

100.2017.328/329U
HAT/DIS/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 27. Juli 2018

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Kissel

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

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
2. November 2017; 100 17 8, 200 17 7)



Sachverhalt:

A.

A._____ und B._____ führen als Selbständigerwerbende einen Landwirtschaftsbetrieb in C._____. Am 19. August 2016 veranlagte sie die Steuerverwaltung des Kantons Bern für das Steuerjahr 2015 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 2'430.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 9'568.-- bei der direkten Bundessteuer. Diese Veranlagungen wichen vorab bezüglich der Aufrechnung eines Privatanteils von insgesamt Fr. 3'000.-- für drei auf dem Gut gehaltene Pferde von der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen ab. Die gegen die Veranlagungen 2015 gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung ab (Entscheidung vom 6.12.2016).

B.

Am 4. Januar 2017 gelangten A._____ und B._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die Rekurs und Beschwerde mit Entscheid vom 2. November 2017 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift haben A._____ und B._____ am 4. Dezember 2017 sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und sie seien ohne Aufrechnung eines Privatanteils für die Haltung von Pferden zu veranlagern.

Mit Verfügung vom 5. Dezember 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 12. Dezember 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 8. Januar 2018 je auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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 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 (Art. 79 Abs. 1 Bst. a und b VRPG) und verfügen über ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (Art. 79 Abs. 1 Bst. c VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ist deshalb einzutreten. Anders verhält es sich in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2015, für die die Beschwerdeführenden auf einen Steuerbetrag von null Franken veranlagt wurden: Mangels eines schutzwürdigen Interesses an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids ist auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer nicht einzutreten.

1.2 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]).

1.3 Den Entscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 überprüft das Verwaltungsgericht auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, wobei die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG). Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz nicht näher definiert (vgl. aber die beispielhafte Aufzählung in Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]), weshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden muss, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Wie bei der Gewinnsteuer juristischer Personen beurteilt sich die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung anhand des (unternehmerischen) Zwecks der selbständigen Erwerbstätigkeit. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit der Erwerbstätigkeit bzw. dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (vgl. BGE 143 II 8 E. 3, 135 II 86 E. 3.1, 113 Ib 114 E. 2c; BGer 2C_820/2016 vom 26.4.2017 E. 2). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung als nicht geschäftsmässig begründete Kosten nicht schon dann, wenn die Steuerpflichtigen ungeschickt disponieren. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang zur Unternehmens- bzw. Erwerbstätigkeit steht, wobei die blosser Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 182 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Aktiengesellschaft für den privaten Le-

bensaufwand der Aktionäre erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; VGE 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.2). In ähnlicher Weise werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit unter geschäfts- und berufsmässig bedingten Kosten nach Art. 32 Abs. 1 StG diejenigen Kosten verstanden, die nach wirtschaftlichem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können. Nicht abziehbar sind demgegenüber insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebensunterhaltskosten) sowie der durch die berufliche Stellung bedingte Privataufwand (Art. 39 Bst. a StG; vgl. dazu BGer 2C_461/2015 und 2C_462/2015 vom 12.4.2016 E. 4, 2C_485/2012 und 2C_486/2012 vom 28.11.2012 E. 3). Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse fehlt der erforderliche enge Konnex zum Zweck des Unternehmens bzw. der Erwerbstätigkeit (Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 27 DBG N. 10 ff.; vgl. BGer 2C_697/2014 vom 1.5.2015, in StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 E. 3.4.4; VGE 2014/240/241 vom 15.8.2016 E. 2.1, ferner VGE 2016/6/7 vom 7.2.2018 E. 3.1, 2014/279/280 vom 23.5.2016 E. 2.1 [je zur Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit gegenüber Liebhaberei und Hobby]).

2.2 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (vgl. BGE 143 II 8 E. 8, 140 II 248 E. 3.5, 138 II 57 E. 7.1, 133 II 153 E. 4.3, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1, 2009 S. 465 E. 3 Ingress). Da es sich bei der Aufrechnung eines Privatanteils um eine steuererhöhende Tatsache handelt, ist die Steuerbehörde beweispflichtig.

3.

Strittig und zu prüfen ist, ob den Beschwerdeführenden beim steuerbaren Einkommen 2015 zu Recht ein Privatanteil für die Haltung von drei Pferden in der Höhe von insgesamt Fr. 3'000.-- aufgerechnet worden ist.

3.1 Die Vorinstanz hat die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von Fr. 1'000.-- pro Pferd als Privatanteil geschützt. Sie hat erwogen, da die Pferde weder der Zucht dienen noch für Reitunterricht oder Therapien eingesetzt würden, sei ihr betrieblicher Nutzen für den Landwirtschaftsbetrieb vernachlässigbar. Auch wenn die Pferde nicht geritten würden, stelle immerhin die Freude an der Haltung von Pferden einen privaten Nutzen dar. Das Abweichen der Steuerverwaltung von dem in der «Zusatz-Wegleitung 2015» für die Land- und Forstwirtschaft vorgesehenen Privatanteil von Fr. 3'000.-- pro Pferd (vgl. Anhang 4, Tabelle 5, «Privatanteil Pferde», einsehbar unter: <http://www.fin.be.ch>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Publikationen/Wegleitungen»; nachfolgend: Wegleitung) erscheine bei diesen Gegebenheiten nicht als offensichtlich unrichtig (angefochtener Entscheid E. 6). – Die Beschwerdeführenden wenden ein, der Nutzen der Pferde bestehe zum einen darin, in schwer zugänglichem Gelände die Wiesen abzuweiden. Zum andern würden die Tiere später zur Fleischgewinnung geschlachtet. Damit sei ein betrieblicher Nutzen der Pferde gegeben (Beschwerde S. 5 f.). Weiter hätte die StRK gegen die unberechtigte Ermessenseinschätzung des privaten Nutzens der Pferde einschreiten müssen (Beschwerde S. 8).

3.2 Mangels eines substantiellen Ertrags aus der Pferdehaltung hat die Vorinstanz deren geschäftsmässige Begründetheit nachdrücklich in Frage gestellt. Indes erscheint die von den Beschwerdeführenden geltend gemachte betriebliche Nutzung der drei Pferde auf dem Bauernhof nicht unplausibel: Offenbar haben sie zusammen mit dem Bauerngut eines der Tiere vom Vater des Beschwerdeführers übernommen und es decken lassen, um Beiträge der Armee zu erhalten. Seitdem diese Beiträge nicht mehr fliessen, nutzen sie die drei Stuten zur Pflege von schwer zugänglichen Wiesen, die von den Kühen nicht abgeweidet wurden. Später sollen die Tiere geschlachtet und ihr Fleisch verwertet werden. Die Pferde sind deshalb unstrittig als Nutztiere und nicht als Heimtiere in der Tierdatenbank eingetragen. Hinzu kommt, dass den Beschwerdeführenden für die gehaltenen Pferde Direktzahlungen ausgerichtet werden (Verfügung des Amtes für Landwirtschaft und Natur vom 21.11.2016 betreffend das Jahr 2016 [act. 3A pag. 46]; Art. 72 Abs. 1 der Verordnung über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft [Direktzahlungsverordnung, DZV;

SR 910.13]; vgl. auch angefochtener Entscheid E. 6.1.1). Damit gelingt es den Beschwerdeführenden, einen hinreichenden objektiven Zusammenhang zwischen den drei Pferden und dem von ihnen geführten Landwirtschaftsbetrieb bzw. der mit diesem angestrebten Gewinnerzielung darzutun. Zu Recht hat die StRK mithin der Pferdehaltung die geschäftsmässige Begründetheit letztlich nicht (gänzlich) abgesprochen.

3.3 Zu klären bleibt damit die Frage, ob die drei Pferde nicht nur dem Landwirtschaftsbetrieb der Beschwerdeführenden dienen, sondern von diesen auch privat genutzt werden bzw. ob die Vorinstanz den Beschwerdeführenden zu Recht einen Privatanteil aufgerechnet hat.

3.3.1 Wie gesehen geht die StRK nicht von einer konkreten privaten Nutzung der Tiere aus, sieht aber einen hinreichenden Privatnutzen in der Freude der Beschwerdeführenden an der Pferdehaltung. Den hierfür aufgerechneten Privatanteil von insgesamt Fr. 3'000.-- erachtet sie mit Blick auf den Verzicht auf die Nutzung als Reittiere als nicht offensichtlich unrichtig, sodass diese «Ermessenseinschätzung» der Steuerverwaltung nicht zu korrigieren sei (angefochtener Entscheid E. 6.3). Dabei übersieht die StRK, dass die Aufrechnung eines Privatanteils keine (partielle) Ermessenstaxation darstellt; bezüglich der privaten Nutzung von Geschäftsvermögen sind primär Sachverhalts- und Rechtsfragen zu beantworten, wobei allenfalls der Umfang der Aufrechnung zu schätzen ist (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 130 N. 14). Hier enthält indes die Wegleitung klare Vorgaben, indem sie bei privat genutzten Pferden die Berücksichtigung eines Privataufwands von Fr. 3'000.-- pro Pferd vorschreibt (bzw. gar Fr. 5'500.--, falls sämtliche Kosten dem Betrieb belastet werden). Wie es sich damit verhält, braucht jedoch nicht weiter erörtert zu werden, zeigen doch die folgenden Erwägungen, dass die Voraussetzungen für die Aufrechnung eines Privatanteils hier ohnehin nicht erfüllt sind.

3.3.2 Einerseits haben die Beschwerdeführenden die geschäftsmässige Begründetheit der Pferdehaltung plausibel aufgezeigt (vorne E. 3.2) und andererseits ist keine private Nutzung der Pferde durch die Beschwerdeführenden erstellt. Vielmehr ist letztlich unbestritten, dass die Tiere nicht geritten werden und die Beschwerdeführenden über gar kein «Reitzeug» verfügen (angefochtener Entscheid E. 6.3; Beschwerde S. 6; Beschwerde-

antwort vom 8.1.2018). Entgegen den Erwägungen der Vorinstanz stellt die blossе «Freude an der Haltung von Pferden», die von den Beschwerdeführenden zudem bestritten wird (Beschwerde S. 7), keine steuerbare private Nutzung dar. Ungeachtet der andern Auffassung der Steuerverwaltung (Beschwerdeantwort vom 8.1.2018) genügt für die Aufrechnung eines Privatanteils ebenso wenig eine bloss abstrakte Möglichkeit, die Pferde in einer nicht näher definierten Art und Weise privat zu nutzen; eine entsprechende Nutzung wäre denn auch noch bei vielen andern Teilen des Geschäftsvermögens denkbar. Schliesslich mögen Zweifel an der Wirtschaftlichkeit eines Bestandteils des Geschäftsvermögens zwar ein Indiz für einen privaten Anlass zu dessen Anschaffung bilden. Vor dem Hintergrund der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit (vgl. dazu VGE 2013/128/129 vom 5.12.2014 E. 4.2 f.) reicht ein entsprechendes Indiz für sich allein jedoch nicht aus, einen Privatanteil für eine (undefinierte) private Nutzung aufzurechnen. Selbst unternehmerisch fragwürdige Entscheide sind solange geschäftsmässig begründet, als sie einen hinreichenden Zusammenhang zum Zweck der selbständigen Erwerbstätigkeit aufweisen (vorne E. 2.1); fehlt es aber an einem solchen, kann sich die Aufrechnung nicht bloss auf einen Privatanteil beschränken, zumal sämtliche Kosten für den betreffenden Vermögensgegenstand nicht geschäftsmässig begründet sind.

3.4 Da es sich bei der privaten Nutzung von Geschäftsvermögen um eine steuererhöhende Tatsache handelt, sind die Steuerbehörden beweispflichtig (vorne E. 2.2). Nach dem Gesagten ist keine private Nutzung der drei Pferde durch die Beschwerdeführenden dargetan, weshalb die streitige Aufrechnung eines Privatanteils gegen Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG verstösst. Mithin ist die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Die Sache ist zur Neuveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 ohne Aufrechnung eines Privatanteils für die Haltung von Pferden an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4.

4.1 Die Beschwerdeführenden obsiegen mit ihrer Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern. Das Nichteintreten auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist hingegen als Unterliegen zu werten. Bei diesem Ausgang der Verfahren sind die Beschwerdeführenden insgesamt als zu zwei Dritteln obsiegend zu betrachten. Sie haben somit einen Drittel der Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen. Die übrigen Verfahrenskosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Im Umfang ihres Obsiegens haben die Beschwerdeführenden Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihnen davon zwei Drittel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Die Kostennote ihres Rechtsvertreters vom 19. Juli 2018 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

4.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen. Die Beschwerdeführenden sind zu zwei Dritteln obsiegend zu betrachten, sodass ihnen die Verfahrenskosten im Umfang von einem Drittel aufzuerlegen sind; die übrigen Kosten sind nicht zu erheben (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Da die Beschwerdeführenden im Verfahren vor der StRK nicht anwaltlich vertreten waren, besteht kein Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; 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]).

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. Hier dient die Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der rechnerischen Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb trotz Rückweisung auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern ein Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG vorliegen dürfte (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 2. November 2017 aufgehoben. Die Sache wird zur Neuveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird nicht eingetreten.
3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden zu einem Drittel, ausmachend Fr. 500.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.
b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf insgesamt Fr. 2'773.35 (inkl. Auslagen und MWSt), zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 1'848.90 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf insgesamt Fr. 900.--, werden den Beschwerdeführenden zu einem Drittel, ausmachend Fr. 300.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.

b) Parteientschädigung ist keine zu sprechen.

5. Zu eröffnen:

- den Beschwerdeführenden
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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. BGG geführt werden.