



100 18 490

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 11.12.2019 RNA/PWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 10. Dezember 2019

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Bütikofer und Fankhauser sowie Wermuth als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend Widerhandlung 2008 (Schenkungssteuer)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) hat Wohnsitz im Kanton Zürich. Mit Schenkungsvertrag vom 9. August 2008 hat B. _____ sel. (Schenkerin) die bisher in ihrem Alleineigentum stehenden Grundstücke D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ und D. _____ Gbbl. Nr. 2 _____ (Liegenschaften) an den Rekurrenten übertragen (pag. 62). Die Schenkerin hatte sich dabei an den mit Schenkungsvertrag vom 9. August 2008 übertragenen Liegenschaften eine lebenslange, unentgeltliche Nutzniessung vorbehalten. Der Schenkungsvertrag wurde von E. _____ sel. (Notar) beurkundet. Neben diesen Liegenschaften besass die Schenkerin noch weitere Grundstücke im Alleineigentum. Die Schenkerin verstarb am 28. November 2016. Im Vorbericht des Steuerinventars wurde festgehalten, dass nach Angaben der bei der Inventaraufnahme anwesenden Erben die Schenkung der Liegenschaften im Jahr 2008 der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuern (nachfolgend ZVB-ES), ordnungsgemäss angezeigt wurde. Daneben lässt sich dem Steuerinventar entnehmen, dass die Schenkerin den Rekurrenten mit letztwilliger Verfügung vom 12. Januar 2015 als Alleinerben eingesetzt hatte (pag. 8). Nachdem das Steuerinventar bei dem ZVB-ES eingegangen war, wurde bemerkt, dass die Schenkung der Liegenschaften im Jahr 2008 bisher nicht angezeigt worden war. Der ZVB-ES meldete diesen Umstand deshalb steuerverwaltungsintern dem zentralen Veranlagungsbereich Nachsteuern (ZVB-N) weiter. Gestützt auf diese interne Meldung leitete der ZVB-N am 26. April 2018 gegen den Rekurrenten ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein. Der Rekurrent wurde aufgefordert, innert Frist darzulegen, aus welchem Grund die Schenkung der Liegenschaften (Schenkungsvertrag vom 9.8.2008) nicht angezeigt worden war. Mit Hinweis auf ein beigelegtes Merkblatt zum Steuerstrafverfahren informierte der ZVB-N den Rekurrenten über seine entsprechenden Verfahrensrechte.

B. Mit Schreiben vom 5. Mai 2018 teilte der Rekurrent dem ZVB-N mit, dass er davon ausgegangen sei, dass der Notar im Zusammenhang mit der Schenkung seinerseits alle erforderlichen Angaben und Informationen den zuständigen Behörden zukommen lassen würde. Es sei ihm zwar aufgefallen, dass bisher nie eine Schenkungssteuer erhoben worden sei. Er sei jedoch der Auffassung gewesen, dass eine Schenkungssteuer erst nach Wegfall der Nutzniessung erhoben werde. Dementsprechend habe er auch erst in seiner (zürcherischen) Steuererklärung 2016 den Vermögenszuwachs infolge Wegfalls der Nutzniessung aufgeführt. Der Rekurrent wies darauf hin, dass es nie seine Absicht gewesen sei, eine Steuer zu hinterziehen. Mit Schreiben vom 14. Mai 2018 stellte der ZVB-N dem Rekurrenten darauf eine vorläufige Nachsteuer- und Bussenberechnung zu. Der ZVB-N hielt fest, dass das Verhalten des Rekurrenten betreffend die Steuerhinterziehung als nicht vorsätzlich qualifiziert werde. Dem Rekurrenten wurde Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 21. Mai 2018 machte der Rekurrent davon Gebrauch. Er stellte sich auf den Standpunkt, dass ihm gar kein

Verschulden (d.h. auch keine Fahrlässigkeit) vorgeworfen werden könne. Schliesslich habe der Notar die Anweisung gehabt, alle involvierten Behörden über die Schenkung zu informieren.

C. Mit Verfügung vom 6. Juli 2018 wurden dem Rekurrenten Nachsteuern (inkl. Verzugszinsen) von CHF 53'214.35 und eine Busse in der Höhe von CHF 19'457.60 (Bussenfaktor 0.5) auferlegt. Der ZVB-N kam zum Schluss, dass aus dem Schenkungsvertrag vom 9. August 2008 nicht hervorgehe, dass der Notar die Abwicklung des Schenkungssteuerverfahrens übernommen habe. Mithin habe der Rekurrent zumindest grobfahrlässig gehandelt, indem er die erhaltene Schenkung dem ZVB-ES nicht angezeigt habe. Er habe sich nicht um die Richtigkeit seines (Nicht-)Vorgehens gekümmert, zumal er sich weder beim Notar noch beim zuständigen ZVB-ES bezüglich der ausstehenden Schenkungssteuerveranlagung informiert habe. Bei der Festlegung des Bussenfaktors (0.5) wurde indes das kooperative Verhalten des Rekurrenten im Nachsteuerverfahren strafmindernd berücksichtigt.

D. Gegen die Nachsteuer- und Bussenverfügung erhob der Rekurrent, vertreten durch Rechtsanwalt C._____ (Vertreter), mit Schreiben vom 6. August 2018 Einsprache. Der Rekurrent führte aus, dass auf Grund des aktenkundigen Schenkungsvertrags grundsätzlich unbestritten sei, dass eine Schenkungssteuer geschuldet ist. Allerdings könne die vom ZVB-N vorgenommene Berechnung der Schenkungssteuer (Nachsteuer) nicht nachvollzogen werden, weshalb diese mitangefochten werde. Bezüglich der auferlegten Busse bestreitet der Rekurrent grobfahrlässig gehandelt zu haben. Der Rekurrent weist darauf hin, dass der Notar verpflichtet gewesen sei, die Schenkung beim ZVB-ES anzuzeigen. Dasselbe gelte für das Kreisgrundbuchamt F._____ sowie für die Abteilung Grundstückgewinnsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend Abt. GG), welche nachweislich bereits seit 2008 Kenntnis vom Schenkungssteuertatbestand hatten. Die Verletzung dieser "Berufspflichten" von mehreren kantonalen Behörden sei begünstigend für den Rekurrenten zu berücksichtigen, weshalb das Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten im Ergebnis mangels Fahrlässigkeit einzustellen sei.

E. Mit Einspracheverfügung vom 24. September 2018 betreffend die auferlegte Busse wurde das Steuerhinterziehungs- vom Nachsteuerverfahren abgetrennt. Der ZVB-N kam im Steuerhinterziehungsverfahren zum Schluss, dass sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung (Schenkungssteuer) erfüllt seien. Insbesondere sei der adäquate Kausalzusammenhang im vorliegenden Fall nicht unterbrochen worden, zumal die Abt. GG und das Kreisgrundbuchamt F._____ nicht verpflichtet gewesen seien, dem ZVB-ES Meldung zur fraglichen Schenkung der Liegenschaften zu erstatten. Auch eine allfällige Verletzung der Berufspflicht des Notars könne sich nicht zugunsten des Rekurrenten auswirken, da der Beizug eines "Steuervertreters" grundsätzlich nichts an der steuerstrafrechtlichen Ver-

antwortlichkeit der steuerpflichtigen Person ändere. Der ursprünglich geltend gemachte Irrtum (Erhebung der Schenkungssteuer nach Wegfall der Nutzniessung, vgl. Bst. B) sei ferner als unerheblicher Sachverhaltsirrtum zu werten. Insofern habe der Rekurrent die Nichtbesteuerung der Schenkung grobfahrlässig herbeigeführt. Die hinterzogene Schenkungssteuer belaufe sich auf CHF 38'915.20. Bei der Strafzumessung sei von einem mittleren Verschulden auszugehen. Strafmindernd bleibe weiter alleine das kooperative Verhalten des Rekurrenten zu berücksichtigen, womit sich ein Bussenfaktor von 0.5 rechtfertige. Die Busse wurde folglich auf CHF 19'457.60 festgesetzt.

F. Gegen die Einspracheverfügung hat der Rekurrent mit Schreiben vom 25. Oktober 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs erhoben. Er beantragt unter Kostenfolge, die Einspracheverfügung vom 24. September 2018 aufzuheben und das Steuerhinterziehungsverfahren einzustellen, bzw. den Rekurrenten eventualiter freizusprechen. Der Rekurrent bestreitet sein angeblich grobfahrlässiges Verhalten und erachtet den adäquaten Kausalzusammenhang weiterhin als unterbrochen. Der Rekurrent weist darauf hin, dass sowohl der Notar als auch die weiteren kantonalen Behörden (Abt. GG und Kreisgrundbuchamt F._____, vgl. Bst. D) nach Art. 26 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuern (ESchG; BSG 662.1) ausdrücklich verpflichtet gewesen seien, dem ZVB-ES Schenkungen anzuzeigen, die ihnen in Ausübung amtlicher Funktionen zur Kenntnis gelangten. Im Übrigen könne dem Rekurrenten auch nicht vorgeworfen werden, er hätte nicht kontrolliert, ob der Notar die Schenkungsanzeige auch tatsächlich eingereicht habe (vgl. Bst. C). Einerseits habe er sich auf das Handeln des Notars verlassen dürfen. Andererseits sei seine Annahme, wonach die Schenkungssteuer erst bei Wegfall der Nutzniessung erhoben werde, auch nicht abwegig gewesen. Er habe somit keine elementaren Vorsichtspflichten verletzt.

G. Mit Schreiben vom 9. November 2018 hat der Rekurrent auf entsprechenden Hinweis der Steuerrekurskommission eine persönliche Einvernahme beantragt.

H. Am 4. Dezember 2018 hat sich der ZVB-N zum Rekurs vernehmen lassen und beantragt dessen Abweisung unter Kostenfolge. Zum objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung hält der ZVB-N fest, dass der Rekurrent durch die unterlassene Meldung der Schenkung seine ihm obliegenden Mitwirkungspflichten verletzt und die unterbliebene Schenkungssteuerveranlagung bewirkt habe. Der Kausalzusammenhang zwischen seinem pflichtwidrigen Verhalten und der Steuerverkürzung sei nicht durch die fehlenden Meldungen der Abt. GG oder des Kreisgrundbuchamtes F._____ unterbrochen worden, da diese nicht für die Abwicklung allfälliger Schenkungsanzeigen bzw. der Schenkungssteuer zuständig seien. Ferner bemerkt der ZVB-N, dass aus dem Schenkungsvertrag nicht gefolgert werden durfte, dass die Schenkungssteuer

erst nach Wegfall der Nutzniessung erhoben würde. Schliesslich sei in Ziff. 10 Bst. b des Schenkungsvertrags vom 9. August 2008 beschrieben, dass die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer der amtliche Wert der Vertragsobjekte sei, wobei die überbundenen Grundpfandschulden sowie der kapitalisierte Ertrag der Nutzniessung abgezogen würden. Diesen Ausführungen im Schenkungsvertrag müsse entnommen werden, dass die Schenkungssteuern im Zeitpunkt der bzw. anschliessend an die Eigentumsübergabe anfallen und nicht in der Zukunft bzw. im Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung. Der ZVB-N stellte sich schliesslich weiterhin auf den Standpunkt, dass sich der Rekurrent auch nicht dadurch exkulpieren könne, dass der Notar die Schenkung beim ZVB-ES nicht angezeigt habe, soweit dies tatsächlich so vereinbart worden wäre. Allgemein könne sich eine steuerpflichtige Person der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung nicht dadurch entziehen, indem sie ihre Steuerangelegenheiten durch einen Vertreter besorgen lasse. Vor diesem Hintergrund bestätigte der ZVB-N auch betreffend dem Vorliegen des subjektiven Tatbestands (grob fahrlässige Tatbegehung) und der vorgenommenen Strafzumessung (Bussenfaktor 0.5) seine bisherigen Auffassungen.

I. Dem Rekurrenten wurde Gelegenheit gegeben, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen. Davon machte er am 4. Januar 2019 Gebrauch und hielt an seinem bisherigen Antrag und seiner Begründung fest. Der Rekurrent wiederholt, dass die Abt. GG und das Kreisgrundbuchamt F. _____ auf Grund des Wortlauts von Art. 26 ESchG eindeutig verpflichtet waren, dem ZVB-ES die Schenkung anzuzeigen. Ebenso sei der Notar gesetzlich verpflichtet gewesen, die Schenkung dem ZVB-ES zu melden. Wie bereits ausgeführt (vgl. Bst. F) sei damit durch das pflichtwidrige Verhalten der involvierten kantonalen Behörden und des Notars der adäquate Kausalzusammenhang unterbrochen worden. Letztlich betont der Rekurrent erneut, dass er nicht davon ausging, dass die Schenkungssteuern sofort geschuldet waren, sondern dass diese erst später mit Wegfall der Nutzniessung anfallen würden.

J. Mit Schreiben vom 21. August 2019 hat die Steuerrekurskommission die weiteren Erbschaftssteuerakten eingefordert (vgl. Bst. A, Erbfall u.a. auf Grund der weiteren von der Schenkerin geerbten Grundstücke), welche am 4. September 2019 eingegangen sind. Gemäss den eingegangenen Unterlagen wurden dem Rekurrenten mit Verfügung vom 3. April 2017 Erbschaftssteuern in der Höhe von CHF 35'296.80 auferlegt.

K. Am 12. September 2019 ist der Rekurrent zur Einvernahme vorgeladen worden. Am 23. Oktober 2019 ist der Rekurrent durch die Instruktionsrichterin der Steuerrekurskommission einvernommen worden. Anlässlich der Einvernahme wurden seitens der Steuerrekurskommission noch weitere Unterlagen (vom Rekurrenten die letzte definitive Steuerveranlagung des Kantons Zürich und letzte eingereichte Steuererklärung und vom ZVB-N eine detaillierte Be-

rechnung der fraglichen Schenkungssteuer inkl. Angaben zur vorgenommenen Kapitalisierung der Nutzniessung) eingefordert und den Parteien Frist zum Einreichen von Schlussbemerkungen gesetzt. Mit Schreiben vom 5. November 2019 (ZVB-N) und 7. November 2019 (Rekurrent) haben die Parteien die geforderten Dokumente eingereicht und Schlussbemerkungen angebracht. Die Parteien haben dabei an ihren bisherigen Rechtsbegehren festgehalten.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Strafsteuerverfahren können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da die Busse über CHF 3'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist, ob dem Rekurrenten zu Recht eine Busse von CHF 19'457.60 wegen grobfahrlässiger Steuerhinterziehung (Schenkungssteuern) auferlegt worden ist.

3. Gemäss Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG begeht eine vollendete Steuerhinterziehung, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Voraussetzung der vollendeten Steuerhinterziehung ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens, welcher durch das Verhalten der steuerpflichtigen Person schuldhaft – d.h. vorsätzlich oder fahrlässig – "bewirkt" worden ist, weshalb es sich hierbei um ein Erfolgsdelikt handelt (vgl. zur analogen Regelung bei der direkten Bundessteuer: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 2 zu Art. 175 DBG). Die strafbare Verhaltensweise der steuerpflichtigen Person ist mit dem Verb "bewirken" umschrieben. Das Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen, im einen wie im anderen Fall muss es indessen einer Verletzung

von Verfahrenspflichten gleichkommen (Sieber/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 175 DBG).

3.1 Ein Steuerausfall liegt vor, wenn die Veranlagung der steuerpflichtigen Person materiell nicht gesetzmässig ausgefallen oder eine Veranlagung überhaupt unterblieben ist, obschon nach Gesetz eine solche hätte erfolgen müssen. Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass im vorliegenden Fall die Erhebung von Schenkungssteuern hätte erfolgen müssen (vgl. dazu die Ausführungen im Rekurs vom 25.10.2018, S. 6) bzw. dass dies nun einzig im Nachsteuerverfahren noch nachträglich erfolgen könne (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 5 zu Art. 151 DBG). Im Steuerhinterziehungsverfahren blieb sodann die Höhe der bisher nicht erhobenen Schenkungssteuern unbestritten (CHF 38'915.20, wobei als Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuern der amtliche Wert der Liegenschaften gilt, abzüglich der überbundenen Grundpfandschulden sowie des kapitalisierten Ertrags der Nutzniessung (zur weiteren Berechnung vgl. pag. 29 sowie die Darstellung des ZVB-N in der Beilage zum Schreiben vom 5.11.2019). Unbestritten blieb ebenfalls, dass der Rekurrent die Schenkung nicht persönlich nach Art. 25 ESchG meldete.

3.2 Der objektive Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG ist erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Der Steuerausfall muss demnach als adäquat kausale Folge auf ein (strafbares) Verhalten bzw. auf eine Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person zurückzuführen sein (E. 3). Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss den "Erfolg" (d.h. den erkannten Steuerausfall, vgl. E. 3.1) einerseits in dem Sinn verursacht haben, als dass er ohne die strafbaren Handlungen oder Unterlassungen nicht eingetreten wäre (natürliche Kausalität). Andererseits muss das Verhalten gemäss stehender Formel "nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen" (adäquate Kausalität).

3.3 Der Rekurrent stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass seine unterlassene Schenkungssteuermeldung nicht ursächlich für die bisher nicht erhobene Schenkungssteuer war. Vielmehr sei der adäquate Kausalzusammenhang unterbrochen worden, weil der Notar, die Abt. GG und auch das Kreisgrundbuchamt F. _____ ebenso verpflichtet waren, die ihnen bekannte Schenkung anzuzeigen und diese ihrer Verpflichtung auch nicht nachgekommen sind (Bst. F). Die Steuerverwaltung vertritt dagegen die Auffassung, dass der Notar (vgl. Vernehmlassung vom 4.12.2018) und die erwähnten kantonalen Behörden nicht verpflichtet waren, die

Schenkung dem ZVB-ES anzuzeigen. Folglich sei der adäquate Kausalzusammenhang nicht unterbrochen worden (Bst. H).

3.4 Die Verpflichtung der kantonalen Behörden und des Notars zur Meldung von Schenkungen ist in Art. 26 ESchG geregelt. Nach dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 ESchG sind sämtliche Behörden, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Kantons Bern und der Gemeinden sowie die praktizierenden Notarinnen und Notare des Kantons Bern verpflichtet, der kantonalen Steuerverwaltung Steuerfälle, die ihnen in Ausübung amtlicher Funktionen zur Kenntnis gelangen, innert 30 Tagen anzuzeigen. Da sich die erwähnte Norm im ESchG findet, ist aus systematischer Sicht ohne weiteres zu folgern, dass Erbschaften und Schenkungen der dafür zuständigen Abteilung (ZVB-ES) innerhalb der Steuerverwaltung des Kantons Bern anzuzeigen sind. Dementsprechend besteht nach Art. 26 Abs. 1 ESchG grundsätzlich auch für die vom Rekurrenten angesprochenen kantonalen Behörden (Abt. GG und Kreisgrundbuchamt F._____) eine Verpflichtung, dem ZVB-ES erkannte Schenkungen oder auch Erbschaften anzuzeigen. Diese Verpflichtung besteht ebenso allgemein für praktizierende Notare (vgl. dazu Peter Ruf, Notariatsrecht, 1995, § 22, N. 955). Mit dieser Verpflichtung wollte der Gesetzgeber schliesslich sicherstellen, dass möglichst alle Erbschafts- und Schenkungssteuerfälle zur Kenntnis, d.h. zur Besteuerung gelangen (vgl. die Erläuterungen des Regierungsrates zum damaligen Art. 24 ESchG, im Vortrag des Regierungsrates vom 2.12.1998 zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer 2001). Im früheren ESchG war diese Verpflichtung auch noch mit einer besonderen Strafandrohung für säumige Notare und Mitarbeitende von kantonalen Behörden versehen ("Überweisung zur disziplinarischen Bestrafung durch ihre Aufsichtsbehörde", vgl. Art. 35 Abs. 2 aESchG im Anhang II bei Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, das Bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, 1990). Nicht zu übersehen bleibt dabei, dass neben der Verpflichtung der kantonalen Behörden und der Notare ebenso für die Steuerpflichtigen und mithin für den Rekurrenten eine gesetzliche Verpflichtung besteht, die erhaltene Schenkung persönlich zu melden (Art. 25 ESchG).

3.5 Demnach kommen zunächst sämtliche unterlassenen Meldungen (des Notars, der Abt. GG, des Kreisgrundbuchamtes F._____, und des Rekurrenten, vgl. E. 3.3) betreffend der hier fraglichen Schenkung als natürliche Ursache für die unterbliebene Erhebung der Schenkungssteuern in Frage. Isoliert betrachtet ist derweil im vorliegenden Fall einzig zu entscheiden, ob die unterlassenen Anzeigen des Notars, der Abt. GG und des Kreisgrundbuchamtes F._____ den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der unterlassenen Meldung des Rekurrenten und der ausgebliebenen Erhebung der Schenkungssteuer unterbrochen haben. Das ist zu verneinen. Einerseits hat die unterlassene Meldung des Rekurrenten die ausgebliebene Erhebung der Schenkungssteuern jedenfalls begünstigt, was für sich bereits den

adäquaten Kausalzusammenhang begründet (vgl. E. 3.2). Andererseits fällt auch sachlogisch ausser Betracht, dass weitere Unterlassungen von anderen Personen (hier des Notars oder den Mitarbeitenden der erwähnten kantonalen Behörden) die Unterlassung des Rekurrenten in den Hintergrund treten liessen bzw. den adäquaten Kausalzusammenhang unterbrechen könnten (vgl. analog bei Fällen unterlassener Nothilfe nach Art. 128 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB; SR 311.0]: soweit mehrere Personen zur Nothilfe verpflichtet sind, ist die Untätigkeit der anderen grundsätzlich keine Entschuldigung [Stefan Maeder in: Basler Kommentar zum Strafrecht, Band II, 3. Aufl., 2013, N. 36 und N. 88 zu Art. 128 StGB]).

3.6 Zusammenfassend ist deshalb festzuhalten, dass der Rekurrent durch die Nichtmeldung der erhaltenen Schenkung bewirkte, dass die Erhebung von Schenkungssteuern unterblieb (E. 3.1). Nachdem die unterlassene Meldung nach Art. 25 ESchG eine Verfahrenspflichtverletzung darstellt, ist der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 28 ESchG erfüllt.

4. Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, mithin nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB. Vorsätzlich verübt ein Delikt, "wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt". Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt. Eventualvorsatz ist zu bejahen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Demgegenüber handelt fahrlässig, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Sieber/Malla, a.a.O., N. 32 zu Art. 175 DBG). Der gegenüber dem Täter erhobene Vorwurf bezieht sich somit auf fehlende oder ungenügende Sorgfalt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 54 zu Art. 175 DBG).

4.1 Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, dass ihm weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit vorgeworfen werden können. Er sei davon ausgegangen, dass der Notar die nötige Schenkungssteueranzeige beim ZVB-ES einreiche, zumal dieser entsprechend angewiesen worden war (Bst. B). Im Übrigen könne ihm auch nicht vorgeworfen werden, er hätte nicht kontrolliert, ob der Notar die Schenkungsanzeige auch tatsächlich eingereicht habe. Einerseits habe er sich auf das Handeln des Notars verlassen dürfen. Andererseits sei seine Annahme, wonach die Schenkungssteuer erst bei Wegfall der Nutzniessung erhoben werde, auch nicht abwegig gewesen. Er habe somit keine elementaren Vorsichtspflichten verletzt (Bst. F). Der ZVB-N vertritt

dagegen die Auffassung, dass der Rekurrent aus den Ausführungen im Schenkungsvertrag hätte folgern müssen, dass die Schenkungssteuern im Zeitpunkt bzw. anschliessend an die Eigentumsübergabe anfallen und nicht in der Zukunft bzw. im Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung. Weiter könne sich der Rekurrent auch nicht dadurch exkulpieren, dass der Notar die Schenkung beim ZVB-ES nicht angezeigt habe. Allgemein könne sich eine steuerpflichtige Person der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung nicht dadurch entziehen, indem sie ihre Steuerangelegenheiten durch einen Vertreter besorgen lasse (Bst. H). Der Rekurrent habe zumindest grobfahrlässig gehandelt, da er sich nicht darum gekümmert habe, ob die Schenkungsanzeige tatsächlich beim ZVB-ES eingereicht worden war oder nicht (Bst. C).

4.2 Anlässlich der Einvernahme vom 23. Oktober 2019 hat der Rekurrent schliesslich erklärt, dass er sich nicht mehr genau erinnern könne, wie er zur Annahme kam, dass der Notar die Schenkung dem ZVB-ES anzeigen werde. Das sei nicht im Detail abgesprochen worden. Hingegen könne er sich noch gut erinnern, dass der Notar angekündigt habe, die Anmeldung (der geschenkten Liegenschaft) im Grundbuch vorzunehmen, womit eine Weitermeldung an den ZVB-ES erfolgen werde (Einvernahme-Protokoll [EP], Frage 10). Zur Annahme, dass die Schenkungssteuer erst bei Wegfall der Nutzniessung erhoben werde, sei er aus verschiedenen Gründen gekommen. Einerseits wegen dem Ausbleiben der entsprechenden Steuerrechnung (nach vollzogener Schenkung), andererseits weil er den Notar darauf angesprochen habe, worauf dieser erklärte, der ZVB-ES werde auf ihn zukommen und er könne weiter warten (EP, Frage 13). Ferner sei für ihn die Erhebung der Schenkungssteuern im Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung auch logisch gewesen, zumal die Begleichung der Steuerrechnung im Zeitpunkt der Schenkung ein (finanzielles) Problem gewesen wäre (EP, Frage 15). Von der Höhe der Schenkungssteuern habe er eine gewisse Ahnung gehabt, da der Notar eine entsprechende Berechnung vorgenommen habe (EP, Frage 14).

4.3 Aus den Vorbringen des Rekurrenten folgt im Wesentlichen, dass er unterliess, abzuklären, wann genau die erhaltene Schenkung zu versteuern war und ob der Notar dem ZVB-ES die Schenkung tatsächlich anzeigte oder nicht. Der Rekurrent begnügte sich damit, aus den Umständen Annahmen zu ziehen, ohne diese weiter zu verifizieren. M.a.W. ist kein Wille ersichtlich, dass der Rekurrent Gewissheit über die Steuerfolgen oder die steuerlich korrekte Abwicklung der Schenkung (insbesondere dem Einreichen der Schenkungsanzeige) erlangen wollte. Damit geht einher, dass dem Rekurrenten kein ausgeprägtes Wissen um die Steuerhinterziehung (als Folge der fehlenden Schenkungsanzeige) nachgewiesen werden kann, weshalb der ZVB-N eine vorsätzliche Tatbegehung korrekterweise auch verneinte. Angesichts der Tatsache, dass die Schenkung einer Liegenschaft und damit der Übergang eines erheblichen

Vermögenswerts in Frage steht, ist aber jedenfalls unverständlich, weshalb der Rekurrent in der Sache keine fundierten Abklärungen vornahm. Eine besonnene und umsichtig handelnde Person in gleicher Lage (vgl. dazu Sieber/Malla, a.a.O., N. 33 zu Art. 175 DBG) wäre dabei jedenfalls bemüht gewesen, diese grundlegenden Fragen zu klären. Der Rekurrent (als Geschäftsmann, vgl. EP Frage 4) war sicherlich auch im Stande, die nötigen Informationen abzuholen. Soweit der Rekurrent die nötige Klärung der Situation unterliess, handelte er sicherlich unsorgfältig. Hinsichtlich des Masses der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht allgemein hohe Anforderungen zu stellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 60 zu Art. 175 DBG). Das ergibt sich aus der im Gesetz statuierten umfassenden Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Personen, wonach diese alles tun müssen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 24 ESchG). Soweit der Rekurrent nun offensichtlich unterlassen hat, mit dem Notar oder allenfalls direkt mit dem ZVB-ES konkret zeitnah zu klären, ob die nötige Schenkungsanzeige nun erfolgte oder nicht, bleibt ihm vorzuwerfen, pflichtwidrig unvorsichtig und insofern fahrlässig gehandelt zu haben. Auf Grund der unterlassenen Abklärungen in der vorliegenden Konstellation bleibt ferner zu folgern, dass die (falsche) Annahme des Rekurrenten, wonach die Schenkungssteuern erst bei Wegfall der Nutzniessung anfallen würden, vermeidbar gewesen ist. Demzufolge liegt diesbezüglich ein unerheblicher Irrtum vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 56 zu Art. 175 DBG).

4.4 Wer die strafrechtlich relevante Folge seines Verhaltens nicht bedenkt, handelt unbewusst fahrlässig. Wer die Gefahr (hier das Ausbleiben der Erhebung der Schenkungssteuern) hingegen erkennt, sich aber trotzdem im Vertrauen auf den ausbleibenden Erfolg darüber hinwegsetzt, handelt mit bewusster Fahrlässigkeit. Mit dem Unterschied von bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit verbindet sich jedoch keine Abstufung der Schwere des begangenen Unrechts (Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: die Straftat, 2011, N 17 zu § 16). Wichtiger als die Differenzierung zwischen bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit ist insofern die Bestimmung des Grades der Fahrlässigkeit, zumal dies für die Strafzumessung relevant ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 58 zu Art. 175 DBG). Grobfahrlässig handelt dabei, wer gegen elementarste Sorgfaltspflichten verstösst und mithin gleichgültig oder leichtfertig handelt. Leichte Fahrlässigkeit liegt u.a. bei Unachtsamkeit oder Vergesslichkeit vor (vgl. dazu Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, 2007, S. 71).

4.5 Bei der Beurteilung des subjektiven Tatbestandsmerkmals ist auf die Verhältnisse im Tatzeitpunkt abzustellen (Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: die Straftat, 4. Aufl., 2011, N 7 zu § 16). Dementsprechend ist hier auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem der Rekurrent spätestens gehalten gewesen wäre, seinerseits nach Art. 25 ESchG die

Schenkung beim ZVB-ES zu melden. Der relevante Zeitpunkt liegt damit Ende März 2009 (90 Tage nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zuwendung erfolgt ist, Art. 25 ESchG). Nachdem der Rekurrent somit nach Abschluss des Schenkungsvertrags am 9. August 2008 bis Ende März 2009 nichts unternommen hat, um zu klären, ob die nötigen Meldungen erfolgten oder welche Steuerfolgen sich wann im Zusammenhang mit der Schenkung ergeben würden, handelte er leichtfertig. Blosser Vergesslichkeit oder Unachtsamkeit schliesst die Steuerrekurskommission angesichts der Erheblichkeit des Vermögensübergangs (vgl. E. 4.1.2) und der (selbst vom Rekurrenten als erheblich eingestuft, vgl. E. 4.1.1) Steuerfolgen aus. Mit Blick auf die Folgen seines Verhaltens war dem Rekurrenten somit zweifelsfrei gleichgültig, ob der ZVB-ES von der Schenkung erfahren würde oder nicht. Dementsprechend ist das Verhalten des Rekurrenten als grobfahrlässig einzustufen.

4.6 Diese Gleichgültigkeit setzte sich im Übrigen auch später fort. Nach der vom Rekurrenten vertretenen (falschen) Ansicht hätte spätestens im Zusammenhang mit dem Tod der Schenkerin und dem damit einhergehenden Wegfall der Nutzniessung die Besteuerung der Schenkung erfolgen müssen. Nichtsdestotrotz unterliess der Rekurrent in der Folge, den Notar K. _____ bei der Erstellung des Erbschaftsvertrags und des Erbinventars sowie im folgenden Erbschaftssteuerverfahren (vgl. die Verfügung vom 3.4.2017 [Beilagen zum Schreiben des ZVB-ES vom 3.9.2019]) ausdrücklich auf den Umstand hinzuweisen, dass bezüglich der bereits im Jahr 2008 geschenkten Liegenschaft noch keine Schenkungssteuern erhoben worden sind (EP, Fragen 17 bis 20). Nach Auffassung der Steuerrekurskommission hat der Rekurrent in dieser Phase dann auch bewusst fahrlässig, wenn nicht zuletzt gar eventualvorsätzlich gehandelt, da er die "Gefahr" (d.h. das Ausbleiben der Erhebung der Schenkungssteuern, vgl. E. 4.1.3) nun sicher erkennen konnte und er das Ausbleiben der Erhebung der Schenkungssteuern mit zunehmendem Zeitablauf immer ernsthafter für möglich halten musste. Das bleibt im vorliegenden Zusammenhang allerdings unerheblich, da (wie erwähnt, vgl. E. 4.1.4) bei der Beurteilung der subjektiven Tatbestandsmerkmale auf die Verhältnisse im Tatzeitpunkt abzustellen ist.

4.7 Als Zwischenergebnis bleibt damit festzuhalten, dass der Rekurrent die Steuerhinterziehung aus Sicht der Steuerrekurskommission grobfahrlässig (E. 4.1.4) begangen hat. Dementsprechend sind sowohl der subjektive wie der objektive Tatbestand (E. 3.3) nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 28 ESchG erfüllt. Folglich liegt eine vollendete Steuerhinterziehung der Schenkungssteuer pro 2008 vor.

5. Zu prüfen bleibt, ob die Höhe der Busse angemessen ist. Der Strafraum ist im Gesetz nicht betragsmässig, sondern als Bruchteil bzw. Vielfaches der hinterzogenen Steuer festgelegt (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 41 zu Art. 175 DBG). Gemäss Art. 217 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 28 ESchG beträgt die Busse für eine vollendete Steuerhinterziehung i.d.R. 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. Als grobe Regel sollte hierbei gelten, dass das Regelmass greifen darf, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt. Bei Vorliegen von Straferhöhungs- bzw. Strafminderungsgründen wird die Strafe höher bzw. tiefer als das vom Gesetz vorgesehene Regelmass angesetzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 92 zu Art. 175 DBG). Der Betrag der Busse ist entsprechend den Verhältnissen des Täters so zu bestimmen, dass die Strafe in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Verschulden liegt. Nebst den Beweggründen und dem Verschulden der steuerpflichtigen Person sind auch deren persönliche Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen. Zu den persönlichen Verhältnissen gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Familienstand und Familienpflichten, Beruf und Erwerb, Alter und Gesundheit (Sieber/Malla, a.a.O., N. 45 ff. zu Art. 175 DBG; VGE 22358 vom 10.8.2006, in NStP 2006 S. 70 E. 3.4; vgl. zum Ganzen auch VGE 100 2015 20/21 vom 19.4.2016, E. 4.1). Im Rahmen dieser Grundsätze steht den Strafbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Spielraum des Ermessens zu (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG).

5.1 Der ZVB-N ging bei der Strafzumessung im Einspracheentscheid von einer grobfahrlässigen Tatbegehung und einem mittleren Verschulden aus, was nach Auffassung des ZVB-N zunächst einen Bussenfaktor von 0.75 begründet. Danach wurde das kooperative Verhalten des Rekurrenten stark strafmindernd berücksichtigt, während andere strafmindernde oder straf erhöhende Umstände für den ZVB-N nicht ersichtlich waren. Dementsprechend wurde ein Bussenfaktor von 0.5 als insgesamt angemessen betrachtet und festgelegt. Ergänzend wurde in der Vernehmlassung vom 4. Dezember 2018 mit Blick auf die finanzielle Situation des Rekurrenten (Steuerausscheidung 2015) darauf hingewiesen, dass der Rekurrent die auferlegte Busse auch tragen könne.

5.2 Die Steuerrekurskommission überprüft die Strafzumessung regelmässig auf Ermessensüber- bzw. -unterschreitung im konkreten Einzelfall hin (RKE 100 2010 478 vom 8.3.2013, E. 8.3, nicht publiziert; RKE 100 2008 9183 vom 20.5.2011, E. 4, nicht publiziert). Die Schlussfolgerungen der Steuerverwaltung, dass die (auch angesichts der geschenkt erhaltenen und den geerbten Liegenschaften) guten wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten weder für eine Strafminderung noch für eine Straferhöhung Anlass geben (E. 5.1), sind auch nach den Darstellungen des Rekurrenten im Rahmen der Einvernahme vom 23. Oktober 2019 und den mit Schreiben vom 7. November 2019 nachgereichten Unterlagen (letzte definitive Steuerveranlagung des Kantons Zürich und letzte eingereichte Steuererklärung) weiterhin gegeben. Ferner

ist im vorliegenden Fall vertretbar, auf Grund der grobfahrlässigen Tatbegehung von einem Bussenfaktor von 0.75 auszugehen.

5.3 Die Steuerrekurskommission kann allerdings dem ZVB-N nicht folgen, soweit das kooperative Verhalten des Rekurrenten im vorliegenden Fall stark strafmindernd berücksichtigt wurde. Kooperativ zeigt sich ein Beschuldigter im Grundsatz, wenn er in einem Steuerstrafverfahren Belege einreicht bzw. Materialien offenlegt, auf welche auf anderem Weg nicht heranzukommen ist (Thomas Hofer, a.a.O., S. 110). Davon kann hier keine Rede sein. Die Mitwirkung des Rekurrenten beschränkte sich darauf, jeweils innert Frist Stellung zu den Vorbringen des ZVB-N genommen zu haben, was nicht als "kooperatives Verhalten" strafmindernd berücksichtigt werden kann.

5.4 Hingegen kann dem Rekurrenten zu Gute gehalten werden, dass er den Taterfolg nicht irreführend oder arglistig herbeigeführt hat, was sich strafferhöhend ausgewirkt hätte. Strafmindernd kann jedoch berücksichtigt werden, soweit ein Taterfolg "plump" oder "einfach durchschaubar" herbeigeführt wird (Thomas Hofer, a.a.O., S. 80 ff.). Im vorliegenden Fall wurde der Taterfolg ausschliesslich passiv herbeigeführt, indem der Rekurrent zu Unrecht annahm, dass der ZVB-ES vom Notar über die Schenkung informiert werde (vgl. Bst. B). Eine entsprechende Verpflichtung des Notars (und auch weiterer kantonaler Behörden) besteht im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern unstreitig (vgl. E. 3.2.2), offensichtlich gerade um sicherzustellen, dass trotz allfälliger Passivität von Steuerpflichtigen die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern erfolgen kann. Diese Besonderheit, welche im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern nicht anzutreffen ist, lässt die strafbar (vgl. E. 4.7) unterlassene Meldung des Rekurrenten immerhin als prinzipiell einfach durchschaubare Gegebenheit erscheinen, was bezüglich der Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolgs leicht strafmindernd berücksichtigt werden kann.

5.5 Zu berücksichtigen bleibt ferner die Krebsdiagnose beim Rekurrenten (EP, Frage 6) sowie die Reduktion des Arbeitspensums des Rekurrenten aus gesundheitlichen Gründen (EP, Frage 4, Bezug einer 50 % IV-Rente). Der Gesundheitszustand kann im Rahmen der persönlichen Verhältnisse im Strafzeitpunkt mitberücksichtigt werden, wobei der Gesundheitszustand dabei ein Element unter vielen ist (Sieber/Malla, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG) und für sich alleine erst in schwerwiegenden Fällen deutlich ins Gewicht fallen kann (vgl. RKE 100 2012 365 vom 15.12.2015, E. 8, nicht publ.; Aufenthalt im Pflegeheim und Unmöglichkeit der Einvernahme aus gesundheitlichen Gründen). Vor diesem Hintergrund bleibt der Gesundheitszustand des Rekurrenten ebenfalls bloss leicht strafmindernd zu berücksichtigen.

5.6 Mit anderer Begründung (keine "starke" Berücksichtigung des "kooperativen Verhaltens" [E. 5.3], jedoch je leicht strafmindernde Berücksichtigung der "Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolgs" [E. 5.4] und des gesundheitlichen Zustands des Rekurrenten [E. 5.5]) kommt die Steuerrekurskommission indes insgesamt auf dasselbe Ergebnis wie der ZVB-N. Der Bussenfaktor von 0.5 für die Hinterziehung der Schenkungssteuern pro 2008 ist als eher tief, jedoch noch als angemessen anzusehen. Damit hat die Steuerverwaltung ihren Ermessensspielraum weder über- noch unterschritten und die festgesetzte Busse wird von der Steuerrekurskommission im Ergebnis bestätigt. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- (bestehend aus einer Gerichtsgebühr) damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen.

Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2008 (Schenkungssteuer) wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
 - Rechtsanwalt C. _____ zuhanden von A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Wermuth