

100.2014.119/120U  
HAT/SAD/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 30. Oktober 2014**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Schurter

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



gegen

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
Beschwerdegegnerschaft

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2010  
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014; 100  
13 64; 200 13 57)

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Ehegatten A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ wohnen in ..., wo A. \_\_\_\_\_ das Hotel «C. \_\_\_\_\_» in Form einer Einzelunternehmung betreibt. A. \_\_\_\_\_ ist Alleineigentümer der Grundstücke ... Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_, auf dem sich das Hotel «C. \_\_\_\_\_» befindet, und Gbbl. Nr. 2\_\_\_\_ mit einem im Jahr 2010 erworbenen Einfamilienhaus, das die Familie ... selber bewohnt. Bis Ende 2009 führte A. \_\_\_\_\_ zudem das Restaurant «D. \_\_\_\_\_». Nach Aufgabe des Restaurantbetriebs veräusserte er am 4. Januar 2010 das Grundstück ... Gbbl. Nr. 3\_\_\_\_, auf dem sich die Restaurantliegenschaft befindet, zum Preis von Fr. 650'000.--.

Aufgrund einer Vermögensvergleichsberechnung stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Region ..., bei der Steuerveranlagung 2010 von A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ ein Einkommensmanko von Fr. 45'644.-- fest. Mit Eingabe vom 8. Juni 2012 brachten die Steuerpflichtigen als Erklärung für die festgestellte Differenz vor, A. \_\_\_\_\_ habe von seiner Schwester in ... ein Darlehen über Fr. 30'000.-- erhalten; ausserdem hätten sie in sehr bescheidenen Verhältnissen gelebt. Die Steuerverwaltung berücksichtigte jedoch das geltend gemachte Darlehen mangels genügenden Nachweises weder im Veranlagungs- noch im anschliessenden Einspracheverfahren. Sie veranlagte die Steuerpflichtigen nach pflichtgemäsem Ermessen auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 86'200.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 93'400.-- (direkte Bundessteuer) und auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 176'000.--. Insgesamt rechnete sie den Steuerpflichtigen (nebst weiteren Korrekturen) einen Betrag von Fr. 45'000.-- als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf (Einspracheentscheide vom 16.1.2013).

### **B.**

Hiergegen gelangten A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ am 9. Februar 2013 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess in ihren Entscheiden vom 25. März 2014 die Rechtsmittel insofern gut, als sie die Aufrechnung im steuerbaren Einkommen auf Fr. 12'000.-- reduzierte und die Sache zur Neuveranlagung der Steuerpflichtigen an die Steuerverwaltung zurückwies.

## C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerden vom 29. April 2014 hat die Steuerverwaltung die Aufhebung der Entscheide der StRK beantragt.

Am 30. April 2014 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 28. Mai 2014 auf Abweisung der Beschwerden. A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ haben sich nicht vernehmen lassen.

## 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 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 Steuerverwaltung ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG und Art. 141 Abs. 1 i.V.m. Art. 145 DBG). Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens der Beschwerdegegnerschaft dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des von der StRK 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. Indes wäre die Steuerverwaltung vorliegend so oder anders zur Erhebung der Beschwerden befugt, da ihr ein nicht wieder gutzumachender Nachteil droht, indem sie von der StRK verpflichtet wird, ihrer Auffassung widersprechende neue Entscheide zu treffen, die sie in der Folge nicht anfechten könnte (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3, 133 II 409 E. 1.2). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist demnach einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich kantonaler Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend ist die ermessensweise Aufrechnung von steuerbarem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Wesentlichen gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die gemeinsame Beurteilung hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.3** Der Streitwert beträgt sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer 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]).

**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 einreichen (Art. 170 Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen (Art. 171 Abs. 2 StG; Art. 125 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 42 Abs. 3 StHG).

**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).

**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). Eine Ermessensveranlagung wird etwa dann vorgenommen, wenn das deklarierte und belegte Einkommen in nicht erklärbarer Weise niedriger ist als der Aufwand der davon lebenden Personen. Liegen über die Entwicklung der Vermögensverhältnisse verlässliche bzw. überprüfbare Angaben vor, so ist von der Differenz des jeweiligen Vermögensstands am Anfang und am Ende der Bemessungsperiode auszugehen und zum so ermittelten Betrag der geschätzte Lebens- und Privataufwand hinzuzurechnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 70 ff.).

**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 Teilnachweise 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. etwa BGer

2C\_136/2011 vom 30.4.2012, E. 4.2.1, 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, 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.

**3.1** Unstreitig ist, dass aufgrund der Vermögensentwicklung der Beschwerdegegnerschaft mit Blick auf das deklarierte Einkommen und die Lebenshaltungskosten die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt waren. Zu beurteilen ist allein die Höhe der Aufrechnung von steuerbarem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Die Steuerverwaltung berechnete einen ungeklärten Fehlbetrag von Fr. 45'000.--. Der Büchersachverständige der StRK überprüfte diese Berechnung und ermittelte seinerseits einen tieferen Fehlbetrag von Fr. 12'000.--, auf den die StRK in den angefochtenen Entscheiden abstellte (E. 6 f.). Im Wesentlichen unterscheiden sich die beiden Vermögensvergleichsberechnungen für die Steuerperiode 2010 wie folgt:

		<i>Steuerverwaltung</i>	<i>StRK</i>
Vermögensveränderung bereinigt	+	Fr. 50'446.--	Fr. 20'446.--
Total verfügbare Einkünfte	-	Fr. 62'102.--	Fr. 66'102.--
<b>Überschuss zur Deckung der Lebenshaltungskosten</b>		<b>Fr. 11'656.--</b>	<b>Fr. 45'656.--</b>
Total der Lebenshaltungskosten	-	Fr. 57'300.--	Fr. 58'300.--
<b>Fehlbetrag</b>		<b>Fr. 45'644.--</b>	<b>Fr. 12'644.--</b>

**3.2** Die Steuerverwaltung macht vorab geltend, der StRK sei ein Fehler bei der Ermittlung der relevanten Vermögensveränderung unterlaufen und zwar in Bezug auf die im Jahr 2010 aus dem Geschäftsvermögen verkaufte Liegenschaft ... Gbbl. Nr. 3\_\_\_ (vgl. vorne Bst. A). Dabei steht fest, dass der Verkaufserlös von Fr. 650'000.-- um Fr. 311'800.-- unter dem amtlichen Wert von Fr. 961'800.-- lag, während der Buchwert Fr. 620'000.-- betragen hatte. Die Vermögensvergleichsberechnungen der Steuerverwaltung und der StRK unterscheiden sich letztlich einzig in der Behandlung der wiedereingebrachten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 30'000.--, wie sich aus der nachfolgenden Darstellung ergibt:

		<i>Steuerverwaltung</i>	<i>StRK</i>
Reinvermögen 01.01.2010		Fr. 157'603.--	Fr. 157'603.--
Reinvermögen 31.12.2010		Fr. 244'049.--	Fr. 244'049.--
<b>Reinvermögenszunahme 2010</b>		<b>Fr. 86'446.--</b>	<b>Fr. 86'446.--</b>
<b>Korrektur Vermögensveränderung</b>			
Erhaltene Erbschaften, Schenkungen	-	Fr. 8'000.--	Fr. 8'000.--
Abschreibung Geschäftsliegenschaften	-	Fr. 27'500.--	Fr. 27'500.--
Korrektur aus Kauf Immobilien	-	Fr. 342'300.--	Fr. 342'300.--
<i>(Restzahlung Einfamilienhaus)</i>		<i>(+ Fr. 180'000.--)</i>	<i>(+ Fr. 180'000.--)</i>
<i>(Zunahme amtlicher Wert EFH)</i>		<i>(- Fr. 522'300.--)</i>	<i>(- Fr. 522'300.--)</i>
Korrektur aus Verkauf Immobilien	+	Fr. 311'800.--	Fr. 311'800.--
<i>(Amtlicher Wert verkaufte Liegenschaft)</i>		<i>(+ Fr. 961'800.--)</i>	<i>(+ Fr. 961'800.--)</i>
<i>(Verkaufspreis)</i>		<i>(- Fr. 650'000.--)</i>	<i>(- Fr. 650'000.--)</i>
Wiedereingebrachte Abschreibungen	+	Fr. 30'000.--	
<b>Vermögenszunahme bereinigt</b>		<b>Fr. 50'446.--</b>	<b>Fr. 20'446.--</b>

**3.2.1** Die Steuerverwaltung erklärt diesen Unterschied wie folgt: Bei der Veräusserung der Liegenschaft ... Gbbl. Nr. 3\_\_\_ habe ein steuerbarer Erfolg von Fr. 30'000.-- (Differenz von Erlös und Buchwert) resultiert, den der Beschwerdegegner in der Erfolgsrechnung korrekt verbucht habe und der das steuerbare Reineinkommen der Beschwerdegegnerschaft entsprechend erhöht habe. In den Berechnungen der

Vorinstanz seien die Fr. 30'000.-- einmal als Einkommen und einmal als Teil des Verkaufserlöses von Fr. 650'000.--, mithin also zweimal als Mittelzufluss enthalten. Der effektive Mittelzufluss habe aber bloss Fr. 650'000.-- und nicht Fr. 680'000.-- betragen, weshalb sie in ihren eigenen Berechnungen den doppelt berücksichtigten Betrag von Fr. 30'000.-- unter der Position «wiedereingebrachte Abschreibungen» bereinigt habe. In der Berechnung der StRK sei die bereinigte Vermögenszunahme dagegen um Fr. 30'000.-- zu tief ausgefallen.

**3.2.2** Die StRK hatte die wiedereingebrachten Abschreibungen in der Vermögensvergleichsberechnung der Steuerverwaltung gestrichen, weil die Differenz zwischen amtlichem Wert und Verkaufspreis stichtagsbezogen bereits bereinigt worden sei. Der Buchwert per Ende 2009 sei für das Reinvermögen 2009 nicht von Bedeutung gewesen, da für die Vermögenssteuer der amtliche Wert und nicht der Buchwert massgebend sei. Der Buchgewinn von Fr. 30'000.-- aus dem Verkauf der Geschäftsliegenschaft sei im Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit enthalten. Hier handle es sich um einen effektiven Mittelzufluss, der im Rahmen der Vermögensvergleichsberechnung nicht mehr zu korrigieren sei; ein effektiver Mittelzufluss sei nicht einer buchmässigen Abschreibung gleichzusetzen (angefochtene Entscheide, E. 6.1). In ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 28. Mai 2014 hat die StRK zudem ausgeführt, die streitige Geschäftsliegenschaft sei in der Vorperiode (2009) mit dem amtlichen Wert von Fr. 961'800.-- im Reinvermögen der Beschwerdegegnerschaft enthalten gewesen. Mit dem Verkauf der Liegenschaft für Fr. 650'000.-- habe 2010 ein Mittelzufluss stattgefunden. Für die Vermögensvergleichsberechnung müsse somit in einem ersten Schritt die Differenz zwischen Verkaufserlös und amtlichem Wert bereinigt werden (Korrektur um Fr. 311'800.--). Diese Vermögensabnahme sei nicht mit einer effektiven Substanzabnahme gleichzustellen. Bis anhin sei der amtliche Wert für die Vermögensbemessung massgebend gewesen, neu seien es die flüssigen Mittel aus dem Verkauf. Somit sei die fiktive Vermögensveränderung in einem zweiten Schritt zu bereinigen, woraus sich korrekterweise eine Vermögensveränderung von Null Franken ergebe. Im ersten Teil der Vermögensvergleichsberechnung seien mithin nur die unterschiedlichen Wertansätze des Reinvermögens bereinigt worden. Im Einkommen sei zwar der Gewinn von Fr. 30'000.-- aus dem Verkauf der Liegenschaft enthalten. Dieses Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei aber nach dem Gesagten bei der Vergleichsberechnung nur in der Position «Reineinkommen der Steuerperiode» enthalten und müsse bzw. dürfe deshalb nicht als wiedereingebrachte Abschreibung korrigiert werden.

**3.2.3** Die Ausführungen der StRK sind nur teilweise nachvollziehbar. Wie die StRK in ihrer Vernehmlassung richtig darlegt, gilt es in einem ersten Schritt zu klären, wie sich das Vermögen der Beschwerdegegnerschaft in der Bemessungsperiode tatsächlich verändert hat. Entscheidend ist dabei, dass die Veränderung des steuerbaren Reinvermögens nicht zwingend die effektiven Mittelzuflüsse und -abgänge abbildet, weshalb gegebenenfalls entsprechende Korrekturen anzubringen sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn bei der Veräusserung einer Liegenschaft der amtliche Wert (als Vermögensabgang) und der Verkaufserlös (als Vermögenszugang) nicht übereinstimmen, da für die Vermögensvergleichsberechnung allein massgebend ist, welche Mittel den Steuerpflichtigen für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten effektiv zur Verfügung gestanden haben. Wird wie hier eine Liegenschaft unter dem amtlichen Wert veräussert, ist die Zunahme der verfügbaren Mittel höher als die steuerlich massgebende Reinvermögenszunahme. In Bezug auf die interessierende Liegenschaft ... Gbbl. Nr. 3\_\_\_ wurde darum sowohl in der Berechnung der Steuerverwaltung als auch in derjenigen der StRK der «Ersatz» des amtlichen Werts durch den Verkaufserlös zunächst durch einen entsprechenden Zuschlag in der Höhe von Fr. 311'800.-- erreicht. Zu beachten ist jedoch weiter, dass bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen die Differenz zwischen dem Buchwert und dem höheren Verkaufserlös (Art. 18 Abs. 2 DBG) bzw. zwischen dem Buchwert und den Anlagekosten (Art. 21 Abs. 3 StG) der Einkommenssteuer unterliegt (sog. wiedereingebrachte Abschreibungen; die Differenz zwischen Anlagekosten und Verkaufserlös wird im kantonalen Recht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst). Darum ist ein Teil des Erlöses aus der Veräusserung der Geschäftsliegenschaft als wiedereingebrachte Abschreibung in der Höhe von Fr. 30'000.-- in den Reingewinn des Geschäftsbetriebs des Beschwerdegegners eingeflossen und damit beim «verfügbaren Einkommen» bereits berücksichtigt worden. Weil bei der Ermittlung der Vermögensdifferenz jener Teil des selbständigen Erwerbseinkommens des Beschwerdegegners schon berücksichtigt ist, der als wiedereingebrachte Abschreibung aus dem Verkaufserlös von Fr. 650'000.-- stammt, kann bei der Korrektur wegen der Differenz zwischen Verkaufspreis und amtlichem Wert nicht auf den gesamten Verkaufserlös abgestellt werden. Ansonsten würde – wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht – der Teilerlös von Fr. 30'000.-- ein erstes Mal als Vermögenszugang berücksichtigt, was zu einer geringeren Vermögenszunahme führt, und ein zweites Mal als Teil des Einkommens erfasst, das zur Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung steht. Es trifft zu, dass der Beschwerdegegnerschaft ohne Gegenkorrektur der wiedereingebrachten

Abschreibungen bei der Vermögensentwicklung ein insgesamt überhöhter effektiver Mittelzufluss von Fr. 680'000.-- angerechnet würde. Die unerklärte Vermögenszunahme der Beschwerdegegnerschaft ist deshalb mit der Steuerverwaltung um Fr. 30'000.-- grösser als von der StRK in den angefochtenen Entscheiden angenommen. Die Beschwerden erweisen sich insoweit als begründet und sind gutzuheissen.

**3.3** Die Steuerverwaltung rügt weiter, die StRK habe die Lebenshaltungskosten der Beschwerdegegnerschaft nicht korrekt ermittelt. Diesbezüglich ergibt sich aus der Gegenüberstellung der beiden Vermögensvergleichsberechnungen, dass die StRK die Lebenshaltungskosten auf Fr. 58'300.-- festlegte, während die Steuerverwaltung von einem Betrag von Fr. 57'300.-- ausgeht; bei den verfügbaren Einkünften stehen sich Beträge von Fr. 66'102.-- und 62'102.-- gegenüber. Trotz des unterschiedlichen Vorgehens kommen die StRK und die Steuerverwaltung damit zu praktisch gleichen Ergebnissen. Wie bereits ausgeführt, kann die steuerpflichtige Person Ermessensveranlagungen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 191 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Diese Einschränkung im Einspracheverfahren gilt nach ständiger Praxis auch für spätere Rechtsmittelverfahren, ergeben sich doch die gegenüber der Einsprache im ordentlichen Verfahren qualifizierten Anforderungen aus der besonderen Natur der Ermessensveranlagung (vorne E. 2.4). Nachdem die wiedereingebrachten Abschreibungen entsprechend dem Antrag bzw. den ursprünglichen Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung bei der Vermögensentwicklung als Vermögenszunahme berücksichtigt worden sind (vorne E. 3.2), kann in qualitativer und quantitativer Hinsicht von einer offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen der Steuerverwaltung von vornherein keine Rede mehr sein. Die StRK hat die offensichtliche Unrichtigkeit in ihren Entscheiden mit einer Abweichung des von ihr selber ermittelten Einkommensfehlbetrags im Umfang von 73 % begründet (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7). Unter Berücksichtigung der wiedereingebrachten Abschreibungen beträgt die Abweichung nunmehr bloss noch Fr. 3'000.-- bzw. 7 %. Bei diesen Gegebenheiten hätte die StRK keine Korrektur der Ermessensveranlagungen vorgenommen, weshalb die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung zu bestätigen sind.

**4.**

**4.1** Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdegegnerschaft grundsätzlich kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Da sie in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren keinen Antrag gestellt hat, ist sie indes nicht als unterliegend zu betrachten, weshalb ihr auch keine Kosten aufzuerlegen sind (zuletzt etwa VGE 13/263 vom 12.8.2014, E. 5 mit Hinweisen; vgl. auch Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 108 N. 3). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

**4.2** Mit der Aufhebung der angefochtenen Entscheide sind auch die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren neu zu verlegen, wobei die Verfahrenskosten der nunmehr vollumfänglich unterliegenden Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen sind (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG).

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. Januar 2013 wird bestätigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. Januar 2013 wird bestätigt.
3. a) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Verfahrenskosten erhoben.  
b) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 800.--, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Beschwerdegegnerschaft
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Der Gerichtsschreiber:

#### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.