

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 240 vom 30. Juli 2014

BE Verwaltungsgericht, 2014-07-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2014_240

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 240 du 30 juillet 2014

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 240 del 30 luglio 2014

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 30. Juli 2014 - 100 13 153, 200 13 124) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 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. 9 Abs. 3 der Verordnung vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 4 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. 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 vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 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]).

E. 1.4

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

E. 2

Umstritten ist die Höhe des geschäftsmässig begründeten Aufwands des Einzelunternehmens.

E. 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; Art. 25 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG). Der Begriff des geschäftsmässig

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 5 begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz nicht näher definiert. Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem mit diesem verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011], nicht publ. E. 5.3). Nicht Voraussetzung bildet, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn unge- schickt disponiert wird. Es genügt, dass eine Aufwendung in einem objekti- ven Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit steht, wobei die blossе Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (vgl. VGE 23012/23013 vom 12.6.2008, E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2C_543/2008 vom 27.3.2009]; Brülisauer/Poltera, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizeri- schen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 58 DBG N. 47 ff.). Ge- schäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Aktien- gesellschaft für den privaten Lebensaufwand der Aktionäre erbringt (BGE 138 IV 47 [6B_453/2011 vom 20.12.2011], nicht publ. E. 5.3; vgl. etwa auch BGer 2C_278/2012 und 2C_279/2012 vom 1.10.2012, E. 2.1, 2C_895/2010 vom 27.5.2011, E. 2.1; VGE 2011/395/396 vom 2.9.2013, E. 2.2, 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 5.4.1 [bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]). In ähnlicher Weise werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit unter geschäfts- und berufs- mässig bedingten Kosten nach Art. 32 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG diejenigen Kosten verstanden, die nach wirtschaftlichem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können. Nicht ab- ziehbar sind demgegenüber insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebensunterhalts- kosten) sowie der durch die berufliche Stellung bedingte Privataufwand (Art. 39 Bst. a StG; Art. 34 Bst. a DBG; vgl. dazu BGer 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 Unterneh- mensezweck (Reich/Züger, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 27 DBG N. 11; ferner VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016, E. 2.1, 2010/128/129 vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 6 1.2.2011, E. 2.1, 23218/23219 vom 5.11.2008, in StE 2009 B 23.1 Nr. 63 E. 3, 22795/22796 vom 30.4.2008, in NStP 2008 S. 53 E. 2.2.1 [je zur Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit gegenüber Liebhaberei und Hobby]; vgl. zum Ganzen VGE

2013/20/21 vom 15.5.2014, E. 3.3).

E. 2.2

Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen – zu denen auch das Vorliegen von geschäftsmässig begründetem Aufwand gehört – obliegt der steuerpflichtigen Person. Diese hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1, 2010 S. 59 E. 3.4, 2009 S. 465 E. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 123 N. 77 ff.).

E. 3.1

Im Rahmen der Einspracheverfahren führte die Steuerverwaltung am 1. November 2012 eine Kontrolle in den Büroräumlichkeiten des Einzelunternehmens durch. Der zuständige Buchprüfer stellte dabei fest, dass die Verwaltung der privaten Liegenschaften weder räumlich noch personell von der übrigen Geschäftstätigkeit des Unternehmens getrennt war. Auch waren die Insertionskosten für die Vermietung der privaten Liegenschaften beim Geschäftsaufwand verbucht worden (vgl. Protokoll der Buchprüfung, in act. 3A3 pag. 51 ff.). Gestützt darauf reduzierte die Steuerverwaltung den deklarierten Geschäftsaufwand des Einzelunternehmens wie folgt: Zunächst stellte sie die Bruttomietzinsenerträge der für die Kunden verwalteten Liegenschaften von Fr. 892'574.-- jenen der privaten Liegenschaften des Beschwerdeführers von Fr. 637'368.-- gegenüber und teilte anhand des ermittelten Verhältnisses von 58,3 % zu 41,7 % den Verwaltungsaufwand entsprechend auf. Die Steuerverwaltung berücksichtigte sodann die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Eigenleistungen, indem sie den auf die privaten Liegenschaften entfallenden Kostenanteil von 41,7 % auf einen Drittel reduzierte. Die so berechneten Kosten von Fr. 27'877.-- für die Verwaltung der privaten Liegenschaften zog sie schliesslich vom deklarierten Geschäftsaufwand von Fr. 83'632.-- ab (vgl. Einspracheentscheidung, in act. 3A3 pag. 71 ff.; Schreiben der Steuerverwaltung vom 6.11.2012, in

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 7 act. 3A3 pag. 54 f.; Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27.5.2013, in act. 3A pag. 39). In den angefochtenen Entscheiden bestätigte die StRK diese Kostenausscheidung der Steuerverwaltung (vgl. angefochtene Entscheidung E. 6.2 f.).

E. 3.2

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass ein Teil der als Geschäftsaufwand deklarierten Kosten des Einzelunternehmens auf die Verwaltung der privaten Liegenschaften entfällt. Er beanstandet indes die Vorgehensweise der Vorinstanzen bei der Berechnung des entsprechenden Betrags und den Umfang der Aufrechnung. Nach seinem Dafürhalten ist nicht von den «Aufwänden der Einzelfirma» auszugehen, sondern vom Marktwert der Verwaltungstätigkeit «von üblicherweise 3 % des Bruttomietzinsenertrags». Von diesem Marktwert seien sodann die vom Beschwerdeführer als Eigentümer erbrachten Leistungen abzuziehen, ausmachend 80 %, eventualiter 20 % (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 4 ff.).

E. 3.3

Vorliegend ist zu beurteilen, welcher Anteil der im Geschäftsaufwand des Einzelunternehmens verbuchten und deklarierten Kosten von Fr. 83'631.-- gemäss Art. 32 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG als geschäftsmässig begründet akzeptiert werden

kann. Zu prüfen ist dabei, welcher Kostenanteil effektiv auf Aufwendungen zurückzuführen ist, die mit dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck in genügendem Zusammenhang stehen (vorne E. 2.1). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist folglich der Marktwert der von seinem Einzelunternehmen im Zusammenhang mit seinen privaten Liegenschaften erbrachten Dienstleistungen von vornherein nicht von Bedeutung, zumal ihm nicht vorgeworfen wurde, er habe geldwerte Eigenleistungen nicht deklariert (vgl. Art. 19 Abs. 2 StG; Art. 16 Abs. 2 DBG). Die sich auf die Berechnung des Marktwerts beziehenden Ausführungen gehen daher an der Sache vorbei. Auch die Beweisanträge und die offerierten Beweise zielen allesamt auf die Ermittlung ebendieses Marktwerts ab (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 7) und versprechen keine zusätzlichen Erkenntnisse, weshalb sie abgewiesen werden (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 18 N. 9 f.; BVR 2012 S. 252 E. 3.3.3, 2011 S. 97 E. 4.2.1; BGE 134 I 140 E. 5.3, 131 I 153 E. 3, 130 II 425 E. 2.1). Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zudem eine Verletzung des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 8 rechtlichen Gehörs durch die StRK geltend macht (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 3), kann ihm nicht gefolgt werden: Die Vorinstanz hat in den angefochtenen Entscheiden zutreffend ausgeführt und hinreichend begründet, weshalb einzig die Höhe des geschäftsmässig begründeten Aufwands – und nicht der theoretische Marktwert für die Verwaltung der privaten Liegenschaften – zu beurteilen ist (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.2 f.). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Begründungspflicht (vgl. dazu statt vieler BGE 141 III 28 E. 3.2.4; BVR 2015 S. 234 E. 3.2) ist weder substantiiert geltend gemacht noch ersichtlich.

E. 3.4

Der Beschwerdeführer behauptet zwar, die Liegenschaften seiner Kunden erzeugten mehr Aufwand pro Ertrag als seine privaten Liegenschaften und die Geschäftstätigkeit umfasse auch den Verkauf bzw. die Vermittlung von Immobilien (Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 6 f.). Diese Einwände sind indes unbelegt geblieben. Auch hat der Beschwerdeführer das durch die Vorinstanzen angenommene Ausmass an persönlich durchgeführten Arbeiten weder substantiiert bestritten noch entsprechende Belege eingereicht. Damit zeigt er nicht auf, inwiefern der durch die Steuerverwaltung ermittelte Verwaltungsaufwand für die privaten Liegenschaften von Fr. 27'877.-- rechtsfehlerhaft ist. Wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, obliegt dem Beschwerdeführer der Nachweis, dass im Rahmen der Geschäftstätigkeit eines Einzelunternehmens Auslagen in einer bestimmten Höhe angefallen sind (vorne E. 2.2). Diesen Nachweis hat er vorliegend nicht erbracht. Nach dem Erwogenen ist die durch die Steuerverwaltung massvoll vorgenommene und durch die StRK bestätigte Kostenausscheidung von Fr. 27'877.-- für die Verwaltung der privaten Liegenschaften des Beschwerdeführers nicht zu beanstanden. In diesem Umfang ist der Aufwand folglich nicht geschäftsmässig begründet im Sinn von Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG sowie Art. 25 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG.

E. 4

Der Beschwerdeführer beantragt weiter, die Verwaltungskosten seien in der Höhe der vorgenommenen Aufrechnung bei seinen privaten Liegen-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 9 schaften zu berücksichtigen, soweit er nicht den Pauschalabzug geltend

gemacht habe (vgl. vorne Bst. C; Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 5 und 10).

E. 4.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können namentlich die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG; Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG). Als Unterhaltskosten abziehbar sind insbesondere die tatsächlichen Kosten der Verwaltung. Nicht abziehbar sind demgegenüber die kalkulatorischen Kosten für die eigene Arbeit (vgl. Art. 3 der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken [VUBV; BSG 661.312.51]; Art. 1 Abs. 1 Bst. c der 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]). Anstelle der effektiven Unterhaltskosten kann die steuerpflichtige Person einen Pauschalabzug geltend machen (vgl. Art. 36 Abs. 2 StG; Art. 32 Abs. 4 DBG; Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 32 DBG N. 31 ff.; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, 2014, Art. 36 N. 39; BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012, E. 2.1, 2A.556/2004 vom 2. März 2005, E. 2.2.2). Die Behörde hat diesfalls den Pauschalabzug unabhängig von den ihr in der Regel unbekanntem, tatsächlichen Kosten zu gewähren (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 DBG N. 23 ff.; VGE 22056 vom 27.4.2005, E. 4.3; BGer 1.11.1999, in NStP 1999 S. 191 E. 2c).

E. 4.2

Mit Ausnahme des Grundstücks Gbbl. Nr. 1. _____ an der ...strasse in Bern hat der Beschwerdeführer für all seine privaten Liegenschaften den Pauschalabzug für Liegenschaftskosten vorgenommen (vgl. Steuererklärung 2010, in act. 3A3 pag. 1 ff., insb. pag. 12 f.). Bei diesen Liegenschaften hat die Steuerverwaltung den Deklarationen entsprechend lediglich die Pauschalen berücksichtigt. Einzig für das Grundstück, für welches der Beschwerdeführer die tatsächlichen Liegenschaftskosten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 10 geltend gemacht hat, hat die Steuerverwaltung einen zusätzlichen Abzug für Verwaltungskosten vorgenommen. Zur Berechnung des auf dieses Grundstück entfallenden Kostenanteils hat sie den ermittelten Verwaltungsaufwand für die privaten Liegenschaften von Fr. 27'877.-- (vorne E. 3.1) im Verhältnis zu den Mieteinnahmen auf die einzelnen privaten Liegenschaften aufgeteilt. Daraus resultierte ein auf dieses Grundstück entfallender Betrag von Fr. 5'954.--. Zusammen mit den unter dieser Position ursprünglich deklarierten Auslagen von Fr. 1'906.-- berücksichtigte die Steuerverwaltung für dieses Grundstück Betriebs- und Verwaltungskosten von insgesamt Fr. 7'860.-- (vgl. Steuererklärung 2010, in act. 3A3 pag. 12 f.; Einspracheentscheide, in act. 3A3 pag. 74 und 85; Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27.5.2013, in act. 3A pag. 39; act. 3A3 pag. 99). – Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang beanstandet, die StRK habe zu Unrecht angenommen, dass er sich im vorinstanzlichen Verfahren nicht zur Berücksichtigung der Verwaltungskosten bei seinen privaten Liegenschaften geäußert habe (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 3), braucht darauf nicht näher eingegangen zu werden, zumal die Vorinstanz diese Frage (von Amtes wegen) geprüft und sich insoweit

der Meinung der Steuerverwaltung angeschlossen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 8).

E. 4.3

Bei den Liegenschaften, für welche der Beschwerdeführer den Pauschalabzug geltend gemacht hat, sind auch die (aufgerechneten) Verwaltungskosten bereits in den Pauschalen enthalten (vorne E. 4.1). Der Beschwerdeführer beantragt denn auch nicht, anstelle dieser Pauschalabzüge seien die effektiven Unterhaltskosten zu berücksichtigen. Dass die Vorinstanzen insoweit keinen zusätzlichen Abzug vorgenommen haben, ist nicht zu beanstanden. Betreffend das einzige nach den effektiven Unterhaltskosten abgerechnete Grundstück hat die Steuerverwaltung den darauf entfallenden Anteil der Verwaltungskosten nach sachgerechten Kriterien ermittelt. Die Vorinstanz hat dieses Vorgehen zu Recht bestätigt. Der Beschwerdeführer setzt sich damit nicht auseinander. Inwiefern die Berücksichtigung der Verwaltungskosten der Liegenschaften im Privatvermögen rechtswidrig sein soll, ist nicht ersichtlich.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2016, Nrn. 100.2014.240/241U, Seite 11

E. 4.4

Die Entscheide der StRK vom 30. Juli 2014 halten nach dem Erwogenen der Rechtskontrolle stand. Haupt- und Eventualbegehren der Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

E. 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.