

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 682/2018, 2C 684/2018, 2C 685/2018

Urteil vom 14. Mai 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Haag,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte

2C 682/2018

A. _____ GmbH (vormals B. _____ GmbH),

2C 684/2018

C.E. _____,

2C 685/2018

D.E. _____,

Beschwerdeführer,
vertreten durch Adrian Schmid und/oder Ivo Würsch, Rechtsanwälte,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2011; Steuerbussen,

Beschwerden gegen die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, vom 14. Juni 2018 (100.2016.206U / 100.2016.207U / 100.2016.208U)

Sachverhalt:

A.

Mit Vertrag vom 12. August 2010 und Grundbucheintrag vom 24. August 2010 erwarben die A. _____ GmbH (vormals B. _____ GmbH), deren einziger Gesellschafter C.E. _____ sowie dessen Ehefrau D.E. _____ die Grundstücke U. _____ Gbbl. Nr. xxx und Nr. yyy für Fr. 730'000.-- zu Gesamteigentum. Mit Vertrag vom 9. Dezember 2010 und Grundbucheintrag vom 31. März 2011 wurden diese Grundstücke für Fr. 1'600'000.-- verkauft.

B.

Mit Verfügungen vom 25. Juli 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, die veräussernden Gesamteigentümer je auf einen anteilmässigen steuerbaren Grundstückgewinn von gerundet Fr. 266'900.--, was bei der A. _____ GmbH zu einer Steuerforderung von Fr. 160'776.05 und bei C.E. _____ sowie bei D.E. _____ je zu einer Steuerforderung von Fr. 155'865.95 führte. Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 25. Juli 2012 erhoben sie Einsprache.

Gestützt auf die im Einspracheverfahren erlangten Erkenntnisse leitete die Steuerverwaltung gegen die A. _____ GmbH, C.E. _____ und D.E. _____ ein Steuerstrafverfahren ein und auferlegte mit Verfügungen vom 19. September 2014 der A. _____ GmbH eine Steuerbusse von Fr. 85'155.-- und C.E. _____ sowie D.E. _____ je eine Steuerbusse von Fr. 82'570.-- wegen versuchter Steuerhinterziehung. Gegen die Steuerbussenverfügungen vom 19. September 2014 erhoben sie Einsprache.

Mit Einspracheentscheide vom 22. Dezember 2014 wies die Steuerverwaltung sowohl die

Einsprachen gegen die Grundstücksgewinnsteuerveranlagungen als auch die Einsprachen gegen die Steuerbussenverfügungen ab. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern trennte im Rahmen der Steuerrekursverfahren die Verfahren betreffend die Grundstücksgewinnsteuer von den Steuerstrafverfahren und sistierte Erstere. Letztere wies sie mit Entscheiden vom 7. Juni 2016 ab. Die gegen diese Entscheide erhobenen Beschwerden an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern blieben ohne Erfolg (Urteile 100.2016.206U, 100.2016.207U und 100.2016.208U je vom 14. Juni 2018).

C.

Mit Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 21. August 2018 gelangen die A._____ GmbH, C.E._____ und D.E._____ an das Bundesgericht. Sie beantragen die Aufhebung der Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 14. Juni 2018. Von der Erhebung der Bussen sei abzusehen, und die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren seien vollumfänglich der Steuerverwaltung des Kantons Bern aufzuerlegen. Eventualiter seien die Urteile vom 14. Juni 2018 aufzuheben und die Angelegenheit zur Erhebung weiterer Beweise und Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter seien einzig die Ziffern 2 der vorinstanzlichen Urteile vom 14. Juni 2018 aufzuheben und die Pauschalgebühr von Fr. 3'000.-- auf Fr. 1'000.-- zu reduzieren. In verfahrensrechtlicher Hinsicht verlangen sie die Vereinigung der Beschwerden gegen die Urteile vom 14. Juni 2018.

Sowohl die Steuerverwaltung des Kantons Bern als auch die Vorinstanz beantragen im Rahmen der Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichten Eingaben betreffen eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richten sich gegen die kantonal letztinstanzlichen (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessenden (Art. 90 BGG) Urteile eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Die Rechtsmittel sind als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, da kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 83 BGG). Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weswegen sie zur Erhebung der Rechtsmittel legitimiert sind (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten 2C 682/2018, 2C 684/2018 und 2C 685/2018 ist einzutreten.

Die drei Verfahren 2C 682/2018, 2C 684/2018 und 2C 685/2018 betreffen denselben Sachverhalt und es stellen sich die gleichen Rechtsfragen. Ferner stellen die Beschwerdeführer in ihren Beschwerden die gleichen Rechtsbegehren und beantragen jeweils die Vereinigung der drei Verfahren. Die Vorinstanz und die Steuerverwaltung verzichteten in ihren Vernehmlassungen auf einen diesbezüglichen Antrag. Es rechtfertigt sich daher die drei Verfahren zu vereinigen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; Urteile 2C 181/2019 vom 11. März 2019 E. 1.1; 2C 1021/2016 vom 18. Juli 2017 E. 4, nicht publ. in: BGE 143 II 553; 2C 850/2014 vom 10. Juni 2016 E. 1, nicht publ. in: BGE 142 II 388).

2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Der Verletzung von Grundrechten sowie kantonalem und interkantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286; 139 I 229 E. 2.2 S. 232). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Die Anwendung kantonalen Rechts wird sodann vom Bundesgericht nur daraufhin geprüft, ob dadurch Bundesrecht - namentlich das Willkürverbot - verletzt wurde (vgl. BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372; 138 I 143 E. 2 S. 149 f.; Urteil 2C 747/2018 vom 11. März 2019 E. 1.2).

Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt, berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im

Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 255; Urteil 2C 1106/2018 vom 4. Januar 2019 E. 2.2).

3.

Die Beschwerdeführer beanstanden die vorinstanzlichen Urteile vom 14. Juni 2018, indem sie im Wesentlichen geltend machen, infolge einer willkürlichen Beweiswürdigung komme die Vorinstanz fälschlicherweise zum Schluss, der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung sei erfüllt (zur vorinstanzlichen Beweiswürdigung vgl. nachfolgend E. 4.1).

3.1. Gemäss Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) und Art. 167 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 (StG BE; BSG 661.11) muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Im Rahmen dieser Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person stellt die Veranlagungsbehörde die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (vgl. Art. 166 Abs. 2 StG BE; vgl. auch Art. 42 Abs. 2 StHG). Hierzu hat die steuerpflichtige Person insbesondere die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (vgl. Art. 170 Abs. 2 StG BE; Art. 177 Abs. 2 StG BE). Diese Verfahrensbestimmungen kommen unter anderem bei der vom Kanton Bern erhobenen Grundstückgewinnsteuer zur Anwendung (vgl. Art. 126 ff. StG BE i.V.m. Art. 149 ff. StG BE sowie Art. 177 ff. StG BE).

3.2. Wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (vgl. Art. 56 Abs. 1 StHG; Art. 217 Abs. 1 lit. a StG BE). Wird die strafbare Hinterziehung von der Steuerbehörde vor der definitiven Veranlagung festgestellt, wird wegen versuchter Steuerhinterziehung mit Busse bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht (vgl. Art. 56 Abs. 2 StHG; Art. 218 Abs. 1 StG BE). Die Busse beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (vgl. Art. 56 Abs. 2 StHG; Art. 218 Abs. 2 StG BE). Werden mit Wirkung für eine juristische Person Steuern zu hinterziehen versucht, wird die juristische Person gebüsst (vgl. Art. 222 Abs. 1 StG BE).

Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar, was sich nicht direkt aus dem Gesetz, jedoch aus dem Begriff des Versuchs ergibt (vgl. Urteil 2C 480/2009 vom 16. März 2010 E. 5.1). Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleich gestellt. Nach konstanter Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die steuerpflichtige Person sich der Unrichtigkeit oder der Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war, sodass angenommen werden muss, sie habe eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Eventualvorsatz ist zu bejahen, wenn sich der steuerpflichtigen Person der Erfolg ihres Verhaltens als derart wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass ihr Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich dann zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (vgl. BGE 134 IV 26 E. 3.2.2 S. 28 f.; 130 IV 58 E. 8.2 S. 61; 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f.; Urteile 2C 129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1; 2C 533/534/2012 vom 19.

Februar 2013 E. 3.2; 6B 453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.2, nicht publ. in BGE 138 IV 47; vgl. auch Urteile 6B 34/2017 vom 3. November 2017 E. 1.1; 6B 724/2017 vom 21. Juli 2017 E. 1.2).

Die Bestrafung einer juristischen Person wegen versuchter Steuerhinterziehung ist sodann nur möglich, wenn ein Organ vorsätzlich gehandelt hat (vgl. BGE 135 II 86 E. 4.2 S. 90 f.; Urteil 2C 11/2018 vom 10. Dezember 2018 E. 10.2).

3.3. Anders als beim Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren handelt es sich beim Hinterziehungsverfahren um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK. Für das Steuerhinterziehungsverfahren als Strafverfahren gilt damit namentlich die Unschuldsvermutung im Sinne von Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK (vgl. BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74; 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51 f.; 121 II 273 E. 3a f. S. 281 ff.; vgl. auch BGE 144 I 340 E. 3.3.5 S. 348; 139 II 404 E. 6 S. 419 ff.; Urteil 2C 181/2019 vom 11. März 2019 E. 2.3.2).

3.3.1. Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld der angeklagten Person zu beweisen und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss. Im

Zweifelsfall ist zugunsten der angeklagten Person zu entscheiden. Ob der Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweislastregel verletzt ist, prüft das Bundesgericht mit freier Kognition (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3 S. 351 f.; 127 I 38 E. 2a S. 40; 120 Ia 31 E. 2c S. 37; Urteile 6B 345/2019 vom 18. April 2019 E. 1.1; 2C 1157/1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.1).

3.3.2. Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich im Sinne einer Beweismündigungsregel, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, da solche immer möglich sind und eine absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a S. 41; Urteile 6B 345/2019 vom 18. April 2019 E. 1.1; 6B 804/2017 vom 23. Mai 2018 E. 2.2.1; 2C 722/2012 vom 27. Mai 2013 E. 5.2.1). Folglich muss im Steuerstrafverfahren die Schuld der angeklagten Person mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (vgl. Urteile 2C 1157/1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.2; 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; vgl. auch BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3 S. 351; Urteil 6B 804/2017 vom 23. Mai 2018 E. 2.2.1). Ob der Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweiswürdigungsregel verletzt ist, prüft das Bundesgericht nicht frei, sondern nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3 i.f. S. 352; 127 I 38 E. 2a S. 41; 124 IV 86 E. 2a S. 88; Urteile 6B 345/2019 vom 18. April 2019 E. 1.1; 6B 932/2018 vom 24. Januar 2019 E. 1.1; zum Begriff der Willkür vgl. BGE 143 IV 241 E. 2.3.1 S. 244; 141 III 564 E. 4.1 S. 566).

4.

Die Beschwerdeführer beanstanden die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung als Folge einer willkürlichen Beweiswürdigung (vgl. E. 2 und E. 3.3.2 hiervor).

4.1. Wertvermehrnde Aufwendungen, die während der Besitzesdauer am Grundstück vorgenommen werden, wirken sich bei der Grundstückgewinnsteuer steuermindernd aus (vgl. Art. 137 Abs. 1 StG BE i.V.m. Art. 142 Abs. 1 StG BE), während Ausgaben für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar sind (vgl. Art. 142 Abs. 2 StG BE). Die Steuerverwaltung liess die von den Beschwerdeführern deklarierten Aufwendungen nicht zum Abzug zu, da sie im Zuge der Veranlagung zunächst davon ausging, dass es sich um tatsächlich angefallene Unterhaltskosten handelte. Im Einspracheverfahren beauftragte sie die Abteilung Amtliche Bewertung mit der Überprüfung der fraglichen Aufwendungen. Bei der Besichtigung der Liegenschaften kamen die Experten zum Schluss, dass die behauptete Totalsanierung nicht durchgeführt worden war. Die Vorinstanz stellte aufgrund dessen fest, dass die für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer deklarierten wertvermehrnden Aufwendungen von insgesamt Fr. 595'000.-- auf fiktiven Rechnungen beruhten.

4.1.1. Aus dem Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung vom 30. Januar 2014 geht hervor, dass die geltend gemachten und mit vier Rechnungen belegten umfangreichen Sanierungs- und Renovationsarbeiten nicht ausgeführt wurden. Einzig die Fassadenfarbe des Wohn- und Geschäftshauses sei während der massgeblichen Eigentumsdauer aufgefrischt worden, wobei es sich dabei um eine werterhaltende Massnahme handle, deren Wert auf höchstens Fr. 28'000.-- beziffert werden könne (vgl. E. 4.1 und E. 4.3 der angefochtenen Urteile).

Aus den vorinstanzlichen Feststellungen ergibt sich, dass die in der Rechnung vom 17. Dezember 2010 angegebenen Arbeiten im Wert von Fr. 292'500.-- nie ausgeführt wurden. Insbesondere weise die Fassade des Wohn- und Geschäftshauses grössere Alterserscheinungen wie Risse, Feuchtigkeitsschäden und Schimmel auf. Sodann würden die Wohnungen im ersten und zweiten Obergeschoss den ursprünglichen Ausbaustandard aus dem Jahr 1970 aufweisen. Die tatsächlich im Jahr 2012 vorgenommenen Arbeiten seien erst nach der hier interessierenden Veräusserung vorgenommen worden. Ferner befinde sich der Altbau in einem desolaten Zustand, wobei insbesondere das angeblich totalsanierte Ziegeldach Verformungen und Knickstellen aufweise, mit Moos bewachsen und undicht sei. Von einer nach dieser Rechnung ausgeführten Renovation und Sanierung könne daher keine Rede sein.

Weiter hält die Vorinstanz fest, dass die mit Rechnung vom 29. September 2010 in der Höhe von Fr. 138'000.-- geltend gemachten Sanierungs- und Instandstellungsmassnahmen überhaupt nicht auszumachen seien. Die Räumlichkeiten der Kegelbahn und die Lagerräume befänden sich in einem desolaten Zustand und seien nicht nutzbar.

Ebenso nicht feststellbar seien die in der Rechnung vom 26. Dezember 2010 ausgewiesenen Arbeiten im Umfang von Fr. 160'000.--, wonach das Restaurant einschliesslich dessen Saal komplett

renoviert und das Treppenhaus zu den Wohnungen erneuert worden sei.

Letztlich erweise sich auch die eingereichte Quittung vom 11. Januar 2011 über einen Betrag von Fr. 4'500.-- für die angebliche Renovation der Wohnung im zweiten Obergeschoss links als fiktiv. Das dortige Badezimmer verfüge noch über die Einrichtung aus dem Jahr 1970 und entgegen der auf der Quittung aufgeführten Arbeiten sei eine Dusche in dieser Wohnung gar nicht vorhanden.

4.1.2. Die Vorinstanz führt im Weiteren aus, aus der entsprechenden Dokumentation der Abteilung Amtliche Bewertung sei ohne Weiteres ersichtlich, dass sich die Liegenschaften noch drei Jahre nach der hier relevanten Veräusserung in einem veralteten und sanierungsbedürftigen Zustand befunden hätten. Das durch die Fotodokumentation vermittelte Bild sei eindeutig und schliesse aus, dass die geltend gemachte Sanierung stattgefunden habe. Zudem hätten die Beschwerdeführer keine stichhaltigen Zahlungsnachweise für die angeblichen Auslagen beibringen können. Zwar seien für gewisse Zahlungen Quittungen vorhanden oder die Rechnungen würden eine Bestätigung enthalten, dass diese bar beglichen worden seien. Jedoch erscheine die Barbezahlung derart hoher Beträge als unüblich, und es gelinge den Beschwerdeführern nicht, die angeblichen Transaktionen beispielsweise mit Bankbelegen der Barbezüge zu substantizieren, um die behaupteten Zahlungen immerhin betrags- und datumsässig miteinander in Verbindung zu bringen (vgl. E. 4.2 der angefochtenen Urteile).

4.1.3. Zusammenfassend ergebe sich, dass die Feststellungen der Abteilung Amtliche Bewertungen nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden könnten und dass die angebliche Totalsanierung nicht stattgefunden habe. Die wenigen tatsächlich ausgeführten Erneuerungsarbeiten könnten den eingereichten Rechnungen weder inhaltlich noch betragsmässig zugeordnet werden. Daher sei es angesichts der klaren Beweislage nicht notwendig, weitere Beweise abzunehmen. Das Verhalten der Beschwerdeführer erfülle demzufolge im gesamten Umfang der deklarierten vermeintlichen Aufwände den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung (vgl. E. 4.5 der angefochtenen Urteile).

4.2. Die Beschwerdeführer machen geltend, die Steuerrekurskommission habe einen - wenn auch nur geringen - Teil der deklarierten Aufwendungen gerade nicht als fiktiv betrachtet, sondern diese Kosten stattdessen als gewöhnlichen Liegenschaftenerhalt angesehen. Sowohl die Steuerrekurskommission als auch die Abteilung Amtliche Bewertung hätten nachweislich nicht die gesamten in Rechnung gestellten Arbeiten als fiktiv betrachtet. Die Vorinstanz stelle grundlegend in Abrede, dass die Beschwerdeführer überhaupt irgendwelche Arbeiten in Auftrag gegeben hätten und würde insbesondere die Rechnung vom 17. Dezember 2010 als integral unwahr betrachten. Sie weiche damit von der Sachverhaltsfeststellung ihrer Vorinstanz ab.

4.2.1. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern überprüft als verwaltungsunabhängige Justizbehörde Beschwerden nach Art. 74 ff. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 23. Mai 1989 (VRPG BE; BSG 155.21) mit freier Kognition sowohl mit Blick auf die Rechtsanwendung als auch auf die Sachverhaltsfeststellung (vgl. Art. 80 VRPG BE; vgl. auch Art. 110 BGG). Der Vorinstanz steht es damit zu, den Sachverhalt abweichend von ihrer Vorinstanz zu würdigen und somit von der bisherigen Auffassung unabhängig festzustellen. Unbehelflich ist damit das Vorbringen der Beschwerdeführer, die Abteilung Amtliche Bewertung und die Steuerrekurskommission kämen zu einem anderen Schluss, womit die vorinstanzliche Auffassung diesen Auffassungen widerspreche. Die abweichende Sachverhaltsfeststellung stellt keine Rechtsverletzung dar.

4.2.2. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 11. September 2018 zutreffend vorbringt, hat sie die entsprechenden Ausführungen der Experten der Steuerverwaltung nicht übersehen. Sie hat sich mit deren Befund auseinandergesetzt und ist zum Schluss gekommen, dass die festgestellten Arbeiten den eingereichten Rechnungen weder inhaltlich noch betragsmässig zugeordnet werden können, womit auch keine Auslagen belegt sind. Die Erkenntnis, dass gewisse Arbeiten vorgenommen worden sind, beinhaltet nicht den Nachweis dafür, dass Auslagen in entsprechendem Umfang angefallen sind. Es mangelt nicht nur an einer Handwerkerrechnung, die den Aufwand für die festgestellten Arbeiten beziffert, es fehlt auch ein Zahlungsnachweis als Beleg für die entsprechenden Aufwendungen (vgl. E. 4.2 der angefochtenen Urteile). Diese Auffassung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Von den Beschwerdeführern darf im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht verlangt werden, dass sie glaubhaft darlegen, welche Arbeiten in welchem Zeitpunkt durchgeführt wurden, mit welchen Rechnungen und Rechnungsposition sie korrespondieren sowie mit welchen Transaktionen oder Barbezügen diese Rechnungen beglichen wurden. Die Beschwerdeführer bringen auch im bundesgerichtlichen

Verfahren nicht in überzeugender Weise vor, inwiefern die angeblichen Arbeiten mit den Rechnungen übereinstimmen und mit welchen Transaktionen diese Rechnungen beglichen wurden. Die

vorinstanzliche Beweiswürdigung ist in dieser Hinsicht somit nicht willkürlich.

4.3. Die Beschwerdeführer bringen sodann vor, dass gewisse Arbeiten, die angeblich nachträglich durch die Käuferschaft durchgeführt worden seien, bloss auf den mündlichen Angaben von zwei beim Augenschein ebenfalls anwesenden Personen basiere. Die Experten der Abteilung Amtliche Bewertung würden die Richtigkeit der Aussagen nicht in Frage stellen und es nicht für notwendig erachten, diese Aussagen anhand von Belegen zu verifizieren. Eine Überprüfung hätte insbesondere deswegen durchgeführt werden müssen, da sich im Kaufvertrag vom 9. Dezember 2010 eine Vertragsklausel befinde, wonach noch Arbeiten auf Kosten der Verkäuferschaft durchgeführt würden. Obwohl damit erhebliche Zweifel an der Richtigkeit des Berichts vom 30. Januar 2014 vorliegen würden, stütze sich die Vorinstanz vorbehaltlos auf diesen. Ferner seien zwei schriftliche Bestätigungsschreiben vom 31. Oktober 2012 und 23. Juni 2015 sowie eine Liegenschaftsschätzung aus dem Jahr 2010 aktenkundig. Die Vorinstanz führe in ihren Erwägungen fälschlicherweise aus, dass diese Beweismittel kein wesentlich anderes Bild vermitteln würden. Dies stimme mit deren tatsächlichem Inhalt nicht überein, da sich aus den fachmännisch erstellten Beweismitteln schliessen liesse, dass die deklarierten Arbeiten ausgeführt worden seien.

4.3.1. Die Beschwerdeführer verkennen, dass die Vorinstanz durchaus anerkennt, dass den mündlichen Aussagen möglicherweise eine geringe Aussagekraft zukommt. Sie kommt in der Folge jedoch zum Schluss, dass der Beweiswert der Aussagen unerheblich sei (vgl. E. 4.4.1 der angefochtenen Urteile). Aus der Fotodokumentation ergebe sich, dass die auf den Rechnungen aufgeführten Sanierungsarbeiten nicht stattgefunden hätten. Die Vorinstanz folgert zutreffend, dass es ebenso wenig darauf ankomme, dass im Kaufvertrag vom 9. Dezember 2010 vereinbart worden war, es würden noch Arbeiten zulasten der Beschwerdeführer ausgeführt. Denn letztlich gelingt es den Beschwerdeführern nicht überzeugend darzulegen, dass sie die Kosten für die nach der Veräusserung erfolgten Arbeiten jemals beglichen hätten. Damit ist es unbehelflich, dass gewisse Rechnungspositionen mit den effektiv ausgeführten Arbeiten übereinstimmen. Die vorinstanzliche Beweiswürdigung ist auch in diesem Aspekt willkürfrei.

4.3.2. Die gleichen Erwägungen sind im Hinblick auf die beiden Bestätigungsschreiben und die Liegenschaftsschätzung anzustellen. Die Vorinstanz setzt sich mit diesen eingehend auseinander und berücksichtigt deren Inhalt in der Beweiswürdigung (vgl. E. 4.4.2 der angefochtenen Urteile). Wenn die Vorinstanz dabei zum Schluss gelangt, diese Beweismittel vermöchten kein anderes, dem Bericht vom 30. Januar 2014 entgegenstehendes Bild zu vermitteln, nimmt sie keine willkürliche Beweiswürdigung vor. Die privaten Bestätigungsschreiben und die Liegenschaftsschätzung sind keine stichhaltigen Indizien dafür, dass die Arbeiten in einer mit den eingereichten Rechnungen übereinstimmenden Weise ausgeführt wurden. Ausserdem zeigt die Fotodokumentation der Abteilung Amtliche Bewertung ein eindeutig gegenteiliges Bild. Letztlich bieten diese Beweismittel auch keinen Beweiswert im Hinblick auf die Frage, ob die eingereichten Rechnungen jemals beglichen wurden.

4.4. Den Beschwerdeführern gelingt es somit nicht, ansatzweise glaubhaft zu machen, dass ihnen die geltend gemachten Aufwendungen effektiv angefallen sind. Die vorinstanzliche Auffassung, die gesamten deklarierten Aufwendungen von Fr. 595'000.-- seien als fiktiv zu betrachten, ist unter dem Gesichtspunkt der Willkür demzufolge nicht zu beanstanden. Auch das Vorbringen der Beschwerdeführer, dass ohne irgendwelche Sanierungs- und Renovierungsarbeiten ein Verkaufspreis von Fr. 1'600'000.-- nicht zu realisieren gewesen wäre, vermag daran nichts zu ändern. Aufgrund einer willkürfreien Beweiswürdigung hat die Vorinstanz den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig festgestellt.

5.

Die Beschwerdeführer beanstanden, der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung könne nicht bereits dadurch erfüllt sein, dass eine steuerpflichtige Person oder deren Vertreter gewöhnliche Unterhaltskosten als wertvermehrnde Aufwendungen geltend mache. Die Abgrenzung zwischen wertvermehrnden Aufwendungen und gewöhnlichen Unterhaltskosten stelle nämlich eine Rechtsfrage dar, welche von den Veranlagungsbehörden von Amtes wegen zu beantworten sei, wohingegen die steuerpflichtige Person lediglich zu einer korrekten Sachverhaltsdarstellung und Deklaration verpflichtet sei.

5.1. Zwar ist es zutreffend, dass die Beschwerdeführer den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung nicht bereits deshalb erfüllen, wenn sie Rechnungen zur Geltendmachung von wertvermehrnden Aufwendungen einreichen, die tatsächlich nur Unterhaltskosten darstellen. Die

Vorinstanz kommt indes zum Schluss, dass eine Steuerhinterziehung im gesamten Umfang der deklarierten vermeintlichen Aufwände vorliegt, da die angebliche Totalsanierung nicht stattgefunden hat und sämtliche Rechnungen fiktiv sind. Die wenigen tatsächlich ausgeführten Erneuerungsarbeiten können den eingereichten Rechnungen weder inhaltlich noch betragsmässig zugeordnet werden. Damit auferlegt die Vorinstanz den Beschwerdeführern nicht die Beantwortung einer Rechtsfrage. Vielmehr handelt es sich um eine Sachverhaltsfeststellung, wonach sämtliche auf den Rechnungen aufgeführten Arbeiten nicht ausgeführt wurden und die Rechnungen mithin fiktiv sind.

5.2. Aus der Sachverhaltsfeststellung ergibt sich, dass die Beschwerdeführer fiktive Rechnungen zwecks Geltendmachung von abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendungen im Umfang von Fr. 595'000.-- eingereicht haben. Im Lichte der dargelegten Rechtslage (vgl. E. 3 hiervor) erfüllt dieses Verhalten den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung, da die Beschwerdeführer mit der Einreichung von fiktiven Rechnungen eine falsche und unvollständige Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu bewirken versuchten.

6.

Mit Blick auf den subjektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung ist sodann Folgendes in Betracht zu ziehen.

6.1. Die Vorinstanz erwägt, dass die Beschwerdeführer sich nicht der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung dadurch entziehen könnten, dass sie ihre Steuerangelegenheiten durch eine vertragliche Vertretung besorgen liessen. Habe die Vertreterin in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, hat sich die steuerpflichtige Person deren Verhalten anrechnen zu lassen. Die Beschwerdeführer hätten sich nicht darum gekümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind. Damit hätten sie eine Steuerhinterziehung zumindest in Kauf genommen (vgl. E. 5.2 der angefochtenen Urteile).

6.2. Nach Auffassung der Beschwerdeführer kann der vorinstanzlichen Argumentation nicht gefolgt werden. Sie hätten die Auftragsvergabe, Überwachung und Abnahme der Renovations- und Sanierungsarbeiten nicht selbst übernommen, sondern einer Vertreterin dafür ein umfassendes Mandat erteilt. Demzufolge könne die Beschwerdeführerin gerade nicht wissen, ob die Arbeiten im Umfang der gestellten Rechnungen tatsächlich auch ausgeführt worden seien. Darauf vertrauend hätten sie denn auch gar nicht die Möglichkeit gehabt, die ebenfalls von der Vertreterin vorbereitete Grundstückgewinnsteuererklärung kritisch zu überprüfen. Das dafür vorausgesetzte Wissen sei nicht vorhanden gewesen.

6.3. Die Ausführungen der Beschwerdeführer vermögen nicht zu überzeugen. Die deklarierten Aufwendungen werden vermeintlich mit vier Rechnungen belegt, die aufgrund ihres tiefen Detaillierungsgrads, der Bezeichnung der jeweiligen Gebäude und Stockwerke sowie der leicht verständlichen Art selbst von einer nicht fachkundigen Person problemlos nachvollziehbar und überprüfbar gewesen wären. Unbestritten bleibt sodann die vorinstanzliche Auffassung, dass die Beschwerdeführer bei der Veräusserung von Grundstücken nicht als geschäftsunerfahren bezeichnet werden könnten. Weshalb die Beschwerdeführer keine Möglichkeit gehabt hätten, die von der Vertreterin vorbereitete Grundstückgewinnsteuererklärung kritisch zu überprüfen, ist daher nicht ersichtlich. Wie die Vorinstanz zutreffend erwägt, können sich die Beschwerdeführer zudem aufgrund einer vertraglichen Vertretung nicht ohne Weiteres ihrer Verfahrenspflichten entziehen (vgl. E. 3.1 hiervor). Indem sich die Beschwerdeführer auf den Standpunkt stellen, sie hätten die von der Vertreterin vorbereitete Steuererklärung infolge angeblicher Unmöglichkeit nicht kritisch überprüft, ist erstellt, dass sich die Beschwerdeführer überhaupt nicht darum gekümmert haben, ob die gemachten Angaben richtig

sind. Damit hat sich der Erfolg ihres Verhaltens als derart wahrscheinlich aufgedrängt, dass dieses vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Zudem ist der beschwerdeführende Ehemann zugleich einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung, weshalb ihr das vorsätzliche Handeln ihres Geschäftsführers anzurechnen ist (zum Prinzip der Selbstorganschaft vgl. Art. 809 Abs. 1 OR). Insoweit eine unterschiedliche Würdigung des individuellen Verhaltens der drei Beschwerdeführer (insbesondere der beschwerdeführenden Ehefrau) mit Blick auf den subjektiven Tatbestand denkbar wäre, liegen keine entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführer vor. Zudem sind die diesbezüglichen vorinstanzlichen Erwägungen, die auf die konkrete Beteiligung der Beschwerdeführer an den Geschäftsvorgängen Bezug nehmen, nicht offensichtlich mangelhaft (vgl. E. 2 hiervor). Folglich ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz bei sämtlichen Beschwerdeführern den

subjektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung als erfüllt betrachtet.

7.

Als Eventualantrag verlangen die Beschwerdeführer, die Ziffern 2 der vorinstanzlichen Urteile vom 14. Juni 2018 seien aufzuheben und die Pauschalgebühr jeweils von Fr. 3'000.-- auf Fr. 1'000.-- zu reduzieren.

7.1. Zur Begründung führen die Beschwerdeführer aus, die Gerichtsgebühren würden gegen das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip verstossen, da sie in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der Leistung stünden, sich die Vorinstanz zur Höhe der Gerichtskosten nicht äussere und auf die entsprechende gesetzliche Grundlage über die Gebührenhöhe nicht hinweise. Da sie die Gerichtskosten nicht begründe, komme die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht nicht nach und verletze ebenso den Anspruch auf rechtliches Gehör.

7.2. In ihrer Vernehmlassung legt die Vorinstanz dar, dass sich die auferlegten Verfahrenskosten in den drei Verfahren von je Fr. 3'000.-- im mittleren Bereich des Gebührenrahmens bewegen würden. Die gesetzliche Grundlage finde sich in Art. 51 Abs. 1 lit. a des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft (VKD BE; BSG 161.12) und sehe einen Gebührenrahmen von Fr. 300.-- bis Fr. 7'000.-- vor. Die auferlegten Verfahrenskosten würden sowohl dem hohen Streitwert als auch den Synergien, die sich durch die gleichzeitige Behandlung der parallel geführten Verfahren ergeben hätten, angemessen Rechnung tragen.

7.3. Die Anwendung von kantonalem Recht prüft das Bundesgericht unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots (vgl. E. 2 hiervor). Gleiches gilt für die Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips bei der Anwendung von kantonalem Recht (vgl. BGE 141 I 1 E. 5.3.2 S. 7 f.; Urteil 2C 837/2018 vom 15. Februar 2019 E. 4). Eine willkürliche Festlegung der Gerichtsgebühr liegt indes nicht vor. Selbst wenn die Vorinstanz die drei Verfahren vereinigt hätte, wäre der Streitwert auf insgesamt Fr. 250'295.-- zu beziffern. Ausserdem besteht in Art. 6 Abs. 2 VKD BE eine gesetzliche Grundlage, nach der in Verfahren mit mehreren beteiligten Personen die Höchstsätze überschritten werden dürfen. Im Lichte dieser beiden Aspekte erscheint eine vorinstanzlich festgelegte Gerichtsgebühr von je Fr. 3'000.-- und insgesamt Fr. 9'000.-- gestützt auf Art. 51 Abs. 1 lit. a VDK BE willkürfrei mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip (insbesondere Kostendeckungsprinzip und Äquivalenzprinzip) vereinbar. Inwiefern die Vorinstanz zudem den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, legen die Beschwerdeführer nicht in einer den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG genügenden Weise dar (vgl. E. 2 hiervor).

8.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz den Sachverhalt gestützt auf eine willkürfreie Beweiswürdigung richtig festgestellt und die Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbestands der versuchten Steuerhinterziehung zu Recht bejaht hat. Ebenfalls hat sie die Kosten der Verfahren mit einer Pauschalgebühr von je Fr. 3'000.-- willkürfrei festgelegt.

Nach dem Dargelegten sind die Beschwerden in allen Teilen abzuweisen. Diesem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 682/2018, 2C 684/2018 und 2C 685/2018 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 6'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. Mai 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger