

100.2017.18U
DAM/SES/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 19. Oktober 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Seiler

In der Beschwerdesache

A. _____
vertreten durch Fürsprecherin ...
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend direkte Bundessteuer 2008; Steuerbusse (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. Dezember 2016;
200 15 309)



Sachverhalt:

A.

A._____ ist seit 1997 Eigentümer der baulich zusammenhängenden Stockwerkeinheiten Gbbl. Nr. ... und ... in B._____, die er teilweise für seine selbständige Tätigkeit als Anwalt und Notar nutzte und teilweise vermietete. Auf den 1. August 2008 verlegte er seine Anwalts- und Notariatskanzlei ins C._____. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ für das Steuerjahr 2008 am 21. Mai 2012 nach Ermessen und setzte dabei das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 83'000.-- fest. Die Veranlagung wurde rechtskräftig.

Am 1. Mai 2013 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Nachsteuer- und Strafsteuerverfahren gegen A._____, weil bei der Ermessensveranlagung der direkten Bundessteuer für das Jahr 2008 der Überführungsgewinn aus der Privatentnahme der beiden erwähnten Stockwerkeinheiten nicht berücksichtigt worden sei. Mit Verfügung vom 4. August 2014 erhob die Steuerverwaltung für das Jahr 2008 bei der direkten Bundessteuer eine Nachsteuer und eine Busse von insgesamt Fr. 59'561.70 (inkl. Verzugszinsen). Die dagegen geführte Einsprache wies sie am 11. August 2015 ab und erhöhte Nachsteuer, Busse und Gebühren auf Fr. 92'900.85 (inkl. Verzugszinsen).

B.

Dagegen gelangte A._____ am 10. September 2015 mit Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese sistierte das Nachsteuerverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Steuerstrafverfahrens. Mit Entscheid vom 13. Dezember 2016 wies sie das Rechtsmittel betreffend die Steuerbusse ab und wies die Sache zu deren Neuberechnung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Dabei erhöhte sie den Bussenfaktor auf 1,0 und reduzierte, gestützt auf ein eingeholtes Gutachten, den Verkehrswert der Stockwerkeinheiten.

C.

Dagegen hat A._____ am 13. Januar 2017 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Die Steuerverwaltung und die StRK schliessen mit Beschwerdeantwort vom 28. Februar 2017 bzw. Vernehmlassung vom 7. Februar 2017 auf Abweisung des Rechtsmittels.

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. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren 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. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG).

1.2 Der angefochtene Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren formell zwar nicht ab (vgl. zur begrenzten Anfechtbarkeit von derartigen Zwischenentscheiden Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG). Da er der Steuerverwaltung keinen Entscheidungsspielraum belässt und die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten dient, ist er aber wie ein Endentscheid anfechtbar (materieller Endentscheid; vgl. zum Ganzen etwa BGE 142 II 20 E. 1.2, 140 V 321 E. 3.1 f.; BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde ist einzutreten.

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

2.

2.1 Streitgegenstand vor Verwaltungsgericht bildet nur die Steuerbusse für die direkte Bundessteuer 2008, weil die StRK das Nachsteuerverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens sistiert hat (vorne Bst. B). Der Beschwerdeführer kritisiert dieses Vorgehen. Für das Verwaltungsgericht besteht indes kein Anlass, sich zum Verhältnis der beiden Verfahren sowie zur ständigen Praxis der Vorinstanz in diesem Zusammenhang zu äussern, zumal die Sistierung des Nachsteuerverfahrens nicht Streitgegenstand ist und weder geltend gemacht noch ersichtlich ist, welcher Nachteil dem Beschwerdeführer daraus entstehen könnte.

2.2 Die Steuerverwaltung und die Vorinstanz werfen dem Beschwerdeführer vor, seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren verletzt zu haben. Danach stellt die Veranlagungsbehörde zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss dabei alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere hat sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und innert Frist einzureichen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (statt vieler BGer 2C_800/2016 und 2C_801/2016 vom 14.2.2017, in StR 2017 S. 402 E. 2.3; BVR 2008 S. 181 E. 4.4).

2.3 Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 175 Abs. 1 DBG begeht unter anderem, 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 Ver-

fahrenspflichtigen 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 (vgl. BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013, in StE 2014 B 101.2 Nr. 26 E. 2.2.2, 2C_851/2011 vom 15.8.2012, in StR 2012 S. 759 E. 2.3, je mit Hinweisen; VGE 2016/46/47 vom 24.5.2017 E. 2; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 175 DBG N. 2 f.).

3.

3.1 Nachdem der Beschwerdeführer seine Anwalts- und Notariatskanzlei im August 2008 verlegt hatte (vorne Bst. A), wurden die bis dahin stets in seiner Bilanz enthaltenen Liegenschaften auf den 31. Dezember 2008 ausgebucht und ab dem Jahr 2009 als Privatvermögen deklariert. Es ist vor Verwaltungsgericht nicht mehr umstritten, dass der Beschwerdeführer damit Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführte (Privatentnahme) und daraus bei der direkten Bundessteuer ein Kapital- bzw. Überführungsgewinn resultiert ist; nur über dessen Höhe sind sich die Verfahrensbeteiligten nicht einig.

3.2 Ein Überführungsgewinn ist nach Art. 18 Abs. 2 DBG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern. Er entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert des in das Privatvermögen überführten Geschäftsvermögens und dessen steuerlich massgebendem Buchwert (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 103, auch zum Folgenden; Reich/von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 18 DBG N. 32; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 18 N. 88). Für die Gewinnberechnung ist auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme abzustellen (BGer 2C_1036/2014 und 2C_1037/2014 vom 21.4.2015, in RDAF 2015 II S. 557 E. 3, 2A.315/2004 vom 22.2.2005 E. 3.3, 2A.435/2004 vom 23.12.2004 E. 2; VGE 2013/135/136 vom 31.8.2015 E. 2.1).

3.3 Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2008 pflichtwidrig keine Steuererklärung eingereicht und teilte auch sonst der Steuerverwaltung nicht mit, dass er seine Kanzlei verlegt hat. Mangels Kenntnis von der Privatentnahme schätzte die Steuerverwaltung bei der Ermessensveranlagung das Einkommen des Beschwerdeführers zu tief ein. Das Verfahrenspflichten verletzende Verhalten des Beschwerdeführers bewirkte eine Steuerverkürzung beim Gemeinwesen. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist damit erfüllt (vgl. für eine Konstellation mit Ermessensveranlagung VGE 2014/200/201 vom 28.7.2015 E. 3).

3.4 Was die Höhe des für die Berechnung des Überführungsgewinns massgebenden Verkehrswerts anbelangt, hat der Beschwerdeführer eine Verkehrswertschätzung zur Liegenschaft eingereicht, welche den Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme gestützt auf die Ertragswertmethode auf Fr. 530'000.-- bezifferte (act. 3B pag. 15). Nach Rücksprache mit der Abteilung Amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (nachfolgend: AAB) erhöhte die Steuerverwaltung den Verkehrswert zuerst auf Fr. 600'000.-- (Schreiben der Steuerverwaltung an den Beschwerdeführer vom 1.5.2013; act. 3B pag. 36). In der vorläufigen Nachsteuer- und Bussenberechnung vom 24. Januar 2014 ging sie dann gestützt auf eine Schätzung der AAB von einem Überführungswert von Fr. 820'000.-- aus, der mithilfe der Vergleichsmethode festgelegt worden war (act. 3B pag. 167 und 172). Im Einspracheverfahren führte die AAB am 29. April 2015 einen Augenschein durch und schätzte den Verkehrswert basierend auf der Ertragswertmethode neu auf Fr. 1'040'000.-- (act. 3B pag. 344 ff. sowie 350 ff.). Für die Berechnung des Überführungsgewinns hat die Steuerverwaltung jeweils die aktivierten Investitionen von Fr. 109'780.-- berücksichtigt (act. 3B pag. 36, 172, 351). Die von der StRK im vorinstanzlichen Verfahren beauftragten Sachverständigen ermittelten einen Verkehrswert per 1. August 2008 (Zeitpunkt der Überführung; vorne Bst. A) von Fr. 803'000.-- (act. 3A pag. 239 ff. und 246). Der Beschwerdeführer rügt, der letzte, für ihn zumindest vorteilhaftere Wert, werfe «dennoch Fragen auf», nachdem zuvor bereits drei unterschiedliche Werte als massgebend erachtet worden seien. Die Sachverständigen seien von falschen Grundlagen ausgegangen; so seien Mietzinseinnahmen von Fr. 300.-- pro m² und Jahr sowohl für den Stichtag als auch im heutigen Zeitpunkt unrealistisch. Aufgrund der Welt-

wirtschaftskrise seien kaum Mietinteressierte zu finden gewesen. Die Räumlichkeiten hätten erst im Jahr 2011 zu Fr. 170.-- pro m² vermietet werden können. Weiter seien die Investitionen in die Liegenschaft, die zwischen der Privatentnahme am 1. August 2008 und der Besichtigung durch die Sachverständigen am 24. August 2016 erfolgten, nicht berücksichtigt worden.

3.5 Ist die Verkehrswertschätzung einer Liegenschaft umstritten, überprüft das Verwaltungsgericht – wie bei der Festsetzung amtlicher Grundstückswerte – die von der Vorinstanz vorgenommenen Schätzung nur hinsichtlich Methode und Ergebnis in jenen Punkten, die beanstandet sind. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrungen voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die Beurteilung der Vorinstanz ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen, 1996 S. 230 E. 1b; vgl. auch BGer 2A.435/2004 vom 23.12.2004 E. 3.3). Von der Bewertungsmethode, welche die StRK ihrem Entscheid zugrunde gelegt hat, ist daher nur dann abzuweichen, wenn sie ihren Ermessensspielraum missbraucht hat oder ihre Wahl mit der tatsächlichen Situation nicht zu vereinbaren wäre (VGE 2012/21 vom 2.4.2013 E. 4.5). Liegt für Fachfragen ein gerichtliches Gutachten vor, ist dieses, angesichts seiner Funktion, für das Gericht Sachverhaltselemente aufgrund fachtechnischen Wissens zu klären, einzig daraufhin zu überprüfen, ob es auf zutreffenden Rechtsgrundlagen beruht, ob es vollständig, klar, plausibel begründet und widerspruchsfrei ist. Dabei soll das Gericht nicht sein Wissen über das Fachwissen der Expertin oder des Experten stellen, sondern darf in Fachfragen auf die begründete Auffassung der von ihm ernannten sachkundigen Person abstellen (VGE 2014/122 vom 5.7.2016 E. 6 und 7.2 mit Hinweisen; allgemein zur Würdigung gerichtlicher Expertisen etwa BGE 141 IV 369 E. 6.1 mit Hinweisen).

3.6 Die Sachverständigen haben hier anhand der Ertragswertmethode und unter Berücksichtigung der technischen Entwertung den Verkehrswert

der Stockwerkeinheiten bestimmt. Anschliessend haben sie diesen Verkehrswert unter Einbezug der Dauer des Baurechts, der zu erwartenden Heimfallentschädigung sowie des Baurechtszinses in die Wertanteile des Baurechtnehmers und des Baurechtgebers aufgeteilt (act. 3A pag. 239 ff.). Die Methodenwahl wird von den Verfahrensbeteiligten nicht in Frage gestellt und ist, insbesondere weil es sich um eine Geschäftsliegenschaft handelt, nicht zu beanstanden (vgl. auch VGE 2014/122 vom 5.7.2016 E. 7.4 mit Hinweisen; ferner Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten und Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer [Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 4. Aufl. 2012 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 49; Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, Schätzerwissen im Überblick, 2009 [nachfolgend: Immobilienbewertung], S. 23 f. und 27 f. sowie für die Besonderheiten bei der Bewertung von Stockwerkeinheiten S. 429 ff.; zur Bewertung von Liegenschaften im Baurecht Francesco Canonica, Die Bewertung von Baurecht, Nutzniessung und Wohnrecht, 2016, S. 127 ff.). Da der Verkehrswert nur den zu einem bestimmten Zeitpunkt erzielbaren Höchstpreis abbilden kann, sind, wenn er für einen zurückliegenden Zeitpunkt zu bestimmen ist, nur die damals herrschenden und wertbestimmenden Faktoren massgebend. Erkenntnisse, die erst in der Folgezeit gemacht wurden und damals noch nicht bekannt waren, sind nicht in die Berechnung einzubeziehen (Francesco Canonica, Immobilienbewertung, S. 21 und 32). Die Bewertung erfolgte hier per 1. August 2008. Die Rüge des Beschwerdeführers, das Gutachten lasse die seit dem Stichtag tatsächlich vorgenommenen Renovationen ausser Acht, geht daher an der Sache vorbei. Sofern er mit diesem Vorbringen sinngemäss geltend machen will, das Gutachten berücksichtige die Abnutzung der Liegenschaft nicht, übersieht er, dass diesem Umstand mit dem Abzug für technische Entwertung bzw. Instandsetzung im Umfang von Fr. 111'000.-- bzw. Fr. 54'000.-- Rechnung getragen wurde (act. 3A pag. 241 f.; vgl. dazu Schätzerhandbuch, S. 86; Francesco Canonica, Immobilienbewertung, S. 71 f., 199 und 261 ff.; vgl. auch VGE 2014/122 vom 5.7.2016 E. 8.2). Was den erzielbaren Mietzins anbelangt, haben die Sachverständigen zum einen auf Marktmieten typischer Geschäftsflächen im «... Quartier» in B._____ sowie auf konkrete Vergleichsobjekte aus den Jahren 2014 bis 2016 abgestellt. Unter Berücksichtigung der Entwicklung der Marktmieten seit dem Jahr 2008 nahmen

sie für die Stockwerkeinheiten des Beschwerdeführers am Stichtag einen zu erwartenden Mietzins von Fr. 300.-- pro m² und Jahr an (act. 3A pag. 234 und 241 f.). Mit Blick auf das Ermessen der Sachverständigen (vorne E. 3.5) ist diese Annahme nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer hält sie zwar für «eindeutig und objektiv falsch», legt aber nicht näher dar, weshalb das Gutachten in diesem Punkt mangelhaft sein soll.

3.7 Nach dem Gesagten durfte die Vorinstanz auf das Gutachten der Sachverständigen abstellen und von einem Verkehrswert von Fr. 803'000.-- ausgehen.

4.

4.1 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 175 Abs. 1 DBG). 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 133 IV 222 E. 5.3, 133 IV 1 E. 4.1, 131 IV 1 E. 2.2, je mit Hinweisen). Das Gericht darf vom Wissen des Täters auf den Willen schliessen, wenn sich diesem der Eintritt des Erfolgs als so wahrscheinlich aufdrängte, dass die Bereitschaft, ihn als Folge hinzunehmen, vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (BGE 137 IV 1 E. 4.2.3, 133 IV 222 E. 5.3 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 2016/310/311 vom 31.7.2017 E. 4.1, je mit Hinweisen). Erforderlich ist, dass die Steuerbarkeit eines bestimmten Sachverhalts für die steuerpflichtige Person erkennbar oder zumindest mit vertretbarem Aufwand festzustellen war (BGer 2C_656/2013 vom 17.9.2013, in StE 2014 B 101.2 Nr. 26 E. 2.2.3; VGE 22358 vom 10.8.2006, in NStP 2006 S. 70 E. 3.3).

4.2 Die Steuerverwaltung ging in der Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 4. August 2014 von einer fahrlässigen Steuerhinterziehung aus, weil der Beschwerdeführer pflichtwidrig keine Steuererklärung eingereicht habe; der damit verbundene Steuerausfall sei für ihn erkennbar und vermeidbar gewesen (act. 3B pag. 235 f.). Sie warf ihm deshalb eine Sorgfaltspflichtverletzung vor, was sie in der Einspracheverfügung vom 11. August 2015 bestätigte (act. 3B pag. 351). Auch die StRK führte aus, der Beschwerdeführer habe durch das Nichteinreichen der Steuererklärung zumindest fahrlässig die ungenügend ausgefallene Schätzung für das Jahr 2008 verursacht, «konnte er sich doch ein solches Ergebnis seines Fehlverhaltens sehr wohl als wahrscheinlich vorstellen, auch wenn er es möglicherweise nicht von vornherein hinnahm». Zudem habe er die Ermessensveranlagung überprüfen und mit vertretbarem Aufwand feststellen müssen, dass sie zu tief ausgefallen sei; es sei jedenfalls nicht glaubhaft, dass er sie nicht als zu tief erachtet habe. Er habe als erfahrener Rechtsanwalt und Notar wissen müssen, dass die Privatentnahme der Stockwerkeinheiten steuerliche Folgen haben würde. Ihm sei bewusst gewesen, dass die Steuerbehörden ohne Steuererklärung für das Jahr 2008 keine Kenntnis von diesem Vorgang haben konnten. Aufgrund seiner Mitwirkungspflichten nach Art. 126 Abs. 1 DBG habe er alles tun müssen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, wozu unter anderem gehört hätte, die für die Veranlagung massgebenden Tatsachen mitzuteilen. Er habe damit eine endgültige Täuschung der Steuerbehörden in Kauf genommen. Da es keine Hinweise auf absichtliches Handeln gebe, schloss die StRK im Ergebnis auf Eventualvorsatz (angefochtener Entscheid E. 6). Der Beschwerdeführer bringt vor, er wisse selbstverständlich, dass er jedes Jahr eine Steuererklärung einreichen müsse; die Steuerverwaltung sei aber mit den Veranlagungen so im Verzug gewesen, dass ihm nicht eingeleuchtet habe,

weshalb er seinerseits unter zeitlichem Druck stehe. Weiter führt er aus, dass er, hätte er jegliche mit dem Umzug seiner Kanzlei zusammenhängende Steuerfolge verhindern wollen, die Liegenschaft ohne weiteres in seiner Geschäftsbuchhaltung als Zweigniederlassung hätte aufführen können. Das habe er aber nicht getan, «weil ihm die steuerlichen Konsequenzen des Umzugs nicht bewusst gewesen» seien.

4.3 Wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat und auch der Beschwerdeführer einräumt, wusste er, dass er fristgerecht eine vollständige Steuererklärung einzureichen hatte. Nach eigenen Angaben tat er dies absichtlich nicht, wobei das Motiv hierfür nicht entscheidend ist. Ihm war zudem bewusst, dass die Steuerverwaltung ohne Steuerklärung oder anderweitige Mitteilung nicht erfahren würde, dass die Stockwerkeinheiten nicht mehr zum Geschäftsvermögen gehörten. Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, mangels Kenntnis über die steuerrechtliche Bedeutung der Privatentnahme hätte er diese auch bei Einreichen einer Steuererklärung nicht deklariert; ihm könne deshalb nicht vorgeworfen werden, er habe gewusst, dass das Nichteinreichen der Steuererklärung zu einer Steuereinbusse des Gemeinwesens führen könnte. Diesen Ausführungen kann nicht gefolgt werden: Mit einem Blick in das Gesetz und die Zusatz-Wegleitung 2008 «Natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit» (S. 6 sowie 17) ist ohne weiteres ersichtlich, dass Privatentnahmen zu deklarieren sind. Dies umso mehr, als dem Beschwerdeführer offenbar bekannt war, dass bei der Ausbuchung eines Aktivums, welches abgeschrieben worden war, Einkommen anfällt (vgl. Schreiben des Beschwerdeführers an die Steuerverwaltung vom 29.5.2013, act. 3B pag. 37). Die angebliche Unkenntnis der Steuerfolgen von Privatentnahmen ist vor diesem Hintergrund unglaubwürdig, zumal der Beschwerdeführer als Notar auf dem Gebiet des Steuerrechts fachkundig ist; darauf hat die Vorinstanz zu Recht hingewiesen (vgl. auch Koller/Plotke, Urkundspersonen und Steuererklärung – Pflicht oder Kür?, in AJP 2004 S. 235 ff.). Er hatte folglich Anlass, soweit überhaupt erforderlich, weiterführende Abklärungen zu treffen. Aus demselben Grund kann er sich nicht darauf berufen, nicht gewusst zu haben, dass die Ermessensveranlagung 2008 zu tief ausfallen würde; er hätte die Steuerverwaltung auf diesen Umstand spätestens nach Erhalt der Veranlagung in geeigneter Form hinweisen müssen (vgl. dazu

VGE 2014/200/201 vom 28.7.2015 E. 4.3; BGer 5.4.1974, in ASA 43 S. 382 E. 4a; BGer 2A.374/2005 vom 8.6.2006 E. 2.2 [publ. in RJN 2006 S. 214]; vgl. auch BVR 2014 S. 404 E. 3.4.2). Das hat er nicht getan; auch in der drei Monate später eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2009 kann keine solche Mitteilung gesehen werden (vgl. hinten E. 5.2). Indem der Beschwerdeführer für das Jahr 2008 keine Steuererklärung eingereicht hat und die Privatentnahme selbst nach der zu tiefen Ermessensveranlagung nicht angegeben hat, nahm er einen (teilweisen) Steuerausfall endgültig in Kauf. Die Vorinstanz ist daher zu Recht von eventualvorsätzlichem Handeln ausgegangen.

5.

5.1 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. 175 Abs. 2 DBG). Liegt Vorsatz vor, greift grundsätzlich das Regelmass, wenn keine Strafminderungs- oder Straferhöhungsgründe vorliegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 91 mit Hinweisen; vgl. auch BGer 2C_180/2013 und 2C_181/2013 vom 5.11.2013, in StR 2014 S. 237 E. 9.1). Der Steuerverwaltung kommt bei der Strafzumessung ein grosses Ermessen zu (BGE 143 IV 130 E. 2.2, 114 Ib 27 E. 4a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 89 und N. 102). – Die StRK setzte den Bussenfaktor auf 1,0 fest. Der Beschwerdeführer macht geltend, es hätte strafmindernd berücksichtigt werden müssen, dass er kooperiert habe, indem er in der Steuererklärung für das Jahr 2009 auf den Sachverhalt hingewiesen habe; Gleiches ergebe sich «aus den nachfolgenden, ergänzend eingereichten Unterlagen».

5.2 Kooperatives Verhalten der steuerpflichtigen Person bei der Sachverhaltsfeststellung im Steuerstrafverfahren kann verschuldensmildernd sein (Kreisschreiben [KS] Nr. 21 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7.4.1995 betreffend das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer, publ. in ASA 64 S. 539 ff., 552;

Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 175 N. 50 mit Hinweis; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 111). – Der Beschwerdeführer hat in der Steuererklärung 2009, soweit ersichtlich, lediglich die beiden Stockwerkeinheiten als Privatvermögen angegeben (act. 3B pag. 218 f.). Das entspricht seiner allgemeinen Deklarationspflicht im Rahmen der jährlich auszufüllenden Steuererklärung; inwieweit darin eine verschuldensmildernde Kooperation im Strafsteuerverfahren für das Jahr 2008 liegen soll, ist nicht ersichtlich und wird auch nicht näher ausgeführt. Nicht erkennbar ist, welche «nachfolgenden, ergänzend eingereichten Unterlagen» der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde anspricht; soweit er damit das von ihm eingereichte Verkehrswertgutachten meint (act. 3B pag. 15 ff.), ist festzuhalten, dass er dieses vor Eröffnung des Straf- und Nachsteuerverfahrens und erst auf Aufforderung der Steuerverwaltung hin eingereicht hat. Abgesehen davon, dass darauf nicht abgestellt werden konnte (act. 3B pag. 169; vorne E. 3.4), ist darin kein verschuldensmildernder Nachtatumstand zu erblicken. Sollte er auf das Nachreichen der Steuererklärung 2008 Bezug nehmen (act. 3B pag. 127 ff.), ist deren Tragweite für das Strafsteuerverfahren nicht ersichtlich; Gleiches gilt für die übrigen Eingaben, die er eingereicht hat. Dem Beschwerdeführer kann demnach kein besonders kooperatives Verhalten attestiert werden, das die Vorinstanz bei der Strafzumessung zwingend positiv hätte würdigen müssen, zumal der Beschwerdeführer kein Geständnis gemacht hat. Das von der StRK festgelegte Strafmass liegt daher in ihrem Beurteilungsspielraum und ist nicht rechtsfehlerhaft (vgl. auch VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013 E. 7.3 [bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]).

6.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
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.