

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 27. Mai 2014**

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Schurter

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwältin ...  
Beschwerdeführer



gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Steuerstrafverfahren; Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern  
sowie der direkten Bundessteuer 1997/1998, 1999/2000, 2001, 2002 (Entscheide der  
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013; 100 10 84, 200  
10 68)

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 12. Januar 2006 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ ein, weil diese ein Darlehen und entsprechende Zinsforderungen (teilweise) nicht deklariert hatten. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 7. Januar 2010 erhob sie für die betroffenen Steuerperioden 1995/1996, 1997/1998, 1999/2000, 2001 sowie 2002 Nachsteuern in der Höhe von insgesamt Fr. 88'764.65 bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 20'887.-- bei der direkten Bundessteuer. Weiter auferlegte sie A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ Steuerbussen wegen vollendeter fahrlässiger Steuerhinterziehung von Fr. 44'382.45 bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 10'443.50 bei der direkten Bundessteuer (entsprechend einem Faktor von 0,5 des hinterzogenen Steuerbetrags).

### **B.**

Dagegen erhoben A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ am 5. Februar 2010 Rekurs und sinngemäss Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese teilte den Steuerpflichtigen am 9. Februar 2010 mit, dass die Rechtsmittel das gesetzliche Antrags- und Begründungserfordernis nicht erfüllten, setzte ihnen eine Nachfrist zur Verbesserung an und sistierte das Nachsteuerverfahren (Letzteres ist nicht aktenkundig). Am 18. Februar 2010 reichten A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ eine verbesserte Eingabe ein. Die StRK beschränkte das Strafsteuerverfahren in der Folge auf A. \_\_\_\_\_, da von der Aufrechnung durch die Steuerverwaltung einzig seine eigenen Steuerfaktoren betroffen waren. Am 26. Juni 2013 führte sie mit A. \_\_\_\_\_ eine Einvernahme durch. Mit Entscheiden vom 17. September 2013 hiess sie die Rechtsmittel in Bezug auf die Steuerperiode 1995/1996 gut und hob die angefochtenen Einspracheentscheide ersatzlos auf, da mittlerweile (am 1.1.2012) die Verjährung eingetreten war. In Bezug auf die übrigen Steuerperioden entschied sie zu Ungunsten von A. \_\_\_\_\_ und erhöhte – unter Annahme einer vorsätzlichen Tatbegehung – den Bussenfaktor auf das Einfache der hinterzogenen Steuer. Diese «reformatio in peius» hatte sie ihm zuvor nicht angekündigt.

## C.

Am 28. Oktober 2013 hat A. \_\_\_\_\_ gegen die Entscheide der StRK Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben mit folgenden Anträgen:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17.9.2013 sei in Bezug auf die Steuerjahre 1997-2002 aufzuheben und der Beschwerdeführer vom Vorwurf der Steuerhinterziehung frei zu sprechen.
2. Eventuell: Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17.9.2013 sei aufzuheben und die Sache sei zwecks Sachverhaltsergänzung/-klärung zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Subeventuell: Die Busse sei bei einer Verurteilung des Beschwerdeführers wegen Steuerhinterziehung auf den niedrigsten Wert herunterzusetzen, d.h. es sei von einem Faktor von 1/3 der Nachsteuer auszugehen.

- Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge ->

Am 29. Oktober 2013 hat der (damalige) Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Eingaben vom 31. Oktober bzw. 12. Dezember 2013 je die Abweisung der Beschwerden.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der kantonalen Verordnung vom 19. Oktober 1994 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Art. 9 Abs. 2 BStV sieht zwar in Bezug auf die direkte Bundessteuer vor, dass bis zum Steuerjahr 2000 die StRK als einzige kantonale Instanz urteilt. Unter Berücksichtigung

der Gebote der Prozessökonomie und Verfahrensbeschleunigung sowie der Tatsache, dass eine einheitliche Beurteilung der Streitsache angezeigt ist, erschiene es indessen nicht sachgerecht, einzelne Steuerperioden betreffend die Bundessteuer auszuscheiden. Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist deshalb praxismässig für den gesamten von der StRK beurteilten Streitgegenstand zu bejahen (vgl. etwa VGE 2011/190/191 vom 14.2.2013, E. 1.1 mit Hinweis). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist demnach einzutreten, soweit die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und eventuell die Neuurteilung der Sache durch die Vorinstanz bzw. eine Reduktion des Strafmasses verlangt werden. Nicht einzutreten ist dagegen auf den Antrag auf Freisprechung vom Vorwurf der Steuerhinterziehung, da gegen den Beschwerdeführer – anders als in einem förmlichen Strafverfahren – nicht formell Anklage erhoben worden ist, sondern (ähnlich wie im Strafbefehlsverfahren) die Bussenverfügung eine solche ersetzt (BGer 2C\_242/2013 vom 25.10.2013, E. 1.1).

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die Bestimmungen zur Steuerhinterziehung lauten im kantonalen und eidgenössischen Recht im Wesentlichen gleich. Die teilweise unterschiedlichen Verjährungsregeln führen nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen (vgl. hinten E. 2). Es rechtfertigt sich deshalb nicht nur eine Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die gemeinsame Beurteilung in einer Urteilsschrift.

**1.3** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

Im Streit liegen Bussen wegen vollendeter vorsätzlicher Steuerhinterziehung betreffend die Steuerperioden 1997/1998, 1999/2000, 2001 und 2002. Zu Gunsten der steuerpflichtigen Person ist von Amtes wegen zu prüfen, ob in Bezug auf einzelne Steuerperioden die Verjährung eingetreten ist (vgl. etwa BGE 138 II 169, nicht publ. E. 2.2 [2C\_137/2011 vom 30.4.2012]). Im massgebenden Zeitraum sind verschiedene Rechtsänderungen erfolgt, weshalb dafür zunächst das anwendbare Recht bestimmt werden muss.

### **2.1** Für die Kantons- und Gemeindesteuern ergibt sich was folgt:

**2.1.1** Am 1. Januar 2001 ist das neue kantonale Steuergesetz (StG) in Kraft getreten (Art. 292 StG). Art. 287 Abs. 2 StG sieht vor, dass die Bestimmungen über das Steuerstrafrecht mit Inkrafttreten des Gesetzes Anwendung finden, auch wenn die Widerhandlung vor diesem Zeitpunkt beendet wurde. Die rückwirkende Anwendung von Strafbestimmungen ist zwar verfassungsrechtlich an sich unzulässig, im Ergebnis aber nicht zu beanstanden, wenn das neue Recht die Lage für die Betroffenen nicht verschlechtert (Grundsatz der *lex mitior*; BGE 134 IV 82 E. 6.1; BGer 2A.293/2001 vom 21.5.2002, E. 4c; BVR 2003 S. 217 E. 5b; VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 4.1, 22358 vom 10.8.2006, in NStP 2006 S. 70 E. 3.2). Der Grundsatz der *lex mitior* erfasst nicht nur die eigentlichen Strafbestimmungen, sondern auch die Verjährungsbestimmungen als Teil des materiellen Rechts (BGE 138 II 169, nicht publ. E. 2.2 [2C\_137/2011 vom 30.4.2012], 137 II 17 E. 1.1, 126 II 1 E. 2a). Die Frage nach dem milderen Recht ist stets mit Blick auf die gesamte einschlägige Regelung zu beantworten; es ist ausgeschlossen, das alte und das neue Recht miteinander zu kombinieren und teilweise das eine, teilweise das andere anzuwenden (BGE 134 IV 82 E. 6.2.3; BGer 2A.293/2001 vom 21.5.2002, E. 4c; BVR 2002 S. 481 E. 2b; zum Ganzen VGE 2011/190/191 vom 14.2.2013, E. 2.1, 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 4.2).

**2.1.2** Am Tatbestand der Steuerhinterziehung hat sich mit Inkrafttreten des neuen StG soweit hier interessierend inhaltlich nichts geändert (vgl. Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 173 des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern [aStG in der Fassung vom 7.2.1990 bzw. 13.5.1956; GS 1990 S. 147 f. bzw. 1956 S. 102 f.]; VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 4.3; Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 281). Das neue Recht regelt indes

das Strafmass je nach Verschulden differenzierter und sieht eine Regelbusse in der Höhe des Einfachen der hinterzogenen Steuer vor, die bis auf ein Drittel ermässigt werden kann (Art. 217 Abs. 2 StG). Zur Verjährung sah das alte Steuergesetz lediglich vor, dass das Recht, die Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode erlischt (Art. 182 Abs. 2 aStG in der Fassung vom 11.2.1974; GS 1974 S. 93). Eine Vorschrift, wonach das einmal eingeleitete Verfahren innert einer bestimmten Frist abzuschliessen wäre, bestand nicht. Demgegenüber sieht der geltende Art. 229 StG bei vollendeter Steuerhinterziehung übereinstimmend mit Art. 58 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) eine relative Verjährungsfrist von 10 und eine absolute Frist von 15 Jahren vor, die je mit Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Busse bezieht, zu laufen beginnen. Insofern ist das neue Verjährungsrecht und mit ihm das neue Steuergesetz insgesamt für den Beschwerdeführer günstiger als das alte. Es findet daher – wie dies Art. 287 Abs. 2 StG vorsieht – auch auf Widerhandlungen Anwendung, die sich vor dem 1. Januar 2001 zugetragen haben (vgl. VGE 2011/190/191 vom 14.2.2013, E. 2.2 f., 23146 vom 15.5.2008, E. 2.4 je mit Hinweisen).

**2.1.3** Zu beachten sind überdies die gemeinstrafrechtlichen Bestimmungen in Art. 333 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0). Nach dessen Abs. 1 finden die allgemeinen Bestimmungen des StGB auf Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung, als diese Gesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen. Gemäss Art. 333 Abs. 6 StGB (in Kraft getreten am 1.10.2002 als damaliger Abs. 5; AS 2002 S. 2986 ff.; vgl. BGE 137 IV 25 E. 4.4.3.3), gilt in Bezug auf die Verjährung der Strafverfolgung in anderen Bundesgesetzen bis zu ihrer Anpassung – soweit hier interessierend – was folgt:

<sup>a</sup> Die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen werden um die Hälfte und die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen um das Doppelte der ordentlichen Dauer erhöht.

<sup>b</sup> Die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, werden um die ordentliche Dauer verlängert.

<sup>c</sup> Die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung werden aufgehoben. Vorbehalten bleibt Artikel 11 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht.

<sup>d</sup> Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

<sup>e</sup> [...]

<sup>f</sup> [...]

Es stellt sich die Frage, ob aufgrund des Wortlauts von Art. 333 Abs. 6 StGB, der den Anwendungsbereich der gemeinstrafrechtlichen Verjährungsregeln auf «andere Bundesgesetze» ausdehnt, die entsprechenden Bestimmungen via StHG (als Bundesgesetz) auch für das StG gelten. Das Bundesgericht scheint Art. 333 Abs. 6 StGB nur bei der direkten Bundessteuer zu berücksichtigen; es hat sich allerdings mit der Frage soweit ersichtlich noch nicht ausdrücklich auseinandergesetzt (vgl. etwa BGE 140 I 68, nicht publ. E. 5 [2C\_416/2013 und weitere vom 5.11.2013]; BGer 2C\_180/2013 und 2C\_181/2013 vom 5.11.2013, E. 5, 2C\_724/2010 und 2C\_796/2010 vom 27.7.2011, E. 6.3.1 i.V.m. E. 12). Die StRK hat demgegenüber in Übereinstimmung mit der diesbezüglichen Praxisfestlegung der Steuerverwaltung erwogen, die «Transformationsnorm» von Art. 333 Abs. 6 StGB sei i.V.m. Art. 58 StHG und Art. 229 StG auch bei den kantonalen Steuern zu berücksichtigen (angefochtene Entscheide, E. 3.2.2; zur Praxis der Steuerverwaltung: Neuerungen im Steuerrecht aufgrund der Revision des allgemeinen Teils des Schweizerischen Strafgesetzbuches, in NStP 2007, S. 1 ff.). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist uneinheitlich; teilweise hat es Art. 333 Abs. 6 StGB nur im Bereich der direkten Bundessteuer berücksichtigt (vgl. zuletzt etwa VGE 2012/10/11 vom 29.1.2014, E. 2.3, 2011/190/191 vom 14.2.2013, E. 2.3), teilweise auch im kantonalen Recht (VGE 23146 vom 15.5.2008, E. 3). Die Frage der Anwendbarkeit von Art. 333 Abs. 6 StGB im Bereich des kantonalen Steuerstrafrechts ist deshalb nachfolgend zu klären.

**2.1.4** Art. 333 Abs. 6 StGB verdrängt die ihm widersprechenden Verjährungsbestimmungen in «anderen Bundesgesetzen». Beim StHG handelt es sich um ein Bundesgesetz; es ist aber als Rahmengesetz konzipiert und richtet sich in erster Linie an den kantonalen Gesetzgeber, indem es die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern bestimmt und die Grundsätze festlegt, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist (vgl. Art. 1 Abs. 1 und Art. 72 StHG; BGE 138 IV 47, nicht publ. E. 5.1 [6B\_453/2011 vom 20.12.2011]). Soweit das StHG keine Regelung bzw. einzig konkretisierungsbedürftige Bestimmungen mit Prinzipiencharakter enthält, verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber ein Spielraum und handelt es sich bei der Ausgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuern um eigenständiges kantonales Recht (Art. 1 Abs. 3 StHG; vgl. BGE 134 II 207 E. 2, 131 II 710 E. 1.2). Die Verbindlichkeit und die Tragweite der bundesrechtlichen Vorgaben müssen für jede StHG-Vorschrift auf dem Weg der Auslegung einzeln ermittelt werden (vgl. Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 1 StHG N. 16). Der Wortlaut von Art. 333 Abs. 6 StGB lässt

gerade mit Blick auf die Funktion des StHG als Rahmengesetz somit keinen eindeutigen Schluss zu, ob es sich bei den Art. 58 StHG entsprechenden Verjährungsbestimmungen zur Hinterziehung von Kantons- und Gemeindesteuern nun um Nebenstrafrecht in «anderen Bundesgesetzen» handelt oder ob eigenständiges kantonales Strafrecht vorliegt, das von Art. 333 Abs. 6 StGB nicht erfasst wird.

**2.1.5** Weiterführende Erkenntnisse lassen sich aus der Entstehungsgeschichte von Art. 335 StGB betreffend «Gesetze der Kantone» gewinnen: Seine Ziff. 1 regelte ursprünglich das «Polizei- und Verwaltungsstrafrecht». Ziff. 2 enthielt einen Vorbehalt zum «Steuerstrafrecht», wonach die Kantone befugt waren, Strafbestimmungen zum «Schutz des kantonalen Steuerrechts» aufzustellen (vgl. BS III S. 285). Ein Teil der Lehre schloss daraus, dass die Strafbestimmungen der kantonalen Steuergesetze auch nach Inkrafttreten des StHG und trotz der damit verbundenen (weitreichenden) bundesrechtlichen Vorgaben kantonales Recht bildeten bzw. bilden (vgl. Roland Wiprächtiger, in Basler Kommentar, 1. Aufl. 2003, Art. 335 StGB N. 31; ders., in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 335 StGB N. 32; Andreas Donatsch, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 59 StHG N. 1). Art. 335 Ziff. 2 aStGB wurde mit der Revision des Allgemeinen Teils des StGB per 1. Januar 2007 aufgehoben (AS 2006 S. 3459 ff., 3511, 3535). Der revidierte Art. 335 StGB sieht nun vor, dass den Kantonen die Gesetzgebung über das Übertretungsstrafrecht insoweit vorbehalten bleibt, als es nicht Gegenstand der Bundesgesetzgebung ist (Abs. 1). Die Kantone sind sodann auch befugt, die Widerhandlungen gegen das kantonale Verwaltungs- und Prozessrecht mit Sanktionen zu bedrohen (Abs. 2). Nach Auffassung des Bundesgesetzgebers handelt es sich bei Abs. 1 um den nunmehr einzigen echten Vorbehalt zugunsten des kantonalen Strafrechts. Weiter wurde festgehalten, dass sich im Bereich des kantonalen Verfahrens- und Steuerstrafrechts ein ausdrücklicher Vorbehalt zugunsten kantonalen Steuerstrafbestimmungen erübrige, da nach Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist per 1. Januar 2001 auch hier das StHG direkt Anwendung finde, wenn ihm das kantonale Recht widerspreche (vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG). Soweit für die Kantone noch Raum für Strafnormen bestehe (gemeint ist wohl der nicht durch das StHG harmonisierte Bereich wie etwa die Erbschafts- und Schenkungssteuer oder die Handänderungssteuer), könnten sie diese gestützt auf Art. 335 Abs. 2 StGB erlassen, der einen Vorbehalt zugunsten des kantonalen Strafrechts im Bereich des Verwaltungsrechts vorsehe (Botschaft des Bundesrates vom 21. September 1998 zur Änderung des StGB, in BBl 1999 S. 1979 ff., insb. S. 2158 ff., Fussnote 433). Art. 335

Ziff. 2 aStGB hatte somit nach Auffassung des Bundesgesetzgebers bereits vor seiner Aufhebung in Bezug auf das mittlerweile gestützt auf die Vorgaben des StHG im Bereich der direkten Steuern harmonisierte kantonale Steuerstrafrecht jegliche Bedeutung verloren. Sah der Bundesgesetzgeber im Zeitpunkt der Neufassung von Art. 335 StGB im Anwendungsbereich von Art. 2 StHG («Vorgeschriebene direkte Steuern») keinen Spielraum der Kantone für den Erlass von eigenständigen steuerstrafrechtlichen Bestimmungen mehr, bleibt auch der echte Vorbehalt in Art. 335 Abs. 1 StGB in Bezug auf die hier interessierende Steuerhinterziehung ohne Bedeutung. Insofern ist das harmonisierte kantonale Steuerstrafrecht Gegenstand der Bundesgesetzgebung und nicht (mehr) kantonales Strafrecht im Sinn von Art. 335 StGB.

**2.1.6** Die Kantone sind namentlich verpflichtet, den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach Art. 56 Abs. 1 StHG, der inhaltlich Art. 175 Abs. 1 DBG entspricht, in der Sache unverändert zu übernehmen. Auch die Verjährungsbestimmungen (als Teil des materiellen Rechts) sind mit Art. 58 i.V.m. Art. 72 Abs. 1 StHG für die Kantone verbindlich geregelt und stimmen mit Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG überein. Insofern ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine einheitliche Auslegung geboten (BGE 133 II 114 E. 3.2; BGer 2C\_272/2011 vom 5.12.2011, E. 1.3). Auch mit Blick auf diese weitgehende vertikale Harmonisierung der (materiellen) Steuerstrafbestimmungen dürfte es kaum dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, wenn für Steuerdelikte bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer unterschiedliche Verjährungsregelungen gelten würden, selbst wenn die Ausführungsbestimmungen zum StHG teilweise weiterhin als (harmonisiertes) kantonales Strafrecht bezeichnet werden (vgl. BGE 138 IV 47, nicht publ. E. 5.1 [6B\_435/2011 vom 20.12.2011]; BGer 6B\_663/2013 vom 3.2.2014, E. 1.3.2; Andreas Donatsch, a.a.O., Art. 59 StHG N. 1 f., 63 [je zum Steuerbetrug nach Art. 59 StHG]). Deutlich ergibt sich dieser (aktuelle) gesetzgeberische Wille nun aus der Botschaft des Bundesrats vom 2. März 2012 zum Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB: Demnach sollen bis zum Inkrafttreten der darin vorgesehenen Gesetzesänderungen und deren Überführung in das kantonale Recht «nach wie vor» die Regeln von Art. 333 StGB gelten (in BBl 2012 S. 2869 ff. [nachfolgend: Botschaft 2012], insb. 2870, 2874, 2885). In diesem Sinn spricht sich auch die Lehre überwiegend für die Anwendbarkeit von Art. 333 Abs. 6 StGB (via StHG) im Bereich des kantonalen Steuerstrafrechts aus (so ausdrücklich Jan Langlo, Prescription des infractions fiscales: le piège de l'article 333 alinéa 6 CP, in

ASA 75 S. 433, 442; Beusch/Malla, Steuerstrafrecht – ein Entwirrungsversuch, in ZStrR 2012 S. 249, 262; Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/ Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 229 N. 1 ff.; Pietro Sansonetti, in Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, Art. 184 N. 13 mit Hinweisen; Daniele Fumagalli, La prescrizione dei reati fiscali, in *Novità fiscali* 9/2013 S. 3, 4 f.; Bugnon/Béguin, Droit pénal fiscal en matière d'impôts directs, in Pierre-Marie Glauser [Hrsg.], Droit pénal fiscal, 2013, S. 65 ff., 75 f.; Stefan Oesterhelt, Verjährung im Steuerrecht, in ASA 79 S. 817, 836; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013 [nachfolgend: Kommentar StG ZH], § 242 N. 1 ff.; Markus Kühni, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, Band 2, § 254 N. 11 ff.; unklar dagegen Roman Sieber, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Vorbemerkungen zu Art. 55-58 StHG N. 3; a.M. wohl Andreas Donatsch, a.a.O., Art. 59 StHG N. 63).

**2.1.7** Wenn das StHG nach dem Gesagten als Bundesgesetz den Kantonen verbindliche Vorgaben macht und Art. 333 Abs. 6 StGB seinerseits die Verjährungsregeln für alle Strafbestimmungen in «anderen Bundesgesetzen» vereinheitlicht, so muss dies auch für die kantonalen Strafbestimmungen gelten. Folglich sind die in Art. 333 Abs. 6 StGB enthaltenen Verjährungsregeln in Verbindung mit den Vorgaben des StHG – trotz des an sich noch bis Ende 2006 geltenden Vorbehalts in Art. 335 Ziff. 2 aStGB – ab ihrem Inkrafttreten am 1. Oktober 2002 für das kantonale Steuerstrafrecht direkt anwendbar. Übergangsrechtlich richtet sich die Verfolgungsverjährung für Taten, die vor Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechts begangen wurden, gemäss Art. 389 Abs. 1 StGB nach dem alten Recht, ausser das neue sei für die beschuldigte Person das mildere (vgl. BGE 130 IV 101 E. 1, 129 IV 49 E. 5.1 unter Hinweis auf den zwischenzeitlich aufgehobenen Art. 337 StGB). Diese Regelung gilt auch für die Verjährung von Steuerdelikten, zumal weder das StHG noch das StG hierzu eine eigene Regelung enthalten (Roman Sieber, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 184 DBG N. 3 f.; VGE 23146 vom 15.5.2008, E. 3.1; vgl. auch Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 9. April 2009 über das kantonale Strafrecht [KStrG; BSG 311.1]). Die Regelung im StHG bzw. StG sieht eine 10-jährige relative und 15-jährige absolute Verjährungsfrist vor (vorne E. 2.1.2). Nach der seit 1. Oktober 2002 geltenden Regelung unterliegt der Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung als

Übertretung grundsätzlich einer Verfolgungsverjährung von 20 Jahren (Art. 229 Abs. 1 Bst. b StG i.V.m. Art. 58 Abs. 2 StHG und Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB). Wo jedoch – wie vorliegend – Art. 333 Abs. 6 StGB im Nebenstrafrecht dazu führt, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist gilt als für Vergehen desselben Gesetzes, muss gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts die für die Übertretung geltende Verjährungsfrist entsprechend verkürzt werden (BGE 134 IV 328 E. 2.1). Für die Steuerhinterziehung als Übertretungstatbestand bedeutet dies, dass die für den Steuerbetrug als Vergehen vorgesehene Verjährungsfrist von 15 Jahren Anwendung findet (Art. 333 Abs. 6 Bst. a StGB i.V.m. Art. 60 Abs. 1 StHG und Art. 229 Abs. 1 Bst. c StG; vgl. angefochtene Entscheide, E. 3.1.3). Gemäss Art. 333 Abs. 6 Bst. d StGB tritt sodann die Verfolgungsverjährung nicht mehr ein, nachdem ein «erstinstanzliches Urteil» ergangen ist. Die ab 1. Oktober 2002 geltende Verjährungsregelung des StGB ist daher strenger als die Regelung im StHG bzw. StG (vgl. BGE 137 IV 25 E. 4.4.3.3; Roland Wiprächtiger, a.a.O., 3. Aufl. 2013, Art. 333 StGB N. 34 ff.). Damit gelten für die Kantons- und Gemeindesteuern folgende übergangsrechtlichen Grundsätze: Für sämtliche Steuerhinterziehungen, die vor dem 1. Oktober 2002 begangen worden sind, findet die Regelung entsprechend dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen StG Anwendung. Für alle später begangenen Widerhandlungen kommen die (teilweise durch das Bundesgericht modifizierten) Verjährungsregeln in Art. 333 Abs. 6 StGB zum Tragen.

**2.2** Bei der direkten Bundessteuer sind sowohl der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung (Art. 175 Abs. 1 DBG) als auch die Bussenregelung (Art. 175 Abs. 2 DBG) und die Verjährungsbestimmung (Art. 184 DBG) seit Inkrafttreten des DBG am 1. Januar 1995 unverändert geblieben. Allerdings ist Art. 184 DBG durch die Verjährungsregeln in Art. 333 Abs. 6 StGB seit dem 1. Oktober 2002 faktisch ausser Kraft gesetzt worden (vgl. Roman Sieber, a.a.O., Art. 184 DBG N. 1a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 184 N. 2; Roland Wiprächtiger, a.a.O., 3. Aufl. 2013, Art. 333 StGB N. 36 f.). Da das DBG keine Übergangsbestimmungen zur Verjährung von Steuerdelikten enthält, ist diesbezüglich auf Art. 389 StGB abzustellen (vorne E. 2.1.7; Roman Sieber, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 174-185 DBG N. 1 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar DBG, Vorbemerkungen zu Art. 174-195 N. 6, Art. 175 N. 11, Art. 184 N. 10; Roland Wiprächtiger, a.a.O., 3. Aufl. 2013, Art. 333 StGB N. 16). Damit ist – analog zum kantonalen Recht – für Steuerhinterziehungen, die vor dem 1. Oktober 2002 begangen wurden, die Verjährungsbestimmung von

Art. 184 DBG anwendbar, für alle später begangenen Widerhandlungen der (modifizierte) Art. 333 Abs. 6 StGB (so auch BGE 137 IV 25 E. 4.4.3.3).

**2.3** Gestützt auf diese Rechtslage ist im vorliegenden Fall in Bezug auf die Steuerperiode 1997/1998 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer die Verjährung eingetreten: Als Tathandlung hat die StRK das vor dem 1. Oktober 2002 erfolgte Einreichen der Steuererklärung bezeichnet (angefochtene Entscheide, E. 3.1.2). Insofern gelangen die zehnjährige relative und die fünfzehnjährige absolute Verjährungsfrist nach Art. 229 Abs. 1 Bst. b und Abs. 3 StG und Art. 184 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 DBG zur Anwendung, die je am 31. Dezember 1998 zu laufen begonnen haben (zum Fristbeginn in Fällen der zweijährigen Vergangenheitsbemessung: BGE 140 I 68 E. 6). Somit ist am 1. Januar 2014, d.h. während Hängigkeit der verwaltungsgerichtlichen Verfahren, die absolute Verjährung eingetreten. Die Beschwerden sind in diesem Umfang gutzuheissen und die angefochtenen Entscheide ersatzlos aufzuheben. Die Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 wurde ebenfalls vor dem 1. Oktober 2002 eingereicht (angefochtene Entscheide, E. 3.1.2). Diesbezüglich hat die Verjährungsfrist am 31. Dezember 2000 zu laufen begonnen und ist mit Einleiten des Nach- und Strafsteuerverfahrens am 12. Januar 2006 rechtzeitig unterbrochen worden (Art. 229 Abs. 1-3 StG; Art. 184 Abs. 1 Bst. b und 2 DBG). Die 15-jährige absolute Verjährung wird somit (erst) am 1. Januar 2016 eintreten. Für die Steuerperioden 2001 und 2002 liegt der Tatzeitpunkt mit dem Einreichen der Steuererklärung dagegen nach dem 1. Oktober 2002 (angefochtene Entscheide, E. 3.1.2). Die Bussen- bzw. Einspracheverfügungen der Steuerverwaltung gelten als erstinstanzliche Urteile gemäss Art. 333 Abs. 6 Bst. d StGB (vgl. etwa Botschaft 2012, S. 2876; BGE 139 IV 62 E. 1.2, 135 IV 196 E. 2, 133 IV 112 E. 9.4.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar DBG, Art. 184 N. 16; vgl. auch Roman Sieber, a.a.O., Art. 184 DBG N. 9). Sie sind vor Ablauf der Verjährungsfrist ergangen, womit die Verjährung insoweit nicht mehr eintreten kann.

### **3.**

**3.1** Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches grundsätzlich die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten sind, namentlich die in Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101)

und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerte Unschuldsvermutung und der Anspruch auf ein faires Verfahren; dies gilt auch dann, wenn eine Verwaltungsbehörde die Untersuchungshandlungen vornimmt (BGE 140 I 68 E. 9.2, 138 IV 47 E. 2.6.1, 121 II 273 E. 3a; BGer 2C\_533/2012 und 2C\_534/2012 vom 19.2.2013, E. 5.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar DBG, Art. 175 N. 12; VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 3.1; BVR 2003 S. 433 E. 2.1 mit Hinweisen). Nach dem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten und in Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerten Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» ist im Strafverfahren niemand gehalten, zu seiner Belastung beizutragen. Die beschuldigte Person ist mithin nicht zur Aussage verpflichtet. Sie darf nicht mit Druckmitteln zur Aussage gezwungen werden und ihr Schweigen darf nicht als Indiz für ihre Schuld gewertet werden (BGE 131 IV 36 E. 3.1, 130 I 126 E. 2.1; je mit Hinweisen). Aus dem Recht der beschuldigten Person, nicht zu ihrer eigenen Verurteilung beitragen zu müssen ergibt sich insbesondere, dass die Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens des oder der Angeklagten erlangt worden sind (zum Ganzen BGE 138 IV 47 E. 2.6.1; BGer 2C\_656/2013 vom 17.9.2013, E. 2.2.1). Einen Verstoss gegen das Selbstbelastungsverbot hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) etwa angenommen bei einer psychischen Einflussnahme auf die angeschuldigte Person durch Androhung einer Strafverfolgung oder einer Busse im Fall der Aussageverweigerung (vgl. Donatsch/Arnold, Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht – Teil 2, in StR 67/2012 S. 82, 85). Die Behörden sind verpflichtet, die beschuldigte Person über ihr Aussageverweigerungsrecht aufzuklären. Das Bundesgericht hat diesen Grundsatz bei inhaftierten Personen direkt aus Art. 31 BV abgeleitet (vgl. BGE 130 I 126 E. 2.3 mit Hinweisen) und seine Rechtsprechung später auf nicht inhaftierte Personen ausgedehnt (vgl. BGer 6B\_901/2008 vom 23.2.2009, E. 2.3; Gunhild Godenzi, in Donatsch/Hansjakob/Lieber [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, 2010, Art. 158 N. 3). In Abwägung der entgegenstehenden Interessen können trotz unterlassener Unterrichtung über das Aussageverweigerungsrecht die Einvernahmen ausnahmsweise verwertet werden, wenn hinreichend erwiesen ist, dass die (festgenommene) Person ihr Schweigerecht gekannt hat. Davon ist nach der Rechtsprechung etwa auszugehen, wenn die beschuldigte Person in Anwesenheit ihrer Anwältin oder ihres Anwalts angehört worden ist (BGE 130 I 126 E. 3.2 mit Hinweisen; kritisch Gunhild Godenzi, a.a.O., Art. 158 N. 35).

**3.2** Im Steuerhinterziehungsverfahren stellt sich insbesondere die Frage der Verwertbarkeit von Beweisen aus dem Steuerveranlagungsverfahren, zumal das Hinterziehungsverfahren strafrechtlicher Natur ist, aber von der Veranlagungsbehörde geführt wird, wobei die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren sinngemäss zur Anwendung gelangen (vgl. Art. 182 Abs. 3 DBG; Art. 57<sup>bis</sup> StHG; Art. 225 Abs. 1 StG). Damit die verfassungsrechtlichen und in Art. 6 EMRK verankerten Verfahrensgarantien nicht unterlaufen werden, schreiben die auf den 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Bestimmungen von Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG vor, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen mit Umkehr der Beweislast (Art. 130 Abs. 2 i.V.m. Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 46 Abs. 3 i.V.m. Art. 48 Abs. 2 StHG) noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; BGer 2C\_175/2010 vom 21.7.2010, E. 2.4). Weiter ist die Steuerverwaltung verpflichtet, die betroffene Person bei Einleitung des Verfahrens auf ihr Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hinzuweisen (Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG; Art. 57a Abs. 1 Satz 2 StHG). Damit verbunden ist die Verpflichtung, die steuerpflichtige Person darüber aufzuklären, dass sie im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selber belasten würde (BBl 2006 S. 4030). Die Verletzung dieser Bestimmungen führt dazu, dass die von der steuerpflichtigen Person im Nachsteuerverfahren getätigten Aussagen im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwertet werden dürfen (BGE 138 IV 47 E. 2.8.2). Die Kantone verfügten über eine Frist von zwei Jahren, um ihre Gesetzgebung entsprechend anzupassen (Art. 72g Abs. 1 StHG). Die für das Verfahren der kantonalen Steuern massgebenden Art. 226 Abs. 1 und Art. 227 Abs. 4 Satz 1 StG sind am 1. Januar 2011 in Kraft getreten.

**3.3** Die StRK hat den Beschwerdeführer am 26. Juni 2013 einvernommen. Das Einvernahmeprotokoll enthält eingangs folgenden Hinweis (Vorakten StRK pag. 75):

«Der Rekurrent wird darauf hingewiesen, dass es in dieser Einvernahme ausschliesslich um das Verfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung geht und nicht um die Nachsteuerveranlagung. Er wird darauf hingewiesen, dass er berechtigt ist, die Aussage zu verweigern, und nicht gehalten ist, sich selber zu belasten. Weiter wird der Rekurrent darauf aufmerksam gemacht, dass er gemäss Art. 306 Abs. 1 StGB i.V.m. Art. 309 Abs. 1 Bst. a StGB zur Wahrheit verpflichtet ist, unter Androhung einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder einer Geldstrafe im Widerhandlungsfall.»

Gemäss Art. 306 Abs. 1 StGB («Falsche Beweisaussage der Partei») wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer in einem Zivilrechtsverfahren als Partei nach erfolgter richterlicher Ermahnung zur Wahrheit und nach Hinweis auf die Straffolgen eine falsche Beweisaussage zur Sache macht. Diese Bestimmung gilt aufgrund des Verweises in Art. 309 Bst. a StGB auch für das Verwaltungsgerichtsverfahren und das Verfahren vor Behörden und Beamten der Verwaltung, denen das Recht der Zeugenanhörung zusteht. Das VRPG sieht die Beweisaussage, d.h. die Einvernahme der Partei als Zeugin in eigener Sache nicht ausdrücklich vor; eine solche ist aber gestützt auf Art. 19 Abs. 1 und 2 VRPG i.V.m. Art. 168 Abs. 1 Bst. f der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272) grundsätzlich zulässig (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 19 N. 18 f.), auch wenn im Schrifttum in Bezug auf das Steuerverfahren gewisse Vorbehalte gemacht werden (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 14 N. 30 f.). Die Beweisaussage ist eine qualifizierte Form der Parteibefragung. Sie kann sinnvollerweise dann angeordnet werden, wenn – nach durchgeführter Parteibefragung – in Bezug auf gewisse rechtserhebliche Tatsachen Bedarf nach Abklärung unter erhöhten Glaubwürdigkeitsaspekten besteht. Hingegen ist undenkbar, dass die Beweisaussage eine Parteibefragung vollständig ersetzt. Insofern wäre es unzulässig, die gesamte Parteieinvernahme unter die Strafandrohung von Art. 306 Abs. 1 StGB zu stellen, zumal der Partei der genaue Gegenstand der Beweisaussage vorgängig mitgeteilt werden muss (vgl. Peter Hafner, in Basler Kommentar, 2. Aufl. 2013, Art. 191 ZPO N. 1, Art. 192 ZPO N. 2 f.; zum alten Recht vgl. Leuch/ Marbach/Kellerhals/Sterchi, Kommentar zur bernischen ZPO, 5. Aufl. 2000, Art. 279 N. 1a; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 19 N. 19). Im Strafverfahren ist eine Parteibefragung unter Strafandrohung von vornherein ausgeschlossen, wie sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 306 Abs. 1 StGB ergibt. Die Beweisaussage stellt insofern ein unzulässiges Beweismittel dar, als die Beschuldigten in einem Strafprozess keine Pflicht zur Wahrheit trifft (Delnon/Rüdy, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 306 StGB N. 11; vgl. auch Stratenwerth/Wohlens, Schweizerisches Strafgesetzbuch – Handkommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 306 N. 2; Viktor Lieber, in Donatsch/Hansjakob/Lieber [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, 2010, Art. 113 N. 29; sowie vorne E. 3.1 f.).

**3.4** Vorliegend hat die StRK den Beschwerdeführer zwar auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen, ihn aber gleichzeitig unter Androhung einer

Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder Geldstrafe zur Wahrheit ermahnt. Diese unzutreffende Belehrung war geeignet, den damals noch nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer in die Irre zu führen. Mithin ist in analoger Anwendung von Art. 226 Abs. 1 und Art. 227 Abs. 4 StG bzw. Art. 57a StHG und Art. 183 Abs. 1 und 1<sup>bis</sup> DBG sowie gestützt auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK von einem Beweisverwertungsverbot auszugehen, das von Amtes wegen zu berücksichtigen ist (vgl. Hannes Teuscher, a.a.O., Art. 227 N. 6; Roman Sieber, a.a.O., Art. 183 DBG N. 9; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar StG ZH, Vorbemerkungen zu § 243-259 N. 55; vgl. aber BGer 6B\_22/2010 vom 8.6.2010, E. 2.3.1, 2C\_632/2009 vom 21.6.2010, E. 4.2). Das Einvernahmeprotokoll und alle weiteren Schriftstücke, die inhaltlich darauf Bezug nehmen, sind daher aus den amtlichen Akten zu entfernen und dürfen auch nicht auf andere Weise, etwa in elektronischer Form, verwendet werden (vgl. auch Wolfgang Wohlers, in Donatsch/Hansjakob/Lieber [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, 2010, Art. 141 N. 10). Die Aussagen des Beschwerdeführers haben indes den Verfahrensverlauf massgeblich beeinflusst, erkannte doch die StRK gestützt darauf unter Vornahme einer «reformatio in peius» auf vorsätzliche Tatbegehung, wobei sie diese dem Beschwerdeführer entgegen der ausdrücklichen Vorschrift von Art. 199 Abs. 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG nicht vorgängig angekündigt hatte. Die Steuerverwaltung hat sich in ihrer Beschwerdeantwort aufgrund der «Äusserungen des Beschwerdeführers in der Einvernahme» dieser Beurteilung angeschlossen. Dem vorausgehenden Verfahren haften daher wesentliche Verfahrensmängel an. Die nach falscher Belehrung durchgeführte Einvernahme kann zwar grundsätzlich durch eine erneute, regelkonforme Anhörung geheilt werden (vgl. BGE 130 I 126 E. 3.4; ferner BGer 6P.172/2004 vom 3.10.2005, E. 2.1.2; Niklaus Ruckstuhl, in Basler Kommentar, 2011, Art. 158 StPO N. 37; Gunhild Godenzi, a.a.O., Art. 158 N. 36; zum Anspruch auf eine Einvernahme generell: BGE 140 I 68 E. 9.2). Es ist jedoch nicht Aufgabe und Sache des Verwaltungsgerichts, die Mängel zu beheben und namentlich die erforderlichen Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen (vgl. etwa BVR 2013 S. 282 E. 4, 2012 S. 252 E. 3.5.1; vgl. Merkli/ Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 4). Die angefochtenen Entscheide sind daher aufzuheben und die Sache ist zur beförderlichen Fortsetzung der Verfahren im Sinn der Erwägungen an die StRK zurückzuweisen. In Bezug auf die Steuerperioden 1995/1996 und 1997/1998 ist im Dispositiv des vorliegenden Urteils festzustellen, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen verjährt ist.

#### 4.

**4.1** Gemessen an seinen Anträgen obsiegt der Beschwerdeführer bei diesem Verfahrensausgang bloss teilweise. Angesichts der grundlegenden Verfahrensfehler der Vorinstanz rechtfertigt sich jedoch kein Ausscheiden von Verfahrenskosten. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht sind daher keine Kosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG), und der Kanton Bern (StRK) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Diese sind nach den Kriterien von Art. 41 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) festzulegen. Gemäss Art. 11 Abs. 1 PKV beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). In ihrer Kostennote vom 8. Mai 2014 macht die Vertreterin des Beschwerdeführers ein Honorar von Fr. 11'220.35 (inkl. Auslagen und MWSt) geltend. Dieser Betrag ist deutlich übersetzt: Zwar mag der Verfahrensausgang für den Beschwerdeführer von einiger (finanzieller) Tragweite sein und ist weiter zu berücksichtigen, dass sich die Rechtsvertreterin für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht neu mit der Sache zu befassen hatte. Es handelt sich jedoch nicht um eine besonders komplexe oder aufwendige Angelegenheit. Da kein Beweisverfahren und nur ein einfacher Schriftenwechsel durchgeführt wurden, beschränkte sich die Prozessführung (hauptsächlich) auf das Erarbeiten und Einreichen der Beschwerden. Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist das Anwaltshonorar innerhalb des Rahmentarifs von Art. 11 Abs. 1 PKV auf ein Pauschalhonorar von Fr. 5'000.-- (inkl. Auslagen und MWSt) festzusetzen.

**4.2** Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können.

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen für die Steuerperioden 1995/1996 und 1997/1998 verjährt ist. Soweit weitergehend werden die Akten zur Fortsetzung des Verfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung von Steuerbussen für die Steuerperioden 1995/1996 und 1997/1998 verjährt ist. Soweit weitergehend werden die Akten zur Fortsetzung des Verfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Kosten erhoben.
4. Der Kanton Bern (Steuerrekurskommission) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 5'000.- (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
5. Zu eröffnen:
  - dem Beschwerdeführer
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.