

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 12 vom 21. November 2019

BE Verwaltungsgericht, 2019-11-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2019_12

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 12 du 21 novembre 2019

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 12 del 21 novembre 2019

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2006-2010; Steuerbussen (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2018; 100 18 99-103, 200 18 82-86) | Nach-/Strafsteuern

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 einzutreten.

E. 1.2

Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem, es sei festzustellen, dass sein Schreiben vom 22. Oktober 2016 als straflose Selbstanzeige zu qualifizieren sei (vorne Bst. C). Feststellungsbegehren sind nur zulässig, wenn an der Feststellung ein schutzwürdiges rechtliches oder tatsächliches Interesse besteht, das nicht ebenso gut durch ein Leistungs- oder Gestaltungsbegehren gewahrt werden kann (BVR 2018 S. 310 E. 7.3, BVR 2016 S. 273 E. 2.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 49 N. 19 ff.). Wird dem Antrag des Beschwerdeführers entsprochen, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und von der Erhebung von Steuerbussen abzusehen, besteht an der (zusätzlichen) Feststellung, dass er straflose Selbstanzeige erstattet habe, kein schutzwürdiges Interesse. Worin ein solches bestehen soll, legt der Beschwerdeführer denn auch nicht dar. Auf das Feststellungsbegehren ist folglich nicht einzutreten.

E. 1.3

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeinde- steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Ver- waltungsgericht 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 vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts zur Steuer- hinterziehung weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidge- nössischer Steuern.

E. 1.4

Der vorliegende Entscheid fällt grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Or- ganisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die Verhältnisse rechtfertigen indes eine Überweisung an die Kammer (Art. 57 Abs. 6 GSOG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 5

E. 1.5

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

E. 2

Der rechtserhebliche Sachverhalt ergibt sich aus den Akten und ist unbe- stritten:

E. 2.1

Der Beschwerdeführer war in den Veranlagungsverfahren 2006- 2010 vertraglicher Vertreter seiner betagten Mutter (Vorakten StV [act. 3B] pag. 3). In dieser Funktion füllte er deren Steuererklärungen 2006, 2007, 2008 und 2010 aus, unterschrieb diese und reichte sie bei der Steuer- verwaltung ein (Vorakten StV pag. 96 ff.). Für das Steuerjahr 2009 wurde keine Steuererklärung eingereicht (Vorakten StV pag. 138). In den Steuer- erklärungen deklarierte der Beschwerdeführer ein Bankkonto seiner Mutter bei der B. _____ jeweils nicht als Vermögen (Kontostand gerundet per 31.12.2006: Fr. 48'990.--, per 31.12.2007: Fr. 53'549.--, per 31.12.2008: Fr. 44'201.-- und per 31.12.2010: Fr. 44'814.--; Vorakten StV pag. 13 ff. bzw. pag. 55 ff.). Es ist unbestritten, dass die unvollständig bzw. nicht aus- gefüllten Steuererklärungen im jeweiligen Steuerjahr zu einer Steuer- verkürzung geführt haben (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1).

E. 2.2

Des Weiteren stellte der Beschwerdeführer als Vertreter seiner Mut- ter am 12. August 2009 bei den Sozialdiensten C. _____ ein Gesuch um Sozialhilfe, in welchem er unvollständige und unwahre Angaben zu den Vermögensverhältnissen seiner Mutter machte und diesbezüglich unwahre Belege einreichte. Namentlich verschwieg er wiederum das Bankkonto bei der B. _____ und gab im Sozialhilfesuch an, seine Mutter verfüge über kein Vermögen. Er belegte diese Angaben mit der Steuererklärung 2008 seiner Mutter. Die Sozialdienste C. _____ bezahlten deshalb ins- gesamt Fr. 40'201.85 zu viel an wirtschaftlicher Hilfe. Mit Strafbefehl der Staatsanwaltschaft des Kantons Bern, Region Oberland, vom 30. August 2016 wurde der Beschwerdeführer des Betrugs für schuldig

erklärt und mit einer bedingt ausgesprochenen Geldstrafe von 145 Tagessätzen zu je Fr. 150.--, ausmachend Fr. 21'750.--, und einer Verbindungsbusse von

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 6 Fr. 5'250.-- bestraft (Vorakten StV pag. 18 ff.). Die zu viel bezogenen Sozialhilfeleistungen wurden zurückbezahlt (vgl. Rückzahlungsvereinbarung zwischen den Sozialdiensten C._____ und der Mutter des Beschwerdeführers; Vorakten StV pag. 21).

E. 2.3

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2016, das den Titel «Nicht deklariertes Vermögen/Selbstanzeige» trägt, brachten der Beschwerdeführer und seine Mutter der Steuerverwaltung das bisher nicht deklarierte Bankkonto bei der B._____ zur Kenntnis. Sie führten aus, das Bankkonto «aus Enttäuschung über die Nichtbereitschaft und Nichtunterstützung der Sozialdienste C._____» in den Steuererklärungen nicht angegeben zu haben (Vorakten StV pag. 1). Mit Verfügung vom 22. Februar 2017 auferlegte die Steuerverwaltung der Mutter des Beschwerdeführers für die Steuerperioden 2006-2010 Nachsteuern inkl. Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 23'932.55 (Kantons- und Gemeindesteuern) und von Fr. 620.85 (direkte Bundessteuer). Von einer Busse wegen Steuerhinterziehung sah die Steuerverwaltung ab, da sie das Schreiben vom 22. Oktober 2016 als straflose Selbstanzeige der Mutter des Beschwerdeführers qualifizierte (Vorakten StV pag. 52 ff.). Auf eine von den Sozialdiensten C._____ am 18. März 2017 erhobene Einsprache gegen die Nachsteuerverfügung trat die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 30. März 2017 nicht ein (Vorakten StV pag. 62 ff.).

E. 2.4

Am 30. März 2017 eröffnete die Steuerverwaltung ein Verfahren gegen den Beschwerdeführer wegen Teilnahme an einer Steuerhinterziehung (vgl. vorne Bst. A; Vorakten StV pag. 66). Mit Schreiben vom

E. 6

April 2017 räumte der Beschwerdeführer ein, als vertraglicher Vertreter seiner Mutter das fragliche Bankkonto in den Steuererklärungen nicht deklariert zu haben; zu berücksichtigen sei jedoch, dass er sich gemeinsam mit seiner Mutter selbst angezeigt habe (Vorakten StV pag. 69). Am

E. 6.1

Hinzu kommt, dass das Bundesgericht seine Rechtsprechung (vgl. vorne E. 5.3.2) in der Zwischenzeit im Ergebnis bestätigt und weiter präzisiert hat. So hat es in einem den Kanton Wallis betreffenden Fall ausgeführt, die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige seien nicht erfüllt gewesen, da die Staatsanwaltschaft bereits eine Strafuntersuchung eröffnet gehabt habe, welche in Zusammenhang mit der umstrittenen Steuerhinterziehung gestanden sei («les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas remplies [...]. [...] le Ministère public avait déjà ouvert une procédure pénale [...] en lien avec la soustraction en cause avant la dénonciation effectuée par le recourant»; BGer 2C_797/2017 vom 19.3.2018 E. 4.1). Den Steuerbehörden sei die umstrittene Steuerhinterziehung bereits bekannt gewesen oder sie wären darüber von den Strafbehörden gestützt auf Art. 302 Abs. 1 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO; SR 312.0) in umfassender Weise

informiert worden («les autorités fiscales avaient déjà connaissance de la soustraction en cause ou allaient être renseignée à ce sujet de façon complète [cf. art. 302 al. 1 CPP]»; BGer 2C_797/2017 vom 19.3.2018 E. 4.6). Gemäss Art. 302 Abs. 1 StPO mit dem Randtitel «Anzeigepflicht», auf welchen das Bundesgericht im zitierten Entscheid verwiesen hat, sind die Strafbehörden verpflichtet, alle Straftaten, die sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit festgestellt haben oder die ihnen gemeldet worden sind, der zuständigen Behörde anzuzeigen, soweit sie für die Verfolgung nicht selber zuständig sind. Davon erfasst sind auch Steuerstraftaten (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 11 N. 22; Peter Locher, a.a.O., Art. 112 N. 34).

E. 6.2

Vor dem Hintergrund von Art. 302 Abs. 1 StPO und gestützt auf die dargestellte bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGer 2C_797/2017 vom 19.3.2018 E. 4.1 und 4.6) ist spätestens nach Abschluss eines Strafverfahrens, mit dem der Verdacht auf eine Steuerhinterziehung einhergeht, Kenntnis der Steuerbehörde im Sinne von Art. 217 Abs. 3 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 3 Bst. a DBG anzunehmen (vgl. auch Beschwerdeantwort der Steuerverwaltung vom 14.2.2019, act. 5). Im zu beurteilenden Fall erging

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 15 der Strafbefehl gegen den Beschwerdeführer am 30. August 2016 (vgl. vorne E.2.2). Selbst wenn das spätere Schreiben vom 22. Oktober 2016 (vgl. vorne E. 2.3) als gemeinsame Selbstanzeige des Beschwerdeführers und seiner Mutter zu qualifizieren wäre, was mit der Vorinstanz offengelassen werden kann, würde eine Strafflosigkeit des Beschwerdeführers ausscheiden, da von der Kenntnis der Steuerbehörde auszugehen ist und es überdies am Erfordernis des Handelns aus eigenem Antrieb fehlt, weil der Beschwerdeführer erst unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr tätig geworden ist. 7. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Steuerverwaltung bezüglich der Mutter des Beschwerdeführers von einer straflosen Selbstanzeige ausging. Ob der Verzicht der Steuerverwaltung auf eine Bestrafung der Mutter des Beschwerdeführers einer Rechtskontrolle standhalten würde, muss hier nicht beurteilt werden, da diese Frage nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet. Die Selbstanzeige ist täter- und nicht tatbezogen (Peter Locher, a.a.O., Art. 177 N. 49 und Art. 175 N. 74). Aus dem von der Steuerverwaltung für seine Mutter getroffenen Entscheid kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es liegt entgegen dessen Vorbringen (Beschwerde S. 5 f.) keine unzulässige Ungleichbehandlung zwischen steuerpflichtiger Person und Vertreterin oder Vertreter vor. Wie dargelegt (vgl. vorne E. 4.3) setzt die Bestrafung des Beschwerdeführers als Vertreter keine Haupttat voraus; seine Mutter muss mithin keinen Straftatbestand erfüllt bzw. nicht rechtswidrig gehandelt haben. 8. Die Busse beträgt gemäss Art. 219 Abs. 2 StG bzw. Art. 177 Abs. 2 DBG bis zu Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis Fr. 50'000.-- (vgl. auch vorne E. 3). Die Vorinstanz hat in Bezug auf das Strafmass eine umfassende Würdigung vorgenommen. Sie hat insbesondere das ko-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 16 operative Verhalten des Beschwerdeführers zu dessen Gunsten und die wiederholte Tatbegehung über fünf Jahre hinweg zu dessen Ungunsten gewichtet. Berücksichtigt hat die Vorinstanz weiter, dass der Betrag der hinterzogenen Steuern bei den Kantons- und Gemeindesteuern (Fr. 23'932.55) markant höher ist als bei der Bundessteuer (Fr. 620.85).

Die Vorinstanz hat deshalb die Busse bei der direkten Bundessteuer von Fr. 7'500.-- auf Fr. 3'000.-- reduziert (vgl. zum Ganzen angefochtener Ent- scheid E. 5). Der Beschwerdeführer stellt die Ausführungen der Vorinstanz nicht in Frage und hat sich zur Strafzumessung nicht geäußert. Die ange- fochtenen Entscheide halten denn auch in dieser Hinsicht der Rechts- kontrolle stand. 9. Die Beschwerden erweisen sich damit in allen Teilen als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Partei- kosten 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 Ver- waltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2006- 2010 (Steuerbusse) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2006-2010 (Steuerbusse) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 17 3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden dem Be- schwerdeführer auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen. 5. Zu eröffnen: - dem Beschwerdeführer - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Der Abteilungspräsident: Der Gerichtsschreiber: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit 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 Bun- desgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

E. 11

April 2017 führte die Steuerverwaltung aus, das Schreiben vom 22. Ok- tober 2016 werde als Selbstanzeige der Mutter des Beschwerdeführers und nicht als gemeinsame Selbstanzeige gewertet. Die Steuerverwaltung stellte in Aussicht, eine Busse von Fr. 7'500.-- (betreffend die Kantons- und Ge- meindesteuern) und von Fr. 7'500.-- (betreffend die direkte Bundessteuer) zu erheben (Vorakten StV pag. 70 f.). Der Beschwerdeführer nahm am

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 7 24. April 2017 nochmals Stellung und hielt an seinem Standpunkt fest, er habe am 22. Oktober 2016 Selbstanzeige erstattet (Vorakten StV pag. 72 ff.). Am 20. Juni 2017 erliess die Steuerverwaltung die angekün- digte Bussenverfügung (Vorakten StV pag. 75 ff.). 3. Art. 219 StG und Art. 177 DBG tragen den Randtitel «Anstiftung, Gehilfen- schaft, Mitwirkung». Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreterin oder Vertreter der steuerpflichtigen Person eine Steuerhinterziehung bewirkt oder daran mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person mit Busse bestraft und haftet überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer (Art. 219 Abs. 1 StG; Art. 177 Abs. 1 DBG). Die Busse beträgt bis zu Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.-- (Art. 219 Abs. 2 StG; Art. 177 Abs. 2 DBG). Zeigt sich eine Person, die nach Art. 219 Abs. 1 StG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG strafbar ist, erstmals selbst an und sind die Voraus- setzungen nach Art. 217 Abs. 3 Bst. a und b StG respektive nach Art. 175 Abs. 3 Bst. a und b DBG erfüllt, so wird von einer Strafverfolgung abge- sehen und die Solidarhaftung entfällt (Art. 219 Abs. 3 StG; Art. 177 Abs. 3 DBG).

Gemäss Art. 217 Abs. 3 Bst. a und b StG bzw. Art. 175 Abs. 3 Bst. a und b DBG darf die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt sein und muss die sich selbst anzeigende Person die Steuerbehörde bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. 4. 4.1 Die Vorinstanz hat erwogen, aufgrund des erstellten Sachverhalts (vgl. vorne E. 2.1) stehe fest, dass der Beschwerdeführer als Vertreter seiner betagten Mutter für diese in den Steuerperioden 2006-2010 eine Steuerhinterziehung bewirkt habe. Der Beschwerdeführer sei sich über die tatsächlichen Vermögensverhältnisse seiner Mutter im Klaren gewesen und habe die Steuererklärungen bewusst unvollständig ausgefüllt. Er habe denn auch ausdrücklich eingeräumt, das fragliche Bankkonto aus Entäu-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 8 schung über die Nichtunterstützung durch die Sozialdienste C. _____ nicht deklariert zu haben (vgl. vorne E. 2.3). Der objektive und der subjektive Tatbestand von Art. 219 Abs. 1 StG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG seien erfüllt (vgl. zum Ganzen angefochtene Entscheide E. 4). 4.2 Als Täterin oder Täter, Mittäterin oder Mittäter sowie mittelbare Täterin oder mittelbarer Täter kommt bei der Steuerhinterziehung als echtem Sonderdelikt nur in Frage, wer die Sondereigenschaft aufweist; es sind dies die steuerpflichtigen bzw. zum Steuerabzug an der Quelle verpflichteten Personen (Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 175 N. 4). Durch Art. 219 StG bzw. Art. 177 DBG wird nach herrschender Lehre der Kreis möglicher Täterinnen und Täter einer Steuerhinterziehung um eine Gruppe von Personen erweitert, die sich durch eine andere Sondereigenschaft – nämlich als «Vertreterin oder Vertreter der steuerpflichtigen Person» – auszeichnen. Die erwähnten Bestimmungen schaffen mithin ein weiteres, selbständiges echtes Sonderdelikt (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 11; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 177 N. 8; Andreas Donatsch, Die Strafbarkeit des Vertreters bei der Steuerhinterziehung, in Aspekte des Wirtschaftsrechts, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag, 1994, S. 463 ff.; a.M. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 177 N. 12, der auf eine steuer-spezifische Teilnahmeform erkennt, die der limitierten Akzessorietät bedarf). Für die Qualifikation des «Bewirkens» als Form besonderer Täterschaft spricht insbesondere der Numerus clausus der Teilnahmeformen (Anstiftung und Gehilfenschaft) und die Tatsache, dass das Gesetz ausdrücklich nur die vorsätzliche Begehung als strafbar erklärt. Diese Einschränkung ergäbe sich bezüglich blosser Teilnahmeformen ohne weiteres bereits aus dem gemeinen Strafrecht und müsste daher – anders als bei der Täterschaft – nicht ausdrücklich vermerkt werden (vgl. insoweit auch Art. 56 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Ferner hätte als Randtitel zu Art. 219 StG bzw. Art. 177 DBG schlicht der Begriff «Teilnahme» (vgl. Titel vor Art. 24 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB; SR 311.0]) gesetzt werden können, wenn in dieser Bestimmung einzig Anstiftung und Gehilfenschaft hätten geregelt wer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 9 den sollen. Ferner hat der Gesetzgeber in der deutschen Fassung mit «bewirken» dasselbe Verb wie für das täterschaftliche Verhalten bei Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG («Steuerverkürzung») verwendet (vgl. zum Ganzen Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 11; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 177 N. 8). 4.3 Enthält Art. 219 Abs. 1 StG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG eine solche selbständige Täterstrafnorm, so setzt die Bestrafung der Vertreterinnen oder Vertreter auch keine Haupttat voraus; die

vertretene Person muss mit- hin keinen Straftatbestand im Sinn von Art. 217 f. StG bzw. Art. 175 f. DBG (vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung) erfüllen bzw. nicht rechtswidrig gehandelt haben. Die Vertreterin oder der Vertreter ist diesfalls Alleintäterin bzw. Alleintäter oder mittelbare Täterin bzw. mittelbarer Täter des Sonderdelikts. Die Wendung «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person» in Art. 219 Abs. 1 StG bzw. in Art. 177 Abs. 1 DBG ist hinsichtlich der Vertreterin oder des Vertreters nicht als Hinweis auf die limitierte Akzessorietät der gemeinstrafrechtlichen Teilnahme, sondern als besondere Regelung im Sinn einer Ausnahme von der Geltung der allgemeinen Bestimmungen des StGB zu verstehen (vgl. Art. 333 Abs. 1 StGB; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 16; siehe auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 177 N. 8 f.; a.M. Peter Locher, a.a.O., Art. 177 N. 12).

4.4 Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung als Vertreterin oder Vertreter im Sinn von Art. 219 Abs. 1 StG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG

setzt ein Vertretungsverhältnis sowie ein strafbares Verhalten der Vertreterin bzw. des Vertreters voraus. Das Vertretungsverhältnis kann von Gesetzes wegen bestehen oder seine Grundlage in einer vertraglichen Vereinbarung (z.B. Beauftragung) haben (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 14). Das strafbare Verhalten der Vertreterin oder des Vertreters muss darauf gerichtet sein, zugunsten der vertretenen Person eine Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG zu bewirken (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 16). Von einem «Bewirken» ist zum einen zu sprechen, wenn die Vertreterin oder der Vertreter die – nicht rechtswidrig oder jedenfalls nicht strafbar handelnde – steuerpflichtige Person im Sinne sog. mittelbarer Täterschaft als Tatausführende miss-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 10 braucht. Zum andern, wenn sie bzw. er aus eigenem Recht als gesetzliche Vertreterin bzw. gesetzlicher Vertreter die Steuerhinterziehung in unmittelbarer Täterschaft begeht (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 177 N. 15). Die Vertreterin oder der Vertreter macht sich, anders als die steuerpflichtige Person, nur bei (direkt oder eventual-)vorsätzlicher Tatbegehung strafbar. Der Vorsatz muss sich sowohl auf die Unrichtigkeit der gegenüber den Steuerbehörden gemachten Angaben als auch auf deren Folgen für die Veranlagung der vertretenen Person oder den Bezug der von ihr geschuldeten Steuern erstrecken (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 177 N. 21; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 177 N. 17).

4.5 Die Ausführungen der Vorinstanz (vgl. vorne E. 4.1) sind zutreffend und werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten (Beschwerde S. 3).

Er hat als Vertreter seiner Mutter in deren Steuererklärungen das Bankkonto bei der B. _____ wissentlich und willentlich nicht deklariert, die falsch bzw. unvollständig ausgefüllten Steuererklärungen der Jahre 2006-2008 und 2010 der Steuerverwaltung eingereicht und so die Steuerhinterziehung seiner Mutter vorsätzlich bewirkt. Gleiches gilt in Bezug auf das Steuerjahr 2009, für das er keine Steuererklärung eingereicht, aber die Ermessensveranlagung bzw. die Gewährung des besonderen Abzugs gemäss Art. 41 StG entgegengenommen hat. Als Vertreter der steuerpflichtigen Person wäre er gehalten gewesen, die Steuerverwaltung auf geeignete Art und Weise auf ihre fehlerhafte Ermessensveranlagung aufmerksam zu machen (vgl. VGE 2014/200/201 vom 28.7.2015 E. 4.3). Der objektive und subjektive Tatbestand von Art. 219 Abs. 1 StG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG sind unbestrittenermassen erfüllt.

5. Umstritten ist aber, ob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22. Oktober 2016 an die Steuerverwaltung straflose Selbstanzeige erstattet hat, womit von einer Strafverfolgung gegen ihn abzusehen wäre und die Solidarhaftung entfallen würde (Art. 219 Abs. 3 StG; Art. 177 Abs. 3 DBG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 11 5.1 Die Vorinstanz hat zusammenfassend erwogen, die Verwendung der «Wir-Form» im Schreiben vom 22. Oktober 2016 (vorne E. 2.3) und die Doppelunterschriften für eine gemeinsame Selbstanzeige von Sohn als Vertreter und Mutter als Steuerpflichtige. Hingegen fehlten im Schreiben klare Hinweise auf die Vertreterfunktion des Beschwerdeführers und auf dessen Tatbeiträge. Im Titel sei sodann bloss von einer Selbstanzeige (Ein- zahl) die Rede, und es sei auch einzig die ZPV-Nr. der Mutter des Beschwerdeführers angegeben worden. Die Frage, ob das Schreiben vom 22. Oktober 2016 als gemeinsame Selbstanzeige zu qualifizieren sei, könne indes offenbleiben. Ein objektiver Ausschlussgrund für die Strafflosig- keit nach Eingang einer Selbstanzeige bilde jedenfalls die Behörden- kenntnis betreffend die (selbst) angezeigten Steuerhinterziehungen. Straf- losigkeit scheidet ebenfalls aus, soweit eine Selbstanzeige unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr eingereicht werde. Hier sei der Steuerverwaltung bereits vor Eingang der Selbstanzeige be- kannt gewesen, dass gegen den Beschwerdeführer ein Strafverfahren wegen Betrugs bzw. Verstosses gegen die Strafbestimmungen des Sozial- hilfegesetzes eröffnet worden sei (vgl. das Ersuchen der Staatsanwalt- schaft an die Steuerverwaltung vom 25.4.2016 um Bekanntgabe der neu- esten Steuerfaktoren des Beschwerdeführers zur Fixierung des Tages- satzes der Geldstrafe gemäss Art. 34 Abs. 3 StGB; Vorakten StV pag. 37). Zudem habe der Beschwerdeführer nach Erlass des Strafbefehls vom 30. August 2016 damit rechnen müssen, dass die Staatsanwaltschaft oder die Sozialdienste C._____, welchen der Strafbefehl mitgeteilt worden sei, der Steuerverwaltung Meldung machten. Die Selbstanzeige sei folglich nicht aus eigenem Antrieb, sondern auf «äusseren Druck» hin eingereicht worden. Damit könne der Beschwerdeführer nicht von der Straffreiheit nach Art. 219 Abs. 3 StG bzw. Art. 177 Abs. 3 DBG profitieren. 5.2 Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, ein allfälliger behördeninterner Anfangsverdacht müsse sich zwingend nach aussen ma- nifestieren, damit von einer steuerbehördlichen Kenntnis der Hinterziehung ausgegangen werden könne. Solange das Steuerstrafverfahren nicht förm- lich eingeleitet worden sei, könne sich die steuerpflichtige Person und auch eine allfällige Vertreterin oder ein allfälliger Vertreter noch straflos an- zeigen. Diese Voraussetzungen seien vorliegend erfüllt. Die Steuer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 12 behörden hätten zum Zeitpunkt seiner Selbstanzeige am 22. Oktober 2016 keine Kenntnis von einer von ihm begangenen Steuerhinterziehung gehabt. Der Beschwerdeführer bestreitet insbesondere, dass Spontanität als Vor- aussetzung der straflosen Selbstanzeige gelte, diese mithin aus eigenem Antrieb erfolgen müsse (Beschwerde S. 4 f.). 5.3 Das Verwaltungsgericht hat sich mit Urteil vom 19. Dezember 2017 (VGE 2016/300/301, noch nicht rechtskräftig) eingehend mit den Voraus- setzungen der straflosen Selbstanzeige auseinandergesetzt. Im zu beur- teilenden Fall war erstellt, dass die Steuerhinterziehung im Zeitpunkt der Selbstanzeige keiner Steuerbehörde tatsächlich bekannt war. Umstritten war, ob eine straflose Selbstanzeige nur vorliegen kann, wenn sie ohne er- kennbaren äusseren Druck, mithin aus eigenem Antrieb erfolgt ist. Das Verwaltungsgericht hat in E. 5 im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: 5.3.1 Unter dem alten Recht, das der Selbstanzeige bloss strafmildernde Wirkung beimass, wurde ein Handeln aus eigenem Antrieb sowohl vom Bundesgericht als auch vom Verwaltungsgericht verlangt, obwohl der da- malige deutsche Gesetzestext – wie der heute geltende – nur voraussetzte, dass die Steuerhinterziehung angezeigt wird, bevor sie der Steuerbehörde

bekannt ist (aArt. 175 Abs. 3 DBG [AS 1991 S. 1184] und aArt. 217 Abs. 3 StG [BAG 00-124]; vgl. BGer 2A.321/2006 vom 8.6.2006 E. 3.3, 2A.685/2004 vom 21.4.2005 E. 3.3; VGE 22710 vom 19.4.2007 E. 3.2). In den Materialien findet sich kein Hinweis darauf, dass nach neuem Recht ein Handeln aus eigenem Antrieb bei der straflosen Selbstanzeige nicht mehr erforderlich sein soll (vgl. Botschaft des Bundesrats zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige [nachfolgend: Botschaft], in BBI 2006 S. 8795 ff., insb. S. 8818 f.; Vortrag des Regierungsrats betreffend die Änderung des Steuergesetzes, in Tagblatt des Grossen Rates 2009, Beilage 37, S. 11 und 31 f.). Die Ausführungen in der Botschaft, die Bestimmungen zur straflosen Selbstanzeige würden sich an Art. 13 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) anlehnen (Botschaft S. 8818), welcher ein Handeln aus eigenem Antrieb ausdrücklich verlangt, legen vielmehr nahe, dass auch nach neuem Recht für eine straflose Selbstanzeige ein Handeln aus eigenem Antrieb erforderlich ist. Indem der Gesetzgeber das alte Recht in Kenntnis der Praxis dazu – soweit hier interessierend – im Wesentlichen übernommen hat, hat er zum Ausdruck gebracht, dass die bisherige Regelung weitergeführt werden soll. Wohl wäre vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Lehrmeinungen eine dahingehende Klarstellung wünschbar gewesen; der Verzicht darauf lässt aber nach dem Gesagten nicht auf eine Rechtsänderung schliessen (vgl. zum Ganzen VGE 2016/300/301 vom 19.12.2017 E. 5.2).

5.3.2 Nichts anderes ergibt sich aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Das Bundesgericht hat auch unter der Geltung des neuen Rechts bei der straflosen Selbstanzeige am Erfordernis des eigenen Antriebs festgehalten und insoweit – wie bereits unter dem alten Recht – eine Parallele zu Art. 13 VStrR gezogen, wonach vorausgesetzt werde, dass die oder der Betroffene spontan («de son propre mouvement») anzeige. Daran fehle es, wenn die Anzeige eingehe, obwohl die Steuerbehörden das fragliche Dossier bereits näher untersuchten («il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable»; BGer 2C_476/2014 und 2C_477/2014 vom 21.11.2014 E. 9.1). Straflosigkeit scheidet jedenfalls dann aus, wenn die Selbstanzeigerin oder der Selbstanzeiger erst unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr tätig geworden ist (vgl. zum Ganzen VGE 2016/300/301 vom 19.12.2017 E. 5.3).

5.4 An dieser Auslegung von Art. 217 Abs. 3 StG bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG ist festzuhalten. Die völlige Straffreiheit wird dadurch gerechtfertigt, dass die Steuerhinterziehung schwer aufzudecken ist und mit der Selbstanzeige erleichtert werden soll. Wer erst unter Druck handelt, übt keine tätige Reue. Solches Handeln rechtfertigt den vollständigen Verzicht auf Strafverfolgung nicht, zumal die Behörden die Hinterziehung vermutlich auch ohne die Informationen des Täters aufgedeckt hätten (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 175 N. 54).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.11.2019, Nrn. 100.2019.12/13U, Seite 14 6.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.