

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 24. März 2022

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichterin Steinmann
Gerichtsschreiberin Straub

A. _____ und B. _____
vertreten durch Rechtsanwältin ... und Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführende

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
3. März 2020; 100 19 254, 200 19 226)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung) veranlagte A._____ und B._____ mit vordatierten Verfügungen vom 4. Dezember 2018 für das Steuerjahr 2017 nach Ermessen, da die Steuerpflichtigen trotz Mahnung für ihre Steuererklärung nicht die amtlichen Formulare verwendet hatten. Zudem auferlegte sie A._____ und B._____ wegen Verletzung von Verfahrenspflichten gemeinsam eine Busse von Fr. 200.-- pro Steuerart sowie im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern eine Mahngebühr von Fr. 60.--. Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 20. Mai 2019 teilweise gut, bestätigte jedoch die auferlegten Bussen und erhöhte die Gebühren um Fr. 100.-- (Kosten des Einspracheverfahrens) auf Fr. 160.--.

B.

Am 15. Juni 2019 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Nebst der Streichung einer in der Veranlagungsverfügung aufgeführten Steuerschuld beantragten sie, die Bussen und Gebühren seien aufzuheben. Die StRK wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 3. März 2020 ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 3. April 2020, innert Nachfrist verbessert am 30. April 2020, haben A._____ und B._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und die Sache sei zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung, eventuell an die Vorinstanz, zurückzuweisen. Die Steuerverwaltung bzw. die Vorinstanz sei anzuweisen, A._____ und

B._____ eine neue ZPV-Nummer zuzuteilen. Die Bussen und die Mahngebühr von Fr. 60.-- seien aufzuheben. Zudem sei festzustellen, dass «die zwei Steuerveranlagungsverfahren 2017 [...] sowie der Entscheid der [Steuerverwaltung] vom 4. Dezember 2018 Verfassungsrecht verletzt» haben. Die Steuerverwaltung sei weiter anzuweisen, für die Steuerveranlagung von A._____ und B._____ sowie aller Ehepaare im Kanton Bern ein verfassungskonformes System einzuführen. Der Kanton Bern sei schliesslich zu verurteilen, A._____ und B._____ Schadenersatz in der Höhe von Fr. 5'482.-- sowie eine Genugtuung von Fr. 2'000.-- zu bezahlen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 7. Mai 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 11. Juni 2020 die Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen. A._____ und B._____ haben am 24. August 2020 innert erstreckter Frist repliziert und an ihren Anträgen festgehalten.

Auf entsprechendes Ersuchen hin hat die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 25. Februar 2021 fehlende Verfahrensakten nachgereicht. A._____ und B._____ haben am 23. März 2021 und 15. April 2021 dazu Stellung genommen.

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 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]). Die Beschwerdeführenden haben am 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 f. einzutreten.

1.2 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Er wird durch den angefochtenen Entscheid und innerhalb dieses Rahmens durch die Anträge der beschwerdeführenden Partei bestimmt (vgl. BVR 2020 S. 59 E. 2.2 mit Hinweisen; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 5; zum Begriff des Streitgegenstands vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 4 ff.).

1.2.1 Die Vorinstanz ist bezüglich der aufsichtsrechtlichen Anträge auf die Rechtsmittel nicht eingetreten (vgl. angefochtene Entscheide E. 1.1). Wird ein Nichteintretensentscheid angefochten, so ist Prozessthema im nachfolgenden Beschwerdeverfahren grundsätzlich nur, ob die Vorinstanz zu Recht keinen Sachentscheid gefällt hat (BVR 2017 S. 459 E. 2.3 mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 45). Die Beschwerdeführenden bringen vor, die Vorinstanz habe «zu Unrecht versucht, den Verfahrensgegenstand einzig auf die Formulare zu beschränken» (vgl. Beschwerde Rz. 14). Soweit sie damit das vorinstanzliche Nichteintreten betreffend die aufsichtsrechtlichen Anträge beanstanden wollen, fehlt indes eine rechtsgenügende Begründung, weshalb insoweit auf die Beschwerden nicht einzutreten ist (vgl. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG; Michel Daum, a.a.O., Art. 32 N. 27).

1.2.2 Die Beschwerdeführenden beantragen vor Verwaltungsgericht zudem erstmals, der Kanton Bern sei zur Bezahlung von Schadenersatz und einer Genugtuung zu verurteilen, und stellen ebenfalls erstmalig den Antrag, es sei für sie eine neue ZPV-Nummer zu erstellen und die Steuerverwaltung sei anzuweisen, das System für die Veranlagung von Ehepaaren anzupas-

sen. Die Frage einer staatlichen Haftung war indes ebenso wenig Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens wie die Zuordnung einer neuen ZPV-Nummer oder die Einführung eines neuen Systems für die Veranlagung von Ehepaaren. Diese Begehren liegen ausserhalb des Streitgegenstands, weshalb auch insofern auf die Beschwerden nicht einzutreten ist.

1.3 Die Beschwerdeführenden beantragen, es sei festzustellen, dass die Steuerveranlagungsverfahren 2017 sowie die Veranlagungsverfügungen vom 4. Dezember 2018 Verfassungsrecht verletzt hätten (vgl. vorne Bst. C). Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- und Gestaltungsbegehren subsidiär und damit im Allgemeinen nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der um Feststellung ersuchenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2018 S. 310 E. 7.3; Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 72 f.). Ein von der (nicht mehr strittigen) materiellen Richtigkeit der veranlagten Steuern unabhängiges, über die Anfechtung der Bussen und Gebühren hinausgehendes schützenswertes Interesse der Beschwerdeführenden an der Feststellung, dass «die Ermessenstaxation zu Unrecht vorgenommen» worden ist (vgl. Beschwerde Rz. 20) bzw. gegen Verfassungsrecht verstösst, ist weder dargetan noch ersichtlich (vgl. auch hinten E. 5.2.3). Insofern fehlt es an einem schutzwürdigen Feststellungsinteresse und ist auf die Beschwerden ebenfalls nicht einzutreten.

1.4 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 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 142 II 293 E. 1.2, 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 es sich, die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2017 zu vereinigen (Art. 17 Abs. 1 VRPG) und die Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern gemeinsam zu beurteilen.

1.5 Der Streitwert beträgt in beiden Verfahren weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (vgl. Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

1.6 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) und damit auf Einsicht in die Verfahrensakten (Art. 23 Abs. 1 VRPG) sowie aus dem Grundsatz der Schriftlichkeit des Verfahrens (Art. 31 VRPG) ergibt sich die Pflicht der Verwaltung zur vollständigen Aktenführung. In den Akten ist alles festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann. Die Behörden haben die Vollständigkeit der im Verfahren eingebrachten und erstellten Akten sicherzustellen (BGE 142 I 86 E. 2.2, 130 II 473 E. 4.1; BVR 2015 S. 557 E. 3.1, je mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., Art. 23 N. 5 f.).

2.2 Die Steuerverwaltung reichte am 25. Februar 2021 auf entsprechendes Ersuchen hin fehlende Verfahrensakten nach. Unter den «noch nicht aktenkundige[n] Korrespondenzen» und Aktennotizen befindet sich namentlich die Mahnung vom 5. Juli 2018. Die StRK teilte am 2. März 2021 mit, die neu eingereichten Akten hätten ihr im Zeitpunkt der Entscheidung nicht vorgelegen. Die Steuerverwaltung hat es folglich versäumt, die Akten zusammenhängend und vollständig an die StRK zu überweisen, sodass diese ihre Entscheide aufgrund eines unvollständigen erstinstanzlichen Dossiers fällte. Allerdings ist die StRK trotz der fehlenden Unterlagen nicht von einem unvollständigen oder falschen Sachverhalt ausgegangen. Die ergänzten Akten waren sodann den Beschwerdeführenden bekannt und deren Inhalt ist unbestritten geblieben (vgl. Eingaben der Beschwerdeführenden vom

23.3.2021 [act. 21] und 15.4.2021 [act. 25]). Das Verwaltungsgericht hat die nachgereichten Unterlagen zu den Akten genommen und den Beschwerdeführenden Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äussern (vgl. vorne Bst. C). Damit haben sie ihre Rechte vollumfänglich wahrnehmen können. Das Versäumnis der Steuerverwaltung gilt daher als geheilt (vgl. BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5; BGE 137 I 195 E. 2.3, 126 I 68 E. 2, je mit Hinweisen). Da die Beschwerdeführenden die Verletzung der Aktenführungspflicht nicht gerügt haben und ihnen durch diese weder beweisrechtliche Schwierigkeiten noch anderweitige Nachteile entstanden sind, besteht kein Grund, diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen.

2.3 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt weiter die Pflicht der Behörden, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffenen Personen über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und diesen sachgerecht anfechten können. Sie muss zwar die wesentlichen Überlegungen enthalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist aber, dass sich die Rechtsmittelinstanz in ihrer Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 143 III 65 E. 5.2, 142 I 135 E. 2.1, 142 II 49 E. 9.2; BVR 2018 S. 341 E. 3.4.2, 2016 S. 529 E. 4.3, S. 402 E. 6.2). Diese Anforderungen sind vorliegend erfüllt. Die angefochtenen Entscheide sind ausreichend begründet und erlaubten eine sachgerechte Anfechtung, weshalb keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt. Auch im Umstand, dass die Steuerverwaltung nicht ausdrücklich auf sämtliche anwendbaren Verordnungsbestimmungen hingewiesen hat, musste die Vorinstanz keine Verletzung des rechtlichen Gehörs erkennen (vgl. hierzu hinten E. 5.5.2). Soweit die Vorbringen der Beschwerdeführenden in keinem direkten Zusammenhang mit den Steuerveranlagungen 2017 stehen, musste sie die Vorinstanz nicht prüfen (vgl. vorne E. 1.2 und hinten E. 3.3).

3.

Der Streitigkeit liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

3.1 Am 3. März 2017 kontaktierte die Beschwerdeführerin die Steuerverwaltung und beschwerte sich darüber, dass das eheliche Steuerdossier auf den Namen ihres Ehemanns (des Beschwerdeführers) laute. Sie erklärte, sie beide würden sich weigern, «de traïter tout dossier (fiscal ou autre) qui est au nom de monsieur», und ersuchte darum, das Dossier auf ihren Namen abzuändern (Vorakten StV [act. 7B] pag. 1). Nach einer telefonischen Rückmeldung der Steuerverwaltung am 7. März 2017 und einem weiteren Schreiben der Beschwerdeführenden vom 21. März 2017 (vgl. Beilage 17 zur Replik vom 24.8.2020 [act. 14A]) teilte ihnen die Steuerverwaltung am 10. April 2017 schriftlich mit, es sei aus technischen Gründen leider nicht möglich, «de paramétrer des titulaires de dossier variables» (Vorakten StRK [act. 7A] pag. 20). Daraufhin reichten die Beschwerdeführenden ihre Steuererklärung 2016 auf den offiziellen Formularen ein (Vorakten StV [act. 7B] pag. 2 ff). Mit Schreiben vom 27. Oktober 2017 wurden sie aufgefordert, für die Rückerstattung von Steuern ein Konto anzugeben, das entweder auf den Namen des Ehemanns oder auf beide Namen laute. Entgegen dieser Aufforderung gaben sie in ihrer Antwort ein nur auf die Beschwerdeführerin lautendes Postkonto an. Die Steuerverwaltung überwies den Überschuss in der Folge auf das genannte Konto der Ehefrau (Vorakten StRK [act. 7A] pag. 16-14; vgl. auch angefochtene Entscheide E. 1.2).

3.2 Am 9. März 2018 reichten die Beschwerdeführenden bei der kantonalen Steuerverwaltung ein handschriftlich verfasstes, als «déclaration d'impôt 2017» bezeichnetes und auf den 26. Februar 2018 datiertes Dokument ein (Vorakten StRK [act. 7A] pag. 30-28). Die Steuerverwaltung akzeptierte diese Eingabe nicht, sandte sie im April 2018 an die Beschwerdeführenden zurück (vgl. «chronologie des échanges avec l'intendance des impôts», Vorakten StV [act. 7B] pag. 19) und erliess am 5. Juli 2018 eine Mahnung (vgl. act. 18A). Mit Schreiben vom 18. Juli 2018 machte die Steuerverwaltung der Stadt C._____ die Beschwerdeführenden darauf aufmerksam, dass die Formulare 1-5 nicht eingereicht worden seien, und setzte ihnen hierfür eine Frist von 14 Tagen (Vorakten StRK [act. 7A] pag. 49). Die Beschwerdeführenden erklärten mit Schreiben vom 20. Juli

2018, sie seien nicht bereit, die Formulare zu benutzen, solange diese nicht der Gleichberechtigung von Mann und Frau entsprechend ausgestaltet seien, und reichten wiederum eine handschriftliche «déclaration d'impôt 2017» (datiert vom 29.7.2018) ein (Vorakten StRK [act. 7A] pag. 48 bzw. 27-21). Die Steuerverwaltung der Stadt C._____ sandte das Dokument am 8. August 2018 an die Beschwerdeführenden zurück und liess ihnen erneut die offiziellen Formulare zukommen mit der Aufforderung, diese korrekt auszufüllen (Vorakten StV [act. 7B] pag. 14). Die Beschwerdeführenden teilten am 28. August 2018 mit, sie würden noch immer nicht verstehen, was die Steuerbehörde mit «remplir correctement la déclaration» meine, umso weniger als diese ihre «problèmes de systèmes informatiques et [...] égalité hommes-femmes [des] formulaires de déclaration» noch immer nicht gelöst habe (Vorakten StV [act. 7B] pag. 15). Am 19. September 2018 reichten sie nochmals die «déclaration d'impôt 2017» vom 29. Juli 2018 ein (vgl. act. 18A). Mit Verfügung vom 4. Dezember 2018 wurden sie für das Steuerjahr 2017 nach Ermessen veranlagt, wobei die Steuerverwaltung der Veranlagung die Zahlen gemäss handschriftlicher «déclaration» zugrunde legte. Ausserdem auferlegte sie ihnen pro Steuerart eine Busse von Fr. 200.-- wegen Verletzung von Verfahrenspflichten sowie im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern eine Mahngebühr von Fr. 60.-- (Vorakten StV [act. 7B] pag. 18-16).

3.3 Soweit die Beschwerdeführenden rügen, die Vorinstanz habe den rechtserheblichen Sachverhalt nicht richtig und unvollständig festgestellt, ist ihnen Folgendes entgegenzuhalten: Die von ihnen im Zusammenhang mit dieser Rüge aufgezählten Sachverhaltselemente stehen, soweit sie von der Vorinstanz tatsächlich unerwähnt geblieben sind, in keinem direkten Zusammenhang mit dem Veranlagungsverfahren 2017 und den auferlegten Bussen und Gebühren. Die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung erweist sich damit weder als unrichtig noch als unvollständig. Es trifft auch nicht zu, dass die Vorinstanz «zu Unrecht versucht [hat], den Streitgegenstand einzig auf die Formulare zu beschränken». Gegenstand des Verfahrens sind die Steueranlagungen im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer für das Jahr 2017 (vgl. auch vorne E. 1.2).

4.

4.1 Das geltende Steuerrecht sieht die gemeinsame Veranlagung von verheirateten Steuerpflichtigen bei den Einkommens- und Vermögenssteuern vor. Die Eheleute bilden eine Veranlagungsgemeinschaft: Ihre Steuerfaktoren werden addiert und sind in einer gemeinsamen Steuererklärung zu deklarieren (Art. 10 Abs. 1 StG; Art. 9 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 3 Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben ihre Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus, vertreten sich gegenseitig im Veranlagungsverfahren (Art. 156 Abs. 1-3 StG; Art. 113 Abs. 1-3 DBG; Art. 40 Abs. 1-3 StHG) und haften solidarisch für die Gesamtsteuern (Art. 15 Abs. 1 StG; Art. 13 Abs. 1 DBG). Ehemann und Ehefrau gelten damit als steuerrechtlich gleichgestellt (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] Nr. 30 vom 21.12.2010 [nachfolgend: KS Nr. 30] Ziff. 15.1, abrufbar unter <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Steuerpolitik, Steuerstatistiken, Publikationen/Steuerpolitik/Fachinformationen/Botschaften/Ehepaar- und Familienbesteuerung»).

4.2 Im Kanton Bern wird wie in vielen anderen Kantonen nach der Heirat für das Steuereossier des Ehepaars automatisch die im Verkehr mit den Steuerbehörden wesentliche Identifikationsnummer gemäss der Zentralen Personenverwaltung (ZPV-Nummer; vgl. auch Art. 4 und Art. 7 der Verordnung vom 20. Januar 2021 über die Zentrale Personenverwaltung [ZPV V; BSG 152.052]) des Ehemanns verwendet. Bei eingetragenen Partnerschaften wird die ZPV-Nummer der Person, deren Nachname im Alphabet zuerst kommt, zur gemeinsamen Steuernummer (vgl. Meier/Ryter, Gleichstellung der Ehegatten im Steuerverfahren, StR 76/2021 S. 235 ff., 236). – Der Umstand, dass die Ehefrau mit der Heirat im Verkehr mit den Steuerbehörden automatisch ihre ZPV-Nummer «verliert» und derjenigen des Ehemanns zugeordnet wird, wird zunehmend als geschlechterdiskriminierend kritisiert: Die Praxis stamme aus einer Zeit, als der Ehemann der Hauptverdiener gewesen sei und somit meist eine umfangreichere Steuererklärung habe ausfüllen müssen. Dieses Rollenverständnis dürfte heute gemeinhin als überholt bezeichnet werden (vgl. Meier/Ryter, a.a.O., insb. S. 236, 239, 241 f.; zum

Ganzen ferner Andrea Opel, Frauenbenachteiligende Familienbesteuerung, StR 76/2021 S. 182 ff., insb. 183, 185).

4.3 Am 10. Juni 2020 wurde beim Regierungsrat des Kantons Bern die Motion «Wahlfreiheit bei den Steuerfällen bei Heirat und Eintragung der Partnerschaft» eingereicht (Motion 184-2020 Schindler [Bern, SP], RRB Nr. 1386/2020 vom 2.12.2020, abrufbar unter <www.rr.be.ch>, Rubriken «Beschlüsse/Beschlüsse suchen»). Damit soll erreicht werden, dass Eheleute künftig selber bestimmen, wessen ZPV-Nummer nach der Heirat weitergeführt wird, und dass nach einer Scheidung die vorhandenen Daten beider Personen in deren jeweiliges Dossier übertragen werden (so bereits Motion 069-2017 Schindler [Bern, SP], RRB Nr. 738/2017 vom 5.7.2017, abrufbar unter <www.rr.be.ch>, Rubriken «Beschlüsse/Beschlüsse suchen»). In seiner Antwort vom 2. Dezember 2020 wies der Regierungsrat darauf hin, dass «seit dem Kalenderjahr 2019 (Steuerjahr 2018)» der Datentransfer bei Heirat bzw. Eintragung einer Partnerschaft gewährleistet sei und erklärte sich damit einverstanden, diesen auch bei einer Scheidung oder Trennung zu ermöglichen. Hingegen ersuchte er den Grossen Rat, den Antrag auf Wahlfreiheit der ZPV-Nummer namentlich aus Kostengründen lediglich als Postulat anzunehmen (vgl. RRB Nr. 1386/2020 vom 2.12.2020, abrufbar unter <www.rr.be.ch>, Rubriken «Beschlüsse/Beschlüsse suchen»). Am 16. März 2021 nahm der Grosse Rat die Motion «Wahlfreiheit bei den Steuerfällen bei Heirat und Eintragung der Partnerschaft» an. Er beauftragte den Regierungsrat, (1.) dafür zu sorgen, dass Steuerpflichtige bei der Heirat frei entscheiden können, welche der beiden ZPV-Nummern künftig jene der Familie ist, (2.) dafür zu sorgen, dass die Daten beider Eheleute bei der Scheidung in beide Steuerdossiers übertragen werden und (3.) dieselbe Regelung für gleichgeschlechtliche Paare in eingetragener Partnerschaft einzuführen (vgl. Frühlingssession 2021 des Grossen Rates, Geschäfts-Nr. 2020.RRGR.238, abrufbar unter <www.gr.be.ch>, Rubriken «Geschäfte/Geschäftssuche»).

4.4 Auf Bundesebene ist zum Thema Gleichstellung von Frau und Mann bei der Steuerveranlagung eine Interpellation hängig (Interpellation Nr. 20.3528 von Nationalrätin Ursula Schneider Schüttel). Darin wird bemängelt, dass mehrere Kantone ihre Steuerverfahren und Steuerformulare für

verheiratete Paare trotz neuem Eherecht und Gleichstellungsartikel in der Bundesverfassung nicht angepasst hätten und weiterhin die «verfassungs- und gesetzwidrige patriarchalische Form des Ehemanns als Haupt einer Ehe» anwendeten. Als Beispiele nennt die Interpellantin die Führung der Steuerakten eines Paares nach der Heirat unter alleinigem Namen und der Registraturnummer des Ehemanns, die Rückerstattung von Steuerbeträgen ohne Information beider Steuerpflichtiger auf ein Konto des Ehemanns, Steuerformulare mit diskriminierenden Bezeichnungen der Ehefrau sowie die Allein-Ansprache des Ehemanns bei der Korrespondenz. Gemäss Stellungnahme des Bundesrats vom 12. August 2020 wird die ESTV im Verlauf des Jahres 2021 «prüfen, ob eine zukünftige Kontrolle der [...] Diskriminierung der verheirateten Frauen in das Erhebungsportefeuille aufzunehmen [sei]». Zur verfahrensrechtlichen Stellung von Verheirateten habe die ESTV bereits im KS Nr. 30 diskriminierungsfreie Ausführungen gemacht. Im Übrigen seien die Musterformulare der ESTV (wie z.B. die Steuererklärung für die direkte Bundessteuer ab der Steuerperiode 2007) geschlechtergerecht formuliert (vgl. Interpellation Nr. 20.3528 inkl. Stellungnahme des Bundesrats, abrufbar unter <www.parlament.ch>, Rubriken «Ratsbetrieb/Curia Vista/Geschäfte»). Die Interpellation wurde im Nationalrat noch nicht behandelt (Stand 22.3.2022).

5.

Die Beschwerdeführenden fechten die ihnen von der Steuerverwaltung pro Steuerart auferlegten Bussen von je Fr. 200.-- sowie die Mahngebühr von Fr. 60.-- an. Nicht mehr strittig ist die materielle Richtigkeit der Steuerveranlagungen 2017, insbesondere die sich nicht auf das Ergebnis auswirkende Berücksichtigung einer Steuerschuld.

5.1 Bei den Strafbestimmungen des Steuerrechts handelt es sich um materielles Strafrecht. Dies gilt, wie sich bereits dem jeweiligen Titel «Steuerstrafrecht» im Gesetz entnehmen lässt (vgl. vor Art. 216 StG bzw. vor Art. 174 DBG), auch für die Verletzung von Verfahrenspflichten. Die allgemeinen Grundsätze des Straf- und des Verfassungsrechts sowie der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) finden daher für die

vorliegenden steuerstrafrechtlichen Verfahren ohne Einschränkung Anwendung (vgl. BVR 2005 S. 317 E. 2.1 mit Hinweisen). Die Strafbarkeit der Verfahrenspflichtverletzung bezweckt den Schutz der Steuerrechtsordnung, die ihrerseits die gesetzmässige Veranlagung zum Ziel hat. Mit einer Verfahrenspflichtverletzung geht eine zumindest abstrakte Gefährdung des Steueranspruchs des Gemeinwesens einher. Der entsprechende Straftatbestand soll den Steueranspruch schon vor und unabhängig von einer Beeinträchtigung (Steuerausfall) schützen; die abstrakte Gefährdung des geschützten Rechtsguts genügt (vgl. Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 174 DBG N. 6). Zu prüfen ist nachfolgend, ob die objektiven und subjektiven Tatbestandselemente der Verfahrenspflichtverletzung erfüllt sind (E. 5.2 ff. bzw. E. 5.3 ff.). In einem weiteren Schritt ist zu untersuchen, ob Rechtfertigungsgründe für die Pflichtverletzung vorliegen, die das Unrecht bzw. die Rechtswidrigkeit eines tatbestandsmässigen Handelns aufzuheben vermögen (E. 5.4 ff.), und ob ein unrechtmässiges Handeln den Beschwerdeführenden persönlich vorwerfbar ist (Schuldfrage; E. 5.5 ff.; vgl. zum Ganzen Trechsel/Noll/Pieth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit, 7. Aufl. 2017, S. 67 ff., 80 ff. [Tatbestandsmässigkeit], 110 ff. [Rechtswidrigkeit], 142 ff. [Schuld]; Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, 4. Aufl. 2011, § 8 N. 2, N. 3 ff. [Tatbestand], N. 13 ff. [Rechtswidrigkeit], N. 22 ff. [Schuld]).

5.2 Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des StG bzw. DBG oder nach einer aufgrund dieser Gesetze getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, wird gemäss Art. 216 Abs. 1 StG bzw. Art. 174 Abs. 1 DBG mit Busse bestraft. Eine Pflichtverletzung liegt insbesondere vor, wenn die steuerpflichtige Person die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht (Art. 216 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 174 Abs. 1 Bst. a DBG).

5.2.1 Gemäss Art. 170 Abs. 2 StG muss die steuerpflichtige Person die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen innert der vom Regierungsrat festgesetzten Frist einreichen. Zur Steuererklärung in Papierform sind ausschliesslich die amtlichen Formulare oder die von

der kantonalen Steuerverwaltung anerkannten PC-Formulare mit Barcode zugelassen (Art. 3 Abs. 1 der Verordnung vom 30. Januar 2002 über das Veranlagungsverfahren [VVV; BSG 661.521.1]). Im Bereich der direkten Bundessteuer schreibt Art. 124 Abs. 2 DBG vor, dass die steuerpflichtige Person das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen muss. Die Steuererklärungspflicht (Deklarationspflicht) ist die bedeutendste Verfahrenspflicht der Steuerpflichtigen. Diese werden mit der Steuererklärung angehalten, in standardisierter Form mittels eines amtlichen Formulars Auskunft über ihre tatsächlichen Verhältnisse zu geben (vgl. Art. 170 Abs. 1 StG bzw. Art. 124 Abs. 1 DBG). Die Verwendung der amtlichen Formulare ist unerlässlich. Nur so kann und darf die Veranlagungsbehörde davon ausgehen, dass sich die Steuerpflichtigen alle für eine vollständige und richtige Veranlagung wesentlichen Fragen gestellt und diese wahrheitsgemäss beantwortet haben. Werden die Steuerfaktoren und deren Zusammensetzung der Steuerbehörde ohne amtliches Formular bekannt gegeben, liegt keine rechtsgenügende («gültige») Deklaration vor, was bedeutet, dass damit die Steuerklärungspflicht in formeller Hinsicht nicht gehörig erfüllt worden ist (vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 16 Rz. 16; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 124 DBG N. 18 ff., 27 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 124 N. 10; Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.] Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 170 N. 5). Die Steuererklärung kann im Kanton Bern auch im Internet ausgefüllt und elektronisch übermittelt werden: Die Formulare stehen den Steuerpflichtigen nach einer Registrierung auf der Plattform «BE-Login» online zur Verfügung (vgl. Art. 6 VVV; zur Zulässigkeit der elektronischen Datenerfassung vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 124 N. 14 und Art. 102 N. 22).

5.2.2 Die Auferlegung einer Busse wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 216 StG bzw. Art. 174 DBG setzt eine vorgängige Mahnung voraus. Aus der Mahnung muss für die mitwirkungspflichtige Person ersichtlich sein, welche Verfahrenshandlungen innert welcher Frist von ihr

verlangt werden (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 174 DBG N. 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 174 N. 21; Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 216 N. 18). Da die Verfahrenspflichtverletzung letztlich erst dadurch erfolgt, dass der Mahnung nicht Folge geleistet wird, ist die Nichtbefolgung der Mahnung als objektives Tatbestandsmerkmal zu qualifizieren (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 174 DBG N. 19; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 174 N. 20; Peter Locher, a.a.O., Art. 174 N. 2; Hannes Teuscher, a.a.O., Art. 216 N. 19).

5.2.3 Aus den genannten gesetzlichen Grundlagen ergibt sich, dass für eine Steuererklärung in Papierform, wie sie die Beschwerdeführenden im strittigen Steuerjahr gewählt haben, die amtlichen Formulare hätten verwendet werden müssen (vgl. vorne E. 5.2.1). Die handschriftlichen, als «déclaration d'impôt 2017» bezeichneten Dokumente genügten den Formerfordernissen einer Steuererklärung mithin nicht bzw. konnten von der Steuerverwaltung nicht als fristgerecht eingereichte Steuererklärung entgegengenommen werden, sodass zumindest eine abstrakte Gefährdung der Steuerrechtsordnung gegeben war (vgl. vorne E. 5.1). Die Beschwerdeführenden wurden mit Schreiben der Steuerverwaltung vom 5. Juli 2018 unter Hinweis auf die Rechtsfolgen der Ermessensveranlagung und Busse gemahnt (vgl. act. 18A). Der objektive Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 216 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 174 Abs. 1 Bst. a DBG ist damit erfüllt. Ebenfalls erfüllt sind bei dieser Sachlage die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG). Die Steuerverwaltung hat sich im Übrigen bei der Veranlagung auf die Angaben der Beschwerdeführenden in ihren handschriftlichen Eingaben gestützt, und den Beschwerdeführenden ist aus der Bezeichnung als Veranlagung «nach Ermessen» insofern kein Nachteil entstanden.

5.3 Der subjektive Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 216 Abs. 1 StG bzw. Art. 174 Abs. 1 DBG). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt wird (sog. direkter Vorsatz) bzw. wenn der Erfolgseintritt für möglich gehalten und in Kauf genommen

wird (sog. Eventualvorsatz; vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2 mit Hinweisen). – Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, die Steuererklärung absichtlich nicht auf den offiziellen Formularen eingereicht zu haben. So teilten sie der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 20. Juli 2018 ausdrücklich mit, sie seien nicht bereit, die Formulare zu benutzen, solange diese nicht der Gleichberechtigung von Mann und Frau entsprechend ausgestaltet seien (vgl. vorne E. 3.2). Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführenden ihre Pflicht zur rechtsgültigen Einreichung der Steuererklärung vorsätzlich verletzt haben. Damit ist auch das subjektive Tatbestandselement erfüllt. Die Beschwerdeführenden haben trotz erfolgter Mahnung vorsätzlich eine ihnen nach den Vorschriften des StG bzw. DBG obliegende Pflicht verletzt, weshalb sich die Auferlegung von Bussen grundsätzlich als gerechtfertigt erweist (Art. 216 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 174 Abs. 1 Bst. a DBG).

5.4 Die Beschwerdeführenden machen sinngemäss geltend, für die Pflichtverletzung liege ein Rechtfertigungsgrund vor, da die Ausgestaltung des amtlichen Formulars zur Steuererklärung, insbesondere die automatische Erstnennung des Ehemanns und die Verwendung von dessen ZPV-Nummer für beide Eheleute gegen das Gebot der rechtlichen und tatsächlichen Gleichstellung von Mann und Frau (Art. 8 BV; Art. 10 KV) verstossen würden.

5.4.1 Tatbestandsmässiges Verhalten ist regelmässig auch rechtswidrig. Ausnahmsweise gilt das Unrecht als aufgehoben oder ausgeschlossen, wenn ein Rechtfertigungsgrund vorliegt (vgl. Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 174 ff., N. 23). Da die Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung als echte Strafe gilt (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 174 DBG N. 35; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 174 N. 2 ff.; vorne E. 5.1), kommen in erster Linie die Rechtfertigungsgründe des StGB infrage (vgl. betreffend die direkte Bundessteuer auch Art. 333 Abs. 1 StGB), namentlich gesetzlich erlaubtes Handeln, Notwehr oder Notstand (Art. 14 ff. StGB; vgl. Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 174 ff., N. 23 f.; Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, S. 90 ff.).

5.4.2 Notwehr im Sinn von Art. 15 StGB setzt voraus, dass eine Person ohne Recht angegriffen oder unmittelbar mit einem Angriff bedroht wird. In diesem Fall ist die angegriffene bzw. unmittelbar bedrohte Person (und auch

Drittpersonen im Rahmen der sogenannten Notwehrhilfe) berechtigt, den Angriff in einer den Umständen angemessenen Weise abzuwehren. Notstand liegt gemäss Art. 17 StGB vor, wenn eine Straftat notwendig war, um die Rechtsgüter der Täterin oder des Täters aus einer unmittelbaren und nicht anders abwendbaren Gefahr zu retten. Art. 17 StGB erfasst nur den individuellen Notstand, nicht aber die Wahrung allgemeiner Rechtsgüter. Kollektive Rechtsgüter und allgemeine Werte wie die Gleichheit der Bürgerinnen und Bürger vor dem Gesetz fallen nicht unter den Notstand; in Bezug auf solche kommen nur übergesetzliche Rechtfertigungsgründe infrage (vgl. BGE 129 IV 6 E. 3.2, 94 IV 68 E. 2; Andreas Donatsch, in Donatsch [Hrsg.], StGB/JStG Kommentar, 20. Aufl. 2018, Art. 17 StGB N. 2; Niggli/Göhlich, in Basler Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 17 StGB N. 5). Als gewohnheitsrechtlicher, notstandsähnlicher Rechtfertigungsgrund gilt die «Wahrung» oder «Wahrnehmung berechtigter Interessen». Sogenannt «übergesetzliche» bzw. «ausserstrafgesetzliche» Rechtfertigungsgründe werden in der strafrechtlichen Praxis aber nur sehr zurückhaltend anerkannt und bei der Würdigung der Subsidiarität und der Verhältnismässigkeit besonders strengen Anforderungen unterworfen (vgl. BGE 147 IV 297 E. 2.7 [Pra 110/2021 Nr. 133], 146 IV 297 E. 2.2.1, 129 IV 6 E. 3.3 mit Hinweisen; BGer 6B_426/2013 vom 18.12.2013 E. 2; Andreas Donatsch, a.a.O., Art. 14 StGB N. 6 f.; noch zurückhaltender Niggli/Göhlich, a.a.O., Vor Art. 14 StGB N. 66 ff.). Die Voraussetzungen dafür sind erfüllt, wenn die rechtswidrige Tat ein notwendiges und geeignetes Mittel für den Schutz legitimer Interessen darstellt, deren Bedeutung klar über diejenige der durch die verletzte Bestimmung geschützten Rechtsgüter hinausgeht, und ausserdem das einzige Mittel für diesen Schutz darstellt (vgl. BGE 147 IV 297 E. 2.7 [Pra 110/2021 Nr. 133]). Der Rechtfertigungsgrund der Wahrnehmung berechtigter Interessen setzt mithin voraus, dass zuvor der Rechtsweg mit legalen Mitteln beschritten und ausgeschöpft worden ist (BGE 146 IV 297 E. 2.2.1, 129 IV 6 E. 3.3).

5.4.3 Niemand darf diskriminiert werden, namentlich nicht wegen der Herkunft, der Rasse, des Geschlechts, des Alters, der Sprache, der sozialen Stellung, der Lebensform, der religiösen, weltanschaulichen oder politischen Überzeugung oder wegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung (Art. 8 Abs. 2 BV; Art. 10 Abs. 1 KV). Mann und Frau sind

gleichberechtigt. Das Gesetz sorgt für die rechtliche und tatsächliche Gleichstellung von Mann und Frau, vor allem in Familie, Ausbildung und Arbeit (Art. 8 Abs. 3 BV; vgl. auch Art. 10 Abs. 1 KV). Damit verbunden ist ein Auftrag zur Schaffung tatsächlicher Gleichheit in der sozialen Wirklichkeit (vgl. auch Art. 10 Abs. 3 KV). Art. 8 Abs. 3 Satz 2 BV enthält zudem einen Sozialgestaltungsauftrag, der dahingeht, auf den Abbau bestehender Stereotypisierungen und diskriminierender Strukturen hinzuwirken. Es sollen gezielte Massnahmen getroffen werden, um stereotype Rollenbilder und gesellschaftlich institutionalisierte Verhaltensmuster sowie damit einhergehende Benachteiligungen zu beseitigen und ein Umdenken in der Gesellschaft einzuleiten (vgl. BGE 137 I 305 E. 3.1; Rhinow/Schefer/Uebersax, Schweizerisches Verfassungsrecht, 3. Aufl. 2016, § 19 N. 1950; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl. 2008, S. 687). Art. 8 BV schliesst die Geschlechtszugehörigkeit als taugliches Kriterium für rechtliche Differenzierungen aus. Eine unterschiedliche Behandlung von Mann und Frau ist nur zulässig, wenn auf dem Geschlecht beruhende biologische und funktionale Unterschiede eine Gleichbehandlung absolut ausschliessen. Der Vorbehalt biologischer und funktionaler Unterschiede bedeutet insbesondere nicht, dass überkommenen Rollenverständnissen weiterhin rechtliche Relevanz verliehen werden darf (vgl. BGE 140 I 305 E. 4; BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017 E. 3.1, je mit Hinweisen). Mit der Ratifikation des Übereinkommens vom 18. Dezember 1979 zur Beseitigung jeder Form von Diskriminierung der Frau (CEDAW; SR 0.108) hat sich die Schweiz auch international zur Ergreifung von Gleichstellungsmassnahmen verpflichtet. Gemäss Art. 5 Bst. a CEDAW treffen die Vertragsstaaten alle geeigneten Massnahmen, um einen Wandel in den sozialen und kulturellen Verhaltensmustern von Mann und Frau zu bewirken und Vorurteile und Praktiken zu beseitigen, die auf der Vorstellung von der Unter- oder Überlegenheit des einen oder anderen Geschlechts oder der stereotypen Rollenverteilung von Mann und Frau beruhen. Die Vertragsstaaten haben sich ausserdem verpflichtet, Handlungen oder Praktiken zu unterlassen, die die Frau diskriminieren, und dafür zu sorgen, dass alle staatlichen Behörden und öffentlichen Einrichtungen im Einklang mit dieser Verpflichtung handeln (Art. 2 Bst. d CEDAW). Sowohl die Verfassung als auch das Übereinkommen überlassen die Wahl der Mittel dem Bund und den Kantonen. Ein Ermessensspielraum steht ihnen jedoch nur bei der Frage zu, wie sie diesen Auftrag erfüllen; dagegen ist das «Ob»

verfassungs- und völkerrechtlich vorgegeben (BGE 137 I 305 E. 4). Der Auftrag zur Schaffung tatsächlicher Gleichstellung ist verbindlich. Auch die rechtsanwendenden Behörden sind verpflichtet, dem Geschlechtergleichheitsgebot in den Schranken ihrer Zuständigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. BGE 137 I 305 E. 3.1; Bernhard Waldmann, in Basler Kommentar, 2015, Art. 8 BV N. 103, 106 f.; Müller/Schefer, a.a.O., S. 746 f.).

5.4.4 Zur Diskussion steht hier nicht eine rechtliche bzw. «materielle» Ungleichbehandlung von Frau und Mann, sondern die administrative Erfassung von Ehepaaren, die sich u.a. in den Formularen der Steuererklärung abbildet. Die Voranstellung des Ehemanns und die Übernahme von dessen ZPV-Nummer hat keine rechtliche oder tatsächliche Benachteiligung der Ehefrau zur Folge und wirkt sich nicht auf die Steuerveranlagung aus. Es geht mithin nicht um eine diskriminierende Besteuerung, und – nachdem die Steuerverwaltung das Konto der Ehefrau für die Auszahlung der zu viel bezahlten Steuern akzeptiert hat (vgl. vorne E. 3.1) – auch nicht um eine tatsächliche Benachteiligung bei Rückzahlungen. Die technische Umsetzung des Veranlagungsverfahrens durch die Steuerverwaltung widerspiegelt aber ein mittlerweile überholtes, stereotypisiertes Rollenbild von Ehepaaren. Sie kann subjektiv als Herabwürdigung empfunden werden und wird zu Recht als nicht mehr zeitgemäss kritisiert. Eine Änderung dieser Praxis wäre deshalb zu begrüssen (vgl. vorne E. 4.2 ff.). Insbesondere ist nicht ohne weiteres ersichtlich, weshalb im Verkehr mit den Steuerpflichtigen nicht gewisse Anpassungen möglich sein sollten, wie beispielsweise die Nennung beider ZPV-Nummern oder der Zugriff auf das Steuerdossier mit beiden ZPV-Nummern. Ob die gerügte Ungleichbehandlung eine Diskriminierung im Sinn von Art. 8 BV bzw. Art. 10 KV darstellt oder ob die Benachteiligung so gering erscheint, dass sie nicht als eigentlicher Angriff auf die Wertschätzung der Ehefrau(en) im verfassungsrechtlichen Sinn bezeichnet werden kann und somit nicht als Diskriminierung gilt, kann mit Blick auf die nachfolgende Erwägung offenbleiben («de minima non curat praetor»; vgl. hierzu Bernhard Waldmann, Das Diskriminierungsverbot von Art. 8 Abs. 2 BV als besonderer Gleichheitssatz, Habil. Freiburg 2003, S. 316).

5.4.5 Die Beschwerdeführenden berufen sich sinngemäss auf die Wahrung berechtigter Interessen. Die geltend gemachte diskriminierende Praxis der

Steuerverwaltung stellt indes weder einen unmittelbaren, rechtswidrigen Angriff noch eine unmittelbare Gefahr für die Rechtsgüter der Beschwerdeführenden dar. Selbst wenn ihr Anliegen berechtigt sein mag, ist das Nichteinreichen der Steuererklärung bzw. die Weigerung, die offiziellen Formulare zu verwenden, kein geeignetes und angemessenes Mittel, um das angestrebte Ziel zu erreichen: Es besteht ein gewichtiges öffentliches Interesse des Gemeinwesens an der Abklärung des Sachverhalts und an einer rechtmässigen Veranlagung; zudem können die von der Steuerverwaltung vorgebrachten technischen Hindernisse, die der Voranstellung der Ehefrau bzw. der freien Wahl der ZPV-Nummer für Ehepaare entgegenstehen, offenbar nicht ohne erheblichen finanziellen und zeitlichen Aufwand behoben werden (vgl. Antwortschreiben der StV vom 10.4.2017, Beilage 19 zur Replik vom 24.8.2020 [act. 14A] bzw. Vorakten StRK [act. 7A] pag. 20; vgl. auch vorne E. 4.3 sowie Meier/Ryter, a.a.O., S. 241 f.). Es liegt folglich weder eine Notwehr- noch eine Notstandssituation vor. Auch die für die Wahrnehmung berechtigter Interessen geltende Voraussetzung, dass der Rechtsweg mit legalen Mitteln beschritten und ausgeschöpft worden sein muss (vgl. vorne E. 5.4.2), ist hier nicht erfüllt: Die beim Rechtsdienst der Steuerverwaltung am 21. März 2017 beantragte «[rectification du] nom du titulaire du dossier» haben die Beschwerdeführenden nach dem Antwortschreiben der Steuerverwaltung vom 10. April 2017 nicht weiterverfolgt (vgl. Beilage 17 zur Replik vom 24.8.2020 [act. 14A]; vorne E. 3.1). Das aktenkundige Schreiben an die Aufsichtsbehörde datiert sodann vom 19. Januar 2020. Die Beschwerdeführenden haben sich mithin erst dorthin gewandt, nachdem sie die Weisung zum Gebrauch der amtlichen Formulare missachtet hatten, die Ermessensveranlagungen 2017 bereits ergangen und die Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung abgeschlossen waren (vgl. Vorakten StRK [act. 7A] pag. 90 ff.). Es liegt nach dem Gesagten kein Rechtfertigungsgrund vor, der die Rechtswidrigkeit des tatbestandsmässigen Verhaltens aufheben würde.

5.5 Die Auferlegung einer Strafe (hier einer Busse) erfordert nicht nur, dass jemand tatbestandsmässig und rechtswidrig gehandelt hat, sondern setzt auch die persönliche Verantwortlichkeit bzw. Schuld der betreffenden Person voraus. Die rechtliche Beurteilung der Verantwortlichkeit erfolgt anhand der Kriterien der Schuldfähigkeit, des Unrechtsbewusstseins bzw. der Verbotskenntnis und der Zumutbarkeit rechtmässigen Verhaltens (vgl.

Trechsel/Noll/Pieth, a.a.O., S. 143 ff.; Günter Stratenwerth, a.a.O., § 11 N. 1, N. 8 ff.).

5.5.1 Es bestehen keine Hinweise für eine Schuldunfähigkeit oder verminderte Schuldfähigkeit seitens der Beschwerdeführerin oder des Beschwerdeführers (vgl. Art. 19 f. StGB). Sie machen auch nicht geltend, zur Zeit der Tat nicht oder nur teilweise fähig gewesen zu sein, das Unrecht der Tat einzusehen oder gemäss dieser Einsicht zu handeln. Hingegen berufen sich die Beschwerdeführenden sinngemäss auf einen Verbotsirrtum, da ihnen die Steuerverwaltung als gesetzliche Grundlage für die Pflicht zur Verwendung der offiziellen Formulare lediglich Art. 170 StG, nicht aber Art. 3 VVV genannt habe. Aus Art. 170 StG sei nicht ersichtlich, dass die Steuererklärung auf den offiziellen Formularen erfolgen müsse, weshalb sie darauf vertraut hätten, dass auch «eine eigenhändig geschriebene Steuererklärung legal [sei]». Wenn die Steuerverwaltung richtig und vollumfänglich informiert hätte, hätten sie wie in den nachfolgenden Jahren die offiziellen Formulare verwendet.

5.5.2 Grundsätzlich wird vorausgesetzt, dass sich die Rechtsunterworfenen um die Kenntnis der gesetzlichen Regelungen bemühen. Unkenntnis der geltenden Vorschriften schützt in der Regel nicht vor Strafe (vgl. BGE 129 IV 238 E. 3.1; BGer 6B_216/2018 vom 14.11.2018 E. 2.3). Aus dem Umstand, dass sie angeblich trotz mehrfacher Nachfrage nicht (auch) auf Art. 3 VVV hingewiesen worden seien, können die Beschwerdeführenden mithin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im Übrigen ergibt sich die Pflicht zur Verwendung der amtlichen Formulare bereits aus den einschlägigen Bestimmungen der Steuergesetze. Art. 170 StG hat folgenden Wortlaut (Hervorhebungen durch das Gericht):

Art. 170 Steuererklärung

¹ Die Steuerpflichtigen werden durch öffentliche Bekanntgabe oder Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Steuerpflichtige, die kein Formular erhalten, müssen es bei der zuständigen Behörde verlangen.

² Die steuerpflichtige Person muss die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig *ausfüllen*, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen innert der vom Regierungsrat festgesetzten Frist einreichen. Die persönliche Unterzeichnung ist nicht erforderlich bei vertraglicher Vertretung durch den Ehegatten.

In der den Beschwerdeführenden vermutlich besser bekannten französischen Fassung lautet der Gesetzestext wie folgt (Hervorhebungen durch das Gericht):

Art. 170 Déclaration d'impôts

¹ Les personnes contribuables sont invitées, par publication officielle ou par l'envoi du formulaire, à *remplir* et à déposer une déclaration d'impôt. Les personnes contribuables qui n'ont pas reçu de formulaire doivent en demander un à l'autorité compétente.

² La personne contribuable doit *remplir* la déclaration d'impôt et les formules intercalaires de manière complète et conforme à la vérité; elle doit les signer personnellement et les remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai fixé par le Conseil-exécutif. Dans les cas de représentation contractuelle entre époux, il n'est toutefois pas nécessaire que le conjoint représenté signe personnellement la déclaration et les autres formulaires.

Wie die Vorinstanz in den angefochtenen Entscheiden zutreffend festgehalten hat, lässt der Wortlaut der Bestimmung ohne weiteres darauf schliessen, dass für die Steuererklärung das zugestellte Formular auszufüllen ist (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2 und 5.1). Dies ergibt sich einerseits aus dem Wort *ausfüllen* bzw. *remplir* und andererseits aus der Pflicht, bei Nichterhalt des Formulars bei der zuständigen Behörde ein solches zu verlangen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden kann «ausfüllen» bzw. «remplir» nicht so interpretiert werden, dass gleichermassen ein selbst gestaltetes Dokument eingereicht werden darf. Die Formulierung in Art. 124 DBG hinsichtlich der direkten Bundessteuer hat in beiden Sprachen einen ähnlichen Wortlaut wie Art. 170 StG, ist aber insofern präziser, als ausdrücklich festgehalten wird, dass «das Formular für die Steuererklärung» bzw. «la formule de déclaration d'impôt» ausgefüllt werden muss. Art. 3 Abs. 1 VVV ist zwar hinsichtlich der ausschliesslichen Verwendung der amtlichen Formulare präziser und erwähnt zusätzlich die anerkannten PC-Formulare. Es ist aber nicht erst aus Art. 3 VVV ersichtlich, dass die Steuererklärung in Papierform auf den offiziellen Formularen erfolgen muss. Die Beschwerdeführenden können sich daher nicht darauf berufen, sie hätten nicht von der Pflicht zur Verwendung der ihnen zugestellten Formulare gewusst und in gutem Glauben ein eigenes Dokument eingereicht. Dies umso weniger, als sie

spätestens nach dem Schreiben der Steuerverwaltung vom 18. Juli 2018 wussten, dass die Steuererklärung auf den offiziellen Formularen zu erfolgen hatte, wie sie in ihrem Brief vom 20. Juli 2018 ausdrücklich bestätigten (vgl. act. 18A). In diesem Zeitpunkt wäre die mit der Mahnung angesetzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung noch nicht abgelaufen gewesen; die Beschwerdeführenden hätten mithin die Auferlegung der Bussen verhindern können.

5.5.3 Da die Beschwerdeführenden nach dem Gesagten wussten oder jedenfalls wissen konnten, was gesetzlich vorgeschrieben ist, und die Steuerverwaltung klar kommuniziert hatte, was ihre Pflichten waren, liegt kein Verbotsirrtum vor (vgl. Art. 21 StGB; siehe auch Niggli/Maeder, in Basler Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 21 StGB N. 13 ff.; Andreas Donatsch, a.a.O., Art. 21 StGB N. 3 ff.). Auch ein indirekter Verbotsirrtum hinsichtlich des Vorliegens eines Rechtfertigungsgrunds ist zu verneinen, zumal die Abwehr gegen den behaupteten Grundrechtseingriff weder geeignet noch angemessen war (vgl. Stratenwerth, a.a.O., § 10 N. 114, § 11 N. 49; siehe auch Trechsel/Noll/Pieth, a.a.O., S. 155; vorne E. 5.4.5). Gründe für eine allfällige Unzumutbarkeit rechtmässigen Verhaltens sind nicht ersichtlich.

5.5.4 Auch im Steuerstrafrecht wird für die Auferlegung einer Strafe die persönliche Verantwortlichkeit der Täterin oder des Täters vorausgesetzt (Schuldprinzip). Die gemeinsam zu veranlagenden Eheleute sind deshalb bei der Anwendung von Steuerstrafrecht wie individualbesteuerte Angeeschuldigte zu behandeln. Das heisst, dass eine Busse bei beiden Steuerpflichtigen individuell, einzig nach den je besonderen Umständen, namentlich nach der Schwere des Verschuldens und den persönlichen Verhältnissen des bzw. der Fehlbaren zu bemessen ist (vgl. Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 47 f. StGB; BVR 2005 S. 317 E. 2.2 mit Hinweisen; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 174 DBG N. 35; vgl. auch BGer 2C_689/2019 vom 15.8.2019 E. 2.2.2). Steuerstrafverfahren sind, der höchstpersönlichen Natur der strafrechtlichen Verantwortlichkeit entsprechend, stets gegenüber jeder bzw. jedem Tatverdächtigen persönlich zu eröffnen und durchzuführen (vgl. BVR 2005 S. 317 E. 2.2, 2003 S. 217 E. 5c; Brigitte Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss. Bern 1992, S. 248, 251, je mit Hinweisen). Art. 156 StG bzw. Art. 113 DBG, wo-

nach die Eheleute ihre Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam ausüben, und Art. 15 Abs. 1 StG bzw. Art. 13 Abs. 1 DBG, wonach die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen für die Gesamtsteuer solidarisch haften, kommen im Steuerstrafverfahren nicht zur Anwendung. Mit Bezug auf die ihnen vorgeworfenen Straftaten sind die Eheleute individuell zu beurteilen (vgl. BVR 2005 S. 317 E. 2.2 mit Hinweisen). – Die kantonale Steuerverwaltung hat den Beschwerdeführenden gemeinsame Bussen auferlegt, ohne sie im Verfahren und mit Bezug auf die Strafzumessung individuell zu behandeln. Zwar kann im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführenden für die Verletzung ihrer (gemeinsamen) Verfahrenspflichten gleichermaßen verantwortlich sind, womit ihnen die Bussen zu gleichen Teilen aufzuerlegen wären (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 174 N. 29). Dies entbindet die Steuerverwaltung aber nicht davon, die Verantwortlichkeit individuell zu betrachten und die Bussen der betreffenden Person einzeln aufzuerlegen (vgl. BVR 2005 S. 317 E. 2.3; KS Nr. 30 Ziff. 16.1). Die gemeinsame Auferlegung der Bussen ist somit nicht rechtmässig.

5.6 Für Mahnungen wegen nicht eingereichter Steuererklärungen erhebt die Steuerverwaltung gemäss Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 und Art. 36 der Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung (Gebührenverordnung, GebV; BSG 154.21) sowie Ziff. 2.6 Anhang 6 GebV eine Gebühr von Fr. 60.-- (vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Art. 124 N. 24). Die Beschwerdeführenden haben trotz schriftlicher Mahnung vorsätzlich ihre Pflicht zur rechtsgültigen Einreichung der Steuererklärung verletzt. Die Auferlegung der Mahngebühr ist daher nicht zu beanstanden.

6.

Nach dem Gesagten sind die den Beschwerdeführenden gemeinsam auferlegten Bussen aufzuheben (Art. 20a Abs. 1 VRPG). Demgegenüber erweist sich die strittige Mahngebühr als rechtmässig. Gleiches gilt für die (nicht mehr beanstandete) Gebühr von Fr. 100.-- für die Einspracheverfahren. Die Beschwerden sind im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit sie die auferlegten Bussen von Fr. 200.-- pro Steuerart betreffen, und die

Sache ist insofern an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist: Aus den vorangehenden Erwägungen folgt, dass die geltend gemachte Verletzung von Verfassungsrecht nicht dazu führt, dass die Beschwerdeführenden von der Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten bei der Steuererklärung entbunden wären (vgl. vorne E. 5). Eine weitergehende Überprüfung des Veranlagungsverfahrens auf seine Verfassungsmässigkeit hin kann im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht erfolgen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, beim Eidgenössischen Büro für die Gleichstellung von Frau und Mann oder bei der Kantonalen Fachstelle für die Gleichstellung von Frauen und Männern ein Gutachten einzuholen. Die entsprechenden Beweisanträge werden abgewiesen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2021 S. 285 E. 3.3.2, 2019 S. 344 E. 5.5; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27, mit Hinweisen).

7.

7.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens gelten die Beschwerdeführenden als teilweise obsiegend. Mit Blick auf die gesamten Umstände ist von einem Obsiegen zu einem Drittel auszugehen. In diesem Umfang sind den Beschwerdeführenden keine Verfahrenskosten aufzuerlegen und hat ihnen die Beschwerdegegnerin die Parteikosten zu ersetzen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG). Im Umfang ihres Unterliegens werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig und haben keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG). Da die Beschwerdegegnerin keine Verfahrenskosten trägt (Art. 108 Abs. 2 VRPG), sind die verbleibenden Verfahrenskosten nicht zu erheben.

7.2 Gemäss Art. 41 Abs. 1 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz. Gemäss Art. 16 i.V.m. Art. 9 PKV wird ein Zuschlag von bis zu 100 Prozent auf das Honorar gewährt bei Verfahren, die besonders viel Zeit und Arbeit beanspruchen, wie namentlich bei schwie-

riger und zeitraubender Sammlung oder Zusammenstellung des Beweismaterials, bei grossem Aktenmaterial oder umfangreichem Briefwechsel, wenn ein wesentlicher Teil des Aktenmaterials oder des Briefwechsels in einer anderen als der Gerichtssprache vorliegt, oder bei besonders komplexen tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnissen. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostensatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG).

7.3 Die Rechtsvertreterin und der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden machen in ihrer Kostennote vom 29. Dezember 2021 ein Honorar von insgesamt Fr. 17'700.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 237.-- und MWSt geltend, wobei sie gemäss Art. 16 i.V.m. Art. 9 PKV einen Zuschlag von 50 % einrechnen. Dies erscheint angesichts der genannten Kriterien bzw. gesetzlichen Vorgaben als deutlich überhöht. Zunächst kann entgegen der Behauptung seitens der Rechtsvertretung weder von einem umfangreichen Beweis- oder Aktenmaterial die Rede sein, noch lagen der Streitsache besonders komplexe tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zugrunde. Vielmehr erweist sich der Aktenumfang als gering und der Sachverhalt als leicht überschaubar. Auch die aufgeworfenen rechtlichen Fragen scheinen aus juristischer Sicht nicht besonders komplex. Ein Zuschlag gemäss Art. 16 i.V.m. Art. 9 PKV ist daher nicht gerechtfertigt. Auch der geltend gemachte Zeitaufwand von 63.56 Stunden muss insbesondere mit Blick auf den Streitwert als überhöht und dem vorliegenden Fall nicht angemessen bezeichnet werden. Die Kostennote ist entsprechend zu kürzen. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint ein Honorar von Fr. 4'500.-- (zuzüglich Fr. 237.-- Auslagen und Fr. 364.75 MWSt) angemessen. Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführenden diese Parteikosten im Umfang von einem Drittel, ausmachend Fr. 1'700.60, zu ersetzen.

7.4 Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG). In jenem Verfahren stellte die Anfechtung der Bussen (auch betragsmässig) den wichtigsten Beschwerdepunkt dar, weshalb dort der Umfang des Obsiegens der Beschwerdeführenden auf zwei Drittel festzulegen ist. Eine Parteientschädi-

gung ist nicht zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

8.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können nur unter einer der (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Verfahren 100.2020.122 und 100.2020.123 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 3. März 2020 wird insofern aufgehoben, als damit die Auferlegung einer Busse bestätigt worden ist, und die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 3. März 2020 wird insofern aufgehoben, als damit die Auferlegung einer Busse bestätigt worden ist, und die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

4. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden den Beschwerdeführenden im Umfang von zwei Dritteln, ausmachend Fr. 2'333.35, auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
5. Der Kanton Bern (Steuerrekurskommission) hat den Beschwerdeführenden für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Parteikosten, gerichtlich bestimmt auf Fr. 5'101.75 (inkl. Auslagen und MWSt), zu einem Drittel, ausmachend Fr. 1'700.60 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
6. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 900.--, werden den Beschwerdeführenden zu einem Drittel, ausmachend Fr. 300.-- auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Parteikosten gesprochen.
7. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführende
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.