



100 21 381 200 21 268

100 21 382 200 21 269

100 21 383 200 21 270

100 21 384 200 21 271

Gemeinde: F. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 12.1.2023 RNA/OSC/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 10. Januar 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Mauerhofer sowie Schmidlin als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2015 bis 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (nachfolgend: Rekurrent) ist als Softwareentwickler tätig. Zu diesem Zweck betreibt er einerseits ein Einzelunternehmen (nachfolgend: C._____ Firma), welches im Handel mit Software und EDV-Artikeln tätig ist; andererseits ist er einziger Gesellschafter der D._____ Software AG. Die D._____ Software AG bezweckt die Entwicklung und Herstellung von sowie den Handel mit Software. Die Ehefrau des Rekurrenten, B._____ (nachfolgend: Rekurrentin; zusammen: Rekurrenten), arbeitet als H._____. Nachdem die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (nachfolgend: Steuerverwaltung), dem Rekurrenten mit E-Mail vom 8. Januar 2020 eine Prüfung der Buchhaltung der C._____ Firma und der D._____ Software AG betreffend die Geschäftsjahre 2015 bis 2018 angekündigt hatte, wurde diese infolge diverser Verschiebungen offensichtlich am 9. und 10. Oktober 2020 durchgeführt (vgl. Akten der Steuerverwaltung, pag. 357; vgl. aber auf Protokollen für Buchprüfungen NP enthaltenes Datum vom 17.8.2020, pag. 429).

B. Nach einem ausführlichen und nur schwer nachzuvollziehenden E-Mail-Austausch, der teilweise die D._____ Software AG, teilweise die C._____ Firma bzw. die private Veranlagung der Rekurrenten betraf, wurden die Rekurrenten mit Verfügungen vom 18. März 2021 für die Steuerjahre 2015 bis 2018 veranlagt. Hiergegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 16. bzw. 18. April 2021 Einsprachen. Mit Schreiben vom 27. Mai 2021 stellte die Steuerverwaltung in Aussicht, die Einsprachen teilweise gutzuheissen. Nachdem die Rekurrenten hierzu Gegenbemerkungen einreichten, hiess die Steuerverwaltung die Einsprachen mit Entscheiden vom 2. September 2021 teilweise gut. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen auf die Ausführungen in ihren Schreiben vom 27. Mai 2021 und 9. Juli 2021.

C. Gegen die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 2. September 2021 haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 2. Oktober 2021 Rekurse und Beschwerden an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerrekurskommission) erhoben. Die Rekurrenten machen sinngemäss geltend, dass die Einspracheentscheide pro 2015 bis 2018 diverse Fehler enthielten. So sei es nicht zutreffend, dass die Rekurrentin in Bezug auf die Kirchensteuer auch in der Gemeinde M._____ steuerpflichtig sei, zumal sie dort weder ein Salar noch eine Firma habe. Die Kirchensteuer sei zu 100 % der Gemeinde F._____ zuzuweisen. Weiter beantragen die Rekurrenten eine Anpassung der Begründungstexte. Sodann sei das durch den Erbgang von E._____ sel. in das Eigentum des Rekurrenten übergegangene Grundstück N._____ (Kanton Solothurn) Gbbl. Nr. 1._____ als Vermögenswert zu berücksichtigen und die Kosten für den Unterhalt dieses Grundstücks (Benzin und Öle, sonstiger Aufwand etc.) im Umfang von CHF 200.-- pro Steuerjahr (ab Steuerjahr 2016) als Aufwand zu berücksichtigen. Ferner seien die Verpflegungskosten in der D._____ Software AG im

Betrag einer Pauschale von CHF 3'600.-- pro Steuerjahr zum Abzug zugelassen worden. Diese Pauschale werde deshalb auch für die C._____ Firma beantragt. Schliesslich wird beantragt, dass ein Aufwand im Zusammenhang mit dem Rückkauf einer Mehrwertsteuerschuld aus dem Jahr 1998 bei der C._____ Firma zum Abzug zugelassen werde.

D. Am 14. Februar 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung der Rekurse und Beschwerden. Zur Sache führt sie aus, dass die Zugehörigkeit der Rekurrenten zu einer Landeskirche unbestritten sei. Ebenso sei unbestritten, dass sich der Wohnsitz der Rekurrenten in der Gemeinde F._____ befinde und sie in der Gemeinde M._____ zwei Grundstücke besässen. Aufgrund dessen, dass sich Grundstücke in der Gemeinde M._____ im Gesamteigentum der Rekurrenten befinde, ergebe sich dort auch für die Rekurrentin ein Spezialsteuerdomizil. Es sei somit korrekt, dass ein Teil der Kirchensteuer der Gemeinde M._____ zugewiesen werde. Die einfache Steuer des Einkommens werde im Verhältnis des Reineinkommens und die einfache Steuer des Vermögens im Verhältnis nach Lage der Aktiven der Gemeindebesteuerung auf F._____ und M._____ aufgeteilt. Erst danach erfolge eine Splittung auf die beiden Ehegatten im Verhältnis von 50:50. Es sei damit nicht massgebend, dass nur der Rekurrent Inhaber der C._____ Firma mit Geschäftsbetrieb in der Gemeinde M._____ sei. Erheblich sei nur, ob betreffend beide Ehegatten in mehreren Gemeinden Anknüpfungspunkte vorlägen. Aufgrund der Faktorenaddition bei Ehegatten würden Einkünfte und Vermögen zusammengerechnet. Eine pauschale Zuweisung von 50:50 sei daher gerechtfertigt. In Bezug auf die Vorbringen der Rekurrenten betreffend das Grundstück in N._____/SO wird ausgeführt, was folgt: Die Rekurrenten hätten in ihrer Steuererklärung lediglich zwei ausserkantonale Grundstücke deklariert (L._____/SO Gbbl. Nr. 2._____ und N._____/SO Gbbl. Nr. 3._____). Mit Schreiben vom 26. Juni 2018 habe die Amtsschreiberei G._____ der Steuerverwaltung mitgeteilt, dass der Rekurrent am Nachlass von E._____ sel. (Grundstücke N._____/SO Gbbl. Nr. 4._____ und 1._____) im Umfang einer Quote von $\frac{1}{4}$ partizipiere. Entsprechend habe die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit Schreiben vom 27. Mai 2021 mitgeteilt, dass für die Steuerjahre 2016 und 2017 ein Vermögens- und Einkommensanteil im Umfang der Erbquote aufgerechnet werde. Bei der Aufrechnung sei allerdings der Katasterwert des Grundstücks N._____/SO Gbbl. Nr. 1._____ (CHF 3'190.--) vergessen gegangen. Da das Vermögen aber auch nach Berücksichtigung dieses Grundstücks weniger als CHF 97'000.-- betrage, würde dies zu keinen anderen Steuerfolgen führen, zumal die Vermögenssteuer nicht erhoben werde. Im Steuerjahr 2018 seien die Grundstücke N._____ Gbbl. Nr. 4._____ und 1._____ sodann im Rahmen der Erbteilung in das Alleineigentum des Rekurrenten übergegangen. Da aber auf dem Grundstück N._____/SO Gbbl. Nr. 4._____ ein Nutzniessungsrecht zu Gunsten der Mutter des Rekurrenten errichtet worden sei, sei dieses ab 2018 zu 100 % bei dieser zu besteuern. Deshalb

beträfe eine allfällige Aufrechnung pro 2018 lediglich das Grundstück N._____/SO Gb-bl. Nr. 1.____ und da dieses nicht überbaut sei, ergebe sich lediglich eine Korrektur der Vermögenssteuer. Da das Vermögen aber auch im Steuerjahr 2018 weniger als CHF 97'000.-- betrage, hätte eine Korrektur keinen Einfluss auf die Besteuerung. Betreffend den Aufwand für Öle, Benzin etc. verweist die Steuerverwaltung auf die Beweislastverteilung und führt aus, dass die Rekurrenten keine entsprechenden Aufwände geltend gemacht hätten. Zu den geltend gemachten Verpflegungspauschalen wird ausgeführt, dass im Steuerjahr 2015 in der Buchhaltung der C.____ Firma keine Spesen verbucht seien. Darüber hinaus könnten Pauschalspesen ohnehin nur bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements berücksichtigt werden. Zudem handle es sich bei der Geltendmachung von (Pauschal-)Spesen um steuermindernde Tatsachen, weshalb diese durch die Rekurrenten nachzuweisen seien, was diese aber nicht rechtsgenügend getan hätten. Sodann beziehe sich die beantragte Berichtigung der Begründungstexte offensichtlich auf die Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 und nicht auf die angefochtenen Einspracheentscheide. Dies könne aber offengelassen werden, zumal ohnehin nur das Dispositiv in Rechtskraft erwachse.

E. Zu den Steuerjahren 2015, 2016 und 2018 haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 29. März 2022 Stellung genommen. Zur Ausscheidung der Kirchensteuer bringen die Rekurrenten vor, dass der Umsatz der C.____ Firma zu 50 % in F.____ und zu 50 % in der Gemeinde M.____ erzielt werde; das Einkommen der Rekurrentin dagegen zu 100 % in F.____, was die Steuerverwaltung in ihrer Berechnung nicht berücksichtigte. Die Faktorennaddition werde im Gesetz nicht erwähnt und könne den Rekurrenten daher nicht entgegengehalten werden. Zudem sollten die Aktiven in die Schulden eingerechnet werden. Betreffend die Begründungstexte ziehen die Rekurrenten Rekurse und Beschwerden zurück.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten

Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht vollständig durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine umfassende Kognition zukommt (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Die der Steuerrekurskommission eingereichten Akten präsentieren sich als besonders unübersichtlich. Die diversen E-Mail-Konversationen mit direkt eingefügten Kommentaren der Steuerverwaltung und der Rekurrenten sind scheinbar nicht geordnet bzw. ist eine solche Ordnung nicht erkennbar. Es ist kaum möglich nachzuvollziehen, welche zunächst vorgenommenen Aufrechnungen die Steuerverwaltung mit welcher Begründung zurückgezogen hat. Es scheint so, dass die Steuerverwaltung gerade in Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten nicht sämtliche massgebenden Unterlagen der Steuerrekurskommission übermittelt hat. Dies ergibt sich aus den Buchprüfungsprotokollen, in denen jeweils auf angeblich eingereichte Unterlagen verwiesen wird, welche indes nicht in den der Steuerrekurskommission übermittelten Akten enthalten sind (vgl. bspw. Abrechnungen der Swisscom [pag. 1152, E. 3.2.1 hiernach], sämtliche Belege zum geltend gemachten Personalaufwand [pag. 1150 f.]). Vielmehr scheint die Steuerverwaltung nur auszugsweise Akten eingereicht zu haben, welche zumindest teilweise die im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (noch) strittigen Punkte betreffen. Anhand der Unterlagen kann das Vorgehen der Steuerverwaltung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht abschliessend nachvollzogen werden. Grundsätzlich ist damit eine umfassende Prüfung der Einspracheentscheide durch die Steuerrekurskommission ausgeschlossen. Eine solche kann indes offenbleiben. Gestützt auf die von den Rekurrenten in den vorliegenden Verfahren eingereichten Unterlagen sowie die Buchprüfungsprotokolle der Steuerverwaltung erachtet es die Steuerrekurskommission als fraglich, ob die Voraussetzungen der selbständigen Erwerbstätigkeit beim Rekurrenten überhaupt erfüllt sind. Aus diesem Grund werden die Akten ohnehin zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung zurückzuweisen sein. Entsprechend erweist es sich als gerechtfertigt, zunächst darzulegen, weshalb die Erfüllung der Voraussetzungen der selbständigen Erwerbstätigkeit beim

Rekurrenten fraglich ist und diesbezüglich noch Abklärungsbedarf besteht. Demgegenüber erübrigen sich angesichts dessen Ausführungen zu den strittigen Punkten betreffend die C._____ Firma. Da die Erwägungen betreffend die vermeintliche selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten, welche zur Rückweisung der vorliegenden Angelegenheit an die Steuerverwaltung führen, sämtliche vorliegend strittigen Steuerjahre gleichermassen betreffen und sich auch dieselben Rechtsfragen stellen, erweist es sich weiter als gerechtfertigt, die Verfahren Nr. 100 21 381 bzw. 100 21 268, 100 21 382 bzw. 100 21 269, 100 21 383 bzw. 200 21 270 und 100 21 384 bzw. 200 21 271 zu vereinigen (Art. 17 Abs. 1 VRPG).

3. Der Büchersachverständige der Steuerrekurskommission hat die Buchhaltungen pro 2015 bis 2018 der C._____ Firma einer Prüfung unterzogen (vgl. Bericht des Büchersachverständigen vom 4.11.2022), wobei er sich insbesondere auch auf das in den Buchprüfungsprotokollen der Steuerverwaltung pro 2015 bis 2018 Ausgeführte abgestützt hat. Die Ergebnisse dieser Prüfung hat der Büchersachverständige im Expertenbericht vom 4. November 2022 (nachfolgend: Expertenbericht) festgehalten. Nachfolgend ist auf die dabei gewonnenen Erkenntnisse näher einzugehen.

3.1 Allgemeines zur Buchhaltung der C._____ Firma

Grundsätzlich kann im Rahmen der Veranlagung nur dann auf die Buchhaltung eines Unternehmens abgestellt werden, wenn diese in formeller und in materieller Hinsicht ordnungsgemäss geführt ist (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 17 f. zu Art. 115 DBG). Die Prüfung des Büchersachverständigen hat (wie bereits die Buchprüfung der Steuerverwaltung, vgl. pag. 1147) ergeben, dass die Buchhaltung der C._____ Firma pro 2015 bis 2018 nicht ordnungsgemäss geführt worden ist. Diesbezüglich ist vollumfänglich auf den Expertenbericht zu verweisen (vgl. insbesondere Ziff. 2.1 und 2.2 des Expertenberichts). Die Steuerverwaltung hat nichtsdestotrotz auf diese Buchhaltungen abgestellt. Inwiefern sich dies als zulässig erweist, kann angesichts des nachfolgend Ausgeführten offenbleiben. Wie dargelegt, fehlen der Steuerrekurskommission für eine umfassende Prüfung der Einspracheentscheide im Zusammenhang mit der C._____ Firma diverse Belege. Offensichtlich haben die Rekurrenten aber gewisse Belege, welche nun nicht in den Akten der Steuerverwaltung sind, in den Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren eingereicht (vgl. E. 2 hiavor). Zur Darlegung, weshalb die Erfüllung der Voraussetzungen einer selbständigen Erwerbstätigkeit beim Rekurrenten vorliegend fraglich ist, wird nachfolgend auf diejenigen Zahlen abgestellt, von denen die Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden ausgegangen ist.

3.2 Massgebliche Erträge

Die C._____ Firma weist in den Steuerjahren 2015 bis 2018 folgende Umsätze aus (pag. 379-380, 576, 753, 997). Die Steuerverwaltung hat diese Erträge in den Einspracheentscheiden berücksichtigt.

	2015		2016		2017		2018	
	CHF	Anteil	CHF	Anteil	CHF	Anteil	CHF	Anteil
Warenverkauf	23'982	28%	11'043	11%	5'709	7%	20'918	23%
Hotline	7'141	8%	7'276	7%	7'166	8%	13'067	14%
Dienstleistungserlös	54'309	64%	80'764	82%	73'294	85%	56'554	62%
Total Ertrag	85'432	100%	99'084	100%	86'169	100%	90'540	100%

Nachfolgend sind diese angeblich erzielten Umsätze – soweit dies aufgrund der Akten möglich ist – im Einzelnen zu prüfen.

3.2.1 Hotline

Die Umsätze, die die C._____ Firma mit ihrer Hotline erzielt haben will, seien gemäss Steuerverwaltung aufgrund der Abrechnungen der Swisscom nachvollziehbar (pag. 1152). Diese Unterlagen finden sich nicht in den Akten. Es ist aber aufgrund der Formulierung in den Buchprüfungsprotokollen davon auszugehen, dass diese der Steuerverwaltung eingereicht worden sind.

3.2.2 Warenverkauf

Bezüglich Warenverkauf liegen hingegen keine Rechnungen vor. Die Steuerverwaltung habe den angegebenen erzielten Ertrag anhand der Zahlungseingänge auf dem Postkonto nachvollzogen (vgl. pag. 424).

Der Vollständigkeit halber ist von Seiten der Steuerrekurskommission festzuhalten, dass der Erlös aus Warenverkauf einen Einkauf in der entsprechenden Verkaufsperiode oder einen entsprechenden Lagerbestand aus der Vorperiode bedingt. Aus den Akten geht weder das eine noch das andere hervor: In den Steuerperioden 2016 bis 2018 handelte es sich beim unter Konto-Nr. 4200 (Material- und Wareneinkauf) verbuchten Aufwand jeweils um Eigenlohn (vgl. pag. 1151). Dieser wurde von der Steuerverwaltung denn auch zu Recht aufgerechnet. Das Vorgehen des Rekurrenten, Eigenlohn als Materialaufwand zu verbuchen, erscheint bereits mehr als fragwürdig. Einerseits kann der Inhaber eines Einzelunternehmens keinen Lohn be-

ziehen, andererseits wäre Personalaufwand als solcher zu verbuchen gewesen. Es stellt sich die Frage, ob der Rekurrent zu verschleiern versucht hat, dass offensichtlich keine Wareneinkäufe stattgefunden haben. Aus den Akten geht jedenfalls nicht hervor, wie die für den Warenverkauf erforderlichen Waren ursprünglich eingekauft worden sind.

3.2.3 Dienstleistungserlös

Besonders fragwürdig erscheinen vorliegend die jeweils als Dienstleistungserlöse bezeichneten Umsätze (Konto-Nr. 3400; vgl. pag. 361, 867, 658, 1138). Diese stellen mit Abstand den grössten Anteil an den in den Steuerjahren 2015 bis 2018 erzielten Erträgen dar (im Durchschnitt rund 73 %). Augenfällig ist, dass der einzige Kunde dieser Dienstleistungen die D. _____ Software AG war und dass keinerlei Rechnungen vorliegen, was von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird. Zwar hat die Steuerverwaltung dies erkannt und selber festgestellt, dass je nach Finanzbedarf der D. _____ Software AG ein Betrag an die C. _____ Firma überwiesen werde (pag. 1152). Den in diesem Zusammenhang von der C. _____ Firma erzielten Ertrag scheint die Steuerverwaltung jedoch weitgehend als solchen anerkannt zu haben. Dieses Vorgehen erweist sich offensichtlich als falsch: Aufgrund dessen, dass keinerlei Rechnungen vorliegen und die Zahlungen der D. _____ Software AG jeweils an deren wirtschaftliche Lage angepasst worden zu sein scheinen, ist nämlich derart eindeutig, dass den Zahlungen zu keinem Zeitpunkt eine rechtserhebliche Gegenleistung gegenüberstand. Eine geschäftsmässige Begründetheit dieser Zahlungen bei der D. _____ Software AG ist nicht ersichtlich und wird durch die Rekurrenten auch nicht belegt. Vielmehr stellen die Zahlungen Gewinnverschiebungen dar, welche jeweils nur deshalb erfolgt sind, weil der Rekurrent alleiniger Aktionär der D. _____ Software AG ist. Auf diese Art konnte der Rekurrent die Gewinne aus der D. _____ Software AG in die verlustbringende C. _____ Firma verschieben. Die Zahlungen sind mithin im Beteiligungsverhältnis begründet und als geldwerte Leistungen zu qualifizieren. Die in den Steuerjahren 2015 bis 2018 aus "Dienstleistungen" erzielten Umsätze können folglich nicht akzeptiert werden.

3.2.4 Aus diesem Grund reduzieren sich die in den Steuerjahren 2015 bis 2018 zu berücksichtigen Erträge wie folgt:

	2015		2016		2017		2018	
	CHF	Anteil	CHF	Anteil	CHF	Anteil	CHF	Anteil
Warenverkauf	23'982	77%	11'043	60%	5'709	44%	20'918	62%
Hotline	7'141	23%	7'276	40%	7'166	56%	13'067	38%
Total Ertrag	31'123	100%	18'319	100%	12'875	100%	33'986	100%

3.3 Von der Steuerverwaltung akzeptierter Aufwand

Diesen zu berücksichtigenden Erträgen ist der von der Steuerverwaltung akzeptierte Aufwand der C._____ Firma gegenüberzustellen.

3.3.1 Personalaufwand

	2015 CHF	2016 CHF	2017 CHF	2018 CHF
Löhne BK	41'769	41'444	41'644	41'688
5070 AHV, IV, ALV Personal	9'896	7'617	8'196	9'814
5073 Unfallversicherung	1'795	617	570	566
BVG Personal	4'338	6'522	3'942	3'927
Total Personalaufwand	57'798	56'200	54'351	55'996

3.3.2 Mietaufwand

Aufgrund eines angeblich bei der Steuerverwaltung eingereichten Mietvertrags ist die Steuerverwaltung betreffend den Mietaufwand offensichtlich von einem Pauschalbetrag von jährlich CHF 2'500.-- ausgegangen (vgl. pag. 1150). Auch diesbezüglich fehlen Belege in den Akten.

3.3.3 Finanzaufwand (pag. 1148)

Bankzinsen und -spesen von CHF 174.-- (2015), CHF 611.-- (2016), CHF 124.-- (2017) und CHF 174.-- (2018); vgl. pag. 1135.

3.4 Gegenüberstellung Aufwand und Ertrag

Werden die von der Steuerverwaltung akzeptierten Aufwände diesen Beträgen gegenübergestellt, ergeben sich für die Steuerperioden 2015 bis 2018 die folgenden erheblichen Verluste:

	2015 CHF	2016 CHF	2017 CHF	2018 CHF
Total Ertrag	31'123	18'319	12'875	33'985
Total Personalaufwand	-57'798	-56'200	-54'351	-55'996
Mietaufwand	-2'500	-2'500	-2'500	-2'500
Bankzinsen und -spesen	-174	-611	-124	-174
Verlust	-29'349	-40'992	-44'100	-24'684

3.5 Als selbständig erwerbstätig gelten Personen, die durch den Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Von der sog. Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Erzielung eines

Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Diese sog. Gewinnstrebigkeit weist ein subjektives und ein objektives Moment auf: Zum einen muss die Absicht, Gewinn zu erzielen, gegeben sein; zum anderen muss aber auch die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein. Andernfalls stellen die damit verbundenen Vermögensabgänge Einkommensverwendung und keinen abzugsfähigen Aufwand bzw. Geschäftskosten im Sinne von Art. 25 und 27 Abs. 1 DBG dar (BGer 2C_679/2020 vom 19.11.2021, E. 2.1, m.w.H.).

3.6 Angesichts der vorliegend dargestellten wiederholt eingetretenen erheblichen Verluste, die sich ohne Berücksichtigung der offensichtlich ohne Rechtsgrund erfolgten Gewinnverschiebung zwischen der D._____ Software AG und der C._____ Firma ergeben, ist es fraglich, ob die Voraussetzungen der Gewinnstrebigkeit in Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in der C._____ Firma als erfüllt betrachtet werden können. Dies gilt umso mehr, als aus den Akten hervorgeht, dass sich die Zahlen auch im Steuerjahr 2014 praktisch identisch präsentieren. Soweit ersichtlich, war die Frage, ob die Tätigkeit der C._____ Firma als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert oder ob es sich hierbei nicht vielmehr um Liebhaberei handelt, weder im Veranlagungsverfahren noch im Einspracheverfahren thematisiert worden. Es ist nicht Sache der Steuerrekurskommission, diesbezüglich eine erstmalige abschliessende Abklärung vorzunehmen. Es würde nach Auffassung der Steuerrekurskommission zudem den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzen, wenn diese hiermit erstmals im Rekurs- und Beschwerdeverfahren konfrontiert werden. Sodann kann die Steuerrekurskommission aufgrund dessen, dass nicht sämtliche massgebenden Unterlagen vorliegen, keine abschliessende Prüfung vornehmen. Die Akten sind deshalb an die Steuerverwaltung zur erneuten Prüfung des Sachverhalts betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 unter Berücksichtigung der voranstehenden Erwägungen zurückzuweisen. Die Steuerverwaltung wird namentlich umfassend zu prüfen haben, ob die Tätigkeit des Rekurrenten in der C._____ Firma unter den hiervor dargelegten Umständen noch als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden kann oder ob nicht vielmehr eine sog. Liebhaberei im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorliegt.

4. Wie bereits festgehalten, erübrigt es sich nach Auffassung der Steuerrekurskommission unter diesen Umständen, die vorliegend strittigen Punkte in Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten zu prüfen. Allerdings ist noch anzumerken, was folgt: Die Steuerverwaltung hat auch bei der D._____ Software AG betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 eine Bücherprüfung vorgenommen. Nebst diverser anderer Feststellungen und Korrekturen hat sie insbesondere die folgenden geldwerten Leistungen aufgerechnet:

	2015 CHF	2016 CHF	2017 CHF	2018 CHF
Geldwerte Leistungen	43'579	23'180	23'763	36'071

Hierbei handelte es sich insbesondere um Lebensmittelkosten sowie Kosten für Übernachtungen. Die Steuerverwaltung hat die Aufrechnung bei der D._____ Software AG vorgenommen, da sie die Kosten im entsprechenden Umfang als Privatanteil eingestuft hat (vgl. Einspracheentscheid betreffend die D._____ Software AG vom 20.8.2021, Akten der Steuerverwaltung im Rekurs- und Beschwerdeverfahren Nr. 100 21 385 - 388, pag. 417). Dieser Qualifikation ist nichts entgegenzusetzen (vgl. die Ausführungen in den RKE 100 21 385 - 388 vom 10.1.2023, E. 4.3). Was aber nicht einleuchtet, ist, weshalb die Steuerverwaltung diese bei der D._____ Software AG als geldwerten Leistungen aufgerechneten Kosten bei der C._____ Firma als Erträge berücksichtigt hat. Aufgrund der Einstufung der fraglichen Leistungen als private Lebenshaltungskosten wären diese nämlich richtigerweise direkt bei den Rekurrenten als Einkommen zu berücksichtigen. Angesichts dessen, dass die selbständige Erwerbstätigkeit als solche nicht akzeptiert werden kann, sind diese geldwerten Leistungen ohnehin als übriges Einkommen und nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen.

5. In Bezug auf die strittigen Punkte, welche die private Veranlagung der Rekurrenten betrifft, rechtfertigen sich schliesslich die nachfolgenden Bemerkungen:

5.1 Rekurs- und beschwerdeweise wird betreffend sämtliche vorliegend zu prüfenden Steuerjahre gleichermassen angeführt, dass die Rekurrentin lediglich in der Gemeinde F._____ erwerbstätig gewesen sei. Sinngemäss wird in diesem Zusammenhang vorgebracht, dass betreffend die Rekurrentin in der Gemeinde M._____ deshalb kein Anknüpfungspunkt bestehe, weshalb die Kirchensteuer zu 100 % in der Gemeinde F._____ zu erheben sei. Die Steuerverwaltung hat die von ihr vorgenommene Berechnung und Ausscheidung der Kirchensteuer in der Vernehmlassung vom 14. Februar 2022 dargelegt. Insbesondere führt sie aus, dass die Rekurrentin sehr wohl über einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt in der Gemeinde M._____ (Gesamteigentum an den beiden Grundstücken M._____ Gbbl. Nr. 5._____ und 6._____) verfügt. Die Ausführungen der Steuerverwaltung erweisen sich als zutreffend und in Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben, weshalb vollumfänglich darauf verwiesen werden kann. Die Rekurrenten verzichten darauf, sich mit den Ausführungen der Steuerverwaltung rechtsgenügend auseinanderzusetzen. Einerseits beschränken sie sich auf Ausführungen dazu, dass die Rekurrentin ihr Erwerbseinkommen einzig in der Gemeinde F._____ erziele. Mit dem Vorbringen der Steuerverwaltung, betreffend die Rekurrentin bestehe aufgrund des Gesamteigentums an den Grundstücken ein Anknüpfungspunkt in der Ge-

meinde M._____, setzen sie sich nicht auseinander. Sodann verkennen sie, dass die Faktorenaddition bei Ehegatten sehr wohl gesetzlich vorgesehen ist (vgl. Art. 10 Abs. 1 StG). Den Rekurrenten gelingt es damit nicht, rechtsgenügend darzulegen, inwieweit sich das Vorgehen der Steuerverwaltung als rechtswidrig erweist.

5.2 Weiter bringen die Rekurrenten sinngemäss vor, dass das aus dem Nachlass des E._____ sel. in das Eigentum des Rekurrenten übergegangene Grundstück in der Gemeinde N._____/SO (Gbbl. Nr. 1._____) und der damit zusammenhängende Unterhalt zu Unrecht nicht in den Veranlagungen pro 2016 bis 2018 berücksichtigt worden seien.

5.2.1 Die Steuerverwaltung konkretisiert den diesbezüglichen, von den Rekurrenten höchst lückenhaft und kaum nachvollziehbaren dargelegten Sachverhalt in der Vernehmlassung vom 14. Februar 2022 wie folgt: die Rekurrenten hätten in der Steuererklärung pro 2016 zwei ausserkantonale Grundstücke deklariert. So einerseits ein Waldstück in der Gemeinde L._____/SO (Gbbl. Nr. 2._____) und andererseits ein Waldstück in der Gemeinde N._____/SO (Gbbl. Nr. 3._____). Mit Brief vom 26. Juni 2018 sei die Steuerverwaltung durch die Amtsschreiberei G._____ informiert worden, dass der Rekurrent zu ¼ an der Erbschaft von E._____ sel. (verstorben am 23.8.2016) partizipiere. Zur Erbmasse gehörten offensichtlich insbesondere zwei Grundstücke in der Gemeinde N._____/SO: einerseits ein Grundstück mit Einfamilienhaus (Gbbl. Nr. 4._____) und andererseits Landwirtschaftsland (Gbbl. Nr. 1._____). Die Steuerverwaltung habe in den Veranlagungen pro 2016 und 2017 deshalb den Anteil des Rekurrenten am Grundstück Gbbl. Nr. 4._____ berücksichtigt. Das Grundstück Gbbl. Nr. 1._____ sei bei der Veranlagung hingegen versehentlich nicht berücksichtigt worden. Da das Vermögen der Rekurrenten auch mit Berücksichtigung dieses Grundstücks weniger als CHF 97'000.-- betrage, könne mangels Erhebens einer Vermögenssteuer (Art. 65 Abs. 3 StG) auf eine entsprechende Korrektur verzichtet werden.

5.2.2 In Bezug auf das Steuerjahr 2016 stehen die Ausführungen der Steuerverwaltung in der Vernehmlassung im Widerspruch zum Inhalt der Einspracheentscheide pro 2016: So geht aus diesen nämlich überhaupt nicht hervor, dass die Steuerverwaltung den Anteil des Rekurrenten an der Erbgemeinschaft E._____ sel. im Einkommen und Vermögen der Rekurrenten berücksichtigt hat (vgl. pag. 743 f.). Im Gegensatz zu den Veranlagungen pro 2017 und (wohl fälschlicherweise) 2018 fehlt eine entsprechende Ziff. 8.3 (vgl. pag. 986, 988, 989, 1234, 1236 und 1237). Entgegen ihren Ausführungen scheint die Steuerverwaltung den Anteil des Rekurrenten an der Erbgemeinschaft pro 2016 nicht nur unvollständig, sondern offensichtlich gar nicht berücksichtigt zu haben. Dies wird die Steuerverwaltung im Rahmen der erneuten Überprüfung nachzuholen haben.

5.2.3 Wie bereits erwähnt, hat die Steuerverwaltung den Anteil des Rekurrenten am Nachlass des E. _____ sel. in den Einspracheentscheiden pro 2017 berücksichtigt (vgl. Ziff. 8.3, pag. 986 u. 988 f.). Die Rekurrenten legen nicht rechtsgenügend dar, inwieweit sich das diesbezügliche Vorgehen der Steuerverwaltung als widerrechtlich erweist. Da der Rekurrent in der Steuerperiode 2017 lediglich am Nachlass partizipiert hat und nicht Eigentümer der Grundstücke Gbbl. Nr. 4. _____ und 1. _____ war, erweist sich das Vorgehen der Steuerverwaltung, lediglich den Anteil des Rekurrenten am Nachlass zu erfassen, als zutreffend. Dass bei der Berechnung des Anteils das Grundstück Gbbl. Nr. 1. _____ nicht berücksichtigt worden ist, hat – wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt – in Bezug auf das Vermögen keine Konsequenzen, zumal das Vermögen der Rekurrenten pro 2017 weniger als CHF 97'000.-- beträgt.

5.2.4 Auch in Bezug auf das Steuerjahr 2018 hat die Steuerverwaltung den Anteil des Rekurrenten am Nachlass im Einspracheentscheid berücksichtigt. Dieses Vorgehen leuchtet nach Auffassung der Steuerrekurskommission nicht ein. So führt die Steuerverwaltung zwar zu Recht aus, dass der Mutter des Rekurrenten ein vollumfängliches Nutzniessungsrecht am Grundstück Gbbl. Nr. 4. _____ eingeräumt worden ist (vgl. pag. 929). Ebenso hält sie richtigerweise fest, dass dies zur ausschliesslichen Besteuerung bei der Nutzniessungsnehmerin führt (Art. 11 StG). Weshalb die Steuerverwaltung im Steuerjahr 2018 trotzdem den Anteil des Rekurrenten am Nachlass berücksichtigt hat (analog zur Steuerperiode 2017; einkommensseitig im Betrag von CHF -665.-- [pag. 1234 und 1237] und vermögensseitig im Betrag von CHF -92'975.-- [pag. 1236]) und keine Differenzierung vorgenommen hat, kann angesichts dessen nicht nachvollzogen werden. Auch hier wird die Steuerverwaltung eine erneute Prüfung der Sachlage vorzunehmen und ihr Vorgehen entsprechen zu korrigieren haben.

5.3 Zum geltend gemachten Liegenschaftsunterhalt betreffend das Grundstück N. _____/SO Gbbl. Nr. 1. _____ (CHF 200.-- für Benzin, Öle und sonstiger Unterhalt) ist festzuhalten, was folgt: Die Rekurrenten reichen in diesem Zusammenhang für die massgebenden drei Steuerjahre 2016 bis 2018 Auszüge eines Kontos 4300 ("Unterhalt von Gebäuden / Installationen") ein (vgl. Beilagen zu den Schreiben vom 29.3.2022 bzw. 31.3.2022 bzw. 27.3.2022). Es ist nicht klar, woher diese Kontoauszüge stammen und was die Rekurrenten damit zu belegen suchen. So oder anders genügen die Kontoauszüge den Anforderungen an den Nachweis von geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten offensichtlich nicht. Anderweitige rechtsgenügende Belege sind sodann keine ersichtlich. Die Rekurrenten legen zudem nicht dar, inwiefern der geltend gemachte Unterhalt von jährlich CHF 200.-- über den von der Steuerverwaltung gewährten Pauschalabzug hinausgeht. Die Steuerverwaltung hat die pauschal geltend gemachten Unterhaltskosten von CHF 200.-- zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass fraglich erscheint, ob die Tätigkeit der C._____ Firma die Voraussetzungen der selbständigen Erwerbstätigkeit in einem steuerrechtlichen Sinne erfüllt. Die C._____ Firma hat in den Steuerjahren 2014 bis 2018 wiederholt massive Verluste verzeichnet. Diese Verluste hat der Rekurrent durch Gewinnverschiebungen von der D._____ Software AG in die C._____ Firma zu kaschieren versucht. Obwohl die Rekurrenten die geschäftsmässige Begründetheit dieser angeblichen "Dienstleistungen" seitens der C._____ Firma zugunsten der D._____ Software AG zu keinem Zeitpunkt nachgewiesen haben, hat die Steuerverwaltung die Zahlungen der D._____ Software AG an die C._____ Firma akzeptiert. Insofern hat sie soweit ersichtlich auch nie geprüft, ob die Tätigkeit des Rekurrenten in der C._____ Firma als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt werden kann. Aufgrund des Anspruchs der Rekurrenten auf rechtliches Gehör und dem Umstand, dass der Steuerrekurskommission nicht sämtliche massgebenden Unterlagen vorliegen, sind die Akten an die Steuerverwaltung zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der voranstehenden Erwägungen zurückzuweisen. Die Steuerverwaltung wird sodann zu prüfen haben, ob das Vorgehen des Rekurrenten in diesem Zusammenhang (exemplarisch hervorzuheben sind die Verbuchung von Eigenlohn im Konto Materialaufwand sowie das Verschieben von Gewinnen aus der D._____ Software AG in die C._____ Firma) allenfalls die Voraussetzungen der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt. In Bezug auf die private Veranlagung der Rekurrenten wird die Steuerverwaltung die Berücksichtigung der Grundstücke in N._____/SO Gbbl. Nr. 4._____ und 1._____ betreffend die Steuerjahre 2016 und 2018 erneut zu prüfen haben. Im Übrigen erweisen sich die Vorbringen der Rekurrenten im vorliegenden Verfahren als unbegründet.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

8. Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

9. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2015 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2015 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
3. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2016 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
4. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
5. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2017 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
6. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2017 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
7. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern pro 2018 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
8. Der Einspracheentscheid vom 2. September 2021 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2018 wird aufgehoben. Die Akten werden zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
9. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
10. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

11. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

12. Zu eröffnen an:
- A. _____ und B. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde F. _____
 - Gemeinde M. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Schmidlin