

100.2018.207/208U  
ARB/ROC/KIB

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 16. September 2019**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Fürsprecher ...  
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2013; Steuerbussen (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons  
Bern vom 12. Juni 2018; 100 17 216, 200 17 179)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ und ihr Ehemann erbten je zur Hälfte von ihrem am ... 2013 nach kurzer Krankheit verstorbenen Sohn, B.\_\_\_\_\_, den familieneigenen Landwirtschaftsbetrieb, den sie in der Folge verpachteten bzw. veräusserten. Bei einer Buchprüfung am 21. August 2015 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern fest, dass die Ehegatten den Liquidationsgewinn aus der Veräusserung des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens in der Steuererklärung 2013 nicht deklariert hatten. Daraufhin leitete die Steuerverwaltung gegen die Ehegatten ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 24. April 2017 rechnete die Steuerverwaltung A.\_\_\_\_\_ und ihrem Ehemann sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2013 einen Liquidationsgewinn von Fr. 113'746.-- auf. Mit separaten Einspracheentscheiden gleichen Datums auflegte sie A.\_\_\_\_\_ entsprechend ihrem hälftigen Erbanteil wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung Steuerbussen in der Höhe von Fr. 1'229.10 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie von Fr. 846.90 für die direkte Bundessteuer 2013 (zuzüglich Gebühren von Fr. 100.--).

### **B.**

Gegen die Einspracheentscheide betreffend Nachsteuern und Steuerbussen führte A.\_\_\_\_\_ am 23. Mai 2017 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese sistierte das Nachsteuerverfahren bis zum Abschluss des Steuerstrafverfahrens. Mit Entscheiden vom 12. Juni 2018 hiess die StRK Rekurs und Beschwerde betreffend die Steuerbussen teilweise gut, legte den Liquidationsgewinn auf Fr. 93'529.-- fest und reduzierte das Strafmass von Faktor 0,67 auf den Faktor 0,5 der hinterzogenen Steuer. Die Akten wies sie zur Neuberechnung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. In der Begründung führte die StRK aus, der Liquidationsgewinn sei sowohl

hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer getrennt vom übrigen Einkommen zu den privilegierten Steuersätzen gemäss Art. 43a des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) bzw. Art. 37b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zu besteuern.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 6. Juli 2018 hat A. \_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2013 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt die Aufhebung der Verfügungen bzw. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung und der Entscheide der StRK.

Am 9. Juli 2018 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 13. Juli 2018 auf Abweisung der Beschwerden; die Steuerverwaltung beantragt mit Beschwerdeantwort vom 21. August 2018 die Abweisung der Beschwerden, soweit darauf eingetreten werden kann.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden 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 StG und Art. 145 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdefüh-

lerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 einzutreten.

**1.2** Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung (Verfügungen vom 24.4.2017). Damit verkennt sie, dass bereits ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die StRK voller Devolutiv-effekt zugekommen ist und die Entscheide der Vorinstanz an die Stelle der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung getreten sind. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht können deshalb allein die Rechtsmittelentscheide der StRK bilden (BVR 2010 S. 411 E. 1.4; BGE 136 II 539 E. 1.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7 f. und Art. 72 N. 13). Zusätzlich übersieht sie, dass die angefochtenen Entscheide einzig die Steuerbussen, nicht aber die Nachtsteuern betreffen; das Nachsteuerverfahren wurde von der StRK bis zum rechtskräftigen Abschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens sistiert (vgl. vorne Bst. B). Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung bzw. die erhobenen Nachtsteuern richten.

**1.3** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die für die Erhebung der Strafsteuern massgeblichen Bestimmungen des StG und des DBG lauten soweit hier interessierend gleich, weshalb sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

**1.4** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

Streitgegenstand vor Verwaltungsgericht bilden die Steuerbussen wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung betreffend das Steuerjahr 2013 (vorne Bst. B und E. 1.2).

**2.1** Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist. Der subjektive Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (vgl. BGer 2C\_449/2017 vom 26.2.2019 E. 2.1 und 4.1, 2C\_656/2013 vom 17.9.2013, in StE 2014 B 101.2 Nr. 26 E. 2.2.2 f.; VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 6.1, 2017/18 vom 19.10.2017 E. 2.3).

**2.2** Zu prüfen ist zunächst, ob es in der Steuerperiode 2013 zu einer Steuerverkürzung gekommen ist: Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann sind mit Veranlagungsverfügungen vom 9. März 2015 (Vorakten StV [act. 4C] pag. 34 ff.) bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2013 rechtskräftig veranlagt worden (vgl. Einspracheentscheide S. 5). Gemäss Vorinstanz hat das Ehepaar im Steuerjahr 2013 durch Verkauf des geerbten landwirtschaftlichen Geschäftsvermögens einen Liquidationsgewinn von insgesamt Fr. 93'529.-- erzielt. Wegen fehlender Deklaration dieses Gewinns seien die Veranlagungen 2013 entsprechend zu tief ausgefallen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4 und 4.7.2). – Die Beschwerdeführerin wehrt sich grundsätzlich dagegen, «widerrechtlich als Steuerhinterzieherin abgestempelt» zu werden (Beschwerde S. 13 Rz. 65) und weist darauf hin, dass «auf der Differenz zwischen dem Buchwert und den amtlichen Werten» die Erbschaftssteuer erhoben worden sei (Beschwerde S. 4 f. Rz. 6, 13 und S. 9 Rz. 42).

**2.2.1** Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen unter anderem Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (sog. Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG). Der Überführungsgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert des in das Privatvermögen überführten Geschäftsvermögens und dessen steuerlich massgebendem Buchwert (vgl. VGE 2017/18 vom 19.10.2017 E. 3.2, 2014/220/221 vom 23.9.2016 E. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 103). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unterliegen sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommenssteuer (Art. 21 Abs. 3 StG; Art. 18 Abs. 4 DBG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

**2.2.2** Wird ein Wirtschaftsgut, das stille Reserven enthält, in einen Bereich überführt, in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist, so liegt darin eine Realisierung dieser Reserven, welche deren Besteuerung zur Folge haben muss (BGer 2C\_732/2016 und 2C\_733/2016 vom 5.9.2017 E. 2.2). Mit Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit geht die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Passiven des Unternehmens einher, weshalb zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich über die stillen Reserven abzurechnen ist. Allerdings soll die Besteuerung eines Kapitalgewinns wegen Privatentnahme oder echter Realisierung erst dann erfolgen, wenn feststeht, dass der Realisierungsfall tatsächlich eingetreten ist. Hierzu bedarf es einer eindeutigen Willensäusserung der steuerpflichtigen Person den Steuerbehörden gegenüber, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit führt daher nicht in sämtlichen Fällen unmittelbar zu einer Kapitalgewinnbesteuerung. Mit der Besteuerung wird namentlich dann zugewartet, wenn die steuerpflichtige Person gegenüber den Steuerbehörden ausdrücklich erklärt, sie wolle die Aktiven des Ge-

schäftsvermögens im Rahmen der Geschäftsliquidation veräussern (sog. verzögerte Liquidation; vgl. zum Ganzen BGE 126 II 473 E. 3b, 125 II 113 E. 6c/aa f., 112 Ib 79 E. 4a f.; BGer 2C\_948/2010 vom 31.10.2011, in StE 2012 B 23.2 Nr. 40 E. 4.1.1 f., 2C\_732/2016 und 2C\_733/2016 vom 5.9.2017 E. 2.2.1 f.; VGE 2017/109/110 vom 8.1.2019 E. 2.2, 2014/220/221 vom 23.9.2016 E. 3.2; Reich/von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 18 DBG N. 39; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 104; Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in ASA 75 S. 265, 290 ff.; vgl. auch Art. 21a Abs. 1 StG; Art. 18a Abs. 2 DBG).

**2.2.3** Stirbt eine selbständig erwerbende Person, führt dies ebenfalls nicht automatisch zur steuerrechtlichen Schlussabrechnung. Die Erbinnen und Erben treten von Gesetzes wegen in die Stellung der Erblasserin bzw. des Erblassers ein, übernehmen das Geschäftsvermögen und werden zu selbständig Erwerbenden. Dies gilt auch dann, wenn sie das Geschäft nicht selber weiterführen, sondern verpachten, verkaufen oder liquidieren (vgl. BGer 2C\_732/2016 und 2C\_733/2016 vom 5.9.2017 E. 2.2.4, 2C\_515/2013 vom 27.11.2013, in ASA 82 S. 476 E. 2.4.2; zum Ganzen Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 38; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 18 N. 55, je auch zum Folgenden). Es bleibt den Erbinnen und Erben überlassen zu entscheiden, ob sie die Steuerfolgen einer Privatentnahme im Zeitpunkt des Erbgangs eintreten lassen oder die Vermögenswerte – zumindest vorerst – im Geschäftsvermögen belassen. Geben die Erbinnen und Erben die aktive Geschäftstätigkeit auf, behalten sie ihre Stellung als Selbständigerwerbende und das Geschäftsvermögen seine Qualifikation als solches bis zum Vollzug der Liquidation bei. Dies gilt auch für nicht an der Geschäftsführung (bzw. Liquidation) beteiligte Erbinnen und Erben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N. 58; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 33 und 58 f.; vgl. auch Art. 21a Abs. 2 StG; Art. 18a Abs. 3 DBG).

**2.3** Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann (geb. 1945 und 1939) erbten am ... 2013 je zur Hälfte den familieneigenen Landwirtschaftsbetrieb samt den dazugehörigen Grundstücken von ihrem Sohn, B.\_\_\_\_\_

(geb. 1969). Weil sie sich nicht in der Lage sahen, selber (wieder) als Landwirte tätig zu sein, verkauften sie umgehend den Tier- und Futterbestand für Fr. 36'140.-- bzw. Fr. 9'717.--. Den Betrieb verpachteten sie per 1. Mai 2013 an ihren Sohn C. \_\_\_\_\_ (geb. 1967) zu einem jährlichen Pachtzins von Fr. 8'000.-- (vgl. Steuererklärung 2013 Formular 7, in Vorakten StV pag. 20). Zudem verkauften sie ihm das «tote» landwirtschaftliche Inventar (Maschinen und Geräte) sowie die zugekauften Vorräte (Dünger und Diesel) für insgesamt Fr. 24'523.-- (vgl. Kaufvertrag vom 16.4.2013, in Vorakten StV pag. 322 f.). Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 6. Februar 2014 verkaufte das Ehepaar Sohn C. \_\_\_\_\_ die geerbten landwirtschaftlichen Grundstücke (Wichtrach Gbbl. Nrn. 1 \_\_\_\_\_, 2 \_\_\_\_\_, 3 \_\_\_\_\_, 4 \_\_\_\_\_-5 \_\_\_\_\_, 6 \_\_\_\_\_, 7 \_\_\_\_\_, 8 \_\_\_\_\_, 9 \_\_\_\_\_, und 10 \_\_\_\_\_) einschliesslich Waldgrundstücke (Wichtrach Gbbl. Nrn. 11 \_\_\_\_\_-12 \_\_\_\_\_, die der Ehemann im Jahr 2013 käuflich erworben hatte) zum Ertragswert von insgesamt Fr. 388'050.-- (vgl. Vorakten StV pag. 79 ff.; zum Ganzen angefochtene Entscheide Bst. A. und E. 4.3.3 mit Hinweisen auf die Akten; Beschwerde S. 4 Rz. 4-8).

**2.4** Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann traten infolge des Erbgangs in die Stellung ihres Sohnes ein und galten in der Steuerperiode 2013 somit als selbständig erwerbend, unabhängig davon, ob sie von Anfang an die Liquidation des geerbten Geschäftsvermögens anstrebten oder den Betrieb zumindest teilweise weiterzuführen gedachten (vgl. vorne E. 2.2.3). Soweit sie das Geschäftsvermögen über dem Buchwert verkauften oder ins Privatvermögen überführten, haben sie einen (geschäftlichen) Gewinn durch Realisierung der darin enthaltenen stillen Reserven erzielt (vgl. vorne E. 2.2.1). Dieser Gewinn unterliegt im Unterschied zur Erbschaftssteuer, die den *Vermögenserwerb* von Todes wegen steuerlich erfasst (sog. Steuerobjekt; Art. 7 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]), der *Einkommenssteuer*. Die Beschwerdeführerin bringt nichts vor, was die Annahme eines steuerbaren Liquidationsgewinns und damit den Eintritt einer Steuerverkürzung grundsätzlich in Frage stellen könnte. Die Vorinstanz hat den von der Steuerverwaltung auf Fr. 113'746.-- bezifferten Gewinn zu Gunsten der Beschwerdeführerin und ihres Ehemanns auf insgesamt Fr. 93'529.--

(abzüglich AHV-Beiträgen) herabgesetzt (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4.2). Auch dieses Erkenntnis stellt die Beschwerdeführerin nicht substantiiert in Frage. Sie bringt einzig vor, ein nachträglich in Rechnung gestellter Sitz für einen Traktor von Fr. 1'568.-- sei bei der Berechnung des Liquidationsgewinns nicht berücksichtigt worden (Beschwerde S. 12 Rz. 59). Da sie dafür keinen Beleg eingereicht hat, kann der Aufwand nicht berücksichtigt werden. Die Ausführungen der Vorinstanz betreffend Liquidationsgewinn sind weder im Grundsatz noch hinsichtlich der Höhe zu beanstanden.

**2.5** Zum Zeitpunkt der Realisierung dieses Liquidationsgewinns ergibt sich sodann Folgendes:

**2.5.1** Die Vorinstanz hat festgestellt, dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann unmittelbar nach dem Versterben ihres Sohnes B. \_\_\_\_\_ Vorkehrungen zur Betriebsaufgabe trafen (Verkauf des Tier- und Futterbestands; vgl. auch vorne E. 2.3) und den Landwirtschaftsbetrieb innert kurzer Zeit an Sohn C. \_\_\_\_\_ übergaben. Nach dem Dafürhalten der Vorinstanz war der Liquidationsgewinn allerdings weder im Zeitpunkt des Erbgangs am ... 2013 noch bei der Verpachtung an Sohn C. \_\_\_\_\_ am 1. Mai 2013 realisiert, da es hierzu gemäss Art. 21a Abs. 1 StG bzw. Art. 18a Abs. 2 DBG einer ausdrücklichen Erklärung der Steuerpflichtigen bedurft hätte, die nicht vorliege. Die letzte Liquidationshandlung habe an sich erst am 6. Februar 2014 mit dem Verkauf der landwirtschaftlichen Grundstücke stattgefunden. Dennoch sei von einer Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und Realisierung des gesamten Liquidationsgewinns am 31. Dezember 2013 auszugehen. Im Grundstückkaufvertrag sei vereinbart worden, dass Nutzen und Gefahr rückwirkend per 1. Januar 2014 übergehe. Gemäss Berner Praxis zur sog. Hofübergabe ende in solchen Konstellationen die selbständige Erwerbstätigkeit der Verkäuferschaft nicht erst bei Abschluss des Kaufvertrags im neuen Jahr, sondern bereits am 31. Dezember des Vorjahrs, vorliegend mithin am 31. Dezember 2013 (vgl. zum Ganzen angefochtene Entscheide E. 4.3.3).

**2.5.2** Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie die selbständige Erwerbstätigkeit ihres Sohnes nicht weiterführen und das geerbte Geschäftsvermögen im Jahr 2013 liquidieren wollte. Sie betont im Gegenteil,

dass weder sie noch ihr Ehemann die Absicht oder die Möglichkeit hatten, den Betrieb wieder selber zu führen (Beschwerde S. 4 Rz. 8 und S. 7 Rz. 22). Sie hätten sich nie als «Wiedereinsteiger-Landwirte» verstanden, sondern das Heimwesen «so rasch wie möglich (innert lediglich sechs Wochen nach dem Todesfall) pachtfertig gemacht», um es zu verpachten bzw. zu verkaufen (Beschwerde S. 7 Rz. 20; vgl. auch Einvernahme-Protokoll betr. A. \_\_\_\_\_ vom 8.3.2018 S. 2 f., Vorakten StRK [act. 4A] pag. 79 ff.). Diese Erklärungen sind insofern glaubwürdig, als die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann den landwirtschaftlichen Betrieb im Jahr 1997 an ihren Sohn B. \_\_\_\_\_ übergeben hatten und im Jahr 2013, als sie das Geschäftsvermögen erbten, bereits 68 bzw. 74 Jahre alt waren (Beschwerde S. 4 Rz. 4). Ihre Steuererklärung, in der sie sowohl die geerbten Grundstücke als auch die Pachterträge im bzw. als Einkünfte aus Privatvermögen deklarierten (vgl. hinten E. 3.4), stimmt mit diesen Aussagen überein. Bei diesen Gegebenheiten kann als erstellt gelten, dass die Steuerpflichtigen den Betrieb gar nicht erst weiterführen, sondern mit Anfall der Erbschaft unmittelbar ins Privatvermögen überführen wollten. Dass dem so ist, ergibt sich im Übrigen auch daraus, dass die Erbteilung gemäss Steuererklärung auf den Todestag hin vorgenommen wurde (hinten E. 3.4; vgl. Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 N. 38a). Für einen Steueraufschub gemäss Art. 21a Abs. 1 StG bzw. Art. 18a Abs. 2 DBG besteht daher kein Anlass. Angesichts dieser Umstände und des anderweitig klar bekundeten Willens der Beschwerdeführerin und ihres Ehemanns, keinen Geschäftsbetrieb führen zu wollen, kann die gesetzliche Vermutung, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs ohne entsprechenden Antrag keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18a N. 29; Julia von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 18a DBG N. 21), hier als widerlegt gelten.

**2.6** Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht geschlossen, dass die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2013 entsprechend des von den Eheleuten erzielten Liquidationsgewinns von insgesamt Fr. 93'529.-- zu tief ausgefallen ist.

### **3.**

Streitig ist weiter, ob die Beschwerdeführerin den Steuerausfall durch Verletzung ihrer Verfahrenspflichten bewirkt hat.

**3.1** Die Vorinstanz wirft der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, aus der Steuererklärung 2013 sei nicht ersichtlich, dass zur erhaltenen Erbschaft auch ein Landwirtschaftsbetrieb mit entsprechendem Geschäftsvermögen gehört habe. Insbesondere gehe aus der Deklaration die Hofübergabe an Sohn C.\_\_\_\_\_ und der durch Verkauf (bzw. Privatentnahme) des Geschäftsvermögens erzielte Liquidationsgewinn (vorne E. 2) nicht hervor (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.7.1 f.). – Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, sie sei ihrer Deklarationspflicht nachgekommen, indem sie die Steuerverwaltung über den «Erbfall an sich» bzw. dessen Zeitpunkt, die Person des Erblassers und das angefallene Vermögen informiert habe (Beschwerde S. 8 Rz. 30); sie habe insofern «nichts verborgen» (Beschwerde S. 10 Rz. 44). Ihr könne auch nicht vorgeworfen werden, dass sie sich nicht als selbständig erwerbend bezeichnet habe (vgl. Beschwerde S. 8 Rz. 31). Das Steuerinventar sei im Zeitpunkt der Veranlagung längstens erstellt und das landwirtschaftliche Betriebsvermögen daraus ersichtlich gewesen. Zudem hätte die Steuerverwaltung aus dem deklarierten Pächtertrag auf die Liquidation des Geschäftsvermögens schliessen müssen (vgl. Beschwerde S. 9 Rz. 42). Es sei deren Sache, den deklarierten Sachverhalt rechtlich zutreffend zu würdigen und allenfalls ergänzende Abklärungen zu treffen (vgl. Beschwerde S. 6 Rz. 18 f. und S. 10 Rz. 45).

**3.2** Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person bestehen dabei darin, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht bei der zuständigen Behörde einreichen (Art. 170 Abs. 2

StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. auch Art. 42 StHG; 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; VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.1, 2016/206 vom 14.6.2018 E. 2.1). Eine vollständige und wahrheitsgemäss ausgefüllte Steuererklärung 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.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 217 N. 9). Ist sich die steuerpflichtige Person über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (vgl. BGer 2C\_230/2015 und 2C\_231/2015 vom 3.2.2016 E. 2.2, 2A.182/2002 vom 25.4.2003, in ASA 73 S. 482 E. 3.3.1; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 124 DBG N. 25 und 32). Auch nicht steuerbare Einkünfte sind zu deklarieren (vgl. Formular 2 Ziff. 2.25 der Steuererklärung des Kantons Bern; vgl. auch Wegleitung 2013 zum Ausfüllen der Steuererklärung S. 21, 26 f. und 30, einsehbar unter <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken «Menü/Dokumente, Publikationen/Wegleitungen»).

**3.3** Die Steuerverwaltung prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). 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 wie Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen oder Nachforschungen im Steuerdossier der betroffenen Person anzustellen (vgl. BGer 2C\_1018/2015 und 2C\_1019/2015 vom 2.11.2017, in ASA 86 S. 407 E. 6.1; VGE 2016/46/47 vom 24.5.2017 E. 6.2, 2016/297 vom 21.3.2017 E. 2.1, 2016/298/299 vom 15.5.2017 E. 3.5). Hat die steuerpflichtige Person ihre Deklarationspflicht verletzt, so wird der adäquate Kausalzusammenhang als Voraussetzung für die Auferlegung einer Hinterziehungsbusse nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Veranla-

gungsbehörde einen unklaren oder unvollständigen Sachverhalt trotz Rechtserheblichkeit nicht weiter abklärt und sie die Verletzung der Deklarationspflicht durch zusätzliche Abklärungen hätte erkennen können (vgl. BGer 2A.351/2002 vom 5.11.2002, in ASA 73 S. 215 E. 4.3, 2A.365/1994 vom 21.10.1996, in ASA 66 S. 377 E. 3d; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 175 DBG N. 26; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 3 und 15). Dies gilt selbst dann, wenn die Veranlagungsbehörde ihre Untersuchungspflicht verletzt hat und dadurch das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, als Voraussetzung für die Erhebung der Nachsteuer, zu verneinen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 15; zum Ganzen VGE 2016/46/47 vom 24.5.2017 E. 6.3).

**3.4** In ihrer persönlichen Steuererklärung 2013 deklarierten die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann den Vermögensanfall aus der Erbschaft ihres Sohnes B.\_\_\_\_\_ von insgesamt Fr. 1'444'012.--. Ebenso gaben sie die Beteiligung an der Erbengemeinschaft an. Als Datum der Erbteilung vermerkten sie das Todesdatum (... 2013) und bezifferten ihre (hälftigen) Anteile am Einkommen und Vermögen aus der Erbengemeinschaft mit je Fr. 0.-- (vgl. zum Ganzen Formulare 1 Ziff. 1.1 und Formular 8 Ziff. 8.3 und 8.4, beide in Vorakten StV pag. 13 bzw. 28). Die geerbten Grundstücke deklarierten sie als Grundstücke im Privatvermögen auf Formular 7 (Vorakten StV pag. 20 ff.), wobei sie einige davon als «landwirtschaftlich» bezeichneten und die Korrektur des amtlichen Werts mit der «Erbschaft B.\_\_\_\_\_» begründeten (Vorakten StV pag. 15). Der von Sohn C.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013 entrichtete Pachtzins von insgesamt Fr. 8'000.-- ist als Ertrag aus der Vermietung bzw. Verpachtung von Grundstücken im Privatvermögen deklariert (Formular 7 Ziff. 7.1, Vorakten StV pag. 20). Die Frage, ob im Jahr 2013 eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt bzw. ein Landwirtschaftsbetrieb geführt worden sei, beantworteten die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann mit «Nein» (vgl. Formulare 1 Ziff. 1.1, in Vorakten StV pag. 28) und füllten das Formular 10 «Einkommen und Geschäftsvermögen aus Land- und Forstwirtschaft» nicht aus. Bei den weiteren, nicht anderweitig deklarierten bzw. nicht steuerbaren Einkünften

ist einzig die Kapitalauszahlung aus der beruflichen Vorsorge von Sohn B.\_\_\_\_\_ vermerkt (vgl. Formular 2 Ziff. 2.25, in Vorakten StV pag. 27).

**3.5** Daraus erhellt, dass der durch Verkauf bzw. Privatentnahme des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens erzielte Liquidationsgewinn (vorne E. 2) aus der Steuererklärung 2013 für die Steuerverwaltung nicht ersichtlich war. Zwar lässt sich aufgrund der Steuererklärung schliessen, dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann landwirtschaftliche Grundstücke geerbt hatten, die sie teilweise verpachteten. Sie verfügten gemäss ihren Angaben aber nur über Privatvermögen und erzielten keine Einkünfte aus landwirtschaftlicher oder selbständiger Erwerbstätigkeit. Insbesondere der Erlös aus dem liquidierten Betriebsvermögen (Inventar, Vorräte, Grundstücke) wurde nicht deklariert und geht auch sonst nicht aus der Steuererklärung hervor. Für die Steuerverwaltung war nicht erkennbar, dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann Geschäftsvermögen geerbt hatten. Selbst wenn sie dies erkannt hätte, hätte sie nicht zwingend darauf schliessen müssen, dass das Geschäftsvermögen bereits verkauft bzw. ins Privatvermögen überführt und dadurch ein Liquidationsgewinn erzielt worden war (vgl. vorne E. 2.2.3 und 2.5.1 f.). Die unvollständige Veranlagung ist somit nicht Folge einer mangelhaften rechtlichen Würdigung, wie die Beschwerdeführerin meint. Vielmehr fehlen in der Steuererklärung 2013 Tatsachen, die für eine korrekte Veranlagung erforderlich gewesen wären, weshalb sie sich als unvollständig erweist (vgl. so bereits die angefochtenen Entscheide E. 4.7.2). Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, auf diese Tatsachen allenfalls in einem separaten Schreiben hinzuweisen, soweit ihr deren steuerliche Bedeutung unklar war (vgl. vorne E. 3.2). Dagegen kann der Steuerverwaltung nicht vorgeworfen werden, dass sie den Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat. Sie war mangels offensichtlicher Ungereimtheiten nicht gehalten, ergänzende Abklärungen wie Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen oder Nachforschungen im Steuerdossier der betroffenen Person anzustellen (vorne E. 3.3). Insbesondere musste sie nicht das Steuerinventar edieren, zumal der Liquidationsgewinn daraus nicht ersichtlich gewesen wäre. Im Übrigen ist unerheblich, ob die Steuerverwaltung die Unvollständigkeit der Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin gestützt auf zusätzliche eigene Abklärungen hätte erkennen können (vgl. vorne E. 3.3).

**3.6** Die Beschwerdeführerin hat den aus der unvollständigen Veranlagung resultierende Steuerausfall (vorne E. 2.6) somit durch die Verletzung ihrer Verfahrenspflichten bewirkt, womit der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt ist. Nicht zu beanstanden und unbestritten geblieben ist, dass dieser Liquidationsgewinn sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer getrennt vom übrigen Einkommen zu den privilegierten Steuersätzen gemäss Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG zu besteuern ist (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.6.2).

#### **4.**

**4.1** Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG; 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 131 IV 1 E. 2.2 mit Hinweisen). Von fahrlässiger Tatbegehung ist auszugehen, wenn eine Person die Folge ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn die Person die Vorsicht nicht beachtet, zu der sie oder er nach den Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; BGE 135 IV 56 E. 2; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 32).

**4.2** Die Vorinstanz hat ein grobfahrlässiges Handeln der Beschwerdeführerin angenommen. Als ehemalige Landwirtin, die zudem über Buchhaltungskennnisse verfüge, hätte ihr der Geschäftscharakter des geerbten landwirtschaftlichen Vermögens bewusst sein müssen. Ebenso hätte sie wissen müssen, dass die Hofübergabe und der Verkauf von Betriebsvermögen steuerliche Folgen nach sich ziehe. Die Beschwerdeführerin hätte die von ihrem Treuhänder ausgefüllte Steuererklärung sorgfältig überprüfen müssen, was sie offensichtlich nicht (genügend) getan habe (vgl. ange-

fochtene Entscheide E. 5). – Die Beschwerdeführerin weist in erster Linie auf ihre damals belastende familiäre Situation hin; nebst dem Tod ihres Sohns habe sie im selben Jahr zusätzlich den Tod ihrer Tochter – Mutter eines vierjährigen Kindes – verkraften müssen. Zudem handle es sich um einen ungewöhnlichen und steuerrechtlich komplizierten Sachverhalt, den sie nicht habe erkennen können, zumal sie in ihrer aktiven Zeit als Landwirtin pauschal besteuert worden sei. Ihrer Meinung nach habe sie sämtliche rechtserheblichen Tatsachen deklariert (vgl. Beschwerde S. 13 Rz. 67 ff.).

**4.3** Wie bereits ausgeführt musste die Beschwerdeführerin den Sachverhalt nicht zwingend steuerrechtlich korrekt einordnen, um ihren Verfahrenspflichten nachzukommen. Es hätte genügt, wenn sie die Erlöse aus dem Verkauf des Betriebsvermögens (einschliesslich der Grundstücke) auf irgendeine Weise, allenfalls bei den anderweitigen Einkünften, der Steuerverwaltung bekannt gegeben hätte (vgl. vorne E. 3.5). Der Verzicht auf eine solche Deklaration war zumindest pflichtwidrig unvorsichtig. Denn selbst wenn die Beschwerdeführerin der Auffassung gewesen sein sollte, dass es sich beim geerbten Landwirtschaftsbetrieb ausschliesslich um Privatvermögen handle und die Hofübergabe keine steuerlichen Folgen nach sich ziehe, wäre sie bei gebührender Sorgfalt dazu verpflichtet gewesen, die Steuerverwaltung auf diesen Vorgang hinzuweisen. Zudem ist nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführerin die möglichen Steuerfolgen bei Verkauf und Verpachtung von landwirtschaftlichem Betriebsvermögen völlig unbekannt waren. Bereits die Vorinstanz hat zu Recht bemerkt, dass im Grundstückkaufvertrag vom 6. Februar 2014 (S. 14, in Vorakten StV, pag. 79 ff.) ausdrücklich auf «die Aufrechnung der kumulierten Abschreibungen» und die allenfalls zu entrichtende «Liquidationsgewinnsteuern» hingewiesen wird. Ausserdem fällt auf, dass ihr Ehemann in der Steuererklärung bei den Berufskosten eine (symbolische) Erwerbstätigkeit als Landwirt mit einem Beschäftigungsgrad von 1 % angegeben hat (vgl. Formular 6, in Vorakten StV pag. 22). Die Beschwerdeführerin musste sich also bewusst gewesen sein, dass die Erbschaft auch einkommenssteuerrechtliche Konsequenzen hatte. Ferner hätte sie aus den von der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellten Informationen zum Ausfüllen der Steuererklärung auf ihre Deklarationspflicht schliessen können. So kann namentlich dem Merkblatt 2 zum

Todesfall (Natürliche Personen ab 2009, S. 1 f.) entnommen werden, dass aus geerbtem Vermögen erzieltetes Einkommen zu versteuern ist. Aus der Zusatz-Wegleitung zum Ausfüllen der Formulare geht ferner hervor, dass Gewinne, die bei der Liquidation von Betrieben anfallen, zum Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft gehören und mit Formular 10 zu deklarieren sind (S. 15; beides einsehbar unter <https://www.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Menü/Dokumente, Publikationen/Wegleitungen bzw. Merkblätter»). Der Beschwerdeführerin wäre es somit möglich gewesen, die steuerrechtlich relevanten Tatsachen pflichtgemäss zu deklarieren. Dieser Verantwortung konnte sie sich auch nicht dadurch entziehen, dass sie ihre Steuerangelegenheiten durch einen Treuhänder besorgen liess (vgl. statt vieler BGE 138 IV 47 [BGer 6B\_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.2; VGE 2016/206 vom 14.6.2018 E. 5.2 mit weiteren Hinweisen). Die Einwände der Beschwerdeführerin vermögen sie auch aus diesen Gründen nicht zu entlasten.

**4.4** Damit ist auch der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

## **5.**

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; Art. 175 Abs. 2 DBG). Die Vorinstanz hat in Bezug auf das Strafmass eine umfassende Würdigung vorgenommen und dieses zu Gunsten der Beschwerdeführerin von Faktor 0,67 auf den Faktor 0,5 der hinterzogenen Steuer herabgesetzt; dabei hat sie insbesondere ihrer persönlichen Situation (Alter, Gesundheit, Finanzen) und ihrem kooperativen Verhalten strafmindernd Rechnung getragen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6). – Die Beschwerdeführerin stellt die Ausführungen der Vorinstanz nicht in Frage und verzichtet auf Bemerkungen zur Strafzumessung (Beschwerde S. 14 Rz. 71). Die angefochtenen Entscheide halten denn auch in dieser Hinsicht der Rechtskontrolle stand.

**6.**

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021])

**Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - der Beschwerdeführerin
  - der Beschwerdegegnerin
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Der Gerichtsschreiber:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.