

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 128 vom 9. Oktober 2014**

BE Verwaltungsgericht, 2014-10-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2014\\_128](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2014_128)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 128 du 9 octobre 2014

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 128 del 9 ottobre 2014

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern, Nachsteuer 1989-1994 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 - 100 05 6995) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558, nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 4

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (vgl. aber E. 1.3 hiernach).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführenden beantragen nebst der Aufhebung des angefochtenen Entscheids auch, das Nachsteuerverfahren «für gegenstandslos zu erklären und abzuschreiben». Dabei übersehen sie, dass eine Abschreibung dann verfügt wird, wenn sich ein Entscheid in der Sache erübrigt (Art. 39 VRPG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 39 N. 4 f.). Dies trifft hier nicht zu, verlangen die Beschwerdeführenden doch die Beurteilung der Rechtmässigkeit des angefochtenen Entscheids (vorab betreffend die Frage, ob die Verjährung eingetreten ist). Mithin ist auf ihren Hauptantrag nicht einzutreten, soweit sie die Gegenstandsloserklärung des Nachsteuerverfahrens beantragen. Nicht einzutreten ist weiter auf das Eventualbegehren, soweit die Beschwerdeführenden die

Passivierung der auf die Nachsteuern entfallenden Zinsanteile verlangen, zumal sie diesen Antrag in ihrer Beschwerdeschrift mit keinem Wort begründen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 15). Ferner ist auf den (erneuten) Antrag, die Gebühren für das Nachsteuerverfahren aufzuheben, nicht einzutreten, da die Beschwerdeführenden damit vor der StRK vollumfänglich durchgedrungen sind (vgl. vorne Bst. B) und mangels Beschwer insoweit über kein Rechtsschutzinteresse (mehr) verfügen (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 65 N. 5).

#### **E. 1.4**

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

#### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführenden rügen in formeller Hinsicht pauschal, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör (vgl. Art. 21 ff. VRPG; vgl. auch Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) sei verletzt worden, da die StRK ihre Beweisanträge allesamt abgewiesen habe (Beschwerde, Rz. 42 f.). Der Gehörsanspruch beinhaltet unter anderem das

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 5 Recht der Betroffenen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und sich zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BVR 2012 S. 28 E. 2.3.1). Die Behörde darf aber von der Beweisabnahme absehen und Beweisanträge ablehnen, wenn sich in antizipierter Beweiswürdigung ergibt, dass ein Beweis nicht geeignet ist, das Beweisergebnis zu verändern oder den Entscheid zu beeinflussen. Sie verfügt in dieser Hinsicht über einen grossen Ermessensspielraum (BVR 2013 S. 543, nicht publ. E. 2.1 [VGE 2012/86 vom 9.1.2013], 2012 S. 252 E. 3.3.3; BGE 136 I 229 E. 5.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 18 N. 8 ff.). Vorliegend hat die StRK für die gestellten Beweisanträge je einzeln begründet, wieso sie diese abgewiesen hat (angefochtener Entscheid, E. 8.2, 9.3, 16.6 und 16.7). Inwiefern sie dabei ihr Ermessen pflichtwidrig gehandhabt bzw. Gehörsansprüche der Beschwerdeführenden verletzt haben sollte, ist weder ersichtlich noch substantiiert geltend gemacht. In der Abweisung der Beweisanträge der Beschwerdeführenden durch die StRK kann mithin keine Rechtsverletzung erblickt werden.

#### **E. 2.2**

In formeller Hinsicht äussern sich die Beschwerdeführenden ferner einlässlich dazu, weshalb die Vorinstanz einen Zwischenentscheid über die Frage, ob die Verjährung eingetreten ist, hätte fällen können bzw. sollen (Beschwerde, Rz. 29 ff.). Sie rügen insoweit jedoch keine Rechtsverletzung, weshalb auf ihre entsprechenden Vorbringen nicht weiter einzugehen ist. Es ist denn auch nicht ersichtlich, inwiefern sich das Vorgehen der StRK für sie nachteilig ausgewirkt haben soll.

#### **E. 2.3**

Soweit die Beschwerdeführenden am Rand auch eine Verletzung der Begründungspflicht geltend machen (Beschwerde, Rz. 17 f.), sind ihre Vorbringen nicht stichhaltig: Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn die Begründung des Entscheids so abgefasst ist, dass sich die Betroffenen über dessen Tragweite ein Bild machen können. In diesem

Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung, mit jedem rechtlichen Einwand und mit jedem einzelnen Beweismittel auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BVR 2013 S. 407 E. 3.2, 2012 S. 326 E. 4.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5 f.; vgl. auch BGE 138 I 232 E. 5.1, 134 I 83 E. 4.1). Der angefochtene Entscheid genügt diesen gesetzlichen Begründungsanforderungen ohne weiteres, hat die StRK doch die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 6 Verjährungsproblematik ausführlich behandelt und dabei auf die einschlägige verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung hingewiesen (angefochtener Entscheid, E. 4). Sie ist nicht verpflichtet, sich in diesem Zusammenhang zu allen Einzelaspekten der beschwerdeführerischen Vorbringen, wie etwa dem Grundsatz von Treu und Glauben, zu äussern. Der Hinweis der Beschwerdeführenden auf unlautere Motive der Vorinstanz ist zudem rein spekulativ und findet in den Akten keinerlei Stütze.

### **E. 3**

Im Streit liegen Nachsteuern der Steuerperioden 1989/1990 bis 1993/1994, wobei die Vorinstanz entschieden hat, die Ansprüche der Steuerverwaltung seien nicht verjährt. Die Beschwerdeführenden machen demgegenüber geltend, es sei die Verjährung eingetreten.

#### **E. 3.1**

Zu beurteilen sind Steueransprüche, die vor dem 1. Januar 2001 entstanden sind. Gemäss Art. 287 Abs. 1 StG gelangen deshalb noch die materiellrechtlichen Bestimmungen des bis zum 31. Dezember 2000 gültigen alten Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) zur Anwendung. In verfahrensmässiger Hinsicht gilt demgegenüber das neue Recht (BVR 2004 S. 110 E. 2.1, 2003 S. 315 E. 2.1), was auch für die Bestimmungen über die Nachsteuerpflicht zutrifft, soweit diese nicht Bestand und Umfang des Steueranspruchs, sondern Zulässigkeit und Verfahren der Nachsteuer regeln (VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 2.1; Vallender/Looser, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 151 DBG N. 2). Zu beachten ist weiter, dass das Institut der Verjährung im öffentlichen Recht – anders als im Privatrecht – unmittelbar den Bestand der Forderung beschlägt (BGE 133 II 366 E. 3.3) und vom Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung zum materiellen Recht gezählt wird (BGE 138 II 169, nicht publ. E. 2.2 [BGer 2C\_137/2011 vom 30.4.2012], 126 II 1 E. 2a; vgl. auch Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 282 f.). Gleiches gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts für die Verwirkung des Rechts zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens und die Verjährung von Nachsteuern, da es sich bei Letzteren nicht um eine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern um eine zusätzlich zu diesem geschuldete «Mehrsteuer» handelt. Bezüglich der zeitlichen Begrenzung des Steueranspruchs sind keine qualitativen Unterschiede

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 7 auszumachen, so dass im Bereich der Nachsteuern gestützt auf Art. 287 Abs. 1 StG die altrechtlichen Verjährungs- und Verwirkungsregeln anwendbar sind, wenn wie hier ein Steueranspruch im Streit liegt, der materiell noch nach dem alten Steuergesetz zu beurteilen ist (VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom

28.6.2013], 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 2.2 f. mit Hinweisen). – Allerdings gehen die Beschwerdeführenden davon aus, dass die Verjährungsregelung des neuen Rechts gilt, da Art. 287 Abs. 2 StG für Steuerwiderhandlungen die Anwendung von Art. 216 ff. StG vorschreibe. Das alte Steuergesetz unterscheide verfahrensmässig nicht zwischen Nach- und Strafsteuer, sodass es sich bei der Verjährung der Nachsteuer um eine Frage des Steuerstrafrechts handle. Diese Auffassung vermag indes nicht zu überzeugen: Die Nachbesteuerung bildet, einschliesslich der zugehörigen Verjährungsfristen, Teil der materiellrechtlichen Regelung jenes Steueranspruchs, zu dem die allenfalls geschuldete «Mehrsteuer» hinzukommt. Es handelt sich dabei um einen Steueranspruch, der vor dem 1. Januar 2001 entstanden ist und für dessen Beurteilung Art. 287 Abs. 1 StG die Bestimmungen des aStG anwendbar erklärt. Dass Art. 175 Abs. 2 Satz 2 aStG (in der Fassung vom 28.6.1964 [GS 1964 S. 164]) für verschiedene Aspekte des Nachsteuerverfahrens auf die Regelung betreffend Strafsteuern verweist, ist unerheblich und ändert nichts daran, dass der Vorbehalt von Art. 287 Abs. 2 StG zugunsten des geltenden Steuerstrafrechts nur die wegen Steuerdelikten allenfalls zu verhängenden Sanktionen erfasst (vgl. zur Verjährung von Strafsteuern VGE 2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2). Im Übrigen scheint es ohnehin widersprüchlich, wenn die Beschwerdeführenden die vom geltenden Recht vorgesehene Anwendung neuen Rechts mit der Ausgestaltung des aStG begründen wollen.

### **E. 3.2**

Gemäss Art. 175 Abs. 2 aStG (in der Fassung vom 28.6.1964 [GS 1964 S. 164]) erlischt das Recht, das Nachsteuerverfahren (unabhängig von einer Hinterziehung) einzuleiten, fünf Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode, für welche die zu wenig entrichtete Steuer geschuldet wird (sog. Einleitungsverwirkung; vgl. Micheal Beusch, a.a.O., S. 318; VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 2.4 mit Hinweis). In Hinterziehungsfällen nach Art. 173 und 174 aStG wird die Nachsteuer demgegenüber zusätzlich zur Strafsteuer erhoben (Art. 175 Abs. 3 aStG in der Fassung vom 29.9.1968 [GS 1968 S. 216]), wobei diesfalls die für die Strafsteuer vorgesehene längere zehnjährige Einleitungsfrist auch für das Nachsteuerverfahren gilt (Art. 175 Abs. 2 Satz 2 in der Fassung vom 28.6.1964 [GS 1964 S. 164] i.V.m. Art. 182

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 8 Abs. 2 aStG in der Fassung vom 11.2.1974 [GS 1974 S. 93]; BVR 2002 S. 558 E. 2a f. mit Hinweis auf Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 175 Ziff. 4 und Art. 182 Ziff. 2; VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 2.4; VGE 19374 vom 17.6.1996, E. 2). Vorliegend ist die Vorinstanz zum Schluss gekommen, es finde die zehnjährige Verwirkungsfrist Anwendung, was die Beschwerdeführenden ausdrücklich anerkennen (Beschwerde, Rz. 20). Zu Recht, kann doch hier mit der Vorinstanz eine Parallele zur Sachlage gezogen werden, wie sie zum in BVR 2002 S. 558 publizierten Urteil geführt hat: Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens stand vorliegend ebenfalls im Zusammenhang mit dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung. Die Steuerverwaltung leitete deshalb gleichzeitig ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die Beschwerdeführenden ein, wobei diese Verfahren gemeinsam geführt und erst getrennt wurden, als der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. August 2005 die Überweisung des Steuerstrafverfahrens an ein ordentliches Strafgericht verlangte (vgl. Art. 225 Abs. 1 StG in der ursprünglichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124]). Dem Strafverfahren wurde schliesslich wegen Eintritts der

Verjährung keine weitere Folge gegeben (vgl. Entscheid des Regionalgerichts Bern-Mittelland vom 13. Januar 2011; act. 3A, pag. 179 ff., 172). Im Fall, der dem erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichts zugrunde lag, konnte nach dem Hinschied des Steuerpflichtigen ebenfalls kein Steuerstrafverfahren mehr geführt werden und dennoch wurde auf das Nachsteuerverfahren die zehnjährige Frist gemäss Art. 182 Abs. 2 aStG angewandt. Die StRK hat damit zu Recht unter Verweis auf BVR 2002 S. 558 die zehnjährige Einleitungsverjährungsfrist als massgebend erachtet; es ist mit ihr festzuhalten, dass die Frist mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens am 17. Dezember 1999 (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 17.12.1999, act. 3D, Ordner ESN 40220/99 A+B Band 1a, A. \_\_\_\_\_) bezüglich allen drei betroffenen Veranlagungsperioden gewahrt worden ist (angefochtener Entscheid, E. 4.6).

### **E. 3.3**

Das alte Steuergesetz bestimmt zwar in Art. 175 Abs. 2 bzw. Art. 182 Abs. 2 die Frist, welche für die Verfahrenseinleitung einzuhalten ist, nicht aber jene, innerhalb derer das eingeleitete Nachsteuerverfahren abzuschliessen ist (Veranlagungsverjährung); ferner sieht es auch keine absolute Verjährung des Steueranspruchs vor. Immerhin erfährt die Verjährungsfrist, welche für den Bezug der rechtskräftig veranlagten Steuer im Widerhandlungsverfahren gilt (Bezugsverjährung), mittels Verweisung auf die Regelung des ordentlichen Veranlagungsverfahrens eine gesetzliche Normierung (vgl. Art. 184 Abs. 2 i.V.m. Art. 163 Abs. 1 aStG in der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 9 Fassung vom 7.2.1990 [GS 1990 S. 149 und 146] bzw. Art. 187 Abs. 2 aStG in der Fassung vom 5.2.1986 [GS 1986 S. 87] i.V.m. Art. 163 Abs. 1 aStG [ursprüngliche Fassung]). Das Vorgehen des Gesetzgebers betreffend die Bezugsverjährung legt nahe, hinsichtlich der Veranlagungsverjährung ebenfalls auf das zurückzugreifen, was im ordentlichen Veranlagungsverfahren gilt: Auch dieses kennt im Bereich der Veranlagungsverjährung eine Gesetzeslücke, welche gemäss ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts mittels analoger Anwendung der fünfjährigen Frist für die Bezugsverjährung zu füllen ist (vgl. BVR 1984 S. 149 E. 5; MBVR 1972 S. 207 E. 2 S. 215 f.; VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 3.2 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013], mit Hinweisen). Für das Nachsteuerverfahren bedeutet dies, dass die Steuerverwaltung nach dessen Einleitung innert fünf Jahren eine Nachsteuerverfügung zu erlassen hat, ansonsten sie ihres Steueranspruchs verlustig geht. Dabei handelt es sich um eine Verjährungsfrist, die durch Einforderungshandlungen im Sinn von Art. 163 Abs. 2 aStG unterbrochen werden kann (VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 2.5, 22386 vom 15.12.2005, E. 4.3, 21413 vom 20.6.2002, in NStP 2002 S. 73 E. 2d, 2012/116 vom 24.6.2013, E. 2.3). Zwar verweist Satz 1 dieser Bestimmung (sowohl in der ursprünglichen Fassung als auch in jener vom 7.2.1990) sinngemäss auf Art. 135 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220). Es kann indes offenbleiben, ob es mit Blick darauf eines prozessleitenden Entscheids, eines Zwischenentscheids oder eines Endentscheids bedurft hätte, um eine Unterbrechung der Verjährungsfrist zu bewirken, wie die Beschwerdeführenden meinen (vgl. Beschwerde, Rz. 22). Gemäss Art. 163 Abs. 2 Satz 2 aStG wird die Verjährung nämlich ausserdem durch «jede Einforderungshandlung» unterbrochen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist für die Konkretisierung dieses Begriffs auf die bundesgerichtliche Praxis zur Einforderungshandlung gemäss Art. 128 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940

über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) zurückzugreifen (VGE 21413 vom 20.6.2002, in NStP 2002 S. 73 E. 2e, 22118 vom 16.12.2005, E. 3.2). Danach genügt aus Gründen der Rechtssicherheit und der Transparenz jede Handlung, die der steuerpflichtigen Person den Willen der Behörden kundtut, weiterhin auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuarbeiten (BGE 126 II 1 E. 2f); es reichen gar Erklärungen aus, deren Zweck sich in der Unterbrechung des Verjährungsablaufs erschöpfen (vgl. etwa BGer 2C\_587/2009 vom 28.4.2010, E. 3.2). Die Steuerverwaltung leitete das Nachsteuerverfahren gegen die Beschwerdeführenden am 17. Dezember 1999 ein. Seither sind nebst den ergangenen Verfügungen und Entscheiden regelmässig wirksame Unterbrechungshandlungen durch die Steuerverwaltung erfolgt, so dass die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 10 relative Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten ist. Es kann diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen der StRK verwiesen werden, die von den Beschwerdeführenden nicht substantiiert bestritten werden (angefochtener Entscheid, E. 4.9).

### **E. 3.4**

Das alte Steuergesetz bestimmt keine absolute Verjährungsfrist, innert der das Nachsteuerverfahren spätestens (rechtskräftig) abzuschliessen wäre. Das Bundesgericht hat Steuergesetze, in denen eine Regelung der absoluten Veranlagungsverjährung fehlt, grundsätzlich nicht als lückenhaft beanstandet. Zu beachten ist allerdings, dass das geltende Recht nunmehr eine absolute Befristung des Rechts kennt, eine Nachsteuer festzusetzen (vgl. Art. 207 Abs. 3 StG). Aus Gründen der Rechtsgleichheit wäre es stossend, wenn altrechtliche Steuern auch dann noch veranlagt werden könnten, wenn Steuerforderungen, die unter dem neuen Recht entstanden sind, bereits absolut verjährt wären. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung lässt sich eine solche Ungleichbehandlung durch die Übernahme der allgemeinen Regel vermeiden, wonach eine neu eingeführte Verjährungsfrist im Zeitpunkt, in dem die einschlägige Gesetzesbestimmung in Kraft tritt, auch für alle altrechtlichen Forderungen zu laufen beginnt (BGE 126 II 1 E. 3; vgl. auch BGer 2C\_267/2010 vom 8.4.2011, E. 4.4, 2A.100/2007 vom 5.12.2008, in StE 2009 B 24.4 Nr. 77 E. 2.4, 2P.92/2005 und 2A.145/2005 vom 30.1.2006, in StR 61/2006 S. 523 E. 4.2; vgl. auch VGE 22373 vom 27.12.2006, E. 6.2). Gemäss diesen Grundsätzen, welche das Verwaltungsgericht bereits auf die vorliegende Konstellation übertragen hat (vgl. VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 3.2 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013]), wird die absolute Veranlagungsverjährung für sämtliche noch nach dem aStG zu beurteilenden Nachsteuerforderungen per 1. Januar 2016 eintreten: Das neue Recht, das in Art. 207 Abs. 3 StG für Nachsteuern eine absolute Veranlagungsverjährungsfrist von 15 Jahren vorsieht, ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten, so dass die ab diesem Zeitpunkt für sämtliche altrechtlichen Forderungen laufende Frist am 31. Dezember 2015 enden wird (vgl. auch angefochtener Entscheid, E. 4.9).

### **E. 3.5**

Nach dem Gesagten ist die Verjährung bezüglich der streitigen Nachsteuern noch nicht eingetreten, auch wenn dem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung aus den gleichen Veranlagungsperioden wegen bereits eingetretener Verjährung keine weitere Folge gegeben wurde. Die Beschwerdeführenden übersehen insoweit, dass sich die Verjährung der Nachsteuern nach andern Bestimmungen richtet als jene der Steuerbusse, da insoweit gestützt auf Art. 287 Abs. 2 StG neues Recht anwendbar ist (hierzu ausführlich VGE

2013/380/381 vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 11 E. 2). Weiter ist das von ihnen angerufene, in BVR 2003 S. 433 publizierte Urteil nicht relevant, ging es darin doch mit der Zulässigkeit einer Verfassenssistierung um rein prozessrechtliche Fragen (und beruhten die Erwägungen des Verwaltungsgerichts zur Verjährungsfrist auf anderen als den hier anwendbaren Normen). Ferner ist die Regelung von Art. 53 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) auf die vorliegende Streitigkeit nicht anwendbar. Die einverlangte Nachsteuer betrifft Steuerperioden vor dem Inkrafttreten des StHG am 1. Januar 1993 bzw. solche, die in die achtjährige Übergangsfrist fallen, die den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG zur Anpassung ihrer Steuergesetze offen stand. Für Steuerperioden vor 2001 entfaltet Art. 53 StHG – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden – keine Wirkung, auch nicht hinsichtlich der absoluten Veranlagungsverjährung. Die Beschwerdeführenden verweisen sodann auf eine Literaturstelle, wonach eine im neuen Recht eingeführte Frist die rechtsanwendende Behörde nicht davon entbinde, durch Lückenfüllung zu ermitteln, nach welcher Dauer eine Forderung unter altem Recht verjähren oder verwirken würde. Sei die Forderung nach dieser richterrechtlichen Frist bereits verjährt oder verwirkt, so lebe sie durch die neu eingeführte Frist nicht wieder auf. Sei die Forderung nach der richterlichen Regel noch nicht verjährt oder verwirkt, so sei die unter altem Recht verstrichene Dauer an die neurechtliche Frist – beginnend ab ihrem Inkrafttreten – anzurechnen (vgl. Thomas Meier, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, Diss. Freiburg 2013, S. 339 f.; Beschwerde, Rz. 27). Die zitierte Literaturstelle ist hier bereits darum nicht einschlägig, weil sie auf der Annahme des Autors beruht, dass das Fehlen einer Verjährungs- oder Verwirkungsfrist eine echte Lücke darstellt. Für die absolute Verjährung von einfachen Steuerforderungen geht das Bundesgericht aber gerade nicht von einer Lücke, sondern von qualifiziertem Schweigen des Gesetzgebers aus (BGE 126 II 1 E. 3). Die Anwendung neurechtlicher (absoluter) Verjährungsfristen auf altrechtliche Steuerforderungen ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts erfolgt denn auch aus Gründen des Rechtsgleichheitsgebots. Hingegen käme die Anrechnung der bereits unter Geltung des alten Rechts verstrichenen Dauer an die neurechtliche Verjährungs- oder Verwirkungsfrist im Ergebnis einer Lückenfüllung gleich, die bei qualifiziertem Schweigen ausgeschlossen ist (BVR 2011 S. 249, nicht publ. E. 5.2.1 [StE 2011 B 11.2 Nr. 9, VGE 2009/388 vom 19.10.2010]; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 25 N. 7 ff.). Schliesslich genügt die dargelegte Verjährungsregelung den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die sich für die zeitliche Begrenzung des Nachsteueranspruchs aus

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 12 dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV und Art. 11 Abs. 2 KV) bzw. dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 10 Abs. 1 KV) ergeben (vgl. vorne E. 3.4).

### **E. 3.6**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Veranlagungsverjährung der Nachsteuern für die Steuerperioden 1989/1990 bis 1993/1994 (noch) nicht eingetreten ist. Die Beschwerde erweist sich daher im Hauptstandpunkt als unbegründet, soweit sie zulässig ist (vgl. vorne E. 1.3).

## **E. 4**

Nachdem feststeht, dass die Nachsteuern der Steuerperioden 1989/1990 bis 1993/1994 nicht verjährt sind, ist mit Blick auf den Eventualantrag zu prüfen, ob ihre Erhebung rechtmässig ist. Wie gesehen handelt es sich dabei um eine verfahrensrechtliche Frage, die gestützt auf das geltende Recht zu beantworten ist (vgl. vorne E. 3.1).

### **E. 4.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 206 Abs. 1 StG). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG gelten in der Regel solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist in der Regel der Aktenstand bei der Eröffnung des Veranlagungsentscheids massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (zum Ganzen BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; VGE 23423 vom 25.1.2010, in StE 2010 B 97.42 Nr. 2 E. 3.1 mit Hinweisen; VGE 2010/381/382 vom 8.8.2012, in NStP 2012 S. 107 E. 4.3; vgl. auch BGer 2C\_533/2010 und 2C\_534/2010 vom 16.2.2011, in StR 66/2011 S. 694 E. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 151 N. 17). – Vorliegend anerkennen die Beschwerdeführenden ausdrücklich, dass die Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 13 Einleitung des Nachsteuerverfahrens gerechtfertigt war (Beschwerde, Rz. 38). Sie bestreiten jedoch, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt sind und dass die Steuerfaktoren «korrekt» bestimmt wurden.

### **E. 4.2**

Die StRK ist davon ausgegangen, dass sich die Voraussetzungen der Anfechtbarkeit von Ermessensveranlagungen (auch) von Steuerperioden, für die – wie hier – zumindest in materieller Hinsicht noch das aStG galt, nach neuem Recht, mithin nach Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 191 Abs. 3 StG richten. Grundsätzlich hängt die Anwendung von altem oder neuem Recht davon ab, ob die Ermessensveranlagung zum materiellen Recht oder zum Verfahrensrecht zu zählen ist (vgl. vorne E. 3.1), wobei das Verwaltungsgericht diese Frage noch nicht (ausdrücklich) entschieden hat (vgl. VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 5.1 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013], 22442 vom 22.1.2008, E. 2.1, 22792 vom 7.12.2007, E. 1.3; in VGE 21872 vom 8.3.2005, E. 5.3 wurde ohne Begründung neues Recht angewandt). Soweit ersichtlich hat sich auch das Bundesgericht noch nicht abschliessend hierzu geäussert (vgl. BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013, E. 4.1, 2P.344/2005 vom 31.8.2006, in StE 2007 A 21.12 Nr. 15 E. 1.4, 2A.39/2004 vom 29.3.2005, in ASA 75 S. 329 E. 5, 2A.181/1995 vom 30.9.1997, in ASA 67 S. 409 E. 3; vgl. auch Markus Weidmann, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, in ASA 76 S. 660 f.). Die Frage kann auch vorliegend offenbleiben, weil die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen sowohl nach altem als auch nach neuem Recht erfüllt sind: Gemäss Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 174 Abs. 2 StG kommt es zur

Ermessensveranlagung, wenn sich die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermitteln lassen. Demgegenüber bestimmt Art. 133 i.V.m. Art. 122a aStG (in der Fassung vom 5.2.1986 [GS 1986 S. 84] bzw. 7.2.1990 [GS 1990 S. 139 f.]), eine Ermessensveranlagung sei vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person, obschon zur Buchführung gehalten, überhaupt keine oder zur Ermittlung der Veranlagung untaugliche Bücher vorgelegt habe. Die Beschwerdeführenden hatten für die Steuerperioden 1989/1990 bis 1993/1994 keine Steuererklärungen eingereicht und in den Jahren der Bemessungsperioden (1987 bis 1992) keine Buchhaltungsabschlüsse für die selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als [Arzt] erstellt. Im Nachsteuerverfahren reichten sie dann anstelle einer Buchhaltung für die selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers eine mit zahlreichen Unsicherheiten behaftete Zusammenstellung von annäherungsweise ermittelten Aufwand- und Ertragszahlen ein (vgl. Schreiben der C.\_\_\_\_\_ AG vom 13.5.2002 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 14 dessen Beilage 4 «Zusammenzug ER», act. 3D, Ordner ESN 40220/99 A Band 3, Register 4). Wie die StRK zutreffend ausgeführt hat, wird diese Zusammenstellung den Anforderungen an einen ordnungsgemäss erstellten Jahresabschluss nicht gerecht und kann deshalb nicht als Grundlage für die Vornahme der Veranlagung dienen (angefochtener Entscheid, E. 7.1). Angesichts dieser ungenügenden Unterlagen bestand deshalb sowohl nach altem als auch nach neuem Recht Anlass, zu einer Ermessensveranlagung zu schreiten; die Beschwerdeführenden bestreiten dies zu Recht nicht.

### **E. 4.3**

Die alt- und die neurechtliche Regelung unterscheiden sich ferner auch bezüglich der Voraussetzungen, unter denen eine Ermessensveranlagung anfechtbar ist. Zwar sind die Bestimmungen über den Rechtsschutz ohne weiteres zum formellen Recht zu zählen, was für die Anwendung der geltenden Regelung spricht. Allerdings dürfte sich die Anfechtbarkeit kaum nach neuem Recht richten können, wenn die Zulässigkeit der Ermessensveranlagung als solcher nach altem Recht zu beurteilen wäre (zu den Grenzen der sofortigen Anwendung von neuem formellem Recht vgl. auch BGer 2A.181/1995 vom 30.9.1997, in ASA 67 S. 409 E. 3). Das alte Steuergesetz kennt grundsätzlich keine Sonderbestimmungen für das Einspracheverfahren und verweist im Wesentlichen auf die einschlägigen Vorschriften des VRPG sowie die Verfahrensvorschriften zum Veranlagungsverfahren (Art. 134 Abs. 1 aStG in der Fassung vom 5.2.1986 [GS 1986 S. 84] bzw. Art. 134 Abs. 3 aStG in der Fassung vom 7.2.1990 [GS 1990 S. 142]). Demgegenüber kann eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen gestützt auf Art. 191 Abs. 3 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Das Verwaltungsgericht hat in diesem Zusammenhang entschieden, für die Anfechtung einer altrechtlichen Ermessensveranlagung nach Art. 122a aStG dürften jedenfalls keine höheren Anforderungen gestellt werden, als sie mit dem Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinn von Art. 191 Abs. 3 StG (bzw. Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) verbunden sind (VGE 22456 vom 27.3.2006, in NStP 2006 S. 25 E. 3.1 mit Hinweis). Weiter hat es sich in Fällen, in denen bezüglich einer Ermessensveranlagung nach Art. 122a aStG reine Schätzungsfragen zu beurteilen waren, wiederholt auf eine reine Willkürprüfung beschränkt (VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 5.2 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013], 18487 vom 3.2.1993, E. 3a, 18094 vom 14.3.1991, E. 2, 17679 vom 4.12.1989,

E. 4, 17306 vom 17.8.1987, E. 3, 17552 vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 15 13.6.1988, E. 2, alle mit Hinweis auf VGE 16920 vom 18.11.1985, in NStP 1986 S. 139 E. 1).

#### **E. 4.4**

Wenn die StRK zum Ergebnis gelangt ist, eine Ermessensveranlagung sei nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen (angefochtener Entscheid, E. 5.3), so ist dies unabhängig davon korrekt, ob hier neues oder altes Recht anzuwenden ist: Die qualifizierten Anforderungen an die Anfechtung einer Ermessensveranlagung ergeben sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unmittelbar aus der Natur der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen. Die Besonderheit der Ermessensveranlagung liegt in der dieser innewohnenden Unschärfe, die ihrerseits aus dem Umstand resultiert, dass die massgeblichen Steuerfaktoren zu schätzen sind, da sich ihr betragsmässiger Umfang nicht genau feststellen lässt. Eine solche Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen, weshalb die Ermessensveranlagung zwangsläufig gewisse Ungenauigkeiten aufweist. Dadurch wird gleichzeitig die Möglichkeit eingeschränkt, sie zu beanstanden, ist doch im Rechtsmittelverfahren dem Beurteilungsspielraum Rechnung zu tragen, über den die Steuerbehörden bei ihren Schätzungen verfügen müssen (vgl. zum Ganzen BGer 2A.39/2004 vom 29.3.2005, in ASA 75 S. 329 E. 5). Zum gleichen Ergebnis führt insoweit die Praxis des Verwaltungsgerichts, das sich bei der Überprüfung von «Schätzungsermessen» generell eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. vorne E. 4.3). Nach dem Gesagten ist die Beschränkung der Anfechtbarkeit von Ermessensveranlagungen auf offensichtliche Unrichtigkeit nicht nur dem Gesetzeswortlaut von Art. 191 Abs. 3 StG geschuldet, sondern vielmehr eine direkte Folge der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen. Die gleiche Einschränkung ergibt sich deshalb für das alte Recht, obschon ein ausdrücklicher Hinweis in Art. 122a aStG fehlt (VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 5.3 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013]). Unabhängig davon, ob hier neues oder altes Recht anzuwenden ist, liegt mithin eine korrekturbedürftige (offensichtliche) Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung dann vor, wenn diese an einem in die Augen springenden, qualifizierten Fehler leidet. Dies setzt voraus, dass bei der Veranlagung ein wesentlicher, erwägenswerter Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt worden ist (statt vieler BGer 2C\_683/2013 und 2C\_684/2013 vom 13.2.2014, E. 5.1, 2C\_279/2011 und 2C\_280/2011 vom 17.10.2011, in StR 67/2012 S. 59 E. 3.1). Qualifiziert fehlerhaft ist die Einschätzung ferner, wenn sie sachlich nicht begründbar bzw. erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Grundlagen, Methoden oder Hilfsmittel stützt oder aus anderen Gründen mit den aktenkundigen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 16 Verhältnissen des Einzelfalls nicht vereinbar ist (BVR 2008 S. 181 E. 4.3 mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen VGE 2011/49/54 vom 19.10.2012, E. 5.3 [bestätigt durch BGer 2C\_1173/2012 vom 28.6.2013]).

#### **E. 4.5**

Nach dem Gesagten erweisen sich die Einwände der Beschwerdeführenden gegen die Anforderungen, welche die Vorinstanz an die Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung gestellt hat (vgl. Beschwerde, Rz. 34-39), als unbegründet. Insbesondere übersehen die Beschwerdeführenden, dass sich eine Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit und eine auf

Verletzung des Willkürverbots (vgl. Beschwerde, Rz. 36) insoweit nicht in relevanter Art und Weise unterscheiden (hierzu statt vieler BGer 2C\_96/2009 und 2C\_281/2009 vom 2.11.2009, E. 7).

## **E. 5**

Es bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführenden darzutun vermögen, dass die ermessensweise bestimmten Nachsteuern an einem offensichtlichen Mangel im dargestellten Sinn leiden.

### **E. 5.1**

Sie wenden sich zunächst gegen die Ermittlung des «Reingewinns» aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Beschwerde, Rz. 44-47). Die StRK hat das Vorgehen der Steuerverwaltung zur ermessensweisen Festlegung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers aufgrund der nachträglich eingereichten Unterlagen geschützt. Dabei hat sie festgestellt, dass ertragsseitig nur noch bestimmte, als geschäftliche Umsätze erfasste Mittelzuflüsse umstritten seien. Die strittigen Positionen hat sie einer detaillierten Prüfung unterzogen, wobei sie die geschäftlichen Einnahmen des Jahres 1990 – obschon wohl keine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung dargetan gewesen wäre – um Fr. 164'250.-- reduziert hat (angefochtener Entscheid, E. 8 und 15). Weiter hat sie ausgabenseitig die umstrittenen Aufwände für Assistenzärzte, Fahrzeuge, Barauslagen aus der Kasse, Abschreibungen sowie für «Diverses/Kosten für berufliche Weiterbildung» näher untersucht, aber das Vorliegen korrekturbedürftiger Unrichtigkeiten verneint (angefochtener Entscheid, E. 9-13 und 15.). Dabei hat sich die StRK unter anderem auf einen internen Bericht ihres Büchersachverständigen gestützt. – Die Beschwerdeführenden setzen sich mit diesen ausführlichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids nicht substantiiert auseinander, sondern beschränken sich

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 17 auf unbehelfliche, weil pauschal gehaltene und an der Sache vorbeigehende Vorbringen. Sie machen etwa geltend, «die Würdigung der Tatsachen und Umstände [...] verstosse gegen die vorliegend anwendbaren Verfahrensgrundsätze» oder sie hätten «ihre Einwendungen gegen die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Schätzungen glaubhaft gemacht» (Beschwerde, Rz. 44). Selbst dort, wo sie punktuell auf konkrete Positionen der Taxation Bezug nehmen, erheben sie keine verständlichen und nachprüfbaren Einwände gegen die Ausführungen der Vorinstanz, so betreffend die angeblichen privaten Verkäufe von zwei Motorrädern (angefochtener Entscheid, E. 8.4; Beschwerde, Rz. 45) und eines Rennwagens (angefochtener Entscheid, E. 8.2; Beschwerde, Rz. 46). Die Beschwerdeführenden verkennen offensichtlich, dass es ihnen obliegt, eine qualifizierte Fehlerhaftigkeit der Ermessensveranlagung darzutun (vgl. vorne E. 4.4). Stattdessen beantragen sie die Edition von Akten des Strassenverkehrsamts und die Durchführung von zahlreichen Zeugeneinvernahmen. Die Personen D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_, beide angeblich Käufer eines Motorrads, F. \_\_\_\_\_, Mechaniker, sowie G. \_\_\_\_\_, angeblicher Käufer eines Rennwagens der Marke Renault zum behaupteten Preis von Fr. 200'000.--, wurden bereits vor der StRK als Zeugen genannt. Inwiefern die betreffenden Personen konkrete Anhaltspunkte dafür liefern könnten, dass die von Steuerverwaltung und StRK beurteilten Mittelzuflüsse aus der Veräusserung von Privatvermögen stammten und offensichtlich zu Unrecht den Geschäftseinnahmen

zugewiesen wurden, ist weder ersichtlich noch dargetan (vgl. auch angefochtener Entscheid, E. 8). Das Gleiche gilt für Akten des Strassenverkehrsamts, aus denen nicht hervorgehen kann, dass die fraglichen Mittelzuflüsse offensichtlich privater und nicht geschäftlicher Natur waren. Nach dem Gesagten werden die Anträge auf Zeugeneinvernahme von D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ sowie auf Edition von Akten des Strassenverkehrsamts in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu vorne E. 2.1) abgewiesen.

### **E. 5.2**

Soweit die Beschwerdeführenden Zeugeneinvernahmen mit Dr. H.\_\_\_\_\_, ehemaliger Assistenzarzt, und Dr. I.\_\_\_\_\_, ehemalige Assistenzärztin, beantragen und geltend machen, dass sie keine Gelegenheit gehabt hätten, «den entsprechenden Befragungen [durch die Steuerverwaltung] beizuwohnen und den betreffenden Personen Fragen zu stellen» (Beschwerde, Rz. 47), ist hier zu wiederholen, dass sowohl Dr. H.\_\_\_\_\_ als auch Dr. I.\_\_\_\_\_ der Steuerverwaltung mitgeteilt haben, keine verbindlichen Angaben über die Höhe ihres Honorars der fraglichen Bemessungsjahre machen zu können, da sie nicht mehr über die relevanten Buchhaltungsunterlagen verfügten. Sie dürften im Verfahren vor Verwaltungsgericht

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 18 erst recht nicht (mehr) in der Lage sein, Entscheidendes beizutragen, das die umstrittene Aufwandposition «Aufwände für Assistenzärzte» als qualifiziert fehlerhaft erscheinen liesse. Die Anträge auf Einvernahme von Dr. H.\_\_\_\_\_ als Zeuge und Dr. I.\_\_\_\_\_ als Zeugin werden deshalb abgewiesen. Im Übrigen ist es widersprüchlich, wenn die Beschwerdeführenden die Kontaktaufnahme durch die Steuerverwaltung beanstanden, nachdem dieses Vorgehen durch ihre damalige Vertreterin, der C.\_\_\_\_\_ AG, die ihrerseits bereits mit Dr. H.\_\_\_\_\_ und Dr. I.\_\_\_\_\_ in Kontakt getreten war, offenbar ausdrücklich angeregt wurde (vgl. Telefonnotiz des Sachbearbeiters ... vom 19.11.2002, act. 3D, Ordner 40220/99 B, A.\_\_\_\_\_).

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführenden verlangen ferner die Berücksichtigung eines jährlichen Abzugs in der Höhe von Fr. 180'000.-- statt bloss Fr. 36'000.-- für Unterhaltsbeiträge, die seit 1990 an J.\_\_\_\_\_, den (unehelichen) Sohn des Beschwerdeführers, bezahlt worden seien. – Die StRK hat zunächst dargelegt, wie es sich mit der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen verhält und weshalb die Steuerverwaltung deren Höhe im vorliegenden Fall nach Ermessen festlegen durfte (angefochtener Entscheid, E. 16.1-16.7). Alsdann hat sie überprüft, ob die Unterhaltsbeiträge für die Steuerperioden 1991/1992 und 1993/1994 womöglich zu korrigieren sind. Dabei hat sie auf einen offensichtlichen Fehler der Steuerverwaltung erkannt und den Unterhaltsbeitrag für das Bemessungsjahr 1990 von Fr. 12'000.-- auf Fr. 36'000.-- angehoben sowie für das Bemessungsjahr 1989 neu Fr. 36'000.-- berücksichtigt. Betreffend die Steuerperiode 1993/1994 hat sie Unterhaltsbeiträge von Fr. 36'000.-- bestätigt (angefochtener Entscheid, E. 16.8 ff.). Die StRK hat sich in ihrem Entscheid einlässlich mit den Argumenten der Beschwerdeführenden auseinandergesetzt und die erhobenen Einwände in schlüssigen Erwägungen verworfen. Zu Recht ist sie dabei von der Massgeblichkeit der tatsächlich für den unterhaltsberechtigten Sohn geleisteten Beiträge ausgegangen (auch so zum neuen Recht: BVR 2011 S. 241 E. 3.4). Die abzugsfähigen Unterhaltsbeiträge sind somit für die Steuerperioden 1991/1992 und

1993/1994 bei je Fr. 36'000.-- zu belassen. Weder mit ihrem Hinweis auf die angebliche Abzugsberechtigung des Unterhaltsbeitrags in der Höhe von Fr. 180'000.-- in späteren, hier nicht interessierenden Steuerjahren noch mit dem pauschalen Verweis auf ihre Rekurschrift vermögen die Beschwerdeführenden die qualifizierte Unrichtigkeit der Höhe des von der StRK bestätigten bzw. neu festgelegten Unterhaltsbeitrags darzutun. Die beantragten Einvernahmen von J. \_\_\_\_\_ als Zeuge und K. \_\_\_\_\_ (Kindsmutter) als Zeugin versprechen im Hinblick auf die er-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 19 messensweise bestimmten und durch die StRK betreffend die Steuerperiode 1991/1992 modifizierten Unterhaltsbeiträge keine zusätzlichen Erkenntnisse, weshalb diese Beweisanträge abgewiesen werden. Es kann insoweit auf die Ausführungen der StRK verwiesen werden (angefochtener Entscheid, E. 16.6 f.).

#### **E. 5.4**

Zusammenfassend vermögen die Beschwerdeführenden mit ihren allgemein gehaltenen und unbelegten (oder auf untaugliche Beweisanträge gestützten) Behauptungen die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht darzutun. Der angefochtene Entscheid hält der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerde erweist sich damit in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Mit Blick auf die sehr hohe wirtschaftliche Bedeutung der Streitsache rechtfertigt sich eine Gebühr oberhalb des Höchstansatzes des Rahmentarifs (vgl. Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 51 Bst. a des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht sind auf Fr. 10'000.-- festzusetzen. Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und 104 Abs. 3 VRPG).

#### **E. 7**

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen der StRK dient, dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.10.2014, Nr. 100.2014.128U, Seite 20 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 10'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt. 3. Es werden keine Parteikosten gesprochen. 4. Zu eröffnen: - den Beschwerdeführenden - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern Der Abteilungspräsident: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14,

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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