHF 3'350.--/Mt.; November 2019 bis Januar 2020: CHF 1'550.--/Mt.; Februar 2020 bis März 2020: CHF 825.--/Mt.; ab April 2020: CHF 1'320.--/Mt.; pag. 58). In Ziff. 4 der Trennungsvereinbarung vom 5. Juni 2020 ist sodann festgehalten, dass die Rekurrentin bis und mit Juni 2020 monatlich CHF 2'000.-- erhalten hat (pag. 58). Sodann hat die Rekurrentin in ihrer handschriftlichen Aufstellung den Erhalt der folgenden Zahlungen bestätigt: 13. Juli 2020 CHF 5'000.--, 14. September 2020 CHF 4'610.-- und Dezember 2020 CHF 1'000.--, insgesamt ausmachend CHF 10'610.--. Würde von diesen Angaben ausgegangen, wären der Rekurrentin im Jahr 2020 Unterhaltsleistungen im Umfang von CHF 22'610.-- zugeflossen (6 x CHF 2'000.-- von Januar bis Juni gem. Trennungsvereinbarung + CHF 10'610.-- gem. Angaben der Rekurrentin zu Zahlungen des Ex-Ehemanns ab Juni bis Dezember 2020), was eine Beurteilung von Rekurs und Beschwerde zu Ungunsten der Rekurrentin zur Folge hätte (sog. reformatio in peius). Dagegen spricht jedoch, dass dieser Betrag nicht mit dem vom Ex-Ehemann gemäss "Meldung für Nachsteuerfälle" im Kanton B. _____ ausgewiesenen Unterhaltsbetrag übereinstimmt (CHF 19'920.--; pag. 66), was eine Verletzung des Kongruenzprinzips zur Folge hätte. Denn gemäss dem Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip sind Leistungen, welche auf Seiten

des Leistungsschuldners abgezogen werden können, auf Seiten des Empfängers steuerbar (BGE 133 II 305 E. 4.2; BGer 2C_240/2010 vom 30.6.2010, E. 2.1; NStP 2008 S. 53 E. 2.2.2). Sodann ist die Steuerverwaltung im Nachsteuer- und Widerhandlungsverfahren davon ausgegangen, dass der Rekurrentin im Steuerjahr 2020 (gemäss ihrer handschriftlichen Aufstellung; pag. 79) Unterhaltsleistungen im Umfang von CHF 10'610.-- zugeflossen sind. Aufgrund der schwierigen Situation betreffend die Nachvollziehbarkeit und Feststellung, in welcher Höhe die Rekurrentin pro 2020 effektiv Unterhaltsleistungen erhalten hat, geht die Steuerrekurskommission in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (und zu Gunsten der Rekurrentin) davon aus, dass ihr im 2020 CHF 10'610.-- zugeflossen sind (Aufstellung; pag. 79). Ihre (nachträglichen) Ausführungen im Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 31. August 2023, wonach ein Teil dieses Betrags für die Begleichung einer Restschuld aus dem Jahr 2019 und für Gerichtskosten gewesen seien, sind nicht belegt und scheinen auch wenig glaubhaft. Die Rekurrentin hat sich vielmehr auf ihre erste Eingabe behaften zu lassen. In einem nächsten Schritt ist nachfolgend zu prüfen, ob der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben ist.

6. Eine vollendete Steuerhinterziehung begeht nach Art. 127 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt (subjektives Tatbestandselement), dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (objektives Tatbestandselement). 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 in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, 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; RKE 100 2015 514 vom 20.9.2016, E. 4.2). Sodann ist eine vollendete Steuerhinterziehung 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 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB; SR 311.0). Vorsatz gem. Art. 12 Abs. 2 StGB ist gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt wird bzw. deren 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; RKE 100 2012 363 vom 15.12.2015, E. 7).

6.1 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 in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, 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 Fall 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 Eintritt der Veranlagungsverjährung einhergeht. Danach kann eine Änderung der sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Veranlagung bzw. die nunmehr als geboten anerkannte Vornahme einer solchen nur noch im Nachsteuerverfahren erfolgen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 19 f. zu Art. 175 DBG; RKE 100 2022 316 vom 4.7.2023, E. 5.1.1).

6.2 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 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 Steuerverwaltung nicht unterbrochen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 2 und 3 zu Art. 175 DBG; Roman Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, 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 durchzuführen, wenn sich aus den Akten offensichtlich ergibt, dass der massgebliche 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, Strafzumessung bei 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. 175 Abs. 2 DBG). Die strafzumessende Instanz hat demnach das Tatbestandselement "hinterzogene Steuer" selbstständig zu ermitteln, womit die Nachsteuerpflicht kein objektives Tatbestandsmerkmal darstellen kann. Schliesslich ist ein an sich tatbestandsmässiges Verhalten erlaubt, wenn ausnahmsweise ein Rechtfertigungsgrund, wie z.B. Notstand, vorliegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 79 zu Art. 175 DBG).

6.3 Beim Hinterziehungsverfahren handelt es sich sodann um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere 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 beweisbegründende 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.; RKE 100 2022 316 vom 4.7.2023, E. 5.1.1).

6.4 Vorliegend ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2018 bis 2020 seitens der Rekurrentin nicht bestritten (vgl. E. 3 hiervor). So hat die Rekurrentin in den jeweiligen (rechtskräftigen) Steuererklärungen (2018 bis 2020) keine Unterhaltszahlungen ausgewiesen. Dies, obschon sie von ihrem Ex-Ehemann getrennt gelebt hat und weiterhin Bezüge ab dem gemeinsamen Konto (welches auf den Ex-Ehemann lautet; vgl. Bst. B) getätigt hat. Darüber hinaus hat der Ex-Ehemann, gemäss der Rekurrentin, die Hypothekarzinsen (pag. 82) sowie (vereinzelt) weitere Rechnungen für sie bezahlt (pag. 70). Wie bereits in E. 3 und E. 5 hiervor ausgeführt, hat die Rekurrentin für die Steuerjahre 2018 bis 2020 Unterhaltsleistungen von insgesamt CHF 50'560.-- erhalten (CHF 3'350.-- im Jahr 2018 + CHF 36'600.-- im Jahr 2019 und CHF 10'610.-- im Jahr 2020). Infolge der (unbestrittenen) Nichtdeklaration

dieser Unterhaltsbeiträge und der Tatsache, dass die Veranlagungen für die Steuerjahre 2018 bis 2020 in Rechtskraft erwachsen sind, sind dem Gemeinwesen Steuereinnahmen entgangen. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist somit erfüllt.

Die Steuerverwaltung bringt im Rahmen des vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahrens vor, die Rekurrentin trage für das richtige und vollständige Ausfüllen der Steuererklärungen 2018 bis 2020 die Verantwortung. Selbst wenn sie sich bezüglich der Höhe der erhaltenen Beträge nicht im Klaren gewesen wäre, hätte sie einen Vermerk anbringen sollen oder sich zumindest mit der Steuerverwaltung in Verbindung setzen bzw. einen Hinweis in den Steuererklärungen anbringen müssen. Eine Nichtdeklaration, das habe auch der Rekurrentin als steuerrechtliche Laiin bekannt sein müssen, sei dabei sicher nicht der richtige Weg. Auch sei sie von dieser Pflicht aufgrund schwieriger familiärer Verhältnisse (Scheidung) und ihrer psychischen Situation (Burnout) nicht befreit. Vielmehr hätte sie auch eine Drittperson mit der Wahrung ihrer Interessen betrauen können. Ferner weist die Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass in den frei abrufbaren Wegleitungen der Steuerverwaltung – welche auch als bekannt vorausgesetzt werden und für die Jahre 2018 bis 2020 gleich lauteten (abrufbar unter: <https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>), Start "Frühere Wegleitungen; Steuerjahr 2014-2019 > Steuerjahr 2018 > Natürliche Personen" [zuletzt besucht: 15.8.2024]) – unter Formular 2, Punkt 2.24 "Unterhaltsbeiträge > Merkblatt 6 > Merkblatt 12" ausdrücklich ausgeführt werde, dass die getrennt lebende Person einerseits erhaltene Unterhaltsbeiträge in vollem Umfang zu deklarieren habe und andererseits die Übernahme von Lebenshaltungskosten wie z.B. die Wohnungsmiete, Krankenkassenbeiträge oder Steuern und das unentgeltliche Überlassen von Wohnraum (Mietwert) auch als Unterhaltsbeiträge gelten würden. Demzufolge wäre es für die Rekurrentin hinreichend erkennbar gewesen, dass ihr Ex-Ehemann – auch ohne genaue Definition der Beträge bzw. vorliegender Trennungsvereinbarung – Unterhaltsbeiträge an sie geleistet hat, die sie hätte deklarieren müssen (Verletzung der Mitwirkungspflichten). Da die Rekurrentin eine Laiin ist, sei indes davon auszugehen, dass sie die erhaltenen Unterhaltsbeiträge nicht absichtlich bzw. zur Verschleierung ihrer Einkommenssituation, sondern vielmehr aufgrund pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht deklariert habe. Den Ausführungen der Steuerverwaltung ist zuzustimmen. Entsprechend ist auch der subjektive Tatbestand erfüllt. Die Rekurrentin hat aufgrund der Aktenlage auch aus Sicht der Steuerrekurskommission die Steuerhinterziehung (grob-)fahrlässig und nicht vorsätzlich begangen.

Weiter ist zu prüfen, ob die Verletzung der Mitwirkungspflichten der Rekurrentin in adäquatem Kausalzusammenhang mit dem Steuerausfall steht. Dabei ist festzuhalten, dass nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge das Einreichen einer unvollständigen Steuererklärung geeignet ist, einen Steuerausfall herbeizuführen. Sodann darf sich die Veranlagungsbehörde grundsätzlich

darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (vgl. E. 5.2 hiavor). In den Steuererklärungen der Rekurrentin für die Jahre 2018 bis 2020 sind keine offensichtlichen Fehler erkennbar. Folglich durfte sich die Steuerverwaltung auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit verlassen. Insofern ist der Tatbestand der (grob-)fahrlässigen, vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt.

Abschliessend ist festzuhalten, dass weder ein Rechtfertigungsgrund (bspw. Notstand) geltend gemacht wird noch aus den Akten ersichtlich ist. Entsprechend hat sich die Rekurrentin der (grob-)fahrlässigen vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht. Somit ist einem nächsten Schritt die Höhe der auferlegten Bussen (jeweils Faktor 0.33) zu überprüfen.

7. Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer (Regelstrafmass). 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). Sodann knüpft der Strafraum für die Hinterziehungsbusse bei der hinterzogenen Steuer an. Bei der Steuerverkürzung bestimmt sich die hinterzogene Steuer ausgehend vom Steuerausfall aufgrund unterbliebener Veranlagung oder vom Unterschiedsbetrag zwischen der Steuer, die bei gesetzmässiger Veranlagung geschuldet wäre, und jener, die sich aus der in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung ergibt (Nachsteuer i.S.v. Art. 151 DBG; Sieber/Malla, a.a.O., N. 44 zu Art. 175 DBG).

7.1 Gemäss Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung den Bussenfaktor auf das 0.33-fache der vorenthaltenen Steuer festgesetzt. Dabei hat sie das Verschulden der Rekurrentin als (grob-)fahrlässig qualifiziert. Ferner hat sie die schwierige persönliche und psychische Situation der Rekurrentin als stark strafmindernd berücksichtigt (vgl. Bst. H hiavor). Die Rekurrentin macht zur Höhe des Bussenfaktors keine Ausführungen und bestreitet den Bussenfaktor nicht ausdrücklich. Vielmehr ersucht sie, von der Erhebung einer Busse abzusehen. Hat sich eine steuerpflichtige Person, wie vorliegend die Rekurrentin (siehe vorstehende Ausführungen), der Steuerhinterziehung schuldig gemacht – auch (grob-)fahrlässig –, so ist ihr eine Busse entsprechend ihrem Verschulden (unter Berücksichtigung allfälliger Strafschärfungs- und -minderungsgründe) aufzuerlegen.

7.2 Die Steuerverwaltung hat vorliegend zunächst das Verschulden, welches sie als grobfahrlässig eingestuft hat mit einem Abzug von 0.25 vom Regelstrafmass 1.0 berücksichtigt. Sodann hat sie das Verhalten der Rekurrentin im Widerhandlungsverfahren weiter strafmindernd einbezogen. Die Rekurrentin habe sich seit der Verfahrenseröffnung kooperativ ("Ich würde gerne bei einem persönlichen Gespräch mithelfen, die Angelegenheit zu bereinigen"; Schreiben der Re-

kurrentin vom 10.5.2023) gezeigt und Aufstellungen zu den erhaltenen Unterhaltsbeiträgen eingereicht (wenn auch widersprüchliche). Schliesslich habe sie eine gewisse Reue bzw. Einsicht bezüglich der begangenen Steuerhinterziehung gezeigt ("Ich möchte hier ausdrücklich erwähnen, dass es nie meine Absicht war, falsche Angaben zu machen oder Steuern zu hinterziehen"; Schreiben der Rekurrentin vom 10.5.2023). Demzufolge hat die Steuerverwaltung bei der Berechnung der Bussen den Bussenfaktor 0.33 angewendet. Dabei handelt es sich um das gesetzliche Minimum, sprich ein tieferer Bussenfaktor ist ausgeschlossen. Es ist somit nicht ersichtlich, inwiefern die sehr moderate, aber noch gerechtfertigte Bussenhöhe rechtsfehlerhaft sein sollte. Demzufolge werden die Bussen für die Steuerjahre 2018 bis 2020 von der Steuerrekurskommission bestätigt.

8. Zusammenfassend wird festgehalten, dass sich die Rekurrentin der fahrlässigen vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat. Im Weiteren wird die Höhe der auferlegten Bussen als rechtmässig bestätigt, was zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde führt.

9. Sofern die Rekurrentin ihre Bitte hinsichtlich "Verzicht auf die Bussenerhebung aufgrund ihrer schwierigen Situation" als Gesuch um Erlass der Busse verstanden haben möchte, ist sie darauf hinzuweisen, dass ein entsprechendes Erlassgesuch erst eingereicht und seitens der zuständigen Behörde überprüft werden könnte, wenn die entsprechenden Bussen rechtskräftig festgesetzt worden sind. Darüber hinaus müsste deren Zahlung mit einer Notlage bzw. einer erheblichen Härte verbunden sein (vgl. Art. 240 Abs. 1 StG; Art. 167 Abs. 1 DBG). Ein Erlass von Bussen und damit zusammenhängenden Nachsteuern wäre zudem nur in besonders begründeten Ausnahmefällen möglich (Art. 240b Abs. 2 StG; Art. 167 Abs. 3 DBG). Sodann ist die Rekurrentin darauf hinzuweisen, dass ein Gesuch um Erlass zunächst bei der zuständigen Erlassbehörde einzureichen wäre.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend werden die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 800.-- der unterlegenen Rekurrentin auferlegt. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; 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 Busse wegen fahrlässiger, vollendeter Steuerhinterziehung pro 2018 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen fahrlässiger, vollendeter Steuerhinterziehung pro 2018 wird abgewiesen.
3. Der Rekurs betreffend die Busse wegen fahrlässiger, vollendeter Steuerhinterziehung pro 2019 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen fahrlässiger, vollendeter Steuerhinterziehung pro 2019 wird abgewiesen.
5. Der Rekurs betreffend die Busse wegen fahrlässiger, vollendeter Steuerhinterziehung pro 2020 wird abgewiesen.
6. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen fahrlässiger, vollendeter Steuerhinterziehung pro 2020 wird abgewiesen.
7. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
8. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
9. **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.

10. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die GerichtsschreiberIn

Nanzer

Werren