

100.2016.297U
STE/SES/BES

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 21. März 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Steinmann
Gerichtsschreiberin Seiler

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2011; Steuerbusse (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016;
100 15 366)



Sachverhalt:

A.

A._____ kaufte im März 2006 die Liegenschaft ... Gbbl. Nr. ... an der ...strasse ... für Fr. 3'305'000.--. Im Haus befinden sich ein Restaurant im Erdgeschoss und darüber Mietwohnungen. Am 17. November 2011 (GB-Eintrag 16.12.2011) verkaufte A._____ die Liegenschaft zum Preis von Fr. 4'500'000.-- an eine Gesellschaft mit Sitz in Mit Verfügung vom 3. Mai 2013 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung), Abteilung Grundstückgewinnsteuer, die Grundstückgewinnsteuer, basierend auf einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 731'600.--, einschliesslich Gebühren auf Fr. 260'074.45, wobei sie Vermittlungsprovisionen von insgesamt Fr. 158'500.-- als abziehbare Aufwendungen berücksichtigte. Am 7. August 2014 eröffnete die Steuerverwaltung, Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer, ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen A._____, weil der Verdacht bestehe, dass es sich bei der Zahlung von Fr. 93'500.-- an B._____ entgegen den Angaben in der Steuererklärung nicht um eine Vermittlungsprovision gehandelt habe. Mit Verfügung vom 30. April 2015 erhob die Steuerverwaltung von A._____ für das Steuerjahr 2011 eine Nachsteuer in der Höhe von Fr. 31'372.90 und auferlegte ihm eine Busse von Fr. 23'529.65. Mit Verzugszins und Gebühren forderte sie einen Betrag von insgesamt Fr. 56'998.65. Die dagegen gerichtete Einsprache wies sie am 21. Juli 2015 ab.

B.

Am 20. August 2015 gelangte A._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese sistierte das Nachsteuerverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens und wies den Rekurs gegen die Steuerbusse mit Entscheid vom 20. September 2016 ab.

C.

Dagegen hat A. _____ am 20. Oktober 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und in der Sache beantragt, die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung vom 21. Juli 2015 sowie der Entscheid der StRK vom 20. September 2016 seien aufzuheben.

Mit Beschwerdeantwort vom 13. Dezember 2016 hat die Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen, ebenso die StRK mit Vernehmlassung vom 11. November 2016.

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 Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer eine «reformatio in peius» angedroht und ihn dazu angehört (Vorakten StRK [act. 3A] pag. 162). In ihrer Entscheid hat sie erwogen, statt von einer fahrlässigen sei von einer eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung auszugehen. Für die Bemessung der Busse sei daher der Faktor 0,9 (statt 0,75) zur Anwendung zu bringen und die Sache gehe zur Neuberechnung des Bussenbetrags an die Steuerverwaltung zurück (angefochtener Entscheid E. 7). Die Rückweisung dient allein der (rechnerischen) Umsetzung des Rekursentscheids; der Steuerverwaltung verbleibt kein Entscheidungsspielraum. Angefochten ist mithin ein End- und nicht ein Zwischenentscheid, der nur unter zusätzlichen Voraussetzungen angefochten werden könnte (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG; VGE 2014/7/8 vom 7.11.2016 [zur Publ. bestimmt] E. 1.4 mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer

rer 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

1.2 Anfechtungsobjekt ist der Entscheid der StRK vom 20. September 2016; dieser ist an die Stelle der Einspracheverfügung der Steuerverwaltung vom 21. Juli 2015 getreten (sog. Devolutiveffekt des Rekurses; vgl. BGE 136 II 539 E. 1.2; BVR 2010 S. 411 E. 1.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7). Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kann deshalb allein der Rechtsmittelentscheid der StRK bilden. Soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung der Verfügung der Steuerverwaltung beantragt, ist auf das Rechtsmittel daher nicht einzutreten.

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

2.

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. 170 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]; BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.1, 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19.2.2013 E. 5.1; VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 5.2). Eine vollständige und wahrheitsgemäss ausgefüllte Steuererklä-

rung umfasst alle Tatsachen, welche für den Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentlich und damit für eine gesetzeskonforme Veranlagung rechtserheblich sind (Hannes Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Kommentar zum Berner Steuergesetz Art. 126-293, 2011, Art. 217 N. 9). Die Steuerverwaltung prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 174 Abs. 1 StG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Ohne besonderen Anlass (wie offensichtliche Ungereimtheiten oder Fehler), ist sie nicht gehalten, ergänzende Abklärungen zu machen (VGE 2015/35/36 vom 12.8.2016 E. 2.2; BGer 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26.3.2015 E. 2.2.2, 2C_1023/2013 und 2C_1024/2013 vom 8.7.2014 E. 2.2, in StR 69/2014 S. 735; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 56 N. 6a f. mit Hinweisen).

2.2 Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG 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 dabei jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges objektives Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist. Der subjektive Tatbestand bedingt Vorsatz oder Fahrlässigkeit (vgl. etwa BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.2.2, 2C_851/2011 vom 15.8.2012 E. 2.3, je mit Hinweisen; VGE 2016/232/233 vom 28.9.2016 E. 5.1, 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 2 [bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]; Hannes Teuscher, a.a.O., Art. 217 N. 18 ff.).

2.3 Der Beschwerdeführer hat in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer bei den Anlagekosten unter «Vermittlungsprovisionen» einen Betrag von Fr. 158'500.-- angegeben und auf die Beilagen 1 und 2 verwiesen (Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 23). Beilage 1 betrifft den Mäklervertrag vom 5. November 2011 mit der ... GmbH, an die für die

erfolgreiche Geschäftsvermittlung eine Provision von Fr. 65'000.-- auszurichten war (act. 3B pag. 7 f.). Beilage 2 ist eine Quittung von B._____ über den Erhalt von Fr. 93'500.--. Darin wird ausgeführt, dass mit dieser Zahlung insbesondere die Schuldanerkennung vom 23. August 2011 getilgt werde und die Parteien sich bezüglich «des Rechtsverhältnisses um den Kauf/Verkauf der Liegenschaft ...strasse ..., ..., per Saldo aller Ansprüche auseinandergesetzt» erklärten (act. 3B pag. 6 sowie Beschwerdebeilage [BB] 3). Die erwähnte Schuldanerkennung hat der Beschwerdeführer der Steuererklärung nicht beigelegt. In den Veranlagungsakten befindet sich weiter eine Telefonnotiz vom 25. April 2013, wonach der Beschwerdeführer gegenüber der Steuerverwaltung bestätigt habe, dass es sich bei der Zahlung von Fr. 93'500.-- ebenfalls um eine Vermittlungsprovision gehandelt habe (act. 3B pag. 21). Die geltend gemachten Vermittlungsprovisionen wurden in der Folge bei der Veranlagung des steuerbaren Gewinns in vollem Umfang berücksichtigt (Veranlagungsverfügung vom 3.5.2013; act. 3B pag. 3). Die Veranlagung erwuchs in Rechtskraft. Erst im Juli 2014 erhielt die Steuerverwaltung offenbar Kenntnis von der Vereinbarung vom 23. August 2011 zwischen dem Beschwerdeführer und B._____, laut der letzterer sich verpflichtete, eine Betriebsgesellschaft für das Restaurant in der Liegenschaft an der ...strasse ... zu gründen und dieses bis mindestens neun Monate nach dem Verkauf der Liegenschaft weiter zu führen. Der Beschwerdeführer verpflichtete sich seinerseits, B._____ das Restaurant bis zum Verkauf der Liegenschaft unentgeltlich zu überlassen und ihm nach dem Verkauf Fr. 130'000.-- zu zahlen «für die Weiterzahlung der Miete für eine Periode von mindestens 9 Monaten und CHF 8'500.-- für geleistete Arbeit im Restaurant». Über den Betrag von Fr. 130'000.-- war gemäss dieser Vereinbarung eine separate Schuldanerkennung zu unterzeichnen (BB 2). Auf diese verwies die Quittung von B._____ vom 7. Februar 2012, mit der er bestätigte, im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf Fr. 93'500.-- erhalten zu haben (vgl. vorne Bst. A). Gestützt auf diese neuen Erkenntnisse kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass die Zahlung an B._____ entgegen den Angaben des Beschwerdeführers keine Vermittlungsprovision und auch keine andere abzugsberechtigten Aufwendung gemäss Art. 142 StG betroffen hatte und bei der Veranlagung

der Grundstückgewinnsteuer zu Unrecht als Anlagekosten berücksichtigt worden war.

3.

3.1 Der Beschwerdeführer macht – wie bereits vor der Vorinstanz – nicht mehr geltend, bei der Zahlung an B._____ habe es sich um eine Vermittlungsprovision gehandelt. Vielmehr stelle sie eine wertvermehrende bzw. notwendigerweise mit dem Verkauf der Liegenschaft verbundene Aufwendung im Sinn der Generalklausel nach Art. 142 Abs. 1 StG dar. Die Käuferin sei nämlich nur bereit gewesen, die Liegenschaft zum Preis von Fr. 4'500'000.-- zu übernehmen, wenn der Weiterbetrieb des Restaurants, das die Hälfte der Mietzinseinnahmen einbringe, gewährleistet war. Damit B._____ die Pacht des Restaurants übernommen habe und das Risiko von Verlusten eingegangen sei, habe sich der Beschwerdeführer u.a. verpflichten müssen, während einer bestimmten Zeit nach dem Verkauf der Liegenschaft die Mietzinsen für das Restaurant zu übernehmen. Daraus sei die Schuldanererkennung über Fr. 130'000.-- hervorgegangen, die später in gegenseitigem Einvernehmen auf Fr. 93'500.-- reduziert worden sei. Ohne die Zahlung von Fr. 93'500.-- wäre der bei der Veräusserung erzielte Wert folglich nicht realisierbar gewesen. Sie habe insofern zu einer Wertvermehrung im Sinn von Art. 142 Abs. 1 StG geführt.

3.2 Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstückgewinnsteuer. Steuerpflichtig sind namentlich natürliche und juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Erlös, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG). Als Aufwendungen gelten gemäss der Generalklausel von Art. 142 Abs. 1 StG die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden sind oder die zur Verbesserung oder Wert-

vermehrung beigetragen haben; Art. 142 Abs. 2 StG zählt einzelne anrechenbare Aufwendungen auf (vgl. BVR 2015 S. 282 E. 5.3.1, 2010 S. 462 E. 5.2; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Kommentar zum Berner Steuergesetz Art. 126-293, 2011, Art. 142 N. 1 f. auch zum Folgenden). Auch wenn diese Aufzählung – wie der Beschwerdeführer zu Recht vorbringt – nicht abschliessend ist, bedeutet dies nicht, dass der Begriff der anrechenbaren Aufwendungen beliebig weit gefasst wäre; vielmehr begrenzen die präzisen Formulierungen einzelner anrechenbarer Aufwendungen deren Umfang. Dem Beschwerdeführer kann daher nicht gefolgt werden, wenn er unter Hinweis auf den Grundsatz in Art. 142 Abs. 1 StG ausführt, die Anrechenbarkeit der umstrittenen Kosten könne nicht wegen des präzisen Wortlauts der in Art. 142 Abs. 2 StG genannten Aufwendungen ausgeschlossen werden. Die beispielhafte Aufzählung soll gerade Art. 142 Abs. 1 StG konkretisieren. Zu prüfen ist somit, ob sich die Zahlung an B._____ in ihrem materiellen Gehalt hinreichend eng an die beispielhafte Aufzählung anlehnt und damit als von den Absichten des Gesetzgebers miterfasst gelten kann und muss (VGE 22177 vom 6.5.2005 E. 3.4.1).

4.

4.1 Der Beschwerdeführer vertritt wie erwähnt die Ansicht, die Vereinbarung mit B._____ und die daraus geschuldete Zahlung habe zur Verbesserung bzw. zur Wertvermehrung des Grundstücks geführt, weshalb die von ihm getragene Ausgabe als Aufwendung zu berücksichtigen sei.

4.2 Grundsätzlich können nur Aufwendungen berücksichtigt werden, die während der Eigentumsdauer vorgenommen worden sind. Hat sich die steuerpflichtige Person jedoch im Kaufvertrag zur Übernahme erst noch anfallender Arbeiten verpflichtet, so können die Kosten dieser Arbeiten Aufwendungen darstellen, die mit der Veräusserung untrennbar verbunden sind (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 7 mit Hinweis auf einen Entscheid der StRK in MBVR 1955 S. 331). – Die Quittung von B._____ datiert vom 7. Februar 2012. Unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer die Zahlung vor oder erst nach dem Eigentumsübergang vom

16. Dezember 2011 getätigt hat, kann diese nicht als mit dem Verkauf untrennbar verbundene Auslage berücksichtigt werden, weil sich der Beschwerdeführer nicht gegenüber der Käuferin zur Zahlung von Fr. 93'500.-- verpflichtet hat, diese also ohnehin keine im Kaufvertrag verabredete Gegenleistung für den Kaufpreis darstellt. Soweit die Zahlung vor dem Eigentumsübergang erfolgte, gilt das Folgende:

4.3 Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG zählt wertvermehrende Aufwendungen am Grundstück selber auf, während Bst. d und e Aufwendungen enthalten, die nicht am Grundstück erfolgen, jedoch einen direkten Zusammenhang mit diesem haben bzw. eine direkte Wertvermehrung desselben bewirken (VGE 22177 vom 6.5.2005 E. 3.4.1; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 3). Diese Bestimmungen verwirklichen das sog. Kongruenzprinzip, welches verlangt, dass das rechtlich und tatsächlich gleiche Objekt von der Grundstückgewinnsteuer betroffen ist. Hat sich die Substanz eines Grundstücks während der massgeblichen Besitzesdauer umfänglich oder inhaltlich verändert, sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse zu schaffen. Nicht jede Änderung des wirtschaftlichen Werts rechtfertigt indes die Annahme einer Substanzveränderung, die nach dem Kongruenzprinzip bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist (BVR 2010 S. 462 E. 6.1 mit Hinweisen; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 129 N. 16 auch zum Folgenden). Zwar kann eine Wertvermehrung sowohl körperlicher als auch rechtlicher Natur sein (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 13), indem beispielsweise ein beschränktes dingliches Recht zugunsten des Grundstücks begründet oder eine solche Belastung abgelöst wird (Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 73). Eine solche Wertvermehrung muss aber von Dauer sein (so ausdrücklich Art. 142 Abs. 2 Bst. c StG) und den Substanzwert des Grundstücks beeinflussen (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 5), was jedenfalls bei einer zeitlich beschränkten Belastung mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht nicht der Fall ist (Art. 137 Abs. 3 StG; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 137 N. 47; vgl. schon BVR 1998 S. 267 E. 6b; VGE 20817 vom 9.3.2000 E. 2b f.). Hier hatte die Vermietung des Restaurants zu einem bestimmten Betrag und für eine gewisse Dauer über den Vertragsschluss hinaus weder eine dauerhafte noch überhaupt eine Wertvermehrung des Grundstücks zur Folge. Wohl hat die Vereinba-

nung mit B._____ das Zustandekommen des Veräusserungsgeschäfts begünstigt und die Höhe des erzielten Kaufpreises beeinflusst. Selbst wenn man darin eine (kurzfristige) wirtschaftliche Wertsteigerung erblicken wollte, haben die Aufwendungen des Beschwerdeführers den Substanzwert des Grundstücks aber nicht verändert. Vielmehr ist davon auszugehen, dass diese lediglich dazu dienen, Eigenschaften des Veräusserungsobjekts sicherzustellen, die den Verkauf zum angestrebten (hohen) Preis ermöglichen sollten.

4.4 Bei den in Art. 142 Abs. 2 Bst. a und b StG genannten Auslagen handelt es sich sodann um Aufwendungen, die in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb und/oder der Veräusserung der Liegenschaft stehen. Sie konkretisieren die «Ausgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung untrennbar verbunden sind» im Sinn von Art. 142 Abs. 1 StG. Zu den von Bst. a erfassten Aufwendungen gehören namentlich die Handänderungsabgaben, Notariatskosten, Steigerungskosten, Parzellierungs- und Geometerkosten, Insertionskosten und allfällige beim Erwerb zur Bezahlung übernommene Grundstückgewinnsteuern im Umfang der Erlöskorrektur bei der Voreigentümerschaft (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 15). Von Bst. b werden Mäklerprovisionen erfasst, mithin das Entgelt für die Vermittlung oder den Nachweis einer Kaufs- oder Verkaufsgelegenheit (Art. 412 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 32). – In der hier strittigen Zahlung kann keine solche regelmässig direkt mit einem Grundstückverkauf einhergehende Ausgabe erkannt werden. Ihr fehlt der unmittelbare sachliche Zusammenhang mit der Handänderung.

4.5 Nach dem Gesagten hatte die Zahlung an B._____ weder wertvermehrenden Charakter im Sinn von Art. 142 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Bst. c StG noch war sie untrennbar mit der Veräusserung zusammenhängend (Art. 142 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Bst. a und b StG). Sie hätte bei der Gewinnberechnung folglich nicht berücksichtigt werden dürfen. Da die unrichtige Veranlagungsverfügung rechtskräftig wurde, ist ein Steuerausfall und damit der Erfolg der vollendeten Steuerhinterziehung eingetreten (vorne E. 2.2).

5.

5.1 Umstritten ist ferner, ob dem Beschwerdeführer eine Verletzung seiner Verfahrenspflichten vorzuwerfen ist. – Wie dargelegt hat die steuerpflichtige Person alles zu unternehmen, um eine unvollständige Veranlagung zu vermeiden; insbesondere hat sie die Steuererklärung vollständig ausgefüllt einzureichen (vorne E. 2.1).

5.2 Der Beschwerdeführer hat als Beleg für die umstrittene Zahlung an B. _____ lediglich eine Quittung vorgelegt (vorne E. 2.3). Darin wird zwar eine Schuldanerkennung erwähnt, welche er der Steuererklärung jedoch nicht beigelegt hat. Insbesondere hat er aber die eigentliche Grundlage für die Zahlung, nämlich die Vereinbarung vom 23. August 2011 mit B. _____ gegenüber der Steuerverwaltung nicht offengelegt; selbst auf telefonische Anfrage hin nicht (vorne E. 2.3). Aus dieser wäre für die Steuerverwaltung ersichtlich gewesen, dass es sich bei der Zahlung von Fr. 93'500.-- entgegen den Angaben des Beschwerdeführers weder um eine Vermittlungsprovision noch um eine andere abzugsfähige Aufwendung handelte. Zwar trifft es zu, dass eine falsche rechtliche Würdigung keine Verfahrenspflichtverletzung ist (Sieber/Malla, a.a.O., Art. 56 N. 7). Dem Beschwerdeführer wird denn auch nicht allein der Umstand vorgeworfen, dass er die umstrittene Zahlung zu Unrecht als Vermittlungsprovision bezeichnet hat. Die Verfahrenspflichtverletzung liegt vielmehr darin, dass er der Steuerverwaltung die Belege vorenthalten hat, die eine Überprüfung dieser rechtlichen Einschätzung erlaubt hätten. So hat er nicht sämtliche Tatsachen bekannt gegeben, die für eine korrekte Veranlagung erforderlich gewesen wären. Er hat die Steuerverkürzung folglich durch sein Verhalten verursacht. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist damit erfüllt.

6.

6.1 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; vorne E. 2.2). Vorsatz ist gemäss Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafge-

setzungsbuches (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 6B_322/2012 vom 30.10.2012 E. 1.2.2, 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011 E. 2.1; zum Ganzen auch VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 6.1, 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 6.2, 2011/190/191 vom 14.2.2013 E. 4.2, je mit Hinweisen).

6.2 Die Vorinstanz hat ausführlich dargelegt, dass und weshalb dem Beschwerdeführer bekannt sein musste, dass es sich bei der Zahlung an B._____ nicht um eine Mäklerprovision handelte (angefochtener Entscheid E. 6.1) und inwiefern der Beschwerdeführer mit seinem Verhalten eine fehlerhafte Veranlagung zumindest in Kauf genommen, d.h. eventualvorsätzlich gehandelt habe (angefochtener Entscheid E. 6.2). Darauf kann grundsätzlich verwiesen werden.

6.3 Der Beschwerdeführer wiederholt vor Verwaltungsgericht den Einwand, er habe lediglich eine falsche rechtliche Würdigung vorgenommen, was keine Verfahrenspflichtverletzung und daher auch kein schuldhaftes Verhalten darstelle, zumal die Zahlung an B._____ «landläufig» durchaus als Provision aufgefasst werden könne. Weiter habe er dem Notar, der die Steuererklärung ausgefüllt habe, die Vereinbarung vom 23. August 2011 gegeben; dieser habe sie der Steuerverwaltung nicht eingereicht. Sodann werde die Schuldanerkennung auf der Quittung erwähnt, weshalb deren Existenz und die der Vereinbarung nicht verschwiegen wor-

den seien. – Diese Einwände sind unbehelflich: Wie dargelegt liegt insbesondere im Verschweigen bzw. Nichteinreichen der Vereinbarung vom 23. August 2011 eine Verfahrenspflichtverletzung (vorne E. 5.2). Selbst wenn die Steuererklärung von einem Notar ausgefüllt wurde, ändert dies nichts an der Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers (BGer 2C_290/2011 und 2C_291/2011 vom 12.9.2011 E. 6.1, 2A.168/2006 vom 8.3.2007, in StE 2007 B 101.21 Nr. 17 E. 4.2 mit Hinweisen; VGE 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 6.4, 2012/10/11 vom 29.1.2014 E. 4.3). Sollte der Beschwerdeführer dem Notar die Vereinbarung mit B. _____ tatsächlich übergeben haben, zeigt dies umso mehr, dass ihm deren Bedeutung bekannt war und scheint es umso unverständlicher, dass er sie spätestens nach dem Telefonat mit der Steuerverwaltung nicht nachgereicht hat. Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (angefochtener Entscheid E. 6).

7.

Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 217 Abs. 2 StG). Die Steuerrekurskommission ging von eventualvorsätzlicher Tatbegehung aus, berücksichtigte das kooperative Verhalten des Beschwerdeführers im Verfahren und legte für die Berechnung der Bussenhöhe einen Faktor von 0,9 fest. Der Beschwerdeführer macht keine Ausführungen zur Höhe des Faktors. Es ist denn auch nicht ersichtlich, inwiefern diese Bussenhöhe rechtsfehlerhaft sein sollte.

8.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die Steuerrekurskommission hat es versäumt, die Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung im Dispositiv ihres Entscheids anzuordnen. Dies ist der guten Ordnung halber nachzuholen. Bei diesem Ausgang des Ver-

fahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Die Sache geht zurück an die Steuerverwaltung zur Neuberechnung der Busse.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

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.