

100.2020.386/387U  
ARB/IMA/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 26. Oktober 2022**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Imfeld

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

Beschwerdeführende

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
22. September 2020; 100 20 3, 200 20 3)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

In ihrer Steuererklärung 2017 deklarierten die Ehegatten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ ein Nettoeinkommen des Ehemanns aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 106'131.--. Sie stützten sie dabei auf den Lohnausweis der C.\_\_\_\_\_ GmbH vom 21. Januar 2019. A.\_\_\_\_\_ war im Jahr 2017 einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer dieses Unternehmens und hielt dessen sämtliche Stammanteile. Mit Verfügungen vom 20. August 2019 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ entsprechend dem deklarierten Einkommen. Dagegen erhoben diese am 18. September 2019 Einsprache und machten geltend, der Nettolohn des Ehemanns habe im Jahr 2017 nur Fr. 3'911.-- betragen. Als Beweismittel legten sie wiederum einen Lohnausweis der C.\_\_\_\_\_ GmbH bei; dieser datiert vom 14. April 2018 und bescheinigt für A.\_\_\_\_\_ einen Nettolohn von Fr. 6'902.10. Die Steuerverwaltung wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 3. Dezember 2019 ab und bestätigte die Veranlagung der Eheleute mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 163'121.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 165'224.-- bei der direkten Bundessteuer.

### **B.**

Am 27. Dezember 2019 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 22. September 2020 ab.

### **C.**

Gegen die Entscheide der StRK haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 16. Oktober 2020 in einer einzigen Rechtsschrift bezüglich beider Steuerarten Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen sinngemäss, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und das steuerbare

Einkommen 2017 sei bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 81'349.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 93'043.-- zu veranlagern.

Sowohl die StRK mit Beschwerdevernehmlassung vom 16. November 2020 als auch die Steuerverwaltung mit Beschwerdeantwort vom 26. November 2020 beantragen die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat 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 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).

**1.2** Eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde muss von Gesetzes wegen insbesondere einen Antrag und eine Begründung enthalten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 Abs. 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG). An die Begründung werden namentlich bei Laienbeschwerden praxisgemäss keine hohen Anforderungen gestellt. Es reicht aus, wenn aus dem Rechtsmittel ersichtlich ist, inwiefern und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung muss sich allerdings

wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwieweit dieser unrichtig sein soll (statt vieler BVR 2006 S. 470 E. 2.4; zum Ganzen auch Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 32 N. 13, 18 und 22). Die Vorinstanz hat in ihren Entscheiden ausführlich dargelegt, weshalb die Beschwerdeführenden nichts vorbringen, was die Glaubwürdigkeit des ursprünglich eingereichten – mit der Bilanz und Erfolgsrechnung der Arbeitgeberin übereinstimmenden – Lohnausweises zu entkräften vermöchte und es ihnen im Gegenzug nicht gelingt, die Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit dem später eingereichten Lohnausweis zu klären. Die Beschwerdeführenden machen namentlich geltend, dass Fehler der Gesellschaft nicht ihnen anzulasten seien und «auch bei Grossfirmen [...] Lohnausweise falsch ausgestellt und [...] korrigiert» würden. Sie bringen sinngemäss vor, die StRK habe für das Einkommen des Beschwerdeführers «zu fest» auf die Buchhaltungsunterlagen der C.\_\_\_\_\_ GmbH abgestützt (Beschwerden S. 2). Dem Begründungserfordernis ist damit knapp Genüge getan. Auf die fristgerecht eingereichten Beschwerden (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG) ist einzutreten.

**1.3** 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]). Da hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

## 2.

Strittig und zu prüfen ist, ob bei der Veranlagung 2017 für das Einkommen des Beschwerdeführers gemäss dem Lohnausweis vom 21. Januar 2019 von einem Nettolohn von Fr. 106'131.-- oder einem deutlich tieferen Betrag auszugehen ist (vgl. Lohnausweis vom 14. April 2018).

**2.1** Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Dieser unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen, die nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind (sog. Einkommensgeneralklausel; Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einschliesslich der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (vgl. Art. 20 Abs. 1 StG; Art. 17 Abs. 1 DBG). Nach steuerrechtlichen Grundsätzen gilt Einkommen dann als zugeflossen und damit als erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch auf diese erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung für das Zufließen ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (sog. «Soll-Methode»; vgl. etwa BGE 144 II 427 E. 7.2).

**2.2** Gemäss Art. 171 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 125 Abs. 1 Bst. a DBG haben natürliche Personen der Steuererklärung Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit beizulegen. Der Lohnausweis ist der steuerpflichtigen Person von der Arbeitgeberin oder vom Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular auszustellen und hat sämtliche Leistungen aufzuführen (vgl. Art. 168 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 127 Abs. 1 Bst. a DBG). Er gilt als Beweismittel im Sinn des Steuerrechts, das zum Beweis der Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Tätigkeit geeignet ist (VGE 2012/235/236 vom 21.8.2013 E. 3.2; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 125 DBG N. 10 ff.;

Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 171 N. 6). Die steuerpflichtige Person hat den Lohnausweis auf seine Vollständigkeit und Richtigkeit zu kontrollieren, soweit es ihr möglich und zumutbar ist. Die Kontrolle darf sich in einer sorgfältigen Prüfung erschöpfen, ob alle Leistungen aufgeführt worden sind und die angegebenen Beträge ihrer Höhe nach zutreffen können. Sie muss der Arbeitgeberin oder dem Arbeitgeber allfällige Mängel melden und einen korrekten Ausweis verlangen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 125 DBG N. 13; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 125 N. 5; Regina Schlup Guignard, a.a.O., Art. 171 N. 6). Die Beilage eines gefälschten, unvollständigen oder inhaltlich unwahren Lohnausweises kann Straffolgen nach sich ziehen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 125 DBG N. 8, 14; Regina Schlup Guignard, a.a.O., Art. 171 N. 6).

**2.3** Der Beschwerdeführer war 2017 einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der C.\_\_\_\_\_ GmbH, von der er sämtliche Stammanteile hielt. Mit der Steuererklärung 2017 reichten die Beschwerdeführenden als Nachweis für das Einkommen des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit den Lohnausweis 2017, datiert auf den 21. Januar 2019, ein, der einen Nettolohn von Fr. 106'131.-- bescheinigt (vgl. Lohnausweis 2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 58). Die Steuerverwaltung hat das Einkommen des Beschwerdeführers in der Veranlagung entsprechend berücksichtigt. Den Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen legten die Beschwerdeführenden einen Lohnausweis des Beschwerdeführers vom 14. April 2018 bei, dem ein Nettolohn von lediglich Fr. 6'902.10 zu entnehmen ist. Zudem reichten sie eine neu ausgefüllte Steuererklärung für das Jahr 2017 ein, in der sie das Einkommen des Beschwerdeführers mit Fr. 3'911.-- deklarierten (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 96, 98). Aus den Buchhaltungsunterlagen der C.\_\_\_\_\_ GmbH für das Jahr 2017 ist ersichtlich, dass der Bruttolohn von Fr. 120'000.-- in die Erfolgsrechnung als Aufwand eingeflossen ist (vgl. Erfolgsrechnung S. 1 sowie Einlageblatt 14 der Steuererklärung, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 67 bzw. 61) und der Betrag von Fr. 106'131.20 am 31. Dezember 2017 auf dem Kontokorrentkonto des Beschwerdeführers bei der GmbH als Nettolohn verbucht wurde (Kontoblatt Kontokorrent S. 2, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 62).

**2.4** Die StRK hat zu Recht auf verschiedene Ungereimtheiten betreffend den neu eingereichten Lohnausweis und die neu ausgefüllte Steuererklärung hingewiesen. Unter anderem stimmt das Nettoeinkommen gemäss diesem Lohnausweis nicht mit dem in der neu eingereichten Steuererklärung deklarierten Nettolohn überein. Zudem trägt der angeblich «korrigierte» Lohnausweis ein früheres Datum als der zuerst eingereichte (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.3; E. 2.3 hiervor). Diese Umstände wecken grosse Zweifel an der Glaubwürdigkeit der in den Einspracheverfahren eingereichten Unterlagen. Die Beschwerdeführenden gehen mit keinem Wort auf die von der Vorinstanz hervorgehobenen Unstimmigkeiten ein. Sie sprechen nach wie vor bloss von einem Fehler der Arbeitgeberin, ohne diesen zu erläutern oder zu belegen, obwohl die StRK insofern erwogen hat, dass für die Richtigkeit der Behauptung keine Anzeichen ersichtlich seien und diese auch nicht durch Unterlagen untermauert werde. Die Vorinstanz hat insofern zutreffend festgehalten, dass ein blosses Bestätigungsschreiben der GmbH vom 20. Mai 2020, unterschrieben vom damaligen Geschäftsführer und einzigen Mitgesellschafter neben dem Beschwerdeführer (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 80), zu keinem anderen Schluss führe, zumal dem Schreiben bloss ein geringer Beweiswert zukomme (angefochtene Entscheide E. 3.3 f.). Es wäre zu erwarten gewesen, dass die Beschwerdeführenden das im Einspracheverfahren deklarierte, massiv tiefere Nettoeinkommen des Beschwerdeführers bzw. den behaupteten Fehler mit weiteren Unterlagen eindeutig nachweisen, zumal der neu eingereichte Lohnausweis von der vom Beschwerdeführer damals beherrschten Gesellschaft stammt.

**2.5** Ferner hat die StRK anhand der Buchhaltungsunterlagen der GmbH (vgl. auch vorne E. 2.3) eingehend und nachvollziehbar erläutert, weshalb sie den (zuerst eingereichten) Lohnausweis vom 21. Januar 2019 als verlässlich erachtet. Im Übrigen hat sie (wie bereits die Steuerverwaltung) erwogen, dass sich der Negativsaldo des Kontokorrentkontos des Beschwerdeführers bei der GmbH auf rund Fr. 160'000.-- erhöhen würde, sollte der hier strittige Betrag von rund Fr. 100'000.-- nicht als Einkommen qualifiziert werden, da eine Auszahlung der Gesellschaft an den Beschwerdeführer in dieser Höhe unbestrittenermassen erfolgt sei. Es sei jedoch fraglich, ob dieser Vorgang einem Drittvergleich standhalten würde und damit steuerlich anerkannt werden könnte (angefochtene Entscheide E. 3.3). Die Beschwerde-

führenden äussern sich auch zu diesen Erwägungen nicht substantiiert. Entgegen ihrer Auffassung ist nicht zu beanstanden, dass die StRK auf die handelsrechtskonform erstellten Buchhaltungsunterlagen der Arbeitgeberin abgestellt hat. Dabei handelt es sich um zweckmässige Beweismittel für die Überprüfung des ausbezahlten Nettoeinkommens des Geschäftsführers, zumal die Beschwerdeführenden nicht plausibel begründen konnten, inwiefern das angeblich zu hoch deklarierte Einkommen auf einem «grossen Fehler» in der Buchhaltung der Gesellschaft beruhen soll (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.3). Vor diesem Hintergrund konnten die Steuerbehörden die Unterlagen im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht beiziehen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG). Die Vorinstanzen haben ferner die Zulässigkeit einer (von der Gesellschaft gar nicht angestrebten) Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung zu Recht verneint. Diesbezüglich kann auf die zutreffenden Erwägungen der StRK verwiesen werden (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.4), denen die Beschwerdeführenden ebenfalls nichts Stichhaltiges entgegensetzen. Schliesslich ist festzuhalten, dass der Hinweis der Beschwerdeführenden, ihre finanzielle Lage habe sich infolge der Covid-19-Pandemie verschlechtert, nichts an der Veranlagung 2017 ändert.

**2.6** Zusammenfassend hat die StRK zu Recht bestätigt, dass die Einkünfte des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für das Jahr 2017 mit Fr. 106'131.-- zu berücksichtigen sind.

### **3.**

**3.1** Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als offensichtlich unbegründet und sind abzuweisen. Das Verwaltungsgericht beurteilt solche Fälle in Zweierbesetzung (vgl. Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**3.2** Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird abgewiesen.
4. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführende
  - Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

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 Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.