

100.2015.123/124U  
ARB/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 29. Juli 2015**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Gschwind

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Fürsprecher ...  
Beschwerdeführer

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern  
2007-2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern  
vom 17. März 2015; 100 12 194, 100 12 349-351, 200 12 164, 200 12 301-  
303)



## **Sachverhalt und Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** A. \_\_\_\_\_ liess ein sich in seinem Privatvermögen befindendes Einfamilienhaus (B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1. \_\_\_\_\_) umfassend sanieren und umbauen. In den Steuerjahren 2007 bis 2010 deklarierte er in diesem Zusammenhang Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt Fr. 1'914'459.-- bei Gesamtbaukosten von Fr. 2'497'518.--. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Region ..., anerkannte in den jeweiligen Veranlagungen bzw. Einspracheentscheiden lediglich Kosten von insgesamt Fr. 207'205.-- bzw. Fr. 221'657.-- als abzugsberechtigt. Dagegen gelangte A. \_\_\_\_\_ mit Rekursen und Beschwerden an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Nach Vereinigung der Verfahren hiess die StRK mit Entscheiden vom 17. März 2015 sämtliche Rechtsmittel insofern gut, als sie die Einspracheentscheide vom 14. März bzw. 13. Juni 2012 aufhob und die Sache zur Neu beurteilung an die Steuerverwaltung zurückwies.

**1.2** Am 20. April 2015 hat A. \_\_\_\_\_ in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuern 2007-2010 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Er beantragt in der Sache was folgt:

«1. Der Entscheid der Vorinstanz vom 17.03.2015 sei bezüglich der Ablehnung eines abzugsfähigen Unterhaltskostenanteils im Zusammenhang mit der Dachsanierung (Ziff. 6.4 der Erwägungen) aufzuheben, und die Angelegenheit sei bezüglich der Festlegung dieser Unterhaltskosten ebenfalls zur Neu beurteilung an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.

#### **2. Eventualiter:**

Der Entscheid der Vorinstanz vom 17.03.2015 sei bezüglich der Ablehnung eines abzugsfähigen Unterhaltskostenanteils im Zusammenhang mit der Dachsanierung (Ziff. 6.4 der Erwägungen) aufzuheben, und die Kosten im Zusammenhang mit der Dachsanierung seien im Umfang von mindestens CHF 80'000.00 als abzugsfähige Unterhaltskosten anzuerkennen.»

Für den Fall, dass das Verwaltungsgericht dem Eventualbegehren folgen sollte, beantragt er die Sistierung der Verfahren bis «zum Vorliegen eines rechtskräftigen Einsprache- bzw. Rekurs-/Beschwerdeentscheids betref-

fend Ausscheidung der übrigen Liegenschaftsunterhaltskosten» und den vorläufigen Verzicht auf die Erhebung des Gerichtskostenvorschusses.

Mit Verfügung vom 21. April 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 18. Mai bzw. Beschwerdeantwort vom 16. Juni 2015 die Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung erachtet eine Sistierung der vor dem Verwaltungsgericht hängigen Verfahren aus prozessökonomischen Gründen als sinnvoll und schliesst sich dem Sistierungsantrag an.

## **2.**

**2.1** 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) grundsätzlich 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]).

**2.2** Angefochten sind Rückweisungsentscheide der StRK. Darin hat die Vorinstanz festgestellt, dass die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör insofern verletzt habe, als sie die Einspracheentscheide ungenügend begründet und «plausible Einwände» des Beschwerdeführers unbeachtet gelassen habe. Von einer Heilung sei abzusehen, zumal die Gehörsverletzungen nicht leicht wögen und der Sachverhalt in wesentlichen Teilen ungenügend abgeklärt sei (angefochtene Entscheide E. 7.3 f.). Sie hat daher die angefochtenen Einspracheentscheide aufgehoben und die Sache zur Durchführung von neuen Einspracheverfahren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen (angefochtene Entscheide E. 9). Obwohl die StRK zur Frage der Abziehbarkeit der Kosten für den Dachausbau (E. 6.4) und der Berücksichtigung von vier Rechnungen im Steuer-

jahr 2007 (E. 8) bereits materiell Stellung genommen hat, handelt es sich bei den angefochtenen Entscheiden nicht um Endentscheide. Die Steuerverwaltung hat zwar bei der erneuten Beurteilung der Angelegenheit («im Sinn der Erwägungen») die Einschätzung der StRK in den Punkten zu beachten, zu denen sich diese materiell geäußert hat. Ihr verbleibt jedoch ein grosser Entscheidungsspielraum in Bezug auf sämtliche von der StRK nicht (abschliessend) behandelten Fragen (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558 nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]).

**2.3** Als Zwischenverfügungen und -entscheide gelten Verfügungen, die das Verfahren weder ganz noch teilweise abschliessen (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 1 VRPG). Sie sind selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG). Falls diese Voraussetzungen nicht vorliegen, sind Zwischenverfügungen und -entscheide nur im Zusammenhang mit dem Endentscheid anfechtbar, soweit sich deren Inhalt noch auf den Endentscheid auswirkt (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG; Markus Müller, Bernische Verwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 2011, S. 140 f.).

**2.4** Der Beschwerdeführer geht offenbar davon aus, bei den angefochtenen Entscheiden handle es sich um Teilentscheide, ohne dies jedoch näher zu begründen (vgl. Beschwerde S. 10 f.). Die Zulässigkeit von selbständig anfechtbaren Teilentscheiden beruht auf prozessökonomischen Überlegungen. So kann es sinnvoll sein, über eine Grundsatzfrage oder einen Teilaspekt des Streitgegenstands vorab verbindlich zu befinden, wenn die Ziele und die nähere Regelung eines Verfahrens eine Aufspaltung in Teilfragen zulassen und diese selbständig der materiellen Rechtskraft zugänglich sind. Unabhängig davon, ob dem Begriff des selbständig anfechtbaren Teilentscheids ein enges oder ein weites Verständnis zugrunde zu legen ist (vgl. dazu BVR 2010 S. 411 E. 1.2; Herzog/Daum, Die Umsetzung der Rechtsweggarantie im bernischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, in BVR 2009 S. 1 ff., 10 f.) erfüllen die angefochte-

nen Entscheide die dafür notwendigen Voraussetzungen nicht: Sie beantworten weder eine Grundsatzfrage noch wird darin nach Massgabe des anwendbaren Rechts über einen Teilaspekt des Streitgegenstands selbständig und verbindlich entschieden. Insofern liegen keine Teilentscheide vor, die allenfalls ungeachtet der für die Anfechtbarkeit von Zwischenentscheiden geltenden Voraussetzungen angefochten werden können (vgl. BVR 2015 S. 27 E. 1.3, 2014 S. 33 E. 1.2, 2010 S. 411 E. 1.2, 2008 S. 332 E. 6.11; VGE 2013/92 vom 12.2.2014, E. 3 [bestätigt durch BGer 1C\_134/2014 vom 15.7.2014]; Markus Müller, a.a.O., S. 139 f.; Herzog/Daum, a.a.O., 10 f.; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 49 N. 13, Art. 61 N. 2).

**2.5** Auch der Beschwerdeführer ist der Auffassung, für die Frage nach der Höhe der abziehbaren Sanierungskosten sei eine Gesamtbetrachtung notwendig, welche entsprechend den Rückweisungsentscheiden der Vorinstanz durch die Steuerverwaltung vorzunehmen sei. Er stört sich einzig daran, dass die StRK in ihren Erwägungen die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung insofern bestätigt hat, als diese im Zusammenhang mit dem Bau des Dachgeschosses nicht von abziehbaren Unterhaltskosten ausgegangen ist (vgl. Beschwerde S. 11 f.). Offenbar nicht mehr strittig ist die Berücksichtigung von vier Handwerkerrechnungen im Steuerjahr 2007; in diesem Punkt unterzieht sich der Beschwerdeführer der Meinung der StRK (vgl. Beschwerde S. 9). Es ist einer Rechtsmittelinstanz freigestellt, bei der Rückweisung der Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz materiell zu gewissen Fragen Stellung zu nehmen. Ob und inwieweit dies sinnvoll ist, beurteilt sich ebenfalls nach prozessökonomischen Gesichtspunkten. Wenn sich die StRK zur Abziehbarkeit von Rechnungen im Steuerjahr 2007 und zur Berücksichtigung der Kosten für die Erstellung des Dachgeschosses bzw. für die Dachsanierung bereits geäussert hat, lassen diese Erwägungen die angefochtenen Entscheide (oder Teile davon) nicht zu selbständig anfechtbaren Teilentscheiden werden, wiewohl sie für die Vorinstanz bindend sind (vgl. vorne E. 2.2). Es handelt sich dabei vielmehr um Zwischenentscheide, die nur unter den Voraussetzungen von Art. 61 VRPG anfechtbar sind.

### 3.

**3.1** Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts wird das Vorliegen eines nicht wieder gutzumachenden Nachteils im Sinn von Art. 61 Abs. 3 Bst. a VRPG bejaht, wenn die anfechtende Person ein schutzwürdiges Interesse an der sofortigen Aufhebung oder Abänderung des Zwischenentscheids hat. Dabei ist nicht ein irreparabler Schaden gemeint. Ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse ist bereits gegeben, wenn ein günstiger Endentscheid für die betroffene Person nicht jeden Nachteil zu beseitigen vermag. Es genügt auch ein tatsächliches, etwa bloss wirtschaftliches Interesse, soweit es der beschwerdeführenden Person nicht nur darum geht, eine Verteuerung oder eine aus wirtschaftlicher Sicht ungünstige Verlängerung des Verfahrens zu verhindern. Der nicht wieder gutzumachende Nachteil muss stets dargetan sein (vgl. dazu grundlegend BVR 2010 S. 411 E. 1.2.6 mit Hinweisen; sowie BVR 2011 S. 508 E. 1.3, 2009 S. 189 E. 1.2.1; VGE 2014/341 vom 20.1.2015, E. 1.2.1 [bestätigt durch BGer 2C\_92/2015 vom 24.3.2015], 2014/141 vom 4.7.2014, E. 1.3).

**3.2** Der Beschwerdeführer macht keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil geltend, der ihm entstehen könnte, falls die angefochtenen Zwischenentscheide der Vorinstanz nicht sofort aufgehoben oder abgeändert würden. Er ist im Gegenteil der Meinung, er würde «im Grunde zwei Entscheidinstanzen verlieren», falls das Verwaltungsgericht über die strittige Ausscheidung der anrechenbaren Dachsanierungskosten «in der Sache» entscheiden würde (vgl. Beschwerde S. 11 f.). Aus diesem Grund hat er sein Eventualbegehren mit einem Sistierungsantrag verknüpft: Sollte das Verwaltungsgericht in Bezug auf die Dachsanierungskosten zum Schluss gelangen, die Sache sei entscheidungsreif und beabsichtigen, ein reformatorisches Urteil zu fällen, sei die Angelegenheit bis zum Abschluss der Ausscheidung der übrigen Sanierungskosten zu sistieren. Mit dem Hauptbegehren strebt der Beschwerdeführer einen kassatorischen Entscheid an, der es der Steuerverwaltung ermöglichen würde, ohne einschränkende Vorgaben der StRK sämtliche geltend gemachten Unterhaltskosten nochmals auf ihre Abzugsfähigkeit zu überprüfen (vgl. vorne E. 1.2). Wird diesem Anliegen nicht entsprochen, hat dies für den Beschwerdeführer keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil im Sinn von Art. 61 Abs. 3 Bst. a

VRPG zur Folge. Es ist ihm unbenommen, die Frage der Abzugsfähigkeit der Dachsanierungskosten dem Verwaltungsgericht zusammen mit allfälligen Endentscheiden der StRK zu einem späteren Zeitpunkt zu unterbreiten (vgl. vorne E. 2.3). Eine mögliche Verlängerung oder Verteuerung dadurch, dass das Verwaltungsgericht nicht über das Hauptbegehren befindet bzw. diesem nicht stattgibt, lässt keineswegs auf ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse an der sofortigen Anfechtbarkeit der angefochtenen Entscheide schliessen. Auf die dagegen erhobenen Beschwerden ist aus diesen Gründen nicht einzutreten.

**3.3** Die Beurteilung der vorliegenden Streitigkeit fällt in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. b des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

#### **4.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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]).

#### **5.**

Die vorliegenden Urteile über vorinstanzliche Zwischenentscheide schliessen die Verfahren nicht ab und gelten nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ebenfalls als Zwischenentscheide (BGE 133 V 477 E. 4.1.3, 136 V 156 nicht publ. E. 1.2 [BGer 8C\_699/2009 vom 22.4.2010]). Dagegen ist die Beschwerde beim Bundesgericht zulässig, sofern die Voraussetzungen von Art. 93 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]) erfüllt sind.

**Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007-2010 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2007-2010 wird nicht eingetreten.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - dem Beschwerdeführer
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

**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.