

100.2020.391/392U
ARB/IMA/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 20. März 2023

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Abteilungspräsidentin
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
2014 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
22. September 2020; 100 19 34, 200 19 31)



Prozessgeschichte:

A.

A._____ ist als Anwalt und Notar tätig. 2014 führte er zusammen mit weiteren Partnern eine Anwaltskanzlei und ein Notariat in der Form einer einfachen Gesellschaft, an der er zu 34,6 % beteiligt war. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ und B._____ am 8. März 2016 für das Steuerjahr 2014 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 260'388.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 274'798.-- bei der direkten Bundessteuer sowie auf ein steuerbares Vermögen (nach Steuerauscheidung) von Fr. 3'729'663.--. Die Abweichung beruhte unter anderem darauf, dass die Steuerverwaltung für angefangene Arbeiten beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ einen Betrag von Fr. 32'524.-- aufrechnete. Die gegen diese Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 19. August 2016 ab.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) bestätigte mit Entscheidungen vom 6. Juni 2017 die Aufrechnung angefangener Arbeiten im Grundsatz, hiess Rekurs und Beschwerde jedoch wegen Unklarheiten bei der Bemessung des Wertes der angefangenen Arbeiten formell gut und wies die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens und zur Abklärung des Sachverhalts an die Steuerverwaltung zurück. Auf die gegen diese Zwischenentscheide erhobenen Beschwerden von A._____ und B._____ trat das Verwaltungsgericht am 5. April 2018 nicht ein.

Mit Einspracheentscheiden vom 14. Dezember 2018 bewertete die Steuerverwaltung die angefangenen Arbeiten neu und erhöhte sie gegenüber dem ersten Rechtsgang um Fr. 16'000.-- auf insgesamt Fr. 48'524.--.

B.

Am 7. Januar 2019 gelangten A._____ und B._____ erneut mit Rekurs und Beschwerde an die StRK, welche die Rechtsmittel abwies, soweit sie darauf eintrat.

C.

Hiergegen haben A._____ und B._____ am 23. Oktober 2020 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2014 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellen folgende Rechtsbegehren:

- «1. Der Rekursentscheid sei aufzuheben.
2. Die Veranlagung sei neu vorzunehmen ohne Anrechnung von angefangenen Arbeiten der einfachen Gesellschaft [...] von Fr. 48'524.--.
3. eventuell, anstelle Ziffer 2

Die Veranlagung sei neu vorzunehmen

a unter Abzug der seit Jahrzehnten nie rückgebuchten angefangenen Arbeiten von Fr. 42'000.-- vom Einkommen;

b unter Aufrechnung von angefangenen Arbeiten von Fr. 37'824.-- am Einkommen;

c unter Abzug der Differenz zwischen den rückzubuchenden angefangenen Arbeiten von Fr. 42'500.-- und den neu aufzurechnenden angefangenen Arbeiten von Fr. 37'824.-- ausmachend Fr. 4'675.-- vom Vermögensanteil an der einfachen Gesellschaft.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 3. November 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 1. Dezember 2020 je auf 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 am 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 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid und innerhalb dieses Rahmens durch die Beschwerdeanträge, allenfalls unter Rückgriff auf deren Begründung, bestimmt (vgl. BVR 2020 S. 59 E. 2.2, 2016 S. 560 E. 2, 2011 S. 391 E. 2.1 und 3.3; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 5, Art. 72 N. 12 f.). – Angefochten sind die Entscheide der StRK vom 22. September 2020. In einem ersten Rechtsgang hatte diese am 6. Juni 2017 festgehalten, dass die Aufrechnung angefangener Arbeiten zu Recht erfolgt sei (vgl. vorne Bst. A). Im zweiten Rechtsgang blieb einzig die Höhe der Unkosten zu bestimmen, die als Berechnungsgrundlage für den Wert der angefangenen Arbeiten dienen (vgl. angefochtene Entscheide vom 22.9.2020 E. 4 [act. 1B]). Da sich der Inhalt der Zwischenentscheide vom 6. Juni 2017 nach dem Gesagten auf die Endentscheide auswirkt und sich die Begründung der Beschwerdeführenden inhaltlich auch auf die Zulässigkeit der Aufrechnung und damit auf die Zwischenentscheide bezieht, sind diese mitangefochten (vgl. Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG). Soweit die Beschwerdeführenden mit ihrem Rechtsbegehren 1 bloss die Aufhebung der Endentscheide verlangen, schadet dies nicht (vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.],

Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 61 N. 48). Sie beantragen die vollständige Aufhebung der angefochtenen Entscheide (vgl. vorne Bst. C). In der Beschwerdebegründung gehen sie aber nicht ein auf das Nichteintreten der StRK bzw. die Abweisung der Rechtsmittel betreffend die Aufrechnung eines «Arbeitnehmerbeitrags» an die berufliche Vorsorge (vgl. angefochtene Entscheide vom 22.9.2020 E. 2 [act. 1B]). Das unter Berücksichtigung seiner Begründung ausgelegte Rechtsbegehren ist deshalb so zu verstehen, dass sie die Entscheide der StRK insofern nicht anfechten wollen. Streitgegenstand bildet hier einzig die Aufrechnung angefangener Arbeiten. 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.

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 Urteilschrift 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 Der Streitwert beträgt in beiden Verfahren weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

2.

Umstritten ist die Aufrechnung angefangener Arbeiten beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers.

2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen, die nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Nach kantonalem Recht werden in die Bemessung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem die Veränderungen in den angefangenen Arbeiten einbezogen (Art. 21 Abs. 5 StG). Das DBG enthält keine entsprechende Bestimmung, jedoch sind gemäss Rechtsprechung und Lehre die angefangenen Arbeiten bei der direkten Bundessteuer ebenfalls zu beachten (vgl. BGer 2C_810/2017 vom 16.8.2018 E. 6.2, 2C_907/2012 und 2C_908/2012 vom 22.5.2013, in StR 68/2013 S. 714 ff. und RDAF 2013 II S. 505 ff. E. 5.2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 18 N. 147 ff., Art. 58 N. 24; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 75).

2.2 Für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Art. 85 StG bzw. Art. 58 DBG betreffend die Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen sinngemäss (Art. 21 Abs. 5 StG; Art. 18 Abs. 3 DBG). Danach wird der steuerbare Reingewinn ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs bestimmt (sog. Massgeblichkeitsprinzip; Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Somit ist für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich die ordnungsgemässe Buchhaltung massgebend. Zudem sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns zu beachten, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung

gelangen (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1; VGE 2020/193/194 vom 9.11.2021, in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.1; BGE 147 II 209 E. 3.1.1, 143 II 8 E. 7.1, 141 II 83 E. 3.1; BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 3.2.1; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 58 DBG N. 12 ff.).

2.3 Zu den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung gehört das Periodizitätsprinzip, nach dem Aufwand und Ertrag derjenigen Geschäftsperiode zuzuweisen sind, in der sie realisiert werden (vgl. BGer 2C_907/2012 und 2C_908/2012 vom 22.5.2013, in StR 68/2013 S. 714 ff. und RDAF 2013 II S. 505 ff. E. 5.2.2; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., Art. 57 N. 139 ff., auch zum Folgenden). Im Steuerrecht bedeutet dies, dass für die Einkommens- und Vermögenssteuern Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie angefallen sind (BGE 137 II 353 E. 6.4.4; BGer 2C_664/2021 vom 20.1.2022 E. 5.1, 2C_810/2017 vom 16.8.2018 E. 6.2, je mit Hinweisen). Demnach sind angefangene Arbeiten, d.h. Leistungen für weder abgeschlossene noch fakturierte Aufträge, im Umfang der «Herstellungskosten» zu aktivieren (vgl. BGer 2C_632/2022 vom 13.9.2022 E. 2.3.3, 2C_810/2017 vom 16.8.2018 E. 6.2, 2C_907/2012 und 2C_908/2012 vom 22.5.2013, in StR 68/2013 S. 714 ff. und RDAF 2013 II S. 505 ff. E. 5.2.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 75, je mit Hinweisen; Leuch/Strahm, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 21 N. 96; vgl. auch aArt. 666 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220], in Kraft bis am 31.12.2012 [AS 1992 S. 733] sowie Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d und Art. 958b OR). Dies erfordert eine erfolgswirksame Verbuchung: Die angefangenen Arbeiten am Bilanzstichtag sind auf der Aktivseite der Bilanz im Umlaufvermögen aufzuführen; Gegenkonto der Buchung ist ein Ertragskonto (vgl. BGer 2C_133/2018 vom 21.2.2018, in StE 2018 B 11.2 Nr. 12 E. 2.3.2; Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, N. 319 f. auch zum Folgenden). Im nachfolgenden Geschäftsjahr ist die Aktivposition aufzulösen und am Bilanzstichtag sind wiederum die angefangenen Arbeiten zu aktivieren. So wird bloss die Veränderung zum Vorjahr erfolgswirksam verbucht (vgl. Art. 21 Abs. 5 StG).

2.4 Für die Festlegung der Herstellungskosten kennen die Kantone verschiedene, oft pauschale Bemessungsmethoden, die grundsätzlich auch im Bereich der direkten Bundessteuer angewendet werden können (vgl. BGer 2C_810/2017 vom 16.8.2018 E. 6.2, 2C_157/2010 und 2C_163/2010 vom 12.12.2010 E. 4.3). Im Kanton Bern besteht zu den angefangenen Arbeiten in Anwaltskanzleien eine Absprache von 1979 zwischen der Steuerverwaltung und dem bernischen Anwaltsverband (BAV). Sie sieht grundsätzlich drei Möglichkeiten vor, wie die angefangenen Arbeiten bei der Bemessung des Einkommens berücksichtigt werden können: Der Wert der angefangenen Arbeiten kann pauschal mit 10 % der gesamten jährlichen Unkosten, d.h. der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen, in der Bilanz aktiviert werden. Es steht den Anwältinnen und Anwälten frei, stattdessen die erhaltenen Kostenvorschüsse als Ertrag in der Erfolgsrechnung zu verbuchen oder das Eigensalär im Umfang der am Stichtag bereits geleisteten Bemühungen zu aktivieren. Nur «im äussersten Notfall» kann eine «Feinabgrenzung» anhand aufwändiger Berechnungen vorgenommen werden. Von einem einmal gewählten System darf nicht willkürlich abgewichen werden (vgl. Schreiben vom 21.2.1979 S. 2 f., Vorakten StV [act. 4B] pag. 200 ff.; Taxinfo zu «Angefangene Arbeiten» Ziff. 4, einsehbar unter: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Themen/2. Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 21 StG»).

3.

3.1 Die StRK hat erwogen, gemäss der Vereinbarung der Steuerverwaltung von 1979 müssten die angefangenen Arbeiten bei der Bemessung des Einkommens des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit berücksichtigt werden. Die unterlassene Aktivierung in der Buchhaltung verstosse gegen zwingende handelsrechtliche Bestimmungen. Von den Beschwerdeführenden geltend gemachte Buchungen, Aufrechnungen oder angebliche Zusicherungen der Steuerverwaltung, die mindestens zwanzig Jahre zurücklägen, könnten daran von vornherein nichts ändern. Selbst wenn früher einmal angefangene Arbeiten als Aktivum verbucht worden sein sollten, zeige das Fehlen eines entsprechenden Postens in der aktuellen Bilanz, dass dieser ausgebucht worden sei. Im Übrigen könne die Steuerver-

waltung die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse in jeder Veranlagungsperiode neu überprüfen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz im Sinn einer Verletzung von Treu und Glauben liege nicht vor. Die Steuerverwaltung habe daher zu Recht beim Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit die angefangenen Arbeiten aufgerechnet (angefochtene Entscheide vom 6.6.2017 E. 3 ff., Vorakten StV [act. 4B] pag. 155 ff.; angefochtene Entscheide vom 22.9.2020 E. 3.2 [act. 1B]).

3.2 Die Beschwerdeführenden werfen der Vorinstanz zunächst Rechtsverweigerung vor. Zum einen habe die StRK die bereits erfolgte Besteuerung angefangener Arbeiten in den Steuerperioden 1984 und 1993/1994 ignoriert und damit einen Entscheid verweigert über die Unzulässigkeit, bereits versteuertes Einkommen erneut zu besteuern. Zudem habe sie trotz Missachtung einer Vereinbarung zwischen den Beschwerdeführenden und der Steuerverwaltung eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben verneint, ohne dies näher zu begründen (vgl. Beschwerden S. 3). – Eine Behörde begeht eine formelle Rechtsverweigerung, wenn sie in einer ihr form- und fristgerecht unterbreiteten Angelegenheit keine Verfügung bzw. keinen Entscheid trifft, obwohl sie dazu verpflichtet wäre (BVR 2016 S. 247 E. 2.1, 2015 S. 234 E. 3.2; BGE 144 II 184 E. 3 [Pra 107/2018 Nr. 142], 135 I 6 E. 2.1; Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 92). Eine materielle Rechtsverweigerung liegt vor, wenn ein behördlicher Rechtsakt (insbesondere eine Verfügung oder ein Entscheid) sich als willkürlich erweist (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) oder sonst an gravierenden materiellrechtlichen Mängeln leidet (Markus Müller, a.a.O., Art. 49 N. 95). Die StRK hat dargelegt, weshalb die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten früheren Aufrechnungen angefangener Arbeiten und mehr als 20 Jahre zurückliegende angebliche Zusicherungen der Steuerverwaltung auf den vorliegenden Fall keinen Einfluss haben. Ein Entscheid, der von der Auffassung der Beschwerdeführenden abweicht, stellt keine Rechtsverweigerung dar. Mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen kann auch nicht gesagt werden, die StRK habe willkürlich entschieden (vgl. hiernach E. 3.3 ff.).

3.3 Wie bereits vor den Vorinstanzen, machen die Beschwerdeführenden geltend, dass mit der Aufrechnung angefangener Arbeiten im Umfang von

Fr. 48'524.-- bereits besteuertes Einkommen erneut besteuert werde. Ihnen seien in Absprache mit dem damaligen Steuerrevisor in den Steuerperioden 1984 und 1993/1994 angefangene Arbeiten von insgesamt Fr. 42'500.-- aufgerechnet worden, wobei auf deren jeweilige Rückbuchung zu Beginn der Folgejahre und Neubuchung Ende Jahr aufgrund des konstanten Geschäftsgangs habe verzichtet werden können (vgl. Beschwerden S. 2 ff.). – Angefangene Arbeiten sind im Rahmen sowohl der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer zu berücksichtigen, indem sie in der Bilanz aktiviert und erfolgswirksam verbucht werden (vgl. vorne E. 2.1 ff.). Auch die Beschwerdeführenden bestreiten grundsätzlich nicht, dass angefangene Arbeiten steuerbares Einkommen und Vermögen darstellen (vgl. Beschwerden S. 6). Für die einfache Gesellschaft, an der der Beschwerdeführer beteiligt war, wurde 2014 eine Buchhaltung geführt. Anders als die Beschwerdeführenden meinen (vgl. Beschwerden S. 3, 5), sind daher die Grundsätze der Rechnungslegung zu beachten und durfte die StRK für die steuerliche Gewinnermittlung auf die Buchhaltung abstellen (vgl. vorne E. 2.2). Aus dieser ist ersichtlich, dass 2014 weder die eingekommenen Kostenvorschüsse als Ertrag verbucht noch angefangene Arbeiten als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen wurden, wie es in der Absprache von 1979 als Möglichkeiten vorgesehen ist, um angefangene Arbeiten aus Anwaltstätigkeit zu berücksichtigen (vgl. vorne E. 2.4). Wie die StRK zu Recht festgehalten hat, sind die angefangenen Arbeiten des Beschwerdeführers aus seiner Anwaltstätigkeit damit nicht in die Bemessung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit eingeflossen. Die geltend gemachten früheren Aufrechnungen von angefangenen Arbeiten vermögen die Beschwerdeführenden nicht von der Aktivierungspflicht zu entbinden. Zunächst ist in der Bilanz 2014, wie von der StRK zutreffend festgestellt, keine Position für die vorgebrachten Aufrechnungen von 1984 und 1993/1994 vorhanden, was bedeutet, dass diese Position, sollte sie zuvor tatsächlich bestanden haben, aufgelöst worden sein muss. Die Beschwerdeführenden erklären dies damit, dass die Einbuchung von Fr. 20'000.-- 1984 bei der Umstellung auf eine elektronische Buchhaltung im Jahr 1989 «nicht mehr rückgebucht» worden und seither «nicht mehr in der Bilanz ersichtlich» sei. Die Aufrechnung von Fr. 22'500.-- in der Steuerperiode 1993/1994 sei nicht mehr ausgebucht worden, da bereits fünf nachfolgende Jahresabschlüsse vorgelegen hätten, die nicht mehr hätten abgeändert werden können (vgl. Beschwerden S. 4 f.). Die

Beschwerdeführenden belegen diese Vorgänge nicht. Zudem ist es grundsätzlich Sache der Steuerpflichtigen, Aufrechnungen der Steuerverwaltung für angefangene Arbeiten im nächsten Jahresabschluss nachzuvollziehen, so dass diese periodengerecht abgegrenzt sind. Wurde der Abschluss bereits erstellt, kann gegebenenfalls ein Nachvollzug im Rahmen steuerrechtlicher Korrekturen in der nächsten Steuerveranlagung erfolgen (vgl. auch Hongler/Hüweler, Die Bilanzberichtigung, in IFF Forum für Steuerrecht 2022 S. 440 ff., 449 f., 452 f.). Jedenfalls fällt es aufgrund des Periodizitätsprinzips im Steuerrecht (vgl. vorne E. 2.3) ausser Betracht, allfällige unterlassene Buchungen zwanzig Jahre später in der hier betroffenen Steuerperiode 2014 zu berücksichtigen (vgl. Vernehmlassung StV vom 26.2.2019 Ziff. 2.4 f., Vorakten StRK [act. 4A] pag. 27 ff.). Nach dem Gesagten sind die geltend gemachten früheren Aufrechnungen angefangener Arbeiten im vorliegenden Verfahren nicht zu berücksichtigen. Inwiefern dadurch dasselbe Einkommen zweimal besteuert wird, ist nicht nachvollziehbar. In der hier massgebenden Jahresrechnung 2014 der einfachen Gesellschaft wurden keine angefangenen Arbeiten erfasst, weshalb solche aufzurechnen sind.

3.4 Die Beschwerdeführenden machen weiter eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bzw. des Willkürverbots geltend (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), da die während mehr als zwanzig Jahren geltende Vereinbarung zwischen ihnen und der Steuerverwaltung (vgl. E. 3.3 hiavor) in der Steuerperiode 2014 nicht mehr angewendet werde (vgl. Beschwerden S. 5 f.). – Die Beschwerdeführenden können die angebliche mündliche Vereinbarung nicht belegen. Für eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben fehlt damit grundsätzlich bereits der Nachweis einer Vertrauensgrundlage (vgl. zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes etwa BGE 146 I 105 E. 5.1.1, 137 I 69 E. 2.5.1; BVR 2017 S. 540 E. 6.2, 2015 S. 15 E. 4). Es erscheint zudem zweifelhaft, dass die Steuerverwaltung, nachdem sie sich mit dem BAV 1979 über die Handhabung angefangener Arbeiten abgesprochen hatte und diese Absprache auch umsetzte, bei einem Anwalt ein abweichendes Vorgehen akzeptieren würde. Im Übrigen haben allfällige Erleichterungen, welche die Steuerverwaltung den Beschwerdeführenden in früheren Veranlagungsverfahren für die Berücksichtigung von angefangenen Arbeiten gewährt haben mag, keine Bindungswirkung für

nachfolgende Steuerperioden: Bei periodischen Steuern gilt, dass in früheren Steuerperioden ergangene Taxationen für spätere Veranlagungen grundsätzlich keine Verbindlichkeit haben. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die ausschliesslich für das betreffende Steuerjahr Rechtswirkung entfaltet (statt vieler BGE 140 I 114 E. 2.4; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2019/134/135 vom 9.6.2021, in StE 2022 B 27.2 Nr. 57 E. 5.1). Aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung in den Vorjahren keine Aufrechnung von angefangenen Arbeiten vorgenommen hat, können die Beschwerdeführenden somit keinen Anspruch darauf ableiten, dass in der Steuerperiode 2014 gleich vorzugehen ist. Das gilt umso mehr, als das Untätigbleiben der Steuerverwaltung damit zusammenhängen dürfte, dass sie bei fehlender Aktivierung von angefangenen Arbeiten vermutet, dass die Kostenvorschüsse als Ertrag verbucht worden sind, wie es Anwältinnen und Anwälte offenbar oft handhaben (vgl. Vernehmlassung StV vom 26.2.2019 Ziff. 2.6, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 27 ff.). Insgesamt erweist sich die Rüge der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben als unbegründet.

3.5 Zusammengefasst hat die StRK die Aufrechnung angefangener Arbeiten zu Recht bestätigt. Die Beschwerdeführenden vermögen nicht darzutun, weshalb sie von der Aktivierungspflicht ausgenommen wären. In der Folge ist die Höhe der Aufrechnung zu beurteilen.

4.

4.1 Die Steuerverwaltung hat den Wert der angefangenen Arbeiten auf 10 % des verbuchten Aufwands des Beschwerdeführers bestimmt. Sie stützte sich dabei auf die Absprache zwischen ihr und dem BAV von 1979, wonach aufzurechnende Leistungen «in der Regel pauschal mit 10 % der gesamten jährlichen Unkosten der betreffenden Anwaltspraxis beziffert» werden (vgl. vorne E. 2.4). Es ist kein Grund ersichtlich, für die Festlegung der Höhe der angefangenen Arbeiten von der Absprache abzuweichen (vgl.

auch angefochtene Entscheide vom 6.6.2017 E. 3.2, Vorakten StV [act. 4B] pag. 155 ff.), was auch die Beschwerdeführenden im Grundsatz nicht bemängeln. Sie sind aber der Ansicht, dass der Aufwand für AHV- und Pensionskassenbeiträge bei der Bestimmung des Wertes nicht zu berücksichtigen sei. Sie machen geltend, die pauschale Bemessungsmethode basiere auf der Annahme, dass vom Betriebsaufwand auf den Umsatz geschlossen werden könne. Für Aufwände wie freiwillige Einzahlungen selbständig Erwerbstätiger an eine Pensionskasse oder Beiträge an die AHV treffe dies nicht zu, da diese nichts «mit den ‹Produktionskosten› eines Anwalts- und Notariatsbüros [...] zu tun» hätten (vgl. Beschwerden S. 6 f.).

4.2 Wie die StRK zu Recht erwogen hat, sprechen sowohl der Wortlaut und die Zielsetzung der Absprache als auch die Praxis der Steuerverwaltung dafür, den gesamten verbuchten Aufwand bei der Bemessung der angefangenen Arbeiten zu berücksichtigen. Der Absprache ist nicht zu entnehmen, dass gewisse Unkosten bzw. Aufwände bei der pauschalen Bemessungsmethode nicht berücksichtigt werden sollten. Daran ändert das Vorbringen der Beschwerdeführenden nichts, dass 1979 noch keine obligatorische berufliche Vorsorge existiert habe und auch die Beiträge an die AHV für Selbständigerwerbende damals noch freiwillig gewesen seien, weshalb entsprechende Aufwände in der Absprache nicht hätten ausgeschlossen werden können (Beschwerden S. 7). Die Absprache wurde nach der Einführung der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht angepasst und die Steuerverwaltung setzte ihre Praxis, auf den gesamten Aufwand abzustellen, unverändert fort. Ebenso wenig ergibt sich aus dem Wortlaut, dass nur Aufwand zu beachten wäre, der Rückschlüsse auf die geleisteten angefangenen Arbeiten zulässt bzw. einen (direkten) Zusammenhang mit diesen aufweist. Hingegen werden «Unkosten, die dem produktiven Bereich zuzuordnen sind», in der Absprache ausdrücklich erwähnt bei der Variante der genauen Berechnung der angefangenen Arbeiten, die jedoch nur ausnahmsweise angewendet werden soll (vgl. vorne E. 2.4). Dies spricht dafür, dass bei der pauschalen Bemessungsmethode gerade keine Ausscheidung gewisser Aufwände vorgenommen werden soll. So wird auch dem Ziel der Absprache Rechnung getragen, für die Berücksichtigung angefangener Arbeiten eine gesetzmässige, praktikable, veranlagungsökonomische und rechtsgleiche Lösung zu schaffen. Ein Sonderfall, der gemäss Absprache eine andere Bemessung

oder Beurteilung der angefangenen Arbeiten rechtfertigen würde, ist weder dargetan noch ersichtlich, wie die StRK zutreffend festgehalten hat (angefochtene Entscheide vom 22.9.2020 E. 4.2 [act. 1B]). Demnach erweist es sich als zulässig, dass die Steuerverwaltung in die Bewertung der angefangenen Arbeiten die gesamten geschäftsmässig begründeten Aufwendungen einbezogen hat, unabhängig davon, ob sie in der Bilanz der einfachen Gesellschaft verbucht oder in der Steuererklärung der Beschwerdeführenden geltend gemacht wurden.

4.3 Die Aufrechnung im Umfang von Fr. 48'524.-- ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden. Für diesen Fall beantragen die Beschwerdeführenden eventuell, aus Gründen der Steuergerechtigkeit die früher versteuerten angefangenen Arbeiten zum Abzug zuzulassen (vgl. vorne Bst. C; Beschwerden S. 7). Wie gesehen, liegt trotz der für 1984 und 1993/1994 geltend gemachten Aufrechnungen angefangener Arbeiten in der Höhe von insgesamt Fr. 42'500.-- keine erneute Besteuerung desselben Einkommens vor. Zudem widerspräche eine solche Korrektur früherer Steuerveranlagungen im Steuerjahr 2014 dem Periodizitätsprinzip (vgl. vorne E. 3.3). Der Abzug, wie ihn die Beschwerdeführenden eventuell beantragen, ist nicht zu gewähren. Die Beschwerden erweisen sich somit betreffend Haupt- und Eventualbegehren als unbegründet und sind abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 wird abgewiesen.
4. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführende
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.