



100 23 423 200 23 279

100 23 424 200 23 280

100 23 425 200 23 281

100 23 426 200 23 282

100 23 427 200 23 283

Gemeinde: G. _____ und H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.12.2024 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. Dezember 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend Steuerhinterziehung 2014 bis 2018 (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (fortan: Rekurrent) betrieb in den hier interessierenden Jahren 2014 bis 2018 im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit das Hotel-Restaurant F. _____ in G. _____. Sein Einzelunternehmen ist bis heute (19.11.2024) unter der Firma "A. _____ - Hotel-Restaurant F. _____" im Handelsregister eingetragen. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuer / Nachsteuer (fortan: Steuerverwaltung), eröffnete am 24. Oktober 2022 eine Nachsteuer- und Bussenverfügung (Akten Steuerverwaltung, pag. 198-189), adressiert an den Rekurrenten und an dessen Ehefrau B. _____. Die Verfügung betraf die Steuerjahre 2014 bis 2018. Darin wurden die vom Rekurrenten und seiner Ehefrau für die gesamte Periode 2014 bis 2018 zu bezahlenden Beträge wie folgt festgelegt:

	Kanton	Bund
Nachsteuern	9'328.90	267.00
Bussen	6'996.75	200.25
Verzugszinsen	1'509.10	44.40
Gebühr	200.00	
Total	18'034.75	511.65

Die Steuerverwaltung begründete diese Beträge damit, dass die Rekurrenten im fraglichen Zeitraum Hypothekarschulden und -zinsen einerseits in der Buchhaltung des vom Rekurrenten geführten Einzelunternehmens als Passivum bzw. Aufwand verbucht und andererseits auf Formular 4 der Steuererklärungen bei den persönlichen Schulden und bezahlten Schuldzinsen aufgeführt hätten. Dadurch seien die entsprechenden Schulden und Schuldzinsen zu Unrecht doppelt vom Bruttovermögen und von den Einkünften abgezogen worden. Die Steuerverwaltung stufte dieses Handeln "nicht als vorsätzlich" ein (Schreiben vom 20.9.2022, pag. 185) und setzte den Bussenfaktor auf 0.75 der hinterzogenen Steuer fest.

B. Gegen die Verfügung vom 24. Oktober 2022 erhob C. _____ (fortan: Vertreter) im Namen des Rekurrenten und seiner Ehefrau am 10. November 2022 Einsprache (pag. 232-228). Er beantragte, die Vermögensnachsteuern, die Steuerbussen und die Gebühr zu streichen und die Einkommensnachsteuer sowie die Verzugszinsen neu zu berechnen. In Bezug auf die auferlegten Bussen machte der Vertreter geltend, dass seine Mandanten weder vorsätzlich noch fahrlässig eine Steuerhinterziehung begangen hätten. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit zwei separaten Einspracheverfügungen vom 6. September 2023 ab. Die erste Verfügung (pag. 248-240), adressiert an den Rekurrenten und seine Ehefrau, betraf die Nachsteuern, die Verzugszinsen und die Gebühr. Die zweite Verfügung (pag. 259-251) richtete sich ausschliesslich an den Rekurrenten und betraf die Steuerbussen. Darin führte die Steuerverwaltung aus, dass das Steuerhinterziehungsverfahren ausschliesslich den Rekurrenten (und nicht auch seine Ehe-

frau) betreffe und vom Nachsteuerverfahren abgetrennt werde. Inhaltlich hielt die Steuerverwaltung fest, dass die korrekte Deklaration von Hypothekarschuld und -zinsen keine besonderen Schwierigkeiten bereite, und dass der Rekurrent zumindest fahrlässig gehandelt habe.

C. Mit Eingabe vom 9. Oktober 2023 hat der Vertreter sowohl gegen die Einspracheverfügung hinsichtlich Nachsteuer als auch gegen diejenige hinsichtlich Steuerbusse (Steuerwiderhandlung) Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt zum einen die Streichung der Steuerbussen. Hierzu führt er aus, dass er für den Rekurrenten nicht nur die Finanzbuchhaltung geführt, sondern auch die Steuererklärungen ausgefüllt habe. Nur schon aus diesem Grund könne dem Rekurrenten keine Sorgfaltspflichtverletzung vorgeworfen werden. Zudem seien sowohl die Buchhaltung als auch die Steuererklärungen "nach bestem Wissen und Gewissen vorgenommen" worden. Zum anderen kritisiert der Vertreter die Berechnung der Nachsteuer (und damit indirekt auch die Höhe der Bussen). Am 11. Oktober 2023 hat der Vertreter zudem zahlreiche Unterlagen eingereicht.

D. Am 10. Oktober 2023 hat die Steuerrekurskommission den Eingang von Rekurs und Beschwerde betreffend Steuerwiderhandlung bestätigt und den Vertreter u.a. darauf aufmerksam gemacht, dass der Rekurrent berechtigt sei, persönlich von der Steuerrekurskommission einvernommen zu werden. Weder innert der gesetzten Frist (31.10.2023) noch danach haben der Vertreter oder der Rekurrent eine persönliche Einvernahme verlangt. Mit einem zweiten Schreiben, ebenfalls datiert vom 10. Oktober 2023, hat die Steuerrekurskommission das Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend Nachsteuer (100 2023 412-416 / 200 2023 272-276) bis zum Abschluss des vorliegenden Verfahrens betreffend Widerhandlung sistiert.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 21. Dezember 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde betreffend Steuerwiderhandlung. Die Steuerverwaltung erachtet es als nachgewiesen, dass aufgrund unrichtiger Deklaration in der Steuererklärung die Abzüge für den Hypothekarkredit und die entsprechenden Zinsen zu Unrecht doppelt gewährt worden seien, wodurch der objektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt sei. In Bezug auf den subjektiven Tatbestand führt die Steuerverwaltung aus, dass dem Rekurrenten habe bewusst sein müssen, dass geschäftlich verbuchte Schulden und Schuldzinsen nicht zusätzlich auf Formular 4 der Steuererklärung aufgeführt werden dürften. Die Steuerverwaltung geht jedoch davon aus, dass der Rekurrent die Steuerverkürzung nicht gewollt und auch nicht in Kauf genommen habe. Daher liege eine fahrlässig begangene Steuerhinterziehung vor, wofür der Bussenfaktor von 0.75 angemessen sei.

F. Der Vertreter hat mit Schreiben vom 30. Januar 2024 im Namen des Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Er hält an seinen Anträgen fest. Zusätzlich beantragt er, dass zu prüfen sei, "ob die rückwirkende Nachforderung von Steuern bis 2014 rechtens ist [...]" und "ob definitive Dossiers wieder eröffnet werden können [...]".

G. Die Steuerverwaltung hat Gelegenheit erhalten, sich zur Stellungnahme des Rekurrenten zu äussern. Sie hat am 13. Februar 2024 erklärt, dass sie an ihren bisherigen Ausführungen festhalte. Ergänzend verweist sie auf die gesetzlichen Regeln betreffend Einleitung eines Nachsteuerverfahrens.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend Steuerstrafverfahren können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), denn die von der Steuerverwaltung verhängten Bussen liegen pro Steuerperiode und Steuerart unter dem Grenzwert von CHF 3'000.-- (vgl. VGE 100 2021 149 vom 25.4.2022, E. 2.1). Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen jedoch eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Vorliegend ist strittig, ob der Rekurrent in den Steuerjahren 2014 bis 2018 eine straffbare Steuerhinterziehung begangen hat. Nach Art. 221 Abs. 2 StG und Art. 180 DBG wird eine steuerpflichtige Person, die in ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Anders als in Bezug auf die geschuldeten ordentlichen Steuern (Art. 15 Abs. 1 StG; Art. 13 Abs. 1 DBG), existiert bei Steuerbussen keine solidarische Haftung unter Ehegatten. Aus diesem Grund betrifft das vorliegende Verfahren nur den Rekurrenten, während sich das sistierte Nachsteuerverfahren an den Rekurrenten und seine Ehefrau richtet.

3. Vorab sind von Amtes wegen die Verjährungsbestimmungen zu prüfen (vgl. etwa BGer 2C_137/2011 vom 30.4.2012, E. 2.2; VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2).

3.1 Seit dem 1. Januar 2017 verjährt bei vollendeter Steuerhinterziehung die Strafverfolgung zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt worden ist. Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung oder ein erstinstanzliches Urteil erlassen hat (Art. 229 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 und Abs. 2 StG; Art. 184 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 und Abs. 2 DBG). Zuvor hatte die Verjährungsfrist 15 Jahre betragen (vgl. zur altrechtlichen Regelung VGE 100 2013 380/381 vom 27.5.2014, a.a.O., Nr. 22 E. 2 ff.). Weil das aktuelle Recht eine kürzere Verjährungsfrist vorsieht als das bis 2016 geltende, ist es auch auf frühere Steuerperioden anwendbar (sogenannte "lex mitior"-Regel).

3.2 Gestützt auf diese Rechtslage ergibt sich im vorliegenden Fall, dass die am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verjährungsbestimmungen von Art. 229 StG bzw. Art. 184 DBG auf sämtliche zu beurteilenden Steuerperioden 2014 bis 2018 Anwendung finden. Die von der Steuerverwaltung erlassene Bussenverfügung datiert vom 6. September 2023. Sie ist damit auch in Bezug auf die am weitesten zurückliegende Steuerperiode 2014 vor Ablauf der 10-jährigen Verjährungsfrist eröffnet worden. Demnach können die hier zu beurteilenden Taten nicht mehr verjähren.

4. Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 Satz 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (sogenannte Steuerverkürzung, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 26 zu Art. 175 DBG). Aus dem Wortlaut der zitierten Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass eine vollendete Steuerhinterziehung insbesondere möglich ist, wenn die entsprechende Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist. Dies trifft auf sämtliche im vorliegenden Verfahren zu beurteilenden Steuerperioden zu. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung zur Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens für die Jahre 2014 bis 2018 berechtigt gewesen ist,

entgegen den vom Vertreter in seiner Stellungnahme vom 30. Januar 2024 daran geäusserten Zweifel (siehe Bst. F hiervor).

4.1 Als strafbares Verhalten, welches zu einer Steuerhinterziehung führt, kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist (Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 7 zu Art. 175 DBG). Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung. Diese muss von der steuerpflichtigen Person wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllt und persönlich unterzeichnet werden (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Falls – wie hier – die steuerpflichtige Person ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielt, müssen zudem die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanz, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder (bei vereinfachter Buchführung) Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben, die Vermögenslage sowie Privatentnahmen und -einlagen eingereicht werden (Art. 171 Abs. 2 StG; Art. 125 Abs. 2 DBG).

4.2 Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung und der Jahresrechnung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 15 zu Art. 124 und N. 17 zu Art. 125 DBG). Dies gilt namentlich auch dann, wenn die Unterlagen durch einen vertraglichen Vertreter (z.B. Steuerberater) erstellt worden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 14 zu Art. 117 und N. 16 zu Art. 124 DBG). 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. 9 f. zu Art. 175 DBG). Gemäss Art. 167 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG ist die steuerpflichtige Person sodann verpflichtet, "alles [zu] tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen". Aus dieser umfassenden Mitwirkungspflicht ergibt sich u.a., dass die steuerpflichtige Person gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern (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).

4.3 Wenn eine unrichtige Deklaration dazu führt, dass die Steuerverwaltung bei der Veranlagung steuerbare Einkünfte oder Vermögensgegenstände nicht erfasst oder ungerechtfertigte Abzüge gewährt, führt dies zu einem Steuerausfall. Falls die unrichtige Veranlagung rechtskräftig wird und der Steuerausfall daher nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewendet werden kann, ist die Steuerverkürzung und damit der strafrechtliche Erfolg eingetreten, was für eine strafbare

(vollendete) Steuerhinterziehung vorausgesetzt wird (Sieber/Malla, a.a.O., N. 20 zu Art. 175 DBG).

4.4 Schliesslich muss zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten der steuerpflichtigen Person und der eingetretenen Steuerverkürzung ein Kausalzusammenhang bestehen. 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; Sieber/Malla, a.a.O., N. 25 zu Art. 175 DBG). Ob der Steuerbehörde zusätzlich eine Verletzung ihrer Untersuchungspflichten vorgeworfen werden kann und diese dadurch ebenfalls zum Steuerausfall beigetragen hat, bleibt im Normalfall 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/Rohner, a.a.O., N. 3 zu Art. 175 DBG; zu mögliche Ausnahmen von diesem Grundsatz: Sieber/Malla, a.a.O., N. 26 ff. zu Art. 175 DBG).

5. Aus den Akten ergibt sich Folgendes:

5.1 In den Bilanzen 2014 bis 2018 (Stichtag jeweils 30. Juni) des Einzelunternehmens ist eine Immobilie aufgeführt, bei der es sich um das Grundstück G. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ handelt, das sich seit dem Jahr 2005 im Alleineigentum des Rekurrenten befindet. Weiter sind in den Jahresrechnungen 2013/2014 bis 2017/2018 folgende Hypothekarschulden und -zinsen als Passivum bilanziert bzw. als Aufwand verbucht worden (auf ganze CHF gerundet):

Geschäftsjahr	Hypothek	
	Schuld	Zins
2013/2014	285'000	6'666
2014/2015	275'000	6'328
2015/2016	265'000	5'991
2016/2017	270'000	5'400
2017/2018	260'000	4'809

5.2 Der Rekurrent und seine Ehefrau deklarierten in den Steuererklärungen 2014 bis 2018 auf dem Formular 7 jeweils das Grundstück H. _____ Gbbl. Nr. 2 _____, das sich im Alleineigentum der Ehefrau befindet. Auf Formular 4 der Steuerklärungen 2014 bis 2018 wurden hingegen jeweils zwei verschiedene Hypothekarkredite und Hypothekarzinsen aufgeführt, wobei die nicht amortisierte "Hypothek 2" gemäss nachfolgender Tabelle unbestritten das private Grundstück H. _____ Gbbl. Nr. 2 _____ betrifft:

Steuerjahr	Hypothek 1		Hypothek 2	
	Schuld	Zins	Schuld	Zins
2014	295'000	6'497	267'500	7'690
2015	285'000	6'160	267'500	3'503
2016	275'000	5'822	267'500	3'478
2017	265'000	4'978	267'500	3'478
2018	260'000	4'809	267'500	3'478

5.3 Mit Schreiben vom 17. August 2022 (pag. 162) forderte die Steuerverwaltung den Rekurrenten auf, Bankbelege einzureichen, die den abnehmenden Stand der Hypothek 1 und die dafür bezahlten Zinsen nachweisen. Aus den vom Vertreter daraufhin eingereichten Unterlagen (pag. 173-164) ergibt sich zunächst, dass sich die Hypothek 1 nicht auf die private Liegenschaft, sondern auf ein "Hotel/Restaurant mit Wirtwohnung + Umschwung" bezieht (Bezeichnung des Objekts im Rubrum der Abrechnungen). Weiter geht daraus hervor, dass der Hypothekarkredit halbjährlich um CHF 5'000.-- amortisiert worden ist. Auch die Zinsen sind durch die Bank halbjährlich belastet worden. Weil das Geschäftsjahr des Einzelunternehmens jeweils den Zeitraum vom 1. Juli bis am 30. Juni des Folgejahres umfasste, wurden in den Jahresabschlüssen die Zinsen per 31. Dezember des Vorjahres und per 30. Juni des aktuellen Jahres berücksichtigt. In den Steuererklärungen deklarierte der Rekurrent die jeweils in den Kalenderjahren 2014 bis 2017 bezahlten Zinsen (Abrechnungen per 30. Juni und per 31. Dezember). Dies erklärt die Unterschiede zwischen den Jahresrechnungen und Formular 4 der Steuererklärungen (siehe vorstehende Tabellen in E. 5.1 und E. 5.2). Für das Jahr 2018 wurde in der Steuererklärung allerdings der gleiche Betrag von CHF 4'809.-- angegeben wie bereits in der Jahresrechnung 2017/2018 (anstatt CHF 4'641.-- gemäss Bankabrechnungen per 30.6.2018 und 31.12.2018 [pag. 165 f.]).

5.4 Gemäss den Bankabrechnungen betrug der Hypothekarkredit der Hypothek 1 per 30. Juni 2014 CHF 300'000.-- (pag. 173) und reduzierte sich sodann um CHF 5'000.-- pro Halbjahr bis auf CHF 255'000.-- per 31. Dezember 2018 (pag. 164). Die in den Bilanzen 2014 bis 2016 (jeweils per 30. Juni) ausgewiesenen Hypothekarschulden lagen (aus nicht bekannten Gründen) um jeweils CHF 15'000.-- unter dem Betrag gemäss Bankabrechnung (Beispiel: Bilanz per 30.6.2015: CHF 275'000.-- [pag. 41] anstatt CHF 290'000.-- [pag. 171]). In den Bilanzen 2017 und 2018 wurden die korrekten Beträge von CHF 270'000.-- bzw. CHF 260'000.-- berücksichtigt. Zusätzlich ist in den Steuererklärungen 2014 bis 2018 auf Formular 4 sowohl bei der Hypothek 1 als auch bei der (privaten) Hypothek 2 jeweils die Schuld per 31. Dezember deklariert worden.

6. Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG können private Schuldzinsen von den Einkünften abgezogen werden. In Bezug auf die Vermögenssteuer sieht Art. 62 StG vor, dass die nachgewiesenen Schulden vom rohen Vermögen abgezogen werden. Geschäftliche Schuldzinsen und Schulden reduzieren hingegen das Einkommen aus selbstständiger

Erwerbstätigkeit und das steuerbare Eigenkapital (Art. 32 Abs. 2 Bst. d StG; Art. 27 Abs. 2 DBG). Wenn eine selbstständig erwerbstätige Person – wie im vorliegenden Fall – eine ordnungsgemässe Buchhaltung führt, gelten für die Bemessung der Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit die Bestimmungen für juristische Personen sinngemäss (Art. 21 Abs. 5 Satz 2 StG, Art. 18 Abs. 3 DBG). Diesbezüglich sehen Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG namentlich vor, dass der Saldo der Erfolgsrechnung den Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns darstellt. Mit diesem gesetzlichen Verweis auf die kaufmännische Jahresrechnung wird das sogenannte Massgeblichkeitsprinzip begründet, das besagt, dass die handelsrechtlichen Bilanz- und Bewertungsgrundsätze grundsätzlich auch für das Steuerrecht verbindlich sind. Die in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften erstellte Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz und Erfolgsrechnung, bildet Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 2 zu Art. 58 DBG). Es wird vermutet, dass die in den Büchern aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und der ausgewiesene Geschäftserfolg wahrheitsgemäss wiedergegeben werden (Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 3. Aufl., 2024, N. 7 zu § 20). Das Massgeblichkeitsprinzip gilt auch bei der Bemessung des steuerbaren Kapitals (Leuch/Burgunder in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 2 zu Art. 102 StG; Altorfer/Duss/Felber, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, in: ASA 83, S. 521 ff., S. 551).

6.1 Die Steuerverwaltung berücksichtigte in ihren Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2014 bis 2018 die auf Formular 4 deklarierten Schulden und Schuldzinsen unverändert. Beim Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und beim steuerbaren Eigenkapital stützte sich die Steuerverwaltung ebenfalls grösstenteils auf die vom Rekurrenten auf Formular 9 der Steuererklärungen deklarierten und mit den eingereichten Jahresrechnungen übereinstimmenden Zahlen ab. Die einzige nennenswerte Abweichung bestand darin, dass die Steuerverwaltung jeweils die Differenz zwischen dem Buchwert und dem amtlichen Wert der Geschäftsliegenschaft beim Eigenkapital aufrechnete (vgl. Art. 51 Abs. 4 StG).

6.2 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen steht fest, dass sowohl die auf der Geschäftsliegenschaft lastende Hypothek als auch die damit zusammenhängenden Schuldzinsen bei der Steuerveranlagung zu Unrecht doppelt vom steuerbaren Vermögen bzw. Einkommen abgezogen worden sind: Einerseits wurden die Hypothek 1 und die damit verbundenen Hypothekarzinsen im Formular 4 deklariert und waren andererseits in der Jahresrechnung des Einzelunternehmens erfasst (welche in Formular 9 einfliesst). Das vom Vertreter in Ziff. 2 der Rekursschrift vom 9. Oktober 2023 vorgebrachte Argument, wonach "keine doppelte Hypothekarschuld ausgewiesen" worden sei, entspricht somit nicht den Tatsachen. Als direkte Folge der doppelt berücksichtigten

Schulden und Schuldzinsen sind in allen betroffenen Steuerjahren das steuerbare Vermögen und das steuerbare Einkommen zu tief veranlagt worden. Weil die Veranlagungsverfügungen der Steuerjahre 2014 bis 2018 unangefochtenen in Rechtskraft erwachsen sind, ist es zu einer Steuerverkürzung gekommen. Offensichtlich ist schliesslich, dass die Steuerverkürzung direkt auf die falsche Deklaration des Rekurrenten bzw. des von ihm beauftragten Vertreters zurückzuführen ist. Das Verhalten des Rekurrenten bzw. des Vertreters war somit kausal für den eingetretenen Erfolg. Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist.

7. In einem weiteren Schritt ist die Erfüllung der subjektiven Tatbestandselemente zu prüfen. Wesentlich ist, dass eine vollendete Steuerhinterziehung sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden kann (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG). Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem allgemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0). Vorsätzlich verübt ein Delikt, "wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt" (direkter Vorsatz) und "wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt" (Eventualvorsatz; Art. 12 Abs. 2 StGB). Demgegenüber handelt fahrlässig, "wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt" (unbewusste Fahrlässigkeit) "oder darauf nicht Rücksicht nimmt" (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" (Art. 12 Abs. 3 StGB).

7.1 Der Vertreter erklärt, dass er für den Rekurrenten nicht nur die Finanzbuchhaltung erledigt habe, sondern auch für das Ausfüllen der Steuererklärung und deren Einreichung bei der Steuerverwaltung zuständig gewesen sei. Dem Rekurrenten könne daher "keine Schuld" zugewiesen werden. Dieser habe "in gutem Glauben gehandelt, wenn ihm sein Treuhänder [also der Vertreter] die Finanzbuchhaltung und die Steuererklärung zur Unterschrift vorgelegt hat" (Rekursschrift vom 9.10.2023, S. 2, 6. Abschnitt und S. 3, 1. Abschnitt). Die Steuerverwaltung hält dem entgegen, dass der Rekurrent und seine Ehefrau mit ihrer Unterschrift auf den fraglichen Steuererklärungen deren Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt hätten. Dem Rekurrenten habe bewusst sein müssen, dass die in der Jahresrechnung verbuchten Schulden und Schuldzinsen nicht zusätzlich auf Formular 4 geltend gemacht werden dürften. Dies gehe aus der Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung hervor, deren Inhalt als bekannt vorausgesetzt werde. Der Beizug eines Vertreters ändere nichts daran, dass der Rekurrent für das richtige und vollständige Ausfüllen der Steuererklärung verantwortlich gewesen sei. Die Steuerverwaltung geht jedoch davon aus, dass der Rekurrent die Steuerverkürzung und damit den Taterfolg weder gewollt noch in Kauf genommen habe, weshalb keine vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung vorliege. Allerdings habe der

Rekurrent seine Sorgfaltspflichten verletzt, indem er die Steuererklärungen 2014 bis 2018 nicht auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüft habe.

7.2 In der Rekurschrift vom 9. Oktober 2023 erklärt der Vertreter, dass "die Finanzbuchhaltung wie auch das Ausfüllen der Steuererklärung [...] nach bestem Wissen und Gewissen vorgenommen [worden ist]", weshalb keine pflichtwidrige Unvorsichtigkeit vorliege (S. 2, 7. Abschnitt). Sinn- gemäss macht der Vertreter weiter geltend, dass sein "Versehen" auf die besondere Konstellation zurückzuführen sei, dass das Geschäftsjahr jeweils vom 1. Juli bis am 30. Juni des Folgejahres gedauert habe, während die Steuererklärung ein Kalenderjahr betreffe (S. 2, 9. Abschnitt). Diese Erklärung überzeugt nicht. Gemäss Art. 70 Abs. 2 StG bzw. Art. 41 Abs. 2 DBG ist das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Wieso der nach seinen eigenen Angaben sehr erfahrene Treuhänder die Hypothekarschuld und -zinsen zusätzlich auch noch auf Formular 4 erfasst hat, nachdem er diese zuvor bereits im Geschäftsabschluss aufgeführt hat, lässt sich nicht nachvollziehen und stellt jedenfalls kein bloss geringfügiges "Versehen" dar.

7.3 Vorliegend ist jedoch nicht das Verhalten des Vertreters zu würdigen, sondern dasjenige des Rekurrenten. Eine steuerpflichtige Person kann sich ihrer Sorgfaltspflicht in Bezug auf die Richtigkeit der Steuererklärung nicht dadurch entziehen, dass sie die Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten einem Vertreter überbindet. Wer sich vertreten lässt, darf gegenüber einer anderen steuerpflichtigen Person, die ihre Steuererklärung selber ausfüllt, nicht dadurch begünstigt werden, dass sie sich auf Fehler der beauftragten Person beruft (BGer 2C_1052/2020 vom 19.10.2021, E. 4.4.1; BGer 2C_78/2019 vom 20.9.2019, E. 6.3; BGer 2C_290/2011 vom 12.9.2011, E. 6.1; BGer 2A.168/2006 vom 8.3.2007, E. 4.2; Sieber/Malla, a.a.O., N. 34 zu Art. 175 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 73 zu Art. 175 DBG). Wer Steuererklärungen unbesehen unterzeichnet, handelt zumindest fahrlässig, wobei in den hiavor zitierten bundesgerichtlichen Urteilen sogar Eventualvorsatz bejaht worden ist. Die fehlende Kontrolle der vom Vertreter ausgefüllten Steuererklärung ist allenfalls dann nicht fahrlässig, wenn die steuerpflichtige Person die Unrichtigkeit der Steuererklärung auch bei Wahrnehmung der von ihr zu verlangenden pflichtgemässen Sorgfalt nicht hat erkennen müssen (Sieber/Malla, a.a.O., N. 34 zu Art. 175 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 64 zu Art. 175 DBG). Dass eine Schuld und Schuldzinsen nicht sowohl in der Jahresrechnung als auch im Formular 4 der Steuererklärung geltend gemacht werden dürfen, musste dem als Unternehmer tätigen Rekurrenten bewusst sein, selbst wenn er gemäss Einschätzung der Steuerverwaltung "von Buchhaltung keine grosse Ahnung gehabt" haben mag (Vernehmlassung vom 21.12.2023, S. 8, unterster Abschnitt). Doch selbst wenn man zu Gunsten des Rekurrenten davon ausgehen wollte, dass ihm dieser Fehler bei der Kontrolle der Steuererklärung nicht hätte auffallen müssen, würde dies

nichts an seiner Verantwortung ändern. Spätestens nach Erhalt der Veranlagungsverfügungen, die jeweils auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen sind, hätte der Rekurrent bemerken müssen, dass in seinem Privatvermögen nur eine Liegenschaft, jedoch zwei Hypothekarkredite berücksichtigt worden sind, wodurch sein Nettovermögen um jeweils mehr als CHF 250'000.-- zu tief ausgewiesen worden ist. Dem Rekurrenten ist somit nicht nur vorzuwerfen, dass er die vom Vertreter falsch ausgefüllte Steuererklärung nicht kontrolliert, sondern dass er zudem auch die offensichtlich falsche Veranlagungsverfügung nicht angefochten hat (siehe E. 4.2 hiervor). Im Ergebnis hat der Rekurrent pflichtwidrig unsorgfältig gehandelt und damit fahrlässig eine vollendete Steuerhinterziehung begangen.

8. Da weder für einen Rechtfertigungsgrund (bspw. Notstand) noch für einen Schuldausschlussgrund (z.B. Unzurechnungsfähigkeit) Anhaltspunkte bestehen, ist als Nächstes die Höhe der auferlegten Bussen zu überprüfen.

8.1 Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Bei der Steuerverkürzung entspricht die hinterzogene Steuer der Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der bei gesetzmässiger Veranlagung geschuldet wäre, und jenem, der sich aus der in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung ergibt (Nachsteuer i.S.v. Art. 206 StG bzw. Art. 151 DBG; Sieber/Malla, a.a.O., N. 44 zu Art. 175 DBG).

8.2 Die Steuerverwaltung hat den Bussenfaktor für alle betroffenen Steuerperioden auf das 0.75-fache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Sie bezeichnet das Verschulden des Rekurrenten als "(grob)fahrlässig" (Vernehmlassung vom 21.12.2023, Ziff. 6.4). Ferner geht die Steuerverwaltung davon aus, dass der Rekurrent aufgrund des in der Steuererklärung 2022 deklarierten Wertschriftenvermögens von CHF 410'379.-- (pag. 268) die ihm auferlegte Busse finanziell tragen kann (Vernehmlassung vom 21.12.2023, Ziff. 6.4). Der Vertreter äussert sich nicht zur Höhe des Bussenfaktors (hingegen zur Berechnung der hinterzogenen Steuer, E. 8.3 hiernach). Wie in E. 7.3 hiervor erwähnt, kann bei vergleichbaren Konstellationen, in denen sich die steuerpflichtige Person ohne jede Kontrolle auf die Angaben der von ihr beauftragten Vertretung verlässt, unter Umständen auch auf Eventualvorsatz entschieden werden, was grundsätzlich das Regelstrafmass 1.0 zur Folge hätte. Vorliegend geht die Steuerverwaltung namentlich aufgrund der Eindrücke bei einer persönlichen Besprechung mit dem Rekurrenten vom 13. September 2022 davon aus, dass das Verhalten des Rekurrenten "nur" als grobfahrlässig zu qualifizieren ist (vgl. Besprechungsnotiz, pag. 175). Dass der Rekurrent die Steuererklärungen und Jahresrechnungen ohne jede Kontrolle unterschrieben und auch die Veranlagungsverfügungen nicht überprüft hat, stellt kein einfaches Versehen dar, sondern ist als grobfahrlässige Tatbegehung zu werten, weshalb

ein Bussenfaktor von 0.75 nach Ansicht der Steuerrekurskommission angemessen ist. Zusätzlich berücksichtigt der Bussenfaktor von 0.75 neben dem Ausmass des Verschuldens die persönlichen Verhältnisse in angemessener Weise. Strafschärfungs- oder -minderungsgründe sind keine ersichtlich. Der Bussenfaktor wird somit auf 0.75 festgesetzt.

8.3 Der Vertreter kritisiert zudem die Berechnung der Höhe der hinterzogenen kantonalen Steuern. Er führt am Beispiel der Steuerperiode 2014 aus, dass die hinterzogene Steuer nur CHF 247.-- beim Einkommen bzw. CHF 136.05 beim Vermögen betrage. Dass die Steuerverwaltung diese Beträge mit den Faktoren 3.06 für die Kantonssteuer, 1.84 für die Gemeindesteuer und 0.23 für die Kirchensteuer multipliziert hat, kann der Vertreter nicht nachvollziehen. Er vermutet, diese Faktoren seien "nach Gutdünken" festgelegt worden, es werde "effektiv Willkür angewendet und der Steuerpflichtige [...] zum Verbrecher degradiert" (Rekursschrift vom 9.10.2023, S. 3 und 4). Der Vertreter übersieht, dass die in Art. 42 ff. StG betreffend Einkommenssteuer und Art. 65 StG betreffend Vermögenssteuer festgesetzten Tarife lediglich die sogenannte "einfache Steuer" festlegen. Wie in E. 8.1 hiavor erwähnt, bezieht sich der Bussenfaktor jedoch auf die (gesamte) hinterzogene Steuer. Der für eine Steuerperiode geschuldete Steuerbetrag ergibt sich aus der Multiplikation der einfachen Steuer mit der jeweiligen Steueranlage des Kantons, der Gemeinde und der Kirchgemeinde (Art. 2 und 250 StG). Die kantonale Steueranlage wird vom Grossen Rat jährlich festgesetzt (Art. 3 Abs. 1 StG); die Gemeinden beschliessen ihre Steueranlagen ebenfalls jährlich in eigener Kompetenz (Art. 250 Abs. 3 StG). Die hier relevanten Gemeindesteueranlagen für die Steuerperioden 2014 bis 2018 sind von der Steuerverwaltung bei Berechnung der hinterzogenen Steuerbeträge richtig berücksichtigt worden (pag. 256-254; sämtliche Steueranlagen der Gemeinden und Kirchgemeinden sind abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch> Menu: "Themen > Steuern berechnen > Steueranlagen" [besucht am 19.11.2024]). Die vom Vertreter daran geäusserte Kritik erweist sich somit als haltlos.

9. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich der Rekurrent der (grob)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.

9.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er 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 auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.-- festgesetzt und dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

Da der Rekurrent 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 kantonalen Steuern 2014 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
3. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2015 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
5. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2016 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
6. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
7. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2017 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
8. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
9. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2018 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
10. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 (Busse wegen fahrlässiger vollendeter Steuerhinterziehung) wird abgewiesen.
11. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

12. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
13. **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 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.

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.

14. Zu eröffnen an:

- C. _____ zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G. _____
- Gemeinde H. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann