

100.2017.208U  
HAT/ROC/SRE

## **Verwaltungsgericht des Kantons Bern** Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 7. August 2018**

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Steinmann  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**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 Erbschaftssteuer; Nachsteuer (Entscheid der Steuer-  
rekurskommission des Kantons Bern vom 6. Juni 2017; 100 16 430)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ ist ein Grossneffe des am ... 2005 verstorbenen B.\_\_\_\_\_. Am 12. November 2013 teilten er und seine sechs Miterbinnen und Miterben der Steuerverwaltung des Kantons Bern in einer Selbstanzeige mit, sie hätten die ihnen zustehenden Anteile und Erträge aus einer zum Nachlass von B.\_\_\_\_\_ gehörenden liechtensteinischen Stiftung nicht deklariert. Hierauf leitete die Steuerverwaltung am 19. November 2013 Nachsteuerverfahren gegen die Erbinnen und Erben ein. Steuerstrafverfahren wurden wegen strafloser (erstmaliger) Selbstanzeigen keine eröffnet. Mit Verfügungen vom 20. Mai 2016 erhob die Steuerverwaltung von A.\_\_\_\_\_ Nachsteuern in der Höhe von insgesamt Fr. 1'053.40 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und Fr. 127'448.45 bei der Erbschaftssteuer (je inkl. Verzugszins). Bei der direkten Bundessteuer verzichtete die Steuerverwaltung «infolge der geringen Differenzen» auf eine Nachbesteuerung (Schreiben vom 16.3.2016). Während A.\_\_\_\_\_ die Nachbesteuerung bei den Kantons- und Gemeindesteuern akzeptierte, erhob er gegen die Verfügung betreffend die Erbschaftssteuer (erfolglos) Einsprache (vgl. Einspracheentscheid vom 4.8.2016).

### **B.**

Am 5. September 2016 gelangte A.\_\_\_\_\_ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die seine Eingabe als Rekurs und Beschwerde entgegennahm. Mit Entscheid vom 6. Juni 2017 wies die StRK den Rekurs ab und schrieb das Beschwerdeverfahren als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis ab.

**C.**

Am 10. Juli 2017 hat A. \_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt die Aufhebung des Entscheids der StRK, soweit diese seinen Rekurs betreffend die Erbschaftssteuer abgewiesen hat. Zudem beantragt er die Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit den parallel anhängig gemachten Verfahren seiner Miterbinnen und Miterben.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 9. August 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 19. September 2017 je auf 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. 24 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1] i.V.m. Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Beschwerdeführer 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. 24 ESchG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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

## **2.**

In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt der Beschwerdeführer die Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit jenen seiner Miterbinnen und Miterben. Alle Beschwerdeverfahren würden denselben Sachverhalt und die gleichen Rechtsfragen betreffen, sodass mit einer Vereinigung der Prozessaufwand verkleinert und die Verfahrenskosten reduziert werden könnten (Beschwerde Rz. 4 ff.).

**2.1** Die instruierende Behörde kann Verfahren vereinigen, wenn getrennt eingereichte Eingaben den gleichen Gegenstand betreffen (Art. 17 Abs. 1 VRPG), wobei insoweit die Verfahrensthematik massgebend ist. Wichtigste Richtschnur beim Entscheid über eine Vereinigung bildet die Prozessökonomie, wobei der instruierenden Behörde ein grosser Ermessensspielraum zukommt (vgl. VGE 2016/14/15 vom 13.1.2017 E. 3.1, 2015/239/240/254/255 vom 21.3.2016 E. 1.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 17 N. 1 und 5).

**2.2** Hier drängt sich eine Vereinigung der bereits von der Vorinstanz getrennt geführten Verfahren nicht auf: Die einzelnen Erbinnen und Erben sind nicht gemeinsam ans Verwaltungsgericht gelangt, sondern haben je für sich eine separate Rechtschrift eingereicht. So ist zum einen die Beurteilung ihrer Begehren je gestützt auf ihre individuelle Eingabe vorzunehmen. Zum andern beschränkt sich das Verfahren auf einen einfachen Schriftenwechsel und hat keine besonderen Instruktionsmassnahmen erfordert. Damit ist nicht ersichtlich, inwiefern sich durch eine Vereinigung Vereinfachungen ergeben könnten und der Prozessökonomie gedient wäre. Dem Umstand, dass in mehreren parallel geführten Verfahren gleiche oder zumindest sehr ähnliche Rechtsfragen zu beantworten sind, kann auch ohne Vereinigung mit einer Ermässigung der Verfahrenskosten Rechnung getragen werden. Der Antrag des Beschwerdeführers auf Verfahrensvereinigung wird abgewiesen.

### 3.

In materieller Hinsicht ist einzig streitig, ob die mit der Nachsteuerverfügung vom 20. Mai 2016 erhobene Erbschaftssteuer verjährt bzw. verwirkt ist. Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, die Steuer hätte bereits zufolge Eintritts der ordentlichen Veranlagungsverjährung nicht erhoben werden dürfen (Beschwerde Rz. 27 ff.).

**3.1** Mangels eigener Vorschriften im ESchG richtet sich die Veranlagungsverjährung der Erbschaftssteuer nach den Bestimmungen des StG (Art. 24 ESchG). Gemäss diesen verjährt das Recht, die Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, die dem Kalenderjahr entspricht (Art. 162 Abs. 1 i.V.m. Art. 67 Abs. 2 StG). Diese sog. relative Veranlagungsverjährung beginnt automatisch am 1. Januar des Folgejahrs zu laufen, kann aber stillstehen und unterbrochen werden (vgl. Art. 162 Abs. 2 und 3 StG). Spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode tritt die sog. absolute Veranlagungsverjährung ein (Art. 162 Abs. 4 StG). Die Regelung von Art. 162 Abs. 1-4 StG ist auf die periodischen Kantons- und Gemeindesteuern zugeschnitten, weshalb ihre Übertragung auf die aperiodische Erbschaftssteuer gewisse Fragen aufwirft. Insbesondere ergibt sich nicht ohne weiteres aus dem Gesetz, wann genau die Veranlagungsverjährung bei der Erbschaftssteuer zu laufen beginnt, kennt diese doch keine eigentliche Steuerperiode.

**3.2** Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass das Kalenderjahr, in dem der Erblasser verstorben ist – also hier das Jahr 2005 – der gemäss Art. 162 Abs. 1 StG für den Beginn des Fristenlaufs massgeblichen Steuerperiode entspricht (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2). Diese Betrachtungsweise überzeugt: Anders als das Zivilrecht (vgl. Art. 130 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) stellt das Steuerrecht für den Beginn der Verjährungsfrist nicht auf die Fälligkeit der Forderung ab. Vielmehr ist generell der Ablauf des Kalenderjahrs massgebend, in dem die Steuerforderung entstanden ist. Eine solche verallgemeinernde Anknüpfung erscheint im Massenfallrecht der Steuern notwendig und sinnvoll; gleichzeitig wird sie den Anforderungen von Rechtssicherheit und Praktikabilität besser gerecht als eine individuelle Fristauslösung (vgl. Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 285 f.). Bei der Erb-

schaftssteuer entsteht der Steueranspruch im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs, also mit dem Tod der Erblasserin bzw. des Erblassers (Art. 10 Abs. 1 ESchG i.V.m. Art. 560 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Der Verweis von Art. 24 ESchG auf Art. 162 Abs. 1 StG ist deshalb so zu verstehen, dass das Kalenderjahr, in dem die steuerpflichtige Person Vermögen aus dem Nachlass erworben hat, der für den Beginn des Fristenlaufs massgeblichen Steuerperiode entspricht. Ein dahingehendes Verständnis der Norm legt auch die inhaltlich entsprechende Regelung für die Veranlagungsverjährung der (aperiodischen) Grundstückgewinnsteuer nahe: Gemäss Art. 162 Abs. 5 StG, der vom Verweis in Art. 24 ESchG miterfasst wird, beginnt die Frist nach Ablauf des Kalenderjahrs zu laufen, in dem der Gewinn erzielt worden ist. Ferner ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber die Verfahren gemäss ESchG und StG möglichst vereinheitlichen wollte (vgl. Vortrag des Regierungsrats zum ESchG S. 2 f. sowie gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission zum ESchG S. 14 [zu Art. 22 des Entwurfs], beides in Tagblatt des Grossen Rates 1999 Beilage 14). Dabei hat er insbesondere die im bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Gesetz vom 6. April 1919 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (aESchG; GS 1919 S. 306 ff.) enthaltene Verjährungsregelung, die den Beginn des Fristenlaufs von individuell bestimmten Meldefristen abhängig machte (vgl. Art. 39 Abs. 2 i.V.m. Art. 23 aESchG [in seiner ursprünglichen Fassung bzw. der Fassung vom 1.9.1988; GS 1989 S. 11 f.]; BVR 1992 S. 161 E. 2; MBVR 1941 S. 202, 1937 S. 147 E. 2), nicht ins geltende Recht übernommen. Daraus erhellt, dass der Gesetzgeber mit dem Verweis in Art. 24 ESchG – entsprechend der Regelung für die Grundstückgewinnsteuer – auf das Kalenderjahr Bezug nimmt, in dem der Vermögenszufluss erfolgt ist, und den früheren individuellen Fristenlauf durch eine verallgemeinernde Anknüpfung am Jahresablauf ersetzt hat (zur Grundstückgewinnsteuer vgl. Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 162 N. 32). Die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist hat mithin am 1. Januar 2006 zu laufen begonnen und am 31. Dezember 2010 geendet, zumal Gründe, die ihren Lauf hätten hemmen oder unterbrechen können, weder ersichtlich noch geltend gemacht sind.

**3.3** Der Beschwerdeführer stellt die Auffassung der Vorinstanz zum Fristenlauf nicht in Frage (Beschwerde Rz. 28). Allerdings stellt er sich auf den Standpunkt, dass das Besteuerungsrecht mit ungenutztem Ablauf der relativen Veranlagungsverjährungsfrist definitiv untergangen sei, was die Erhebung einer Nachsteuer ausschliesse. Denn gemäss Steuerinformation der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) sei die fünfjährige Veranlagungsverjährungsfrist massgeblich, wenn die Deklaration ohne Verschulden der steuerpflichtigen Person unterblieben sei, was vorliegend zutrefte, da er erst nach Fristablauf Kenntnis von den Nachlassaktiven erhalten habe. Bei dieser Argumentation übersieht der Beschwerdeführer, dass mit Eintritt der relativen Veranlagungsverjährung allein das Recht untergeht, die Erbschaftssteuer im ordentlichen Verfahren zu veranlagern; zum Untergang der Steuerforderung als solcher führt erst der Eintritt der absoluten Verjährung 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erbgang erfolgt ist (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 162 Abs. 4 StG). Der Umstand, dass hier die relative Veranlagungsverjährungsfrist nicht gewahrt wurde, hat also bloss zur Folge, dass die Erbschaft des Beschwerdeführers nicht mehr im ordentlichen Verfahren, sondern nur noch unter den Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer erfasst werden kann (angefochtener Entscheid E. 3.1; vgl. auch Annik Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 206 N. 14 ff.; zum Bundessteuerrecht vgl. BGer 2C\_533/2010 und 2C\_534/2010 vom 16.2.2011 E. 4; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 120 N. 18 und Art. 151 N. 10; Michael Beusch bzw. Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 120 DBG N. 59 bzw. Art. 151 DBG N. 3 und Art. 152 DBG N. 1a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 120 N. 25 und Art. 151 N. 13). Nichts anderes ergibt sich aus Ziff. 11.1.1 der von der SSK herausgegeben «Steuerinformation» zu den Erbschafts- und Schenkungssteuern, die sich gar nicht zum Verhältnis zwischen ordentlicher Veranlagungsverjährung und Nachsteuern äussert, sondern vorab zwischen Nachsteuern «ohne Verschulden» der Steuerpflichtigen und solchen mit parallelen Steuerstrafverfahren unterscheidet (Ausgabe Dezember 2016 ist abrufbar unter: <<http://www.estv.admin.ch>>, Rubriken «Steuerinformationen/Fachinformationen/Schweizerisches Steuersystem/Dossier Steuerinformationen/Einzel-

ne Steuern»). Schliesslich ist unstrittig, dass die absolute Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten ist.

#### 4.

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, das Recht zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens sei verwirkt.

**4.1** Art. 28 ESchG verweist für das Nachsteuerverfahren auf die Bestimmungen des StG, das hierzu in Art. 206 Abs. 1 folgende Regelung enthält: Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Eine Nachbesteuerung setzt kein Verschulden der steuerpflichtigen Person voraus, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG gelten in der Regel solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden (statt vieler BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; zum Bundessteuerrecht vgl. BGer 2C\_651/2017 und 2C\_652/2017 vom 2.11.2017 E. 2.1, 2C\_458/2014 und 2C\_459/2014 vom 26.3.2015, in StE 2015 B 97.41 Nr. 29 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N. 17). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 207 Abs. 1 StG). Bei dieser Einleitungsbefristung handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die im Gegensatz zur fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist (vorne E. 3.1) weder gehemmt noch unterbrochen werden kann (vgl. VGE 2017/231/232 vom 31.8.2017 E. 5, 22481/22482 vom 2.2.2007 E. 3.3.3; zum Bundessteuerrecht vgl. BGer 2C\_476/2014 und 2C\_477/2014 vom 21.11.2014 E. 4.2.1, 2C\_180/2013 und 2C\_181/2013 vom 5.11.2013 E. 5.2.1, 2C\_724/2010 und 2C\_796/2010 vom 27.7.2011, in StR 2011 S. 871 E. 6.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 152 N. 3; Zweifel/Casa-

nova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 26 N. 41; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 152 DBG N. 1b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 152 N. 1 ff.).

**4.2** Es ist unbestritten, dass die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung grundsätzlich erfüllt sind: Der Erblasser hatte erhebliche Vermögenswerte in die 1998 errichtete liechtensteinische Stiftung C.\_\_\_\_\_ eingebracht, die er zu seinen Lebzeiten gegenüber den Steuerbehörden nicht deklarierte und die auch im der Steuerverwaltung eingereichten Erbschaftsinventar nicht verzeichnet waren (vgl. die Schreiben von Rechtsanwalt ... vom 13.8.2012 [nachfolgend: anonyme Anfrage; act. 4B pag. 189-186] und vom 12.11.2013 [nachfolgend: Selbstanzeige; act. 4A pag. 19-18] sowie das Erbschaftsinventar vom 30.6.2006 [act. 4C pag. 741-720]). Mit dem Hinscheiden des Erblassers, seines Grossonkels, am ... 2005 floss dem Beschwerdeführer ein Vermögen von Fr. 447'497.-- zu (vgl. Veranlagungsverfügung vom 20.5.2016, act. 4C pag. 568 ff. bzw. analog zu den anderen Grossneffen, act. 4C pag. 591, 577, 606). Dieser Vermögenszufluss war für die Steuerverwaltung bis zur Einreichung der Selbstanzeige am 12. November 2013 nicht ersichtlich. Damit liegt insoweit eine neue Tatsache im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG vor, die die Steuerverwaltung zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens berechtigte. Nicht streitig ist zudem die Höhe der gegebenenfalls geschuldeten Nachsteuer von Fr. 127'448.45.

**4.3** Der Beschwerdeführer wendet jedoch ein, das Nachsteuerverfahren sei nicht (korrekt) eingeleitet worden, sodass die zehnjährige Verwirkungsfrist von Art. 28 ESchG i.V.m. Art. 207 Abs. 1 StG bereits abgelaufen gewesen sei, als die Nachsteuerverfügung ergangen ist. – Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist der steuerpflichtigen Person schriftlich mitzuteilen (Art. 208 Abs. 1 StG), damit diese Gegenargumente und Beweismittel ohne Zeitdruck vorbereiten kann (vgl. BGer 2C\_853/2017 vom 13.12.2017 E. 3.3.5; Peter Locher, a.a.O., Art. 153 N. 4). Die steuerpflichtige Person muss aufgrund der Mitteilung abschätzen können, welche konkreten Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile und welche Steuerperioden vom Nachsteuerverfahren betroffen und welches die Gründe für dessen Einleitung sind (zum Bundessteuerrecht vgl. Martin E. Looser, a.a.O.,

Art. 153 DBG N. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 153 N. 7; Casanova/Dubey, in Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, Art. 153 DBG N. 1).

**4.3.1** Wie die relative Veranlagungsverjährung gemäss Art. 24 ESchG i.V.m. in Art. 162 Abs. 1 StG beginnt die zehnjährige Verwirkungsfrist nach Art. 28 ESchG i.V.m. Art. 207 Abs. 1 StG mit Ablauf des Kalenderjahrs zu laufen, in dem die steuerpflichtige Person den Vermögenszugang aus Erbschaft erhalten hat; es kann insoweit auf die Ausführungen in E. 3.2 verwiesen werden. Mithin hat die Steuerverwaltung die Frist hier gewahrt, wenn sie das Nachsteuerverfahren betreffend die Erbschaftssteuer spätestens am 31. Dezember 2015 eingeleitet hat. Diesbezüglich ist streitig, welche Tragweite dem Schreiben zukommt, das die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer bzw. dessen Rechtsvertreter am 19. November 2013 unmittelbar nach Eingang der Selbstanzeige zukommen liess (act. 4A pag. 17):

«**Erbfall B.**\_\_\_\_\_, ...

Sehr geehrter Herr ...

Wir danken für Ihr Schreiben vom 12. November 2013.

Zunächst leiten wir gegen Herrn B.\_\_\_\_\_ bzw. dessen Erben (Art. 14 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG] bzw. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG]) gestützt auf Art. 206 ff. StG bzw. Art. 151 ff. DBG das Nachsteuerverfahren ein. Die Erhebungen werden sich bis auf das Steuerjahr 2003 erstrecken.

Die weiteren Unterlagen inkl. der vollständigen Personenangaben erwarten wir gemäss ihren Angaben bis ca. 10. Dezember 2013.

[...]

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Steuerverwaltung habe mit diesem Schreiben das Nachsteuerverfahren in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern, nicht aber hinsichtlich der Erbschaftssteuer eingeleitet. Die schriftliche Mitteilung nenne ausschliesslich die Bestimmungen des StG (und DBG) und bringe auch sprachlich zum Ausdruck, dass die Verfahrenseinleitung nur hinsichtlich Einkommens- und Vermögenssteuern erfolge. Entsprechend sei die Verwendung des Wortes «zunächst» sowie der Umstand zu verstehen, dass vom Nachsteuerverfahren im Singular gesprochen werde. Die Steuerverwaltung habe zudem bloss hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuern Belege eingefordert und der erste «Aufrechnungsentwurf» vom 4. März 2015 betreffe auch nur diese Steuern.

Dass auch hinsichtlich der Erbschaftssteuer eine Nachsteuer erhoben werden sollte, sei erst aus der provisorischen Nachsteuerberechnung vom 16. März 2016 erkennbar geworden, in der erstmals eine eigene Verfahrensnummer für die Erbschaftssteuer verwendet worden sei. Aufgrund der geltenden Officialmaxime genüge die Selbstanzeige vom 12. November 2013 nicht zur Verfahrenseinleitung; es bedürfe zwingend der in Art. 208 Abs. 1 StG vorgesehenen schriftlichen Mitteilung, zumal nur so das rechtliche Gehör gewahrt werde.

**4.3.2** Die Vorinstanz hat auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend die analoge Regelung der Einleitung des Nachsteuerverfahrens in Art. 153 Abs. 1 DBG verwiesen. Beurteilt wurden jeweils Sachverhalte, in denen die Steuerbehörden die bereits rechtskräftige Veranlagung aufgrund von nachträglich entdeckten Mittelzuflüssen ohne vorgängige Mitteilung «berichtigten», was im Rechtsmittelverfahren (zulässigerweise) in eine Nachbesteuerung umgedeutet wurde. Zur unterlassenen Mitteilung bemerkte das Bundesgericht, zwar hätte die Einleitung des Nachsteuerverfahrens der steuerpflichtigen Person vorgängig angezeigt werden müssen, doch sei das Vorgehen der Steuerverwaltung im Ergebnis nicht zu beanstanden, da jeweils die Voraussetzungen für die Erhebung der Nachsteuer erfüllt waren. Die durch Unterlassen der Mitteilung begangene Gehörsverletzung wurde im Rechtsmittelverfahren geheilt (vgl. BGer 2C\_533/2008 [in StE 2010 B 24.4 Nr. 79] und 2C\_537/2008 [in StR 2009 S. 822 ff.] vom 7.8.2009, je E. 2, sowie 2P.222/2004 und 2A.508/2004 vom 11.2.2005 E. 6.2). Die Vorinstanz hat diese Rechtsprechung richtigerweise nicht unbesehen übernommen, da in den zitierten Urteilen die Nachsteueranlagung – die die Einleitungshandlung ersetzte – jeweils noch vor Ablauf der zehnjährigen Verwirkungsfrist gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG ergangen war, während hier die Nachsteueranfügung erst am 20. Mai 2016 und damit nach Fristablauf am 31. Dezember 2015 eröffnet worden ist. Sie hat korrekt erwogen, die Mitteilung nach Art. 208 Abs. 1 StG diene in erster Linie der Wahrung des rechtlichen Gehörs. Ein Teil der Lehre schliesst aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung denn auch, dass die Mitteilung lediglich informativen Charakter hat und kein eigentliches Gültigkeitserfordernis darstellt, dessen Fehlen eine Nachbesteuerung ausschliessen würde (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 153 N. 5 mit Hinweis auf BGer 2C\_533/2008 und

2C\_537/2008 vom 7.8.2009; kritisch Martin E. Looser, a.a.O., Art. 153 DBG N. 3).

**4.3.3** Wie es sich damit verhält, kann ebenso offengelassen werden, wie die Frage, ob auf eine (ausdrückliche) Mitteilung der Verfahrenseinleitung gänzlich verzichtet werden kann, wenn – wie hier – eine Selbstanzeige eingereicht worden ist (bejahend Annik Bärtschi, a.a.O., Art. 207 N. 2; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 152 DBG N. 1; so auch § 208 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau). Dies weil die Mitteilung vom 19. November 2013 (vorne E. 4.3.1) jedenfalls vor dem Hintergrund der erfolgten Selbstanzeige eine genügende Einleitungshandlung auch hinsichtlich der Erbschaftssteuer darstellt: Der Beschwerdeführer bzw. sein Rechtsvertreter ersuchte die Steuerverwaltung bereits am 13. August 2012 in einer anonymen Anfrage um Steuerauskunft im Zusammenhang mit der nicht deklarierten liechtensteinischen Stiftung von B.\_\_\_\_\_. Dabei legte er den wesentlichen Sachverhalt und die sich daraus ergebenden Steuerfolgen sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der Erbschaftssteuer dar. Er führte insbesondere aus, dass er aufgrund des Vermögenserwerbs erbschaftssteuerpflichtig geworden sei und daher eine entsprechende Nachsteuer zu entrichten habe (vgl. anonyme Anfrage S. 1 ff.). Die Steuerverwaltung bestätigte auf Ersuchen des Beschwerdeführers am 21. August 2012 schriftlich, dass sie mit diesen Ausführungen einverstanden sei (act. 4B pag. 190 und 186). Am 12. November 2013 erstattete der Beschwerdeführer unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die anonymen Ausführungen vom 13. August 2012 und in Offenlegung seiner Identität Selbstanzeige in einem als «Gesuch um Einleitung von Nachsteuerverfahren» betitelten Schreiben, wobei er auch bzw. erneut darauf hinwies, dass er keine Erbschaftssteuerdeklaration eingereicht habe (vgl. Selbstanzeige S. 1). Auf Aufforderung der Steuerverwaltung hin reichte der Beschwerdeführer am 8. Juli 2014 weitere Dokumente ein, die nebst Bankunterlagen betreffend die Stiftung C.\_\_\_\_\_ eine tabellarische Übersicht über die unversteuerten Vermögenswerte und Erträge umfasste. In der darin enthaltenen Tabelle 2, überschrieben mit «Nachsteuerverfahren Erbschaftssteuer», wird das «nachzuversteuernde» Vermögen für alle Erbinnen und Erben einzeln mit Angabe des Verwandtschaftsgrads zum Erblasser und der Erbquote aufgelistet (act. 4B pag. 334 und 330). Daraus

erhellt, dass dem Beschwerdeführer sowohl vor als auch nach der Mitteilung vom 19. November 2013 klar gewesen sein musste, dass die Steuerverwaltung aufgrund seiner Selbstanzeige die Nachsteuer ebenfalls bei der Erbschaftssteuer erheben würde. Er hat, wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, den Gegenstand des Nachsteuerverfahrens mit der Selbstanzeige selber umrissen (angefochtener Entscheid E. 4.3) und konnte damit seine Argumente und Beweismittel bereits vor Verfahrenseinleitung hinreichend vorbereiten und darlegen (vorne E. 4.3). Der Einwand, die Mitteilung der Steuerverwaltung habe ihn annehmen lassen, dass nur hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern das Nachsteuerverfahren eingeleitet wurde, ist in Anbetracht des Umstands, dass der Beschwerdeführer die Steuerfolgen von Anfang an selber dargelegt hat, widersprüchlich. Daran ändert nichts, dass im Schreiben der Steuerverwaltung vom 19. November 2013 nur die einschlägigen Bestimmungen von StG (und DBG) aufgeführt wurden, haben sie nach dem Gesagten doch – aufgrund des Verweises in Art. 28 ESchG – auch für die Erbschaftssteuer Geltung. Zudem hatte die Steuerverwaltung, wie bereits erwähnt, am 21. August 2012 schriftlich erklärt, dass sie die Einschätzung des Beschwerdeführers betreffend Steuerfolgen teilt, also auch in Bezug auf die Nachbesteuerung der Erbschaft. Ebenso wenig kann der Beschwerdeführer etwas zu seinen Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass die Steuerverwaltung in ihrer Mitteilung vom 19. November 2013 die Einleitung des Nachsteuerverfahrens in der Einzahl erklärt hat. Das Schreiben war an den Rechtsvertreter gerichtet, der alle Erbinnen und Erben vertritt, und betraf auch nach der Lesart des Beschwerdeführers gleichzeitig Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde. Es kündigte deshalb zwingend für mehrere steuerpflichtige Personen verschiedene Nachsteuerverfahren an, sodass ausser Zweifel steht, dass die Steuerverwaltung mit der Formulierung in der Einzahl nicht bloss die Einleitung eines einzigen Verfahrens betreffend den Beschwerdeführer meinen konnte. Gleich verhält es sich mit den Verfahrensnummern, die für alle geführten Verfahren nachträglich bestimmt wurden, sowohl für jene betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch für jene betreffend die Erbschaftssteuer. Weiter deutet nicht auf eine Beschränkung der Nachsteuerverfahren auf Kantons- und Gemeindesteuern hin, dass die Steuerverwaltung in ihrer Aufstellung vom 4. März 2015 das steuerbare Vermögen und Einkommen, das dem Erblasser bzw. den Erbinnen und Erben

angerechnet wird, je für die betroffenen Steuerjahre ausgewiesen hat (act. 4C pag. 425-423). Eine entsprechende Aufschlüsselung nach Steuerjahren war nur für die periodischen Steuern erforderlich, weshalb der Umstand, dass für die Nachbesteuerung der Erbschaft nicht auch eine Aufstellung gemacht wurde, keine Rückschlüsse auf den Verfahrensgegenstand erlaubt. Im Übrigen kann auf die schlüssigen Erwägungen der StRK im angefochtenen Entscheid (E. 4) verwiesen werden.

**4.4** Nach dem Gesagten ist nicht ausschlaggebend, dass die Steuerverwaltung in ihrer Mitteilung vom 19. November 2013 nicht ausdrücklich auf die Erbschaftssteuer Bezug genommen hat und das Schreiben insoweit klarer hätte formuliert sein dürfen. So oder anders war allen Beteiligten klar, dass damit parallel für alle Erbinnen und Erben gleichzeitig Nachsteuerverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer und für die Erbschaftssteuer eröffnet wurden. Ein solches Vorgehen entsprach genau den Erwartungen des Beschwerdeführers, wie sie in der anonymen Anfrage und der Selbstanzeige zum Ausdruck kommen. Bei diesen Gegebenheiten stellt das Schreiben vom 19. November 2013 auch für die Nachbesteuerung der Erbschaftssteuer eine genügende Einleitungshandlung dar. Mithin ist eine solche rechtzeitig vor dem 31. Dezember 2015 erfolgt, weshalb die Verwirkungsfrist gemäss Art. 28 ESchG i.V.m. Art. 207 Abs. 1 StG gewahrt wurde (vorne E. 4.3.1). Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

## **5.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind in Anbetracht der parallel geführten Verfahren betreffend die Miterbinnen und Miterben angemessen zu reduzieren (vorne E. 2.2; Art. 103 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 5 f. des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). 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. Der Antrag auf Verfahrensvereinigung wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - dem Beschwerdeführer
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - 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.