

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 5. August 2026

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Straub

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Steuerbussen; Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte
Bundessteuer 2015-2020 (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 6. Mai 2025; 100 24 390-395, 200 24 293-298)



Prozessgeschichte:

A.

A._____ und ihr Ehemann B._____ sind seit 1998 hälftige Miteigentümerin bzw. Miteigentümer des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1____. Dieses umfasst ein Wohnhaus, einen Mehrzweckraum bzw. ein Bürogebäude, einen Schopf und einen Parkplatz. Das Bürogebäude wurde in den Jahren 2014 und 2015 nicht (mehr) vermietet und blieb mehrheitlich ungenutzt. In den Jahren 2016-2020 stellten A._____ und ihr Ehemann das Bürogebäude ihrer Tochter für den Betrieb von deren Coiffeurgeschäft unentgeltlich zur Verfügung. In den Steuererklärungen 2014-2020 deklarierten die Ehegatten ... weder Mieteinnahmen noch den Eigenmietwert des Bürogebäudes.

B.

Am 25. September 2023 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein, da die Veranlagungen infolge der Nichtdeklaration des Eigenmietwerts des Bürogebäudes unvollständig ausgefallen seien. Mit Verfügungen vom 18. April 2024 auferlegte sie den Ehegatten ... Nach- und Strafsteuern von insgesamt Fr. 17'682.15 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015-2020 und Fr. 7'170.35 für die direkte Bundessteuer 2015-2020 (je einschliesslich Verzugszinsen). Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 18. September 2024 ab, wobei sie das Nachsteuerverfahren abtrennte und in den Steuerhinterziehungsverfahren für jeden Ehegatten separate Verfügungen erliess. A._____ auferlegte sie dabei wegen vollendeter Steuerhinterziehung für die Steuerjahre 2015-2020 Steuerbussen von insgesamt Fr. 1'885.45 bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie von Fr. 763.65 bei der direkten Bundessteuer (zzgl. Gebühren von Fr. 150.--).

C.

Am 21. Oktober 2024 gelangten die Ehegatten ... an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese führte die Steuerstrafverfahren für jeden Ehegatten separat und getrennt von den Nachsteuerverfahren. Mit Entscheiden vom 6. Mai 2025 wies sie Rekurs und Beschwerde betreffend die A. _____ auferlegten Steuerbussen ab. Anders als die Steuerverwaltung ging sie dabei nicht von fahrlässiger, sondern von eventualvorsätzlicher Steuerhinterziehung aus, erhöhte die Bussen auf das einfache der hinterzogenen Steuer und wies die Sache zur Neuberechnung der Steuerbussen im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Zuvor hatte sie der Steuerpflichtigen Gelegenheit eingeräumt, sich zur beabsichtigten Schlechterstellung (sog. reformatio in peius) zu äussern.

D.

Hiergegen hat A. _____ am 5. Juni 2025 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2015-2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben, eventuell seien die Bussen auf ein Drittel der hinterzogenen Steuern festzusetzen.

Mit Verfügung vom 11. Juni 2025 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 17. Juni 2025 bzw. Beschwerdeantwort vom 15. Juli 2025 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

A. _____ hat sich nach Einsichtnahme in die Vorakten mit Eingabe vom 13. Mai 2026 erneut zur Sache geäußert und an ihren Rechtsbegehren festgehalten.

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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um materielle Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. BGE 150 II 346 E. 1.3.4; BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). 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. 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). 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 einzutreten.

1.2 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 147 II 209 [BGer 2C_1059/2019 vom 1.12.2020] nicht publ. E. 1.1, 142 II 293 E. 1.2). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame

Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Der Streitwert beider Verfahren beträgt weniger als Fr. 30'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden 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]).

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

2.

Strittig sind die Steuerbussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung betreffend die Steuerjahre 2015-2020. Die Beschwerdeführerin macht geltend, der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung sei nicht erfüllt (vgl. hinten E. 3), und kritisiert (eventualiter) die Höhe der Steuerbussen bzw. bestreitet den von der Vorinstanz angenommenen Eventualvorsatz (vgl. hinten E. 4 f.).

2.1 Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (statt vieler BGer 9C_342/2024 vom 6.1.2025 E. 7.2; VGE 2024/365/366/374/375 vom 17.4.2026 E. 3.1; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 175 N. 7; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 175 N. 26 ff.).

2.2 Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches grundsätzlich die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten sind, namentlich die in Art. 32 Abs. 1 der Bundesver-

fassung (BV; SR 101) und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerte Unschuldsvermutung; dies gilt auch dann, wenn eine Verwaltungsbehörde die Untersuchungshandlungen vornimmt (statt vieler BGE 140 I 68 E. 9.2 [Pra 103/2014 Nr. 45]; BGer 9C_342/2024 vom 6.1.2025 E. 5.2). Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Steuerbehörde als Anklägerin ist, die Schuld der angeklagten steuerpflichtigen Person zu beweisen, und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss. Der aus ihr abgeleitete Grundsatz «in dubio pro reo» besagt als Beweiswürdigungsregel, dass sich die Steuerbehörden nicht von der Existenz eines für die steuerpflichtige Person ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären dürfen, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat (statt vieler BGer 9C_220/2024 vom 9.12.2024, in StE 2025 B 101.2 Nr. 33 E. 4.2.2; zum Ganzen VGE 2024/365/366/374/375 vom 17.4.2026 E. 3.2). Die strafrechtliche Verantwortung ist höchstpersönlicher Natur und darf nicht auf Ehegatten ausgedehnt werden. Daraus folgt, dass nicht die eheliche Gemeinschaft als Ganzes mit einer Strafe zu belegen, sondern bei der Beschwerdeführerin gesondert und für ihre eigenen Steuerfaktoren zu prüfen ist, ob sie an der tatbestandsmässigen Herbeiführung des ungerechtfertigten Steuervorteils ein Verschulden trifft (Art. 221 Abs. 2 StG bzw. Art. 180 DBG; vgl. BVR 2003 S. 217 E. 5c; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 180 DBG N. 2 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 180 N. 1 ff.).

3.

Zunächst bestreitet die Beschwerdeführerin, durch ihr Verhalten den *objektiven* Tatbestand einer Steuerhinterziehung betreffend die Steuerjahre 2015-2020 zu erfüllen. Dem Gemeinwesen sei kein Steuerausfall entstanden, und ohnehin würde zwischen ihrem Verhalten und einem allfälligen Steuerausfall kein adäquater Kausalzusammenhang bestehen (Beschwerden S. 7 ff.).

3.1 Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG). Als

Einkommen aus unbeweglichem Vermögen ist auch der Mietwert von Grundstücken oder Grundstücksteilen steuerbar, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG; s. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Gemäss Rechtsprechung ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn ein Haus (etwa mangels Heizung) bloss während eines Teils des Jahres bewohnt werden kann. Gleich verhält es sich, wenn ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann; auch diesfalls unterbleibt die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors. Demgegenüber ist selbst dann ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch anzunehmen, wenn eine Person die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt bzw. nutzt, sich aber das Recht hierzu vorbehält (BGer 2C_500/2018 vom 8.4.2020 E. 2.1 mit Hinweisen; BVR 2008 S. 543 E. 4.2.2; Lissi/Dini, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 21 DBG N. 37 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 21 N. 78).

3.2 Zur Steuerbarkeit des Eigenmietwerts des Grundstücks Nr. 1____ ergibt sich Folgendes:

3.2.1 Das im Miteigentum der Beschwerdeführerin stehende Grundstück umfasst unter anderem einen Mehrzweckraum bzw. ein Bürogebäude. Dieses wurde bis 2013 an eine von der Beschwerdeführerin geführte Spielgruppe vermietet. In den Steuererklärungen wurden jeweils jährliche Mieteinnahmen von Fr. 1'500.-- bis rund Fr. 6'600.-- deklariert. In den Jahren 2014 und 2015 wurde das Bürogebäude nicht mehr vermietet und blieb gemäss den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin «mehrheitlich ungenutzt». Es ist jedoch unbestritten, dass diese das Bürogebäude im Jahr 2015 jederzeit selber nutzen konnte. Insoweit ist unerheblich, dass sie dies gemäss eigenen Angaben «mehrheitlich» nicht tat. Zwar bringt die Beschwerdeführerin vor, der Raum habe «nicht an Dritte vermietet werden» können (Beschwerden Rz. 13 ff., 29). Dass das Gebäude wegen «fehlender Vermietbarkeit» bzw.

wegen objektiven, äusseren Umständen leer stand, ist aber angesichts dessen, dass ernsthafte Bemühungen für die Vermietung der Räumlichkeiten weder behauptet noch belegt sind, nicht anzunehmen. Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann waren deshalb im hier interessierenden Steuerjahr 2015 für den Eigenmietwert des Bürogebäudes einkommenssteuerpflichtig, was sie im Übrigen nicht substantiiert bestreiten. Gleiches gilt für die Folgejahre: Ab 2016 und bis 2020 stellten die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann das Bürogebäude unentgeltlich ihrer Tochter für deren Coiffeurgeschäft zur Verfügung. Das unentgeltliche Überlassen der Räumlichkeiten an ihre Tochter ist der Beschwerdeführerin als Eigennutzung zuzurechnen, weshalb sie auch in dieser Zeit für den Eigenmietwert steuerpflichtig war.

3.2.2 Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, es sei in Bezug auf den Eigenmietwert nicht zu einem Steuerausfall gekommen, kann ihr nicht gefolgt werden: Für die Frage, ob es zu einer Steuerverkürzung kam, wird (ausschliesslich) auf die bei der steuerpflichtigen Person bzw. Ehegemeinschaft bewirkte, zu tiefe Veranlagung abgestellt. Die Veranlagungen der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes sind zweifellos tiefer ausgefallen, weil sie den Mietwert des Bürogebäudes nicht deklarierten. Ob und in welchem Umfang sich der Umstand, dass die Tochter keine Miete bezahlen musste, auf die Veranlagung der Tochter auswirkte (da sie im Rahmen ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit als Coiffeuse keine Mietkosten zum Abzug bringen konnte), ist hier nicht von Bedeutung und kann offenbleiben. Eine korrekte Deklaration des (höheren) Eigenmietwerts des Grundstücks Nr. 1___ hätte jedenfalls weder auf die Unentgeltlichkeit der Überlassung der Räumlichkeiten noch auf die Veranlagung der Tochter einen Einfluss gehabt. Wie es sich verhalten hätte, wenn die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann von der Tochter einen Mietzins verlangt und ihr gleichzeitig einen Geldbetrag in der Höhe der Jahresmiete geschenkt hätten, ist hier nicht zu beurteilen.

3.3 Die Beschwerdeführerin hat den Mietwert des Bürogebäudes weder im Steuerjahr 2015 noch in den Folgejahren in der Steuererklärung deklariert. Als Folge hiervon blieb ihre Veranlagung jeweils unvollständig und dem Gemeinwesen ist ein Steuerausfall entstanden (E. 3.2 hiavor). In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin in den Veranlagungsverfahren eine Verfahrenspflicht verletzt – und so die Steuerverkür-

zung «bewirkt» – hat, sodass ein strafbares Verhalten (Tun oder Unterlassen) vorliegt.

3.3.1 Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; 126 Abs. 1 DBG). Sie muss namentlich die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen innert der vom Regierungsrat festgesetzten Frist einreichen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG; vgl. BVR 2026 S. 264 E. 5.2, 2022 S. 467 E. 5.2.1). In formeller Hinsicht verlangt die Mitwirkungspflicht, dass die Steuerpflichtigen die von der Veranlagungsbehörde geforderten Handlungen vornehmen; in materieller Hinsicht müssen die Angaben vollständig und wahrheitsgemäss sein. Die Steuerpflichtigen haben nicht nur an der Feststellung von Tatsachen mitzuwirken, für die sie beweibelastet sind, sondern auch und gerade an der Ermittlung von Tatsachen, für welche die Veranlagungsbehörde die Beweislast trägt. Die Mitwirkungspflicht bezieht sich insbesondere auf Tatsachen, die die Partei besser kennt als die Behörde und die diese ohne die Mitwirkung der Partei gar nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnte (vgl. BVR 2018 S. 139 E. 4.4.3; BGE 143 II 425 E. 5.1; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 17 Rz. 2 f.; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 124 DBG N. 4 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 126 N. 2, 5). Die Mitwirkungshandlungen, deren Vornahme die Behörde von der steuerpflichtigen Person fordert, müssen nicht nur geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern hierzu auch notwendig und der steuerpflichtigen Person zumutbar (Art. 36 Abs. 2 BV). Bei der Interessenabwägung stellt sich namentlich die Frage, ob sich die Mitwirkungshandlung mit Blick auf den damit einhergehenden Eingriff in die Sphäre der steuerpflichtigen Person durch ein hinreichendes öffentliches Interesse rechtfertigen lässt bzw. ob das öffentliche Interesse an der richtigen Veranlagung allfällige entgegenstehende private Interessen überwiegt (vgl. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 17 Rz. 5 ff.; BGE 142 II 69 E. 5.1.1).

3.3.2 Da die Beschwerdeführerin ab dem Steuerjahr 2014 mit dem Bürogebäude keine Mieterträge mehr erzielte, hätte sie die im bisher für das Grundstück Nr. 1___ deklarierten Eigenmietwert nicht enthaltenen Mietwerte betreffend das Bürogebäude (inkl. Parkplatz «restlicher Teil», vgl. angefochtene Entscheide E. 4.5) deklarieren müssen. Entgegen ihrer Argumentation oblag es nicht der Steuerverwaltung, aus dem Fehlen von deklarierten Mietzinserträgen auf die Nutzungsänderung zu schliessen und eigene Abklärungen einzuleiten. Vielmehr war es Sache der Steuerpflichtigen, die Veranlagungsbehörde über diese Änderung zu informieren bzw. diese zu deklarieren, sei es durch das Eintragen eines korrigierten Mietwerts auf dem Formular 7 oder durch einen Hinweis auf die Änderung. Diese Mitwirkung wäre für die Sachverhaltsabklärung und eine korrekte Veranlagung erforderlich und der Beschwerdeführerin zumutbar gewesen: Das Formular 7 enthält unter dem vorgedruckten bzw. vorerfassten Eigenmietwert das Feld «Evtl. korrigierter Mietwert» sowie ein Feld für die Begründung der Korrektur(en). Die Wegleitungen der Jahre 2015-2018 enthalten an mehreren Stellen ausdrückliche Hinweise darauf, dass die im Formular 7 vorgedruckten Angaben zu prüfen, falsche Werte durchzustreichen und allfällige, im aufgedruckten Wert noch nicht verarbeitete Änderungen auf dem Formular 7 zu vermerken seien (vgl. Wegleitungen für natürliche Personen, einsehbar unter <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken «Publikationen/Wegleitungen/Übersicht/Frühere Wegleitungen», jeweils Ziff. 7.0 f., S. 44 f.). In den Wegleitungen 2019 und 2020 wird unter dem Titel «Mietwert» ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Liegenschaften auch dann als selbst genutzt gelten, wenn sie «nur zur Verfügung gehalten (keine Vermietung) oder unentgeltlich überlassen» werden. Ausserdem wird explizit erwähnt, dass der Mietwert im Fall einer «Nutzungsänderung (Wechsel Eigengebrauch/Vermietung)» als korrigierter Mietwert zu erfassen ist (vgl. Wegleitungen für natürliche Personen, einsehbar unter <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken «Publikationen/Wegleitungen/Übersicht/Frühere Wegleitungen», jeweils S. 152). Indem die Beschwerdeführerin den aufgedruckten Eigenmietwert auf dem Formular 7 der Steuererklärung für die Steuerjahre 2015-2020 jeweils unkorrigiert übernahm bzw. nicht anpasste und es unterliess, in irgendeiner Weise auf die Nutzungsänderung beim Bürogebäude hinzuweisen, gab sie einen unvollständigen bzw. unwahren Sachverhalt an und verletzte ihre Pflicht zum vollständigen und wahrheitsgemässen Ausfüllen der Steuererklärung.

3.4 Damit steht fest, dass die Beschwerdeführerin ihre Verfahrenspflichten verletzt und dadurch in den Jahren 2015-2020 zu tiefe Steuerveranlagungen bewirkt hat. Das pflichtwidrige Verhalten der Beschwerdeführerin war zudem kausal für diese Steuerverkürzungen; dies selbst dann, wenn – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – die Steuerverwaltung ihrerseits in vorwerfbarer Weise Untersuchungspflichten verletzt und damit das Herbeiführen des Steuerausfalls (mit)begünstigt haben sollte. Der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung wird nicht schon dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde darauf verzichtet, einen als rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständig ermittelten Sachverhalt weiter abzuklären (vgl. VGE 2010/270/271 vom 16.5.2011 E. 3.4; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 25 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 175 N. 3, 15; siehe auch hinten E. 4.3). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin und anders als im Nachsteuerverfahren bildet es keine Voraussetzung des Steuerstrafverfahrens, dass nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt wurden, die nicht bereits im Veranlagungsverfahren hätten berücksichtigt werden können. Es liegt keine Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide vor (vgl. hierzu Art. 202 ff. StG und Art. 147 ff. DBG), sondern handelt sich um eigenständige Strafverfahren ohne Einfluss auf die Rechtsbeständigkeit und Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen und -entscheide (vgl. VGE 2010/270/271 vom 16.5.2011 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 175 N. 14 ff.). Im Übrigen trifft es entgegen der Beschwerdeführerin nicht zu, dass die Steuerverwaltung bereits im Veranlagungsverfahren Kenntnis davon hatte bzw. haben musste, dass neu der Mietwert des Bürogebäudes hätte versteuert werden müssen. Die Steuerverwaltung ist weder verpflichtet, die deklarierten Eigenmietwerte systematisch auf ihre Vollständigkeit und Korrektheit bzw. auf Veränderungen zu vorangegangenen Steuerjahren zu überprüfen, noch kann ihr der Wissensstand anderer Abteilungen (wie hier der Abteilung für amtliche Bewertungen, die über die Grundstück-, Aufnahme- und Wertprotokolle verfügte und damit die Aufteilung der Grundstückseinheiten hätte nachvollziehen können) angerechnet oder Kenntnis von Akten vorangegangener Steuerperioden vorausgesetzt werden (BGer 9C_634/2023 vom 21.10.2024 E. 5.1.1 f., 2C_1023/2013 und 2C_1024/2013 vom 8.7.2014 E. 3.2).

3.5 Die Beschwerdeführerin hat den aus der unvollständigen Veranlagung resultierenden Steuerausfall somit durch Verletzung ihrer Verfahrenspflichten bewirkt. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit erfüllt.

4.

Strittig ist weiter, ob der *subjektive* Tatbestand einer vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe sich darauf verlassen dürfen, dass der vorgedruckte Eigenmietwert in ihrer Steuererklärung korrekt sei und die Steuerverwaltung über alle notwendigen Informationen zur Liegenschaft verfüge. Das «Versäumnis» der Steuerverwaltung, den vorgedruckten Mietwert anzupassen, könne nicht der Beschwerdeführerin angelastet werden. Eventuell sei ihr «höchstens leichtes fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen» (Beschwerden S. 19 ff.).

4.1 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 175 Abs. 1 DBG; vorne E. 2.1). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (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 149 IV 248 E. 6.3 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung gilt in Steuerstrafverfahren der Vorsatz als nachgewiesen, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die steuerpflichtige Person sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ihrer Deklaration bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so wird angenommen, dass sie auch mit Willen gehandelt hat, das heisst, sie eine Täuschung der Veranlagungsbehörde beabsichtigte und eine zu niedrige Veranlagung anstrebte (direkter Vorsatz) oder diese zumindest in Kauf nahm (Eventualvorsatz). Es darf in diesem Fall vom Wissen auf den Willen geschlossen werden, da ein anderer Beweggrund als eine Steuerverkürzung kaum vorstellbar ist (statt vieler BGE 147 IV 439 E. 7.3.1, 114 Ib 27 E. 3a; BGer 9C_342/2024 vom 6.1.2025 E. 3.2; VGE 2024/365/366/374/375 vom 17.4.2026 E. 5.1, 2016/300/301 vom

19.12.2017, in StE 2020 B 101.2 Nr. 28 E. 7.3; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 30 f.).

4.2 Die StRK kam zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin wusste bzw. hätte wissen müssen, dass der vermietete Teil des Grundstücks nicht im vorgedruckten Eigenmietwert enthalten war. Die Beschwerdeführerin habe durch ihr Verhalten eine (endgültige) Täuschung der Veranlagungsbehörde und den dadurch erfolgten Steuerausfall zumindest in Kauf genommen, sodass von einer eventualvorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung auszugehen sei.

4.3 Die Beschwerdeführerin hält diesen Erwägungen nichts entgegen, das einen anderen Schluss nahelegen würde. Sie beharrt darauf, die Veranlagungsbehörde hätte ihrerseits Abklärungen treffen müssen bzw. einzig die Veranlagungsbehörde hätte «bei gehöriger Vornahme ihrer Untersuchungspflicht feststellen können», dass die Beschwerdeführerin einem Irrtum unterlegen sei. Dies beschlägt einerseits nicht den Vorsatz der Beschwerdeführerin, sondern die Kausalität der Verfahrenspflichtverletzung, und trifft anderseits nicht zu (vgl. vorne E. 3.3.2 und E. 3.4): Der Vorsatz wäre selbst dann nicht auszuschliessen, wenn die Steuerbehörde die Unrichtigkeit der Deklaration mit Leichtigkeit hätte entdecken können. Die steuerpflichtige Person muss vielmehr damit rechnen, dass die Behörde auf ihre Abgaben abstellt, ohne diese zu überprüfen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 175 N. 48). Die Beschwerdeführerin war verpflichtet, das Formular 7 jeweils wahrheitsgemäss, vollständig und unter Berücksichtigung der Angaben in der Wegleitung auszufüllen (vgl. vorne E. 3.3.1). Es kann diesbezüglich vorausgesetzt werden, dass sie die relevanten Informationen, die sich aus dem Steuererklärungsformular und der Wegleitung ergeben, zur Kenntnis genommen hat (VGE 22646/22647 vom 16.1.2007 E. 3.2.1 [bestätigt durch BGer 2C_26/2007 vom 10.10.2007]). Hinzu kommt, dass sie und ihr Ehemann über viele Jahre hinweg den Eigenmietwert des von ihnen genutzten Grundstückteils und gleichzeitig die Mieteinnahmen aus dem nicht selber genutzten Teil deklariert hatten, weshalb die Beschwerdeführerin mit dem System der Eigenmietwertbesteuerung vertraut war – was sie im Übrigen nicht bestreitet. Wenn sie mit dieser Erfahrung und gegebenenfalls einem Blick in die Wegleitung nicht gewusst haben will, dass der Mietwert des Bürogebäu-

des ebenfalls zu versteuern war bzw. die veränderte Nutzung hätte deklariert werden müssen, erscheint dies wenig glaubhaft. Es kann insofern auf die zutreffenden Erwägungen in den angefochtenen Entscheiden verwiesen werden (dortige E. 5.4 ff.). Somit ist vom Wissen der Beschwerdeführerin um die Unrichtigkeit der Steuererklärung und die Konsequenzen davon (Unterbesteuerung) auszugehen. Hat die StRK aufgrund fehlender gegenteiliger Indizien angenommen, dass die Beschwerdeführerin auch mit Willen gehandelt hat, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden und eine zu niedrige Veranlagung zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz), ist dies nicht rechtsfehlerhaft.

4.4 Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die StRK von einem eventualvorsätzlichen Handeln der Beschwerdeführerin ausgegangen ist und auch den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt erachtet hat.

5.

Zu prüfen bleibt die Höhe der Steuerbussen.

5.1 Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Damit ist das strafrechtliche Verschuldensprinzip vom Gesetzgeber nur teilweise verwirklicht worden. Zwar soll die fehlbare Person entsprechend ihrem Verschulden bestraft werden, doch ist für die vollendete Steuerhinterziehung eine Regelstrafe vorgesehen, was eine gewisse Schematisierung mit sich bringt. Vom Regelstrafmass als Ausgangspunkt ist abzuweichen, wenn das Verschulden eine gewisse Schwere über- oder unterschreitet. Dabei hat die Behörde die entsprechenden Umstände zu würdigen und den Verschuldensgrad individuell festzulegen. Die Busse ist sodann je nach den Verhältnissen der fehlbaren Person so zu bemessen, dass diese die Strafe erleidet, die ihrem Verschulden angemessen ist (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 333 Abs. 3 StGB; BGE 148 IV 96 E. 4.3.3; BGer 9C_650/2022 vom 21.6.2023 E. 3.6.1).

Als hauptsächliche Strafzumessungsgründe sind nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise (Tatkomponenten) auch Vorleben, persönliche Verhältnisse sowie Verhalten nach der Tat und im Steuerstrafverfahren (Täterkomponenten) zu berücksichtigen. Im Rahmen der dargelegten Grundsätze steht den Steuer- und Steuerjustizbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Ermessens- und Beurteilungsspielraum zu (vgl. BGer 9C_308/2024 und 9C_309/2024 vom 4.12.2024, in StE 2025 B 101.3 Nr. 11 E. 5.3; zum Ganzen VGE 2024/365/366/374/375 vom 17.4.2026 E. 6.1; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 45 ff.).

5.2 Die StRK hat die Busse entsprechend dem Regelstrafmass auf das Einfache der hinterzogenen Steuer festgelegt. Sie hat erwogen, entgegen der Steuerverwaltung sei die Begehung als eventualvorsätzlich einzustufen. Die Beschwerdeführerin sei verheiratet und lebe zusammen mit ihrem Ehegatten im Eigenheim in C._____. Sie arbeite als kaufmännische Angestellte in einem reduzierten Pensum und beziehe eine Altersrente. Ihre wirtschaftliche Situation sei zwar bescheiden. Da sie in einer ehelichen Gemeinschaft lebe, sei aber anzunehmen, dass sie ihren Lebensunterhalt gemeinsam mit ihrem Ehegatten bestreite und von diesem finanziell unterstützt werde. Insgesamt seien ihre finanziellen Verhältnisse daher als solid zu bezeichnen. Angesichts der Schwere des Verschuldens (Eventualvorsatz) und unter Berücksichtigung des Umstands, dass keine strafmindernden oder strafe erhöhenden Gründe ersichtlich seien, rechtfertige es sich, vom Regelstrafmass auszugehen (angefochtene Entscheide E. 7). Abgesehen vom vermeintlich fehlenden Vorsatz (vgl. hierzu vorne E. 4.3) bringt die Beschwerdeführerin keine Tatsachen vor, die eine Strafmilderung unter das Regelstrafmass begründen könnten. Solche sind denn auch nicht ersichtlich. Mit Blick auf die Strafzumessungskriterien und unter Berücksichtigung der unbestrittenen Erwägungen zu den finanziellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin erweist sich das von der StRK angewandte Strafmass nicht als rechtsfehlerhaft.

6.

Die angefochtenen Entscheide halten nach dem Gesagten der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ergebnis 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015-2020 (Steuerbusse) wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015-2020 (Steuerbusse) wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Beschwerdegegnerin
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.