

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 16 vom 10. Dezember 2019

BE Verwaltungsgericht, 2019-12-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2020_16

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 16 du 10 décembre 2019

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 16 del 10 dicembre 2019

Regeste

Schenkungssteuer 2008; Strafsteuer (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 10. Dezember 2019; 100 18 490) | Nach-/Strafsteuern

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde 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] i.V.m. Art. 24 und 28 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen 1.2 und 1.3 – einzutreten.

E. 1.2

Anfechtungsobjekt ist der Entscheid der StRK vom 10. Dezember 2019; dieser ist an die Stelle der Einspracheverfügung vom 24. September 2018 getreten, welche wiederum die Bussenverfügung vom 6. Juli 2018 ersetzt hat (sog. Devolutiveffekt; vgl. BVR 2018 S. 528 E. 3.3, 2010 S. 411 E. 1.4; BGE 136 II 539 E. 1.2). Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kann deshalb allein der Rechtsmittelentscheid der StRK bilden. Soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung des Einspracheent-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 4 scheidts bzw. der Bussenverfügung beantragt, ist auf das Rechtsmittel nicht einzutreten.

E. 1.3

Nicht einzutreten ist zudem auf den Antrag auf Freisprechung vom Vorwurf der Steuerhinterziehung, da gegen den Beschwerdeführer im Über-tretungsverfahren nach StG – anders als in einem eigentlichen Strafverfah- ren – nicht formell Anklage erhoben worden ist, sondern (ähnlich wie im Strafbefehlsverfahren) die Bussenverfügung eine solche ersetzt hat (BGer 2C_257/2018 und 2C_308/2018 vom 11.11.2019 E. 2.4.2, 2C_242/2013 vom 25.10.2013 E. 1.1; VGE 2016/206 vom 14.6.2018 E. 1.2 [bestätigt durch BGer 2C_682/2018 vom 14.5.2019], 2016/54/55 vom 26.9.2017 E. 1.2, 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 1.1).

E. 1.4

Der Streitwert beträgt weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerde 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]).

E. 1.5

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

E. 2

Die StRK hat die wegen Steuerhinterziehung gegen den Beschwerdeführer verhängte Busse bestätigt, welche die Steuerverwaltung ausgesprochen hat, nachdem ihre zuständige Abteilung von der Schenkung der beiden Grundstücke ... Gbbl. Nrn. 1_____ und 2_____ gemäss Schenkungsvertrag vom 9. April 2008 an den Beschwerdeführer erst aufgrund eines (infolge des Todes der Schenkerin) erstellten Steuerinventars vom 14. März 2017 erfahren und festgestellt hatte, dass ihr diese Schenkung nicht gemeldet bzw. angezeigt worden sei. Der Beschwerdeführer erachtet die Voraussetzungen für die Verhängung einer Steuerbusse als nicht erfüllt.

E. 2.1

Der Kanton Bern erhebt auf allen unentgeltlichen Vermögenszugängen unter Lebenden, bei denen die Schenkerin bzw. der Schenker im

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 5 Zeitpunkt der Zuwendung steuerrechtlichen Wohnsitz, Aufenthalt oder Sitz im Kanton Bern hat, eine Schenkungssteuer (Art. 1 i.V.m. Art. 2 Bst. b ESchG). Die Besteuerung erfolgt unter anderem dann, wenn im Kanton Bern gelegene Grundstücke oder Rechte daran übergehen (Art. 2 Bst. c ESchG). Steuerpflichtig ist die beschenkte Person (Art. 4 Abs. 1 Bst. c ESchG). Diese hat die steuerbare Zuwendung spätestens 90 Tage nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zuwendung erfolgt ist, der kantonalen Steuerverwaltung zu melden (Art. 25 ESchG). Daneben sind sämtliche Behörden, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Kantons Bern und der Gemeinden sowie die praktizierenden Notarinnen und Notare des Kantons Bern verpflichtet, der kantonalen Steuerverwaltung Steuerfälle, die ihnen in Ausübung amtlicher Funktionen zur Kenntnis gelangen, innert 30 Tagen anzuzeigen (Art. 26 ESchG).

E. 2.2

Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 28 ESchG 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 vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist. Der subjektive Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (statt vieler BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 2.1 und 4.1, 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.2.2 f.; VGE 2018/205/206 und 2018/207/208 vom 16.9.2019 je E. 2.1, 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 6.1; vgl. zum mit Art. 217 StG übereinstimmenden

Bundessteuerrecht Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 175 N. 8 ff.; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 175 DBG N. 7 ff., 28 ff.).

E. 2.3

Beim Verfahren betreffend Steuerhinterziehung handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches grundsätzlich die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten sind, namentlich die in Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 der Europäischen Menschen-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 6 rechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerte Unschuldsvermutung und der Anspruch auf ein faires Verfahren; dies gilt auch dann, wenn eine Verwaltungsbehörde die Untersuchungshandlungen vornimmt (BGE 143 IV 130 E. 3.2, 140 I 68 E. 9.2, VGE 2016/206 vom 14.6.2018 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2C_682/2018 vom 14.5.2019]; 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 6.7 auch zum Folgenden; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 39). Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz «in dubio pro reo» besagt als Beweislastregel, dass es Sache der Steuerbehörde als Anklägerin ist, die Schuld der angeklagten steuerpflichtigen Person zu beweisen, und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss. Als Beweiswürdigungsregel bedeutet die Maxime, 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. Mithin können steuerbegründende Sachverhaltselemente, deren Verwirklichung zwar wahrscheinlich ist, aber nicht zweifelsfrei bzw. ohne vernünftige Zweifel feststeht, der Strafsteuer nicht zugrunde gelegt werden (BGE 144 IV 345 E. 2.2.3, BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020 E. 3.2, 2C_362/2018 vom 19.6.2019 E. 3.5; VGE 2016/206 vom 14.6.2018 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2C_682/2018 vom 14.5.2019], 2016/54/55 vom 26.9.2017 E. 2.2.4).

E. 3

Es ist unbestritten, dass die vorerwähnte Schenkung zugunsten des Beschwerdeführers im Jahr 2008 der Schenkungssteuer unterliegt und der Beschwerdeführer diese Schenkung aufgrund von Art. 25 ESchG (persönlich oder vertreten durch seinen Notar) gegenüber der Steuerverwaltung bis 90 Tage nach Ende des Jahres 2008 hätte deklarieren müssen, jedoch eine persönliche Meldung durch den Beschwerdeführer selbst nicht erfolgte und die Schenkung in der Folge unbesteuert geblieben ist. Umstritten ist indes, ob die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer, tatsächlich erst aufgrund des Steuerinventars vom 14. März 2017 erstmals Kenntnis von dieser Schenkung erlangt hat. Strittig ist zudem, ob dem Beschwerdeführer zuzurechnen und anzulasten ist, dass die Schenkungssteuer nicht erhoben worden ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 7

E. 3.1

Die StRK gelangte wie bereits die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt sei. Sie erwog, die unterlassenen Anzeigen durch den Notar, die Abteilung Grundstückgewinn und das Grundbuchamt vermöchten den Kausalzusammenhang zwischen der unterlassenen Meldung des

Beschwerdeführers und der eingetretenen Steuerverkürzung nicht zu unterbrechen. Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers habe den Steuerausfall jedenfalls begünstigt, was für sich bereits den adäquaten Kausalzusammenhang begründe; die all-fälligen Unterlassungen Dritter liessen jene des Beschwerdeführers nicht in den Hintergrund treten (angefochtener Entscheid E. 3.5 f.). Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen seinem Verhalten und dem Steuerausfall sei nicht gegeben: Er habe zur Abwicklung der Schenkung einen Notar beigezogen, der beauftragt und überdies gesetzlich verpflichtet gewesen sei, die Schenkung zu melden. Soweit sich heute nicht mehr feststellen lasse, ob der Notar seiner Meldepflicht nachgekommen sei, müsse dies zu seinen Gunsten angenommen werden. Selbst wenn der Notar die Meldung pflichtwidrig unterlassen haben sollte, könne dieses Versäumnis nicht dem Beschwerdeführer zugerechnet werden. Mit dem Beizug eines Notars habe er alles Erforderliche vorgekehrt und auf dessen korrektes Handeln vertrauen dürfen. Schliesslich ergebe sich aus der Tatsache, dass die Grundstückgewinnsteuer im Jahr 2008 veranlagt worden sei, dass die Steuerverwaltung Kenntnis von der Schenkung gehabt habe. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass zwischen den verschiedenen Abteilungen innerhalb der Steuerverwaltung ein Datenaustausch stattgefunden habe, eine Besteuerung aber trotzdem ausgeblieben sei.

E. 3.2

Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person die Steuerverkürzung durch ihr Verhalten bewirkt hat. Mithin muss zwischen dem Verhalten der steuerpflichtigen Person und der Steuerverkürzung ein Kausalzusammenhang bestanden haben (BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 3.1, 2C_11/2018 vom 10.12.2018 E. 10.1, 2C_1018/2015 und 2C_1019/2015 vom 2.11.2017, in ASA 86 S. 407 und StR 73/2018 S. 255 E. 9.2 mit Hinweisen). Massgebend für die objektive Zurechnung ist, dass sie durch ihr Verhalten eine Bedingung für den konkreten Erfolg gesetzt hat (BGE 135 IV 56 E. 3.1.2; BGer 6B_644/2018 vom 22.5.2019 E. 1.5.4; Trechsel/Jean-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 8 Richard, in Trechsel/Pieth [Hrsg.], Praxiskommentar StGB, 3. Aufl. 2017, Art. 12 N. 25). Andererseits muss das Verhalten nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet gewesen sein, den eingetretenen Erfolg zu bewirken, sodass der Eintritt dieses Erfolgs als durch die fragliche Bedingung wesentlich begünstigt erscheint (sog. Adäquanz; BGE 142 IV 237 E. 1.5.2, 135 IV 56 E. 2.1 auch zum Folgenden; BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 3.1). Steht ein pflichtwidriges Unterlassen zur Diskussion, ist anhand eines hypothetischen Kausalzusammenhangs zu prüfen, ob der Erfolg bei pflichtgemäsem Verhalten ausgeblieben wäre. Für die Zurechnung des Erfolgs genügt, wenn das pflichtwidrige Verhalten mindestens mit einem hohen Grad an Wahrscheinlichkeit die Ursache des Erfolgs bildete (BGE 140 II 7 E. 3.4). Ein Fehlverhalten Dritter ist grundsätzlich ohne Bedeutung und vermag den Kausalzusammenhang nur zu unterbrechen, wenn diese Zusatzursache derart ausserhalb des normalen Geschehens liegt resp. derart unsinnig ist, dass damit nicht gerechnet werden muss (BGE 142 IV 237 E. 1.5.2; Trechsel/Jean-Richard, a.a.O., Art. 12 N. 27; Wolfgang Wohlers, in Wohlers/Gothenzi/Schlegel [Hrsg.], Handkommentar StGB, 4. Aufl. 2020, Art. 12 N. 21; Peter Locher, a.a.O., Art. 175 N. 15 f.; vgl. auch BGE 140 I 68 [2C_416/2013 vom 5.11.2013] nicht publ. E. 8.1 a.E. [Pra

103/2014 Nr. 45; betreffend Nachsteuer]). Mit der Möglichkeit, dass ein Datenaustausch unter den Behörden bzw. eine Anzeige unterbleibt, ist stets zu rechnen (vgl. auch BGer 2C_78/2019 vom 20.9.2019 E. 6.6, 2C_336/2010 vom 7.10.2010 E. 4.1; vgl. auch hinten E. 3.4.3).

E. 3.3

Der Beschwerdeführer macht zunächst geltend, es sei nicht auszuschliessen, dass die gebotene Schenkungssteuermeldung bzw. Anzeige durch den Notar bzw. das Grundbuchamt oder die Abteilung Grundstücke- winnsteuer vorgenommen worden sei. Soweit sich dies heute nicht mehr feststellen lasse, sei zu seinen Gunsten anzunehmen, dass die erforderliche Meldung an die zuständige Abteilung der Steuerverwaltung «wohl» erfolgt sei, letztere («vorerst») jedoch («aus welchen Gründen auch immer») von einer Besteuerung abgesehen habe (vgl. Beschwerde S. 5, 6 und 11).

E. 3.3.1

Gemäss den Angaben der für die Veranlagung der Schenkungssteuer zuständigen Abteilung der Steuerverwaltung hat diese nie eine Mel-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 9 dung oder Anzeige betreffend die im Jahr 2008 an den Beschwerdeführer ergangene Schenkung erhalten (Akttenotiz vom 24.2.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 11). Es sind keine Gründe ersichtlich oder dargetan, weshalb diese Feststellung unrichtig sein sollte. Aus den Akten ergeben sich keine Hinweise, dass es sich anders verhalten könnte und es ist im Übrigen auch in keiner Art plausibel, weshalb die zuständige Abteilung trotz Vorliegens bzw. in Kenntnis einer entsprechenden Meldung oder Anzeige «vorerst» von einer (schenkungssteuerlich klarerweise gebotenen) Besteuerung hätte absehen sollen, um dann Jahre später – gestützt auf das Steuerinventar vom 14. März 2017 – grundlos ihren Standpunkt zu ändern und den erlittenen Steuerausfall durch Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens zu sanktionieren bzw. kompensieren.

E. 3.3.2

Was eine allfällige Meldung durch den vom Beschwerdeführer beigezogenen Notar betrifft, ist zunächst nicht erstellt, dass dieser tatsächlich beauftragt worden war, namens und im Auftrag des Beschwerdeführers die Schenkungssteuer bei der zuständigen Abteilung der Steuerverwaltung zu deklarieren, wie dies die die Mitwirkungspflicht nach Art. 25 ESchG konkretisierenden Weisungen und Formulare erforderten (vgl. <www.fin.be.ch>, Rubriken «Dokumente/Publikationen/Formulare/Erbschafts- und Schenkungssteuer/ Formulare Erbschafts- und Schenkungssteuer»). Anlässlich seiner Einvernahme vor der StRK gab der Beschwerdeführer zu Protokoll, es sei nicht «detailliert abgesprochen» gewesen, wer die (schenkungssteuerspezifische) Meldung machen würde. Der Notar habe damals in Aussicht gestellt, «die Anmeldung an das Grundbuch vorzunehmen, womit eine Weitermeldung an die Steuerverwaltung erfolgen werde». Zudem habe er ihm mitgeteilt, dass «die Steuerverwaltung [wegen der Schenkungssteuer] auf ihn [den Beschwerdeführer] zukommen» werde und er (mithin) «zuwarten könne» (vgl. Einvernahme-Protokoll vom 23.10.2019, Ziff. 10 und 13, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 110 ff., 112). Soweit der Beschwerdeführer später, mit Stellungnahme vom 7. November 2019 (Vorakten StRK [act. 3A] pag. 167 f.), geltend machte, er habe den Notar beauftragt, die Meldung betreffend die Schenkung vorzunehmen, erweist sich dies als unglaubwürdig. Die zitierten mündlichen Angaben des Beschwerdeführers lassen im Übrigen auch nicht

darauf schliessen, dass sich der Notar bewusst gewesen wäre, dass er namens und im Auftrag des Beschwerdeführers die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 10 diesem obliegende Meldung der Schenkungssteuer nach Art. 25 ESchG zu veranlassen (oder gestützt auf Art. 26 ESchG Anzeige zu erstatten) hatte. Dass der Notar eine entsprechende Meldung oder Anzeige vorgenommen hatte, kann insbesondere auch nicht aus dem Schreiben bzw. der Rechnung vom 24. Juli 2008 abgeleitet werden (Vorakten StV [act. 3B] pag. 50 ff.), in welcher «Telefone und Korrespondenzen [u.a.] mit der Steuerverwaltung» aufgeführt werden. Wäre eine Meldung oder Anzeige der Schenkung durch den Notar erfolgt, ist anzunehmen, dass diese auf der Rechnung entsprechend der explizit genannten «Deklaration HPG» ausdrücklich aufgeführt worden wäre, zumal die Deklaration einer Schenkung wie bei der Handänderungssteuer mit separatem Formular zu erfolgen hat. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass diese Kontakte in Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung des Grundstückgewinns standen (Veranlagungsverfügung vom 29.7.2008, Vorakten StV [act. 3B] pag. 47 ff.).

E. 3.3.3

In Würdigung der gesamten Umstände steht für das Verwaltungsgericht zweifelsfrei fest, dass weder die nach Art. 25 ESchG erforderliche Meldung noch eine Anzeige des Notars gemäss Art. 26 ESchG erfolgt waren, sodass der für die Schenkungssteuer zuständigen Abteilung der Steuerverwaltung die Grundlagen fehlten, um die Schenkungssteuer ordnungsgemäss zu veranlagern. Bei dieser Beweislage bleibt für eine Würdigung im Sinn der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Zweifelsfallregel kein Raum. Hieran ändert namentlich nichts, dass im Nachgang zur Schenkung gegenüber der Abteilung Grundstückgewinn die Eigentumsübertragung gemeldet worden ist (vgl. dazu und zum Folgenden auch hinten E. 3.4.3). Schliesslich kann auch aus dem Umstand, dass die für die Schenkungssteuer zuständige Abteilung infolge des Steuerinventars betreffend den Nachlass der Schenkerin von der Schenkung Kenntnis erlangte, allein schon deshalb nicht auf einen tatsächlichen «verwaltungsinternen Datenaustausch» geschlossen werden (so aber Beschwerde S. 6), weil die in Bezug auf das fragliche Steuerinventar zuständigen Erbschaftssteuerbehörden und die für die Schenkungssteuer zuständige Behörde ein und derselben Organisationseinheit angehören.

E. 3.4

Zu prüfen ist, ob der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 11

E. 3.4.1

Wie ausgeführt, hat der Beschwerdeführer die Meldung nach Art. 25 ESchG weder selbst erstattet noch durch den Notar vornehmen lassen. Soweit er geltend macht, er müsse sich eine durch den Notar (allenfalls) begangene Pflichtverletzung nicht anrechnen lassen, ist ihm entgegen zu halten, dass sich eine steuerpflichtige Person der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben, die sie den Steuerbehörden gegenüber zu machen hat, nicht dadurch entziehen kann, dass sie ihre Steuerangelegenheiten durch eine vertragliche Vertretung besorgen lässt. Es gilt (auch im Steuerrecht) das Prinzip, dass sich die vertretene Partei Fehlleistungen ihrer Vertretung (bzw. Hilfsperson) unmittelbar

anrechnen lassen muss (vgl. BGer 2C_978/2019 vom 14.4.2020 E. 3.2.2, 2C_222/2014 vom 10.3.2014, in ASA 82 S 661 E. 2.4, 2C_699/2012 vom 22.10.2012, in StR 68/2013 S. 53 ff. E. 3.2 und 3.4 auch zum Folgenden). Die steuerpflichtige Person ist verpflichtet, die vertragliche Vertretung sorgfältig auszuwählen, zu instruieren und das Arbeitsergebnis zu überprüfen. Ob der Beschwerdeführer seine Pflicht nach Art. 25 ESchG in vorwerfbarer Weise verletzt hat, wird im Rahmen des subjektiven Tatbestands zu prüfen sein (vgl. hinten E. 4.1 ff., 4.4).

E. 3.4.2

Weiter ist im Nachgang zur Schenkung keine Schenkungssteuer erhoben worden und in der Folge eine Steuerverkürzung eingetreten: Als der zuständigen Abteilung der Steuerverwaltung im Jahr 2017 die Schenkung bekannt wurde, war es nicht mehr möglich, die Schenkungssteuer ordentlich zu veranlagern. Nach Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 162 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Für die Schenkungssteuer als aperiodische Steuer ist der Verweis auf Art. 162 Abs. 1 StG (und die Anknüpfung an den Jahresablauf) so zu verstehen, dass das Kalenderjahr, in dem der Vermögenszufluss erfolgt ist, der für den Beginn des Fristenlaufs massgeblichen Steuerperiode entspricht (vgl. VGE 2017/203 vom 7.8.2018 E. 3.2). Damit hat hier die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist am 1. Januar 2009 zu laufen begonnen und am 31. Dezember 2013 geendet, womit die Schenkungssteuer nur noch auf dem Weg des Nachsteuerverfahrens erhoben werden konnte.

E. 3.4.3

Schliesslich lassen die nicht erfolgte Anzeige durch den Notar sowie die allenfalls unterbliebenen Anzeigen durch Behörden (Art. 26 ESchG) das

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 12 Verhalten des Beschwerdeführers nicht in den Hintergrund treten: Hat die steuerpflichtige Person ihre Deklarationspflicht verletzt, wird der adäquate Kausalzusammenhang als Voraussetzung für die Auferlegung einer Hinterziehungsbusse nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Steuerverwaltung ihrerseits eine Pflichtverletzung begeht (vgl. VGE 2018/205/206 und 2018/207/208 vom 16.9.2019 je E. 3.3, 2016/46/47 vom 24.5.2017 E. 6.3 je mit Hinweisen; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 26; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Art. 175 N. 16, wonach bereits wegen der erforderlichen ex ante-Betrachtung, d.h. der Beurteilung vom Zeitpunkt des Handelns aus, das von der steuerpflichtigen Person nicht zu beeinflussende allenfalls pflichtwidrige Verhalten der Steuerbehörde den adäquaten Kausalzusammenhang nicht [mehr] unterbrechen könne; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 175 N. 15). Dies hat umso eher zu gelten, wenn allfällige Pflichtverletzungen durch andere Behörden oder Personen in Frage stehen. Deshalb vermag der Beschwerdeführer aus dem Vorbringen nichts zu seinen Gunsten abzuleiten, dass sowohl der Notar als auch das Grundbuchamt und die Abteilung Grundstückgewinnsteuer zur Anzeige der Schenkung verpflichtet gewesen seien. Hinzu kommt, dass es gemäss Art. 25 ESchG vorab der beschenkten Person obliegt, der Steuerverwaltung die Schenkung zur Kenntnis zu bringen. Zwar besteht auch eine Anzeigepflicht der Behörden, der Mitarbeitenden des Kantons und der Gemeinden sowie der Notarinnen und Notare (Art. 26 ESchG; vorne E. 2.1), doch ist in erster Linie die steuerpflichtige Person verantwortlich dafür, dass sie korrekt und vollständig veranlagt wird (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 166 Abs.

2 und 167 Abs. 1 StG). Sie kann sich nicht darauf verlassen, dass der Veranlagungsbehörde von ihr zu deklarierende steuerrelevante Tatsachen durch andere Behörden gemeldet werden (vgl. vorne E. 3.2). Im Übrigen wird eine behördliche Pflichtverletzung nicht schon dann begründet, wenn die für die Veranlagung der Schenkungssteuer zuständige Abteilung Informationen ausser Acht lässt, die einem anderen Bereich der Steuerverwaltung zur Verfügung standen, ihr jedoch nicht weitergeleitet worden sind (vgl. BGer 2C_676/2016 und 2C_677/2016 vom 5.12.2017 E. 4.1, 2C_1018/2015 und 2C_1019/2015 vom 2.11.2017, in ASA 86 S. 407 und StR 73/2018 S. 255 E. 6.1, 2C_898/2015 und 2C_899/2015 vom 12.10.2016, in RDAF 2016 II S. 607 E. 3.7 [alle betreffend Nachsteuer]). Entsprechend liegt kein den Kausalzu-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 13 Zusammenhang zwischen der Verfahrenspflichtverletzung und der Steuerverkürzung unterbrechendes (pflichtwidriges) Drittverhalten vor.

E. 3.5

Zusammenfassend ist die nicht erfolgte, aber aufgrund von Art. 25 ESchG gebotene Meldung der Schenkung ursächlich für die unterbliebene Besteuerung. Der Kausalzusammenhang ist weder durch das Verhalten des Notars noch durch dasjenige von Behörden unterbrochen worden. Die Vorinstanz hat den objektiven Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG somit zu Recht bejaht.

E. 4.1

Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG). Von fahrlässiger Tatbegehung ist auszugehen, wenn eine Person die Folge ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn die Person die Vorsicht nicht beachtet, zu der sie oder er nach den Umständen und nach ihren bzw. seinen (durch die Ausbildung, die intellektuellen Fähigkeiten sowie die Berufserfahrung geprägten) persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB; SR 311.0]; BGE 135 IV 56 E. 2, 135 II 86 E. 4.3; BGer 2C_37/2019 vom 16.8.2019 E. 3 a.E., 2C_1066/2018 vom 21.6.2019 E. 4.1 mit Hinweisen; VGE 2018/205/206 und 2018/207/208 vom 16.9.2019 je E. 4.1; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 32).

E. 4.2

Die StRK ist von einem fahrlässigen Verhalten des Beschwerdeführers ausgegangen. Ihm sei vorzuwerfen, dass er es unterlassen habe, genauer abzuklären, wann die Besteuerung der Schenkung erfolgen und ob der Notar die Schenkung anzeigen würde. Er habe sich damit begnügt, aus den Umständen Annahmen zu treffen, ohne diese weiter zu verifizieren. Eine besonnen und umsichtig handelnde Person wäre bemüht gewesen, sich über die durch die Schenkung ausgelösten Steuerfolgen ins Bild zu setzen und die steuerlich korrekte Abwicklung der Schenkung sicherzustellen. Soweit der Beschwerdeführer dies unterliess, habe er sich unsorgfältig ver-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 14 halten. Seine (falsche) Annahme, wonach die Schenkungssteuer erst bei Wegfall der Nutzniessung anfallen würde, sei vermeidbar gewesen, weshalb diesbezüglich ein unerheblicher Irrtum vorliege (angefochtener Entscheid E. 4.3 ff.). Der Beschwerdeführer

macht demgegenüber geltend, ihm sei keine pflichtwidrige Unsorgfalt vorzuwerfen. Indem er einen Notar beigezogen und diesen beauftragt habe, die erforderlichen Meldungen an die Steuerverwaltung vorzunehmen, habe er alles Notwendige vorgekehrt. Er habe darauf vertrauen dürfen, dass der Notar seinen Berufspflichten nachkommen und korrekt handeln werde. Weiter habe er mit gutem Grund davon ausgehen dürfen, dass die Schenkungssteuer erst mit Wegfall der Nutzniessung anfalle; auch deshalb könne ihm kein Vorwurf gemacht werden.

E. 4.3

Dem Beschwerdeführer war unstrittig bekannt, dass die Schenkung steuerliche Folgen nach sich ziehen würde (vgl. Einvernahme-Protokoll vom 23.10.2019, Ziff. 12, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 110 ff., 112). Aus seiner geltend gemachten Annahme, diese würden erst mit dem Tod der Schenkenden eintreten, vermag er nichts zu seinen Gunsten abzuleiten: Der von ihm beigezogene Notar hatte für ihn mutmasslich die ungefähre Höhe der Schenkungssteuern berechnet (Einvernahme-Protokoll vom 23.10.2019, Ziff. 14, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 110 ff., 112). Weiter hält der Schenkungsvertrag fest, dass Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer der amtliche Wert der Liegenschaft abzüglich der überbundenen Grundpfandschulden und des kapitalisierten Ertrags der Nutzniessung bildet (vgl. Schenkungsvertrag vom 9.4.2008, Ziff. 10 b), Vorakten StV [act. 3B] pag. 20 ff., 21). Auch wenn sich der Schenkungsvertrag nicht explizit zum Zeitpunkt der Besteuerung äussert, ist bereits aus dem Umstand, dass die Schenkungssteuer auf dem Wert der Nutzniessung entfällt, zu schliessen, dass sie nicht erst mit Wegfall der Nutzniessung erhoben wird. Dies erscheint auch für einen juristischen Laien und ohne weitere spezifische Kenntnisse verständlich. Hinzu kommt, dass dem Beschwerdeführer bekannt war, dass die Grundstücksgewinnsteuer im Nachgang zum Eigentumswechsel veranlagt worden war (Einvernahme-Protokoll StRK vom 23.10.2019, Ziff. 19, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 110 ff., 111). Weshalb für die Schenkungssteuer ein anderer Zeitpunkt hätte massgebend sein sollen, leuchtet nicht ein. Unter diesen Umständen wäre für den Beschwerdeführer bei Aufwendung der gebotenen Sorgfalt erkennbar gewesen bzw. hätte er zumindest ernsthaft in Betracht

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 15 ziehen müssen, dass die Besteuerung bereits anlässlich der Schenkung (und nicht erst bei Wegfall der Nutzniessung) erfolgt. Er durfte nicht einfach monate- bzw. jahrelang zuwarten und darauf vertrauen, dass es mit dem Ausbleiben der Veranlagung seine Richtigkeit habe, sondern hätte bei allfälligen Unsicherheiten in Bezug auf den Zeitpunkt der Besteuerung zumindest an den Notar oder die Steuerbehörden gelangen können und müssen. Hätte er dies getan, wäre es nicht zur Verfahrenspflichtverletzung und der Steuerverkürzung gekommen. Die StRK hat somit zu Recht geschlossen, der Beschwerdeführer habe sich pflichtwidrig unsorgfältig verhalten, indem er sich nicht hinreichend über die steuerlich korrekte Abwicklung der Schenkung informiert habe.

E. 4.4

Wie die StRK zutreffend erwogen hat, kann sich die steuerpflichtige Person ihren Verfahrenspflichten nicht dadurch entziehen, dass sie ihre Steuerangelegenheiten durch eine vertragliche Vertretung besorgen lässt (vorne E. 3.4.1). Fehlleistungen ihrer Vertretung hat sich die steuerpflichtige Person anzurechnen, wenn sie in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen (vgl. BGer 2C_29/2011 vom 16.6.2011, in StR 66/2011 S. 704 E. 2.4).

Nach den vorangehenden Ausführungen hätte beim Beschwerdeführer über den Besteuerungszeitpunkt zumindest eine Unsicherheit bestehen müssen. Indem er es – im Bewusstsein, dass die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt war – versäumte, sich bezüglich der (ausgebliebenen) Schenkungssteueranmeldung beim Notar oder den Steuerbehörden zu erkundigen bzw. sich darum zu kümmern, ob die Meldung der Schenkung ordnungsgemäss erfolgt war, ist ihm (soweit der mandatierte Notar insoweit überhaupt beauftragt war) dessen allfälliges Versäumnis zuzurechnen. Damit ist nicht zu beanstanden, wenn die StRK von einer fahrlässig begangenen Steuerhinterziehung ausgegangen ist und den subjektiven Tatbestand als erfüllt betrachtet hat.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 16

E. 4.5

Wie sich aus dem in E. 4.3 dargelegten ergibt, hätte der Beschwerdeführer aufgrund verschiedener Anhaltspunkte Anlass gehabt, an der Rechtmässigkeit seines Verhaltens zu zweifeln, weshalb er auch aus einem allenfalls sinngemäss geltend gemachten (schuldausschliessenden) Rechts- bzw. Verbotsirrtum nichts zu seinen Gunsten abzuleiten vermag (vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 174 ff. N. 28 mit Verweis).

E. 4.6

Zusammenfassend sind der objektive und subjektive Tatbestand von Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG erfüllt. Ein (schuldausschliessender) Rechtsirrtum liegt nicht vor.

E. 5

Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber bei leichtem Verschulden bis auf ein Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG).

E. 5.1

Die Vorinstanz ist in Bezug auf das Strafmass von einem leichten Verschulden des Beschwerdeführers ausgegangen und brachte unter Berücksichtigung seiner persönlichen sowie finanziellen Verhältnisse für die Bemessung der Bussen – wie zuvor schon die Steuerverwaltung – einen Faktor von 0.5 zur Anwendung (vgl. angefochtener Entscheid E. 5). Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich zwar geltend, ihn treffe höchstens ein «sehr leichtes Verschulden» (Beschwerde S. 14 f.); er stellt die Ausführungen der Vorinstanz jedoch nicht substantiiert in Frage.

E. 5.2

Die StRK hat das Verschulden des Beschwerdeführers im angefochtenen Entscheid umfassend gewürdigt. Sie erachtete sein Verhalten als grobfahrlässig, gestand ihm aber auch zu, den Erfolg nur passiv herbeigeführt zu haben und ging entsprechend von einem leichten Verschulden aus, um alsdann die Regelstrafe unter Berücksichtigung seiner persönlichen und finanziellen Verhältnisse um die Hälfte zu unterschreiten. Inwiefern die StRK dadurch den ihr zustehenden weiten Ermessens- und Beurteilungsspielraum (vgl. BGer 2C_683/2018 vom 3.10.2019, in ASA 88 S. 898 E. 7.2, 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 5.3,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.08.2021, Nr. 100.2020.16U, Seite 17 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 67/2012 S. 759 E. 3.2 und 3.3; statt vieler VGE 2016/206 vom 14.6.2018 E. 6.1 [bestätigt durch BGer 2C_682/2018 vom 14.5.2019]; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 47) rechtsfehlerhaft ausgefüllt haben könnte, ist weder ersichtlich noch dargetan. Der angefochtene Entscheid hält der Rechtskontrolle somit auch hinsichtlich der Strafzumessung stand.

E. 6

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird (vorne E. 1.2 f.). Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG). Demnach entscheidet der Einzelrichter:

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