

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 47 vom 7. Juli 2022

BE Verwaltungsgericht, 2022-07-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2021_47

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 47 du 7 juillet 2022

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 47 del 7 luglio 2022

Erwägungen

E. 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 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die vorliegende Angelegenheit betrifft zum einen die gemeinsame Veranlagung des Beschwerdeführers und dessen am 29. Januar 2016 verstorbenen Ehefrau für die unterjährige Steuerperiode vom 1. bis zum 29. Januar 2016 und zum anderen die Veranlagung des Beschwerdeführers (nach dem Tod seiner Ehefrau) für die Periode vom 30. Januar bis zum 31. Dezember 2016. Der Beschwerdeführer hat die Veranlagungen beider Perioden angefochten. Bezüglich der gemeinsamen Veranlagung nimmt er eine Doppelstellung ein: Einerseits führt er das Verfahren als selbständiger Steuerpflichtiger und übt insoweit eigene Verfahrensrechte und -pflichten aus. Andererseits ist er als Erbe Steuernachfolger seiner verstorbenen Ehefrau und tritt mit den übrigen Erben und Erben in ihre Rechte und Pflichten ein (vgl. Art. 14 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 DBG). Indem er Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhebt, nimmt er somit auch – wie bereits bisher im Verfahren – Verfahrensrechte und -pflichten für die Erbengemeinschaft der verstorbenen Ehefrau wahr (vgl. Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21.12.2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 5 dem DBG Ziff. 15.7, abrufbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht,

E. 1.2

Nach dem Wortlaut seiner Rechtsbegehren ficht der Beschwerdeführer lediglich die Entscheide der StRK vom 21. Januar 2021 an. Aus der Begründung seiner Beschwerden ergibt sich jedoch, dass er unter anderem erneut die Steuerhoheit des Kantons Bern zur Veranlagung des im Kanton Solothurn gelegenen Geschäftsbetriebs sowie des entsprechenden Geschäftsvermögens infrage stellt. Darüber hat die StRK bereits in den Zwischenentscheiden vom 9. Mai 2019 (1. Rechtsgang) entschieden und in den Entscheiden vom 21. Januar 2021 (2. Rechtsgang) bloss noch gewisse Ausführungen ergänzt (vgl. angefochtene Entscheide E. 2). Nicht selbständig anfechtbare Zwischenentscheide wie jene vom 9. Mai 2019 (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1 ff.) sind durch Beschwerden gegen die Endentscheide anfechtbar, soweit sie sich auf deren Inhalt auswirken (vgl. Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG), wobei eine Partei einen

entsprechenden Antrag zu stellen und zu begründen hat, warum der Zwischenentscheid falsch sein soll und sich auf den Endentscheid auswirkt (vgl. BGE 143 II 617 [BGer 2C_685/2016 und 2C_806/2016 vom 13.12.2017] nicht publ. E. 3.3; BGer 2C_469/2018 vom 6.2.2019 E. 2.2 f.). Weil Rechtsbegehren unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung auszulegen sind (statt vieler BVR 2016 S. 560 E. 2; Hunziker/Mayer-Knobel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage 2017, Art. 140 DBG N. 40), sind die Begehren des Beschwerdeführers so zu verstehen, dass er nebst den Endentscheiden der StRK vom 21. Januar 2021 auch die sich auf diese auswirkenden Zwischenentscheide vom 9. Mai 2019 anfechten will (vgl. zum Ganzen VGE 2019/365/366 vom 8.2.2021 E. 1.2 [bestätigt durch BGer 2C_219/2021

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 6 vom 11.5.2021]). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.3

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, da es sich um 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 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil im vorliegenden Fall die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.4

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

E. 2

Der Beschwerdeführer macht zunächst geltend, die Steuerverwaltung des Kantons Bern habe dessen Steuerhoheit überschritten, indem sie die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Kanton Solothurn nicht als selbständige Erwerbstätigkeit anerkennt und deshalb den deklarierten Verlust nicht akzeptiert sowie die Mieterträge in Eigenmietwert und das Geschäftsvermögen in Privatvermögen umqualifiziert habe. Die angefochtenen Veranlagungen verstossen daher gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und seien nichtig (vgl. Beschwerden S. 8 ff.).

E. 2.1

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz im Kanton Bern hat und hier somit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist (vgl. Art. 4 Abs. 1 StG; Art. 3 Abs. 1 DBG). Zudem ist er aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Solothurn steuerpflichtig, da er dort Grundeigentum hat und mindestens bis 2015 aus steuerrechtlicher Sicht einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachging (vgl. Beschwerden S. 8 f.). Wie

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 7 die StRK mit Entscheiden vom 9. Mai 2019 zu Recht festgehalten hat, ist sowohl im

Wohnsitzkanton als auch im Kanton mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit ein Veranlagungsverfahren durchzuführen, wobei sich das Verfahren je nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht richtet (Art. 2 Abs. 1 und

E. 2.2

Nach den Regeln des interkantonalen Steuerrechts war der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit, soweit er die übrigen Einkünfte im Nebensteuerdomizil (Kanton Solothurn) übertraf, demnach von den steuerbaren Einkünften am Hauptsteuerdomizil (Kanton Bern) abzuziehen, so wie es 2015 geschehen ist (vgl. Veranlagungsverfügungen 2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 30 ff.). Im Veranlagungsverfahren 2016 durfte die Steuerverwaltung des Kantons Bern prüfen, ob der Beschwerdeführer weiterhin selbständig erwerbstätig war und folglich überhaupt ein abziehbarer Verlust vorliegt. Dabei war sie nicht an eine allfällige Einschätzung des Kantons Solothurn gebunden, sondern an bundes- und harmonisierungsrechtliche Vorgaben. Über einen eventuellen Konflikt infolge unterschiedlicher Würdigung desselben Sachverhalts durch zwei Kantone könnte in letzter Instanz das Bundesgericht entscheiden. Im zu beurteilenden Fall ist aber ohnehin nicht ersichtlich, dass der Kanton Solothurn die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2016 abweichend vom Kanton Bern als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt hätte. Jedenfalls ist in den entsprechenden Steuerausscheidungen des Kantons Solothurn kein negativer Erfolg aus selbständiger Erwerbstätigkeit verzeichnet (vgl. Steuerausscheidungen 2016 [Periode 1 und 2] des Kantons Solothurn, Vorakten StV [act. 4B] pag. 263 f., 312 f.). Nach dem Gesagten hat der Kanton Bern seine Steuerhoheit nicht überschritten. Insofern liegt keine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV vor, und das Vorbringen, die angefochtenen Entscheide bzw. damit bestätigten Veranlagungen seien nichtig, erweist sich damit (erst recht) als unbegründet (vgl. zur Nichtigkeit bzw. zur insoweit massgeblichen sog. Evidenztheorie statt vieler BGE 139 II 243 E. 11.2; BVR 2016 S. 318 E. 5.2; Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 85 ff.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 9

E. 2.3

Der Beschwerdeführer rügt weiter eine virtuelle Doppelbesteuerung und einen Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot. Art. 127 Abs. 3 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Eine solche liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; statt vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1). – Eine aktuelle Doppelbesteuerung des Geschäftsbetriebs des Beschwerdeführers ist nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht. Wie gesehen (E. 2.2 hiervor), stimmen die Steuerausscheidungen 2016 der Kantone Bern und Solothurn bezüglich der Besteuerung der Tätigkeit des Beschwerdeführers überein. Ebenso wenig liegt eine virtuelle

Doppelbesteuerung vor, hat der Kanton Bern doch seine Steuerhoheit nicht überschritten, sondern vielmehr in Übereinstimmung mit den interkantonalen Grundsätzen als Wohnsitzkanton geprüft, ob überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit und damit ein abziehbarer Verlust vorliegt (vgl. vorne E. 2.1 f.). Schliesslich ist der Beschwerdeführer nicht schlechter gestellt als eine Person, die (sowohl aus persönlicher als auch wirtschaftlicher Zugehörigkeit) einzig im Kanton Bern steuerbar ist, hätte doch die Steuerverwaltung bei dieser unter vergleichbaren Umständen die selbständige Erwerbstätigkeit ebenfalls verneint und den Verlust nicht zum Abzug zugelassen. Auch diesbezüglich ist kein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV gegeben.

E. 2.4

Sodann rügt der Beschwerdeführer, die Steuerverwaltung habe nicht, wie von ihm verlangt, einen vorgängigen, separaten Steuerdomizilentscheid gefällt; auch dies verstosse gegen Art. 127 Abs. 3 BV. Bestreitet eine steuerpflichtige Person die Steuerhoheit eines Kantons, so muss mit Blick auf das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV grundsätzlich vorab in einem sog. Steuerdomizilentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortge-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 10 setzt werden darf (BGE 137 I 273 E. 3.3.2; BGer 2C_689/2018 vom 20.6.2019 E. 1.3.1, 2C_848/2017 vom 7.9.2018 E. 1). In einem Steuerdomizilverfahren wird nur darüber befunden, ob eine betroffene Person im Kanton überhaupt – z.B. kraft steuerrechtlichen Wohnsitzes – subjektiv steuerpflichtig ist. Gegenstand eines Steuerdomizilverfahrens sind somit einzig Aspekte, die sich auf die subjektive Steuerpflicht beziehen, über deren Bestand in einem Feststellungsentscheid befunden wird (vgl. beispielsweise BGer 2C_689/2018 vom 20.6.2019 E. 1.3.1). Der Beschwerdeführer bestreitet weder die subjektive Steuerpflicht im Kanton Bern aufgrund persönlicher Zugehörigkeit noch diejenige im Kanton Solothurn aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, sondern einzig die Zuständigkeit der Steuerbehörden des Kantons Bern, den Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers im Kanton Solothurn zu veranlagern. Streitig ist somit bloss der Umfang der Steuerpflicht im Kanton Bern, nicht aber ihr Bestand. Der Beschwerdeführer muss sich angesichts der subjektiven Steuerpflicht in beiden Kantonen auf eine Veranlagung einlassen; für einen separaten Vorentscheid besteht kein Raum (vgl. etwa BGer 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18.9.2018 E. 4.1.2, 4.1.5). Der Verzicht der Steuerverwaltung auf Einleitung eines Steuerdomizilverfahrens ist somit rechtmässig und verstösst nicht gegen Art. 127 Abs. 3 BV.

E. 2.5

Zusammenfassend hat die StRK zutreffend festgehalten, dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern dessen Steuerhoheit nicht überschritten hat und das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV nicht verletzt worden ist, wenn sie prüfte, ob der Beschwerdeführer 2016 aus steuerrechtlicher Sicht einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen und der daraus geltend gemachte Verlust zum Abzug zuzulassen ist. In der Folge ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung und die StRK den Beschwerdeführer zu Recht nicht als selbständig erwerbstätig erachtet haben.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 11 3. 3.1 Bei selbständiger Erwerbstätigkeit können die geschäfts- oder berufsmässig

begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG; Art. 25 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG). Zu den geschäfts- oder berufsmässigen Kosten gehören unter anderem eingetretene und verbuchte Verluste auf Geschäftsvermögen (Art. 32 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 27 Abs. 2 Bst. b DBG), also insbesondere auch ein Negativsaldo in der Erfolgsrechnung am Ende des Geschäftsjahrs («Jahres- endverlust»; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 27 N. 55; Julia von Ah, a.a.O., S. 139 ff.). Voraussetzung für den Abzug eines Verlusts ist allerdings, dass dieser aus einer geschäftlichen Tätigkeit herrührt. Wenn Auslagen und Verluste nicht bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit, sondern anderweitig, z.B. im Rahmen einer sog. Liebhaberei oder der Ausübung eines Hobbys entstehen, werden sie steuerlich nicht zum Abzug zugelassen (vgl. zum Ganzen VGE 2016/120/121 vom 31.8.2017, in StE 2018 B 23.1 Nr. 89 E. 2.1, 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 5.1, 2014/279/280 vom 23.5.2016 E. 2.1). Die Qualifizierung einer Tätigkeit als Liebhaberei bzw. Hobby oder als Erwerbstätigkeit ist eine steuerrechtliche; über die Qualität der Arbeit und über die Ernsthaftigkeit, mit der jene ausgeübt wird, sagt sie nichts aus (statt vieler VGE 2016/6/7 vom 7.2.2018 E. 3.1, 2016/120/121 vom 31.8.2017, in StE 2018 B 23.1 Nr. 89 E. 2.4, je mit Hinweisen). 3.2 Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt jede Tätigkeit, bei der auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.4.2, 125 II 113 E. 5b; BGer 2C_758/2020 vom 29.7.2021 E. 4.2, 2C_495/2019 vom 19.6.2020, in StE 2020 B 23.1 Nr. 90 E. 2.2.1; VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.2, 2020/393/394 vom 16.4.2021 E. 2.1, 2016/120/121 vom 31.8.2017, in StE 2018 B 23.1 Nr. 89 E. 2.4; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 6 ff.). Von der Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Gewinnerzielung bzw. auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist (Gewinnstrebigkeit). Die erforderliche

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 12 Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen (vgl. BGE 138 II 251 E. 4.3.3; BGer 2C_495/2019 vom 19.6.2020, in StE 2020 B 23.1 Nr. 90 E. 2.2.1, 2C_356/2017 vom 10.11.2017 E. 3.1, 2C_375/2015 vom 1.12.2015, in RDAF 2016 II S. 88 E. 7.1; BVR 2005 S. 555 [VGE 22002/22003 vom 22.3.2005] nicht publ. E. 2.5; VGE 2016/120/121 vom 31.8.2017, in StE 2018 B 23.1 Nr. 89 E. 2.4 f.). Für die Annahme einer Gewinnabsicht genügt es nicht, dass die steuerpflichtige Person subjektiv eine solche für sich in Anspruch nimmt; vielmehr muss die behauptete Gewinnabsicht aufgrund konkreter Tatsachen, wie sie für eine selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend sind, auch nachgewiesen sein (statt vieler BGer 2C_271/2009 vom 17.9.2009, in StR 2010 S. 314 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 22). 3.3 Bringt eine Tätigkeit auf Dauer nichts ein, so ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es entweder an der Gewinnabsicht oder an der objektiven Eignung zur Gewinnerzielung mangelt. In der Praxis wird daher auf das Fehlen der einen oder anderen geschlossen, wenn aus einer Tätigkeit während längerer Dauer Verluste resultieren und ein Gewinn realistisch nicht in Aussicht steht. Von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ist insbesondere auszugehen, wenn eine vernünftig und wirtschaftlich handelnde Drittperson, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens geht, sich in einer vergleichbaren Situation wegen des finanziellen Misserfolgs von der

Weiterführung der Tätigkeit hätte abbringen lassen. Wird diese dennoch weitergeführt, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbsszweck massgebend sind (vgl. BGer 2C_534/2018 vom 27.9.2019 E. 2.2, 2C_389/2018 vom 9.5.2019 E. 3.2.1, 2C_375/2015 vom 1.12.2015, in RDAF 2016 II S. 88 E. 7.4.1, je mit Hinweisen; BVR 2005 S. 555 [VGE 22002/22003 vom 22.3.2005] nicht publ. E. 2.5). Eine selbständige Erwerbstätigkeit gilt demnach in steuerrechtlicher Hinsicht als aufgegeben, wenn erkennbar wird, dass der wirtschaftliche Erfolg sich auf Dauer nicht (mehr) einstellen wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 18 N. 49). Ab welcher Verlustdauer im Sinn eines gewichtigen Indizes auf fehlende Gewinnstrebigkeit zu schliessen ist, kann allerdings nicht in allgemeiner Weise gesagt werden, sondern hängt Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 13 von den konkreten Verhältnissen und der Art der Tätigkeit ab (vgl. BGer 2C_495/2019 vom 19.6.2020, in StE 2020 B 23.1 Nr. 90 E. 2.2.3; BGE 143 V 177 E. 4.2.2 betreffend die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung). Dabei können auch die Verhältnisse in den der streitbetroffenen Steuerperiode vorangegangenen bzw. nachfolgenden Jahren Anhaltspunkte liefern (vgl. BGer 2C_356/2017 vom 10.11.2017 E. 3.3, 2C_375/2015 vom 1.12.2015, in RDAF 2016 II S. 88 E. 7.4.3; zum Ganzen VGE 2016/120/121 vom 31.8.2017, in StE 2018 B 23.1 Nr. 89 E. 2.6 mit Hinweisen). Stehen der steuerpflichtigen Person anderweitige Einkünfte zur Verfügung, die sie in die Lage versetzen, eine selbständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltender Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen, stellt dieser Umstand ebenfalls ein Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit aus persönlichem Interesse und unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg ausgeübt wird (vgl. BGer 2C_356/2017 vom 10.11.2017 E. 3.2 f., 2C_14/2013 und 2C_15/2013 vom 30.5.2013 E. 5.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N. 49). 3.4 Nach den allgemeinen Regeln über die Verteilung der objektiven Beweislast tragen die Steuerbehörden die Beweislast für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen. Hinsichtlich steueraufhebender oder steuermindernder Tatsachen haben indessen die Steuerpflichtigen die Folgen allfälliger Beweislosigkeit zu tragen (vgl. statt vieler BGE 143 II 661 E. 7.2, 140 II 248 E. 3.5; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2010 S. 59 E. 3.4). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist in einem konkreten Fall aber streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, ist hierfür die steuerpflichtige Person beweispflichtig (VGE 2016/6/7 vom 7.2.2018 E. 3.2, 2016/120/121 vom 31.8.2017, in StE 2018 B 23.1 Nr. 89 E. 2.7, je mit Hinweisen).

E. 4

der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [SR 642.141]). Der Kanton Bern hatte daher selbständig ein Veranlagungsverfahren für die kantonal bernischen Steuern sowie die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 105 Abs. 1 DBG) durchzuführen, dabei die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen und konnte die entsprechenden Beweise erheben (Art. 166 StG; Art. 123 DBG). In diesem Rahmen können und müssen auch ausserkantonale Faktoren und Sachverhalte berücksichtigt werden, zumal das gesamte Einkommen bzw. Vermögen der steuerpflichtigen Person satzbestimmend ist (vgl. Art. 8 Abs. 1 StG; Art. 7 Abs. 1 DBG). Für die Ermittlung des Gesamteinkommens und -vermögens gilt kantonales Recht

(bzw. Bundesrecht für die direkte Bundessteuer). Die Verteilung bzw. Klärung der Frage, welche Einkommens- und Vermögensbestandteile durch welchen Kanton zu besteuern sind, entscheidet sich hingegen nach den Regeln des interkantonalen Steuerrechts, die massgeblich durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV entwickelt wurden. Im Rahmen der Steuerauscheidung werden die einzelnen positiven oder negativen Elemente daraufhin bemessen (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 22 N. 1 f.; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 75; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, S. 26 ff., 55 f.; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 154 f.). Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird im interkantonalen Verhältnis am Geschäftsort besteuert und am Hauptsteuerdomizil satzbestimmend berücksichtigt. Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit anderen Einkünften im Kanton des Geschäftsorts zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse trägt das Hauptsteuerdomizil zu Lasten der dort steuerbaren Einkünfte (vgl. BGer 2C_396/2011 vom 26.4.2012 E. 2.2; Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15.3.2007 über die Ver-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 8 meidung von Ausscheidungsverlusten Ziff. 3.1.1, abrufbar unter: <www.steuerkonferenz.ch>, Rubriken «Dokumente/Kreisschreiben»; Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 18 N. 32 ff.; Philipp Betschart, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 24 N. 29; Daniel de Vries Reilingh, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 26 N. 21; Peter Locher, a.a.O., S. 79 f., 84 ff.).

E. 4.1

Der Beschwerdeführer ist seit 1987 als Rechtsanwalt und Notar in eigenen Räumlichkeiten in Solothurn tätig. Für die Jahre 2010 bis 2018 wies er unter anderem folgende Geschäftszahlen aus (Beträge in CHF; vgl.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 14 Vernehmlassungen der StV vom 7.1.2019 S. 4, Vorakten StV [act. 4B] pag. 219 ff., 266 ff.; Steuererklärung 2018 Formular 9, Vorakten StV [act. 4A1] pag. 119): Jahr Umsatz Personalaufwand steuerbarer Erfolg 2010 141'730 56'000 29'000 2011 80'000 53'000 -29'000 2012 74'000 50'000 -26'000 2013 59'000 35'000 -26'000 2014 60'000 26'000 -17'000 2015 24'000 25'000 -34'000 2016 (Periode 1) 2'750 1'962 -2'534 2016 (Periode 2) 27'554 23'109 -33'722 2017 45'889 20'117 -14'514 2018 43'399 20'880 -17'721 Der Beschwerdeführer erzielt mit seiner Tätigkeit seit 2011 Verluste. Auch der Umsatz ist deutlich zurückgegangen von Fr. 141'730.-- im Jahr 2010 auf Fr. 24'000.-- im Jahr 2015. Zwar hat der Beschwerdeführer auch seinen Personalaufwand stetig gesenkt; weiter konnte er den Umsatz 2017 und 2018 wieder etwas steigern. Auch so fiel aber der steuerbare Erfolg weiterhin klar negativ aus. Neben den Personalausgaben setzten sich die Aufwendungen des Beschwerdeführers 2016 insbesondere zusammen aus Miet- und Fahrzeugkosten, Abschreibungen auf dem Fahrzeug und der Büroeinrichtung, «übrigen Berufsauslagen» für auswärtige Verpflegung und Getränkebedarf im Büro, Versicherungskosten sowie Ausgaben für Kommunikationsmittel und Fachliteratur (vgl. Übersichten Berufsauslagen 2016, Vorakten StV [act. 4B] pag. 44a, 124a). Als Nachweis

für diese Aufwendungen reichte der Beschwerdeführer der Steuerverwaltung Abrechnungen zu den eigenen Büroräumlichkeiten, Lohnausweise von zwei Mitarbeiterinnen, Abrechnungen der Ausgleichskasse des Kantons Solothurn, Unterlagen betreffend das geschäftlich genutzte Fahrzeug, eine Prämienabrechnung für eine Unfallversicherung sowie Belege betreffend die Mehrwertsteuer ein (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 96, 171-186). Erträge vereinnahmte der Beschwerdeführer 2016 gemäss eigenen Angaben mit Honoraren und Kostenvorschüssen sowie Autorenentschädigungen von geringem Umfang (vgl. Umsatzliste 2016,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 15 Vorakten StV [act. 4B] pag. 188). Genauere Angaben bzw. Hinweise zu den erwirtschafteten Erträgen und den damit abgegoltenen Leistungen sind den Akten nicht zu entnehmen. Belege hierzu, insbesondere anonymisierte Debitorenrechnungen, hat der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung durch die Steuerverwaltung im ersten und zweiten Rechtsgang nicht eingereicht (vgl. Schreiben StV vom 18.4.2018, 31.5.2018, 15.6.2018, 14.1.2020, 2.3.2020, Vorakten StV [act. 4B] pag. 94 f., 164 f., 191, 239 f. bzw. 289 f., 244 ff. bzw. 294 ff.). Neben den Erträgen aus der geltend gemachten Tätigkeit erwirtschaftete der Beschwerdeführer 2016 Nettoerträge von Fr. 10'262.-- aus Wertschriften; weiter bezog er Rentenleistungen in der Höhe von insgesamt Fr. 98'958.-- (Fr. 4'414.-- [Periode 1] + Fr. 94'544.-- [Periode 2]) und erhielt Erträge aus der Erbengemeinschaft seiner verstorbenen Ehefrau von Fr. 11'184.--. Er verfügte zudem über ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'374'587.--, wovon Fr. 1'059'178.-- Wertschriftenvermögen (vgl. Einspracheentscheide vom 20.5.2020, Vorakten StV [act. 4B] pag. 250 ff., 300 ff.).

E. 4.2

Die StRK hat eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers verneint. Sie hat erwogen, angesichts der Entwicklung der Umsatzzahlen und auch des 2016 erzielten Umsatzes sei die Steuerverwaltung zu Recht davon ausgegangen, dass keine aktive Geschäftstätigkeit mehr vorliege, die sich zur Gewinnerzielung eigne. Dies werde durch die seit 2011 bestehende Verlustsituation bestätigt, die im Übrigen ein klares Indiz für die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers im Rahmen seiner Tätigkeit sei. Dafür spreche auch, dass der Beschwerdeführer angesichts bezogener Rentenleistungen und einem namhaften Vermögen für seine Lebenshaltung nicht auf einen positiven Geschäftserfolg aus seiner Tätigkeit angewiesen gewesen sei. Es bestünden keine Anzeichen, dass sich die Verlustsituation in Zukunft ändern könnte, was auch die Verluste in den Jahren 2017 und 2018 zeigten. Die Einwände des Beschwerdeführers und die von ihm eingereichten Belege änderten daran nichts. So könne er mit den Lohnausweisen für zwei Mitarbeiterinnen nicht nachweisen, dass die ausgerichteten Entschädigungen und Sozialversicherungsbeiträge in Zusammenhang mit der geltend gemachten Tätigkeit stünden. Auch der 2017 und 2018 gesteigerte Umsatz und die reduzierten Aufwendungen hätten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 16 bloss zu tieferen, aber immer noch erheblichen Verlusten geführt (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2 f.).

E. 4.3

Der Beschwerdeführer stellt sich hingegen auf den Standpunkt, er erfülle alle von der Rechtsprechung für eine selbständige Erwerbstätigkeit verlangten Kriterien, indem er seit 1987 in Solothurn als Rechtsanwalt und Notar in eigenen Geschäftsräumen tätig sei, Personal beschäftige, sowie Löhne, Sozialversicherungsbeiträge und Mehrwertsteuer bezahle. Daran ändere nichts, dass er seine Tätigkeit altersbedingt reduziert habe. Er handle auch zweifellos mit Gewinnerzielungsabsicht. Seine finanzielle Situation spreche nicht dagegen. Die Absicht zur Gewinnerzielung setze nicht notwendigerweise einen steuerbaren Ertrag voraus, sondern könne auch gegeben sein, wenn die Kosten gesenkt sowie der Umsatz gesteigert und dadurch Verluste reduziert oder vermieden würden. Genau das habe er seit 2010 stetig getan, was sich auch an den nur noch geringen, von den steuerbaren Einkünften im Kanton Bern abzuziehenden Verlusten von Fr. 1'314.-- im Jahr 2017 und Fr. 4'521.-- im Jahr 2018 zeige. Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung habe er alle zweckdienlichen Unterlagen eingereicht. Aus den Belegen in den Akten sowie seinen Ausführungen ergebe sich ohne weiteres, dass er 2016 sowie auch weiterhin selbständig erwerbstätig (gewesen) sei (vgl. Beschwerden S. 12 ff.).

E. 5.1

Die StRK hat insbesondere geprüft, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Für die Abgrenzung zu einer steuerlich nicht als selbständig zu qualifizierenden Tätigkeit ist das Vorhandensein einer Gewinnstrebigkeit in subjektiver und objektiver Hinsicht entscheidend (vgl. vorne E. 3.2). Zur subjektiven Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers ist Folgendes festzuhalten:

E. 5.1.1

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer mit seiner Tätigkeit in den Jahren 2011 bis 2018 durchwegs Verluste in (gemessen am Umsatz) nicht unerheblichem Umfang erlitten hat. Dabei ist unbeachtlich, dass vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 17 im Kanton Bern steuerbaren Einkommen gemäss dem Beschwerdeführer «2017 nur ein Verlust von Fr. 1'314.-- und 2018 von Fr. 4'521.--» abzuziehen wäre, da der restliche Geschäftsverlust mit Liegenschaftserträgen im Kanton Solothurn verrechnet werden könnte (vgl. Beschwerden S. 7, 13). Für die Frage der Gewinnabsicht ist eine allfällige Verrechnung des Verlusts mit Erträgen aus dem Privatvermögen in einem anderen Kanton nicht von Bedeutung. Auch der vom Beschwerdeführer erzielte Umsatz ist nach 2010 erheblich zurückgegangen. Zwar konnte der Beschwerdeführer gleichzeitig den Personalaufwand senken sowie 2017 und 2018 seine Einkünfte wieder etwas steigern. Ein positives Geschäftsergebnis vermochte er dennoch nicht zu erzielen. Von einer wirtschaftlichen Trendwende oder einer klar positiven Entwicklung kann nicht die Rede sein. Die Umsatz- und insbesondere die Erfolgswerte sprechen daher gegen eine Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers. Anders als er meint, reicht für die Annahme einer solchen nämlich nicht aus, Verluste bloss reduzieren oder vermeiden zu wollen, wie er es in den vergangenen Jahren offenbar anstrebte (vgl. vorne E. 4.3). Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben aufgrund seines Alters nicht mehr jedes Mandat annimmt bzw. annehmen kann, führt zu keiner anderen Würdigung der Geschäftszahlen. Eine Gewinnabsicht muss auch bei Fortsetzung einer

angestammten Berufstätigkeit weiterhin vorhanden sein, damit eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Zwar kann der Beschwerdeführer den Auslastungsgrad seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar selbstverständlich frei wählen, mit fortschreitendem Alter reduzieren und allenfalls bloss noch laufende Mandate abschliessen. Falls infolge dessen jedoch der Umsatz zurückgeht und sich eine mehrjährige Verlustperiode einstellt, muss er sich entgegenhalten lassen, dass ihm unter Würdigung der konkreten Umstände die Gewinnstrebigkeit abgesprochen bzw. davon ausgegangen wird, dass eine wirtschaftlich handelnde Drittperson, der es um eine gewinnbringende Erzielung von Erwerbseinkommen geht, unter vergleichbaren Umständen wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung der Tätigkeit abgesehen hätte, mithin das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus steuerrechtlicher Sicht nach einer gewissen Beobachtungszeit verneint wird.

E. 5.1.2

Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer aus den Geschäftsausgaben von insgesamt rund Fr. 70'000.-- für das Jahr 2016,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 18 die er unter anderem für Miet- und Fahrkosten, Lohnzahlungen sowie für Sozialversicherungsbeiträge geltend macht (vgl. vorne E. 4.1). Sie mögen zwar zeigen, dass der Beschwerdeführer weiterhin einer gewissen geschäftlichen Tätigkeit nachgegangen ist. Dies ändert jedoch nichts an der seit 2011 bestehenden Verlustsituation, die gegen eine Gewinnabsicht spricht. Wie die StRK zudem erwogen hat, belegen die eingereichten Lohnausweise nicht ohne weiteres, dass die ausgerichteten Entschädigungen und die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge mit der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Tätigkeit zusammenhängen (vgl. vorne E. 4.2). Auch die geltend gemachten Erträge sind in den Akten nur ungenügend dokumentiert. So ist mangels entsprechender Unterlagen, insbesondere (anonymisierter) Debitorenrechnungen, nicht klar, wie sich die Einkünfte zusammensetzten und was für Leistungen im Rahmen wie vieler Mandate der Beschwerdeführer erbracht hat. Entgegen seiner Ansicht lassen sich diese Angaben den vom ihm erstellten Umsatzlisten nicht entnehmen, die lediglich Datum und Betrag der Einkünfte nennen. Die Listen belegen auch nicht, dass die Einnahmen tatsächlich erzielt wurden. Der Beschwerdeführer hat es unterlassen, zu seinen Aufwendungen und Erträgen – wie von der Steuerverwaltung verlangt – weitere Unterlagen einzureichen und seine Tätigkeit sowie diejenige seiner Mitarbeiterinnen zu erläutern. Er kann sich der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht mit dem Argument entziehen, dass die bereits eingereichten Dokumente für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit genügen und es ihm unmöglich und unzumutbar gewesen sei, weitere Unterlagen einzureichen. Gestützt auf die gesetzliche Mitwirkungspflicht nach Art. 167 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG kann die Veranlagungsbehörde von der steuerpflichtigen Person alle Auskünfte und Unterlagen verlangen, die für deren Veranlagung von Bedeutung sein können, vorausgesetzt, dass sie keinen unzumutbaren Aufwand bedingen (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.5; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 126 N. 18 ff.). Ob die eingeforderten Unterlagen für das Beweisverfahren notwendig sind oder nicht, hat somit nicht der Beschwerdeführer zu entscheiden, sondern liegt im Ermessen der Steuerverwaltung. Es ist zudem nicht ersichtlich, inwiefern es dem Beschwerdeführer nicht möglich oder unzumutbar gewesen sein soll, insbesondere anonymisierte Debitorenrechnungen und die Arbeitsverträge seiner Mitarbeiterinnen einzureichen sowie Angaben zu deren

Arbeitstätigkeit zu machen, um die geltend gemachten Er-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 19 träge, Aufwendungen und Tätigkeiten (genauer) zu belegen. Einzig in Bezug auf das eingeforderte Fahrtenbuch für die Jahre 2016 bis 2018 führt der Beschwerdeführer näher aus, dass er ein solches nicht mehr erstellen könne (vgl. Beschwerden S. 5). Nach dem Gesagten stützten die Vorinstanzen für die Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers zulässigerweise insbesondere auf die vom ihm geltend gemachten Umsatz- und Erfolgszahlen der Jahre 2010 bis 2018 ab. Diese zeigen, dass der Beschwerdeführer während vieler Jahre namhafte Verluste erlitten hat und eine klare Veränderung der Situation nicht zu erwarten ist. Mit Blick auf die Rechtsprechung ist daher nicht zu beanstanden, dass die StRK die mehrjährige und auch nach 2016 andauernde Verlustsituation als gewichtiges Indiz für eine fehlende Gewinnabsicht im Steuerjahr 2016 gewürdigt hat.

E. 5.1.3

Die StRK hat bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht neben der Verlustsituation auch die weiteren Umstände des Einzelfalls berücksichtigt. Dabei hat sie zutreffend erwogen, dass der Beschwerdeführer, der 2009 das ordentliche Rentenalter erreicht hat, seinen Lebensunterhalt vorab aus den erheblichen Rentenleistungen von Fr. 98'958.-- (2016) und den Wertpapiernerträgen von Fr. 10'262.-- (2016) bestreiten sowie gegebenenfalls auf ein Nettovermögen von Fr. 1'374'587.-- (2016) zurückgreifen konnte, weshalb er nicht auf Erträge aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar angewiesen war. Dies spricht praxisgemäss ebenfalls gegen eine Gewinnabsicht (vgl. vorne E. 3.3). Im Übrigen ist nicht anzunehmen, dass es sich bei der Verlustperiode seit 2011 um die Liquidationsphase des Geschäfts des Beschwerdeführers für das Inkasso der ausstehenden Debitoren und die Verwertung der Aktiven handelt. Das macht auch der Beschwerdeführer selber nicht geltend, weshalb hierfür auf die weiteren Ausführungen der Steuerverwaltung verwiesen wird (vgl. Vernehmlassung vom 31.8.2020 S. 6, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 55 ff.). Nach dem Gesagten hat die StRK für das Steuerjahr 2016 die Absicht der Gewinnerzielung und damit die erforderliche Gewinnstrebigkeit beim Beschwerdeführer zu Recht verneint.

E. 5.2

Anders als der Beschwerdeführer meint, spricht ihm die StRK (wie bereits die Steuerverwaltung) sodann nicht einfach jegliche aktive Geschäftstätigkeit ab, sondern allein eine solche, die sich zur Gewinnerzielung eignet (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2). Aus einem vom Beschwerde-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 20 führt eingereichtes Urteil des Bundesgerichts vom 18. Februar 2019 (BGer 2C_435/2017) ist ersichtlich, dass er in diesem Fall als Rechtsvertreter der beschwerdeführenden Personen tätig war (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 77). Weiter lassen auch die geltend gemachten Aufwendungen auf eine gewisse geschäftliche Tätigkeit schliessen (vgl. vorne E. 5.1.2). Diese Umstände sagen aber noch nichts über die für eine selbständige Erwerbstätigkeit erforderliche generelle Gewinngeeignetheit des Vorgehens (vgl. vorne E. 3.2) aus. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die StRK angesichts der jährlichen Umsätze sowie deren Entwicklung seit 2010 das Geschäft des Beschwerdeführers im Jahr 2016 (nebst dem fehlenden subjektiven Element der individuellen

Gewinnerzielungsabsicht) nicht mehr für geeignet hält, um Gewinne zu erzielen. Selbst mit der stetigen Reduktion des Personalaufwands und der Steigerung des Umsatzes in den Jahren 2017 und 2018 gelang es dem Beschwerdeführer nicht, (wieder) in die Gewinnzone vorzudringen oder zumindest ein ausgeglichenes Ergebnis zu erzielen. Eine weitergehende Analyse der Tätigkeit des Beschwerdeführers und der Kostenstruktur musste bzw. konnte die StRK aufgrund fehlender Unterlagen und Erläuterungen insbesondere zu den erzielten Erträgen nicht vornehmen. Dies hat sich der Beschwerdeführer selber zuzuschreiben, da er es trotz Aufforderung unterlassen hat, genauere Ausführungen zu machen und der Steuerverwaltung weitere Dokumente einzureichen (vgl. vorne E. 5.1.2).

E. 5.3

Zusammenfassend hat die StRK die konkreten Umstände des Falls anhand der vorhandenen Unterlagen geprüft und insbesondere angesichts der mehrjährigen, andauernden Verlustphase, der Umsatzzahlen sowie der übrigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowohl eine individuelle Gewinnabsicht des Beschwerdeführers als auch eine generelle Gewinneignetheit seiner Tätigkeit und folglich eine selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn zu Recht verneint. Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was eine andere Würdigung gebieten würde. Von einer Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV und Art. 11 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) und des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 21 ff. VRPG; Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 26 Abs. 2 KV) sowie von einer formellen Rechtsverweigerung (vgl. zum Begriff etwa BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98]; BVR 2018 S. 310 E. 3.2) kann keine Rede sein (so aber Beschwerden S. 12, 14 f.). Dabei ist festzuhalten, dass mit der steuer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 21 rechtlichen Würdigung nichts über die Bedeutung der Interessen und über die Verantwortung ausgesagt wird, die der Beschwerdeführer bei seiner Tätigkeit wahrnimmt (vgl. vorne E. 3.1, auch zum Folgenden). Die StRK hat zutreffend erwogen, dass mangels selbständiger Erwerbstätigkeit der geltend gemachte Verlust bzw. die entsprechenden Aufwendungen keinen geschäftsmässig begründeten, sondern privaten Aufwand darstellen und deshalb nicht vom übrigen Einkommen abgezogen werden können. Das gilt für den gesamten Verlust; fehlt es an der Selbständigkeit, erweisen sich sämtliche mit der Tätigkeit zusammenhängende Auslagen, d.h. auch allfällige Sozialversicherungsbeiträge, Miet- und Lohnkosten, die Mehrwertsteuer, sowie «übrige Berufsauslagen» als nicht geschäftsmässig begründet. Die Verweigerung des Abzugs verstösst auch nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV), da private Einkommensverwendung einkommenssteuerlich unbeachtlich ist (vgl. Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 16 DBG N. 22c). Schliesslich ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung bei diesem Ergebnis zutreffend die Mieterträge als Eigenmietwert und das Geschäftsvermögen als Privatvermögen qualifiziert hat (vgl. vorne Bst. A).

E. 6

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden in Bezug auf die beiden unterjährigen Steuerperioden 2016 (1.1.2016-29.1.2016 und 30.1.2016-31.12.2016) sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Eventualbegehrens als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22.09.2021, Nrn. 100.2021.47/48U, Seite 22 Demnach entscheidet der Einzelrichter:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.