

100.2021.315/316U  
BUC/SBE/SPR

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 14. August 2023**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Stohner  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
vertreten durch Fürsprecher ...

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  
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
21. September 2021; 100 19 130, 200 19 119)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Einspracheentscheiden vom 12. März 2019 abweichend von deren Selbstdeklaration für das Steuerjahr 2015 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 201'287.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie von Fr. 205'687.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte soweit hier interessierend auf einer Aufrechnung von Fr. 164'000.--, welche sich aus einer Vergleichsberechnung von Vermögensentwicklung und Lebensaufwand ergab, sowie einer Aufrechnung von Fr. 4'500.-- für Ertrag aus einer unverteilter Erbschaft, an der B.\_\_\_\_\_ beteiligt war.

### **B.**

Dagegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 5. April 2019 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 21. September 2021 ab. Darüber hinaus erhöhte sie die Aufrechnung aus Vermögensentwicklung auf «(gerundet) Fr. 220'000.--» und wies die Sache zur Vornahme der Veranlagungen im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Vorgängig hatte die StRK A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ Gelegenheit eingeräumt, sich zu der in Aussicht gestellten Schlechterstellung zu äussern.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 25. Oktober 2021 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK seien aufzuheben, auf die Aufrechnungen sei zu verzichten und das steuerbare Einkommen sei für die Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 76'600.-- und für die direkte

Bundessteuer auf Fr. 78'448.-- festzusetzen. Zudem sei die interkantonale Steuerausscheidung entsprechend neu zu berechnen.

Am 26. Oktober 2021 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 1. November 2021 bzw. Beschwerdeantwort vom 16. Dezember 2021 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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (statt vieler BVR 2017 S. 205 E. 1.4; BGE 142 II 20 E. 1.2). 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 Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Ände-

rung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

## **2.**

Umstritten ist die ermessensweise Aufrechnung von steuerbarem Einkommen von rund Fr. 220'000.-- aufgrund einer Vermögensentwicklungsberechnung bei den Beschwerdeführenden im Steuerjahr 2015.

**2.1** 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). 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 (VGE 2020/274/275 vom 21.5.2021 E. 4.1). Die Ungewissheit über den massgebenden Sachverhalt kann, muss aber nicht auf einer Nicht- bzw. Schlechterfüllung von Verfahrenspflichten beruhen (vgl. Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 130 DBG N. 30 und 33). 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 (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 130 N. 28, 54 [je betr. Erfahrungszahlen] und 57 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 130 N. 31; zum Ganzen VGE 2021/170/171 vom 24.5.2023 E. 2.1, 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.2 f. mit Hinweisen). Der steuerpflichtigen Person steht allerdings der Nachweis offen, dass sie besonders sparsam gelebt oder ihren Lebensunterhalt durch steuerfreie Einkünfte bestritten hat (vgl. VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 61 f., 71; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 N. 18 f.).

**2.2** 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 steuerpflichtige Person soll – soweit möglich – entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt werden (vgl. BVR 2008 S. 181 E. 4.1; neuerdings etwa VGE 2021/170/171 vom 24.5.2023 E. 2.2 [auch zum Folgenden], 2019/148/149 vom 11.2.2021 E. 3.3; BGE 138 II 465 E. 6.4; BGer 2C\_164/2019 vom 18.4.2019 E. 3.3, 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11.7.2017, in StE 2017 B 93.5 Nr. 33 E. 4.2.2). Die Veranlagungsbehörde hat die amtliche Schätzung pflichtgemäss vorzunehmen. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (Art. 174 Abs. 2 Satz 2 StG; Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG; VGE 2019/253/254 vom 8.10.2020 E. 3.3). 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.).

**2.3** Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem 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; Art. 132 Abs. 3 DBG). Die 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. Da die Ermessensveranlagung deshalb zwangsläufig gewisse Ungenauigkeiten aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N. 32). Der Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden, entweder indem die steuerpflichtige Person die bisherige Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt oder indem sie dartut, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist (statt vieler: VGE 2021/170/171 vom 24.5.2023 E. 2.3 mit Verweisen auf VGE 2022/61/62 vom 1.11.2022 E. 4.1; BGer 2C\_61/2021 vom 22.12.2021, in StE 2022 B 95.1 Nr. 17 E. 4.1 ff., Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N. 39 und 42).

### **3.**

**3.1** Die Steuerverwaltung stützte ihre ermessensweise vorgenommene Aufrechnung im steuerbaren Einkommen einerseits auf folgende Vermögensvergleichsberechnung (vgl. angefochtene Entscheide E. 7; Berechnung der Vermögensentwicklung, Vorakten StV [act. 3B] pag. 41 f.):

<b>Vermögensveränderung</b>	CHF
reines Vermögen Steuerjahr	941'653
reines Vermögen Vorjahr	367'914
- Kapitalabfindungen/Lotteriegewinne (netto nach Steuern)	-23'308
+ Kaufpreis Liegenschaft	300'000
- amtlicher Wert der gekauften Liegenschaft	-167'410
- Zunahme amtlicher Wert auf Liegenschaften	-72'660
- Differenz Repartitionswert zu Vorjahr	-107'973
- Wertvermehrender Anteil am Liegenschaftsunterhalt	8'382
- Steuern betreffend Erbschaft 2014 durch Notar bezahlt	-50'914
- Wegfall der Schulden Walliser Kantonalbank	-140'000
- Verkauf Anteil Grundstück ...	-15'166
- Zunahme Steuerwert gem Einlageblatt 30	-151'000
<b>Effektive Vermögensveränderung</b>	<b>153'690</b>
- Reineinkommen	-48'027
- Zweiverdienerabzug	-552
+ Eigenmiete (ohne Anteil Geschäft)	22'200
+ im Steuerjahr bezahlte Steuern (netto nach Vst-Gutschrift)	11'091
<b>Privatverbrauch für 1 Jahr</b>	<b>138'402</b>
<b>Berechnung des Privataufwands</b>	
Haushaltsausgaben für 1 Jahr	24'000
Übrige Ausgaben für 1 Jahr:	
+ Verkehrsausgaben	2'000
+ Vergabungen	340
<b>Total Ausgaben pro Jahr</b>	<b>26'340</b>
<b>Berechnung Fehlbetrag</b>	
Total Ausgaben pro Jahr	26'340
Privatverbrauch für 1 Jahr	138'402
<b>Fehlbetrag</b>	<b>164'742</b>

Andererseits erfolgte eine Aufrechnung von Fr. 4'500.-- für Ertrag aus unverteilter Erbschaft, den die Steuerverwaltung mangels Angaben der Pflichtigen ebenfalls nach Ermessen festgesetzt hatte (vgl. Einspracheentscheide, Vorakten StV [act. 3B] pag. 1 ff., 6, 8 und 11 f.; vgl. auch Gesprächsnotiz vom 31.5.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 26 ff.).

**3.2** Die StRK hat die der Vermögensvergleichsberechnung der Steuerverwaltung zu Grunde liegenden Vermögensstände per Ende 2014 und 2015 von Fr. 367'914.-- (2014) und Fr. 941'653.-- (2015) für korrekt befunden (angefochtene Entscheide E. 7 f.). Dabei stellte sie einerseits fest, dass der Anteil an der unverteilter Erbschaft, an welcher die Beschwerdeführerin betei-

ligt war, im Reinvermögen per 31. Dezember 2014 bereits enthalten gewesen sei (E. 7.2) und der im Reinvermögen per 31. Dezember 2015 berücksichtigte restliche Anteil an der unverteilter Erbschaft zu Recht auf Fr. 173'077.-- festgesetzt worden sei (E. 7.4 ff., insbes. E. 7.6). Weiter schloss die StRK, dass die amtlichen Werte der beiden im Jahr 2015 von den Beschwerdeführenden gekauften Liegenschaften in k mit Fr. 167'410.-- und Fr. 72'660.-- richtig erfasst worden seien (E. 7.7; vgl. zu den weiteren Ausführungen der Vorinstanz hinten E. 4.3). Hinsichtlich eines von der Steuerverwaltung anerkannten Darlehens von Fr. 70'000.--, welches dem Beschwerdeführer im Jahr 2015 gewährt worden sein soll, erwog die StRK, es sei nicht deklariert worden und es lägen weder ein Darlehensvertrag noch ein Zahlungsnachweis vor; deshalb sei es in der Vermögensberechnung nicht als Schuld anzuerkennen, zumal an Zahlungsflüsse aus dem Ausland höhere Beweisanforderungen gestellt würden (E. 9.1-9.3). Die StRK hat sodann weitere (kleinere) Korrekturen bei der Berechnung des Privataufwands vorgenommen (so betreffend die «Verkehrsausgaben», Krankenkassenprämien, Lebenshaltungskosten, Liegenschaftssteuern sowie Berufs- und Liegenschaftskosten), wobei sich diese Änderungen teils zu Gunsten und teils zu Lasten der Beschwerdeführenden auswirken (E. 9.4-9.8). Insgesamt ergab sich ein Fehlbetrag aus Vermögensentwicklung von Fr. 219'860.- - bzw. (gerundet) Fr. 220'000.-- (E. 9.9). Betreffend die Aufrechnung des Ertrags aus unverteilter Erbschaft von Fr. 4'500.-- gelangte die StRK zum Schluss, dass dieser Betrag einer Rendite von 4 % auf dem auf die Beschwerdeführerin entfallenden Anteil am Barvermögen entspreche, was innerhalb des Ermessens der Steuerverwaltung liege und nicht zu beanstanden sei (E. 10).

**3.3** Die Beschwerdeführenden bringen vor Verwaltungsgericht zunächst erneut vor, der Nachlass C. \_\_\_\_\_ sei im Vermögen 2014 nicht enthalten. Dieser sei erst im Vermögensstand per Ende 2015 erfasst worden, womit die ihnen 2015 ausbezahlten Fr. 241'500.-- aus Barvermögen und Fr. 15'166.-- aus dem Verkauf eines Grundstücks in der Gemeinde ... keine Vermögensumschichtung sondern einen Vermögenszugang darstellten, welcher in der Vermögensentwicklung zu berücksichtigen sei. Noch wenn zutreffen würde, dass der Nachlass C. \_\_\_\_\_ Bestandteil des Vermögens 2014 gebildet hätte, erwiesen sich die Berechnungen der Vorinstanzen als falsch.

Werde für den Nachlass von einem im Vermögensstand 2014 berücksichtigten Betrag von Fr. 343'462.-- ausgegangen und seien der Beschwerdeführerin im Lauf des Jahres hiervon insgesamt Fr. 256'666.-- ausbezahlt worden, belaufe sich der Restbestand der unverteilter Erbschaft per Ende 2015 nicht auf Fr. 173'077.--, sondern sei um Fr. 86'271.-- tiefer, wie sich aus nachfolgender Aufstellung ergebe:

angeblicher Betrag Nachlass Truffer am 01.01.2015	CHF 343'462.00
./. Auszahlung aus Wertschriftenvermögen	CHF - 241'500.00
./. Auszahlung aus Verkauf ...	CHF 15'156.00
Theoretischer Anspruch Nachlass Truffer per 31.12.2015	CHF 86'806.00
Differenz zu Ungunsten Beschwerdeführer:	
Betrag Nachlass Truffer am 31.01.2015 gemäss Vorinstanz	CHF 173'077.00
./. Theoretischer Anspruch Nachlass Truffer per 31.12.2015	CHF 86'806.00
	CHF 86'271.00

Entgegen der Vorinstanz sei der gesamte Anteil aus dem Erlös der Liegenschaft in ... einzubeziehen, da es sich – soweit dieser den amtlichen Wert übersteige – um (steuerfreien) Liegenschaftsgewinn handle, welcher bei der Mankoberechnung abzuziehen sei. Was sodann den unter «Zunahme amtlicher Wert auf Liegenschaften» aufgeführten Betrag von Fr. 72'660.-- angehe, liege dieser tiefer als der amtliche Wert des Stockwerkeigentumsanteils, den die Beschwerdeführerin 2015 in ... erworben habe; ausgehend vom amtlichen Wert der gesamten Liegenschaft habe er sich für die erworbenen zwei Drittel an der Stockwerkeinheit Nr. ... mit einer anteilmässigen Quote von 121/1000 auf Fr. 80'644.-- zu belaufen. Noch zu berücksichtigen sei zudem eine in der Vermögensentwicklung nicht enthaltene (weitere) Auszahlung von Freizügigkeitsguthaben in der Höhe von Fr. 2'305.--, die dem Beschwerdeführer im April 2015 zugeflossen sei. Schliesslich sei das dem Beschwerdeführer gewährte Darlehen von Fr. 70'000.-- bei den Schulden zu berücksichtigen. Der Darlehensgeber sei zwar deutscher Staatsangehöriger, sei jedoch jahrelang in der Schweiz tätig und wohnhaft gewesen; überdies sei das Darlehen vollumfänglich in der Schweiz abgewickelt worden, weshalb es sich nicht anders zu behandeln sei, als wenn es ein schweizerischer Staatsangehöriger gewährt hätte.

**3.4** In ihrer Beschwerdevernehmlassung führt die StRK zum angeblich gewährten Darlehen ergänzend aus, dem Darlehensvertrag sei zu entnehmen, dass der Darlehensgeber in Deutschland wohnhaft gewesen sei. Soweit die Beschwerdeführenden argumentierten, das Darlehen sei in der Schweiz abgewickelt worden, stimme dies nicht mit dem Vertrag überein. Stehe demnach ein Geldfluss aus dem Ausland in Frage, gälten gemäss bundesgerichtlicher Praxis erhöhte Anforderungen an dessen Nachweis, welcher von den Beschwerdeführenden nicht erbracht worden sei.

#### **4.**

**4.1** Strittig ist zunächst, ob der Vermögensstand Ende 2014 den Anteil der Beschwerdeführerin an der Erbschaft C.\_\_\_\_\_ von Fr. 343'462.-- enthält bzw. in den Aktiven von Fr. 2'390'065.-- und somit auch im «Total Vermögen» der Veranlagung 2014 enthalten ist, wie die StRK erwogen hat (angefochtene Entscheide E. 7.1 f.). Aus der Veranlagungsverfügung 2014 ergibt sich insoweit, dass das «Total Vermögen» Fr. 2'390'065.-- und die Schulden Fr. 2'022'151.-- betragen haben (vgl. Veranlagungsverfügung Kantons- und Gemeindesteuern 2014 vom 6.12.2016, Vorakten StV [act. 3B] pag. 254 f. und 258 ff., insbes. pag. 259), womit ein Reinvermögen von Fr. 367'914.-- entsprechend der Vermögensvergleichsberechnung resultiert (vorne E. 3.2). Dabei setzte sich das Vermögen zusammen aus Wertschriftenvermögen von Fr. 211'663.--, den amtlichen Werten diverser Grundstücke von insgesamt Fr. 1'437'733.-- sowie der «Differenz Repartitionswert Liegenschaften» von Fr. 397'207.--, was zusammengezählt ein Total von Fr. 2'046'603.-- ergibt. Das gesamte Vermögen gemäss definitiver Veranlagung belief sich jedoch auf Fr. 2'390'065.--. Damit enthält das Vermögen gemäss Veranlagung 2014 einen in den Details zur Veranlagungsverfügung nicht aufgelisteten Betrag von Fr. 343'462.--, welcher dem Erbschaftsanteil zugeordnet werden kann und entspricht. Dass dieser in der Veranlagung nicht aufgelistet wird, ist nach den plausiblen und glaubhaften Ausführungen der Steuerverwaltung darauf zurückzuführen, dass «Korrekturen betreffend unverteilte Erbschaften» aufgrund eines Systemfehlers auf den gedruckten Veranlagungsverfügungen nicht ersichtlich waren (vgl. E-Mail Steuerverwaltung vom 9.7.2020, Vorakten

StRK [act. 3A] pag. 131). Die StRK hat damit zu Recht geschlossen, der Anteil der Beschwerdeführerin an der Erbschaft C.\_\_\_\_\_ von Fr. 343'462.-- sei im Vermögensstand 2014 enthalten.

**4.2** Strittig ist weiter die Höhe des (verbleibenden) Anteils der (unverteilten) Erbschaft C.\_\_\_\_\_ im Vermögen 2015. Gemäss den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin in den Einspracheverfahren setzte sich der Erbteil ursprünglich zusammen aus einem Anteil an Grundstücken im Kanton Waadt (...) von Fr. 42'000.--, einem Anteil an Grundstücken im Kanton Wallis (...) von Fr. 36'382.-- und Barvermögen von Fr. 344'577.-- abzüglich eines Anteils an den Passiven von Fr. 79'498.--, ausmachend Fr. 343'462.-- netto (vgl. Gesprächsnotiz vom 31.5.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 26 f.). Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführerin 2015 aus der Erbschaft Bargeld in der Höhe von Fr. 241'500.-- und eine Zahlung von Fr. 15'166.-- aus dem Verkauf des ... in ... zugeflossen sind. Umstritten ist hingegen, mit welchem Betrag der Restanteil an der unverteilten Erbschaft im Vermögensstand 2015 zu berücksichtigen ist. Die StRK erwog insoweit, dass von einem Betrag in der Höhe von Fr. 173'077.-- auszugehen sei. Dies entspreche der Summe des Werts des Anteils der Beschwerdeführerin an den Grundstücken in ... (Fr. 42'000.--), des verbleibenden Anteils an den Grundstücken in ... (Fr. 28'000.--) und des Anteils am Barvermögen von Fr. 103'077.--, welcher sich nach Abzug von Fr. 241'500.-- vom Stand per Ende 2014 ergebe (angefochtene Entscheide E. 7.5 a.E.). Die Beschwerdeführenden bringen zu Recht vor, dass bei dieser Berechnung der Anteil an den Passiven von Fr. 79'498.-- fehlt: Die StRK hat den Restanteil Barvermögen von Fr. 103'077.-- aus der Berechnung der Steuerverwaltung übernommen und dabei nicht berücksichtigt, dass es sich hierbei um einen Bruttobetrag handelt (vgl. Berechnung in Gesprächsnotiz vom 31.5.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 26; vgl. auch Berechnung des Erbanteils aus unverteilter Erbschaft, Vorakten StV [act. 3B] pag. 111), während der Vermögensstand per Ende 2014 den Nettobetrag des Erbschaftanteils enthält. Korrekterweise muss im Vermögensstand 2015 ebenfalls auf den Nettobetrag abgestellt werden: Der zu berücksichtigende Restanteil Barvermögen entspricht der Differenz des Nettobetrags zum zugeflossenen Betrag, mithin Fr. 265'079.-- (Fr. 344'577.-- minus Fr. 79'498.--) abzüglich Fr. 241'500.--, ausmachend Fr. 23'579.--.

Strittig ist zudem, ob der Zufluss von Fr. 15'166.-- aus dem Verkauf des ... im Jahr 2015 korrekt erfasst worden ist. Die StRK schloss, dass im Betrag von Fr. 343'462.-- das fragliche Grundstück mit einem amtlichen Wert von Fr. 8'382.-- enthalten gewesen sei, womit den Beschwerdeführenden 2015 lediglich die Differenz von rund Fr. 6'780.-- aus dem Verkauf zugeflossen sei (angefochtene Entscheide E. 7.6). Die Beschwerdeführenden sind dagegen der Ansicht, dass der gesamte Erlös zu berücksichtigen und beim Manko abzuziehen sei. Wie den Berechnungen der Steuerverwaltung entnommen werden kann, beliefen sich die erfassten amtlichen Werte der Grundstücke im Kanton Wallis Ende 2014 auf insgesamt Fr. 36'382.--, während im Vermögensstand Ende 2015 noch solche von Fr. 28'000.-- enthalten sind (vgl. Gesprächsnotiz vom 31.5.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 26 f.; vgl. auch Berechnung des Erbanteils aus unverteilter Erbschaft, Vorakten StV [act. 3B] pag. 111). Die StRK erwog damit zu Recht, dass nur im Umfang der Differenz von Fr. 6'784.-- ein Zufluss erfolgte, dem noch Rechnung zu tragen ist. In der Vermögensvergleichsberechnung sind der Verkaufserlös als «Verkauf Anteil Grundstück ...» mit minus Fr. 15'166.-- und der im Vermögensstand bereits enthaltene amtliche Wert als «Wertvermehrender Anteil am Liegenschaftsunterhalt» mit plus Fr. 8'382.-- aufgeführt, womit im Ergebnis die Differenz von Fr. 6'784.-- vom Vermögenszuwachs abgezogen und somit korrekt berücksichtigt worden ist. Zusammenfassend beträgt der restliche Anteil an der Erbschaft C. \_\_\_\_\_ per Ende 2015 entgegen der StRK nicht Fr. 173'077.--, sondern um die Passiven reduziert (Fr. 79'498.--) bloss Fr. 93'579.-- (Restanteil Barvermögen: Fr. 23'579.--, zuzüglich Anteile an den Grundstücken von Fr. 42'000.-- [VD] und Fr. 28'000.-- [VS]).

**4.3** Die Beschwerdeführenden beanstanden weiter, bei der Berechnung der effektiven Vermögensveränderung sei die Differenz zwischen Kaufpreis und amtlichen Werten der von ihnen 2015 erworbenen Liegenschaften nicht korrekt erfasst worden, da der amtliche Wert des einen Grundstücks, nämlich des erworbenen Anteils von zwei Dritteln am Stockwerkeigentum ... Gbbl. Nr. ..., mit einem zu tiefen Betrag berücksichtigt worden sei. Die StRK hielt insoweit fest, dass die Vermögensvergleichsberechnung nebst der Position «Amtlicher Wert der gekauften Liegenschaften» von Fr. 167'410.-- eine weitere Position «Zunahme amtlicher Wert auf Liegenschaften» von Fr. 72'660.-- aufweise, insgesamt ausmachend Fr. 240'070.--. Dieser Betrag

entspreche der Differenz der amtlichen Werte der Liegenschaften der Beschwerdeführenden per Ende 2014 zu jenen per Ende 2015 von total Fr. 1'113'733.-- gemäss den Katasterauszügen der Gemeinde ... (angefochtene Entscheide E. 7.7). – Die Beschwerdeführenden verfügten per Ende 2014 über verschiedene Liegenschaften im Kanton Wallis, wobei sich deren amtliche Werte gemäss Veranlagung 2014 auf Fr. 873'793.-- beliefen (Fr. 751'483.-- und Fr. 122'310.--; vgl. Veranlagungsverfügung 2014, Vorakten StV [act. 3B] pag. 254 f. und 258 ff., 259). Im Jahr 2015 haben sie in der Gemeinde ... zwei weitere Grundstück erworben; konkret hat der Beschwerdeführer für Fr. 110'000.-- einen Miteigentumsanteil von 16/24 an der Stockwerkeinheit ... Gbbl. Nr. ... (Einstellhalle) gekauft, deren amtlicher Wert sich auf Fr. 167'409.70 beläuft (vgl. Mitteilung des Erwerbs von Eigentum an Grundstücken vom 29.6.2015, Vorakten StV [act. 3B] pag. 234; vgl. auch Vertragsentwurf vom Mai 2015; Vorakten StV [act. 3B] pag. 71 ff., 93 f. und 98). Zudem hat die Beschwerdeführerin für Fr. 190'000.-- zwei Miteigentumsanteile von je einem Drittel an der Stockwerkeinheit ... Gbbl. Nr. ... (Wohnung) gekauft (vgl. Entwurf Kaufvertrag vom Mai 2015, Vorakten StV [act. 3B] pag. 51 ff., 62) mit einem amtlichen Wert von Fr. 77'434.-- (Fr. 76'600.-- Gebäudewert und Fr. 834.-- Bodenwert; vgl. Katasterschätzung vom 11.1.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 133; vgl. auch Berechnung in Gesprächsnotiz vom 31.5.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 28). Wie sich aus den von der Steuerverwaltung eingeholten Katasterauszügen der Gemeinde ... ergibt, haben sich die amtlichen Werte des Grundeigentums der Beschwerdeführenden im Kanton Wallis – wie von der StRK festgestellt (angefochtene Entscheide E. 7.7) – per Ende 2015 auf insgesamt Fr. 1'113'733.-- belaufen (Fr. 997'582.-- [Eigentum Beschwerdeführer] plus Fr. 116'151.-- [Eigentum Beschwerdeführerin]). Zieht man von diesem Betrag die amtlichen Werte der beiden 2015 neu gekauften Liegenschaften von Fr. 167'410.-- (Einstellhalle) und Fr. 77'434.-- (Wohnung), ausmachend insgesamt Fr. 244'844.-- ab, hätten sich die amtlichen Werte per Ende 2014 in der Veranlagung korrekterweise auf Fr. 868'889.-- belaufen müssen. Stattdessen wird ein Total von Fr. 873'793.-- aufgeführt, was bedeutet, dass von den Beschwerde-führenden in der Steuererklärung 2014 ein zu hohes Vermögen deklariert worden und in der Folge der Vermögensstand Ende 2014 um Fr. 4'904.-- zu hoch ausgefallen ist. Um dies zu korrigieren, hat die Steuerverwaltung in der

Vergleichsberechnung die neu gekauften Miteigentumsanteile an der Wohnung nicht mit dem amtlichen Wert von Fr. 77'434.-- berücksichtigt, sondern diesen Betrag um die Differenz der 2014 veranlagten zu den effektiven amtlichen Werten auf Fr. 72'530.-- korrigiert (vgl. Details zu Einspracheentscheid 2015, Vorakten StV [act. 3B] pag. 7; Berechnung in Gesprächsnotiz vom 31.5.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 27 f.), was nicht zu beanstanden ist. Die weitere Differenz von Fr. 130.-- zum in der Vermögensvergleichsberechnung schliesslich berücksichtigten Betrag von Fr. 72'660.-- beruht auf der Erhöhung des amtlichen Werts der Liegenschaft ... Gbbl. Nr. ... (vgl. Schreiben Steuerverwaltung vom 5.12.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 16 f.). Nach dem Ausgeführten sind die amtlichen Werte der 2015 erworbenen Liegenschaften in der Vergleichsberechnung richtig festgesetzt worden.

**4.4** Der Beschwerdeführer macht vor Verwaltungsgericht erstmals geltend, im Jahr 2015 eine (weitere) Freizügigkeitsleistung von rund Fr. 2'305.-- erhalten zu haben, die noch zu berücksichtigen sei. Er legt einen Bankkontoauszug vom 30. Juni 2015 vor (act. 1C), gemäss welchem ihm am 2. April 2015 eine Gutschrift der ... AG mit dem Vermerk «Auszahlung FZP-Erebensfall Police 491214/G A. \_\_\_\_\_» von Fr. 2'305.40 zugekommen ist. Dazu haben sich weder die Steuerverwaltung noch die StRK geäussert. – In der Vermögensentwicklungsberechnung ist bereits ein Betrag «Kapitalabfindung» in der Höhe von Fr. 23'308.-- aufgeführt (vorne E. 3.1). Es handelt sich dabei um eine Kapitaleistung der Rendita Freizügigkeitsstiftung, die dem Beschwerdeführer aus «Freizügigkeitskonto/-police» infolge Eintritt des Versicherungsereignisses «Erebensfall» am 1. April 2015 ausbezahlt worden ist (vgl. Steuermeldung Kapitaleistungen, Vorakten StV [act. 3B] pag. 250 f.). Da es sich bei dem von der ... ausbezahlten Betrag ebenfalls um eine Leistung aus Freizügigkeitspolice zufolge Erebensfall zu handeln scheint, wäre er, soweit er in den «Kapitaleistungen» von Fr. 23'308.-- (und auch anderswo) nicht bereits enthalten ist, noch zu berücksichtigen. Dies bedarf weiterer Klärung. Es ist indes nicht Sache des Verwaltungsgerichts, dies zu tun bzw. hierüber als letzte kantonale Instanz erstmals zu befinden, weshalb die Angelegenheit insoweit an die StRK zurückzuweisen ist, die sich damit ohnehin erneut befassen muss (vgl. vorne E. 4.2 sowie hinten E. 5).

**4.5** Einen Teil des Vermögenszuwachses erklären die Beschwerdeführenden nach wie vor mit dem Zufluss eines Darlehens von Fr. 70'000.--. Laut dem aktenkundigen Darlehensvertrag ist dem Beschwerdeführer von einer in ... wohnhaften Privatperson am 1. Juli 2015 zwecks «Kauf von Garagen» in ... ein zinsfreies Darlehen von Fr. 70'000.-- zur Rückzahlung bis 1. März 2017 gewährt worden (vgl. Darlehensvertrag vom 1.7.2015, Vorakten StV [act. 3B] pag. 129). Tatsächlich hat der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 26. Juni 2015 Miteigentumsanteile an Einstellhallenplätzen in ... gekauft (vgl. vorne E. 4.3). Gemäss der Belastungsanzeige der ... Bank ist der Kaufpreis von Fr. 110'000.-- am 24. Juni 2015 getilgt worden (Belastungsanzeige vom 24.6.2015, Vorakten StV [act. 3B] pag. 46). Weshalb ein Darlehen zum Kauf der Einstellhallenplätze erst aufgenommen worden ist, nachdem der Kaufpreis bereits bezahlt wurde, erscheint nicht schlüssig und wird von den Beschwerdeführenden nicht erläutert. Auch liegen keine Bankbelege vor, die eine zeitnahe Ein- oder Auszahlung des angeblich in bar erhaltenen und auch wieder in bar zurückbezahlten Betrags bescheinigen würden. Wie die StRK zutreffend erwogen hat, ist nicht erstellt, dass den Beschwerdeführenden im Steuerjahr 2015 ein Betrag von Fr. 70'000.-- aufgrund eines Darlehensschuldverhältnisses zugeflossen ist, zumal geltend gemachte Zuflüsse von Geldmitteln im internationalen Verhältnis strengen Beweisanforderungen zu genügen haben, weil die Verhältnisse von ausländischen Vertragspartnern bzw. -partnerinnen der Kontrolle durch schweizerische Steuerbehörden nicht zugänglich sind (vgl. BGer 2C\_720/2015 und 2C\_721/2015 vom 18.4.2016 E. 2.3, 2C\_356/2017 vom 10.11.2017 E. 5.2). Daran ändert das (teilweise neue und nicht weiter belegte) Vorbringen der Beschwerdeführenden nichts, der Darlehensgeber sei «jahrelang als Geschäftsführer der Filiale ... der Firma ... [...] tätig» gewesen und habe «in ... eine Wohnung» gehabt und dort auch gelebt (Beschwerde S. 4 f., auch zum Folgenden). In der Sache von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten können sie aus der pauschalen Behauptung, die StRK habe das Darlehen als «Retourkutsche» für ihr Ablehnungsbegehren gegen die Instruktionsrichterin (und den Gerichtsschreiber) aufgerechnet (vgl. diesbezüglich VGE 2020/453/454 vom 30.3.2021).

**4.6** Zusammenfassend ergibt sich, dass der Vermögensstand per Ende 2014 einen Anteil der Beschwerdeführerin an der (unverteilten) Erbschaft C. \_\_\_\_\_ von Fr. 343'462.-- enthält. Die der Beschwerdeführerin im 2015 aus Erbschaft zugeflossenen Fr. 241'500.-- und Fr. 15'166.-- sind darin bereits erfasst bzw. letztere im Umfang von Fr. 6'780.-- (Differenz Verkaufserlös zu amtlichem Wert ...) in der Vermögensentwicklung korrekt berücksichtigt worden. Ebenfalls richtig ermittelt worden sind die in der Vergleichsberechnung anzurechnenden amtlichen Werte der 2015 durch die Beschwerdeführenden in ... erworbenen Anteile an Liegenschaften. Was hingegen den per Ende 2015 noch unverteilter Erbschaftsanteil der Beschwerdeführerin anbelangt, ist ihr Anteil an den Passiven von Fr. 79'498.-- unberücksichtigt geblieben, weshalb der Betrag von Fr. 173'077.-- auf Fr. 93'580.-- zu reduzieren ist. Was sodann das angeblich im Jahr 2015 zugeflossene Darlehen von Fr. 70'000.-- betrifft, fehlt es am rechtsgenügenden Nachweis. Weiter wird die StRK zu klären haben, ob die Position «Kapitalabfindung» von Fr. 23'308.-- um Fr. 2'305.-- auf Fr. 25'613.-- zu erhöhen ist. Was die weiteren Positionen der Vermögensvergleichsberechnung anbelangt, ist weder dargetan noch ersichtlich, dass diese rechtsfehlerhaft festgelegt worden wären. Die Vorinstanz ist demnach zu Recht zum Schluss gelangt, dass die Vornahme einer Ermessensveranlagung zulässigerweise erfolgt ist. Hingegen erweist sich der von der StRK ermessensweise aufgerechnete Betrag von rund Fr. 220'000.-- in Anbetracht des in der Vergleichsberechnung beim (unverteilten) Erbschaftsanteil unberücksichtigt gebliebenen Anteils an den Passiven als offensichtlich zu hoch, weshalb der aufgerechnete Ermessenszuschlag um diesen Betrag und gegebenenfalls um die noch nicht berücksichtigte Freizügigkeitsleistung zu reduzieren ist.

## **5.**

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als teilweise begründet. Die Entscheide der StRK vom 21. September 2021 sind aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die StRK zurückzuweisen; soweit weitergehend sind die Beschwerden abzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa

VG 2020/43/44 vom 15.8.2022 E. 5.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

## 6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren Rechtsbegehren teilweise durch. Ausgehend vom gesamten Streitgegenstand (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 4 mit Hinweisen) ist von einem teilweisen Obsiegen im Umfang von zwei Fünfteln auszugehen, zumal hinsichtlich der Kapitalleistung von Fr. 2'305.-- ein vollumfängliches Durchdringen noch möglich erscheint. Die Beschwerdeführenden haben somit drei Fünftel der Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (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). Im Umfang ihres Obsiegens haben die Beschwerdeführenden zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihr davon zwei Fünftel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die Kostennote des Vertreters der Beschwerdeführenden gibt zu keinen Bemerkungen Anlass. Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuveranlagung zu bestimmen und liquidieren haben (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

## 7.

Gegen das vorliegende Urteil kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht geführt werden (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Soweit es sich um einen Rückweisungsentscheid und damit um einen Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG handelt, ist die Beschwerde aber nur zulässig, wenn die zusätzlichen Voraussetzungen von

Art. 93 Abs. 1 BGG erfüllt sind (statt vieler BGE 140 V 282 E. 2, 134 II 124 E. 1.3).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird teilweise dahingehend gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2021 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird teilweise dahingehend gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2021 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 5'000.--, werden den Beschwerdeführenden zu drei Fünfteln, ausmachend Fr. 3'000.--, auferlegt. Die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 4'525.40 (inkl. Auslagen und MWSt), zu zwei Fünfteln, ausmachend Fr. 1'810.15 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
5. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführende
  - Steuerverwaltung des Kantons Bern

- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

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.