Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.53/2003 /sch

Urteil vom 13. August 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Dominik Tschabold, Fürsprecher, Oberdorfstrasse 30, 3612 Steffisburg,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2000 (Ermessensveranlagung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Dezember 2002.

Sachverhalt:

A.
X._____ führt als selbständig erwerbender Unternehmer in A._____ ein Maurergeschäft in der Rechtsform einer Einzelunternehmung. In seiner Steuererklärung für die "Übergangsperiode 1999/ 2000" deklarierte er ein steuerbares Einkommen für die direkte Bundessteuer von Fr. 248'749.–. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. September 2001 wurde X._____ gestützt auf Art. 218 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) mit einer Jahressteuer für ein steuerbares Einkommen von Fr. 206'000.– veranlagt. Mit Einspracheentscheid vom 22. März 2000 wurde der der Jahressteuer unterliegende Betrag auf Fr. 181'000.– reduziert.

B.
X._____ erhob am 17. April 2002 Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern und beantragte, "die Auflösung Reserven auf dem Umlaufvermögen von Fr. 181'000.– sei aufzuheben". Die Steuerrekurskommission wies die Beschwerde mit Entscheid vom 17. Dezember 2002 ab. Sie hielt fest, aufgrund der unvollständigen Buchhaltung sei zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen worden; das von der Steuerverwaltung gewählte Vorgehen zur Ermittlung der Auflösung der stillen Reserven müsse als korrekt und gesetzmässig bezeichnet werden.

C.
X._____ hat am 6. Februar 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben mit dem

Antrag, der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben und die Veranlagung der Jahressteuer für 2000 für ausserordentliche Einkommen in der Übergangsperiode gemäss Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG sei auf Franken null festzusetzen. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, er habe seine Buchhaltung und die Abschlüsse 1999 und 2000 einer gründlichen Nachprüfung unterzogen. Anhand der neu eingereichten Belege ergebe sich beim Konto "Angefangene Arbeiten" eine Verschiebung von rund Fr. 65'500.– zu Gunsten des Geschäftsjahrs 1999, und im Konto "Reparaturen/Ersatz Schalungsmaterial" (neu) seien rund Fr. 30'000.– statt im Konto "Wareneinkauf" zu verbuchen. Aufgrund dieser Änderung halte sich die Bruttogewinnmarge im Jahr 2000 in etwa im Bereich des Geschäftsjahrs 1996. Zur Begründung führt der Beschwerdeführer weiter aus, als kleine Bauunternehmung verfüge er grundsätzlich über kein Materiallager, weshalb auch keine stillen Reserven vorhanden seien. Sodann habe er im Jahr 2000 hauptsächlich Lohnarbeit ausgeführt, dies im Unterschied zum Beispiel zum Jahr 1999, als er im Wesentlichen Direktaufträge ausgeführt habe, was sich
ebenfalls auf die Marge auswirke. Im Übrigen habe er verschiedentlich zusätzliche Abklärungen wie eine Bücheruntersuchung beantragt, was indessen abgelehnt worden sei.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern und die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde. Den gleichen Antrag stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist - was die direkte Bundessteuer anbetrifft - ein letztinstanzlich kantonales Urteil, gegen das die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist (Art. 146 DBG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 106 und 108 OG) eingereichte Beschwerde des nach Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführers ist somit einzutreten.

Soweit der Beschwerdeführer mit seinem Begehren um Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 17. Dezember 2002 auch den die Staatssteuer betreffenden Teil anficht, kann darauf mangels Letztinstanzlichkeit nicht eingetreten werden.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f. mit Hinweisen). Hat, wie hier, eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen). Über die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids ist nicht zu befinden, da
das Bundesrecht die Rüge der Unangemessenheit in der fraglichen Materie nicht vorsieht (vgl. Art. 104 lit. c OG).

2.
Der Beschwerdeführer legt erstmals im bundesgerichtlichen Verfahren neue Belege ins Recht, wonach angefangene Arbeiten im Umfang von total Fr. 64'486.05 zusätzlich zu der bereits im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemachten fehlerhaften Abgrenzung von Fr. 52'000.– zu Gunsten des Jahresabschlusses 1999 zu berücksichtigen seien. Ebenfalls erstmals macht er im Weiteren eine Umbuchung im Betrag von Fr. 29'443.25 geltend, weil dieser Betrag zu Unrecht im Konto "Wareneinkauf" enthalten gewesen sei.

2.1 Soweit das Bundesgericht, wie vorliegend, unter dem Vorbehalt von Art. 105 Abs. 2 OG an die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz gebunden ist, ist die Möglichkeit, im bundesgerichtlichen Verfahren neue

Tatsachen vorzubringen und neue Beweismittel einzureichen, weitgehend eingeschränkt. Neue Behauptungen und neue Beweismittel sind diesfalls nur zulässig, soweit sie die Vorinstanz von Amtes wegen hätte erheben sollen und ihre Nichterhebung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150 mit Hinweisen; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 939; Gygi, a.a.O., S. 286 f.).

2.2 Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Nach Art. 130 Abs. 1 DBG prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Dieser das Veranlagungsverfahren beherrschende Untersuchungsgrundsatz findet indessen seine Grenze in der erwähnten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach Art. 123 Abs. 1 DBG. Der Steuerpflichtige hat darnach bei der Sachverhaltsermittlung und bei der Beweisleistung aktiv mitzuwirken, unabhängig davon, ob er die objektive Beweislast trägt oder nicht (vgl. Zweifel, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 123 DBG N 3 ff.; 126 DBG N 1 ff.; Art. 130 DBG N 2 ff.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 12 f.; Känzig/ Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N 5 zu Art. 88 BdBSt). Dem Beschwerdeführer wäre es vorliegend ohne weiteres zumutbar gewesen, bereits für das Veranlagungs- oder das Beschwerdeverfahren "die Abschlüsse 1999/2000 einer gründlichen Nachprüfung zu unterziehen" und anhand dieser
Ergebnisse die im vorliegenden Verfahren neu geltend gemachten fehlerhaften Abgrenzungen darzutun.

2.3 Der Beschwerdeführer hat mit der Steuererklärung nicht unterzeichnete Jahresrechnungen eingereicht. Als Inhaber einer Einzelfirma war er verpflichtet, seine Firma ins Handelsregister eintragen zu lassen und gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, die nach Art und Umfang seines Geschäfts notwendig sind, um die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 OR). Zudem war er verpflichtet, Betriebsrechnung und Jahresbilanz nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäfts erhalten (Art. 959 OR). Betriebsrechnung und Bilanz sind schliesslich zu unterzeichnen (Art. 961 OR). Diese Verpflichtungen oblagen alle dem Beschwerdeführer, und es war nicht Sache der Veranlagungsbehörde, für eine korrekte Buchführung zu sorgen. Der Beschwerdeführer hat daher die Folgen der Verletzung seiner Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts selber zu verantworten (vgl. BGE 102 Ib 124 E. 3c S. 130
f.). Auf jeden Fall kann nicht gesagt werden, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt, weshalb die neuen Behauptungen und Beweismittel nicht mehr zu würdigen sind.

3.
Der Beschwerdeführer macht geltend, die Steuerverwaltung des Kantons Bern habe sich bei der Veranlagung der Jahressteuer einzig auf einen Vergleich der Bruttogewinnmarge der Jahre 1999 und 2000 mit den fünf vorangegangenen Jahren und auf einen Vergleich der durchschnittlichen Debitorenbestände gestützt. Die Steuerrekurskommission habe, ohne auf seine Argumente näher einzugehen, befunden, dass die von ihm eingereichten Jahresrechnungen unvollständig seien, weshalb die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei hätten ermittelt werden können. Damit rügt der Beschwerdeführer sinngemäss eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

3.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinn von Art. 29 Abs. 2 BV umfasst die Rechte und Pflichten der Parteien auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits der Sachaufklärung, anderseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift (BGE 127 I 54 E. 2b S. 56).

Aus der Garantie des rechtlichen Gehörs wird der Anspruch abgeleitet, dass die Behörde die Vorbringen der in ihrer Rechtsstellung Betroffenen sorgfältig und ernsthaft prüft und beim Entscheid berücksichtigt. Folge

dieser Prüfungspflicht ist insbesondere die behördliche Begründungspflicht. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Zudem kann durch die Verpflichtung zur Offenlegung der Entscheidgründe verhindert werden, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt. Die Begründung eines Verwaltungsakts und eines Entscheids müssen so abgefasst sein, dass die Betroffenen ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Dies ist nur möglich, wenn sich sowohl die Betroffenen als auch die Rechtsmittelinstanz über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen, und auf die sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet jedoch nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung, mit jedem rechtlichen Einwand und mit jedem Beweismittel auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken
(BGE 126 I 97 E. 2b S. 102 f. mit Hinweisen).

3.2 Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hat sich nur sehr allgemein und summarisch mit den Elementen der Ermessensveranlagung befasst. Sie führt lediglich aus, die eingereichte Jahresrechnung müsse als unvollständig qualifiziert werden, da sie nicht nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung erstellt worden sei. Bezüglich der Ermittlung des steuerbaren Jahresgewinns hält sie nur fest, das Vorgehen der Veranlagungsbehörde müsse als korrekt und gesetzmässig bezeichnet werden. Diese Begründungen der Vorinstanz müssen als dürftig, ja mangelhaft bezeichnet werden. Immerhin lässt sich aber aufgrund des Verweises auf die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Vergleiche der Bruttogewinne I und der Bruttogewinne II entnehmen, dass sich die Vorinstanz, wie die Veranlagungsbehörde, für die Ermittlung der aufgelösten stillen Reserven auf die Abweichung von den durchschnittlichen Bruttoerlösen II stützte. Mit diesem Hinweis und aufgrund der Tatsache, dass auch nach den Vorbringen des Beschwerdeführers selbst davon auszugehen ist, dass die Buchhaltung zumindest in Bezug auf die Abgrenzungsproblematik nicht vollständig und ordnungsgemäss war, lässt sich der Verzicht der Vorinstanz auf eine kurze eigene Begründung unter
Berücksichtigung der Erwägungen der Veranlagungsbehörde gerade noch vertreten. Jedenfalls konnte sich der Beschwerdeführer über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen und diesen sachgerecht anfechten. Damit erweist sich der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs als unbegründet.

4.
4.1 Nach Art. 130 Abs. 1 DBG prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Ermessensveranlagung kann nicht nur dann vorgenommen werden, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, sondern auch dann, wenn sich die für die Veranlagung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse nicht feststellen lassen, obwohl der Steuerpflichtige keine Verfahrenspflicht verletzt hat, das heisst, wenn die nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt andere Gründe hat (Zweifel, a.a.O., Art. 130 DBG N 41).

Bei der Ermessenseinschätzung hat die Steuerbehörde von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Sie hat alle Umstände in Rechnung zu stellen, von denen sie Kenntnis hat, auch wenn sie möglicherweise nicht in den Akten vermerkt sind; denn die amtliche Veranlagung ist nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Der Steuerpflichtige soll möglichst entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt werden. Das setzt eine Würdigung der gesamten Verhältnisse voraus. Die Steuerbehörde hat dabei eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen, ohne allerdings dazu verpflichtet zu sein, bei der durch das Verhalten des Steuerpflichtigen bedingten Ermessensbetätigung im Zweifelsfall die für diesen günstigste Annahme zu treffen: Es soll vermieden werden, dass derjenige Steuerpflichtige, der für die Möglichkeit der Nachprüfung der von ihm erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als derjenige, bei dem eine solche Nachprüfung aus von ihm zu vertretenden Gründen unmöglich ist. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen (ASA 58 670 E. 3b S. 673 f. mit Hinweisen).

4.2 Der Steuerpflichtige kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten.

Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen erwägenswerten Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Wie erwähnt, ist das Bundesgericht an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Tatbestandsermittlung und auf einer sachgerechten Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht, wobei den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung der Untersuchungsergebnisse zusteht; so lange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, kann das Bundesgericht nicht eingreifen (ASA 58 670 E. 1b S. 672 f. mit Hinweisen).

4.3 Die Buchhaltung des Beschwerdeführers war unbestrittenermassen nicht ordnungsgemäss, weshalb er selber im Verfahren verschiedentlich Korrekturen und Umbuchungen vorgenommen und auch eine Bücherprüfung beantragt hat. Geht aber der Buchhaltung eines buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die Ordnungsgemässheit ab und können auch aufgrund der nachgereichten Belege die Steuerfaktoren nicht einwandfrei ermittelt werden, sind die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt. Die Veranlagungsbehörde war dabei, wie erwähnt, nicht gehalten, von sich aus eine Bücherexpertise durchzuführen. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn die Veranlagungsbehörde den Beschwerdeführer ermessensweise veranlagt hat.

4.4 Zu prüfen bleibt somit, ob der Vorinstanz bei der Vornahme der Ermessensveranlagung in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind, so dass die Schätzung als offensichtlich falsch erscheint. Der Steuerpflichtige, der eine Ermessensveranlagung vor Bundesgericht anficht, muss sich mit deren einzelnen Elementen auseinandersetzen und zeigen, dass die Schätzung auf unhaltbaren Grundlagen oder auf offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen beruht. Er hat klar darzutun und im Einzelnen zu belegen, dass und weshalb eine vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch sein soll bzw. wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt worden sind (Urteile 2A.351/1998 vom 15. Oktober 1999, E. 4c; 2A.166/2002 vom 11. Oktober 2002, E. 2.5).

4.5 Die Veranlagungsbehörde hat die Bruttogewinnberechnung und deren Abweichung von den Vorjahren auf den Bruttogewinn II bezogen. Der durchschnittliche Bruttogewinn II, ermittelt auf den Geschäftsjahren 1994 bis 1998, betrug 26,32 Prozent. Unter Einbezug einer Standardabweichung von 3,46 Prozent setzte die Veranlagungsbehörde den durchschnittlichen Bruttogewinn auf 29,78 Prozent fest. Aufgrund des Bruttogewinns II des Jahres 2000 von 35,20 Prozent ergab dies umgerechnet eine Abweichung bzw. eine Auflösung von Reserven auf dem Umlaufvermögen von Fr. 181'591.–.

Was der Beschwerdeführer gegen diese Berechnung einwendet, hält einer Überprüfung nicht stand. In der Einsprache vom 2. März 2002 brachte er vor, bei Margenberechnungen sei es von entscheidender Bedeutung, ob jeweils Lohnarbeiten oder Direktaufträge vorlägen. Im Widerspruch dazu machte er in der Beschwerde vor der Steuerrekurskommission eine nachträgliche Korrektur einer nicht abgegrenzten Rechnung im Betrag von Fr. 52'000.– geltend. Die Veranlagungsbehörde berücksichtigte im Einspracheentscheid wohl den Hinweis auf die Margenberechnung teilweise, indem sie den einer Jahressteuer unterliegenden steuerbaren Betrag von Fr. 206'700.– auf Fr. 181'591.– herabsetzte. Die geltend gemachte fehlerhafte Abgrenzung bezüglich der angefangenen Arbeiten hingegen berücksichtigte sie aufgrund der unvollständigen Buchhaltung zu Recht nicht. Unter Hinweis auf das Vergleichsjahr 1996, mit einem Bruttogewinn II von 32,46 Prozent, versucht der Beschwerdeführer zudem nachzuweisen, dass die Abweichung in der Veranlagungsperiode mit 35,20 Prozent nicht aussergewöhnlich sei. Er übersieht dabei, dass das Jahr 1996 aufgrund der von der Veranlagungsbehörde in den Vergleich einbezogenen Jahre 1994 bis 1998 eine einsame Spitze darstellte, betrugen doch in den übrigen Jahren die Bruttogewinnmargen 27,81 Prozent, 24,49 Prozent, 24,29 Prozent und 22,8 Prozent. Es ist sachgerecht, wenn auf den Durchschnitt der fünf Vergleichsjahre und nicht auf ein einziges Vergleichsjahr allein abgestellt wurde. Ebenso wenig ist zu beanstanden, dass die Veranlagungsbehörde für den Vergleich den Bruttogewinn II herangezogen hat: Während der Bruttogewinn I den Umsatz abzüglich Warenaufwand ausweist, ergibt sich der Bruttogewinn II aufgrund des Umsatzes abzüglich Material und Personalaufwand. Die Neutralisierung nicht nur des Materialverbrauchs, sondern auch des Personalaufwands lässt sich dadurch rechtfertigen, dass damit aufgrund der aperiodisch anfallenden Sozialversicherungsbeiträge und -nachzahlungen Verwerfungen in einzelnen Jahren ausgeschlossen werden können.

4.6 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Veranlagungsbehörde zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat und ihr dabei keine offensichtlichen Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind; insbesondere erfolgte auch die Vergleichsberechnung nicht offensichtlich unrichtig oder unter Verletzung wesentlicher Gesichtspunkte.

4.7 Im Übrigen wird die Anwendung von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG, nämlich die Erfassung der aufgelösten stillen Reserven mit einer Jahressteuer, zu Recht nicht beanstandet, weshalb darauf nicht näher einzutreten ist.

5.
Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. August 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: