

100.2016.300/301U  
DAM/BER/RAP

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 19. Dezember 2017**

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Bernasconi Zenger

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
handelnd durch die statutarischen Organe  
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

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  
2005; Steuerbussen (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons  
Bern vom 20. September 2016; 100 16 54, 200 16 39)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: A.\_\_\_\_\_ AG; vor 2009 B.\_\_\_\_\_ AG) bezweckt den Betrieb von Hotels und Restaurants sowohl als Gastronomiebetriebe als auch als Kurhäuser für rekonvaleszente Personen bzw. als Erholungs- und Rehabilitationszentren im weitesten Sinn. Alleinaktionär der Gesellschaft ist C.\_\_\_\_\_. Am 17. Juni 2009 teilte die Veranlagungsbehörde der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Kreis ... (heute: Region ...), der Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer (ESN), Bereich Nachsteuer (heute: Zentraler Veranlagungsbereich Nachsteuer, ZVB-N) mit, dass bei der Überprüfung der Steuererklärung des Alleinaktionärs für das Steuerjahr 2005 Differenzen beim Vermögensvergleich festgestellt worden seien; die B.\_\_\_\_\_ AG habe daher ihre Steuererklärung für diese bereits rechtskräftig veranlagte Steuerperiode neu eingereicht. Am 7. Oktober 2009 informierte die Steuerverwaltung die B.\_\_\_\_\_ AG, sie leite ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren ein. Mit Verfügung vom 15. April 2015 setzte sie die Nachsteuern und Steuerbussen für die Steuerjahre 2003 (Kantons- und Gemeindesteuern) sowie 2004 und 2005 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) fest. Die dagegen erhobene Einsprache der A.\_\_\_\_\_ AG wies die Steuerverwaltung am 7. Januar 2016 ab, wobei für die Nachsteuern und Steuerbussen je separate Entscheide gefällt wurden.

### **B.**

Gegen die Einspracheentscheide betreffend Nachsteuern und Steuerbussen führte die A.\_\_\_\_\_ AG am 8. Februar 2016 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese sistierte das Nachsteuerverfahren bis zum Abschluss des Steuerstrafverfahrens. Mit Entscheiden vom 20. September 2016 hiess die StRK Rekurs und Beschwerde betreffend die Steuerbussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung 2003 und 2004 gut und hob diese auf

(Ziff. 1-3 des Dispositivs). Rekurs und Beschwerde betreffend die Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung 2005 wies sie hingegen ab und wies die Sache zu deren Neuberechnung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück (Ziff. 4 und 5 des Dispositivs).

### C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 21. Oktober 2016 hat die A. \_\_\_\_\_ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Rechtsbegehren:

« Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016 betreffend Steuerperiode 2005 (Dispositiv Ziffer 4 und 5) sei aufzuheben, und es sei auf die Erhebung einer Busse wegen Widerhandlung in der Steuerperiode 2005 zu verzichten.

#### *Eventualbegehren*

Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016 betreffend Steuerperiode 2005 (Dispositiv Ziffer 4 und 5) sei aufzuheben, das strafbare Verhalten der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2005 als fahrlässig zu qualifizieren und die Bussen auf 0,5 der hinterzogenen Steuer herabzusetzen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge»

Am 24. Oktober 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 4. November 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 28. November 2016 je auf Abweisung der Beschwerden. Die A. \_\_\_\_\_ AG hat sich am 9. Dezember 2016 nochmals zur Sache geäussert. Die übrigen Verfahrensbeteiligten haben auf weitere Ausführungen verzichtet.

## **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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, da der Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Steuerbussen für das Jahr 2005 kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt (Nichtberücksichtigung von Minusreserven; angefochtene Entscheide E. 9.4 und 6.4). Die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten. Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein (vgl. BVR 2017 S. 205, insb. E. 1.4; für das bundesgerichtliche Verfahren etwa BGE 140 V 321 E. 3.2, 138 I 143 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

**1.2** Die Beschwerdeführerin 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 einzutreten.

**1.3** 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 die für die Erhebung der Strafsteuern

massgeblichen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

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

## **2.**

**2.1** Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin mit dem Einreichen der berichtigten Steuererklärung für die Steuerperiode 2005 straflose Selbstanzeige erstattet hat. Die Beschwerdeführerin hat die berichtigte Steuererklärung am 18. Juli 2008 bei der Veranlagungsbehörde eingereicht, also noch vor dem Inkrafttreten der Bestimmungen zur straflosen Selbstanzeige juristischer Personen am 1. Januar 2010 (Art. 181a DBG; Art. 57b Abs. 1 und Art. 72i des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) bzw. am 1. Januar 2011 (Art. 222a StG). Es stellt sich folglich die Frage, ob diese Normen auf die vorliegenden Verfahren anwendbar sind.

**2.2** Sowohl der kantonale als auch der eidgenössische Gesetzgeber haben darauf verzichtet, Übergangsregelungen für die straflose Selbstanzeige zu erlassen. Die Abgrenzung zu der bis zum 31. Dezember 2009 geltenden strafreduzierenden Selbstanzeige muss daher anhand allgemeiner Grundsätze vorgenommen werden. Angesichts der Regelung von Art. 72i StHG gilt für die Kantons- und Gemeindesteuern, ungeachtet des späteren Inkrafttretens von Art. 222a StG, derselbe Zeitpunkt für die Abgrenzung von altem und neuem Recht wie für die Bundessteuer. Im Steuerstrafrecht gilt übergangsrechtlich der Grundsatz des mildereren Rechts. Das ergibt sich – obschon eine Übertretung und weder ein Vergehen noch ein Verbrechen in Frage steht (vgl. etwa BGer 2A.293/2001 vom 21.5.2002 E. 4c/aa) – aus Art. 2 Abs. 2 i.V.m. Art. 333 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0; BGer 2A.719/2004 vom 11.5.2005, in

ASA 75 S. 483 E. 2). Die neue Ordnung im Bereich der Selbstanzeige gilt daher auch für altrechtliche Fälle (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 175 N. 56 mit Hinweis auf BGer 2C\_480/2009 vom 16.3.2010 E. 6.1; Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Diss. Zürich 2013, S. 197 f., auch zum Folgenden). Danach ist auf eine Tat sowohl das alte als auch das neue Recht anzuwenden und durch Vergleich der Ergebnisse festzustellen, nach welchem Recht die Täterin bzw. der Täter milder bestraft wird. Entscheidend ist das im Einzelfall günstigere Ergebnis. Dieses hängt nicht vom abstrakten Verhältnis der Strafdrohungen, sondern allein davon ab, nach welchem der beiden Rechte milder bestraft wird. Damit sind im Resultat Selbstanzeigen in Fällen, die bis Ende 2009 noch nicht rechtskräftig entschieden sind, nach dem ab dem 1. Januar 2010 auf die Selbstanzeige anwendbaren Recht zu beurteilen, weil dieses gänzliche Straffreiheit vorsieht und deshalb das mildere Recht ist. Folglich sind Art. 222a StG bzw. Art. 181a DBG hier anwendbar.

### **3.**

**3.1** Der rechtserhebliche Sachverhalt ergibt sich aus den umfangreichen amtlichen Akten. Dokumentiert sind insbesondere Brief- bzw. E-Mail-Wechsel zwischen der Beschwerdeführerin, dem Alleinaktionär, der beigezogenen Treuhänderin sowie der Steuerverwaltung. Weiter liegen Geschäftsunterlagen vor im Zusammenhang mit den Veranlagungen der Beschwerdeführerin und des Alleinaktionärs für das Steuerjahr 2005.

**3.2** Am 10. Dezember 2007 forderte die Veranlagungsbehörde den Alleinaktionär der Beschwerdeführerin auf, die für die weitere Bearbeitung seiner persönlichen Steuerveranlagung 2005 notwendigen Belege und Ergänzungen einzureichen, namentlich:

- die Bauabrechnung 2005 betreffend die von ihm ausgewiesenen Grundstücksunterhaltskosten von Fr. 1'043'686.-- für die in seinem Eigentum stehende Hotelliegenschaft D. \_\_\_\_\_,

- einen Auszug des Kontokorrentkontos lautend auf die Beschwerdeführerin betreffend die Periode vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2005 sowie
- Angaben über den Guthabensstand per 31. Dezember 2004 bei einer Privatperson bzw. den Beleg für die Rückzahlung des betreffenden Darlehens.

Im gleichen Schreiben ersuchte die Veranlagungsbehörde den Alleinaktionär, seine persönliche Steuererklärung 2006 sowie diejenige der Beschwerdeführerin baldmöglichst einzureichen, sodass die ganze Steuersituation 2005 und 2006 rasch geklärt werden könne (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 223). Mit Schreiben vom 14. März 2008 verlangte die Veranlagungsbehörde vom Alleinaktionär erneut, er solle die notwendigen Belege und Dokumente vollständig einreichen, damit sämtliche Veranlagungen miteinander geprüft und bearbeitet werden könnten, und drohte bei Nichteinreichen der Unterlagen eine Veranlagung nach Ermessen an (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 224).

**3.3** Mit E-Mail vom 18. April 2008 ersuchte die Treuhänderin des Alleinaktionärs und der Beschwerdeführerin einen Sachbearbeiter der Veranlagungsbehörde um einen Termin, um einige Punkte betreffend die Veranlagungen 2005 und 2006 zu besprechen. Den handschriftlichen Notizen auf dem Ausdruck der E-Mail ist zu entnehmen, dass am 30. April 2008 ein Treffen stattfand; Besprechungsnotizen wurden keine erstellt (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 225). Am 18. Juli 2008 reichte die Treuhänderin der Veranlagungsbehörde die berichtigte Steuererklärung und die berichtigte Jahresrechnung 2005 der Beschwerdeführerin sowie verschiedene damit im Zusammenhang stehende weitere Dokumente ein und teilte unter anderem mit, dass bei der Beschwerdeführerin im «Betrieb D. \_\_\_\_\_» zusätzlich Fr. 235'000.-- Bruttoumsatz für das Jahr 2005 nachgebucht worden seien (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 181-219).

**3.4** Mit interner Meldung vom 17. Juni 2009 informierte die Veranlagungsbehörde den ZVB-N über einen Nachsteuerfall betreffend die Beschwerdeführerin. Sie hielt fest, dass sich bei der Überprüfung der Selbstdeklaration 2005 des Alleinaktionärs Differenzen beim Vermögensvergleich

ergeben hätten. Aufgrund dieser Situation habe die Treuhänderin die Steuererklärung 2005 der Beschwerdeführerin neu eingereicht. Daraus sei ersichtlich, dass die rechtskräftige Veranlagung der AG auf einem zu geringen Umsatz basiere (Nachtrag Restaurationsumsatz von Fr. 235'000.--). Am 7. Oktober 2009 leitete die Steuerverwaltung (ZVB-N) gestützt auf die Meldung der Veranlagungsbehörde ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren gegen die Beschwerdeführerin ein (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 227; vorne Bst. A).

#### **4.**

**4.1** Zeigt eine steuerpflichtige juristische Person erstmals eine in ihrem Geschäftsbetrieb begangene Steuerhinterziehung selbst an, so wird gemäss Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 222a Abs. 1 StG (vgl. auch Art. 57b Abs. 1 StHG) von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige), wenn die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist (Bst. a), sie die Steuerbehörde bzw. Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt (Bst. b) und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht (Bst. c). Die vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen entsprechen inhaltlich Art. 175 Abs. 3 DBG und Art. 217 Abs. 3 StG (vgl. auch Art. 56 Abs. 1<sup>bis</sup> StHG), welche die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige für natürliche Personen umschreiben. Die Rechtsprechung zur straflosen Selbstanzeige natürlicher Personen gilt folglich bei Selbstanzeigen juristischer Personen sinngemäss und es kann die einschlägige Literatur herangezogen werden (vgl. etwa Peter Locher, a.a.O., Art. 181a N. 6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 181a N. 2).

**4.2** Die Verfahrensbeteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin mit der Steuerverwaltung kooperiert hat und sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht (vgl. angefochtene Entscheide E. 9.3; unwidersprochen gebliebene Ausführungen in Rz. 10 der Beschwerde). Die Vorinstanz ist auch zum Schluss gekommen, dass die Hinterziehung im Zeitpunkt der Selbstanzeige keiner Steuerbehörde tatsächlich bekannt war. In den Akten liessen sich keine Hinweise

darauf finden, dass die Veranlagungsbehörde damals den nicht deklarierten Umsatz bei der AG bereits entdeckt gehabt habe. Zur Besprechung der Treuhänderin des Alleinaktionärs bzw. der AG mit der Veranlagungsbehörde vom 30. April 2008 lägen denn auch keine Besprechungsnotizen vor. Die Behauptung des ZVB-N, die Veranlagungsbehörde habe bereits vor der Nachdeklaration durch die AG von den nicht verbuchten Umsätzen gewusst, sei nicht belegt (angefochtene Entscheide E. 3.7).

**4.3** Nach Ansicht der StRK kann eine straflose Selbstanzeige allerdings nur vorliegen, wenn sie ohne erkennbaren äusseren Druck, mithin aus eigenem Antrieb erfolgt. Bei dieser Voraussetzung handle es sich zwar nicht um eigenständige Tatbestandselemente von Art. 181a Abs. 1 bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG und Art. 222a Abs. 1 bzw. Art. 217 Abs. 3 StG. Der «äussere Druck» oder der fehlende «eigene Antrieb» könnten jedoch als Belege für die «Kenntnis» der Steuerbehörde im Sinn eines latent bereits vorhandenen Anfangsverdachts verstanden werden (angefochtene Entscheide E. 3.5). Für die Vorinstanz steht zweifelsfrei fest, dass die von der Veranlagungsbehörde über mehrere Jahre hinweg fortgesetzten Abklärungen zur Baukostenabrechnung 2005 und die dem Alleinaktionär angeandrohte teilweise Ermessenseinschätzung zur Nachdeklaration der Bruttoumsätze 2005 der AG geführt hat. Mit anderen Worten habe ein äusserer Druck die AG zur Selbstanzeige bewogen, weshalb in Bezug auf die nachdeklarierten Bruttoumsätze 2005 die Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige nicht erfüllt seien (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.8 ff.).

**4.4** Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, ein Handeln aus eigenem Antrieb bzw. ohne äusseren Druck sei nicht erforderlich. Aber selbst wenn dem so wäre, stünden die Nachforschungen der Steuerverwaltung einer straflosen Selbstanzeige nur dann entgegen, wenn sie sich konkret auf die durch die Selbstanzeige betroffenen Einkünfte beziehen würden, was hier gerade nicht der Fall gewesen sei (Beschwerde Rz. 11 und 14).

## 5.

**5.1** In der Lehre und der einschlägigen Literatur bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob eine straflose Selbstanzeige aus eigenem Antrieb erfolgen muss:

**5.1.1** Während die einen Autorinnen und Autoren dies bejahen (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 464; Peter Locher, a.a.O., Art. 175 N. 58; Reto Sutter, a.a.O., S. 86 f. N. 229 ff.; Donatsch/Koutsogiannakis, Verfahrens- und Steuerstrafrecht, Zum Verhältnis zwischen dem Steuerstrafrecht gemäss DBG sowie StHG und dem Allgemeinen Teil des StGB, in Laurence Uttinger et al. [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 316 ff., 328; Urs R. Behnisch, Steuerstrafrecht, in Ackermann/Günter [Hrsg.], Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2013, S. 829 ff., 848 N. 38; für das bernische Recht: Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 217 N. 45 f.), sind die anderen der Meinung, ein Handeln aus eigenem Antrieb sei nicht vorausgesetzt (Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 175 N. 55 ff.; dieselben, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 56 N. 50 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 126; Bossart Meier/Jutzi, Die strafbefreiende Selbstanzeige – Ein uneinheitlich geregelter Rettungsanker, in Jusletter vom 12.9.2016 Rz. 53 ff.; Tobias Rohner, Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, in Jusletter vom 8.4.2013 Rz. 12; Rolf Benz, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale, in StR 2011 S. 182 ff., S. 186 f.).

**5.1.2** Diejenigen, welche sich für ein Handeln aus eigenem Antrieb aussprechen, sehen dieses Erfordernis in dem im französischen und italienischen Gesetzestext enthaltenen Begriff «spontanément» bzw. «spontaneamente» von Art. 181a Abs. 1 bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG und Art. 222a Abs. 1 bzw. Art. 217 Abs. 3 StG sowie in der unter altem Recht in Anleh-

nung an Art. 13 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) ergangenen Rechtsprechung begründet (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 175 N. 58; Reto Sutter, a.a.O., S. 86 f. N. 229 ff.). Das Verwaltungsstrafrecht verlangt in der erwähnten Bestimmung für die Strafflosigkeit der Selbstanzeige unter anderem ausdrücklich, dass die Täterin oder der Täter die Widerhandlung, die eine Leistungs- oder Rückleistungspflicht begründet, aus eigenem Antrieb angezeigt hat. Jene, welche ein Handeln aus eigenem Antrieb für eine Strafbefreiung nicht als notwendig erachten, messen dem französischen «spontanément» bzw. italienischen «spontaneamente» keine eigenständige Bedeutung zu. Dies weil ein Handeln aus eigenem Antrieb – anders als nach Art. 13 VStrR – in der deutschsprachigen Gesetzesfassung nicht verlangt werde, obwohl bereits die frühere Bestimmung zur strafmildernden Selbstanzeige in den drei Amtssprachen den selben Unterschied aufgewiesen habe und schon damals unterschiedliche Ansichten darüber geherrscht hätten, ob die Freiwilligkeit der Selbstanzeige eine selbständige Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmung darstelle. Hätte der Gesetzgeber im Rahmen der Einführung der straflosen Selbstanzeige die Freiwilligkeit als selbständiges Tatbestandselement festlegen wollen, so hätte er vor diesem Hintergrund Klarheit schaffen müssen, indem er den deutschen Gesetzestext etwa im Sinn von Art. 13 VStrR ergänzt hätte (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 55 f.; Bossart Meier/Jutzi, a.a.O., Rz. 53 ff.; Tobias Rohner, a.a.O., Rz. 12; Rolf Benz, a.a.O., S. 186 f.; ferner auch Dieter Egloff, in Marianne Klöti-Weber et al. [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, § 236 N. 111).

**5.2** Unter dem alten Recht zur strafmildernden Selbstanzeige wurde ein Handeln aus eigenem Antrieb sowohl vom Bundesgericht als auch vom Verwaltungsgericht verlangt, obwohl der damalige deutsche Gesetzestext – wie der heute geltende (vorne E. 4.1) – nur voraussetzte, dass die Steuerhinterziehung angezeigt wird, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist (aArt. 175 Abs. 3 DBG [AS 1991 S. 1184] und aArt. 217 Abs. 3 StG [BAG 00-124]; vgl. BGer 2A.321/2006 vom 8.6.2006 E. 3.3, 2A.685/2004 vom 21.4.2005 E. 3.3; VGE 22710 vom 19.4.2007 E. 3.2). In den Materialien findet sich kein Hinweis darauf, dass nach neuem Recht ein Handeln aus eigenem Antrieb bei der straflosen Selbstanzeige nicht mehr erforder-

lich sein soll (vgl. Botschaft des Bundesrats zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige [nachfolgend: Botschaft], in BBI 2006 S. 8795 ff., insb. S. 8818 f.; Vortrag des Regierungsrats betreffend die Änderung des Steuergesetzes, in Tagblatt des Grossen Rates 2009, Beilage 37, S. 11 und 31 f.). Die Ausführungen in der Botschaft, die Bestimmungen zur straflosen Selbstanzeige würden sich an die entsprechende Regelung in Art. 13 VStrR anlehnen (Botschaft S. 8818), legen vielmehr nahe, dass auch nach neuem Recht für eine straflose Selbstanzeige ein Handeln aus eigenem Antrieb erforderlich ist. Indem der Gesetzgeber das alte Recht in Kenntnis der Praxis dazu – soweit hier interessierend – im Wesentlichen übernommen hat, hat er zum Ausdruck gebracht, dass die bisherige Regelung weitergeführt werden soll. Wohl wäre vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Lehrmeinungen (E. 5.1 hiervor) eine dahingehende Klarstellung wünschbar gewesen; der Verzicht darauf lässt aber nach dem Gesagten nicht auf eine Rechtsänderung schliessen.

**5.3** Nichts anderes ergibt sich aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Das Bundesgericht hat auch unter der Geltung des neuen Rechts bei der straflosen Selbstanzeige am Erfordernis des eigenen Antriebs festgehalten und insoweit erneut eine Parallele zu Art. 13 VStrR gezogen, wonach vorausgesetzt werde, dass die oder der Betroffene spontan («de son propre mouvement») anzeige. Daran fehle es, wenn die Anzeige eingehe, obwohl die Steuerbehörden das fragliche Dossier bereits näher untersuchten («il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable»; BGer 2C\_476/2014 und 2C\_477/2014 vom 21.11.2014 E. 9.1). Strafflosigkeit scheidet jedenfalls dann aus, wenn die Selbstanzeigerin oder der Selbstanzeiger erst unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr tätig geworden ist (VGE 22710 vom 19.4.2007 E. 3.4; Reto Sutter, a.a.O., S. 90 mit weiteren Hinweisen).

## 6.

**6.1** Die Veranlagungsbehörde forderte vom Alleinaktionär im Zusammenhang mit dessen persönlicher Steuererklärung 2005 verschiedene Unterlagen ein. Grund für die genauere Überprüfung dieser Steuererklärung waren Differenzen beim Vermögensvergleich (vorne E. 3.2 und 3.4). Die Einforderung der Bauabrechnung 2005 diente wohl der Prüfung ob die vom Alleinaktionär deklarierten Kosten für den Umbau der in seinem Eigentum stehenden Hotelliegenschaft tatsächlich angefallen sind und ob die von ihm vorgenommene Abgrenzung im Formular 7 zwischen Liegenschaftsunterhalt und wertvermehrenden Investitionen korrekt ist. Anlass dazu dürfte der Umstand gegeben haben, dass der Alleinaktionär eine pauschale hälftige Teilung zwischen diesen beiden Positionen ausgewiesen hatte (vgl. Steuererklärung 2005, Formular 7, vorne in upag. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 4 [act. 3E]). Von der Beschwerdeführerin verlangte die Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang zwar keine konkret benannten Geschäftsunterlagen. Allerdings forderte sie nach der Überprüfung der Steuererklärung 2005 des Alleinaktionärs mit dem Schreiben vom 10. Dezember 2007 nicht nur dessen persönliche Steuererklärung 2006, sondern auch diejenige der Beschwerdeführerin ein. Das lässt darauf schliessen, dass sie die Differenzen beim Vermögensvergleich des Alleinaktionärs mit dessen Beziehung zur AG in Verbindung brachte. Darauf deutet auch der Umstand hin, dass die Veranlagungsbehörde mit dem gleichen Schreiben einen Auszug des Kontokorrentkontos lautend auf die Beschwerdeführerin einforderte und erklärte, sie wolle die ganze Steuersituation 2005 und 2006 rasch klären (vgl. vorne E. 3.2). Dieses Vorgehen kann angesichts der engen Verbindungen zwischen dem Alleinaktionär und der AG nicht überraschen. So ist der Alleinaktionär nicht nur alleiniger Eigentümer, sondern auch Verwaltungsratspräsident der AG und war dies bereits im Jahr 2005. Weiter hat die AG das im Eigentum des Alleinaktionärs stehende Hotelzentrum im Rohbau gemietet (vgl. Mietvertrag vom 28.4.2003, Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 228-234). Es lag deshalb für die Steuerverwaltung nahe, neben dem Alleinaktionär auch die AG einer umfassenderen Überprüfung zu unterziehen; erste Schritte dazu hatte sie mit ihrem Schreiben vom 10. Dezember 2007 bereits eingeleitet.

**6.2** Bei dieser Ausgangslage kann sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg darauf berufen, die behördlichen Untersuchungshandlungen im Vorfeld der Selbstanzeige hätten nur den Alleinaktionär und damit ein anderes Steuersubjekt betroffen (Beschwerde Rz. 15). Die Steuerverwaltung hätte in der Folge feststellen können, dass nicht nur der Alleinaktionär, sondern auch die AG als Rohbaummieterin grosse Investitionen für Umbauten getätigt hatte: Die Handwerkerrechnungen für diese Arbeiten waren teilweise durch den Alleinaktionär am Postschalter bar bezahlt worden (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 281 ff.). Da in einem Restaurations- und Hotelleriebetrieb regelmässig Bargeld erwirtschaftet wird, wäre die Frage auf der Hand gelegen, ob das für die Zahlungen verwendete Geld aus dem Betrieb stammt, zumal die AG im Jahr 2005 im Vergleich zum Vorjahr einen unterdurchschnittlich tiefen Umsatz auswies. Der Restaurationsertrag verringerte sich um Fr. 50'579.40 und der Beherbergungsertrag um Fr. 57'896.85, obwohl der Warenaufwand fast gleich blieb und der Personalaufwand um Fr. 104'151.20 deutlich anstieg (angefochtene Entscheide E. 8.4; Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 239 ff.). Aufgrund dieser Zusammenhänge bestand bereits im Zeitpunkt der Selbstanzeige eine unmittelbare und auch hinreichend konkrete Entdeckungsgefahr hinsichtlich der begangenen Steuerhinterziehung. Für diese Würdigung spricht im Übrigen auch, dass die Beschwerdeführerin die berechtigten Unterlagen nur eineinhalb Monate nach dem Treffen mit einem Sachbearbeiter der Veranlagungsbehörde vorlegte (vgl. vorne E. 3.3).

**6.3** Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdeführerin aus der Tatsache, dass die Veranlagungsbehörde die Frage «Selbstanzeige?» bei der Überweisung des Nachsteuerfalls an den ZVB-N mit «Ja» beantwortet, wogegen der ZVB-N sie später verneint hat (Beschwerde Rz. 13 und 15; vgl. die Kreuze in den entsprechenden Feldern des Formulars «Meldung für Nachsteuerfälle», Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 222). Wie die Steuerverwaltung ausgeführt hat, spricht sich die entsprechende Angabe auf der internen Meldung nur darüber aus, ob der an die Nachsteuerabteilung weiterzuleitende Sachverhalt von der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wurde. Rückschlüsse auf die Voraussetzungen zur Strafflosigkeit der Selbstanzeige lassen sich daraus nicht ziehen (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung vom 28.11.2016

[act. 6]). Von einer «internen sowie externen» Bestätigung, es liege eine straflose Selbstanzeige vor (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 9.12.2016 [act. 8] Rz. 3), kann daher keine Rede sein.

**6.4** Die StRK ist somit zu Recht zum Schluss gekommen, die Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige seien nicht erfüllt.

## **7.**

**7.1** Die Beschwerdeführerin beantragt im Eventualstandpunkt, ihr strafbares Verhalten in der Steuerperiode 2005 sei als fahrlässig zu qualifizieren und die Bussen seien auf 0,5 der hinterzogenen Steuer herabzusetzen. Sie macht geltend, die deklarierte Umsatzeinbusse im Jahr 2005 sei für den Alleinaktionär als Organ der Beschwerdeführerin entgegen den Ausführungen der StRK erklärbar gewesen, da in dieser Steuerperiode massiv in die Hotelliegenschaft investiert worden sei; damit seien regelmässig Einschränkungen im Betrieb verbunden. Zudem verfüge der Alleinaktionär über keine theoretischen und praktischen Buchhaltungskennnisse und habe den Betrieb stets durch Geschäftsführerinnen bzw. Geschäftsführer leiten lassen. Er habe nicht wissen können, dass das ihm zur Bezahlung der Handwerkerrechnungen ausgehändigte Bargeld handelsrechtlich nicht korrekt verbucht gewesen sei (Beschwerde Rz. 18 f.).

**7.2** Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht, so wird die juristische Person gebüsst (Art. 181 Abs. 1 DBG; Art. 222 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 57 Abs. 1 StHG). Die Deliktsfähigkeit der juristischen Person wird dabei aus dem Verhalten ihrer Organe hergeleitet. Dieses Verhalten wird der juristischen Person als ihr eigenes zugerechnet, soweit es grundsätzlich im Rahmen der jeweiligen Organbefugnisse liegt, wobei die im Einzelnen zu beurteilende Handlung durchaus eine Kompetenzüberschreitung darstellen mag. In diesem Sinn ist die juristische Person als Täterin und als Trägerin eines Verschuldens zu verstehen, das sich im Verhalten der für sie handelnden Organe äussert (vgl. BGE 135 II 86 E. 4.2

[Pra 98/2009 Nr. 98]; BGer 2C\_284/2014 vom 2.12.2014, in StR 2015 S. 256 E. 3.2; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 181 DBG N. 6).

**7.3** Die vollendete Steuerhinterziehung ist sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar (Art. 181 Abs. 1 i.V.m. Art. 175 Abs. 1 DBG; Art. 222 Abs. 1 i.V.m. Art. 217 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 57 Abs. 1 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 StHG). Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 StGB. Vorsätzlich verübt ein Delikt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Dabei genügt es, dass die Täterin oder der Täter die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Fahrlässig handelt hingegen, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die Täterin oder der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der sie bzw. er nach den Umständen und nach ihren bzw. seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Demnach unterscheidet die Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs den Eventualvorsatz von der bewussten Fahrlässigkeit, bei welcher die Täterin oder der Täter darauf zählt oder leichtfertig vertraut, dass der – als möglich vorhergesehene, aber nicht gewollte – Erfolg nicht eintritt. Ob die Tatbestandsverwirklichung im Sinn des Eventualvorsatzes in Kauf genommen wird, ist aufgrund der Umstände des konkreten Falles zu entscheiden. Je grösser die für die Täterin oder den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, umso eher ist eventualvorsätzliches Verhalten zu bejahen. Vom Wissen der Täterin oder des Täters auf den Willen darf nach der Rechtsprechung geschlossen werden, wenn sich ihr bzw. ihm der Eintritt des Erfolgs als so wahrscheinlich aufdrängte, dass die Bereitschaft, ihn als Folge hinzunehmen, vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (BGE 133 IV 9 E. 4.1, 133 IV 1 E. 4.1; zum Ganzen auch Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 28 ff.).

**7.4** Der Alleinaktionär hat die Steuererklärung 2005 der Beschwerdeführerin als Verwaltungsratspräsident selber unterzeichnet (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Ordner 1 [act. 3B] pag. 156 ff.). Dass die Unterlagen gemäss seinen eigenen Angaben von einer Drittperson ausgefüllt wurden

(vgl. Einvernahme-Protokoll vom 21.7.2016, Frage 14; Vorakten StRK [act. 3A] pag. 167), spielt insofern keine Rolle, als sich die Beschwerdeführerin der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung nicht dadurch entziehen kann, dass sie ihre Steuerangelegenheiten von einer vertraglichen Vertretung besorgen lässt. Fehlleistungen ihrer Vertretung oder ihrer Hilfspersonen muss sich die steuerpflichtige Person zurechnen lassen (BGer 2C\_214/2014 vom 7.8.2014, in StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 3.7.8, 2A.168/2006 vom 8.3.2007 in StE 2007 B 101.21 Nr. 17 E. 4.2).

**7.5** Der Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident der Beschwerdeführerin hat es im vorliegenden Fall offenbar unterlassen, die Jahresrechnung 2005 und in der Folge die Steuererklärung 2005 auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Ansonsten hätten ihm die erkennbar markanten Veränderungen im Vergleich zum Vorjahr auffallen und ihn zu weiteren Abklärungen veranlassen müssen. Dies insbesondere auch, weil er sich im betreffenden Jahr immer wieder Bargeld hatte aushändigen lassen (vgl. vorne E. 6.2). Die Frage, wie diese beträchtlichen Beträge verbucht werden, drängte sich auf, und zwar auch für jemanden, der nur über geringe Buchhaltungskennntnisse aus einer kaufmännischen Lehre verfügt, wie der Alleinaktionär geltend macht. Indem er die Angaben in der Steuererklärung nicht oder jedenfalls nicht ausreichend auf deren Richtigkeit hin überprüfte, hat er eine Steuerverkürzung in Kauf genommen und deshalb eventualvorsätzlich gehandelt (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 8.4). Das Handeln des Alleinaktionärs und Verwaltungsratspräsidenten ist der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Diese hat folglich in der Steuerperiode 2005 zumindest eine eventualvorsätzliche und nicht nur fahrlässige Steuerrückziehung begangen.

**7.6** Da die Beschwerdeführerin eine Reduktion des Strafmasses ausschliesslich mit der Begründung verlangt, sie habe nicht eventualvorsätzlich, sondern fahrlässig gehandelt, und den von der StRK für die eventualvorsätzliche Tatbegehung festgesetzten Bussenfaktor von 1,0 nicht bemängelt (vgl. angefochtene Entscheide E. 9.1), erübrigen sich weitere Erörterungen dazu. Die Beschwerden erweisen sich damit in allen Teilen als unbegründet und sind abzuweisen.

**8.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). 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 die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 (Steuerbussen) wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2005 (Steuerbusse) wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - der Beschwerdeführerin
  - 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.