

100.2013.361/362U  
HAT/SBE/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 3. November 2014**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
Beschwerdeführende

gegen



**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009  
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013;  
100 12 510, 200 12 418)

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 6. Juli 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region ... (nachfolgend: Steuerverwaltung), A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2009 in Abweichung von deren Selbstveranlagung auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 183'100.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 207'400.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen auf einer Einkommensaufrechnung von Fr. 130'000.--, welche sich auf eine Vergleichsberechnung von Vermögensentwicklung und Lebensaufwand stützte.

Gegen diese Veranlagungen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 31. Juli 2011 Einsprachen. Die Steuerverwaltung hiess diese mit Entscheiden vom 12. September 2012 insofern teilweise gut, als sie die Aufrechnung auf Fr. 25'000.-- reduzierte und das steuerbare Einkommen so bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 78'100.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 102'400.-- herabsetzte.

### **B.**

Hiergegen gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 10. Oktober 2012 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 17. September 2013 wies diese die Rechtsmittel ab und erhöhte die Einkommensaufrechnung – gestützt auf eine eigene Vermögensvergleichsberechnung – im Rahmen einer reformatio in peius auf Fr. 37'840.--.

### **C.**

Am 18. Oktober 2013 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ gegen die Entscheide der StRK Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Sie beantragen sinngemäss die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und den Verzicht auf eine Einkommensaufrechnung.

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2013 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

In ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 4. November 2013 bzw. Beschwerdeantwort vom 13. Dezember 2013 haben die StRK und die Steuerverwaltung je auf Abweisung der Beschwerden geschlossen.

A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ haben am 24. Februar 2014 erneut Stellung genommen und am 31. März 2014 weitere Beweismittel eingereicht.

Dazu hat die StRK mit Vernehmlassung vom 2. September 2014 verlauten lassen, die neuen Beweismittel seien – soweit rechtens – in der Vermögensvergleichsberechnung zu berücksichtigen. Die Steuerverwaltung beantragt mit Eingabe vom 18. September 2014 die teilweise Gutheissung der Beschwerden und die Reduktion der Aufrechnung unter Auferlegung der Verfahrenskosten an A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**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 Abs. 1 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558, nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). Die zusätzlichen Voraussetzungen von

Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht – da es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden – zwei Entscheide fällen. Diese können jedoch in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend ist eine durch die Steuerverwaltung ermessensweise vorgenommene Einkommensaufrechnung umstritten. Da die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. Bst. C hiervor), sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.3** Eine Gutheissung der Beschwerden hätte für die Beschwerdeführenden sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer eine Ersparnis von deutlich unter Fr. 20'000.-- zur Folge, weshalb die Streitigkeit in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 119 VRPG i.V.m. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**1.4** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

**2.1** Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, die nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 i.V.m. Art. 24 DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 und 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Veranlagungsbehörde

stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; 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 insbesondere die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen, um den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (vgl. Art. 166 Abs. 3 Satz 1, Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 2 Satz 1, Art. 130 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 46 Abs. 1 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 130 N. 3 ff.; Martin Zweifel, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 130 DBG N. 2; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 14 N. 4). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 42 Abs. 1 StHG). Sie muss insbesondere die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht bei der zuständigen Behörde einreichen (Art. 170 Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG).

**2.2** Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 174 Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG; vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG). Anlass zu einer Ermessensveranlagung bietet jede nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, welche es der Veranlagungsbehörde verunmöglicht, die Steuerfaktoren oder Teile davon einwandfrei zu ermitteln. Die Ungewissheit über den massgebenden Sachverhalt kann, muss aber nicht auf einer Nicht- bzw. Schlechterfüllung von Verfahrenspflichten beruhen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 26, 30, 38, 41; Martin Zweifel, a.a.O., Art. 130 DBG N. 30, 42; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 19 N. 10, 16; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in ASA 75 S. 185 ff., 196, 200). Bevor eine Ermessensveranlagung vorgenommen werden darf, ist im Beweisverfahren anhand der angebotenen oder anhand anderer geeigneter Beweismittel zu prüfen, ob die geltend gemachten Tatsachen ausgewiesen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 24 f.; Martin Zweifel, a.a.O., Art. 130 DBG N. 43; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 19 N. 16; Markus Berger, a.a.O., S. 198). Die

Anforderungen an das einwandfreie Vorliegen des steuerlich relevanten Sachverhalts dürfen nicht überspannt werden. Hat die steuerpflichtige Person alle Mitwirkungspflichten erfüllt, findet bei ungewissem Sachverhalt grundsätzlich die allgemeine Beweislastregel Anwendung, wonach die Veranlagungsbehörde für die steuerbegründenden bzw. -erhöhenden Tatsachen, die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden bzw. -mindernden Tatsachen die Beweislast trägt. Die Veranlagungsbehörde darf nur dann eine Schätzung 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. Die Ungewissheit über die Höhe der Steuerfaktoren muss so gross sein, dass der korrekt handelnden steuerpflichtigen Person zugemutet werden darf, in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren das Gegenteil der Schätzung zu beweisen (vgl. zum Ganzen VGE 2012/359/360 vom 4.9.2014, E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 23, 41; vgl. auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 19 N. 9; Markus Berger, a.a.O., S. 201).

**2.3** Die Ermessensveranlagung besteht in einer Schätzung der Steuerfaktoren oder einzelner Einkommens- bzw. Gewinnbestandteile und beruht auf einer Sachverhaltsfeststellung durch Wahrscheinlichkeitsschluss. Ziel der ermessensweisen Schätzung ist die bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt. Die Veranlagungsbehörde hat die amtliche Schätzung pflichtgemäss vorzunehmen. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 61 f.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 19 N. 18 f.). Der steuerpflichtigen Person steht allerdings der Nachweis offen, dass sie besonders sparsam gelebt hat oder ihren Lebensunterhalt durch Vermögensverzehr oder steuerfreie Einkünfte bestritten hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 71).

**2.4** Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 191 Abs. 3 und 5 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG; vgl. auch Art. 48 Abs. 2 StHG). Diese gegenüber der Einsprache im ordentlichen Verfahren qualifizierte Anforderung folgt aus der besonderen Natur der Ermessensveranlagung. Weil sich der betragsmässige Umfang der zu bestimmenden Steuerfaktoren nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Die Schätzung beruht

notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen. Weil die Ermessensveranlagung deshalb zwangsläufig gewisse Ungenauigkeiten aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt. 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 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 (vgl. zum Ganzen VGE 2012/359/360 vom 4.9.2012, E. 2.4; vgl. auch BGer 2C\_136/2011 vom 30.4.2012, E. 4.2.1. mit Verweis auf 2C\_279/2011 und 2C\_280/2011 vom 17.10.2011, in StE 2012 B 93.5 Nr. 26 E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N. 54; Martin Zweifel, a.a.O., Art. 132 DBG N. 42). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie an einem in die Augen springenden, qualifizierten Fehler leidet. Dies ist der Fall, wenn ein wesentlicher erwägenswerter Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt worden ist (statt vieler BGer 2C\_260/2014 und 2C\_261/2014 vom 2.4.2014, E. 4.1 mit Verweis auf 2C\_279/2011 und 2C\_280/2011 vom 17.10.2011, in StE 2012 B 93.5 Nr. 26 E. 3.1) oder wenn die Schätzung sachlich nicht begründbar, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder aus sonstigen Gründen mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls nicht vereinbar ist (BVR 2008 S. 181 E. 4.3 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N. 68; Martin Zweifel, a.a.O., Art. 132 DBG N. 52).

### **3.**

Vorab ist zu klären, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt waren.

**3.1** Die Beschwerdeführenden haben für das Jahr 2009 ein Reineinkommen von Fr. 90'601.-- und ein Reinvermögen von Fr. 1'091'110.-- deklariert (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 1 ff., 17 ff.). Ihr Reinvermögen war im Jahr 2008 auf Fr. 897'778.-- veranlagt worden (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 205), womit 2009 im Vergleich zum Vorjahr ein (Rein-)Vermögenszuwachs von Fr. 193'332.-- resultiert. Dieser beruht im Wesentlichen auf einer Zunahme des Steuerwerts der

Lebensversicherungen infolge Rückkaufs bestehender und dem Abschluss neuer Lebensversicherungspolizen (unter Berücksichtigung einer Abnahme des amtlichen Werts der Liegenschaften infolge Verkaufs eines Grundstücks; vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 12 ff., 37 ff., 133 f. und 181 ff.). Vor diesem Hintergrund gelangte die Steuerverwaltung zum Schluss, mit ihrem Reineinkommen von Fr. 90'601.-- sei es den Beschwerdeführenden – auch unter Berücksichtigung des Mittelzuflusses aus dem Liegenschaftsverkauf von Fr. 220'000.-- – nicht möglich gewesen, die in die Lebensversicherung getätigte (Netto-)Investition von Fr. 307'037.-- (Einmalprämie [inkl. Stempelsteuer] von Fr. 518'905.-- minus Rückkaufswert von Fr. 211'868.--) sowie den Lebensunterhalt für sich und ihre beiden Töchter zu bestreiten, ohne über zusätzliche nicht deklarierte Mittel zu verfügen (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 177, 183 f.). Entsprechend forderte sie die Beschwerdeführenden am 21. April 2011 auf, die Vermögenszunahme zu erklären und diesbezügliche Belege einzureichen. Da die Beschwerdeführenden dieser Aufforderung nicht nachkamen (vgl. Aktennotiz vom 3.6.2011, Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 183 f.), schritt die Steuerverwaltung zur (teilweisen) Ermessensveranlagung und rechnete sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer einen Ermessenszuschlag von Fr. 130'000.-- als weitere steuerbare Einkünfte auf (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 6.7.2011, Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 17 ff.).

**3.2** Im Einspracheverfahren reichten die Beschwerdeführenden dann erstmals Belege über die Saldierung des Ausbildungskontos ihrer Tochter im Betrag von Fr. 20'131.85 sowie über eine Schenkung der Eltern der Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 40'000.-- ein (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 59 ff., 65 ff.). Gestützt auf diese neuen Erkenntnisse nahm die Steuerverwaltung eine Vermögensvergleichsberechnung vor, in welcher sie anhand der definitiven Veranlagung des Jahres 2008, der Steuererklärung für das Jahr 2009 und der neu eingereichten Unterlagen zunächst die effektive Veränderung im Vermögen berechnete und diesem Betrag anschliessend das (um einzelne Aufwendungen und gewisse nicht liquiditätswirksame Abzüge) bereinigte deklarierte Reineinkommen gegenüberstellte. Daraus ergaben sich die zur Verfügung stehenden Mittel, von welchen die Steuerverwaltung die Lebenshaltungskosten gemäss den Erhebungen des Bundesamtes für Statistik sowie die weiteren Aufwendungen in Abzug brachte. Dieser Berechnungsvorgang ergab einen unerklärten Fehlbetrag von Fr. 25'725.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 116 f.). Entsprechend reduzierte die

Steuerverwaltung die ermessensweise Aufrechnung um Fr. 105'000.-- auf Fr. 25'000.-- (vgl. Einspracheentscheide vom 12.9.2012, Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 120 ff.).

**3.3** Die StRK hat im Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine eigene Vermögensvergleichsberechnung erstellt und dabei ein gegenüber der Steuerverwaltung um rund 50% höheres Einkommensmanko von Fr. 37'840.-- errechnet (vgl. Expertenbericht vom 6.5.2013 [in act. 4A], pag. 92 ff.). Sie gelangte daher – wie zuvor die Steuerverwaltung – zum Ergebnis, dass die Beschwerdeführenden in der Veranlagungsperiode 2009 über Einkünfte verfügt haben müssen, die nicht deklariert worden sind. Angesichts dieser Erkenntnis bestätigte sie die (teilweise) Ermessensveranlagung im Grundsatz, nahm indes wegen der nicht unwesentlichen Höhe der Abweichung eine Korrektur der Einspracheentscheide zum Nachteil der Beschwerdeführenden vor (vgl. angefochtene Entscheide E. 6; zur sog. «reformatio in peius» Art. 199 Abs. 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG).

**3.4** Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung eine Ermessensveranlagung vorgenommen (und die StRK diese geschützt) hat: Vorliegend hatten die Beschwerdeführenden Einkünfte deklariert, die nach allgemeiner Erfahrung nicht ausreichen, um – nebst dem ermittelten Vermögenszuwachs – ihr notwendiges Auskommen zu sichern, was zur natürlichen Vermutung führte, dass sie über zusätzliche (steuerbare) Einkommensquellen verfügt haben mussten. Es lagen damit genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden Sachverhalt vor und wäre Sache der Beschwerdeführenden gewesen, diese zu widerlegen (vorne E. 2.2), was ihnen jedoch nicht gelungen ist. Dass sie im verwaltungsgerichtlichen Verfahren den Zufluss weiterer steuerfreier Einkünfte geltend machen (vgl. dazu die nachfolgende E. 4.4), bestätigt die Unvollständigkeit ihrer Selbstdeklaration.

#### **4.**

Es bleibt zu prüfen, ob die durch die Vorinstanz(en) vorgenommene Ermessensveranlagung – wie von den Beschwerdeführenden geltend gemacht – offensichtlich unrichtig ist.

**4.1** Der durch die StRK ermittelte Lebensaufwand von Fr. 68'187.-- beruht zum einen auf einer Schätzung der Lebenshaltungskosten gemäss den Erhebungen des

Bundesamtes für Statistik (vgl. angefochtene Entscheide E. 5) und zum anderen auf den von den Beschwerdeführenden in der Steuererklärung 2009 gemachten Angaben. Die StRK ist von Grundbeträgen von Fr. 29'400.-- für die Beschwerdeführenden, von Fr. 5'500.-- für die ältere Tochter sowie von Fr. 3'700.-- für die jüngere Tochter ausgegangen und hat darüber hinaus die Vergabungen sowie die Ausbildungskosten als Ausgabenposten berücksichtigt. Bei den Vergabungen ist sie – entsprechend der Selbstdeklaration der Beschwerdeführenden – von einem Betrag von Fr. 17'929.-- ausgegangen (vgl. Steuererklärung 2009; Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 5), bei den Ausbildungskosten hat sie den von der Steuerverwaltung anerkannten Abzug in der Höhe von Fr. 11'658.-- übernommen (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 6.7.2011; Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 21), wobei dieser um Fr. 1'600.-- höher liegt als die in der Steuererklärung angegebenen Kosten (Fr. 5'658.-- für die ältere bzw. Fr. 4'400.-- für die jüngere Tochter; vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 2). Die Differenz ist darauf zurückzuführen, dass die Beschwerdeführenden bei den Vergabungen dem Kloster C.\_\_\_\_\_ bezahlte Ausbildungskosten von Fr. 14'770.-- deklariert hatten, weshalb die Steuerverwaltung die (abzugsfähigen) Vergabungen auf Fr. 3'159.-- reduzierte und zugleich den Abzug für die Ausbildungskosten der jüngeren Tochter auf den (damaligen) gesetzlichen Maximalbetrag von Fr. 6'000.-- erhöhte (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 6.7.2011, Änderungen und Begründung zu Ziff. 2.1 und 5.3; Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 21 f.).

**4.2** Die Beschwerdeführenden bringen zunächst vor, die anhand der Erhebungen des Bundesamtes für Statistik festgelegten Pauschalbeträge für die Lebenshaltungskosten erwiesen sich als zu hoch, da sie besonders sparsam gelebt hätten. Soweit sie dabei den Betrag für ein Ehepaar von Fr. 29'400.-- als überhöht bezeichnen, ohne substantiiert darzulegen, wie sich ihre Lebenshaltungskosten zusammensetzen und ohne entsprechende Belege vorzuweisen, vermögen sie von vornherein nicht darzutun, dass die Einschätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist. Dasselbe gilt im Wesentlichen für ihr Vorbringen, die StRK habe die Lebenshaltungskosten von Fr. 5'500.-- für die jüngere Tochter [korrekt: Fr. 3'700.--] zu Unrecht einbezogen, da diese in der fraglichen Periode in C.\_\_\_\_\_ im Internat gelebt habe. Auch hier wäre es an den Beschwerdeführenden gelegen, konkret aufzuzeigen, welche Kosten durch den Aufenthalt der Tochter im Internat eingespart wurden und ihre Ausführungen entsprechend zu belegen; dies umso mehr, als viele der Auslagen (Kleidung, Krankenkasse, Verkehr, etc.) unabhängig vom einem

Internatbesuch anfallen und zudem angenommen werden darf, dass die (damals 13-jährige) Tochter die Ferien und Wochenenden zu Hause verbracht hat.

**4.3** Im Verfahren vor Verwaltungsgericht machen die Beschwerdeführenden sodann erstmals geltend, für die Ausbildungskosten ihrer Töchter eine Unterstützungsleistung bzw. Schenkung des Vaters der Beschwerdeführerin erhalten zu haben (vgl. Eingabe vom 24.2.2014, act. 11). – Aus den eingereichten Unterlagen geht hervor, dass die ältere ihrer beiden Töchter zwischen August 2008 und Juli 2009 die D.\_\_\_\_\_ in E.\_\_\_\_\_ besucht und danach eine Ausbildung im Pflegezentrum F.\_\_\_\_\_ angetreten hat. Die jüngere Tochter, welche zuvor die Rudolf Steiner Schule besuchte, hat das Schuljahr 2008/2009 an der ...schule des Klosters C.\_\_\_\_\_ absolviert. Bezüglich der hier interessierenden Kosten für das Jahr 2009 machen die Beschwerdeführenden im Einzelnen geltend, Fr. 16'050.-- (Schulgeld Klosterschule C.\_\_\_\_\_) bzw. Fr. 8'400.-- (Schulgeld D.\_\_\_\_\_) seien durch den Vater der Beschwerdeführerin getragen worden. Sie legen in diesem Zusammenhang sieben Empfangsscheine über Zahlungen von je Fr. 1'200.-- an die D.\_\_\_\_\_, drei Empfangsscheine über Zahlungen von Fr. 5'300.-- (zweimal) bzw. Fr. 5'450.-- (einmal) an die Klostersverwaltung C.\_\_\_\_\_ sowie drei Kundenabschnitte über Zahlungsaufträge lautend auf den Namen des Vaters der Beschwerdeführerin, G.\_\_\_\_\_, über Fr. 6'500.--, Fr. 5'300.-- und Fr. 5'450.-- ins Recht. Zudem legen sie ein von der Schwester der Beschwerdeführerin sowie der Ehefrau des inzwischen verstorbenen G.\_\_\_\_\_ unterzeichnetes Bestätigungsschreiben vor, wonach dieser die entsprechenden Einzahlungen getätigt bzw. die Kosten für die D.\_\_\_\_\_ und die Klosterschule C.\_\_\_\_\_ für seine Enkelinnen übernommen habe (vgl. Eingabe vom 31.3.2014, act. 12 und 12A). Aus den eingereichten Belegen ergibt sich lediglich, dass Zahlungen an die D.\_\_\_\_\_ bzw. das Kloster C.\_\_\_\_\_ ergangen sind, nicht jedoch durch wen und zu welchem Zweck diese Zahlungen getätigt worden sind. Was die auf G.\_\_\_\_\_ lautenden Zahlungsaufträge angeht, lässt sich diesen den Zahlungsempfänger nicht entnehmen. Bloss die Höhe der Beträge lässt auf einen Zusammenhang der Zahlungsaufträge zu den Schulkosten schliessen. In Anbetracht dessen, dass die Beträge auf den vorgelegten Rechnungen, den Einzahlungsbelegen und (soweit vorhanden) den Zahlungsanweisungen übereinstimmen, unter Berücksichtigung des Umstands, dass die bei der Post getätigten Einzahlungen in H.\_\_\_\_\_ und damit am Wohnort des Verstorbenen vorgenommen worden sind, mit Blick auf das Vorliegen der Bestätigungen von Ehefrau und Tochter sowie angesichts der Tatsache, dass die Steuerverwaltung die Beweiskraft der Belege anerkannt hat

(vgl. Eingabe vom 18.9.2014, act. 13) kann nichtsdestotrotz als hinreichend erstellt gelten, dass der Vater der Beschwerdeführerin die Ausbildungskosten seiner Enkelinnen im Gesamtbetrag von Fr. 24'450.-- übernommen hat.

**4.4** Auf die strittige Vermögensvergleichs- bzw. Lebensaufwandsberechnung der StRK wirkt sich dies wie folgt aus: Die Vergabungen sind im Umfang der darin enthaltenen Kosten für die Klosterschule C. \_\_\_\_\_ von Fr. 14'770.-- auf Fr. 3'159.-- zu reduzieren, da diese Kosten – wie eben gesehen – nicht von den Beschwerdeführenden getragen worden sind. Hinsichtlich der erfassten Ausbildungskosten von Fr. 11'658.-- ist eine Korrektur im Umfang der von der Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung getätigten «Umbuchung» von Fr. 1'600.-- vorzunehmen (vgl. vorne E. 4.1), da dieser Betrag gleichermassen die Kosten für die Klosterschule C. \_\_\_\_\_ beschlägt und somit nicht zu berücksichtigen ist. Was indes die vom Vater der Beschwerdeführerin ebenfalls übernommenen Kosten für die D. \_\_\_\_\_ angeht, ergibt sich bezüglich des durch die StRK ermittelten Privateaufwands der Beschwerdeführenden keine Änderung. Diese Auslagen sind bisher nicht in die Berechnung eingeflossen, denn der von der StRK aus der Veranlagung übernommene Betrag «Ausbildungskosten Kinder» von Fr. 11'658.-- umfasst bezüglich der älteren Tochter einzig die Aufwendungen für die Ausbildung im Pflegezentrum F. \_\_\_\_\_ (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 2). In Berücksichtigung der vor Verwaltungsgericht neu vorgebrachten Tatsachen und Beweismittel ergibt sich somit, dass die Vergabungen lediglich mit Fr. 3'159.-- und die Ausbildungskosten bloss mit Fr. 10'058.-- in die Vergleichsberechnung einzubeziehen sind. Dadurch resultieren gegenüber der Berechnung der Vorinstanz um insgesamt Fr. 16'370.-- (Fr. 14'770.-- plus Fr. 1'600.--) tiefere Lebenshaltungskosten der Beschwerdeführenden.

**4.5** Damit verbleibt indes nach wie vor ein ungeklärter Fehlbetrag in der Höhe von Fr. 21'470.-- (Fr. 37'840.-- minus Fr. 16'370.--) bestehen, womit die durch die Vorinstanz ermessensweise vorgenommene Aufrechnung im Grundsatz zu bestätigen ist. Deren Einschätzung erweist sich jedoch infolge der in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren getroffenen sachverhätlichen Feststellungen hinsichtlich der Ausbildungskosten als offensichtlich zu hoch: Die nachweislich nicht durch die Beschwerdeführenden getragenen Ausbildungskosten (Fr. 16'370.--) machen rund einen Viertel des gesamten Privateaufwands von Fr. 68'187.-- aus, so dass ihre Berücksichtigung die (partielle) Ermessensveranlagung als offensichtlich unrichtig erscheinen lässt, weshalb der aufgerechnete Ermessenszuschlag entsprechend zu

reduzieren ist. Die Beschwerden sind somit – dem übereinstimmenden Antrag der Parteien entsprechend – teilweise gutzuheissen, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

## **5.**

**5.1** Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegen die Beschwerdeführenden bloss teilweise. Es rechtfertigt sich, sie als zu zwei Fünfteln obsiegend zu betrachten. Im Umfang ihres Unterliegens haben sie demnach die Kosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zu tragen; die restlichen Verfahrenskosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; vgl. auch BVR 2004 S. 133 E. 3.1). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 200 Abs. 4 StG; 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]).

**5.2** Entsprechend dem Verfahrensausgang sind grundsätzlich auch die Kosten für die Verfahren vor der StRK neu zu verlegen. Es ist indes – wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt – zu beachten, dass die Beschwerdeführenden die entscheidenden Beweismittel erst vor dem Verwaltungsgericht vorgebracht haben und es primär ihrer mangelhaften Mitwirkung zuzuschreiben ist, dass sie nicht schon früher zu ihrem Recht gekommen sind. Die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren sind daher trotz deren teilweisen Obsiegens gänzlich den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 2 StG; Art. 144 Abs. 2 DBG). Parteikosten sind keine angefallen (Art. 104 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1–3 VwVG).

## **6.**

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93

Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient, dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden zu drei Fünfteln, ausmachend Fr. 900.--, auferlegt.
4. Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission von Fr. 1'500.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

6. Zu eröffnen:

- den Beschwerdeführenden
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. BGG geführt werden.