

100.2015.37/38U  
HAT/ROC/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 4. August 2016**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
Beschwerdeführende

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 Bundessteuer  
2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
11. Dezember 2014; 100 12 551, 200 12 461)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Einspracheentscheiden vom 10. Oktober 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ in Abweichung von ihrer Selbstdeklaration für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 104'400.-- (satzbestimmend: Fr. 118'900.--) und für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem solchen von Fr. 138'300.-- (satzbestimmend: Fr. 128'600.--). Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung den Verlust aus einer Liegenschaft in Österreich nur satzbestimmend berücksichtigte.

### **B.**

Am 6. November 2012 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel – dem insoweit übereinstimmenden Antrag der Steuerverwaltung folgend – in einem Nebenpunkt guthiess, im Übrigen aber abwies und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückwies (Entscheide vom 11.12.2014).

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 19. Januar 2015 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2010 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen sinngemäss die Aufhebung der Entscheide der StRK, soweit diese ihre Rechtsmittel nicht gutgeheissen habe, und die Reduktion ihres steuerbaren Einkommens um Fr. 9'043.--. Eventuell seien die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens je zur Hälfte ihnen und der Steuerverwaltung des Kantons Bern aufzuerlegen und sei ihnen eine Parteient-schädigung auszurichten.

Mit Verfügung vom 21. Januar 2015 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

StRK und Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 10. Februar 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 11. März 2015 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]; 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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012], nicht publ. E. 1.2). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder 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 kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Da die vorliegend einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonal- und eidgenössischer Steuern.

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

**1.4** Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

## **2.**

Die Beschwerdeführenden haben Wohnsitz in C.\_\_\_\_\_ [BE] und sind Eigentümer einer Liegenschaft in D.\_\_\_\_\_, Österreich. An dieser liessen sie im Jahr 2010 Unterhaltsarbeiten im Wert von Fr. 13'316.-- ausführen, sodass sie mit der Liegenschaft, unter Berücksichtigung eines Mietwerts von Fr. 5'400.-- und Betriebs- und Verwaltungskosten in der Höhe von Fr. 1'637.--, einen Verlust von Fr. 9'553.-- erlitten. Dieser Aufwandüberschuss verringerte sich infolge Verrechnung mit Erträgen in der Höhe von Fr. 510.-- aus Miteigentum der Beschwerdeführerin an einem ausländischen Grundstück auf den streitigen Betrag von Fr. 9'043.--. Zu prüfen ist vorliegend, ob die Vorinstanz den Auslandverlust zu Recht nur beim satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt hat oder ob, wie die Beschwerdeführenden geltend machen, eine Anrechnung auch beim steuerbaren Einkommen geboten ist.

**2.1** Natürliche Personen mit Wohnsitz im Kanton Bern sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit hier steuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 DBG), wobei ihre Steuerpflicht grundsätzlich eine unbeschränkte ist, sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern bzw. im Ausland erstreckt (Art. 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 6 Abs. 1 DBG). Insoweit erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht nach den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Dessen ungeachtet sind Verluste aus ausländischen Betriebsstätten von schweizerischen Unternehmen mit inländischen Gewinnen (unter dem Vorbehalt späterer ausländischer Gewinnerzielung) verrechenbar, während in allen übrigen Fällen Auslandsverluste lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen sind (Art. 7 Abs. 4 StG bzw. Art. 6 Abs. 3 DBG). – Die StRK hat erwogen, aus dieser gesetzlichen Regelung ergebe sich klar, dass alle ausländischen Verluste, die nicht aus einer Betriebsstätte resultierten, nicht mit inländischen Erträgen verrechnet werden könnten, sondern nur satzbestimmend zu berücksichtigen seien; entsprechend sei also auch mit dem Aufwandüberschuss der Beschwerdeführenden aus ausländischem Grundeigentum zu verfahren (angefochtene Entscheide, E. 3.3). Darin liege weder ein Verstoss gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; angefochtene Entscheide, E. 4.1) noch gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 10 KV; angefochtene Entscheide, E. 4.2).

**2.2** Die Beschwerdeführenden wenden ein, die Vorinstanz habe Art. 7 Abs. 4 StG bzw. Art. 6 Abs. 3 DBG verletzt, welche die Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung für massgebend erklärten; die besondere Regelung für Verluste gelte nur für ausländische Betriebsstätten von Schweizer Unternehmen und erfasse ausländische Grundstücke nicht. – Dabei übersehen sie, dass die betreffende gesetzliche Regelung die Berücksichtigung von Auslandsverlusten ausdrücklich «in allen übrigen Fällen» auf das satzbestimmende Einkommen beschränkt (Art. 7 Abs. 4 Satz 3 StG bzw. Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG), was gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung gerade auch im Ausland gelegene Immobilien erfasst. In diesem Sinn wurde sowohl für einen Schuldzinsüber-

schuss (BGE 140 II 141 E. 4 und 5.3) als auch für einen Aufwandüberschuss (BGE 140 II 157 E. 3) entschieden. Mithin hat die StRK Art. 7 Abs. 4 StG und Art. 6 Abs. 3 DBG korrekt angewandt, wenn sie den Aufwandüberschuss der Beschwerdeführenden aus der Liegenschaft in D.\_\_\_\_\_ nur satzbestimmend berücksichtigt hat (vgl. auch BGer 2C\_1011/2012 und 2C\_1012/2012 vom 5.5.2014, E. 4.2.3, und 2C\_286/2014 und 2C\_287/2014 vom 23.2.2015, E. 2.2). Daran vermag der Hinweis der Beschwerdeführenden auf die Praxis der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) für das interkantonale Verhältnis (vgl. das Kreisschreiben 27 vom 15.3.2007 über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten) nichts zu ändern.

**2.3** Weiter hat die Vorinstanz zu Recht einen Verstoss gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Rechtsgleichheitsgebot bzw. den Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 104 Abs. 1 KV) verneint: Der Abzug von Gewinnungskosten auf unbeweglichem Vermögen setzt als logische Voraussetzung eine Besteuerung von Einkommen voraus; nur wenn ein Einkommen steuerbar ist, können die Kosten seiner Erzielung steuerlich berücksichtigt werden. Da sich die hiesige Steuerpflicht gemäss Art. 7 Abs. 1 StG und Art. 6 Abs. 1 DBG nicht auf Grundstücke im Ausland erstreckt, ist offen, ob und inwieweit der Eigenmietwert für ausländische Liegenschaften besteuert wird. Insoweit unterscheidet sich die Rechtsstellung von Steuerpflichtigen mit Grundeigentum im Ausland wesentlich von jener Steuerpflichtiger mit Grundeigentum im Inland, zumal diese den Eigenmietwert stets zu mindestens 60 % der Marktmiete versteuern müssen. Eine unterschiedliche Behandlung der beiden Kategorien von Steuerpflichtigen lässt sich deshalb auf sachliche Gründe stützen und verletzt weder das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch den Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung (BGE 140 II157 E. 7.4 und 7.6; BGer 2C\_1012/2012 vom 5.5.2014, E. 7.4).

**2.4** Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die allein satzbestimmende Berücksichtigung des Aufwandüberschusses für die Liegenschaft in D.\_\_\_\_\_, Österreich, weder gegen Art. 7 Abs. 4 StG bzw.

Art. 6 Abs. 3 DBG noch gegen Art. 104 Abs. 1 KV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV oder Art. 10 KV bzw. Art. 8 Abs. 1 BV verstösst. Mithin erweist sich der Hauptantrag sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer als unbegründet.

### **3.**

Mit ihrem Eventualantrag verlangen die Beschwerdeführenden, die vorinstanzlichen Verfahrenskosten seien je zur Hälfte ihnen und der Steuerverwaltung aufzuerlegen und ihnen sei eine Parteientschädigung auszurichten. Sie beanstanden, dass ihnen die StRK die gesamten Verfahrenskosten auferlegt und keine Entschädigung zugesprochen habe, obschon sie teilweise obsiegt hätten; dieser Kostenspruch trage dem ihnen entstandenen Aufwand und ihrer beruflichen Belastung keine Rechnung.

**3.1** Gemäss dem Unterliegerprinzip, wie es in Art. 200 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG zum Ausdruck kommt, wird kostenpflichtig, wer mit seinen Anträgen nicht durchdringt. Werden die Begehren keiner Partei vollumfänglich gutgeheissen, unterliegen alle Parteien teilweise und richtet sich ihre Kostenpflicht im Normalfall nach dem Mass des Unterliegens (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 108 N. 2). Allerdings auferlegt sich das Verwaltungsgericht in Bezug auf Bestimmung und Verlegung von Verfahrens- und Parteikosten praxisgemäss eine gewisse Zurückhaltung und billigt den vorinstanzlichen Behörden in dieser Hinsicht einen grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu; es greift nur dann ein, wenn die Vorinstanz ihr Ermessen rechtsfehlerhaft ausgeübt hat (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 1.3; aus jüngerer Zeit etwa VGE 2013/359/360 vom 13.10.2014, E. 3 [bestätigt durch BGer 2C\_1042/2014 und 2C\_1043/2014 vom 5.2.2015, E. 5 und 8], 2013/147 vom 6.11.2013, E. 2.2, 2013/28 vom 17.9.2013, E. 6.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 80 N. 15, Art. 104 N. 7).

**3.2** Die StRK hat nicht verkannt, dass die Verfahrenskosten nach Massgabe des Unterliegens zu verteilen sind, ist aber zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführenden nur im Umfang von rund fünf Prozent ob-

siegten, was derart geringfügig sei, dass auf eine Kostenausscheidung verzichtet werden könne (angefochtene Entscheide, E. 7). – Die Beschwerdeführenden haben im vorinstanzlichen Verfahren gemessen an ihren Anträgen tatsächlich nur in sehr geringem Umfang obsiegt. Bei diesen Gegebenheiten ist es nicht rechtsfehlerhaft, wenn die StRK ihnen die gesamten Verfahrenskosten auferlegt hat. Es liegt im Ermessen der urteilenden Gerichtsbehörde, ob sie ein Unterliegen oder Obsiegen von bloss untergeordneter Bedeutung bei der Kostenverlegung berücksichtigt oder nicht (vgl. etwa BGer 5A\_83/2010 vom 11.3.2010, E. 7, 2A.69/2003 vom 31.8.2004, E. 10; VGE 2013/359/360 vom 13.10.2014, E. 3.2 [bestätigt durch BGer 2C\_1042/2014 und 2C\_1043/2014 vom 5.2.2015, E. 5 und 8]).

**3.3** Durften die Beschwerdeführenden für den Kostenspruch als gänzlich unterliegend betrachtet werden, fehlte es bereits an der Voraussetzung für den Zuspruch einer Parteientschädigung (vgl. Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Im Übrigen werden im Verfahren vor der StRK nur notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entschädigt (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Notwendig sind Parteikosten dann, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (vgl. BVR 2006 S. 440 E. 6.3.2 ff.; BGE 131 II 200 E. 7.2; BGer 2C\_802/2013 vom 28.4.2004, in StR 2014 S. 731 E. 3.1, 2C\_846/2013 vom 28.4.2014, E. 3.3). Da den Beschwerdeführenden keine Kosten für eine Rechtsvertretung angefallen sind und weder ersichtlich noch dargetan ist, inwiefern ihnen dennoch «verhältnismässig hohe Kosten» entstanden sein könnten, ist ohnehin nicht zu beanstanden, dass die StRK den (unterliegenden) Beschwerdeführenden keinen Parteikostenersatz bzw. keine Parteientschädigung zugesprochen hat.

#### **4.**

Mithin erweisen sich die Beschwerden insgesamt als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (vgl. 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 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG).

## **5.**

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die von der StRK angeordnete Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen der StRK dient (vorne E. 1.1), dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

### **Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, 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

Der Einzelrichter:

Der Gerichtsschreiber:

**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.