

100.2016.207U
ARB/ROC/CES

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 14. Juni 2018

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ... und Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Steuerbusse; Grundstückgewinnsteuer 2011 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016; 100 15 490,
491)



Sachverhalt:

A.

A._____ erwarb am 12. August 2010 (Grundbucheintrag vom 24.8.2010) gemeinsam mit ihrem Ehemann und der B._____ GmbH [...] die Grundstücke ... Gbbl. Nr. 1._____ und 2._____ zu einem Preis von Fr. 730'000.-- zu Gesamteigentum. Auf den Grundstücken befinden sich ein Mehrfamilienhaus mit Restaurant und Parkplätzen sowie ein Altbau. Am 9. Dezember 2010 (Grundbucheintrag vom 31.3.2011) wurden diese Grundstücke für Fr. 1'600'000.-- verkauft. Mit Verfügung vom 25. Juli 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, A._____ auf einen anteilmässigen steuerbaren Grundstückgewinn von (gerundet) Fr. 266'900.--, was eine Steuerforderung von Fr. 155'866.95 auslöste. Gestützt auf die im anschliessenden Einspracheverfahren gewonnenen Erkenntnisse leitete die Steuerverwaltung gegen A._____ ein Strafsteuerverfahren ein und auferlegte ihr mit Verfügung vom 19. September 2014 eine Busse von Fr. 82'570.00 wegen versuchter Steuerhinterziehung. Die dagegen erhobene Einsprache wies sie gleichzeitig mit der Einsprache gegen die Grundstückgewinnsteueranlagung ab (Einspracheentscheide vom 22.12.2014).

B.

Am 30. Januar 2015 gelangte A._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die das Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer vom Strafsteuerverfahren trennte und sistierte. Den Rekurs gegen die Steuerbusse wies sie mit Entscheid vom 7. Juni 2016 ab.

C.

Dagegen hat A._____ am 11. Juli 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Entscheid der

StRK sei aufzuheben und sie sei vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung «freizusprechen» bzw. es sei von der Erhebung einer Busse abzusehen. Eventuell sei die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung und Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 19. Juli 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 5. September 2016 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

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]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

1.2 Nicht einzutreten ist auf den Antrag auf Freisprechung vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung, da gegen die Beschwerdeführerin im Übertretungsverfahren nach StG – anders als in einem eigentlichen Strafverfahren – nicht formell Anklage erhoben worden ist, sondern (ähnlich wie im Strafbefehlsverfahren) die Bussenverfügung eine solche ersetzt hat (BGer 2C_242/2013 vom 25.10.2013 E. 1.1; VGE 2016/232/233 vom 28.9.2016 E. 1.2, 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 1.1).

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

2.

Die Vorinstanz hat wie bereits die Steuerverwaltung festgestellt, dass die für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen von insgesamt Fr. 595'000.-- auf fiktiven Rechnungen beruhen und hat die wegen versuchter Steuerhinterziehung gegen die Beschwerdeführerin ausgesprochene Busse bestätigt. Die Beschwerdeführerin erachtet die Voraussetzungen für die Verhängung einer Steuerbusse als nicht erfüllt.

2.1 Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (sog. gemischte Veranlagung; Art. 166 Abs. 2 StG). Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person bestehen dabei darin, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG). Insbesondere hat sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und innert Frist einzureichen (Art. 177 Abs. 2 StG). Sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. auch Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; BVR 2008 S. 181 E. 4.4; VGE 2017/18 vom 19.10.2017 E. 2.2, 2016/297 vom 21.3.2017 E. 2.1; BGer 2C_800/2016 und 2C_801/2016 vom 14.2.2017, in StR 2017 S. 402 E. 2.3).

2.2 Eine (vollendete) Steuerhinterziehung begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. auch Art. 56 Abs. 1 StHG). Wer eine Steuer zu hinterziehen versucht, wird mit Busse bestraft (Art. 218 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 56 Abs. 2 StHG). Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten

zu würdigen ist. Die vollendete unterscheidet sich von der versuchten Steuerhinterziehung dadurch, dass es bei Letzterer insbesondere noch nicht zu einer rechtskräftigen unvollständigen Veranlagung gekommen, ein Steuerausfall beim Gemeinwesen (Erfolg) mithin ausgeblieben ist. Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher oder zumindest eventualvorsätzlicher Begehung strafbar, was sich nicht direkt aus dem Gesetz, sondern aus dem Begriff des Versuchs ergibt (vgl. BGer 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013 E. 5.2, 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011 E. 2.1 mit Hinweisen; VGE 2009/421/422 vom 25.4.2012 E. 6.1; Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 218 N. 2; vgl. auch Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 56 StHG N. 21 ff.).

2.3 Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann deklarierten in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer bzw. im Einspracheverfahren wertvermehrende Aufwendungen von insgesamt Fr. 595'000.--, wobei sie geltend machten, dass «sämtliche Gebäude [...] mit einem riesigen Kostenaufwand total saniert und renoviert» worden seien (vgl. Einsprache vom 24.8.2012 S. 3, Vorakten StV pag. 12 ff.). Wertvermehrende Aufwendungen, die während der Besitzesdauer am Grundstück vorgenommen wurden, wirken sich bei der Grundstückgewinnsteuer steuermindernd aus, da sie als Teil der Anlagekosten vom steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden können (Art. 137 Abs. 1 i.V.m. Art. 142 Abs. 1 StG). Abziehbar sind insbesondere Auslagen für dauernde Wertvermehrung am Grundstück wie Neu- und Umbauten (Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG), wohingegen Ausgaben für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar sind (Art. 142 Abs. 3 Bst. a StG). Die Steuerverwaltung liess die Aufwendungen nicht zum Abzug zu, wobei sie zunächst davon ausging, es seien tatsächlich angefallene Unterhaltskosten zu Unrecht als wertvermehrende Aufwendungen deklariert worden (vgl. Veranlagungsverfügung vom 25.7.2012 S. 5, Vorakten StV pag. 6 ff.). Im Einspracheverfahren beauftragte sie die Abteilung Amtliche Bewertung (nachfolgend: AB) mit der Überprüfung der fraglichen Aufwendungen. Bei der Besichtigung der Liegenschaften stellten die Experten fest, dass die behauptete Totalsanierung nicht durchgeführt worden war (vgl. Stellung-

nahme AB vom 30.1.2014, Vorakten StV, pag. 254 ff. [nachfolgend: Bericht AB]), worauf die Steuerverwaltung ein Strafsteuerverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung einleitete und der Beschwerdeführerin eine Steuerbusse von Fr. 82'570.00 auferlegte, weil sie mit fiktiven Rechnungen die Steuerverwaltung über den wahren Sachverhalt zu täuschen versucht habe. Den anteilmässigen Steuerbetrag, der bei einer Berücksichtigung der Aufwendungen von Fr. 595'000.-- hinterzogen worden wäre, berechnete sie auf Fr. 123'855.20 (vgl. Einspracheentscheid vom 22.12.2014 S. 5, Vorakten StV pag. 312 ff.). Die Vorinstanz hat diese Beurteilung bestätigt.

2.4 Unbestritten ist, dass lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung in Frage kommt, da kein Steuerausfall (Erfolg) eingetreten ist. Streitig ist dagegen, ob und falls ja in welchem Umfang die Vorinstanz von einer Verletzung von Verfahrenspflichten bzw. einer Falschdeklaration gestützt auf unwahre Belege ausgehen durfte. Ob das Verhalten der Beschwerdeführerin allenfalls den Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllen würde, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

3.

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

3.1 Die Vorinstanz hat wie bereits die Steuerverwaltung bei ihrer Beurteilung hauptsächlich auf den Bericht AB samt Fotodokumentation abgestellt und geschlossen, daraus gehe zweifelsfrei hervor, dass die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen so nicht ausgeführt worden seien. Da die eingereichten Handwerkerrechnungen einen ungewöhnlich geringen Detaillierungsgrad aufwiesen und die angeblichen Zahlungen unbelegt geblieben seien, müsse es sich dabei um fiktive Rechnungen handeln (vgl. angefochtener Entscheid E. 4; vgl. auch Beschwerdeantwort S. 2). – Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz im Wesentlichen eine fehlerhafte und willkürliche Beweiswürdigung unter Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes sowie einen Verstoss gegen die Unschuldsvermu-

tung vor. Es seien unbestrittenermassen gewisse Arbeiten ausgeführt worden. Zudem bestünden Zweifel an der Richtigkeit des Berichts AB.

3.2 Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz stellen die Behörden den entscheidwesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG). Sie sind verpflichtet, diesen richtig und vollständig abzuklären, wobei die Untersuchungspflicht ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien findet (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Die Ermittlung des Sachverhalts und die Beschaffung der Beweismittel erfolgen gemäss Art. 19 Abs. 2 VRPG grundsätzlich nach den Vorschriften der Schweizerischen Zivilprozessordnung (Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272). Diese sieht für die Bewertung der Beweise den Grundsatz der freien Beweiswürdigung vor (Art. 157 ZPO). Danach haben die Behörden und Gerichte die Beweise frei, ohne Bindung an förmliche Beweisregeln, sowie umfassend und pflichtgemäss zu würdigen. Für das Beschwerdeverfahren bedeutet dies, dass die Beschwerdeinstanz alle Beweismittel, unabhängig davon, von wem sie stammen, objektiv zu prüfen hat (BGE 137 II 266 E. 3.2 und 130 II 482 E. 3.2; BVR 2014 S. 508 E. 5.3.2, 2009 S. 481 E. 2.1, 2009 S. 385 E. 4.3.3). Wegleitend für die Auswahl und die Gewichtung der Beweismittel müssen die Eignung und die Verlässlichkeit derjenigen Erkenntnisquelle sein, die massgebende Grundlage des behördlichen Entscheids bildet (BVR 2009 S. 385 E. 4.3.3). Zugleich sind die Beweismittel im Einklang mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 21 ff. VRPG bzw. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Kantonsverfassung (KV; BSG 101.1) zu würdigen (vgl. auch Art. 157 StG). Art. 21 Abs. 1 VRPG verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt (vgl. BVR 2012 S. 109 E. 2.3.3; vgl. auch BGE 142 I 135 E. 2.1, 137 II 266 E. 3.2).

3.3 Verfahren betreffend Steuerhinterziehung sind echte Strafverfahren, sodass darüber hinaus die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten sind, namentlich die in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verankerte Unschuldsvermutung; dies gilt auch dann, wenn eine Verwaltungsbehörde die

Untersuchungshandlungen vornimmt (vgl. BGE 140 I 68 E. 9.2 [Pra 103/2014 Nr. 45], 138 IV 47 E. 2.6.1; VGE 2016/54/55 vom 26.9.2017 E. 2.2.4, 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 3.1). Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz «in dubio pro reo» besagt als Beweislastregel, dass es Sache der Steuerbehörde ist, die Schuld der steuerpflichtigen Person zu beweisen und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss. Als Beweiswürdigungsregel bedeutet die Maxime, dass sich die Steuerbehörde nicht von der Existenz eines für die steuerpflichtige Person ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären darf, 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 (BGer 2C_1157/2016 und 2C_1158/2016 vom 2.11.2017 E. 4.2.2 mit Hinweis auf BGE 127 I 38 E. 2a; vgl. zum Ganzen VGE 2016/54/55 vom 26.9.2017 E. 2.2.4).

4.

Zu prüfen ist mithin, ob sich die Vorinstanz zu Recht auf den Bericht AB gestützt bzw. zulässigerweise daraus auf Erfüllung des objektiven Tatbestands geschlossen hat.

4.1 Die Experten der AB stellten bei der Besichtigung der veräusserten Liegenschaften am 6. November 2013 fest, dass die geltend gemachten und mit Rechnungen belegten umfangreichen Sanierungs- und Renovationsarbeiten nicht ausgeführt worden waren. Einzig die Fassadenfarbe des Wohn- und Geschäftshauses sei während der massgebenden Eigentumsdauer «aufgefrischt» worden, wobei es sich dabei um eine werterhaltende Massnahme handle, deren Wert auf höchstens Fr. 28'000.-- geschätzt werde (Bericht AB S. 4). Die in der Rechnung der C. _____ AG vom 17. Dezember 2010 angegebenen Arbeiten von insgesamt Fr. 292'500.-- (vgl. Vorakten StV, pag. 249 f.) seien bis auf den erwähnten Fassadenanstrich nie umgesetzt worden. So weise die Fassade des Wohn- und Geschäftshauses grössere Alterserscheinungen wie Risse, Feuchtigkeits-

schäden und Schimmel auf. Auch bei der Terrasse des Restaurants lägen grosse Altersschäden und Risse vor, durch die Wasser in die Kellerräumlichkeiten eindringe. Zwar sei in der Restaurantküche die Dampfabzugshaube ersetzt, in einem der beiden Säle Wände und Decken neu gestrichen sowie im Untergeschoss neue Brandschutztüren angebracht worden. Diese Arbeiten seien aber später durch die neue Eigentümerschaft ausgeführt worden. Die vier gemäss Rechnung (vollständig) renovierten Wohnungen im ersten und zweiten Obergeschoss würden den ursprünglichen Ausbaustandard aus dem Jahr 1970 aufweisen. Nur in zwei Wohnungen seien im Jahr 2012, d.h. nach der hier interessierenden Veräusserung, die Kücheneinrichtungen und die Bodenbeläge teilweise ersetzt worden. Ferner befinde sich der Altbau, an dem Arbeiten für insgesamt Fr. 64'500.-- ausgeführt worden sein sollen, in einem desolaten Zustand. Insbesondere das angeblich totalsanierte Ziegeldach weise Verformungen und Knickstellen auf, sei mit Moos bewachsen und undicht. Von einer Renovation bzw. Sanierung könne keine Rede sein (vgl. zum Ganzen Bericht AB S. 2 f.). Was die auf der Rechnung der italienischen Abbruchfirma D._____ vom 29. September 2010 aufgeführten Sanierungs- und Instandstellungsmassnahmen im Untergeschoss (Wohn- und Geschäftshaus) von insgesamt Fr. 138'000.-- (vgl. Vorakten StV, pag. 245) anbelangt, seien entsprechende Arbeiten überhaupt nicht auszumachen. Diese Räumlichkeiten (Kegelbahn, Lagerräume) befänden sich wegen der undichten Decke in einem völlig desolaten Zustand und seien nicht nutzbar (Bericht AB S. 3). Ebenso wenig feststellbar seien die Arbeiten gemäss Rechnung von E._____ vom 26. Dezember 2010 über insgesamt Fr. 160'000.-- (Vorakten StV, pag. 244) für die «komplette Renovation» des Restaurants einschliesslich Saal sowie die Erneuerung des Treppenhauses zu den Wohnungen (Bericht AB S. 3). Schliesslich erweise sich auch die Rechnung von F._____ bzw. die vom Beschwerdeführer als Zahlungsbeleg hierfür eingereichte Quittung vom 11. Januar 2011 über Fr. 4'500.-- für die angebliche Renovation der Wohnung im zweiten Obergeschoss links («Neu Boden, Farbe, WC.Dusche, neu Türe montiert», vgl. Vorakten StV, pag. 243) als fiktiv. Das dortige Badezimmer verfüge noch über die Einrichtungen aus dem Jahr 1970 und eine Dusche sei nicht vorhanden (Bericht AB S. 4).

4.2 Die AB hat ihre Feststellungen mit Fotos umfassend dokumentiert. Aus der entsprechenden Dokumentation ist ohne weiteres ersichtlich, dass sich die Liegenschaften noch drei Jahre nach ihrem Verkauf in einem veralteten und sanierungsbedürftigen Zustand befanden. Das durch die Fotodokumentation vermittelte Bild ist eindeutig und schliesst aus, dass die geltend gemachte Sanierung stattgefunden hat (vgl. Anhang Nr. 2 des Berichts AB, in Vorakten StV pag. 242 ff.). Die Vorinstanz und die Steuerverwaltung hatten mithin gute Gründe, die eingereichten Rechnungen – und damit die deklarierten Aufwendungen – als fiktiv zu betrachten. Hinzu kommt, dass für die angeblichen Auslagen keine stichhaltigen Zahlungsnachweise vorliegen. Für gewisse Zahlungen sind zwar Quittungen vorhanden bzw. enthalten die Rechnungen eine Bestätigung, dass der Rechnungsbetrag in bar bezahlt worden sei (vgl. Vorakten StV pag. 218 ff.). Die Barbezahlung derart hoher Beträge erscheint jedoch unüblich und die Rechnungen sind auffallend pauschal gehalten, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.1). Bei diesen Gegebenheiten wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, die angeblichen Transaktionen nachzuweisen, beispielsweise mit Bankbelegen, um allfällige Barbezüge und die behaupteten Bezahlungen betrags- und datums-mässig glaubhaft miteinander in Verbindung zu bringen. Entsprechende Nachweise bleibt sie jedoch auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren schuldig. Die Einwände der Beschwerdeführerin lassen, wie nachfolgend aufgezeigt, die Würdigung der StRK nicht als rechtsfehlerhaft erscheinen:

4.3 Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, gemäss Bericht AB seien werterhaltende Arbeiten im Umfang von Fr. 28'000.-- tatsächlich ausgeführt worden. Dass sie diese aus Unwissenheit als wertvermehrende Aufwendungen deklariert habe, stelle keine versuchte Steuerhinterziehung dar, zumal sie als Steuerpflichtige beim Ausfüllen der Steuererklärung nur zu einer wahrheitsgemässen Sachverhaltsdarstellung, nicht aber zu einer korrekten rechtlichen Würdigung verpflichtet sei. Daran ändere nichts, dass sie im Einspracheverfahren anwaltlich vertreten gewesen sei (vgl. Beschwerde S. 4 ff.). – Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer ist ein Abzug nur insoweit rechtmässig, als Auslagen im entsprechenden Umfang nachgewiesen sind (vgl. vorne E. 2.3). Die Experten der AB haben die deklarierten Aufwendungen anhand der eingereichten Rechnungen über-

prüft. Dabei stellten sie nicht nur fest, dass praktisch keine Sanierungsarbeiten durchgeführt worden sind, sondern auch, dass die eingereichten Belege mit den tatsächlichen Verhältnissen vor Ort nicht übereinstimmten (vgl. vorne E. 4.1). Die oberflächlichen Malerarbeiten an der Fassade, deren Kosten die Experten auf höchstens Fr. 28'000.-- schätzten, haben sie im Zusammenhang mit der Prüfung der Rechnung der C._____ AG festgestellt und wohl der Verkäuferschaft zugeordnet (vgl. vorne E. 4.1 bzw. Bericht AB S. 2). Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass die Rechnung in dieser Hinsicht wahr ist und der Beschwerdeführerin in diesem Umfang tatsächlich Kosten angefallen sind. Auf der Rechnung werden für die Fassadenerneuerung und das Stellen des Baugerüsts pauschal insgesamt Fr. 78'000.-- ausgewiesen (vgl. Vorakten StV, pag. 249). Dieser Betrag steht in keinem Verhältnis zu den tatsächlich festgestellten Arbeiten von höchstens Fr. 28'000.--, und er lässt sich angesichts des summarisch und pauschal gehaltenen Rechnungsbeschriebs keiner konkreten Tätigkeit zuordnen. Es ist daher völlig offen, ob die Beschwerdeführerin bzw. ihr Ehemann die festgestellten Arbeiten in Auftrag gegeben hat und falls ja, welche Auslagen dabei entstanden sind. Da sie sich mit dieser offensichtlichen Ungereimtheit zwischen den in der Rechnung pauschal bezeichneten und den tatsächlich festgestellten Arbeiten nicht einmal ansatzweise auseinandersetzt und überdies kein nachvollziehbarer Zahlungsbeleg vorliegt (vgl. vorne E. 4.2; angefochtene Verfügung E. 4.1), können ihr auch keine bloss teilweisen Kosten zugute gehalten werden. Vielmehr ist beweismässig davon auszugehen, dass die Rechnung der C._____ AG über Fr. 292'500.-- *insgesamt* unwahr ist.

4.4 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, es bestünden erhebliche Zweifel an der Objektivität und Richtigkeit des Berichts AB. Die Experten hätten sich ohne Beleg auf die bloss mündlichen Angaben der Käufer bzw. des Pächters gestützt, die behaupteten, genau diejenigen Arbeiten auf eigene Kosten vorgenommen zu haben, die in den umstrittenen Rechnungen enthalten seien (vgl. Beschwerde S. 6 f.). Zudem belegten zwei (private) Gutachten, dass die Verkäuferschaft Arbeiten in weit grösserem Ausmass ausgeführt habe, als im Bericht AB zugestanden werde (vgl. Beschwerde S. 7 f.).

4.4.1 An der Besichtigung vom 6. November 2013 waren nebst zwei Experten der AB einer der neuen Eigentümer und der Pächter des Restaurants anwesend, die Zugang zu den Räumlichkeiten gewährten (vgl. Bericht AB S. 1). Die Experten stellten diesen Personen Fragen und berücksichtigen deren Antworten im Bericht AB. Dies betrifft namentlich die wenigen Ausbesserungen und Erneuerungen, die die Experten vor Ort feststellen konnten (Dampfabzugshaube in der Restaurantküche, Malerarbeiten in einem Saal, Brandschutztüren im Untergeschoss, Ersatz der Kucheneinrichtungen und Bodenbeläge in zwei Wohnungen) und die nach den Aussagen der Befragten nach dem Verkauf und damit nicht durch die Verkäuferschaft ausgeführt worden seien (vgl. vorne E. 4.1 bzw. Bericht AB S. 2 ff.). Welchen Beweiswert diesen Angaben zukommt, ist im vorliegenden Kontext unerheblich. Wie zuvor festgehalten ergibt sich aus dem mit Fotos dokumentierten Bericht AB, dass die auf den Rechnungen aufgeführten Sanierungsarbeiten nicht stattgefunden haben, weshalb die Rechnungen insgesamt als fiktiv anzusehen sind (vgl. vorne E. 4.2 ff.). Die wenigen Erneuerungsarbeiten von untergeordneter Bedeutung, die die AB bei der Besichtigung festgestellt hat, ändern daran nichts, da sie – unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Ausführung – den Rechnungen nicht zugeordnet werden können und diesbezügliche Aufwendungen nicht nachgewiesen sind (vgl. auch vorne E. 4.3). Der Beschwerdeführerin hilft mithin nicht, dass auf zwei der Rechnungen stichwortartig ähnliche Arbeiten aufgeführt sind, wie sie die AB festgestellt hat (vgl. Beschwerde S. 6). Ebenso wenig kann sie zu ihren Gunsten etwas daraus ableiten, dass im Kaufvertrag vom 9. Dezember 2010 vereinbart worden war, es würden noch «Arbeiten auf Kosten der Verkäuferschaft» ausgeführt (vgl. Beschwerde S. 7; Vorakten StV pag. 69).

4.4.2 Die Beschwerdeführerin beruft sich weiter auf eine undatierte «Schatzung» des Architekten G._____ (in Vorakten StV pag. 164 ff. [...]), die «im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaften erstellt worden sein soll» (Beschwerde S. 8). Danach seien alle Wohnungen «neu renoviert» worden. Die «Nassräume» seien «komplett mit neuen Sanitär-Apparaten und Platten» ausgerüstet, sämtliche Küchen mit «neuen Einbauküchen und Geräten» ausgestattet, sämtliche Zimmer und Gänge neu gestrichen und in sämtlichen Räumen neue Laminatböden verlegt

worden. Das Treppenhaus wird als «verputzt und gestrichen» bezeichnet (vgl. Vorakten StV pag. 157 f.; Beschwerde S. 7 f.). Zudem lasse auch die Immobilienbewertung der H. _____ vom 8. Februar 2012 (in Vorakten StV, pag. 141 ff. [...]) auf eine Renovation der Liegenschaften schliessen, würden darin doch namentlich die Küchenkombinationen, die Bodenbeläge und die Wände im Bereich «Wohnen/Schlafen» sowie die Fassade als neuwertig bezeichnet (Beschwerde S. 8). – Dem kann nicht gefolgt werden: Die Privatgutachten, denen kein über eine Parteibehauptung hinausgehender Beweiswert zukommt (BVR 2012 S. 252 E. 3.4.4 mit Hinweisen; zum Zivilprozess vgl. BGE 141 III 433 E. 2.6), vermögen kein wesentlich anderes Bild zu vermitteln als der Bericht AB. Auch sie sprechen von deutlichen Alterserscheinungen an den Liegenschaften und einem klaren Renovationsbedarf. Gemäss Gutachten G. _____ ist namentlich das Restaurant mit den Sälen älteren Datums und wird eine «totale Neu- und Umgestaltung» als «dringend notwendig» erachtet. Auch die Restaurantküche müsse ersetzt und die Toilettenanlage im Untergeschoss den heutigen Normen entsprechend umgebaut werden (Vorakten StV pag. 157). Der Altbau wird gar als «baufällig» bezeichnet und es wird unter anderem ein Abbruch vorgeschlagen (Vorakten StV pag. 159). Im Gutachten H. _____ wird der überwiegende Teil der Liegenschaften als «gebraucht, funktionsfähig» und gewisse Teile gar als «abgenützt, bedingt funktionsfähig» bezeichnet (S. 5). Von einer Totalsanierung, die die deklarierten Auslagen als gerechtfertigt erscheinen lassen könnte, ist mithin auch in den Privatgutachten keine Rede. Soweit die Beschwerdeführerin daraus eine weitergehende Renovation namentlich der Wohnungen ableiten will, als es die Experten der AB festgestellt haben, bieten die Gutachten keine überzeugende Grundlage: Sowohl die Fotodokumentation der AB als auch die Fotos der Privatgutachter lassen ohne weiteres erkennen, dass die angeblich «komplett» erneuerten sanitären Einrichtungen in der bei der Besichtigung zugänglichen Wohnungen nicht renoviert waren (vgl. Vorakten StV pag. 239, 234, 233 bzw. pag. 103 und 144). Ausserdem werden die «Sanitär-Installationen» bzw. «Sanitärräume» im Gutachten H. _____ insgesamt als gebraucht und nicht neuwertig eingestuft (S. 5). Weiter zeigen die Fotos, dass nur in zwei Wohnungen die Küchen (teilweise) erneuert worden sind (vgl. Vorakten StV pag. 234, 233 bzw. 144), wie es die Experten des AB festgehalten haben (vorne E. 4.1).

Nichts anderes ergibt sich aus dem Gutachten H._____, wo bei den «Küchenkombinationen» lediglich von «unterschiedlich[en]» Erneuerungen gesprochen wird (S. 5). Soweit die Beschwerdeführerin sodann eine Erneuerung der Bodenbeläge und einen Neuanstrich der Wände in sämtlichen Zimmern des Wohnhauses und des dazugehörigen Treppenhauses dartun will, finden diese Behauptungen in den vorhandenen Unterlagen (insb. Fotodokumentationen) keine Stütze.

4.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Feststellungen der AB nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden können und dass die angebliche Totalsanierung nicht stattgefunden hat. Die hier interessierenden Liegenschaften befanden sich auch noch drei Jahre nach dem Verkauf am 9. Dezember 2010 in einem teilweise desolaten Zustand und wiesen einen erheblichen Sanierungsbedarf auf. Die wenigen tatsächlich ausgeführten Erneuerungsarbeiten können den eingereichten Rechnungen weder inhaltlich noch betragsmässig zugeordnet werden, weshalb die Vorinstanz zu Recht die gesamten deklarierten Aufwände von Fr. 595'000.-- als fiktiv erachtet hat. Die Beweiswürdigung der Vorinstanz verstösst insbesondere nicht gegen die Unschuldsvermutung. Ebenso wenig ist angesichts der klaren Beweislage zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die Abnahme weiterer Beweise verzichtet hat (vgl. Beschwerde S. 9; zur Zulässigkeit der antizipierten Beweiswürdigung vgl. statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3; BVR 2015 S. 159 E. 3.4). Es ist daher nicht rechtsfehlerhaft, dass die Vorinstanz geschlossen hat, das Verhalten der Beschwerdeführerin erfülle im gesamten Umfang der deklarierten Aufwände den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung.

5.

Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands hat die Vorinstanz auf eventualvorsätzliche Tatbegehung erkannt.

5.1 Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher oder zumindest eventualvorsätzlicher Begehung strafbar (vorne E. 2.2). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB;

SR 311.0) gegeben, wenn die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt wird (sog. direkter Vorsatz) bzw. wenn der Erfolgseintritt für möglich gehalten und in Kauf genommen wird (sog. Eventualvorsatz; vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2 mit Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt in Steuerstrafverfahren der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die steuerpflichtige Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit dem Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der gemachten Angaben in der Regel nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a; BGer 2C_1157/2016 und 2C_1158/2016 vom 2.11.2017 E. 6.2, 2C_656/2012 vom 17.9.2013 E. 2.2.3; zum Ganzen statt vieler VGE 2016/297 vom 21.3.2017 E. 6.1 mit Hinweisen).

5.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet, sich der Unrichtigkeit der gemachten Angabe bewusst gewesen zu sein. Kauf und Verkauf der Liegenschaften sowie die Sanierungsarbeiten seien von ihrem Ehemann organisiert worden; sie habe damit nichts zu tun gehabt. Ihr Ehemann habe seinerseits einen Liegenschaftsverwalter mit der Durchführung des Geschäfts beauftragt, der auch die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer zur Unterzeichnung vorbereitet habe. Sie kenne sich mit Liegenschaftsgeschäften überhaupt nicht aus, weshalb es ihr nicht möglich gewesen wäre, die Handlungen Dritter zu überprüfen. Ausserdem habe die Vorinstanz ihr rechtliches Gehör verletzt, da sie eine Einvernahme des Liegenschaftsverwalters abgelehnt habe. Diese Einwände sind nicht stichhaltig: Der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung kann sich die Beschwerdeführerin nicht dadurch entziehen, dass sie ihre Steuerangelegenheiten durch einen (vertraglichen) Vertreter besorgen lässt. Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, so hat sich die Steuerpflichtige dessen Verhalten anrechnen zu lassen, wenn sie in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen. Namentlich nimmt sie den Versuch

einer Steuerverkürzung in Kauf, wenn sie die Erstellung der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder oder einem anderen Vertreter überträgt und sich nicht darum kümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind (statt vieler BGE 138 IV 47 [BGer 6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.2; VGE 2016/298/299 vom 15.5.2017 E. 5.5, 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 6.4, je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin konnte sich mithin nicht ihrer Verfahrenspflichten entziehen, indem sie die steuerlichen Angelegenheiten ihrem Ehemann bzw. dem Liegenschaftsverwalter übertrug. Abgesehen davon führt sie gemäss einer der Steuerverwaltung eingereichten Stellungnahme, die sie mitunterzeichnet hat, seit einigen Jahren gemeinsam mit ihrem Ehemann drei Supermärkte und hat bereits früher mit diesem zusammen gewinnbringend ein Grundstück verkauft. Es ist daher nicht glaubhaft, dass ihr die steuerliche Bedeutung abziehbarer Aufwendungen bei einem Grundstückverkauf nicht bekannt war (vgl. Eingabe vom 20.10.2012, Vorakten StV pag. 169 f.).

5.3 Der angefochtene Entscheid hält mithin auch hinsichtlich der Beurteilung des subjektiven Tatbestands der Rechtskontrolle stand.

6.

Die Beschwerdeführerin beanstandet schliesslich die Strafzumessung durch die StRK.

6.1 Bei versuchter Steuerhinterziehung beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 218 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 56 Abs. 2 StHG). 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; vgl. auch Art. 56 Abs. 1 StHG). Die Busse ist 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 134 III 59

E. 2.3.1). 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 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 67/2012 S. 759 E. 3.2 und 3.3; vgl. statt vieler VGE 2016/54/55 vom 26.9.2017 E. 5.1 mit Hinweisen).

6.2 Die Vorinstanz ist vom Regelstrafmass ausgegangen, d.h. von einem Bussenfaktor von zwei Drittel der hinterzogenen Steuer, da sich Straferhöhungs- und Strafminderungsgründe die Waage hielten. Als straf erhöhend hat sie die Verwendung von fiktiven Rechnungen und als strafmindernd den Umstand berücksichtigt, dass die ausgewiesenen Kosten typischerweise Unterhalt und nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellten, weshalb die Rechnungen kaum geeignet gewesen seien, eine Steuerverkürzung zu bewirken. Diese Strafzumessung erscheint jedenfalls nicht als zu streng und hält der Rechtskontrolle stand.

7.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Eventualbegehrens als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin 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 das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Beschwerdegegnerin
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.