

100.2021.110/111U
HAT/AEN/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 12. Mai 2023

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Aellen

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2018 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
16. März 2021; 100 20 130, 200 20 104)



Sachverhalt:

A.

Am 17. März 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (StV) A._____ für das Jahr 2018 abweichend von dessen Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 109'504.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 122'481.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung von den deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten einen Betrag in der Höhe von Fr. 9'391.-- nicht zum Abzug zulies.

B.

Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob A._____ am 29. März 2020 Einsprache bei der Steuerverwaltung, welche die Eingabe antragsgemäss als Sprungrekurs und -beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Diese wies die Rechtsmittel am 16. März 2021 ab.

C.

Gegen die Entscheide der StRK hat A._____ am 16. April 2021 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt, es seien die Entscheide der StRK vom 16. März 2021 aufzuheben und zusätzliche Kosten für Liegenschaftsunterhalt im Umfang von Fr. 9'391.40 zum Abzug zuzulassen.

Am 19. April 2021 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 26. April 2021 bzw. mit Beschwerdeantwort vom

28. Mai 2021 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuer-
verwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

A. _____ hat am 23. Juni 2021 erneut zur Sache Stellung genommen und
an seinen Anträgen festgehalten.

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 Ge-
setzes 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]). Der Beschwerdeführer hat am
vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch
die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdi-
ges 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).
Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m.
Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf
die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteu-
ern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwal-
tungsgericht 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 142 II 293 E. 1.2,
135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil hier die einschlägigen Bestim-
mungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lau-

ten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 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]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG; soweit hier interessierend, übereinstimmend Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG). Eine genauere Umschreibung der abzugsfähigen Aufwendungen enthalten für die Kantons- und Gemeindesteuern die Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) und für die direkte Bundessteuer die Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) sowie die 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). Da hier Steuern des Jahres 2018 im Streit liegen, findet im vorliegenden Verfahren für die direkte Bundessteuer noch die alte (bis Ende

2019 geltende) Liegenschaftskostenverordnung Anwendung (Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer; AS 1992 S. 1792 und 2009 S. 1517).

2.2 Als abziehbare Unterhaltskosten gelten namentlich Einlagen in den Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden (Art. 1 Abs. 1 Bst. d VUBV; Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung). Die einzelnen Stockwerkeigentümerinnen und Stockwerkeigentümer haben solche Einlagen in einen allfälligen Erneuerungsfonds gegebenenfalls aufgrund einer reglementarischen Bestimmung bzw. eines Beschlusses der Stockwerkeigentümergeinschaft zu leisten (vgl. BGer 5A_768/2015 vom 25.1.2016 E. 2.2; die Stockwerkeigentümersammlung ist bereits für die Schaffung eines Erneuerungsfonds zuständig, vgl. Art. 712m Abs. 1 Ziff. 5 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Die Einlage und der hierfür gewährte Abzug gehen damit nicht mit konkreten Unterhaltsarbeiten einher, die schon ausgeführt wurden und für die Rechnung gestellt wurde. Massgebend für Einlage und Steuerabzug ist vielmehr eine sachenrechtliche Beitragspflicht der steuerpflichtigen Person, welche der Finanzierung noch unbestimmter zukünftiger Unterhaltsarbeiten an Gemeinschaftsanlagen dient.

2.3 Art. 1 Abs. 1 Bst. d VUBV und Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung bringen zum Ausdruck, dass Einlagen in den Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümergeinschaft steuerlich nur dann als Unterhaltskosten gelten und vom Einkommen abgezogen werden können, wenn jede andere Verwendung als zur Deckung von zukünftigen Unterhaltsarbeiten an Gemeinschaftsanlagen reglementarisch und tatsächlich ausgeschlossen sind. Umgekehrt sind die mit Mitteln des Erneuerungsfonds bezahlten Unterhaltsarbeiten in einer späteren Steuerperiode nicht (noch einmal) als Unterhaltskosten abziehbar. Das gilt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung selbst dann, wenn frühere Einlagen in den Erneuerungsfonds seinerzeit steuerlich nicht als Abzug geltend gemacht wurden. Insoweit erachtet das Bundesgericht Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung als mit Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar (grundle-

gend BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25.8.2016 E. 4.2; vgl. auch BGE 147 II 209 E. 6.2; ferner angefochtene Entscheide E. 4.1 f. und E. 5.1, je mit Hinweisen). Nichts anderes kann für das kantonale Recht gelten, zumal – wie gesehen – Art. 1 Abs. 1 Bst. d VUBV und Art. 36 Abs. 1 StG inhaltlich mit Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung und Art. 32 Abs. 2 DBG übereinstimmen (so auch BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25.8.2016 E. 6 in Bezug auf das Recht des Kantons Zürich).

3.

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar: Am 17. Januar 2018 (Vertragsschluss) bzw. 23. Januar 2018 (Grundbucheintrag) erwarb der Beschwerdeführer eine Stockwerkeinheit in einer Liegenschaft in Bern. Die Vertragsparteien vereinbarten einen Kaufpreis von Fr. 860'000.--. Darin nicht enthalten war der «die Stockwerkeinheit betreffende Anteil am Erneuerungsfonds von Fr. 9'391.40». Der Beschwerdeführer verpflichtete sich, «diesen Betrag [...] dem Verkäufer ausserhalb dieses Vertrags zu überweisen» (Kauf- und Grundpfandvertrag vom 17.1.2018, Ziff. II/1, in Vorakten StV [act. 4C] pag. 19). Weiter belegt der Beschwerdeführer eine von ihm am 27. Februar 2018 getätigte Überweisung in der Höhe von Fr. 10'020.60, die an den Verkäufer der Stockwerkeinheit erfolgt sein soll (so Beschwerden S. 1), und die mit der Mitteilung «Erneuerungsfonds etc.» versehen ist (Beschwerdebeilage 2). Zudem reicht er einen «Zusammenzug Zahlungen» ein, datiert auf den 23. Januar 2018, der aufzeigen soll, dass die fragliche Zahlung in Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung bezüglich Erneuerungsfonds der gekauften Stockwerkeinheit getätigt wurde (Beschwerdebeilage 1). Aus den nachstehenden Gründen kann offenbleiben, wie es sich damit genau verhält.

4.

Der Beschwerdeführer will seinen «Einkauf» in den bestehenden Erneuerungsfonds steuerlich zum Abzug bringen. Zwischen den Parteien ist dies-

bezüglich umstritten, ob der hierfür geleistete Betrag von Fr. 9'391.40 als Liegenschaftsunterhalt im Sinn von Art. 36 Abs. 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG gilt.

4.1 Unstreitig ist insoweit, dass der «Einkauf» des Beschwerdeführers nicht gestützt auf Art. 1 Abs. 1 Bst. d VUBV und Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung zu einem Abzug berechtigt. Zu Recht: Diese Bestimmungen nennen einzig – und abschliessend – «Einlagen» in den Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften, sofern diese Mittel «nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet» werden. Andere Leistungen wie etwa Einlagen in einen Fonds der Stockwerkeigentümergeinschaft, der nicht (nur) die Deckung zukünftiger Unterhaltskosten bezweckt, erfasst der jeweilige Wortlaut der Bestimmungen nicht. Gleich präsentieren sich die französischen Fassungen sowie – für das Bundesrecht – die italienische Fassung (« les versements dans des fonds de rénovations ou de réparations de propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes » bzw. « i versamenti al fondo di riparazione o di rinnovazione [...] di una comunione di comproprietari, fintanto che detti mezzi sono impiegati esclusivamente per coprire i costi di manutenzione degli impianti in comune »).

4.2 Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers liegt im Umstand, dass die gesetzlichen Grundlagen nur die Einlagen in den Erneuerungsfonds und nicht auch einen «Einkauf» erfassen, keine Lücke, die zu füllen wäre:

4.2.1 Mit Blick auf Stockwerkeigentümergeinschaften hatten Gesetz- und Verordnungsgeber die Frage zu entscheiden, ob bereits die Einlage in den Erneuerungsfonds oder erst die Verwendung der in diesem gebundenen Mittel für Unterhaltsarbeiten steuerlich zu berücksichtigen sind. Mit der geltenden Regelung hat man sich für ersteres entschieden. Einlagen in den Erneuerungsfonds stellen – da die jeweilige Stockwerkeigentümerin bzw. der jeweilige Stockwerkeigentümer sie nicht zurückfordern kann – endgültige Ausgaben dar (dazu BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25.8.2016 E. 4.1 f. mit Hinweisen; angefochtene Entscheide E. 3). Wohl wird den Stockwerkeigentümerinnen und Stockwerkeigentümern fortan ein Anteil am Erneuerungsfonds zugewiesen, welcher betragsmässig den individuell ge-

leisteten Einlagen entspricht. Dabei handelt es sich jedoch um ein (rechnerisches) Guthaben, über das sie nicht frei verfügen können und das zweckgebunden ist. Steuerrechtlich galt es, diesen sachenrechtlich bedingten Eigenheiten sinnvoll zu begegnen. Dabei dürfte auch berücksichtigt worden sein, dass Einlagen in den Erneuerungsfonds hinsichtlich Höhe und Häufigkeit eine gewisse Regelmässigkeit aufweisen, während dies bei den durch Unterhaltsarbeiten an gemeinschaftlichen Teilen entstandenen Kosten weniger zutrifft. Solche erfolgen ausserdem zulasten des Erneuerungsfonds und nicht direkt zulasten der Stockwerkeigentümerinnen und -eigentümer. Der Abzug der Einlagen statt der Entnahmen zur Finanzierung von Unterhaltsarbeiten an gemeinschaftlichen Teilen erscheint mithin besser geeignet, die bei den Stockwerkeigentümerinnen und Stockwerkeigentümern entstandenen Kosten auf die Dauer richtig zu berücksichtigen (vgl. zum Ganzen auch BVR 1984 S. 123 E. 4). Aufgrund der gesetzlichen Regelung gelten damit Einlagen in den Erneuerungsfonds selber als Unterhaltskosten, wenn auch als «atypische». Als solche berechtigen sie gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung – dem Periodizitätsprinzip entsprechend – nur in jener Steuerperiode zum Abzug, in der die Einlage getätigt wurde.

4.2.2 Rechtsgrund der vom Beschwerdeführer an den Verkäufer geleisteten Zahlung für den «Anteil am Erneuerungsfonds» bildet eine vertragliche Abrede zwischen den Vertragsparteien (vorne E. 3) und keine sachenrechtliche Beitragspflicht aufgrund einer reglementarischen Bestimmung der Stockwerkeigentümergeinschaft oder eines Beschlusses der Stockwerkeigentümerversammlung. Der Zweck der Zahlung bestand denn auch nicht darin, den Erneuerungsfonds zu äufnen bzw. einen Beitrag für zukünftige Unterhaltsarbeiten an den Gemeinschaftsanlagen zu leisten (zum Ganzen auch vorne E. 2.2 f.). Ziel war vielmehr, den Verkäufer dafür zu entschädigen, dass dieser die von ihm getätigten Einlagen von der Stockwerkeigentümergeinschaft nicht zurückfordern konnte. Dass die Zahlung «ausserhalb des Kauf- und Grundpfandvertrags» geleistet werden sollte, hat – soweit eine solche Vereinbarung überhaupt möglich ist – grundstückgewinnsteuerrechtliche Gründe, auf die hier nicht einzugehen ist (weiterführend BVR 1984 S. 123 E. 4 f.; BGer 2P.126/1998 vom 27.1.2000, in StR 55/2000 S. 337 E. 3a/bb; angefochtene Entscheide E. 5.3). Damit handelt es sich bei der

streitgegenständlichen Zahlung offensichtlich um einen Teil des Veräusserungsgeschäfts ohne jeglichen Bezug zu Liegenschaftsunterhalt.

4.3 Die streitgegenständliche Zahlung stellt nach dem Gesagten keinen steuerlich absetzbaren Liegenschaftsunterhalt dar. An diesem Ergebnis ändern die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers nichts: Anders als er meint (Beschwerden S. 2 und Replik S. 1), verstossen Art. 1 Abs. 1 Bst. d VUBV und Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung nicht gegen das jeweils übergeordnete Gesetzesrecht, nur weil sich der vom Beschwerdeführer getätigte «Einkauf» nicht darunter subsumieren lässt (was unbestritten ist; dazu vorne E.4.1, im Übrigen E. 2.3 a.E.). Ob der Verkäufer seinerzeit die tatsächlichen Auslagen (einschliesslich der Einlagen in den Erneuerungsfonds) oder den Pauschalabzug geltend gemacht hat, ist schon aus diesem Grund unerheblich (vgl. zum nämlichen Einwand des Beschwerdeführers Beschwerden S. 2). Schliesslich wird nicht nachvollziehbar dargetan, weshalb der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) verletzt sein sollte.

4.4 Zusammenfassend ist die Vorinstanz zutreffend davon ausgegangen, dass die streitgegenständliche Zahlung nicht zu einem zusätzlichen Abzug für Liegenschaftsunterhalt berechtigt. Die angefochtenen Entscheidungen halten der Rechtskontrolle stand.

5.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. 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). Entschädigungspflichtige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3, Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 6004 Luzern, 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.