

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 23 vom 19. September 2022**

BE Verwaltungsgericht, 2022-09-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2022\\_23](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_23)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 23 du 19 septembre 2022

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 23 del 19 settembre 2022

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009; Nachsteuern (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021; 100 20 272, 200 20 219) | 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 4 direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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). 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, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil 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**

Sowohl im Verfahren betreffend die Nachsteuern 2009 auf Ebene Kanton und Gemeinde (Verfahren 100.2022.23) als auch betreffend die Nachsteuer 2009 auf Ebene Bund (Verfahren 100.2022.24) beträgt der Streitwert weniger als Fr. 20'000.--, womit die

Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

#### **E. 1.4**

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

#### **E. 2**

Im Streit liegen die Nachsteuern betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer des Steuerjahrs 2009 (vorne Bst. C;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 5 Beschwerden S. 2 [Rechtsbegehren Ziff. 1] und Rz. 9). – Sachverhaltlich und zur Verjährung der Nachsteuerforderungen ist Folgendes festzustellen:

##### **E. 2.1**

Der Beschwerdeführer war im massgeblichen Zeitraum (2009) Alleinaktionär der C.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend die Gesellschaft). Deren Zweck bestand in der Entwicklung und Vermarktung von Business-Services im Bereich Knowledge Capital, insbesondere Hiring & Capability Development Programs, Gestaltung von interaktiven on the job Lernumgebungen inklusive der notwendigen Infrastruktur sowie Vermittlung von Experten-Knowledge auf Zeit (vorne Bst. A; Vorakten StV [act. 4B] pag. 29, 88). Die Gesellschaft kaufte im Geschäfts- bzw. Steuerjahr 2009 ein Segelboot und aktivierte dieses mit Fr. 145'082.--. Hiervon schrieb sie im gleichen Jahr 80 % ab, sodass der Restbuchwert am Ende der Geschäfts- bzw. Steuerperiode noch Fr. 29'016.-- betrug. Das Kantonale Steueramt Zürich nahm am 26./27. August 2013 eine Buchprüfung vor, die unter anderem das Steuerjahr 2009 betraf. Hierbei erachtete es den Kauf des Segelboots als nicht geschäftsmässig begründet. Weiter qualifizierte es – neben anderen, hier nicht umstrittenen Auslagen – einen im Aufwandkonto «Fremdarbeiten» verbuchten Segelkurs, die auf dem Segelboot vorgenommenen Abschreibungen sowie weitere, mit dem Segelboot zusammenhängende und buchhalterisch als Aufwand erfasste Auslagen als verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer. In der Folge rechnete es beim steuerbaren Reingewinn Fr. 167'299.-- auf, wobei Fr. 142'461.-- auf die mit dem Segelboot zusammenhängenden Auslagen entfielen (Vorakten StV [act. 4B] pag. 19-21, 25-27, 67-69, 73-83, 91). Dem der Gesellschaft daraufhin unterbreiteten Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag stimmte diese, handelnd durch den Beschwerdeführer, am 16. Oktober 2013 zu (Vorakten StV [act. 4B] pag. 22 f., 70 f.). Die Steuerverwaltung, Abteilung Juristische Personen, erfuhr spätestens im Mai 2015 von der bei der Gesellschaft aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttung. Sie erstattete am 16. April 2018 Meldung an die Zentralen Veranlagungsbereiche Nachsteuer (ZVB/N). Gestützt darauf teilten die ZVB/N den Beschwerdeführenden am 20. Dezember 2018 mit, Nachsteuer- und Steuerrahinterziehungsverfahren einzuleiten (vorne Bst. A; Vorakten StV [act. 4B] pag. 28, 62 ff., 86; vgl. zur Meldung des Kantonalen Steueramts Zürich betreffend interkantonale Steuerausscheidung pag. 63; zum Ganzen auch Beschwerden Rz. 16, 24 f., 27; angefochtene Entscheide Bst. A und B, E. 6).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 6 Im Ergebnis qualifizierte sie die im Kanton Zürich aufgerechnete verdeckte

Gewinnausschüttung im Betrag von Fr. 167'299.-- als geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer und rechnete hiervon 50 % (Kantons- und Gemeindesteuern 2009) bzw. 60 % (direkte Bundessteuer 2009) als nachzubestehendes Einkommen auf (Vorakten StV [act. 4B] pag. 90, 94, 98, 101 f., 104, 108, 111 f.).

## **E. 2.2**

Zu Gunsten der Steuerpflichtigen ist von Amtes wegen zu prüfen, ob inzwischen die Verjährung eingetreten ist (vgl. etwa BGE 138 II 169 E. 3.4): Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 207 Abs. 1 StG; Art. 152 Abs. 1 DBG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 207 Abs. 3 StG; Art. 152 Abs. 3 DBG). Die Nachsteuerverfahren sind mit dem Schreiben der Steuerverwaltung vom 20. Dezember 2018 (Vorakten StV [act. 4B] pag. 86) und damit rechtzeitig eingeleitet worden (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 4). Die Veranlagungsverjährung begann am 1. Januar 2010 zu laufen und dauert bis am 31. Dezember 2024. Der Nachsteueranspruch betreffend die Nachsteuern 2009 ist damit gewahrt.

## **E. 3**

Zu prüfen ist zunächst, ob die Steuerverwaltung berechtigt war, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten.

### **E. 3.1**

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 7 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 (BGer 2C\_651/2017 und 2C\_652/2017 vom 2.11.2017 E. 2.1, 2C\_458/2014 und 2C\_459/2014 vom 26.3.2015, in StE 2015 B 97.41 Nr. 29 E. 2.1; BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N. 17).

### **E. 3.2**

Mit der (rechtskräftigen) Aufrechnung auf Ebene der Gesellschaft liegt eine neue Tatsache im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG vor. Hiervon erfuhr die Steuerverwaltung spätestens am 12. Mai 2015 (zum Ganzen vorne E. 2.1; ferner Vorakten StRK [act 4A] pag. 82). Im Zeitpunkt der Meldung und damit auch bei Einleitung der Nachsteuerverfahren am 20. Dezember 2018 waren die Veranlagungen betreffend die Be-

schwerdeführenden bereits rechtskräftig. Die Beschwerdeführenden hatten für das Steuerjahr 2009 keine Steuererklärungen eingereicht und wurden im März 2011 nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt (Vorakten StV [act. 4B] pag. 8-11). Zu jenem Zeitpunkt waren der Steuerverwaltung allfällige geldwerte Leistungen somit noch nicht bekannt. Soweit solche geflossen sind, ist eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben. Die Steuerverwaltung war damit berechtigt, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten und zu prüfen, inwieweit die bei der Gesellschaft aufgerechneten Auslagen als geldwerte Leistungen an die Beschwerdeführenden qualifizieren. Die Beschwerdeführenden stellen denn auch nicht grundsätzlich in Frage, dass die Steuerverwaltung gestützt auf die Meldung des Kantonalen Steueramts Zürich geldwerte Leistungen als steuerbares Einkommen nachbesteuern darf. Strittig ist allerdings, ob dies – nebst den unbestritten gebliebenen Aufrechnungen von Fr. 24'838.-- betreffend berufliche Vorsorge, Pauschalspesen und Privatan- teil für Repräsentationsspesen – auch hinsichtlich der mit der Anschaffung des Segelboots zusammenhängenden Auslagen von Fr. 142'461.-- zulässig ist (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.2 f.; Beschwerden Rz. 8, 43 f.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 8

#### **E. 4**

Die massgeblichen Rechtsgrundlagen präsentieren sich wie folgt:

##### **E. 4.1**

Der Besteuerung als Einkommen unterliegen insbesondere geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Zu den Letzteren zählen auch die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen (zur Terminologie BGer 2C\_578/2019 vom 31.3.2020 E. 3.2). Es handelt sich dabei um Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; VGE 2017/115/116 vom 11.3.2019 E. 2.2, 2017/197/198 vom 18.6.2017 E. 2.1; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 96 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 140 ff.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Ferner wird vorausgesetzt, dass der entsprechende Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015 E. 3.5.1, 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 3.1). Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen werden nach der sog. Dreieckstheorie so behandelt, wie wenn sie nicht direkt, sondern über die an der Gesellschaft Beteiligten fliessen würden (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGer 2C\_756/2020 vom 3.5.2021, in StR 76/2021 S. 545 E. 4.2, 2C\_1071/2020 und 2C\_1072/2020 vom 19.2.2021 E. 3.2.1; VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.1, 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 3.4). Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.3, 138 II

545 E. 3.4; BGer 2C\_750/2019 vom 7.7.2020 E. 3.4).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 9

#### **E. 4.2**

Ob der Anteilsinhaberschaft oder dieser nahestehenden Personen eine geldwerte Leistung zugekommen ist, beurteilt sich anhand eines Dritt- vergleichs (sog. Grundsatz des «dealing at arm's length»); bei diesem ist aufgrund aller konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Ge- schäft in gleicher Weise mit einer Drittperson abgeschlossen worden wäre, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.2, 2017/115/116 vom 11.3.2019 E. 2.2, 2017/197/198 vom 18.6.2017 E. 2.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 103; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N. 142; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 20 DBG N. 47 und 50). Bei von einer Gesell- schaft getätigten Ausgaben kann das Kriterium der geschäftsmässigen Be- gründetheit der Aufwendungen weitgehend die Funktion des Drittvergleichs übernehmen (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGer 2C\_543/2008 vom 27.3.2009 E. 2, 2P.153/2002 und 2A.358/2002 vom 29.11.2002, in StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 3.2; VGE 2010/366/367 vom 13.9.2011 E. 3.2, 2009/66/67 vom 26.11.2009 E. 3.2; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 184, 228 f., 232 f.; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 182). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grund- sätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusam- menhang steht (vgl. 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; neuerdings auch etwa BGer 2C\_153/2021 vom 25.8.2021, in StR 76/2021 S. 794 E. 3.2.2, wonach von geschäftsmässig begründeten Auslagen auszugehen ist, wenn sie mit dem «erzielten Erwerb unternehmenswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten [organischen] Zusammenhang stehen»; ferner BGer 2C\_820/2016 vom 26.4.2017 E. 2). Nicht vorausgesetzt wird, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Auf- rechnung nicht schon dann, wenn die Steuerpflichtigen ungeschickt dispo- nieren. Es genügt, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Auf- wendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blossе Möglich- keit einer Gewinnerzielung ausreicht (zum Ganzen VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.2, 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 4.3 [bestätigt durch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 10 BGer 2C\_509/2019 vom 3.10.2019], 2017/322/323 vom 12.3.2019 E. 2.2, 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C\_52/2018 vom 23.3.2018]; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 182 ff.). Ge- schäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Gesell- schaft für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden 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\_273/2013 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 priva- ten Sphäre der

Inhaberin oder des Inhabers zugutekommen. Bei gemischten Aufwendungen, die sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, ist buchhalterisch zwingend eine Aufteilung in einen Gewinnungs- kosten- 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 Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 27 DBG N. 10 ff.; zum Ganzen auch VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C\_509/2019 vom 3.10.2019]).

#### **E. 4.3**

Auch im Nachsteuerverfahren stellt die Veranlagungsbehörde zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 123 Abs. 1 DBG). Aus dem Untersuchungsgrundsatz ergibt sich die Pflicht (und das Recht) der Veranlagungsbehörde, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären; sie hat die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen, um den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (vgl. Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 166 Abs. 3 Satz 1, Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 123 Abs. 2 Satz 1, Art. 130 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 46 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 3 ff.). Den Steuerpflichtigen obliegt im Veranlagungs- wie auch im Steuerjustizverfahren

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 11 ren eine weitgehende Mitwirkungspflicht; sie haben alle von den Behörden verlangten mündlichen und schriftlichen Auskünfte zu erteilen und gegebenenfalls Geschäftsbücher, Belege und weitere Unterlagen vorzulegen (Art. 208 Abs. 5 i.V.m. Art. 167 StG; Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 126 DBG; vgl. auch Art. 42 StHG; zum Ganzen auch BGer 2C\_304/2013 vom 22.10.2013 E. 3.4, 5).

#### **E. 4.4**

Wurde auf Ebene der Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet, dürfen die Steuerbehörden im Rahmen der Veranlagung des Anteilsinhabers grundsätzlich annehmen, dass diese geldwerte Leistung dem Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person zugeflossen ist und deshalb bei ihm der Einkommenssteuer untersteht (statt vieler BGer 2C\_630/2021 und 2C\_631/2021 vom 17.5.2022, in StE 2022 B 24.4 Nr. 100 E. 2.2.2 mit Hinweisen). Die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft begründet zumindest ein gewichtiges Indiz (VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3), wenn nicht gar eine natürliche Vermutung dafür, dass der Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erhalten hat (statt vieler BGer 2C\_1071/2020 und 2C\_1072/2020 vom 19.2.2021 E. 3.2.2, 2C\_750/2019 vom 7.7.2020 E. 3.2 mit Hinweisen; vgl. allerdings auch BGer 2C\_736/2018 vom 15.2.2019 E. 2.2.1; zum Ganzen: Martin Kocher, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität – Gedanken-splitter im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 593 ff., 607 f.). Es besteht aber kein Aufrechnungsautomatismus. Dem Anteilsinhaber darf mithin nicht allein unter Verweisung auf die rechtskräftigen Veranlagungen der Gesellschaft eine geldwerte Leistung aufgerechnet werden. Die Annahme, dass die Aufrechnung auf Ebene Gesellschaft auch beim Anteilsinhaber zulässig sei, bedingt vielmehr, dass die auf Ebene der Gesellschaft vorgenommenen Gewinnkorrekturen hinreichend erstellt sind (in diesem

Sinn BGer 2C\_750/2019 vom 7.7.2020 E. 5.1, 2C\_312/2019 vom 23.4.2019 E. 2.3.4-2.3.7; ferner BGer 2C\_364/2018 vom 16.9.2019 E. 1.4.3 mit Hinweisen). Entsprechend herrscht an sich die übliche Beweislastverteilung: Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen hat die Veranlagungsbehörde, steuermin- dernde und steuerausschliessende Tatsachen die steuerpflichtige Person zu beweisen (statt vieler BGE 144 II 427 E. 8.3.1, 142 II 488 E. 3.8.2; BVR 2011 S. 241 E. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 12 N. 77 ff.). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast hat aber ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ oder beherrschender Anteilsinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder begnügt er sich mit pauschalen Aus- führungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte (gewinnsteuerliche) Aufrech- nung sei der Beteiligungsinhaberin oder dem Beteiligungsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (BGer 2C\_630/2021 und 2C\_631/2021 vom 17.5.2022, in StE 2022 B 24.4 Nr. 100 E. 2.2.1 f., 2C\_1071/2020 und 2C\_1072/2020 vom 19.2.2021 E. 3.2.2 f., je mit Hinweisen; Martin Kocher, a.a.O., S. 601 f., 607 f.; vgl. auch VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3).

#### **E. 4.5**

Die jeweiligen Tatsachen sind mittels geeigneter Beweismittel nach- zuweisen. Falls der rechtsgenügeliche Nachweis misslingt, ist zu Ungunsten jener Partei zu entscheiden, die aus der behaupteten Tatsache Rechte ab- leitet. Bewiesen ist eine Tatsache dann, wenn das Gericht aufgrund der er- hobenen Beweise zur Überzeugung gelangt ist, dass sie – so wie behauptet bzw. angenommen – Bestand hat. Es ist keine absolute Gewissheit erforder- lich, sondern es genügt ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass keine vernünftigen Zweifel verbleiben (BVR 2009 S. 465 E. 3; VGE 2011/410 vom 22.3.2013, E. 3.2, 2011/46/47 vom 29.9.2011, E. 2.2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 19 N. 19; Martin Kocher, a.a.O., 602). Die Überzeugung kann auf Indi- zien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. etwa BGer 2C\_630/2021 und 2C\_631/2021 vom 17.5.2022, in StE 2022 B 24.4 Nr. 100 E. 2.2.1).

#### **E. 5**

In der Sache sind sich die Beteiligten uneinig, ob der Kauf des Segelboots und die weiteren damit zusammenhängenden Auslagen geschäftsmässig begründet waren.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 13

#### **E. 5.1**

Die Vorinstanz hat zusammenfassend erwogen, der Beschwerdefüh- rer habe mit Unterzeichnung des Einschätzungs- und des Veranlagungsvor- schlags einer steuerbegründenden Aufrechnung zu seinen Ungunsten zuge- stimmt. Die Steuerbehörde dürfe im Nachsteuerverfahren davon ausgehen, dass diese steuerbegründende bzw. steuererhöhende Sachverhaltsdar- stellung, welcher der Beschwerdeführer zugestimmt habe, der Wahrheit ent- spreche. Damit komme die natürliche Vermutung zustande, dass die Gesell- schaft eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen bzw. die

Beschwerdeführenden eine geldwerte Leistung erhalten hätten. Den Beschwerdeführenden sei es nicht gelungen, diese natürliche Vermutung zu widerlegen (angefochtene Entscheide E. 8.4 und 9).

### **E. 5.2**

Auch aus Sicht der Steuerverwaltung stellt die Tatsache, dass der Beschwerdeführer persönlich der Bücherrevision des Kantonalen Steueramts Zürich inklusive Aufrechnungen der verdeckten Gewinnausschüttung zugestimmt habe, ein Indiz dar, welches für einen geldwerten Vorteil an die Beschwerdeführenden spreche. Im Ergebnis geht sie davon aus, dass die Gesellschaft das Segelboot ausschliesslich für das private Vergnügen der Beschwerdeführenden kaufte, weshalb die diesbezüglichen Auslagen nicht geschäftsmässig begründet gewesen seien (vgl. act. 6; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 64 f.).

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführenden gestehen ein, dass steuerbegründende Zugeständnisse der steuerpflichtigen Person wahr seien, sofern sie vorliegen. Wenn es aber Anhaltspunkte gebe, die berechnete Zweifel am Wahrheitsgehalt der Deklaration aufkommen liessen, dürfe auf ein solches Zugeständnis jedenfalls dann nicht abgestellt werden, wenn sich die Erhebung der Steuer allein darauf stützen lasse. Die Steuerverwaltung habe sich einzig auf die Zustimmungserklärungen gestützt. Diese seien im Veranlagungsverfahren der Gesellschaft ergangen und dort nur vom Beschwerdeführer – in seiner Eigenschaft als Organ der Gesellschaft – abgegeben worden, nicht aber von seiner Ehefrau. Damit fehle es an einer natürlichen Vermutung für eine geldwerte Leistung. Abgesehen davon bestünden hinreichende Zweifel an der Richtigkeit der Zustimmungserklärungen (Beschwerden Rz. 31-33). Die Beschwerdeführenden sind der Auffassung, die geschäftsmässige Begründetheit der streitgegenständlichen Auslagen sei hinreichend dargelegt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 14 worden (Beschwerden Rz. 34-38, 40, 42 f.). Demgegenüber sei eine (ausschliesslich) private Nutzung faktisch unmöglich gewesen und ohnehin nicht erwiesen (Beschwerden Rz. 21, 39, 41).

### **E. 6**

Der vorne dargelegte Sachverhalt (E. 2.1) ist im Licht der erörterten Rechtsgrundlagen (E. 4) und Vorbringen der Beschwerdeführenden (E. 5.3) wie folgt zu würdigen.

#### **E. 6.1**

Der Beschwerdeführer hat im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren betreffend die Gesellschaft als deren Organ dem Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag – und damit auch der Aufrechnung der streitgegenständlichen Auslagen – zugestimmt. Dies ist als gewichtiges Indiz für eine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer als Beteiligungsinhaber bzw. die Beschwerdeführerin als diesem nahestehende Person zu würdigen: Der anerkannte Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag ist als sog. Verständigung zu qualifizieren (so wohl auch angefochtene Entscheide E. 8.2; ferner VGer ZH SB.2017.00081 vom 9.5.2018 E. 3.1 mit Hinweisen). Eine solche entfaltet nicht ohne weiteres materielle Wirkung, sondern stellt als Vereinbarung über verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten blosses Grundlage für den Erlass einer Verfügung dar. Sie bedeutet, dass die Verwaltung den Rechtsunterworfenen von einer weiteren Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhalts entbindet und der Private auf den Antrag der

Abnahme zusätzlicher Beweise verzichtet. Inhaltlich kann sich eine Einigung zwischen der Steuerbehörde und der steuerpflichtigen Person zwar auf (typischerweise) unsichere Sachverhaltselemente beziehen, Rechts- und Auslegungsfragen hingegen sind davon ausgeschlossen (zum Ganzen BGer 2C\_769/2009 vom 22.6.2010, in StR 2010 S. 789 E. 2.2.1 f. mit Hinweisen; vgl. auch BGer 2C\_123/2014 und 2C\_124/2014 vom 30.9.2015, in StR 70/2015 S. 971 E. 7.1; VGE 2009/148/149 vom 15.7.2010 E. 3.3, in StE 2011 A 21.14 Nr. 19 E. 3.3; aus der Lehre etwa Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 385 f.; Jérôme Bürgisser, Du ruling fiscal, in RDAF 2014 S. 401 ff., 402, 426 f.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Di-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 15 rechte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 1 N. 7). Ob Auslagen geschäftsmässig begründet sind, ist eine Rechtsfrage (vgl. BGer 2C\_400/2020 und 2C\_405/2020 vom 22.4.2021, in StR 76/2021 S. 637 E. 5 mit Hinweis, 2C\_316/2020 vom 20.10.2020 E. 2.2.2 [betreffend Spesen], 2C\_442/2018 vom 3.6.2019 E. 4.2 [betreffend Mietaufwand]). Insoweit war eine Verständigung zwischen der Gesellschaft und dem Kantonalen Steueramt Zürich von vornherein nicht möglich. Über die den Streitgegenständlichen Auslagen zugrundeliegenden Tatsachen durften sie sich hingegen einigen. Der Nachweis hierfür oblag im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten grundsätzlich der Gesellschaft (BGer 2C\_697/2014 vom 1.5.2015, in StR 70/2015 S. 603 E. 2.3, 2C\_554/2013 und 2C\_555/2013 vom 30.1.2014 E. 2.2; Martin Kocher, a.a.O., S. 601-603; vgl. auch BGE 147 II 209 E. 5.1.1 und 5.1.3, je mit Hinweisen). Mit seiner Zustimmung zum Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag befreite der Beschwerdeführer die Gesellschaft nicht nur von ihrer Mitwirkungspflicht, sondern er verzichtete als deren Organ auch auf den Antrag auf Abnahme zusätzlicher Beweise. Dieser Verzicht kann kaum anders gedeutet werden, als dass die in den Nachsteuerverfahren neu behaupteten, die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Auslagen angeblich stützenden Tatsachen und Umstände schon damals beweismässig nicht belegt und erhärtet werden konnten. Wäre die Gesellschaft in der Lage gewesen, entsprechende Grundlagen zu liefern und zu fundieren, hätte sie dem für sie finanziell nachteiligen Gegenteil – der Aufrechnung – gewiss nicht zugestimmt bzw. sich die zusätzlichen Steuerlasten kaum gefallen lassen. Daran ändert die dadurch geschaffene Möglichkeit nichts, die Aufrechnungen mit Verlustvorträgen zu verrechnen (so aber Beschwerden Rz. 25), zumal eine Verlustverrechnung grundsätzlich auch noch in späteren Steuerjahren zulässig gewesen wäre (§ 70 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG/ZH; LS 631.1]; Art. 67 Abs. 1 DBG). Ob der Beschwerdeführer – als Organ der Gesellschaft – dem Einschätzungs- und dem Veranlagungsvorschlag auch zugestimmt hätte, wenn er damals um die späteren Steuerfolgen bei sich und seiner Ehefrau gewusst hätte (was angeblich nicht der Fall gewesen sei; vgl. Beschwerden Rz. 26), kann dahingestellt bleiben. Entsprechendes hätte zuallererst zur Folge gehabt, dass die allgemeinen Regeln über die Mitwirkungspflicht sowie die Beweisführungs- und Beweislast anzuwenden gewesen wären. Die Gesellschaft hätte also wie gesagt darlegen müssen, dass die Streitgegenständlichen Auslagen ge-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 16 schäftsmässig begründet waren, wobei es nach durchgeführtem Beweisverfahren am Ende wohl auch ohne Verständigung zu einer Aufrechnung gekommen wäre (vgl. auch E. 6.2 ff. hiernach).

## E. 6.2

Dass die Gesellschaft im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gar nicht erst versucht hatte, die geschäftsmässige Begründetheit der Auslagen betreffend das Segelboot darzutun, sondern sich vielmehr ausdrücklich und vorbehaltlos zum Bestand des die gegenteilige Rechtsfolge nach sich ziehenden Sachverhalts bekannte, steht in Einklang mit der Tatsache, dass das Segelboot offenbar geschäftlich gar nicht genutzt wurde. Die Beschwerdeführenden bringen zwar vor, die Nachfrage nach Workshops auf dem Wasser sei zu klein gewesen, weshalb sich die geplante Geschäftsidee letztlich nicht umsetzen liess (Beschwerden Rz. 23). Weder aus ihren Schilderungen noch aus den Akten erhellt jedoch, wie sie zu dieser Erkenntnis gelangen konnten. So wird gerade nicht behauptet, dass Team- und Managemententwicklungskurse auf dem Segelboot tatsächlich angeboten, jedoch nicht nachgefragt worden seien (in diesem Sinn auch angefochtene Entscheide E. 9.2). Aus den Ausführungen der Beschwerdeführenden folgt vielmehr, dass es sich beim (angeblichen) neuen Angebot erst um eine Idee gehandelt hatte. Es scheint zumindest zweifelhaft, ob allein eine solche Idee bei Auslagen, die genauso gut auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen können, bereits einen genügend engen Zusammenhang zum Geschäftszweck herzustellen vermag (zur besonderen Bedeutung des Nachweises bei Auslagen, die regelmässig auch im privaten Bereich anfallen, etwa BGer 2C\_697/2014 vom 1.5.2015, in StR 70/2015 S. 603 E. 3.4.4, 2C\_273/2013 und 2C\_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1).

## E. 6.3

Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführenden seit der Bücherrevision unbestrittenermassen sämtliche Rechnungen im Zusammenhang mit dem Segelboot privat bezahlten (Beschwerden Rz. 37; dazu und zum Folgenden auch Vorakten StRK [act. 4A] pag. 76 und angefochtene Entscheide E. 9.2). Da sie sich insoweit dem Kantonalen Steueramt Zürich fügten, mussten sie selber davon ausgegangen sein, dass die entsprechenden Auslagen ihrer privaten Sphäre zuzuordnen sind (dazu Vorakten StV [act. 4B] pag. 117), was die geschäftsmässige Begründetheit von vornherein aus-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 17 schliesst (vorne E. 4.2). Sie stellten eine private Nutzung im Einspracheverfahren denn auch nicht grundsätzlich in Abrede (Vorakten StV [act. 4B] pag. 117: «Privat haben wir das Segelboot kaum genutzt, [...]»). Erst in ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde stellten sie – anfänglich und übereinstimmend mit den Angaben des Beschwerdeführers im Steuerhinterziehungsverfahren (vgl. Vorakten StRK [act. 8A] pag. 6) – die Behauptung auf, nicht über einen Segelausweis verfügt zu haben bzw. zu verfügen und daher gar nicht berechtigt (gewesen) zu sein, das Segelboot privat zu nutzen (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 7). Wie sich im weiteren Verfahrensverlauf herausstellte, erfolgten diese Angaben jedoch wider besseres Wissen. Denn entgegen ihren Behauptungen verfügen die Beschwerdeführenden sehr wohl seit Oktober 2009 über den Schiffsführerausweis D (Beschwerden Rz. 20 f.; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 69-71). Mit diesem sind sie berechtigt, das streitgegenständliche Segelboot zu führen, sofern sie nur unter Segel fahren (angefochtene Entscheide E. 9.3; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 78, wonach das Segelboot der Beschwerdeführenden über eine Antriebsleistung von 30 kW verfügt; Art. 79 Abs. 1 und 5 der Verordnung vom 8. November 1978 über die Schifffahrt auf schweizerischen Gewässern [Binnenschifffahrtsverordnung, BSV; SR 747.201.1]). Die Beschwerdeführenden mussten in den vorinstanzlichen Verfahren um die Bedeutung

dieser Tatsachen gewusst haben (dazu auch angefochtene Entscheide E. 9.3): Die StRK hatte das mit Entscheiden vom 16. März 2021 abgeschlossene Steuerhinterziehungsverfahren nur deshalb teilweise zugunsten des Beschwerdeführers entschieden, weil in jenen Verfahren (noch) nicht erwiesen war, dass dieser oder eine ihm nahe stehende Person – wie etwa die Beschwerdeführerin (Ehefrau) – über einen Segelschein verfügte (vgl. Vorakten StRK [act. 8A] pag. 105 [Entscheide der StRK 100.20.269-270 und 200.20.216-217 vom 16.3.2021 E. 9.3]). Auch wenn sich der Beschwerdeführer in den Hinterziehungsverfahren nicht selber belasten musste (Art. 226 Abs. 1 StG; Art. 183 Abs. 1 DBG), sind er und die Beschwerdeführerin in den vorliegenden Nachsteuerverfahren nunmehr gehalten, an der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (zur Mitwirkungspflicht vorne E. 4.3). Mit ihren wahrheitswidrigen und widersprüchlichen Angaben (dazu einlässlich angefochtene Entscheide E. 9.2) haben sie nicht nur ihre Mitwirkungspflicht verletzt, sondern grundsätzliche Zweifel an der Glaubhaftigkeit ihrer Sachverhaltsdarstellung geweckt. Ihnen ist insoweit zudem entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass sie das Segelboot nur

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 18 unter Segelfahren durften, eine private Nutzung zwar einschränkte, aber nicht etwa ausschloss (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 9.3). Ähnliches gilt, soweit sie vorbringen, sie hätten die Segelausweise erst nach Anschaffung des Bootes bzw. der Erweiterung der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft erlangt, was gegen ein privates Interesse am Segeln spreche (Beschwerden Rz. 41). Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführenden das Segelboot schon vor Erwerb der Schiffsführerausweise – in Begleitung einer geeigneten Person, etwa zur Vorbereitung auf die praktische Segelprüfung (vgl. zum Anmeldeprozedere <[www.svsa.sid.be](http://www.svsa.sid.be)>, Rubriken «Schiffahrt / Rund um den Schiffsführerausweis / Schiffsführerausweis machen» [zuletzt besucht am 25.8.2022]; zu den inhaltlichen Prüfungsvorgaben Art. 86 Abs. 1 und Anhang 19 BSV) – privat nutzten (dazu auch hinten E. 6.6).

#### **E. 6.4**

Wenig überzeugend ist ferner, dass die Gesellschaft aufgrund der Finanzkrise fast ihren ganzen Kundenstamm verloren haben und deshalb gezwungen gewesen sein soll, ihr Geschäftsmodell den veränderten Marktbedingungen anzupassen (Beschwerden Rz. 17; zur Würdigung dieser Behauptung durch die Vorinstanz angefochtene Entscheide E. 9.2). Die Gesellschaft erzielte im hier interessierenden Steuerjahr 2009 auch ohne die aufgerechneten Auslagen einen Gewinn (Vorakten StV [act. 4B] pag. 67, 81). Dies obschon das Segelboot offenbar noch nicht für geschäftliche Zwecke genutzt wurde (vorne E. 6.2). Eine finanzielle bzw. wirtschaftliche Zwangslage, die es erforderlich machte, das bereits bestehende Geschäftskonzept auch auf einem Segelboot umzusetzen, liegt damit nicht ohne Weiteres auf der Hand (so aber Beschwerden Rz. 36). Im Übrigen ist nicht erwiesen, dass diese Geschäftsidee bereits 2009 entstanden war. Die Dokumentation Projekt Segelboot nimmt zwar auf einer Seite auf das Jahr 2009 Bezug, ist aber ansonsten undatiert und wurde – wie schon im Steuerhinterziehungsverfahren – erst vor Vorinstanz nach dem ersten Schriftenwechsel eingereicht (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 86; Vorakten StRK [act. 8A] pag. 65 ff.). Der Beweiswert der nämlichen Unterlagen steht damit infrage (dazu auch angefochtene Entscheide E. 9.2; ferner Vorakten StRK [act. 8A] pag. 104 [Entscheide der StRK 100.20.269-270 und 200.20.216-217 vom 16.3.2021 E. 9.2]). Mangels überzeugender Hinweise, dass die Schilderungen der Beschwerdeführenden den Tatsachen entsprechen

könnten, hat die Vorinstanz

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 19 damit zu Recht an der Ernsthaftigkeit der behaupteten Geschäftsidee ge- zweifelt (vgl. angefochtene Entscheide E. 9.2).

### **E. 6.5**

Soweit die Beschwerdeführenden behaupten, das Segelboot diene (auch) als Vermögensanlage (Beschwerden Rz. 23; vgl. auch Vorakten StV [act. 4B] pag. 117), kann ihnen ebenfalls nicht gefolgt werden. Diese Be- hauptung widerspricht offensichtlich dem Verhalten der Gesellschaft, die den aktivierten Wert des Segelboots kurz nach dessen Anschaffung um 80 % abschreiben liess und damit selber von einem erheblichen Wertverlust aus- zugehen schien. Mangels überzeugender bzw. widerspruchsfreier Angaben der Beschwerdeführenden kann insgesamt nicht mit der erforderlichen Si- cherheit gesagt werden, zwischen den Streitgegenständlichen Auslagen und der geschäftlichen Tätigkeit bestehe ein derart enger Zusammenhang, dass jene als geschäftsmässig begründet anerkannt werden könnten. Demgegen- über bestehen keine Zweifel, dass die Beschwerdeführenden am Segelboot private Interessen hatten und dieses auch tatsächlich privat nutzten. In Be- zug auf die Beschwerdeführerin ist etwas Anderes ohnehin kaum denkbar. Sie war an der Gesellschaft nicht beteiligt. Wohl wird sie im Handelsregister als Prokuristin geführt (Vorakten StV [act. 4B] pag. 29). Hinweise darauf, dass sie bei der Gesellschaft (auch) angestellt war, etwa um Teambildungs- kurse auf dem Segelschiff zu begleiten, wofür sie den Schiffsführeraus- weis D benötigte, liegen indes nicht vor. Im Gegenteil legt der Lohnausweis vom 24. Februar 2010 (Vorakten StV [act. 4B] pag. 7) nahe, dass sie wäh- rend des gesamten Steuerjahrs 2009 hauptberuflich einer anderen Tätigkeit nachging. Die Beschwerdeführerin ist eine nahestehende Person im Sinn der Rechtsprechung (vgl. auch zum Folgenden vorne E. 4.1). Insoweit kann gestützt auf die Dreieckstheorie grundsätzlich von einer geldwerten Leistung ausgegangen werden.

### **E. 6.6**

Das Argument, wonach die Gesellschaft zur Nutzung des Segelboots gut aufgestellt gewesen sein soll, weil ein damaliger Mitarbeiter des Berater- teams über alle notwendigen Schiffsführerausweise verfügt habe und damit in der Rolle des Skippers für einen reibungslosen Ablauf von Teambildungs- kursen hätte sorgen können (Beschwerden Rz. 22, 40), ändert am bisheri- gen Ergebnis nichts. Im Vergleich zu dem, was sich den Akten entnehmen lässt, erweisen sich die fraglichen Ausführungen der Beschwerdeführenden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 20 im Übrigen als irreführend: Das Kantonale Steueramt Zürich erachtete die Aufwandsbuchung «D.\_\_\_\_\_, Segelkurs (Kto. 4400 'Fremdarbeiten')» als nicht geschäftsmässig begründet und rechnete den entsprechenden Betrag von Fr. 4'275.-- auf (Vorakten StV [act. 4B] pag. 75). Beim fraglichen Segelkurs muss es sich um eine Dienstleistung gehandelt haben, welche die Gesellschaft bei D.\_\_\_\_\_, bezogen hatte (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 43 und 50, wonach im Konto 4400 «Drittleistungen eXpert Charter» ver- bucht wurden). Dem elektronischen Handelsregister des Kantons Waadt lässt sich denn auch entnehmen, dass diese Person unter der von den Be- schwerdeführenden angegebenen Adresse seit dem 26. Mai 2006 ein Ein- zelunternehmen führt, das auf nautische Dienstleistungen spezialisiert ist und auch Ausbildungen auf See und Meer anbietet (vgl. auch <www. ....ch> [zuletzt besucht am 25.8.2022]; zu den

Adressangaben Beschwerden S. 13). Was vor diesem Hintergrund unter «Mitarbeiter des Beraterteams» verstanden werden kann, ist höchst unklar (vgl. in diesem Zusammenhang auch die wenig glaubhafte Behauptung des Beschwerdeführers im Steuerhinterziehungsverfahren, wonach dem [angeblichen] Mitarbeiter D.\_\_\_\_\_ ein Segelkurs finanziert worden sei, in Vorakten StRK [act. 8A] pag. 6). So oder anders deutet die Aufrechnung der Segelkurskosten auf Ebene der Gesellschaft darauf hin, dass (auch) diese der privaten Sphäre der Beschwerdeführenden zuzuordnen sind (vgl. zu einer möglichen privaten Nutzung des Segelboots schon vor Erwerb der Schiffsführerausweise vorne E. 6.3). Es ist denn auch nicht ersichtlich, wer – ausser den Beschwerdeführenden – sonst von dieser Dienstleistung hätte profitieren können. Entgegen den Beschwerdeführenden ist nicht zu erwarten, dass die (erstmalig vor Verwaltungsgericht) beantragte Befragung von D.\_\_\_\_\_ (Beschwerden S. 13) wesentlich neue Erkenntnisse bringt. Hierauf ist deshalb zu verzichten und der entsprechende Beweisantrag ist abzuweisen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3, 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; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27).

### **E. 6.7**

Unter Berücksichtigung aller Umstände und Indizien ist davon auszugehen, dass die streitgegenständlichen Auslagen nicht geschäftsmässig begründet waren. Indem die Gesellschaft das Segelboot dennoch erwarb und dafür aufkam, so dass die Beschwerdeführenden davon privat profitieren

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 21 konnten, hat sie zu deren Gunsten eine geldwerte Leistung erbracht (zu einer entsprechenden Würdigung BGer vom 16.4.1987 i.S. T.K. AG, in NStP 1987, S. 103 ff.). Die Beschwerdeführenden bringen nicht vor, der Gesellschaft eine angemessene Gegenleistung erbracht zu haben. Im Übrigen könnte den Beschwerdeführenden selbst dann nicht gefolgt werden, wenn sie die Gesellschaft entschädigt hätten: Bei privaten Interessen des Anteilsinhabers und diesem nahestehenden Personen an einem Segelboot, das im Eigentum einer Kapitalgesellschaft steht, müsste diese tatsächlich einen Charterbetrieb führen, damit zwischen der privaten Nutzung durch den Anteilsinhaber bzw. nahestehende Personen und der geschäftlichen Tätigkeit ein genügend enger Zusammenhang bejaht und allfällige Auslagen für das Segelboot als geschäftsmässig begründet anerkannt werden könnten (in diesem Sinn BGer vom 16.4.1987 i.S. T.K. AG, in NStP 1987, S. 103 ff.; allgemeiner BGer 2P.153/2002 und 2A.358/2002 vom 29.11.2002, StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 3.2). Dass die Gesellschaft die streitgegenständlichen Leistungen zu den gleichen Konditionen auch einer beliebigen Drittperson erbracht hätte, ist unwahrscheinlich. Die Leistungen halten einem Drittvergleich somit nicht stand. Ihr Charakter war für den Beschwerdeführer als Organ der Kapitalgesellschaft ohne Weiteres erkennbar. Sie stellen folglich bei den Beschwerdeführenden steuerbares Einkommen dar (zum Ganzen vorne E. 4.1 f. und E. 6.1, 6.3 [betreffend Erkennbarkeit der Leistungen]).

### **E. 6.8**

Gestützt auf die gesamten Umstände ist zusammenfassend als erwiesen zu erachten, dass die von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen betreffend das Segelboot mit dem Geschäftsbetrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung nicht derart in einem kausalen Zusammenhang standen, dass sie als geschäftsmässig begründet zu

erachten wären. Vielmehr ist beweismässig davon auszugehen, dass die Gesellschaft die Leistungen für den privaten Lebensaufwand des an ihr alleinbeteiligten Beschwerdeführers und dessen Ehefrau und Beschwerdeführerin erbracht hat. Unter diesen Umständen kann offenbleiben, ob die Zustimmungserklärungen vorliegend eine natürliche Vermutung begründen, die es erlaubt, von den allgemeinen Beweisführungs- und Beweislastregeln abzuweichen (dazu angefochtene Entscheide E. 8.4; im Allgemeinen BGer 2C\_630/2021 und 2C\_631/2021 vom 17.5.2022, in StE 2022 B 24.4 Nr. 100 E. 2.2 mit Hinweisen sowie vorne E. 4.4 f.). Die zwischen der Gesellschaft und dem Kantona-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 22 len Steueramt Zürich getroffenen Verständigungen (vgl. vorne E. 6.3) ergin- gen im Übrigen in einem anderen Verfahren zwischen anderen Verfahrens- beteiligten und betrafen einen anderen Steuertatbestand (vgl. hierzu Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG und Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Sie sind mithin nicht ge- eignet, die Beschwerdeführenden in den vorliegenden Nachsteuerverfahren von einer Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhalts zu entbinden (so im Ergebnis auch angefochtene Entscheide E. 8.3). In diesen Verfahren haben die Beschwerdeführenden nur mangelhaft mitgewirkt (vgl. insb. vorne E. 6.3, 6.6; zur Mitwirkungspflicht im Allgemeinen vorne E. 4.3). Allfällige verblei- bende Unsicherheiten im Sachverhalt haben deshalb sie zu verantworten (dazu und zu weiteren, unbestritten gebliebenen Verfahrenspflichtverletzun- gen der Beschwerdeführenden auch angefochtene Entscheide E. 10).

### **E. 6.9**

Demnach ging die Vorinstanz zutreffend davon aus, dass die auf Ebene der Gesellschaft getätigten Auslagen für das Segelboot bei den Be- schwerdeführenden als geldwerte Leistung nachzubesteuern ist. Die ange- fochtenen Entscheide halten der Rechtskontrolle Stand. Die Beschwerden erweisen sich in allen Teilen als unbegründet und sind abzuweisen.

### **E. 7**

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kos- tenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 und Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet der Einzelrichter: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird abgewiesen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2022, Nr. 100.2022.23/24U, Seite 23 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird abgewie- sen. 3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen. 5. Zu eröffnen: - Beschwerdeführende - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin: 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 Bun- desgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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