

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 7. November 2014

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichterinnen Arn De Rosa und Steinmann
Gerichtsschreiberin Gschwind

A._____ und B._____
vertreten durch Rechtsanwältin ...
Beschwerdeführende



gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägematstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Juni 2013;
100 11 983, 200 11 620)

Sachverhalt:

A.

B._____ war bis Dezember 2011 Eigentümerin eines Wohnhauses mit mehreren Mietwohnungen am ...weg ... in In den Jahren 2009 bis 2011 liessen sie und ihr Ehemann im Rahmen einer umfassenden Renovation des Gebäudes u.a. neue Küchenkombinationen, Wohnungstüren, Fenster, eine Gegensprechanlage, eine zentrale Warmwasseraufbereitung sowie eine Gaszentralheizung einbauen. In der Steuererklärung 2009 deklarierten sie auf dieses Steuerjahr entfallende Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 266'521.--.

Mit (vordatierten) Verfügungen vom 16. Februar 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Region ..., A._____ und B._____ für das Jahr 2009. Dabei legte sie abweichend von deren Selbstdeklaration den im Steuerjahr 2009 zu berücksichtigenden Anteil der abzugsfähigen Unterhaltskosten auf Fr. 11'299.-- fest und veranlagte das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 110'500.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 123'100.--.

Gegen diese Verfügungen erhoben A._____ und B._____ am 14. Februar 2011 erfolglos Einsprachen. Mit ihren Entscheiden vom 21. November 2011 reduzierte die Steuerverwaltung den Unterhaltsabzug gestützt auf einen «Expertenbericht» vom 4. Juli 2011 weiter auf Fr. 5'885.-- und bestimmte das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 117'700.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 130'300.--.

B.

Hiergegen gelangten A._____ und B._____ am 20. Dezember 2011 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 18. Juni 2013 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 11. Juli 2013 erheben A._____ und B._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer 2009 Verwaltungsgerichtsbeschwerden und stellen in der Sache folgendes Rechtsbegehren:

«Der Entscheid der Vorinstanz vom 18.06.2013 sei aufzuheben, die von den Beschwerdeführern pro 2009 geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 256'783.40 seien im Umfang der vom Experten festgelegten Unterhaltskomponente steuerlich zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer sei entsprechend zu korrigieren.»

Am 16. Juli 2013 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 29. Juli 2013 bzw. Beschwerdeantwort vom 30. August 2013 je die Abweisung der Beschwerden.

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 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten 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; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der Verfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Strittig und zu prüfen ist, in welchem Zeitpunkt Aufwendungen für Unterhaltsarbeiten an einem Gebäude im Privatvermögen als entstanden gelten und zum Abzug zuzulassen sind.

2.1 Die zur Erzielung von steuerbarem Ertrag aus (unbeweglichem) Privatvermögen erforderlichen Aufwendungen werden als sog. Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen. Unterhaltskosten dienen dem Unterhalt eines Grundstücks und gelten als Gewinnungskosten (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 251; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 32 N. 35 ff.). Entsprechend ihrem Gewinnungskostencharakter müssen Unterhaltskosten in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen (VGE 2010/280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B 25.6 Nr. 59 E. 2.2; vgl. auch BVR 2002 S. 552 E. 2). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können sie gestützt auf Art. 36 Abs. 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (vgl. auch Art. 9 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen

für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG; Art. 34 Bst. d DBG).

2.2 Nach dem Grundsatz der Periodizität der Steuerberechnung wäre an sich sachgerecht, Wertverminderungen am Grundstück laufend und noch vor Entstehung von entsprechenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Dies würde jedoch die Vornahme von Abschreibungen bzw. Rückstellungen voraussetzen, was bei Vermögen im Privateigentum nicht zulässig ist (vgl. hingegen zum Geschäftsvermögen Art. 32 Abs. 1 und 2 Bst. a und Art. 33 f. StG; Art. 27 Abs. 1 und 2 Bst. a und Art. 28 f. DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 32 N. 56; Ernst Käzigi, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl. 1982, Art. 22 WStB [BdBst] N. 172; Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischen Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 157 f.).

2.3 Anders als bei Abschreibungen, die meist schematisch erfolgen, stellt sich für tatsächlich angefallene Unterhaltskosten von Liegenschaften im Privatvermögen die Frage, zu welchem Zeitpunkt sie zum Abzug kommen sollen. Weder das StG noch das DBG geben darauf eine Antwort.

2.3.1 In der Literatur wird diese Frage unterschiedlich beantwortet. Einzelne Autoren erklären in analoger Anwendung des Realisationsprinzips den *Zeitpunkt des effektiven Abflusses bzw. der Zahlung* als massgebend. Werde bei Erträgen aus Privatvermögen auf den Zeitpunkt des Zuflusses abgestellt, müsse bei Aufwendungen umgekehrt der Zeitpunkt des effektiven Abflusses entscheidend sein (sog. Ist-Methode; vgl. Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 32 DBG N. 9; vgl. auch Philip Funk, a.a.O., S. 157 ff.). Andere Autoren sehen im Anknüpfen an den *Zeitpunkt der Rechnungsstellung* eine praktikable und sachgerechte Lösung (vgl. Ernst Käzigi, a.a.O., Art. 22 WStB [BdBst] N. 172; Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1 bis 125, 2. Aufl. 2014, Art. 36 N. 6). In Anlehnung an die bei der Realisierung von Einkommen in Form einer Geldleistung grundsätzlich geltende sog. Soll-Methode (dazu grundlegend Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 267 f.) würde damit der massgebende Zeitpunkt vorverschoben und in die Nähe der Entstehung der Verpflichtung gerückt.

2.3.2 Keine der diskutierten Lösungen ist aus dogmatischer Sicht ideal (vgl. vorne E. 2.2), beide sind jedoch sachlich vertretbar (so auch Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 56 ff.; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 267 f.). In der Praxis wird denn auch entweder

auf den Zeitpunkt der Zahlung oder auf das Rechnungsdatum abgestellt (vgl. etwa VGer SG 13.11.2012, E. 2.1; VGer SG 26.1.2011, E. 2.2; VGer FR 2.5.2003, in StR 2003 S. 766 E. 3 f.; VGer FR 18.10.2002, in StE 2004 B 25.6 Nr. 51 E. 3d). Das Bundesgericht hat sich, soweit ersichtlich, noch nicht zu dieser Frage geäußert.

3.

3.1 Im Kanton Bern ist die Frage positivrechtlich geregelt. Gemäss Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) sind Unterhaltskosten in der Bemessungsperiode abziehbar, in der Rechnung gestellt worden ist (vgl. Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 36 N. 6). Demgegenüber fehlt auf eidgenössischer Ebene in den Art. 32 DBG konkretisierenden Verordnungen eine entsprechende Vorgabe (vgl. Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116] und Verordnung der ESTV vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2]). Es kann deshalb ohne weiteres auch im Bereich der direkten Bundessteuer auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abgestellt werden.

3.2 Unter dem Begriff der Rechnung im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV sind gemäss Praxis der Steuerbehörden Schlussabrechnungen sowie Teilrechnungen zu verstehen, sofern sich Letztere auf bereits abgeschlossene und klar abgrenzbare Arbeiten beziehen und diese detailliert umschreiben (vgl. Wegleitung 2009 zum Ausfüllen der Steuererklärung, Formular 7, S. 50, einsehbar unter <<http://www.fin.be.ch>>, Rubrik «Steuern/Ratgeber/Publikationen/Wegleitungen»; nachfolgend Wegleitung; zur Tragweite solcher Verwaltungsverordnungen vgl. BVR 2012 S. 121 E. 4.1). Zahlungen gestützt auf andere Rechnungen – insbesondere Akontorechnungen – sind hingegen nicht im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, sondern erst mit der Schlussabrechnung abziehbar (vgl. Wegleitung; Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 36 N. 6 mit Hinweisen).

3.3 Ob abzugsberechtigte Teilrechnungen vorliegen, beurteilen die bernischen Steuerbehörden in erster Linie gestützt auf Form und Inhalt der vorgelegten Rechnungen. Enthalten diese detaillierte Umschreibungen der erbrachten Leistungen,

stellt dies ein starkes Indiz für in sich abgeschlossene Arbeitsetappen dar. Werden die erbachten Leistungen hingegen nur pauschal wiedergegeben, schliessen die Steuerbehörden auf das Vorliegen von nicht abziehbaren Akontorechnungen. Letztere dienen vorab der Liquiditätssicherung der Unternehmen und unterscheiden sich von Teilrechnungen zudem dadurch, dass sie auf runde Beträge lauten und keine der üblichen Abzüge (Rabatte, Skonti) gewähren.

3.4 Das Erfordernis von detaillierten Angaben der bereits geleisteten Arbeiten erweist sich mit Blick auf die Unterteilung in wertvermehrende und werterhaltende Arbeiten als zwingend. Wie die Vorinstanz zutreffend dargelegt hat, muss diese Unterscheidung im Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltskosten vorgenommen werden können. Werden gestützt auf eine zu pauschale Umschreibung der Arbeiten zu hohe Unterhaltskosten angenommen und zum Abzug zugelassen, kann darauf in der Regel nicht mehr zurückgekommen werden (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.2). Im Übrigen ermöglicht das Abstellen auf die vorgelegten Schluss- und Teilrechnungen entsprechend den Vorgaben der Wegleitung eine rechtsgleich handhabbare und im Massenverfahren praktikable Beurteilung des massgebenden Sachverhalts und hilft, Missbräuche zu verhindern (vgl. BVR 2012 S. 121 E. 4.1.2 mit Hinweisen).

4.

4.1 Die Beschwerdeführenden haben mit den Unternehmen in den Werkverträgen eine laufende Rechnungsstellung auf der Basis der erbrachten Leistungen vereinbart (vgl. Beschwerdebeilagen 20-23). Gestützt darauf haben verschiedene Unternehmen in den Monaten November und Dezember 2009 Rechnung gestellt für Baumeister-, Sanitär-, Glaser- und Elektroarbeiten (Rechnungen C._____ AG, D._____ AG, E._____ AG und F._____ AG, Vorakten StRK pag. 69-76).

4.2 Die Beschwerdeführenden weisen darauf hin, dass die betreffenden Arbeiten im Jahr 2009 nicht nur in Rechnung gestellt und entsprechend der Verpflichtung in den Werkverträgen bezahlt, sondern auch tatsächlich im geltend gemachten Umfang durchgeführt worden sind (Beschwerde S. 13 ff.). Die Vorinstanz hat dies nicht in Zweifel gezogen, sondern ist insofern vom gleichen Sachverhalt ausgegangen wie die Beschwerdeführenden und hat die Verweigerung des Abzugs aus anderen Gründen

bestätigt (vgl. sogleich E. 4.3). Soweit die Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz geltend machen (Beschwerde S. 17), stösst ihr Vorwurf demnach ins Leere.

4.3 Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz das Vorliegen von bereits abgeschlossenen und klar abgrenzbaren Arbeiten anhand der Rechnungen zu Recht verneint hat (angefochtene Entscheide E. 4).

Keine der acht hier interessierenden Rechnungen enthält detaillierte Angaben zu den geleisteten Arbeiten. Teils werden nur einzelne Stichworte erwähnt (Rechnungen D._____ AG und E._____ AG, Vorakten StRK pag. 70, 72, 74 und 75), teils werden die Arbeiten kurz umschrieben (Rechnungen C._____ AG und F._____ AG, Vorakten StRK pag. 69, 71, 73 und 76). Eine Aufteilung der Arbeiten in werterhaltende und wertvermehrnde wäre anhand dieser Rechnungen nicht möglich (vgl. vorne E. 3.4). Zudem werden weder Rabatte noch Skonti gewährt. Mit Ausnahme der Rechnung der F._____ AG handelt es sich bei den zu bezahlenden Kosten um runde Beträge, obwohl darin 7,6 % MWSt mitenthalten sind; bei einigen Rechnungen steht vor dem Betrag ein "ca.", bei einer Rechnung ein "pausch." (Vorakten StRK pag. 71, 73, 74 und 76). Im Gegensatz dazu werden die Arbeiten in den sich über viele Seiten erstreckenden Schlussabrechnungen der gleichen Unternehmen aus dem Jahr 2010 genau bezeichnet. Hier finden sich neu auch umfangreiche Listen des verwendeten Materials mit detaillierten Angaben etwa betreffend Modell, Artikel-Nummer, Menge, Mass, Farbe und Preis. Bereits geleistete Beträge werden zum Teil explizit als Akontozahlungen berücksichtigt. Zudem werden in allen Schlussabrechnungen Rabatte und Skonti gewährt (Vorakten StRK pag. 203-303). Gerade mit Blick auf diese Unterschiede drängt sich der Schluss auf, dass es sich bei den im November und Dezember 2009 ausgestellten, hier zu beurteilenden Rechnungen nicht um definitive Rechnungen für abgeschlossene, klar abgrenzbare Arbeitsetappen handelt. Die geleisteten Arbeiten lassen sich gestützt darauf sachlich nicht von den im Jahr 2010 durchgeführten Sanierungsarbeiten abgrenzen. Es liegen mithin keine abzugsfähigen Teilrechnungen vor. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz kommt das Verwaltungsgericht daher zum Schluss, dass die geltend gemachten Unterhaltskosten im Steuerjahr 2009 nicht berücksichtigt werden können. Ein Parteiverhör vermöchte nichts zu ergeben, was zu einer anderen Beurteilung führen könnte, zumal die Beschwerdeführenden nicht behaupten, bei den im Jahr 2009 erbrachten Leistungen handle es sich um

abgeschlossene, klar abgrenzbare Arbeiten; der Beweisantrag wird daher abgewiesen (vgl. auch vorne E. 4.2). Damit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

i.V.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.