

100.2016.298/299U
DAM/ZEH/BES

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 15. Mai 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Zemp

Erbengemeinschaft A. _____ sel., bestehend aus:

1. B. _____
2. C. _____
3. D. _____
4. E. _____
5. F. _____
6. G. _____
7. H. _____
8. I. _____

alle vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführende

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2002-2004; Nachsteuern und Steuerbussen; Revision (Entscheide der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016;
100 15 550-552, 200 15 453, 455, 456)



Sachverhalt:

A.

A._____ sel. war zu Lebzeiten zusammen mit J._____ Miteigentümer einer Liegenschaft in der Stadt Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte ihn am 10. Mai 2005 und 20. Februar 2006 für die Steuerjahre 2002-2004 einschliesslich der Einkünfte und des Vermögens aus seinem Anteil an der Miteigentümergeinschaft. Diese Veranlagungsverfügungen erwuchsen in Rechtskraft. Am 7. März 2011 leitete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein gegen A._____ sel., da er zu Unrecht Schulden und Schuldzinse geltend gemacht habe, welche bereits in der Steuererklärung für die Miteigentümergeinschaft deklariert worden seien. Mit Verfügungen vom 31. Mai 2011 erhob sie für die Jahre 2002-2004 Nachsteuern, Bussen und Gebühren von insgesamt Fr. 80'298.40. Die von A._____ sel. dagegen eingereichten Einsprachen hiess die Steuerverwaltung am 22. Juli 2011 insofern gut, als sie bei den Strafsteuern den Bussenfaktor und damit die Höhe der Busse reduzierte. In der Folge beglich A._____ sel. den auf Fr. 70'233.20 herabgesetzten Betrag. Die Einspracheentscheide erwuchsen unangefochten in Rechtskraft. A._____ sel. verstarb am 8. März 2012.

B.

Am 27. Oktober 2015 ersuchten die Mitglieder der Erbengemeinschaft A._____ sel., bestehend aus B._____, C._____, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____ und I._____, um Revision der Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011. Die Steuerverwaltung wies die Gesuche mit Verfügungen vom 10. Dezember 2015 ab.

C.

Dagegen gelangten die Mitglieder der Erbgemeinschaft A._____ sel. am 28. Dezember 2015 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 20. September 2016 ebenfalls ab.

D.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 21. Oktober 2016 haben die Mitglieder der Erbgemeinschaft A._____ sel. sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2002-2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Anträgen:

- « 1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20.9.2016 betreffend Revision ([...] Nachsteuern und Bussen der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2002 bis 2004) sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 31.5.2011 [...] nichtig sei. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern sei anzuweisen, den dem Kanton Bern zugewiesenen Betrag von total CHF 57'140.80 (bestehend aus Nachsteuer CHF 32'868.45, Busse CHF 16'434.25 und Verzugszinsen CHF 7'838.10) samt Zins, den dem Bund zugewiesenen Betrag von CHF 12'892.40 (bestehend aus Nachsteuer CHF 7'391.90, Busse CHF 3'695.95 und Verzugszinsen CHF 1'804.55) samt Zins sowie die erhobene Gebühr im Umfang von CHF 200.-- den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.
2. Eventualiter sei der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20.9.2016 betreffend Revision ([...] Nachsteuern und Bussen der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2002 bis 2004) aufzuheben. Der Einspracheentscheid vom 22.7.2011 [...] zur Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 31.5.2011 [...] sei zu revidieren und die Steuerverwaltung des Kantons Bern sei anzuweisen, den dem Kanton Bern zugewiesenen Betrag von total CHF 57'140.80 [...] samt Zins, den dem Bund zugewiesenen Betrag von CHF 12'892.40 [...] samt Zins sowie die erhobene Gebühr im Umfang von CHF 200.-- den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.
3. Subeventualiter sei die dem Kanton zugewiesene Busse von CHF 16'434.25 sowie die dem Bund zugewiesene Busse von CHF 3'695.95 den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.»

Am 25. Oktober 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung bzw. Beschwerdeantwort vom 16. November bzw. 22. Dezember 2016 je auf Abweisung der Beschwerden. Mit Eingabe vom 30. Januar 2017 haben sich die Mitglieder der Erbengemeinschaft A. _____ sel. nochmals zur Sache geäussert und an den gestellten Rechtsbegehren festgehalten. Die übrigen Verfahrensbeteiligten haben sich in der Folge nicht mehr vernehmen lassen.

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 Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

1.2 Die Beschwerdeführenden haben an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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).

1.3 Nebst der Feststellung der Nichtigkeit verlangen die Beschwerdeführenden zusammen mit der Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide die Rückerstattung der angeblich zu Unrecht entrichteten Nach- und Strafsteuern und stellen damit ein Leistungsbegehren (Rechtsbegehren 1 und 2; vorne Bst. C). Zwar liegt bei einem Begehren um Feststellung der Nichtigkeit in der Regel ein schutzwürdiges Interesse vor, den Schein einer zu befolgenden Anordnung ausdrücklich zu beseitigen (vgl. BVR 2013 S. 536

E. 3.2). Feststellungsbegehren sind indessen gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär und damit nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der das Feststellungsbegehren stellenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2016 S. 273 E. 2.2, 2014 S. 33 E. 1.4 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 49 N. 19 ff.). Es stellt sich daher die Frage, inwiefern den Beschwerdeführenden ein besonderes Feststellungsinteresse hinsichtlich der Nichtigkeit der Nach- und Strafsteuerverfügungen vom 31. Mai 2011 bzw. der Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011 zukommt.

1.4 Die mit Rechtsbegehren 1 beantragte Rückerstattung setzt voraus, dass die Verfügungen vom 31. Mai 2011 bzw. die Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011 nichtig sind, da die streitbetroffenen Zahlungen ihre Grundlage in Hoheitsakten haben, die ausserhalb dieses Beschwerdeverfahrens liegen. Lediglich die Aufhebung der vorinstanzlichen (Revisions-)Entscheide und die Rückerstattung der Beträge zu verlangen, würde demnach nicht genügen. Allerdings ist die Nichtigkeitsfeststellung mehr als Begründung bzw. Zwischenschritt für den Hauptantrag (Rückerstattung) zu verstehen denn als eigenständiger Antrag; in einem solchen Fall liegt das Rechtsschutzinteresse nicht auf der Hand (vgl. etwa BVR 2000 S. 336 [VGE 20802 vom 29.2.2000] nicht publ. E. 1b; VGE 2012/289 vom 27.3.2013 E. 3). Zudem ist die Frage der Nichtigkeit im Rahmen des Revisionsbegehrens im – als Leistungsbegehren formulierten – Rechtsbegehren 2 ohnehin vorfrageweise zu prüfen, da die Rechtskraft einer Veranlagung Voraussetzung der Revision ist (Art. 202 Abs. 1 StG; Art. 147 Abs. 1 DBG; VGer ZH SB.2008.00058 vom 17.9.2008 E. 1.2; vgl. zur Problematik der Umdeutung eines Feststellungs- in ein Revisionsbegehren VGE 2011/463 vom 5.6.2012 E. 2.2, 2.4 und 3.3). Inwiefern die angebotene Rückerstattung der entrichteten Beträge mittels Feststellung der Nichtigkeit (Rechtsbegehren 1) vorteilhafter ist für die Beschwerdeführenden als über eine Revision (Rechtsbegehren 2) bzw. das schutzwürdige Interesse mit dem rechtsgestaltenden Begehren 2 nicht ebenso gut gewahrt werden kann, ist nicht ersichtlich; die Beschwerdeführenden legen in der Beschwerdeschrift denn auch kein Feststellungsinteresse dar (vgl. zur Begründungspflicht im Zusammenhang mit dem Rechtsschutzinteresse

BVR 2015 S. 534 E. 2.1). Die Frage der Subsidiarität bzw. des Feststellungsinteresses muss hier jedoch mit Blick auf die nachfolgenden Ausführungen und den Ausgang der Verfahren nicht abschliessend geklärt werden. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter diesem Vorbehalt einzutreten.

1.5 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.6 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Streitig ist, ob sich die Beschwerdeführenden als Mitglieder der Erbgemeinschaft A._____ sel. die Rechtsbeständigkeit der Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011 entgegenhalten lassen müssen oder ob sie Anspruch haben auf Rückerstattung der bezahlten Nach- und Strafsteuern der Steuerjahre 2002-2004 sowie der damit zusammenhängenden Verzugszinse.

2.2 Unbestritten ist, dass die Steuerverwaltung A._____ sel. (nachfolgend: Erblasser) für die Steuerperioden 2002-2004 rechtskräftig veranlagt hat einschliesslich seines Anteils an der Miteigentümergeinschaft. Für Erben- und Miteigentümergeinschaften ist eine eigene Steuererklärung auszufüllen. Sie dient dazu, die Anteile der Beteiligten zu bestimmen, welche diese anschliessend in die persönliche Steuererklärung zu übertragen haben (vgl. Art. 12 StG; Art. 10 DBG). Die per-

sönliche Steuererklärung muss nicht zusammen mit jener der Miteigentümergeinschaft eingereicht werden (Steuerverwaltung des Kantons Bern, Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung, Natürliche Personen, einsehbar unter <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken «Steuern», «Ratgeber», «Publikationen», «Wegleitungen», Ziff. 8.3; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Erläuterungen zum Ausfüllen der Steuererklärung für Erben- und Miteigentümergeinschaften, einsehbar unter <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken «Steuern», «Ratgeber», «Publikationen», «Merkblätter», Ziff. 1 S. 1).

2.3 Den massgebenden Steuererklärungen der Jahre 2002, 2003 und 2004 ist Folgendes zu entnehmen: Für die Miteigentümergeinschaft wurde jeweils eine Schuld von Fr. 225'000.-- mit der Bezeichnung «Valiant Bank, ... - Hypothek Nr. 1___» deklariert und eine weitere im Umfang von Fr. 775'000.-- mit denselben Angaben («do.»), ergänzt mit «(Anteil Miteigent. ...)» (Formular 21a, Vorakten Steuerverwaltung [act. 5B] pag. 16, 55 und 82). In den zugehörigen Wertschriftenverzeichnissen «Miteigentum» wurde zudem eine mit «Miteigent. .../Darlehen» bezeichnete Forderung von Fr. 775'000.-- samt den daraus stammenden Erträgen deklariert (Formular 3, act. 5B pag. 18, 57 und 84). Der Erblasser führte in seiner persönlichen Steuererklärung nebst seinem Anteil an der Miteigentümergeinschaft (act. 5B pag. 20, 59 und 86) unter anderem eine Schuld von Fr. 775'000.-- auf, bezeichnet als «Valiantbank, Hyp. Nr. 1___, ...» (Steuerperiode 2002; act. 5B pag. 24) bzw. «Valiant Bank, ..., Hypothek Nr. 1___ - Anteil» (Steuerperioden 2003 und 2004; act. 5B pag. 62 und 90) mit Zinsen, die den Erträgen aus der im Wertschriftenverzeichnis «Miteigentum» aufgeführten Forderung entsprechen. Im Nach- und Strafsteuerverfahren ging die Steuerverwaltung aufgrund dieser übereinstimmenden Angaben zu Gläubigerin, Hypothek-Nr. und Umfang davon aus, dass der Erblasser in seiner persönlichen Steuererklärung ein Bankdarlehen als Schuld samt Schuldzinsen zum Abzug gebracht hatte, welches bereits in der Steuererklärung für die Miteigentümergeinschaft aufgeführt war. Die wegen dieses Fehlverhaltens auferlegten Nachsteuern, Bussen und Gebühren machten insgesamt Fr. 70'233.20 aus (vorne Bst. A; act. 5B pag. 161-167). Später stellte sich heraus, dass der Erblasser in seiner persönlichen Steuerklärung als Gläubigerin der angeblich doppelt aufgeführten Schuld fälschlicherweise die

Bank Valiant angegeben hatte anstatt die Miteigentümergeinschaft als tatsächliche Darlehensgeberin. Die betreffende Schuld mitsamt Zinsen war somit nicht unberechtigterweise zweifach – seitens der Miteigentümergeinschaft einerseits und des Erblassers andererseits – zum Abzug gebracht worden; vielmehr handelte es sich um zwei verschiedene Darlehen.

3.

3.1 Mit unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist werden Verfügungen rechtsbeständig und können grundsätzlich nicht mehr abgeändert werden, selbst wenn sich nachträglich ergibt, dass sie an einem Rechtsmangel leiden. Auf sie kann nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden, wobei das Steuerrecht insoweit eine abschliessende Ordnung von Rechtsinstituten enthält. Es handelt sich um die Revision (Art. 202 StG, Art. 147 DBG und Art. 51 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]), die Berichtigung (Art. 205 StG, Art. 150 DBG und Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 206 StG, Art. 151 DBG und Art. 53 StHG). Die Aufhebung oder Abänderung einer rechtsbeständigen Veranlagungsverfügung oder eines diesbezüglichen Entscheids gestützt auf andere Gründe als jene, die zu einer Revision, Berichtigung oder Nachsteuer Anlass geben, ist ausgeschlossen (statt vieler BVR 2014 S. 404 E. 3.1.1; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vor Art. 147-153a DBG N. 6; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 147 ff. N. 16). Hier konnte die Steuerverwaltung auf die rechtskräftig gewordenen Veranlagungen der Jahre 2002-2004 in dem von ihr eingeleiteten Nachsteuerverfahren zurückkommen (vorne Bst. A). Damit nun die im Nach- und Strafsteuerverfahren ergangenen rechtskräftigen Erkenntnisse zu Gunsten des steuerpflichtigen Erblassers bzw. der Beschwerdeführenden in Frage gestellt werden können, müssen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Revision erfüllt sein (dazu hinten E. 5) oder sich die Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011 als nichtig erweisen (hierzu hinten E. 4). Da die Beschwerdeführenden sowohl den Anlass für eine Revision als auch für das Feststellen der Nichtigkeit vorab

in der (vermeintlichen) Fehlerhaftigkeit des Nachsteuerverfahrens sehen, sind zunächst dessen Grundlagen darzustellen.

3.2 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 53 Abs. 1 StHG). Wurde die Steuerverkürzung durch die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, wird zusätzlich zur Nachsteuer eine Strafsteuer erhoben (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG).

3.3 Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 206 StG und Art. 151 DBG gelten in der Regel solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch des pönalen Charakters. Vielmehr kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob eine neue Tatsache vorliegt, auf die Würdigung der Pflichten an, welche die steuerpflichtige Person einerseits und die Steuerverwaltung andererseits treffen (BGer 2C_230/2015 und 2C_231/2015 vom 3.2.2016, in RDAF 2016 II S. 579 E. 2.1, 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, in StE 2012 B 72.25 Nr. 2 E. 2.1; BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_972/2015 und 2C_973/2015 vom 30.3.2016]; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 151 DBG N. 5, 7 f. und 14; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N. 17 und 19; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 26 N. 13 f.).

3.4 Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG;

Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGer 2C_230/2015 und 2C_231/2015 vom 3.2.2016, in RDAF 2016 II S. 579 E. 2.2, 2C_1023/2013 und 2C_1024/2013 vom 8.7.2014, in StR 2014 S. 735 E. 2.2; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 151 DBG N. 15).

3.5 Demgegenüber prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist ohne besonderen Anlass nicht gehalten, Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen vorzunehmen oder selber im Steuereossier der betroffenen Person nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (vgl. BGer 2C_1023/2013 und 2C_1024/2013 vom 8.7.2014, in StR 2014 S. 735 E. 2.2). Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine neuen Tatsachen im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden (BGer 2C_230/2015 und 2C_231/2015 vom 3.2.2016, in RDAF 2016 II S. 579 E. 2.3 mit Hinweis). Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Steuerpflichtigen, welche die Steuerverwaltung bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Hat sie in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen, zusätzliche Abklärungen zu treffen, kann sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von einer steuerrelevanten Tatsache erhält. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben in der Steuererklärung nicht ohne weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre

(BGer 2C_807/2011 vom 9.7.2012, in StR 2012 S. 677 E. 2.6.2, 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, in StE 2012 B 72.25 Nr. 2 E. 2.1.3). Insofern erfährt der Untersuchungsgrundsatz aus Gründen der Praktikabilität angesichts der grossen Zahl von Veranlagungen eine deutliche Einschränkung (zum Ganzen VGE 2015/35/36 vom 12.8.2016 E. 2.2, 2011/288/289 vom 8.11.2012 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 151 N. 25 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N. 29 f.; Roman Blöchliger, Neue Tatsachen im Nach- und Strafsteuerverfahren [Teil 1], in StR 2011 S. 44 ff., 52 f.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 13 N. 2 und § 14 N. 5).

4.

4.1 Die Beschwerdeführenden begründen die fehlende Rechtsbeständigkeit der Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011 zunächst damit, dass die Steuerverwaltung einerseits das Nachsteuerverfahren zu Unrecht eröffnet und andererseits während des Nachsteuer- bzw. Einspracheverfahrens den Untersuchungsgrundsatz verletzt habe. Wegen dieser schwerwiegenden Verfahrensfehler seien die ergangenen Erkenntnisse nichtig (Rechtsbegehren 1; Beschwerde S. 6-10 Ziff. 4-7.5; Eingabe vom 30.1.2017 S. 1-3). – Die StRK hat hierzu zusammenfassend ausgeführt, indem die Schuld des Erblassers gegenüber der Miteigentümergeinschaft nicht sauber deklariert worden sei, habe die Steuerverwaltung überhaupt erst einen Grund gehabt, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten. Aufgrund der genauen Benennung als Hypothek, ergänzt mit deren Nummer, hätten keine Hinweise vorgelegen, an der Richtigkeit dieser Bezeichnung zu zweifeln und daher nach zusätzlichen Informationen zu forschen. Zentral sei weiter, dass die Behörde den Erblasser im Nach- und Strafsteuerverfahren detailliert über das ihm vorgeworfene Fehlverhalten informiert und ihm mehrmals Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben habe. Der Erblasser habe jedoch in seiner Einspracheschrift nur die Höhe der ausgesprochenen Steuerbusse beanstandet. Zudem habe er gegen die Einspracheentscheide, mit welchen der Bussenfaktor angepasst worden sei, weder Rekurs noch Beschwerde erhoben. Insgesamt seien der Steuerverwaltung keine krassen Verfahrensfehler unterlaufen. Es handle sich um einen

inhaltlichen Mangel, der nicht zur Nichtigkeit der Einspracheverfügungen führe (angefochtene Entscheide E. 4).

4.2 Von Nichtigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung nur auszugehen, wenn die fehlerhafte Verfügung einen besonders schweren und offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel aufweist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (sog. Evidenztheorie). Inhaltliche Mängel führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (statt vieler BGE 139 II 243 E. 11.2; BVR 2016 S. 318 E. 5.2; Martin E. Looser, a.a.O., Vor Art. 147-153a DBG N. 7; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 55 ff.). Die unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die unrichtige Anwendung der relevanten Rechtsnormen kann auch in einem vom Untersuchungsgrundsatz beherrschten Verfahren nicht ohne weiteres als schwerwiegender Verfahrensfehler gewertet werden. Ein solcher wäre in diesem Zusammenhang höchstens dann anzunehmen, wenn die verfügende Behörde den ihr durch den Untersuchungsgrundsatz auferlegten Pflichten überhaupt nicht nachgekommen wäre (vgl. Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 4; ferner auch AGVE 1983 S. 365 E. 1 zur Praxis der Steuerrekurskommission des Kantons Aargau, die in einem solchen Fall von einem wesentlichen rechtlichen Mangel des Verfahrens ausging). Wie es sich damit verhält, ist anhand der im Nachsteuerverfahren geltenden Verfahrensgrundsätze zu prüfen (vorne E. 3).

4.3 Hier hat die Steuerverwaltung nicht bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren, sondern erst später festgestellt, dass der Erblasser (vermeintlich) dasselbe Darlehen samt Schuldzinsen sowohl in seiner persönlichen Steuerklärung als auch in jener für die Miteigentümergeinschaft zum Abzug gebracht hat (vgl. auch vorne E. 2.3). Bei Betrachtung der beiden Steuererklärungen je für sich allein ist nichts Auffälliges festzustellen. Ausserdem ist davon auszugehen, dass sie nicht zusammen eingereicht worden sind (vorne E. 2.2; vgl. die jeweils unterschiedlichen Daten des Ausdrucks, Unterzeichnung bzw. Posteingangs, act. 5B pag. 17, 28, 56, 66, 83 und 95). Dieser Umstand dürfte dazu beigetragen haben, dass der

Irrtum im Veranlagungsverfahren nicht aufgefallen ist. Damit die Veranlagungsbehörde den vermeintlichen Doppelabzug hätte bemerken können, wäre unbestrittenermassen ein Vergleich der Steuererklärungen nötig gewesen (vgl. Beschwerde S. 8 Ziff. 6.5). Die Behörde ist indes nicht gehalten, einen solchen Quervergleich vorzunehmen (vorne E. 3.5; für Steuererklärungen von natürlichen Personen und Miteigentümergeinschaften VGE 2009/160/161 vom 3.12.2009 E. 3.1; ferner etwa BGer 2C_240/2014 und 2C_241/2014 vom 4.7.2014 E. 3.3 für Steuererklärungen von Aktiengesellschaft und Hauptaktionär).

4.4 Sodann ist zu berücksichtigen, dass zwar sowohl der Betrag als auch die Bezeichnung der Schuld in beiden Steuerklärungen aller drei Steuerjahre je gleich bzw. beinahe gleich lauten (Fr. 775'000.--, Valiant Bank als Gläubigerin, Hypothek-Nr.; vorne E. 2.3). Allerdings sind in der Auflistung der Schulden und Schuldzinse des Erblassers und der Miteigentümergeinschaft jeweils mehrere, ähnlich lautende Hypotheken aufgeführt. Auch deswegen wäre der vermeintliche Doppelabzug selbst bei einem Quervergleich der jeweiligen Steuererklärungen nicht derart leicht ersichtlich gewesen, dass die Steuerverwaltung zu weiteren Abklärungen wie beispielsweise einem «Vermögensvergleich» oder einer eingehenden «Konsultation der Wertschriftenverzeichnisse» verpflichtet gewesen wäre (Beschwerde S. 8 Ziff. 6.5; Eingabe vom 30.1.2017 S. 2; vgl. für eine ähnliche Überlegung VGE 2009/160/161 vom 3.12.2009 E. 3.2).

4.5 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden kann daraus, dass dem Erblasser gemäss der Darstellung der Steuerbehörde die Differenz von Fr. 775'000.-- hätte auffallen müssen, nicht geschlossen werden, die vermeintliche Doppeldeklaration sei auch für die Veranlagungsbehörde offensichtlich gewesen (Beschwerde S. 7 f. Ziff. 6.1-6.3). So weiss die steuerpflichtige Person über ihre Einkommens- und Vermögenssituation regelmässig besser Bescheid als die Veranlagungsbehörde (zur daraus hervorgehenden Mitwirkungspflicht vorne E. 3.4). Ausserdem ist für die Frage, ob eine neue Tatsache vorliegt bzw. der Mangel für die Veranlagungsbehörde offensichtlich war, der Zeitpunkt des Veranlagungsverfahrens massgebend (vorne E. 3.3). Die hier vorzunehmende Beurteilung darf also nicht rückblickend, mit heutigem Wissensstand, erfolgen. Eine Neuheit

ist auch dann gegeben, wenn bei weitergehender Untersuchung der richtige Sachverhalt hätte aufgedeckt werden können (Roman Blöchli, a.a.O., S. 52 mit Hinweisen). Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze war den Steuerunterlagen zum Veranlagungszeitpunkt und mit damaligem Kenntnisstand nichts derart Auffälliges zu entnehmen, das die Veranlagungsbehörde zu weiteren Abklärungen verpflichtet hätte. Mithin war die vermeintlich doppelte Deklaration der Hypothek nicht als offensichtlicher Fehler erkennbar und hat die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren den Untersuchungsgrundsatz nicht verletzt. Die Voraussetzungen zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens waren demzufolge erfüllt.

4.6 Die Steuerverwaltung hat auch im Nachsteuerverfahren einschliesslich des Einspracheverfahrens nicht bemerkt, dass der Erblasser das Darlehen in Wirklichkeit nicht doppelt deklariert hatte. Generell ist die Steuerbehörde zur tatsächlichen Vermutung berechtigt, dass die steuerpflichtige Person sämtliche Tatsachen zu ihren Gunsten vorgebracht hat und demgegenüber Zugeständnisse zu ihren Ungunsten der Wahrheit entsprechen. Insofern ist die behördliche Untersuchungspflicht beschränkt, soweit im Einzelfall keine Anhaltspunkte bestehen, welche gegen die Richtigkeit der in Frage stehenden Vermutung sprechen (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 14 N. 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 8 und 10). Die Veranlagungsbehörde ist auch im Einspracheverfahren nicht verpflichtet, in der Veranlagungsverfügung getroffene Tatsachenfeststellungen von sich aus zu überprüfen, wenn diese vom Steuerpflichtigen oder anderen Verfahrensbeteiligten nicht bestritten werden und für ihre Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit keine Anhaltspunkte ersichtlich sind (vgl. Zweifel/Casanova, a.a.O., § 21 N. 2).

4.7 Zwar ist die Verschuldensfrage für das Nachsteuerverfahren nicht massgebend und ist mit den Beschwerdeführenden einig zu gehen, dass der Erblasser stets korrekte Faktoren deklariert hat (Beschwerde S. 9 Ziff. 7.3). Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Ursache für die Fehlannahme der Behörde in der falschen Bezeichnung der Darlehensgläubigerin durch den Erblasser liegt. Im Verlauf des Nach- und Strafsteuerverfahrens hat die Steuerverwaltung diesem mehrmals Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben (act. 5B pag. 130 und 137). Er hat sich indes nicht ver-

nehmen lassen, obschon es sich in seinem eigenen Interesse aufgedrängt hätte: Die Steuerverwaltung hat ihn der Steuerhinterziehung durch bewusstes doppeltes Deklarieren derselben Hypothek beschuldigt. Ihm drohten deswegen beachtliche finanzielle Folgen (Nachsteuern, Bussen und Gebühren von insgesamt rund Fr. 80'000.--; vorne Bst. A). Zudem hätte die Unterstützung der Sachverhaltsermittlung durch den Erblasser zur Klärung des Missverständnisses führen müssen. Alsdann hat der Erblasser gegen die Nach- und Strafsteuerverfügungen zwar Einsprache erhoben. Allerdings hat er die «verfügten Nachsteuern» ausdrücklich «nicht bestritten» (act. 5B pag. 145). Die Einspracheentscheide, mit welchen die Steuerverwaltung lediglich die Höhe der Steuerbusse angepasst hat, hat er anschliessend nicht angefochten, wie die StRK zutreffend festgestellt hat (angefochtene Entscheide E. 4.6.2). Dass der Erblasser – angesichts der drohenden finanziellen Auswirkungen – somit ausschliesslich die vorsätzliche Begehung einer Steuerhinterziehung bzw. die Höhe der verhängten Steuerbusse beanstandet und nicht die Straftat als solche und das Vorliegen einer Steuerverkürzung bestritten hat, hat er selber zu verantworten. Kommt hinzu, dass der Erblasser fachkundig vertreten war. So hatte er eine Liegenschaftsverwaltung mit dem Ausfüllen der Steuererklärungen der Miteigentümergeinschaft betraut. Im Einspracheverfahren nahm sodann ein Treuhandunternehmen seine Interessenvertretung wahr (act. 5B pag. 17 f., 56 f., 83 und 145 f.).

4.8 Soweit die Beschwerdeführenden schliesslich einwenden, der Steuerverwaltung wäre die Unrechtmässigkeit des Nachsteuerverfahrens sofort aufgefallen, hätte sie die vollständigen Steuererklärungen und nicht bloss die je zwei Formulare betreffend Schulden und Schuldzinsse beigezogen und folglich das Wertschriftenverzeichnis der Miteigentümergeinschaft mit dem Schuld- und Schuldzinsenformular des Erblassers vergleichen können (Beschwerde S. 10 Ziff. 7.4), ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Die Veranlagungsbehörde hat den Irrtum über den vermeintlichen Doppelabzug nicht bemerkt, als sie – im Besitz sämtlicher Steuerunterlagen – den Nachsteuerfall der zuständigen Abteilung der Steuerverwaltung gemeldet hat. Daher hätte diese den Fehler unter Umständen auch dann nicht erkannt, wenn sie über die gesamten Steuerakten verfügt hätte. So ist denn auch dem vom Nach- und Strafsteuerverfahren betroffenen und über sämt-

liche Unterlagen verfügenden Erblasser bzw. dessen Treuhänder das Missverständnis nicht aufgefallen. Im Übrigen können die Beschwerdeführenden aus der Zuständigkeitsregelung und Arbeitsteilung innerhalb der Steuerverwaltung und der sich daraus ergebenden Vorsortierung und Weiterleitung der massgebenden Unterlagen keine erhöhten Untersuchungspflichten ableiten (vgl. BGer 2C_898/2015 und 2C_899/2015 vom 12.10.2016, in RDAF 2016 II S. 607 E. 3.7, 2C_1023/2013 und 2C_1024/2013 vom 8.7.2014, in StR 2014 S. 735 E. 3.2 mit Hinweis; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 15).

4.9 Die Steuerverwaltung hat somit den Untersuchungsgrundsatz weder im Veranlagungs- noch im Nach- und Strafsteuerverfahren verletzt. Erst recht sind keine krassen Verfahrensfehler erkennbar, die Nichtigkeitsfolgen nach sich ziehen würden (vorne E. 4.2). Der Entscheid der StRK ist in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

5.

5.1 Im Folgenden ist zu prüfen, ob die rechtskräftigen Einspracheentscheide vom 22. Juli 2011 entsprechend den gesetzlichen Voraussetzungen zu revidieren sind. – Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann gemäss Art. 202 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG zu Gunsten der steuerpflichtigen Person unter anderem revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (je Bst. a) oder die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt gewesen sind oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (je Bst. b; vgl. auch Art. 51 Abs. 1 Bst. a und b StHG).

5.2 Die Vorinstanz hat das Vorliegen eines Revisionsgrunds verneint mit der Begründung, die vom Erblasser getätigte Falschbezeichnung der Darlehensgläubigerin habe dazu geführt, dass die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet hat. Die Behörde habe den Erblasser während des Verfahrens genau informiert. Dieser habe indessen,

obwohl er seine finanziellen Verhältnisse am besten kenne und durch ein Treuhandunternehmen vertreten gewesen sei, nicht auf den Irrtum über den vermeintlichen Doppelabzug hingewiesen. Dadurch habe er seine Sorgfaltspflicht verletzt. Die Steuerverwaltung hingegen dürfe sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. Das Verfahren sei insgesamt korrekt abgelaufen (angefochtene Entscheide E. 5). Die Beschwerdeführenden erachten demgegenüber zum einen den Revisionsgrund der nachträglichen Entdeckung erheblicher Tatsachen als erfüllt. Die Annahme der Steuerverwaltung, die Hypothek sei doppelt berücksichtigt worden, habe sich als falsch herausgestellt; die Nachsteuern bzw. Bussen seien daher zu Unrecht erhoben worden. Zum andern bestehe ein Revisionsgrund, weil die Steuerverwaltung Tatsachen, die ihr hätten bekannt sein müssen, in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht ausser Acht gelassen habe. Hätte die Steuerverwaltung die vollständigen Steuerunterlagen eingefordert und miteinander verglichen, wäre der Fehler aufgefallen (Rechtsbegehren 2; Beschwerde S. 10-12 Ziff. 8-10).

5.3 Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG). Dabei sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt zu stellen. Die Revision bezweckt nicht, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens nachholen zu können (BGer 2C_200/2014 vom 4.6.2015, in ASA 84 S. 250 und StR 2015 S. 711 E. 2.4.4.2, 2C_581/2011 und 2C_582/2011 vom 27.3.2012, in StR 2012 S. 454 E. 3.1). So ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Person ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass sie die Veranlagungsverfügungen nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um das im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumte nachzuholen. Die strengen Anforderungen an die Revision entsprechen deren Ausgestaltung als ausserordentliches Rechtsmittel. Die Revision dient nicht dazu, die Nachlässigkeit der Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren nachträglich zu bereinigen, wenn diese beispielsweise den Sachverhalt nicht vollständig dargestellt oder Beweismittel nicht bezeichnet haben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147

N. 23; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 24). Gegen die strenge Auslegung des Begriffs der zumutbaren Sorgfalt wird in der Literatur vorgebracht, der steuerpflichtigen Person dürfe im gemischten Veranlagungssystem nicht einseitig das Risiko unrichtiger rechtlicher Subsumtionen überbürdet werden, zu deren Vornahme in erster Linie die von Amtes wegen rechtskundige Steuerbehörde zuständig sei. Deren Unsorgfalt soll grundsätzlich nicht durch die mangelnde Sorgfalt der Steuerpflichtigen «geheilt» werden. Gefordert wird deshalb – auch von den Beschwerdeführenden – eine Einzelfallgerechtigkeit bzw. «erleichterte Revision» (so etwa Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N. 38; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 26b; zum Ganzen BGer 2C_47/2016 und 2C_48/2016 vom 22.8.2016, in zsis 2016 Aktuell Nr. 9g E. 3.2; ferner hinten E. 6).

5.4 Zunächst ist in Übereinstimmung mit der Vorinstanz festzuhalten, dass der Erblasser seiner Mitwirkungspflicht nur ungenügend nachgekommen ist, was die Steuerverwaltung vom Vorwurf der Untersuchungspflichtverletzung entlastet. Wie vorangehend festgehalten, war der Irrtum für sie nicht klar ersichtlich – umso weniger, als damit ein steuermindernder Umstand betroffen war, dessen Nachweis der steuerpflichtigen Person obliegt (vorne E. 3 und 4.3 ff.). Im Übrigen darf eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes als Revisionsgrund ohnehin nur mit Zurückhaltung angenommen werden (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 48; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 13 und 16a a.E.). Ob hier ein Revisionsgrund besteht, muss mit Blick auf die folgenden Erwägungen jedoch nicht abschliessend geprüft werden.

5.5 Spätestens bei einer sorgfältigen und rechtzeitigen Überprüfung der Nach- und Strafsteuerverfügungen oder der Einspracheentscheide hätte der Erblasser bzw. das beauftragte Treuhandunternehmen bemerken müssen, dass entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung kein Doppelabzug vorlag. Der Erblasser kannte somit die Tatsachen, die zur Revision Anlass geben sollen, bzw. hätte diese erkennen und spätestens im Einspracheverfahren vorbringen müssen. Eine revisionsweise Bereinigung des vermeintlichen Doppelabzugs ist damit unabhängig vom Vorliegen eines Revisionsgrunds gestützt auf Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG

ausgeschlossen, wie auch die StRK überzeugend erkannt hat (angefochtene Entscheide E. 5.3 f.). Daran ändert der Einwand der Beschwerdeführenden nichts, der Erblasser habe sich aufgrund seines Alters und Gesundheitszustands vertreten lassen, eine gehörige Instruktion sei allerdings nicht möglich gewesen (Beschwerde S. 14 f. Ziff. 12.2 f.). Eine steuerpflichtige Person kann sich nach ständiger Rechtsprechung der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung nicht dadurch entziehen, dass sie die Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter besorgen lässt (vgl. BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, in StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 3.7.8; VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 6.4; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 26 a.E.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 54; Roman Blöchliger, a.a.O., S. 51). Damit das Mass der zumutbaren Sorgfalt aufgrund des Gesundheitszustands oder Alters der steuerpflichtigen Person herabgesetzt werden könnte, sind aussergewöhnliche Umstände vorausgesetzt; solche sind hier indes weder geltend gemacht noch nachgewiesen (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 24a mit Hinweisen).

5.6 Ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten können die Beschwerdeführenden aus dem Vorbringen, die Steuerverwaltung berufe sich in rechtsmissbräuchlicher Art auf den Ausschlussgrund nach Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG, da ihr zwar ein von ihr zu verantwortender, wesentlicher und offensichtlicher Veranlagungsfehler unterlaufen sei, sie aber dennoch die Korrektur des Fehlers unter Berufung auf die unterlassene Geltendmachung im ordentlichen Verfahren verweigere. Zur Begründung verweisen die Beschwerdeführenden auf ein Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 20. Januar 2014 (StR 2014 S. 463). Sie fordern auch für das Revisionsverfahren «gleich lange Spiesse» für die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen (Beschwerde S. 15 f. Ziff. 13; Eingabe vom 30.1.2017 S. 4). Das Bundesgericht hat bisher, soweit ersichtlich, offengelassen, ob auch im Revisionsverfahren die für das Nachsteuerverfahren geltende Rechtsprechung Anwendung findet, wonach sich die Steuerbehörde, welcher ein von ihr zu verantwortender, wesentlicher und offensichtlicher Veranlagungsfehler unterlaufen ist, nicht darauf berufen kann, die steuerpflichtige Person hätte den Mangel bei gehöriger Sorgfalt mit einem ordentlichen Rechtsmittel rügen können (vgl. Martin E. Looser, a.a.O.,

Art. 147 DBG N. 26b; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 55 mit Hinweisen). Die Rechtsprechung, auf die sich die Beschwerdeführenden berufen, vermag ihren Standpunkt nicht zu stützen. Ein rechtsmissbräuchliches Verhalten der Steuerbehörde ist hier nicht erkennbar, zumal der fälschlicherweise angenommene Doppelabzug nicht allein von der Behörde zu verantworten ist. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Revision als ausgeschlossen betrachtet hat, weil der nun vorgebrachte Irrtum über den vermeintlichen Doppelabzug bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können.

6.

6.1 Die Beschwerdeführenden berufen sich ferner auf einen übergesetzlichen Rückkommensgrund. Das infolge eines von der Steuerverwaltung zu verantwortenden Fehlers eingeleitete Nach- und Strafsteuerverfahren und die vom Erblasser zu Unrecht erhobenen Beträge hätten zu einem stossenden, dem Gerechtigkeitsgedanken und dem Grundsatz der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit widersprechenden Ergebnis geführt.

6.2 Wie die StRK zutreffend dargelegt hat, lässt das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung ausschliesslich die gesetzlich vorgesehenen Gründe für ein Zurückkommen auf rechtsbeständige Verfügungen bzw. Entscheide zu (vorne E. 3.1; statt vieler BGer 2C_200/2014 vom 4.6.2015, in ASA 84 S. 250 und StR 2015 S. 711 E. 2.4.1, 2C_596/2012 vom 19.3.2013, in StE 2013 B 97.11 Nr. 28 und StR 2013 S. 474 E. 2.3; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 506 mit weiteren Hinweisen). In Anlehnung daran hat das Verwaltungsgericht wiederholt festgehalten, der Gesetzgeber habe in Kauf genommen, dass auch materiell unrichtige Veranlagungsverfügungen rechtsbeständig würden (statt vieler BVR 2016 S. 261 E. 4.5, 2014 S. 404 E. 3.1.1; VGE 2009/73/74 vom 15.9.2010 E. 4.1; ferner etwa VGE 2014/222/223 vom 23.9.2016 E. 2.4). Demgegenüber anerkennen die Lehre und einzelne kantonale Verwaltungsgerichte eine erleichterte Revision aus Billigkeitsgründen für den Fall, dass eine Veranlagung einen we-

sentlichen und offensichtlichen Fehler enthält, den allein die Steuerbehörde zu verantworten hat (u.a. Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 21; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 52, je mit Hinweisen).

6.3 Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführenden hat das Verwaltungsgericht im angeführten publizierten Urteil einen übergesetzlichen Revisionsgrund nicht anerkannt (BVR 2007 S. 49; Beschwerde S. 12 Ziff. 11). Vielmehr hat es auf den Gesetzgeber verwiesen, dessen Aufgabe es sei, Grundlagen für das erleichterte Zurückkommen auf rechtskräftige Veranlagungsverfügungen zu schaffen (E. 5.3 a.E.). Es besteht kein Grund, von dieser zurückhaltenden, mit der bundesgerichtlichen übereinstimmenden Rechtsprechung abzuweichen. Dies umso weniger, als der Irrtum über den vermeintlichen Doppelabzug auf die vom Erblasser falsch bezeichnete Hypothek und mithin auch auf dessen (Fehl-)Verhalten zurückgeht (vorne E. 2.3 und 4.7). In Übereinstimmung mit der StRK hat also nicht ausschliesslich die Steuerverwaltung den Veranlagungsfehler zu verantworten, was indes vorausgesetzt wäre zur Bejahung eines übergesetzlichen Revisionsgrunds; schliesslich soll dieses Institut – in vereinzelt Ausnahmefällen – wegen Veranlagungsfehler der Steuerbehörde entstandene stossende Ergebnisse zu Ungunsten der Steuerpflichtigen verhindern (angefochtene Entscheide E. 5.5.2; E. 6.2 hiervor). Nichts zu ihren Gunsten ableiten können die Beschwerdeführenden sodann aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101; Eingabe vom 30.1.2017 S. 4 f.). Der vorangehend bejahte Ausschlussgrund für die Revision lässt dafür keinen Raum (vorne E. 5.5 f.; vgl. VGE 2010/433/434 vom 18.11.2011 E. 4 mit Hinweisen). Ebenso unbegründet ist ihr Einwand, der für das Nach- und Strafsteuerverfahren beauftragte Treuhänder sei nicht derselbe gewesen wie im Veranlagungsverfahren und vom betagten Erblasser mangelhaft instruiert worden (vorne E. 4.7 und 5.5; Beschwerde S. 13 Ziff. 11.2).

6.4 Die Beschwerdeführenden sehen einen übergesetzlichen Revisionsgrund ferner darin, dass sich die Steuerbehörde treuwidrig verhalten habe. Während des – aufgrund des scheinbaren Doppelabzugs eingeleiteten – Nach- und Strafsteuerverfahrens habe sie dem Erblasser mitgeteilt,

die Prüfung seines Dossiers habe den Fehler bestätigt. Dadurch habe sie das Vertrauen des Erblassers bzw. dessen Treuhänders in die vermeintliche Rechtmässigkeit des Verfahrens bekräftigt (Beschwerde S. 12 Ziff. 10.3). – Zwar kann sich gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben gemäss Art. 9 BV auch im Zusammenhang mit unrichtigen Auskünften oder Informationen der Steuerbehörde ein Anspruch auf Revision ergeben. Allerdings ist gegenüber diesem aussergesetzlichen Revisionsgrund ebenfalls Zurückhaltung geboten (zum Ganzen VGE 2010/433/434 vom 18.11.2011 E. 2.4 mit Hinweisen; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 23a; Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 202 N. 12). Hier ist das beanstandete Verhalten (ein Satz in einem Schreiben an den Steuerpflichtigen mit der Aufforderung, zu den Vorwürfen Stellung zu nehmen) weder genügend konkret noch verbindlich, um überhaupt eine Vertrauensgrundlage zu schaffen (act. 5B pag. 130).

6.5 Somit ist nicht zu beanstanden, dass die StRK auch das Vorliegen eines übergesetzlichen Rückkommensgrunds verneint hat.

7.

Die Beschwerdeführenden beantragen schliesslich die Rückerstattung der vom Erblasser erhobenen Bussen gestützt auf «den ausserordentlichen Rechtsgrund der Billigkeit» (Beschwerde S. 16 Ziff. 14). – Wie erwähnt ist die Aufhebung oder Abänderung einer rechtsbeständigen Veranlagung gestützt auf andere Gründe als jene, die zu einer Revision, Berichtigung oder Nachsteuer Anlass geben, ausgeschlossen (vorne E. 3.1 und 6.2). Der Gesetzgeber hat mithin in Kauf genommen, dass auch Veranlagungsverfügungen, die materiell unrichtig sind, rechtsbeständig werden. Die Folgen mögen aus Sicht der Betroffenen ungerecht erscheinen. Sie sind aber weder unvorhergesehen noch unbeabsichtigt und treffen alle säumigen Steuerpflichtigen gleichermassen (vgl. etwa BVR 2016 S. 261 E. 4.5; Hugo Casanova, Steuerverfahren und Steuergerechtigkeit, Gedanken zum «Steuerfall Dürnten», in *Mélanges en l'honneur de Claude Rouiller*, 2016, S. 49 ff., 53 ff.). Daher kann der beantragten Rückerstattung der vom Erb-

lasser beglichenen Steuerbussen, insbesondere mit Blick auf die vorgehenden abschlägigen Erkenntnisse hinsichtlich der gesetzlichen und übergesetzlichen Revision, auch aus Billigkeitsgründen nicht entsprochen werden.

8.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.4). Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Sie haften für die Kosten solidarisch (Art. 106 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 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]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2002-2004 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2002-2004 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- den Beschwerdeführenden
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

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.