

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 273 vom 21. Mai 2021**

BE Verwaltungsgericht, 2021-05-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2020\\_273](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2020_273)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 273 du 21 mai 2021

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 273 del 21 maggio 2021

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2008-2016; Nachsteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2020; 100 19 418-426; 200 19 360-368) | 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] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutz-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 4 würdiges 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, da es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

### **E. 1.3**

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

## **E. 2.1**

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, hat die Nachsteuer doch keinen Strafcharakter. 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 5 zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (vgl. statt vieler BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 4.1 [bestätigt durch BGer 2C\_509/2019 vom 3.10.2019]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG,

## **E. 2.2**

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den Steuererklärungen 2008-2016 ein Wertschriftendepot mit Fondsanteilen sowie ab 2012 ein Konto bei einer Bank in der Tschechischen Republik nicht deklarierte, die Steuerverwaltung davon erstmals durch die (straflose) Selbstanzeige der Beschwerdeführerin Kenntnis erlangte (vgl. vorne Bst. A) und somit die Voraussetzungen für die Erhebung von Nachsteuern erfüllt sind. Die Beschwerdeführerin anerkennt die auf den nicht deklarierten Vermögenswerten geschuldeten Vermögenssteuern. Streitig ist hingegen, ob und in welcher Höhe sie auf ihren Fondsanteilen in den Jahren 2008-2016 Erträge erzielt hat, die als steuerbares Einkommen aufzurechnen sind. Unbestritten geblieben sind die angefochtenen Entscheide hinsichtlich der Verzugszinsberechnungen und der Verneinung einer Rechtsverzögerung (angefochtene Entscheide E. 6 f.).

## **E. 3**

Aufl. 2016, Art. 151 N. 17).

### **E. 3.1**

Als Einkommen steuerbar sind unter anderem Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen, soweit die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen, wobei sich Art. 24 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 20 Abs. 1 Bst. e DBG auf kollektive Kapitalanlagen mit und ohne direkten Grundbesitz beziehen (Toni Hess, Steuern kollektiver Kapitalanlagen, Die Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und deren Anleger, 2015, § 17 N. 7; Jean-Philippe Krafft, in Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, Art. 20 DBG N. 167; Oesterhelt/Winzap, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger [1. Teil], in IFF Forum für Steuerrecht 2008 S. 266 ff., 278). Nach Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG; SR 951.31) gelten als kollektive Kapitalanlagen Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemein-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 6 schaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden (vgl. Kreisschreiben [KS] Nr. 25 der ESTV vom 23.2.2018 betreffend Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger Ziff. 2, einsehbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»). Sie können offen oder geschlossen sein (Art. 7 Abs. 2 KAG). Bei offenen kollektiven Kapitalanlagen haben die Anlegerinnen und Anleger zulasten des Kollektivvermögens unmittelbar oder mittelbar einen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihrer Anteile zum Nettoinventarwert, bei geschlossenen nicht (Art. 8 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 2 KAG).

### **E. 3.2**

Kollektive Kapitalanlagen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und ohne direkten Grundbesitz werden steuerrechtlich transparent behandelt, d.h. sie sind keine Steuersubjekte; die durch diese Kapitalanlagen erzielten Einkünfte werden direkt den Anlegerinnen und Anlegern zugerechnet und dort besteuert (BGer 2C\_404/2015 vom 15.9.2016, in ASA 85 S. 413 E. 3.2.1 [betreffend Verrechnungssteuer]; KS Nr. 25 Ziff. 3.1; Oesterheld/Winzap, a.a.O., S. 268; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N. 117). Dabei ist zwischen zwei Arten kollektiver Kapitalanlagen zu unterscheiden: Sog. Ausschüttungsfonds schütten den Nettoertrag an die Anlegerinnen und Anleger aus. Ein solcher Fonds liegt gemäss Praxis vor, wenn die «Basisdokumente» der kollektiven Kapitalanlage vorschreiben, mindestens 70 % des jährlichen Nettoertrags inkl. vorgetragener Erträge aus früheren Rechnungsjahren auszuschütten. Steuerbar sind nur die ausgeschütteten Erträge. Ist in den «Basisdokumenten» gar keine oder eine Ausschüttung von weniger als 70 % vorgesehen, liegt für schweizerische Steuerzwecke eine thesaurierende kollektive Kapitalanlage (sog. Thesaurierungsfonds) vor. Bei dieser werden die zurückbehaltenen Erträge im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem entsprechenden Konto bei der Anteilsinhaberin bzw. beim Anteilsinhaber als Einkommen besteuert (KS Nr. 25 Ziff. 4.1 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 204 f.; Jean-Philippe Krafft, a.a.O., Art. 20 N. 140 und 185 ff.; Peter Locher, a.a.O., Art. 20 N. 118). Kapitalgewinne sind bei im Privatvermögen gehaltenen Fondsanteilen nach Art. 29 Bst. k StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei, sofern sie in der Jahresrechnung separat ausgewiesen oder über einen separaten Coupon ausgeschüttet werden (KS Nr. 25 Ziff. 4.2; Richner/Frei/Kaufmann/

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 7 Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 207; Peter Locher, a.a.O., Art. 20 N. 119; Oesterheld/Winzap, a.a.O., S. 278).

### **E. 3.3**

Ausländische kollektive Kapitalanlagen sind steuerlich den schweizerischen kollektiven Kapitalanlagen gleichzustellen (KS Nr. 25 Ziff. 3.1 sowie Anhang IV). Halten Anlegerinnen oder Anleger mit Wohnsitz in der Schweiz Anteile an ausländischen kollektiven Kapitalanlagen im Privatvermögen, sind Einkünfte daraus nach Art. 24 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. e DBG steuerbar (vgl. KS Nr. 25 Anhang IV und V; Peter Locher, a.a.O., Art. 20 N. 127; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 211). Als ausländische offene kollektive Kapitalanlagen gelten nach Art. 119 Abs. 1 KAG Vermögen, die aufgrund eines Fondsvertrags oder eines anderen Vertrags mit ähnlicher

Wirkung zum Zweck der kollektiven Kapitalanlage geäußert wurden und von einer Fondsleitung mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland verwaltet werden (Bst. a), oder Gesellschaften und ähnliche Vermögen mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland, deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist und bei denen die Anlegerinnen und Anleger gegenüber der Gesellschaft selbst oder einer ihr nahe stehenden Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf Rückzahlung ihrer Anteile zum Nettoinventarwert haben (Bst. b). Als ausländische geschlossene kollektive Kapitalanlagen gelten Gesellschaften und ähnliche Vermögen mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland, deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist und bei denen die Anlegerinnen und Anleger gegenüber der Gesellschaft selbst oder einer ihr nahe stehenden Gesellschaft keinen Rechtsanspruch auf Rückzahlung ihrer Anteile zum Nettoinventarwert haben (Art. 119 Abs. 2 KAG; BGer 2C\_404/2015 vom 15.9.2016, in ASA 85 S. 413 E. 2.4 [betreffend Verrechnungssteuer]).

### **E. 3.4**

In den Jahren 2008-2016 hat die Beschwerdeführerin auf einem Wertschriftendepot bei einer Bank in der Tschechischen Republik Anteile an insgesamt vier verschiedenen Fonds gehalten, die alle von der Fondsgesellschaft «...» (nachfolgend: Fondsgesellschaft) verwaltet werden (vgl. Depotauszüge 2008-2016, Vorakten StV [act. 4B] pag. 268 ff., frei übersetzt aus dem Tschechischen). Es ist unbestritten, dass es sich bei den Fonds um kollektive Kapitalanlagen handelt, d.h. um Vermögen mehrerer Anlegerinnen und Anleger, das die Fondsgesellschaft gemeinschaftlich verwaltet und an-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 8 legt. Die fraglichen Fonds sind zudem unstreitig als offene kollektive Kapitalanlagen ausgestaltet (vgl. Jahresberichte 2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 358 ff., 393 ff., 428 ff., frei übersetzt aus dem Tschechischen). Sitz und Hauptverwaltung der Fondsgesellschaft befinden sich in der Tschechischen Republik, womit es sich um ausländische offene kollektive Kapitalanlagen handelt, die für Schweizer Einkommenssteuerzwecke transparent behandelt werden. Allfällige Erträge daraus werden somit der Beschwerdeführerin als Anlegerin in der Schweiz zugerechnet und bei ihr nach Art. 24 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. e DBG besteuert. In diesem Zusammenhang ist streitig und zu beurteilen, ob es sich bei den Fonds um Ausschüttungs- oder Thesaurierungsfonds handelt (vgl. vorne E. 3.2).

### **E. 3.5**

Die StRK hat erwogen, die Anlagefonds, an denen die Beschwerdeführerin in den Jahren 2008-2016 Anteile gehalten habe, seien nicht Ausschüttungs-, sondern Thesaurierungsfonds. Die jeweiligen «Basisdokumente» enthielten soweit ersichtlich keine ausdrückliche Ausschüttungspflichtung. Vielmehr sei den Statuten zu drei der Fonds zu entnehmen, dass das wirtschaftliche Ergebnis nicht für die Zahlung eines Anteils am Gewinn eingesetzt, sondern vollumfänglich wieder angelegt werde. Zudem ergebe sich aus der jeweiligen Anlagestrategie, dass die Anlagefonds die Erträge reinvestierten. Beim Fonds «...» habe sich die Beschwerdeführerin offensichtlich für die Klasse «Akumuláční» und nicht für die Klasse «Dividendová» entschieden, wobei der Unterschied darin liege, dass der Fonds seine Erträge akkumuliere bzw. thesauriere und nicht ausschütete. Sodann habe auch die Fondsgesellschaft bestätigt, dass bei keinem der Fonds, in die die Beschwerdeführerin investiert habe, Dividenden bzw. Zinsen ausgeschüttet, sondern alle Erträge vollständig reinvestiert worden seien. Da es sich somit um Thesaurierungsfonds

handle, seien deren thesaurierte Erträge als Einkommen zu besteuern (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1).

### **E. 3.6**

Diese Erwägungen der Vorinstanz sind schlüssig. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, lässt die Qualifikation der Fonds als Thesaurierungsfonds nicht rechtsfehlerhaft erscheinen:

#### **E. 3.6.1**

Es ist unbestritten, dass die Fondsgesellschaft der Beschwerdeführerin keine Dividenden bzw. Zinsen ausgeschüttet, sondern alle Erträge voll-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 9 ständig reinvestiert hat (vgl. Schreiben Fondsgesellschaft vom 3.10.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 305, frei übersetzt aus dem Tschechischen; Übersetzungen Schreiben Fondsgesellschaft vom 30.11.2018 und E-Mail Fondsgesellschaft vom 8.5.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 56 und 54). Entsprechend handelt es sich gemäss der Beschwerdeführerin nicht um Ausschüttungsfonds. Ihrer Ansicht nach liegen aber auch keine Thesaurierungsfonds vor, sondern soll es sich bei den Fonds um Investmentfonds der Klasse «Akkumulation» handeln: Zwar hätten solche mit Thesaurierungsfonds gemeinsam, dass alle Erträge reinvestiert würden. Sie unterschieden sich aber darin, dass bei Investmentfonds der Klasse «Akkumulation» kein Anspruch auf Ertragsauszahlungen bestehe und die erwirtschafteten Erträge stattdessen «pro Anteilsschein und nicht pro Anleger konsolidiert und reinvestiert» würden. Anders als bei Thesaurierungsfonds würden ihr als Anlegerin in Investmentfonds der Klasse «Akkumulation» jährlich keine erwirtschafteten und wiederangelegten Erträge «zugestanden», womit für eine Einkommensbesteuerung der reinvestierten Erträge kein Raum bestehe (vgl. Beschwerden S. 3 ff.; Eingabe vom 9.10.2020, act. 8A).

#### **E. 3.6.2**

Für die Besteuerung von Erträgen aus (ausländischen) kollektiven Kapitalanlagen bei Anlegerinnen und Anlegern mit Wohnsitz in der Schweiz wird zwischen Ausschüttungs- und Thesaurierungsfonds unterschieden (vgl. vorne E. 3.2 f.). Daneben gibt es für Steuerzwecke keine weitere Kategorie, wie die Beschwerdeführerin in den Verfahren vor der StRK selber ausgeführt hat (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 9.5.2019 S. 1, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 21 f.). Die von der Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nunmehr vorgenommene Unterscheidung zwischen Investmentfonds der Klasse «Akkumulation» und Thesaurierungsfonds ist dem Schweizer Steuerrecht fremd. Aus dem Umstand, dass die Fondsgesellschaft die Fonds als Investmentfonds (bzw. «Investiční Fondy») bezeichnet (vgl. Übersetzung Schreiben Fondsgesellschaft vom 30.11.2018, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 56; Übersetzung E-Mail Fondsgesellschaft vom 8.9.2020, act. 8A), kann für deren steuerrechtliche Qualifikation in der Schweiz nichts abgeleitet werden: Nach den insoweit unbestrittenen Erwägungen der StRK wird der Begriff «Investmentfonds» vor allem in Deutschland und offenbar auch in Tschechien für Anlagefonds auf vertraglicher Grundlage verwendet und bildet damit das begriffliche Pendant zu den schweizerischen vertraglichen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 10 Anlagefonds (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2; Toni Hess, a.a.O., § 1 N.

3 und Fn. 2). Dem KAG ist zur Bezeichnung «Investmentfonds» einzig zu entnehmen, dass sie nur für die entsprechenden, diesem Gesetz unterstellten kollektiven Kapitalanlagen verwendet werden darf (vgl. Art. 12 Abs. 2 KAG), was steuerrechtlich aber unerheblich ist. Abzustellen ist hier also in erster Linie darauf, ob in den «Basisdokumenten» der jeweiligen kollektiven Kapitalanlage eine Ausschüttung von mindestens 70 % des jährlichen Nettoertrags inkl. vorgetragener Erträge aus früheren Rechnungsjahren vorgeschrieben ist. Nur wenn dies der Fall ist, handelt es sich für steuerliche Zwecke in der Schweiz um einen Ausschüttungsfonds, andernfalls liegt ein Thesaurierungsfonds vor (vgl. vorne E. 3.2). Die massgebenden Dokumente enthalten unstreitig keine entsprechende Ausschüttungspflicht. Deshalb sind die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2008-2016 gehaltenen Anteile keine solchen an Ausschüttungs-, sondern an Thesaurierungsfonds.

### **E. 3.6.3**

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, bei ihren Fondsanteilen habe sie sich jeweils für die Klasse «Akkumulation» und nicht für die Klasse «Dividenden» entschieden, kann sie daraus ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten: Die Klassen bezeichnen die Ertragsverwendung und stehen damit für die Unterscheidung, ob der Fonds erzielte Erträge akkumuliert bzw. thesauriert oder aber ausschüttet (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1). So besteht bei Fondsanteilsscheinen der Klasse «Akkumulation» gemäss den Statuten der jeweiligen Fonds kein Recht auf Auszahlung des mit dem Fondsvermögen erwirtschafteten «Ertragsanteils und der Wirtschaftserlöse». Erzielte Erträge und Gewinne werden vollumfänglich reinvestiert, was sich auf den Wert der Anteilsscheine auswirkt (vgl. Übersetzung E-Mail Fondsgesellschaft vom 8.9.2020, act. 8A). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ergeben sich aus dieser Bestimmung in den Statuten keine steuerrechtlich relevanten Unterschiede zu Thesaurierungsfonds. Zum einen besteht auch bei solchen grundsätzlich kein Anspruch auf Auszahlung von Erträgen; diese werden vielmehr reinvestiert. Zum anderen ist nicht nachvollziehbar, inwiefern die angeblich unterschiedliche «Ertragskonsolidierungsart», worunter die Beschwerdeführerin die Art der Verbuchung und Bescheinigung der Erträge durch die Fondsverwaltung zu verstehen scheint (vgl. Eingabe vom 9.10.2020, act. 8A), sich auf die Besteuerung erwirtschafteter Erträge nach Art. 24 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. e DBG

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 11 auswirken könnte. Wie ausgeführt, ist dafür in erster Linie entscheidend, ob die «Basisdokumente» der jeweiligen Fonds eine Ausschüttungspflicht für Erträge vorsehen (vgl. vorne E. 3.2 f. und 3.6.2 hiervor). Ebenso wenig sind entgegen der Beschwerdeführerin Unterschiede in der Anlagestrategie von Fonds für die Besteuerung der Erträge von Bedeutung (vgl. Beschwerden S. 5). Fondsanteile der Klasse «Akkumulation» sind nach dem Gesagten steuerrechtlich ohne weiteres als Thesaurierungsfonds zu behandeln.

### **E. 3.6.4**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, bei Thesaurierungsfonds müsse die Fondsverwaltung den Anlegerinnen und Anlegern jährlich den erwirtschafteten Ertrag pro Fondsanteil bescheinigen. Sie habe hingegen nie eine solche Bescheinigung erhalten, da es der Fondsgesellschaft unmöglich sei, die Ertragsreinvestitionen pro Anteil zu beziffern. Dies zeige ebenfalls, dass sie nur Anteile an Investmentfonds der Klasse «Akkumulation» und nicht an Thesaurierungsfonds halte (Beschwerden S. 3, 5; vgl. Eingabe vom 9.10.2020,

act. 8A). – Gemäss Praxis der ESTV haben thesaurierende kollektive Kapitalanlagen den Anlegerinnen und Anlegern für die direkten Steuern die thesaurierten Erträge jährlich zu bescheinigen und der ESTV ihre Jahresrechnungen bzw. Jahresberichte einzureichen. Anhand dieser Unterlagen publiziert die ESTV in der «Kursliste HB» die steuerlich massgebenden Erträge der einzelnen Thesaurierungsfonds (KS Nr. 25 Ziff. 4.2 und 4.5). Derartige Bescheinigungen liegen hier nicht vor. Dies ändert jedoch nichts daran, dass auch ausländische kollektive Kapitalanlagen, die – wie wohl die hier interessierenden – der Aufsicht der FINMA nicht unterstellt sind und für die keine Bescheinigungspflicht besteht, in den Anwendungsbereich der massgeblichen Schweizer Steuernormen fallen (vgl. auch Toni Hess, a.a.O., § 10 N. 26). Ob die Fondsgesellschaft der Beschwerdeführerin überhaupt eine Bescheinigung über thesaurierte Erträge hätte ausstellen können (vgl. Übersetzung E-Mail Fondsgesellschaft vom 8.5.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 54), hat ebenfalls keinen Einfluss auf deren einkommenssteuerliche Erfassung und lässt im Übrigen auch die Tatsache unberührt, dass die reinvestierten Erträge der Beschwerdeführerin wirtschaftlich zugutekommen, indem sich die Reinvestition im Wert ihrer Fondsanteile niederschlägt (vgl. Schreiben Fondsgesellschaft vom 3.10.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 305, frei übersetzt aus dem Tschechischen; Übersetzung E-Mail Fondsgesellschaft vom 8.9.2020, act. 8A).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 12

### **E. 3.7**

Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin in den Jahren 2008-2016 Anteile an Thesaurierungsfonds gehalten, deren thesaurierten Erträge bei ihr als Einkommen zu besteuern sind. In der Folge ist die Ermittlung der Höhe dieser Erträge durch die Steuerverwaltung und StRK zu prüfen.

### **E. 4.1**

Hat die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so ist auch im Nachsteuerverfahren bei Vorliegen einer Sachverhaltsgewissheit gegebenenfalls eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (vgl. Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 130 Abs. 2 DBG; BGer 2C\_462/2020 vom 17.7.2020 E. 2.3.4, 2C\_973/2017 und 2C\_974/2017 vom 23.1.2018 E. 3.1; VGE 2016/306/307 vom 1.6.2017 E. 4.2). Anlass zu einer Ermessensveranlagung bietet jede nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, die es der Veranlagungsbehörde verunmöglicht, die Steuerfaktoren oder Teile davon einwandfrei zu ermitteln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 26, 30, 38, 41; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 130 DBG N. 30, 41; VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.2 mit Hinweisen). So erfolgt die Veranlagung der Erträge aus einer kollektiven Kapitalanlage nach pflichtgemäßem Ermessen, wenn die zur Festsetzung der Steuerfaktoren benötigten Unterlagen (insbesondere die Bescheinigung der Erträge oder der Jahresbericht) fehlen (vgl. KS Nr. 24 der ESTV vom 20.11.2017 betreffend kollektive Kapitalanlagen als Gegenstand der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben Ziff. 3.5 S. 31 f., einsehbar unter: <[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»). Die Veranlagungsbehörde darf nur dann eine

Schätzung von Steuerfaktoren vornehmen, wenn das Beweisverfahren genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden bzw. -mehrenden oder steueraufhebenden bzw. -mindernden Sachverhalt ergeben hat, ohne dass im Quantitativen eine eindeutige Abklärung möglich war (vgl. zum Ganzen VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 13

#### **E. 4.2**

Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (vgl. Art. 191 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG; vgl. auch Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; BGer 2C\_973/2017 und 2C\_974/2017 vom 23.1.2018 E. 3.1, 2C\_683/2013 und 2C\_684/2013 vom 13.2.2014 E. 5.1; VGE 2016/306/307 vom 1.6.2017 E. 4.2). Diese qualifizierte Anforderung folgt aus der besonderen Natur der Ermessensveranlagung. Die Schätzung der zu bestimmenden Steuerfaktoren beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen, weshalb die Ermessensveranlagung zwangsläufig gewisse Ungenauigkeiten aufweist und folglich die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt ist. Mithilfe eines umfassenden Unrichtigkeitsnachweises hat die steuerpflichtige Person die bestehende Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen; blosser Teilnachweis genügen nicht. In der Begründung der Einsprache bzw. der Beschwerde ist daher der Sachverhalt in substantzierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (BGer 2C\_404/2019 vom 29.1.2020 E. 2.3; VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N. 54). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie an einem in die Augen springenden, qualifizierten Fehler leidet (vgl. statt vieler BVR 2008 S. 181 E. 4.3; BGer 2C\_96/2019 vom 19.9.2019 E. 5.2.2, je mit Hinweisen).

#### **E. 4.3**

Die StRK hat erwogen, es erscheine nicht plausibel, dass auf dem Wertschriftendepot der Beschwerdeführerin bei einem angelegten Fondsvermögen zwischen Fr. 378'338.14 und Fr. 545'247.03 in den Jahren 2008-2016 keine (Kapital-)Erträge erzielt worden seien (angefochtene Entscheide E. 5.1). Dem ist zuzustimmen, zumal sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Fondsgesellschaft erwähnen, dass angefallene Dividenden bzw. Erträge reinvestiert wurden (vgl. Eingabe Beschwerdeführerin vom 9.10.2020, act. 8A; Schreiben Fondsgesellschaft vom 3.10.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 305, frei übersetzt aus dem Tschechischen; Übersetzungen Schreiben Fondsgesellschaft vom 30.11.2018 und E-Mail Fondsgesell-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/274U, Seite 14 schaft vom 8.5.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 56 und 54). Damit liegen genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden bzw. -erhöhenden Sachverhalt vor. Die StRK hat zutreffend festgehalten, dass sich die Höhe der Kapitalerträge mangels Unterlagen nicht ermitteln lässt (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.1). Die Beschwerdeführerin hat trotz Aufforderung weder Jahresabschlüsse der Fonds

noch andere Dokumente eingereicht (vgl. Schreiben StV vom 10.8.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 300). Die Fonds- gesellschaft kann gemäss eigenen Angaben die auf den Fondsanteilen der Beschwerdeführerin angefallenen, reinvestierten Erträge nicht beziffern (Übersetzung E-Mail Fondsgesellschaft vom 8.5.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 54). Die von der Beschwerdeführerin gehaltenen Fondsanteile waren in den fraglichen Steuerperioden zudem weder in der «Kursliste HB» der ESTV (einsehbar unter: <[www.ictax.admin.ch](http://www.ictax.admin.ch)>) noch bei der Wertschri- tenverzeichnis- kontrolle verzeichnet (Vernehmlassung StV vom 18.11.2019 S. 7, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 61 ff.). Somit lag ein Untersuchungsnot- stand vor, weshalb die Steuerverwaltung zur Ermessensveranlagung befugt war, wie die StRK zutreffend geschlossen hat (angefochtene Entscheide E. 5.1).

#### **E. 4.4**

Die Steuerverwaltung griff für die Schätzung der steuerbaren Kapital- erträge auf die von der Schweizerischen Steuerkonferenz herausgegebene «Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermö- genssteuer» (KS Nr. 28 vom 28.8.2008, einsehbar unter: <[www.steuerkon- ferenz.ch](http://www.steuerkon- ferenz.ch)>, Rubriken «Dokumente/Kreisschreiben») zurück. Die Wegleitung bezweckt im Rahmen der Vermögenssteuer eine in der Schweiz einheitliche Bewertung von inländischen und ausländischen Wertpapieren, die an keiner Börse gehandelt werden (KS Nr. 28 Rz. 1). Die Bewertung nichtkotierter aus- ländischer Wertpapiere und Beteiligungen erfolgt praxisgemäss auf der Grundlage des «5-Jahres-Swapsatzes» für die entsprechende ausländische Währung der Steuerperiode, erhöht um eine Risikoprämie (vgl. KS Nr. 28 Rz. 60). Der Swapsatz entspricht dem angenäherten Zinssatz für mittel- fristige, risikofreie Investitionen (KS Nr. 28 Rz. 10; Kommentar 2020 zum KS Nr. 28 S. 18 ff., einsehbar unter: <[www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch)>, Rubriken «Do- kumente/Kreisschreiben»). Er gilt als standardisierter und objektiver Mass- stab für eine marktkonforme Verzinsung von Anlagen (KS Nr. 15 der ESTV betreffend Obligationen und derivative Finanzinstrumente als Gegenstand

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/ 274U, Seite 15 der direkten Bundessteuer, der Verrechnungssteuer sowie der Stempelab- gaben vom 3.10.2017 S. 10, einsehbar unter: <[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)>, Rubri- ken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»; vgl. zum Ganzen ausführlich Vernehmlassung StV vom 18.11.2019 S. 7 f., Vorakten StRK [act. 4A] pag. 61 ff.). Mit der StRK (vgl. angefochtene Ent- scheidung E. 5.2) ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung für die Schätzung der steuerbaren Kapitalerträge auf den jeweiligen Swapsatz für die Jahre 2008-2016 abgestellt hat. Dieser durchschnittliche Zinssatz für mit- telfristige, risikofreie Anlagen erscheint als marktgerechte Rendite für die zu beurteilenden Fondsanteile. Insbesondere ist nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht, inwiefern der Swapsatz für die Erträge der Fondsan- teile der Beschwerdeführerin überhöht wäre. Das Vorgehen steht zudem im Einklang mit der Praxis der ESTV, die vorsieht, dass bei der Veranlagung der Erträge nach pflichtgemässen Ermessen von einer marktgerechten Rendite auszugehen ist, d.h. eine Rendite des entsprechenden Index derje- nigen Anlageklasse, in welche die kollektive Kapitalanlage investiert (KS Nr. 24 Ziff. 3.5 S. 31 f.). Die Beschwerdeführerin geht auf die Schätzung der Steuerverwaltung und die entsprechenden Erwägungen der StRK nicht ein. Vielmehr begnügt sie sich mit den pauschalen Vorbringen, dass ihr Fonds- vermögen in den Jahren 2008-2016 keine Erträge abgeworfen habe, sämt- liche Erträge reinvestiert worden seien und sie daher die Schätzung

der steuerpflichtigen Erträge in vollem Umfang ablehne (vgl. Beschwerden S. 2 ff.). Sie vermag damit in keiner Weise darzutun, dass die Schätzung der steuerbaren Erträge offensichtlich unrichtig ist.

#### **E. 5**

Zu eröffnen: - Beschwerdeführerin - Steuerverwaltung des Kantons Bern -  
Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Der  
Abteilungspräsident: Die Gerichtsschreiberin:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.05.2021, Nrn. 100.2020.273/  
274U, Seite 17 Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit  
Eröffnung 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.