

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 42 vom 24. April 2019

BE Verwaltungsgericht, 2019-04-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2019_42

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 42 du 24 avril 2019

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 42 del 24 aprile 2019

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2004-2007; Nachsteuern (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Dezember 2018; 100 15 354-357, 200 15 286-289) | Nach-/Strafsteuern

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] so wie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Soweit die Vorinstanz die Sache zur rechnerischen Umsetzung des Angeordneten sinngemäss an die Steuerverwaltung zurückgewiesen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.7 und 9), handelt es sich bei den angefochtenen Entscheiden um Endentscheide, da der Steuerverwaltung diesbezüglich kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012] nicht publ. E. 1.2). 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. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil die für die Erhebung der Nachsteuern massgeblichen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 5 Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der

Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

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

E. 1.7

5465 a.o. Gewinn aus Verkauf altes Auto 7210 10'808.55 31.12 5466 Umbuchung a.o. Gewinn auf Abschreibungskto. 7210 10'808.55 31.12 5466 Umbuchung a.o. Gewinn auf Abschreibungskto. 4430.13 10'808.55 Strittig ist, ob die Verbuchung korrekt erfolgt ist, sodass sie zur Besteuerung des Überführungsgewinns als Einkommen des Beschwerdeführers geführt hat.

E. 2

In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt der Beschwerdeführer, das vorliegende Verfahren sei bis zum rechtskräftigen Abschluss der vor dem Bundesgericht hängigen Steuerstrafverfahren zu sistieren.

E. 2.1

Spezialgesetzlich ist die Einstellung des einen Verfahrens bis zum Entscheid im anderen Verfahren nicht ausdrücklich vorgesehen (vgl. Art. 225 Abs. 1 StG; Art. 182 f. DBG). Es ist deshalb zu prüfen, ob eine Sistierung wegen der in Art. 38 VRPG genannten Gründe geboten ist (vgl. Art. 151 StG). Danach kann die instruierende Behörde das Verfahren von Amtes wegen oder auf Antrag hin einstellen, wenn dessen Ausgang vom Entscheid eines anderen Verfahrens abhängt oder wesentlich beeinflusst wird oder wenn im anderen Verfahren über die gleiche Rechtsfrage zu befinden ist. Die Behörde verfügt beim Sistierungsentscheid über einen verhältnismässig grossen Ermessensspielraum. Sie muss diesen Handlungsspielraum aber sachgerecht und pflichtgemäss ausfüllen. Ein anderes Verfahren gibt einen Sistierungsgrund ab, wenn sein Ausgang für das interessierende Verfahren von präjudizieller Bedeutung ist (vgl. zum Ganzen BVR 2003 S. 433 E. 3 und 3.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 38 N. 2 und 11).

E. 2.2

Der Beschwerdeführer begründet die Notwendigkeit der Sistierung nicht damit, dass der Entscheid über die Nachsteuern vom Ausgang des Strafverfahrens wesentlich beeinflusst wird oder davon abhängt. Er macht vielmehr geltend, dass das wieder aufgenommene Nachsteuerverfahren grundsätzlich von der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person beherrscht werde und er von der StRK aufgefordert worden sei, Belege für die geschäftsmässige Begründetheit der in der Buchhaltung erfassten Spesen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 6 einzureichen. Dies stehe im Widerspruch zur (strafprozessualen) Verfahrensgarantie, sich nicht selbst belasten zu müssen (nemo tenetur). – Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 227 Abs. 4 StG; Art. 183 Abs. 1bis DBG); mithin unterliegen Beweise aus erzwungener Mitwirkung im Nachsteuerverfahren einem

Verwertungsverbot (vgl. BGE 138 IV 47 E. 2.6.1). Der Beschwerdeführer zeigt indes nicht auf, inwiefern er gehalten ist, im Nachsteuerverfahren Aussagen zu machen oder Unterlagen einzureichen, mit denen er sich belasten würde bzw. inwiefern Informationen, die ihn in diesem Verfahren entlasten würden, sich nachteilig auf die vor dem Bundesgericht hängigen Strafsteuerverfahren auswirken könnten. Da nicht ersichtlich ist, inwiefern die Fortsetzung der Nachsteuerverfahren zu einer Verletzung der strafprozessualen Verfahrensgarantien führen könnte, fehlt es an einem Sistierungsgrund und ist das entsprechende Gesuch abzuweisen (vgl. BGer 2C_802/2014 und 2C_806/2014 vom 23.9.2014 E. 2.1, 2C_175/2010 vom 21.7.2010 E. 2.4; VGE 2018/235/236 vom 5.9.2018 E. 1.6).

E. 3

Der Beschwerdeführer rügt mehrere Verletzungen seines Anspruchs auf rechtliches Gehör und verlangt deswegen die Rückweisung der Sache an die StRK (Eventualbegehren).

E. 3.1

Der Beschwerdeführer erachtet seinen Gehörsanspruch zunächst als verletzt, weil die StRK darauf verzichtet hat, ihn zur Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Auslagen persönlich anzuhören. – Der Anspruch auf rechtliches Gehör richtet sich in erster Linie nach dem einschlägigen (kantonalen) Verfahrensrecht, mithin nach Art. 151 StG i.V.m. Art. 21 ff. VRPG, subsidiär nach den Mindestgarantien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV, BSG 101.1). Er bein-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 7 haltet unter anderem das Recht der Betroffenen, mit erheblichen Beweis- anträgen gehört zu werden (vgl. auch Art. 158 Abs. 4 StG und Art. 115 DBG). Der Gehörsanspruch schliesst indes kein Recht auf mündliche Anhörung ein (BGE 134 I 140 E. 5.3, 130 II 425 E. 2.1; BGer 2C_1101/2014 und 2C_1104/2014 vom 23.11.2015, in StE 2016 B 93.5 Nr. 31 E. 5.1). Auch lässt sich daraus keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise und zur Würdigung sämtlicher Argumente ableiten. Die Behörde darf von der Beweisabnahme absehen und Beweis- anträge 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 (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3, 140 I 285 E. 6.3.1; BVR 2017 S. 255 E. 5.1, 2015 S. 159 E. 3.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 18 N. 8).

E. 3.2

Am 24. Oktober 2018 hat die StRK dem Beschwerdeführer Gelegenheit gegeben, zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der strittigen Auslagen (weitere) Beweismittel beizubringen. Der Beschwerdeführer liess verlauten, dass es ihm nicht möglich sei, innert Frist die notwendigen sachdienlichen Belege einzureichen und beantragte eine persönliche Einvernahme durch die StRK, soweit sie seine schriftlichen Ausführungen «weiterhin als ungenügend eracht[e]» (vgl. Eingabe vom 3.12.2018, act. 4A pag. 130 ff.). In der Folge verzichtete die StRK auf eine Anhörung des Beschwerdeführers. Sie erwog, die Geschäftsmässigkeit von Auslagen sei in erster Linie schriftlich, d.h. mit entsprechenden Dokumenten zu belegen. Welchen zusätzlichen Nutzen eine weitere Einvernahme des Beschwerdeführers – nebst jener vom 2. Juli 2014

durch die Steuer- verwaltung und jener vom 30. Mai 2016 durch die StRK im Strafsteuer- verfahren – bringe, lege er nicht dar und sei nicht ersichtlich (vgl. ange- fochtene Entscheide E. 6). – Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden: Der Beschwerdeführer hatte sowohl im Nach- und Strafsteuerverfahren als auch in den jeweiligen Einsprache- und Rekursverfahren ausreichend Ge- legenheit, sich zum Geschäftsbezug der geltend gemachten Auslagen mündlich und schriftlich zu äussern sowie sachdienliche Unterlagen einzu- reichen. Davon hat er – wie sich aus den Akten ergibt – Gebrauch ge- macht. Er hatte es insoweit in der Hand, die geschäftsmässige Begründet-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 8 heit der nicht anerkannten Aufwandpositionen substantiiert darzulegen und nachzuweisen. Die StRK hat demnach zu Recht geschlossen, es sei nicht erkennbar, inwiefern eine persönliche Befragung mehr oder anderes er- geben hätte, als der Beschwerdeführer schriftlich hätte vorbringen können (vgl. BGer 2C_1012/2014 und 2C_1013/2014 vom 14.11.2014 E. 3.1). Weiter erübrigte sich die beantragte Anhörung auch deshalb, weil münd- liche Angaben des Beschwerdeführers für den entsprechenden Nachweis nicht ausgereicht hätten. Damit durfte die Vorinstanz in antizipierter Be- weiswürdigung von der Einvernahme des Beschwerdeführers absehen, ohne dessen Gehörsanspruch zu verletzen.

E. 3.3

Soweit der Beschwerdeführer eine formelle Rechtsverweigerung bzw. eine Gehörsverletzung darin erblickt, dass die Vorinstanz zur Be- gründung ihrer Entscheide auf die vom Verwaltungsgericht mit Urteilen vom 12. Juni 2018 bestätigten Entscheide im Steuerstrafverfahren verwiesen hat (Beschwerde Rz. 36 ff.), ist seine Rüge nicht stichhaltig: Eine formelle Rechtsverweigerung liegt vor, wenn es eine Behörde ausdrücklich ablehnt oder stillschweigend unterlässt, eine Entscheidung zu treffen, obwohl sie dazu verpflichtet wäre (Art. 49 Abs. 2 VRPG; BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98], 141 I 172 E. 5.2; BVR 2018 S. 310 E. 3.2, 2015 S. 234 E. 3.2). Das rechtliche Gehör verlangt, dass die Behörde die Vor- bringen der in ihrer Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Pflicht der Be- hörde, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen die Verfügung oder den Entscheid ge- gebenfalls sachgerecht anfechten können (statt vieler BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98]), 140 II 262 E. 6.2; BVR 2018 S. 341 E. 3.4.2, 2016 S. 402 E. 6.2). Die Begründung muss grundsätzlich in der Verfügung selber enthalten sein (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG); gegebenenfalls kann aber ein Verweis genügen (vgl. BVR 2013 S. 443 E. 3.1.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5). – Die StRK hat sich zum Nachweis der Begründetheit der Reise- und Repräsentationsspesen klar geäußert und in dieser Sache mithin einen Entscheid gefällt (angefochtene Entscheide E. 4.6). Zur Begründung hat sie auf ihre Erwägungen im Steuerstrafverfahren verwiesen und damit unmissverständlich zum Aus- druck gebracht, dass diese auch für die Nachsteuerverfahren Gültigkeit

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 9 haben. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden, zumal der Beschwerde- führer im Nachsteuerverfahren nichts vorgebracht hat, was diese Erwägun- gen in Frage stellen würde. Er war denn auch ohne weiteres in der Lage, die Entscheide der StRK vor Verwaltungsgericht sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung der behördlichen Begründungspflicht liegt nicht vor.

E. 4

In der Sache ist strittig, in welchem Umfang es in den interessierenden Steuerjahren zu einer unvollständigen Veranlagung des Beschwerdeführers gekommen ist.

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; Art. 151 Abs. 1 DBG). 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 bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG 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 der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (statt vieler BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; BGer 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26.3.2015 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N. 17).

E. 4.2

Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Als selbständig erwerbend gelten auch Teilhaberinnen und Teilhaber an einer Kollektivgesellschaft (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 10 Rz. 19; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N. 63), wobei das Einkommen der Gesellschaft den einzelnen Mitgliedern anteilmässig zugerechnet wird (Art. 12 Abs. 1 StG; Art. 10 Abs. 1 DBG; Peter Locher, a.a.O., Art. 10 N. 14; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 10 N. 20 ff.). Für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, bemessen sich die Einkünfte in sinngemässer Anwendung von Art. 85 StG und Art. 58 DBG betreffend die Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen (Art. 21 Abs. 5 StG; Art. 18 Abs. 3 DBG). – Der Beschwerdeführer war in den hier interessierenden Steuerperioden Teilhaber einer kaufmännischen Kollektivgesellschaft. Die Gesellschaft war im Handelsregister einzutragen und damit buchführungspflichtig (Art. 552 Abs. 2 i.V.m. aArt. 957 Abs. 1 Ziff. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220] in der bis 31.12.2012 gültigen Fassung [AS 2002 S. 949]), weshalb die Bestimmungen über die Festsetzung des Reingewinns von juristischen Personen sinngemäss Anwendung finden. Der Reingewinn juristischer Personen ist ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs zu ermitteln (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG), womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben wird. Es besagt, dass Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bilden, wenn bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind

(statt vieler BGE 143 II 8 E. 4.1, 141 II 83 E. 3.1 f., 137 II 353 E. 6.2, auch zum Folgenden; BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1, je mit Hinweisen). Ausgehend vom handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinn nennt das Gesetz verschiedene Tatbestände, die zu solchen steuerlichen Erfolgskorrekturen führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen etwa VGE 2016/71/72 vom 17.8.2017 E. 2.1, 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.1, 2011/395/396 vom 2.9.2013 E. 2.1).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 11

E. 4.3

Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz zwar durch eine beispielhafte Aufzählung näher umschrieben, aber nicht abschliessend definiert (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem mit diesem verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (BGE 143 II 8 E. 3, 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3, 113 Ib 114 E. 2c auch zum Folgenden). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn ungeschickt disponiert wurde. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmens-tätigkeit steht, wobei die blosser Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2, 2013/20/21 vom 15.4.2014 E. 3.3, 23012/23013 vom 12.6.2008 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009 E. 3.3.5]; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 182 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Gesellschaft für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; BGer 2C_942/2017 vom 1.2.2018 E. 3.2, 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3.5.2016, in StR 71/2016 S. 631 E. 2.2, 2C_273/2014 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27, E. 3.2; VGE 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 3.2, 2013/20/21 vom 15.5.2014 E. 3.3). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inhaberin oder des Inhabers zugute kommen. Bei gemischten Aufwendungen, die sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, ist buchhalterisch zwingend eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 E. 2.2 f. mit Hinweisen; Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schwei-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 12 zerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 27 DBG N. 10 ff.; vgl. zum Ganzen etwa VGE 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2).

E. 4.4

Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder – mindernde Tatsachen trägt (statt vieler BGE 143 II 661 E. 7.2, 140 II 248 E. 3.5; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Im Fall einer selbständigen Erwerbstätigkeit muss die steuerpflichtige Person die geschäftsmässige oder berufsmässige Begründetheit der geltend gemachten Kosten nachweisen können (vgl. Art. 32 Abs. 1 StG; Art. 27 Abs. 1 DBG; BGE 140 II 248 E. 3.5; BGer 2C_295/2018 vom 6.2.2019 E. 4.1, 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 3.3 f.). Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen wie etwa Konsumationskosten regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Was die Abzugsfähigkeit von Restaurant- und anderen Repräsentationskosten anbelangt, hat die steuerpflichtige Person gemäss ständiger Rechtsprechung die entsprechenden Rechnungen vorzulegen, die Kundinnen und Kunden, die eingeladen wurden, zu bezeichnen und die mit diesen unterhaltene Geschäftsbeziehung (näher) zu erläutern (vgl. BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1, 2A.461/2001 vom 21.2.2002, in StR 58/2003 S. 281 E. 3.1), wobei es Anwältinnen und Anwälten zu gestatten ist, die Klientschaft nur mit den Initialen zu nennen (vgl. BGer 2C_87/2015 und 2C_88/2015 vom 23.10.2013 E. 5.3; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 126 DBG N. 48 mit Hinweisen; zum Ganzen VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 6.5).

E. 5.1

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung grundsätzlich erfüllt sind. Strittig ist hingegen deren Höhe. Die StRK ist zum Schluss gelangt, der Beschwerdeführer habe in den Erfolgsrechnungen der Kollektivgesellschaft der Jahre 2004- 2007 nicht geschäftsbedingte Aufwendungen zum Abzug gebracht, wo-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 13 durch sein Einkommen als Teilhaber in entsprechendem Umfang zu tief ausgefallen sei. Vor der Vorinstanz (noch) strittig war die Geschäftsmässigkeit einzelner Reise- und Repräsentationskosten der Jahre 2005, 2006 und 2007, die pauschale Ausscheidung von Privatanteilen auf den Reise- und Repräsentationskosten in sämtlichen hier strittigen Steuerjahren sowie die Aufrechnung des Erlöses aus dem Verkauf des Geschäftsfahrzeugs im Jahr 2005 (vgl. angefochtene Entscheide E. 2; Beschwerde Rz. 4). Die Vorinstanz wich in zwei Punkten zu Gunsten des Beschwerdeführers von den Aufrechnungen der Steuerverwaltung ab (2006: Fr. 115.65.-- und 2007: Fr. 63.--; vgl. angefochtene Entscheide E. 4.7); im Übrigen bestätigte sie die Aufrechnung vollumfänglich (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.6 und 4.8). Im vorinstanzlichen Verfahren waren folgende Beträge strittig: 2004 2005 2006 2007 Erlös Überführung PW ins Privatvermögen 13'500.-- Reise- und Repräsentationsaufwand 20'385.-- 1'253.-- 11'472.-- Privatanteil Spesen 6'000.-- 6'000.-- 6'000.-- 6'000.-- Total 6'000.-- 39'885.-- 7'253.-- 17'472.-- Vor Verwaltungsgericht wehrt sich der Beschwerdeführer weiterhin gegen die Aufrechnung eines Privatanteils auf den Spesen sowie des Erlöses aus dem Verkauf des Geschäftsfahrzeugs (Fr. 13'500.--). Soweit den Reise- und Repräsentationsaufwand betreffend beantragt er einzig noch die Anerkennung der im Zusammenhang mit Reisen nach Costa Rica, Venedig und Kanada geltend gemachten Auslagen (vgl. Beschwerde Rz. 55 ff., 58 ff. und 61 f.); mithin sind insoweit noch Fr. 20'385.-- (2005) und Fr. 10'384.50 (2007) strittig.

E. 5.2

Zu prüfen ist zunächst die Aufrechnung von Fr. 13'500.-- aus der Überführung des Geschäftsfahrzeugs in das Privatvermögen im Steuerjahr 2005.

E. 5.2.1

Insoweit ist erstellt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2001 sein Privatfahrzeug zum damaligen Verkehrswert von Fr. 14'460.-- als Sacheinlage in die Kollektivgesellschaft einbrachte. Gemäss Abschreibungs-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 14 tabelle wurden auf dem Fahrzeug pro Jahr 40 % des Werts abgeschrieben, so dass sich für das Jahr 2005 ein gerundeter Buchwert von Fr. 1'870.-- ergab. Im Jahr 2005 erwarb er ein neues Auto, brachte es wiederum in die Gesellschaft ein und buchte das bisherige Geschäftsfahrzeug aus. Dieses wies zum Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen einen Verkehrswert von Fr. 13'500.-- auf (vgl. E-Mail Serviceberater vom 19.7.2005, act. 4C pag. 190). Gemäss Buchungsbeleg ist die Ausbuchung des alten Fahrzeugs in den Geschäftsbüchern der Kollektivgesellschaft wie folgt erfasst worden (vgl. Buchungsbeleg, in Beschwerdebeilage 3): Beleg Datum Text Buchungssatz Betrag 5464

E. 5.2.2

Der Beschwerdeführer hat im vorinstanzlichen Verfahren mit Eingabe vom 18. Oktober 2018 (in act. 4A, pag. 100) die Aufrechnung des Betrags von Fr. 13'500.-- erstmals bestritten. Er brachte vor, Treuhandexperten hätten die Verbuchung überprüft und seien zum Schluss

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 15 gekommen, dass der Gewinn aus dem Fahrzeugverkauf erfolgswirksam verbucht worden sei. Die StRK setzte sich mit diesen neuen Vorbringen auseinander und erwog, beim Konto Nr. 13 handle es sich wohl um das bei einer Kollektivgesellschaft für jeden Gesellschafter zu führende Privatkonto, das per Ende Jahr über das jeweilige Kapitalkonto ausgeglichen werde. Die im Buchungsbeleg dargestellten Buchungen beurteilte sie wie folgt: Der zweite Buchungssatz wirke sich gewinnerhöhend aus, während der dritte erfolgsneutral sei (angefochtene Entscheide E. 4.8.4). Indem auf dem Privatkonto Nr. 13 weiter eine Buchung mit dem Gegenkonto «4430.13 Abschreibung» vorgenommen worden sei, habe sich der Abschreibungsaufwand um Fr. 10'808.55 erhöht und sei somit der steuerbare Gewinn um diesen Betrag (wiederum) gesenkt worden. Damit bestehe kein Anlass, von der bislang unbestritten gebliebenen Aufrechnung abzusehen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.8.6 f.). Vor Verwaltungsgericht hat der Beschwerdeführer nun erstmals die Buchungsvorgänge rund um die Ausbuchung des Fahrzeugs erläutert. Insbesondere hat er erstmals dargelegt, dass es sich beim Konto Nr. 13 nicht um ein Bilanzkonto (wie die Vorinstanz annahm), sondern um eine sog. Kostenstelle handle, die der internen Gewinnverteilung diene und keine Auswirkungen auf die Jahresrechnung der Kollektivgesellschaft habe. Er führt weiter aus, typisches Merkmal eines Kostenstellenauszugs sei, dass die Soll- und Habenbuchungen analog zu den Buchungen in den Erfolgskonten vorgenommen würden; mithin würden die Aufwendungen in der Soll- und die Erträge in der Habenspalte dargestellt. So betrachtet ergebe sich, dass der Gewinn aus der Überführung des Fahrzeugs ins Privatvermögen als Minus-Aufwand in das Jahresergebnis eingeflossen und damit letztlich einkommenssteuerlich erfasst worden sei

(vgl. Beschwerde Rz. 29 ff.).

E. 5.2.3

Aus den neu eingereichten Unterlagen ergibt sich was folgt: Der aus der Privatentnahme des Fahrzeugs resultierende Gewinn (Verkehrswert von Fr. 13'500.-- abzüglich Buchwert von Fr. 1'870.--) ist zunächst erfolgs- wirksam dem Konto Nr. 7210.13 «a.o. Gewinn» gutgeschrieben worden. Alsdann wurde dieser Gewinn (abzüglich 7,6 % MWSt von Fr. 821.45) mittels des Buchungssatzes «7210 a.o. Gewinn / 4430.13 Abschreibung», auf das Abschreibungskonto Nr. 4430.13 umgebucht (vgl. Buchungsbeleg, Beschwerdebeilage 3); er wurde mithin aufwandmindernd im Konto Ab-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 16 schreibungsaufwand verbucht. Gestützt hierauf hat auch die Vorinstanz geschlossen, dass der Ertrag (vorerst) gewinnerhöhend verbucht worden sei. Weiter finden sich in den Akten die Kontenblätter des Kontos Nr. 13 «A.X.» (vgl. Kontenblatt Kto. Nr. 13, Beschwerdebeilage 3), bei welchen es sich gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers in der Verwaltungs- gerichtsbeschwerde nicht um Auszüge eines Bilanzkontos, sondern um Kostenstellenauszüge handeln soll, obwohl sie nicht als solche bezeichnet worden sind. Zwar weist das Konto eine lediglich zweistellige und nicht – wie für Bilanzkonten üblich – eine vierstellige Kontonummer auf (vgl. etwa Sterchi/Mattle/Helbling, Schweizer Kontorahmen KMU, 2013, S. 79 ff.), je- doch lässt sich ohne Kontenplan oder weitere Dokumente, die über die ver- wendeten Konten Aufschluss geben, nicht beurteilen, ob es sich um ein Bilanzkonto handelt. Dass dies nicht der Fall ist, ergibt sich nunmehr aus der vom Beschwerdeführer neu ins Recht gelegten Jahresrechnung der Kollektivgesellschaft (vgl. Beilage 2 zur Eingabe vom 22.3.2019, in act. 6A).

E. 5.2.4

Wird das Kto. Nr. 13 als Kostenstelle verstanden, mithin als Abbild der in der Finanzbuchhaltung in einem bestimmten Geschäftsbereich er- fassten Aufwände und Erträge, findet sich dort die gemäss Buchungsbeleg (korrekt) gewinnerhöhend verbuchte Privatentnahme bestätigt: Der aus der Entnahme resultierende Ertrag wird im Kto. Nr. 13 (da auf der Habenseite) ebenfalls als Minus-Aufwand dargestellt (vgl. auch Schreiben BDO vom 21.3.2019 S. 2 f. [act. 6A]). Aufgrund der übereinstimmenden Belege ist so- mit zu schliessen, dass die Ausbuchung des Personenwagens aufwand- mindernd bzw. gewinnerhöhend erfolgt ist. Mithin erweist sich die Be- schwerde, soweit die Aufrechnung von Fr. 13'500.-- betreffend, als be- gründet und ist insoweit gutzuheissen. Bei diesem Ergebnis kann auf die beantragte Einholung eines Sachverständigengutachtens verzichtet werden.

E. 5.3

Strittig ist weiter die Aufrechnung von Reise- und Repräsentations- spesen von rund Fr. 20'385.-- im Jahr 2005 und Fr. 10'384.50 im Jahr 2007.

E. 5.3.1

Darin enthalten sind die im Jahr 2005 angeblich für einen Flug nach Kanada angefallenen Kosten von Fr. 7'205.--. Die StRK führte hierzu aus, zwar habe die Steuerverwaltung Auslagen für eine Woche Heliskiing in

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 17 Kanada von Fr. 14'503.40 (ohne Hin- und Rückflug) für den Beschwerde- führer

und einen mit ihm eng befreundeten Geschäftsführer einer Klientin als geschäftsmässig begründet anerkannt. Mangels hinreichender Belege könnten die Flugkosten diesen Auslagen aber nicht zugordnet werden und seien daher aufzurechnen (vgl. Entscheide StRK vom 2.8.2016 E. 4.3.1). – Die Verbuchung des Aufwands von Fr. 7'205.-- erfolgte gestützt auf eine Rechnung der Klientin an den Beschwerdeführer für einen «Anteil Flug- ticket» (vgl. act. 4D pag. 874). Die Feststellung der Vorinstanz, dass damit kein Beweismittel für eine Auslage im Zusammenhang mit den als geschäftsmässig anerkannten Kosten vorliege, ist nicht zu beanstanden. Mit dem blossen Hinweis, dass nicht ersichtlich sei, wofür ihm sonst von seiner Klientin Flugkosten hätten in Rechnung gestellt werden sollen, vermag der Beschwerdeführer weder den fehlenden Nachweis, dass die Aufwendungen tatsächlich angefallen sind, noch deren geschäftsmässige Begründetheit rechtsgenügend darzutun (vgl. VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.2.1).

E. 5.3.2

Weiter geht es um Kosten von Fr. 10'360.40 für den Hin- und Rückflug des Beschwerdeführers zusammen mit seiner Lebenspartnerin und Klientin nach Costa Rica am 2. bzw. 11. August 2005. Die StRK erwog, der Beschwerdeführer habe sich zum Zweck der Reise widersprüchlich geäussert, indem er zunächst behauptete, es sei darum gegangen, die Eignung Costa Ricas als Standort für das Südamerika-Geschäft der Unternehmensgruppe seiner Lebenspartnerin zu prüfen, während er später geltend machte, sie habe dem Erhalt und der Pflege der Kundenbeziehung gedient. In Anbetracht der unklaren Angaben zum Zweck der Reise sowie der persönlichen Beziehung zu seiner Klientin sei von einem überwiegend privaten Charakter auszugehen, selbst wenn die Reise auch der Kundenbindung bzw. dem Aufbau von Geschäftskontakten oder von Know-how gedient haben sollte (vgl. Entscheide StRK vom 2.8.2016 E. 4.3.2). – Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was die Erwägungen der StRK als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse: Als geschäftsbedingt gelten gemäss dem zuvor Ausgeführten (vgl. vorne E. 4.3) nur Aufwendungen, die mit dem Gesellschaftszweck in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Der Beschwerdeführer beschränkt sich darauf, den Geschäftsbezug in recht pauschaler Weise zu behaupten. Mit seinen nur vage gehaltenen Aus-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 18 führungen zu Inhalt, Sinn und Zweck der Reise vermag er nicht ansatzweise den objektiven Zusammenhang zu seiner Unternehmenstätigkeit nachzuweisen. Ebenso unzureichend ist das blosses Vorbringen, dass die Kollektivgesellschaft mit diesem Mandat einen Umsatz von Fr. 600'000.-- erzielt habe, womit «geradezu augenfällig» sei, dass die Marketingkosten in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis hierzu stünden (vgl. VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.2.2 mit Verweis auf BVR 2007 S. 30 E. 2.3 f. sowie BGer 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3.5.2016, in StR 71/2016 S. 631 E. 5). Da es seiner Sachdarstellung bereits an der geforderten hinreichenden Substanziierung fehlt, reicht es nicht aus, Beweismittel wie Partei- und Zeugenbefragung anzubieten, damit das Gericht den Sachverhalt weiter ermittelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N. 55 ff.; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 140 DBG N. 43 f.; vgl. auch BVR 2014 S. 197 E. 3.1 mit weiterführendem Hinweis). Weiter ist nicht erkennbar, inwiefern eine Parteibefragung oder Einvernahme der Ex-Partnerin des Beschwerdeführers erforderlich sein soll, um den Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen zu ermöglichen: Mit Blick auf die dem Beschwerdeführer obliegenden anwaltlichen Aktenführungs- und

Archivierungspflichten sowie die kaufmännischen Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten (vgl. Art. 11 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 [KAG; BSG 168.11]; Art. 957 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]); vgl. auch Art. 167 Abs. 3 StG; Art. 126 Abs. 3 DBG) müsste es ihm ohne weiteres möglich sein, seine sachverhaltlichen Behauptungen mit einschlägigen Dokumenten zu belegen, selbst wenn die hier interessierenden Steuerjahre im Zeitpunkt der Einleitung des Nachsteuerverfahrens bereits einige Jahre zurücklagen. Von den beantragten Beweismassnahmen sind unter diesen Umständen keine neuen Erkenntnisse zu erwarten, weshalb darauf zu verzichten ist (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung vorne E. 3.1 f.). Zusammenfassend hat die StRK die Auslagen für die Reise nach Costa Rica demnach zu Recht als nicht geschäftsmässig begründet erachtet. Dies gilt ebenfalls für die Kosten der Reise nach Costa Rica am 6. bzw. 21./22. April 2007 von Fr. 10'384.50, deren Geschäftsmässigkeit der Beschwerdeführer weitgehend gleich begründet hat wie jene im Jahr 2005 (vgl. VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.4).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 19

E. 5.3.3

Alsdann sind Übernachtungs- und Konsumationskosten von (umgerechnet) Fr. 2'689.55 und Fr. 130.50 für einen Aufenthalt in Venedig vom 30. September bis 2. Oktober 2005 strittig. Die StRK erwog, Auslagen für eine Reise nach Venedig an einem Wochenende fielen typischerweise in den Bereich der privaten Lebenshaltung. Da den Buchungsbelegen keine Angaben zum geschäftlichen Bezug der Auslagen entnommen werden könnten und der Beschwerdeführer zu den Gründen der Reise widersprüchliche Angaben gemacht habe, gelte deren Geschäftsmässigkeit nicht als erstellt (vgl. Entscheide StRK vom 2.8.2016 E. 4.3.3). – Diese Erwägungen überzeugen: So hatte der Beschwerdeführer zum Zweck der Reise zunächst vorgebracht, sie sei in Zusammenhang mit dem Verkauf von Glaskunst gestanden; später behauptete er, es habe sich um eine «Aquisitionsmassnahme» gehandelt. Ebenfalls widersprüchlich sind die Angaben zu den involvierten Klienten: Während er zuerst geltend machte, in Venedig für eine einzelne Person tätig gewesen zu sein, tragen die aktenkundigen Hotel- bzw. Restaurantrechnungen als Platzhalter für die Kundenbezeichnung zwei verschiedene Buchstaben (H. und Z.) mit je anderer Herkunftsangabe (vgl. VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.2.3). Da der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde nichts vorbringt, was diese Widersprüche schlüssig erklären könnte, besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von den Feststellungen der Vorinstanz abzuweichen.

E. 5.4

Strittig sind schliesslich die auf den grundsätzlich anerkannten Reise- und Repräsentationsspesen ausgeschiedenen Privatanteile von pauschal Fr. 6'000.-- jährlich.

E. 5.4.1

Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, die Steuerverwaltung habe die verbuchten Reise- und Repräsentationsspesen geprüft und jene Kosten, deren Begründetheit sie als nicht nachgewiesen erachtete, einzeln aufgerechnet. Unter diesen Umständen sei es nicht zulässig, zusätzlich zu den effektiven Aufrechnungen einen pauschalen Privatanteil auszuscheiden mit der Begründung, dass der Nachweis, dass es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handle, nicht vollständig erbracht worden sei. Mit diesem Vorgehen

hätten die Vorinstanzen eine Ermessens- taxation vorgenommen, obschon für eine solche kein Anlass bestehe (vgl. Beschwerde Rz. 63 ff.). Weiter habe die StRK zu Unrecht unberücksichtigt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 20 gelassen, dass er einen «angemessenen Prozentsatz der gesamten Marketingkosten im Voraus als Privataufwand ausgeschieden» habe. Mit ihrem Verzicht auf die Ermittlung der effektiv ausgeschiedenen Privat- anteile habe sie den Sachverhalt nur ungenügend abgeklärt. Zudem gehe sie fehl in der Annahme, dass auf den Auslagen für Geschäftsessen und Kundenpflege Privatanteile für die eigene Konsumation auszuscheiden seien.

E. 5.4.2

Wie die Buchungsbelege zeigen, hat es der Beschwerdeführer unterlassen, auf den Repräsentations- und teilweise auch auf den Reise- spesen Privatanteile auszuscheiden. Soweit er dies damit begründet, dass er schon bei der Verbuchung die privaten Aufwendungen ausgeschieden habe, wobei auch geschäftsmässig begründeter Aufwand unverbucht ge- blieben sei (z.B. für Restauration, Hotel, Reisen, Ausstellungen, Konzerte, Messen, Flüge, etc.; vgl. Beschwerde S. 15 Rz. 67 f.), kann ihn dies nicht entlasten: In welchem Umfang er Geschäftskosten mit privaten Mitteln ge- tragen haben will, geht aus den hierzu eingereichten Unterlagen nicht her- vor (vgl. Aufstellung über die Kennwerte 2004 bis 2014 [act. 4E pag. 1119]). Hinzu kommt, dass er diese Auslagen weder belegt noch deren Bezug zur Geschäftstätigkeit nachweist. Selbst wenn diese Auslagen teilweise geschäftsmässig begründet wären, würde deren nachträgliche Berücksichtigung am Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz scheitern: Demnach hat sich der Steuerpflichtige auf dem in der ordnungs- mässigen Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn behaften zu lassen (vgl. statt vieler BGE 141 II 83 E. 3.1 ff.) und können nicht verbuchte Aufwand- positionen grundsätzlich nicht geltend gemacht werden (vgl. BGER 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6, E. 3.5; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N. 18; vgl. auch vorne E. 4.2). Hat der Beschwerdeführer somit gewisse Kosten privat getragen, die mög- licherweise geschäftsbedingt waren, ändert dies an der mangelhaften Aus- scheidung von Privatanteilen nichts. Der StRK kann daher nicht vorge- worfen werden, sie sei ihrer Pflicht zur Sachverhaltsermittlung unzu- reichend nachgekommen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 und 130 DBG; vgl. zum Ganzen VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.6.2).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 21

E. 5.4.3

Kann eine steuerpflichtige Person die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten nicht nachweisen, ist grundsätzlich nach der objek- tiven Beweislast zu entscheiden mit der Folge, dass entsprechende Auf- rechnungen beim Einkommen vorzunehmen sind (vgl. vorne E. 4.4; BGER 2C_112/2014 vom 15.9.2014 E. 6.3.1, 2C_708/2007 vom 19.5.2008 in StE 2009 B 93.3 Nr. 10 und StR 63/2008 S. 889 E. 4.1). Diesen Grund- sätzen entsprechend hat die Steuerverwaltung in dem Umfang Reise- und Repräsentationsspesen aufgerechnet, als diese doppelt geltend gemacht worden waren, Belege überhaupt fehlen oder sie deren Geschäftsmässig- keit als klarerweise nicht gegeben beurteilte (vgl. Aufstellung nicht nachge- wiesener Reise- und Repräsentationsaufwand, in act. 4E pag. 1231 f und 1293 f.), was die StRK bestätigt hat. Bei weiteren Auslagen, deren Ge- schäftsbezug fraglich war,

erachtete es die Steuerverwaltung zwar grundsätzlich als nachvollziehbar, dass dem Beschwerdeführer auch abends und an den Wochenenden für die Repräsentation sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen Kosten entstünden; sie hatte jedoch mangels hinreichender Angaben Zweifel, ob diese tatsächlich im geltend gemachten Umfang (rein) geschäftlich begründet seien (vgl. Aufstellung nicht nachgewiesener Reise- und Repräsentationsaufwand, in act. 4D pag. 961 ff.). Entsprechend schied sie einen geschäftsmässig nicht begründeten Privatanteil nach pflichtgemäßem Ermessen aus, was die StRK ebenfalls schützte (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.6.4).

E. 5.4.4

Die den strittigen Auslagen zugrunde liegenden Buchungsbelege enthalten keine Angaben zum geschäftlichen Zweck, so dass sich die Auslagen weder zuordnen noch plausibilisieren lassen. Zwar sind teilweise die eingeladenen Personen vermerkt und hat der Beschwerdeführer den Charakter einzelner Auslagen nachträglich erläutert. Anstelle der Initialen seiner Klientinnen und Klienten (vgl. dazu vorne E. 4.4 a.E.) hat er jedoch mehrfach denselben Buchstaben verwendet (so z.B. den Buchstaben Z. für je einen Klienten aus Luzern, Bern und Zürich; vgl. etwa Bemerkungen zu den Aufstellungen Privataufwand, act. 4D pag. 1050 ff., 1046) und sind die nachträglichen Ausführungen zum Geschäftsbezug oft wenig konkret (so etwa «Einladung zum Aufbau/zur Pflege der Klientenbeziehung», vgl. etwa Bemerkungen zu den Auslagen Jahr 2007, pos. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 21 und 22, in act. 4D pag. 1040 f.). Gestützt auf diese unzu-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 22 reichenden Informationen kann nicht beurteilt werden, in welchem Umfang die geltend gemachten Auslagen tatsächlich geschäftsbedingt sind. Dass die Steuerverwaltung bei diesen Gegebenheiten einen geschäftsmässig nicht begründeten Privatanteil geschätzt und aufgerechnet hat, ist nicht zu beanstanden (vgl. BGer 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3.5.2016, in StR 71/2016 S. 631 E. 6.2, 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 3.3 f. und 4.3; VGE 2017/322/323 vom 12.3.2019 E. 2.5; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 130 N. 14).

E. 5.4.5

Weiter lässt der Kontext verschiedener Einladungen auf einen (zumindest auch) privaten Hintergrund schliessen (so z.B. «Einladung zum Essen nach dem Skifahren»; vgl. etwa Bemerkungen zu den Auslagen Jahr 2007, pos. 4, 5, 6, 10, 11, 13, 18, 19, 20, 21 und 22, in act. 4D pag. 1040 f.). Ebenso befinden sich unter den Klientinnen und Klienten des Beschwerdeführers auch seine (damalige) Lebenspartnerin und ein enger Freund, was ebenfalls auf einen zumindest teilweise, wenn nicht überwiegend privaten Charakter einzelner Auslagen schliessen lässt. Darüber hinaus waren auf den Reisekosten insofern zu geringe Privatanteile verbucht, als der Beschwerdeführer auf gewissen Positionen zwar solche ausschied, auf notwendigerweise zugehörigen Positionen, weil dieselbe Reise betreffend, hingegen nicht (vgl. Entscheide StRK vom 2.8.2016 E. 4.6.4; VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.6.3). Nicht zuletzt hat der Beschwerdeführer der Buchhaltung der Kollektivgesellschaft Auslagen belasten lassen, die (auch) der privaten Lebenshaltung zugehörig erscheinen bzw. bei denen ein Zusammenhang zur Anwaltstätigkeit nicht ohne weiteres ersichtlich ist, wie etwa das NZZ-Abo, der private Cablecom-Anschluss und die Billag-Gebühren (vgl. VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 7.6.4). Auch insoweit war somit eine Ausscheidung von Privatanteilen gerechtfertigt (vgl.

BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 und StR 70/2015 S. 791 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Da weder darlegt wird noch Anhaltspunkte bestehen, dass die Schätzung der Privat- anteile sachwidrig erfolgt wäre, erübrigen sich Weiterungen zu deren Höhe. Die Aufrechnung der Privatanteile erweist sich daher als rechtmässig.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 23

E. 5.5

Die Beschwerden sind somit gestützt auf die erst im verwaltungs- gerichtlichen Verfahren erfolgten Angaben zur Verbuchung der Entnahme des Geschäftsfahrzeugs insoweit gutzuheissen, als auf die Aufrechnung von Fr. 13'500.-- im Jahr 2005 zu verzichten ist. Im Übrigen sind die Be- schwerden abzuweisen.

E. 6.1

Bei diesem Ausgang der Verfahren ist der Beschwerdeführer mit Blick auf seine Anträge zu einem Fünftel als obsiegend zu betrachten. Dementsprechend sind ihm vier Fünftel der Kosten des verwaltungsgericht- lichen Verfahrens aufzuerlegen; die verbleibenden Kosten sind nicht zu er- heben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 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 Verwaltungs- verfahren [VwVG; SR 172.021]). Der Beschwerdeführer hat jedoch die Aus- richtung einer Parteientschädigung beantragt. Nach Art. 151 StG i.V.m. Art. 104 Abs. 2 VRPG kann die Verwaltungsjustizbehörde Privaten, die ihren Prozess selber geführt haben, eine angemessene Parteient- schädigung zuerkennen. Eine solche Billigkeitsentschädigung ist auf auf- wändige Verfahren beschränkt, in denen die beteiligte Privatperson durch erheblichen persönlichen Arbeitsaufwand wesentlich zur Entscheidungsfindung beigetragen hat (vgl. BVR 2012 S. 1 E. 6, 2010 S. 147 [VGE 2009/108] nicht publ. E. 8.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 104 N. 12 mit Hinweisen). Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt.

E. 6.2

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind grundsätzlich auch die Kosten für die Verfahren vor der StRK neu zu verlegen. Zu beachten ist in- des, dass der Beschwerdeführer die notwendigen Angaben zur Aus- buchung des Geschäftsfahrzeugs erst vor dem Verwaltungsgericht ge- macht hat. Trotz teilweisem Obsiegen hat der Beschwerdeführer daher die durch das verspätete Vorbringen der entscheidungswesentlichen Tatsachen vor der Vorinstanz verursachten Verfahrenskosten, bestimmt auf Fr. 3'000.--, zu tragen (Art. 200 Abs. 2 StG; Art. 144 Abs. 2 DBG; vgl. BVR 2004 S. 133

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24.04.2019, Nrn. 100.2019.42/43U, Seite 24 E. 3.1 f. auch zum Folgenden; VGE 2013/361/263 vom 3.11.2014 E. 5.2).

Entsprechend besteht ebenfalls kein Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 VwVG).

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 (zu- sätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Haupt- sache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten

werden können. Die Rückweisung an die Steuerverwaltung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich vorliegend dennoch um Endentscheide im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

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