

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 149 vom 25. April 2022**

BE Verwaltungsgericht, 2022-04-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2021\\_149](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2021_149)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 149 du 25 avril 2022

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 149 del 25 aprile 2022

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2019 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Mai 2021; 100 20 419, 200 20 353) | 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. 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 an den 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). 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 unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid (sog. An-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 4 fechtungsobjekt) und innerhalb dieses Rahmens durch die Beschwerdeanträge, allenfalls unter Rückgriff auf deren Begründung, bestimmt (vgl. BVR 2020 S. 59 E. 2.2, 2017 S. 514 E. 1.2, 2011 S. 391 E. 2.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 72 N. 12 f., Art. 84 N. 5). – Die Beschwerdeführenden haben mit Einsprachen vom 6. Juni 2020 lediglich gegen die Verfügungen der Steuerverwaltung betreffend das Jahr 2019 Einsprache erhoben (vgl. Einsprachen vom 6.6.2020, Vorakten StV [act. 3B] pag. 89 f.); die Verfügungen der Jahre 2017 und 2018 blieben unangefochten (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 12.3.2019 [nachfolgend: Veranlagungsverfügungen 2017], Vorakten StRK [act. 3A] pag. 72 ff.; Veranlagungsverfügungen vom 9.7.2019 [nachfolgend: Veranlagungsverfügungen 2018], Vorakten StV [act. 3B] pag. 39 ff.; vgl. zu den Einsprache- und Revisionsverfahren betreffend die in den Jahren 2017 und 2018 separat erfolgten Sonderveranlagungen

Vorakten StRK [act. 3A] pag. 2 ff.). Auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren bezogen sie sich ausdrücklich auf das Jahr 2019 (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 24.11.2020 [nachfolgend: Rekurs und Beschwerde], Vorakten StRK [act. 3A] pag. 91 ff.). Entsprechend enthalten die angefochtenen Entscheide der StRK allein eine Beurteilung der Kantons- und Gemeindesteuern bzw. der direkten Bundessteuer 2019 (die Abweisung der «Beschwerde bezüglich der kantonalen Steuern 2019» in Ziff. 2 der angefochtenen Entscheide stellt offensichtlich einen redaktionellen Fehler dar; vgl. Beschwerdevernehmlassung vom 28.5.2021 [act. 3]). Soweit die Beschwerdeführenden vor Verwaltungsgericht nun erstmals auch die Änderung der Veranlagungen 2017 und 2018 beantragen (vgl. vorne Bst. C), geht dies über den Streitgegenstand hinaus, weshalb diesbezüglich auf die Beschwerden nicht einzutreten ist. Da den Beschwerden allerdings kein klarer Wille zu entnehmen ist, eine Revision der Veranlagungen 2017 und 2018 zu beantragen, wird gestützt Art. 4 VRPG auf eine Weiterleitung an die insoweit zuständige Steuerverwaltung verzichtet (vgl. Art. 204 Abs. 1 StG; Art. 149 Abs. 1 DBG; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 149 DBG N. 1b; Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 204 N. 1; vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 4 N. 3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 5

### **E. 1.3**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuern 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 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Da hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten (vgl. dazu BVR 2006 S. 174 E. 2.4.1 f. sowie hinten E. 4), rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

### **E. 1.4**

Sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 (Verfahren 100.2021.149) als auch betreffend die direkte Bundessteuer 2019 (Verfahren 100.2021.150) beträgt der Streitwert weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

### **E. 1.5**

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

## **E. 2**

Vorab sind die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten formellen Rügen zu beurteilen.

### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführenden machen zunächst geltend, der Streitwert liege über Fr. 14'000.-- bzw. entgegen der Auffassung der StRK nicht unter Fr. 10'000.-- (vgl. Beschwerden S. 1). – Gemäss Art. 70 Abs. 4 Bst. c GSOG entscheiden die hauptamtlichen Richterinnen und Richter der StRK als Einzelrichterin oder Einzelrichter, wenn der streitige Steuerbetrag Fr. 10'000.-- oder die bestrittene Busse Fr. 3'000.-- nicht übersteigt. Diese Bestimmung bezweckt die Entlastung der StRK in Streitigkeiten von geringerer Bedeutung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 6 und trägt namentlich zur effizienten Bearbeitung der Rechtsmittel und einer wirtschaftlichen Ressourcenverwendung bei. Im Rahmen der Streitwertberechnung sind dabei Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits (Rekursverfahren) und die direkte Bundessteuer andererseits (Beschwerdeverfahren) separat zu berücksichtigen bzw. es ist von einer Addition der Streitwerte abzusehen, handelt es sich doch um getrennte Verfahren, die separat veranlagte, unterschiedlichen Gemeinwesen zustehende Steuern betreffen (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 9.6.2020 [nachfolgend: Veranlagungsverfügungen 2019], Vorakten StV [act. 3B] pag. 75 ff.; vgl. ferner die zwei Verfahrensnummern im Rubrum der angefochtenen Entscheide und die separaten Abweisungen im Entscheiddispositiv sowie vorne E. 1.3). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die StRK hier aufgrund des Sachzusammenhangs und der für beide Steuerarten anwendbaren, weitgehend gleichlautenden Bestimmungen aus verfahrensökonomischen Gründen, wie typischerweise auch in anderen Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren, eine Beurteilung in einer einzigen Entscheidung vorgenommen hat, zumal die Verfahren durch die gemeinsame Behandlung nicht an Bedeutung gewinnen (vgl. zum Ganzen VGE 2019/359/360 vom 14.9.2020 E. 3.2). Die StRK hat demnach kein Recht verletzt, indem sie die vorliegenden Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer einzelrichterlich beurteilte.

### **E. 2.2**

Die Beschwerdeführenden bringen weiter vor, die StRK habe ihre Entscheide nicht hinreichend begründet, die Zahlungsunfähigkeit des Mieters und Sohnes der Beschwerdeführerin ohne nähere Ausführungen und ohne dessen vorgängige Anhörung verneint und sich zudem nicht zur direkten Bundessteuer geäußert (vgl. Beschwerden S. 3). Sie rügen damit eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1). Dieser garantiert namentlich das Recht, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG), wobei sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken kann (Michel Daum, a.a.O., Art. 21 N. 15 und 28, Art. 52 N. 6 f.). Die Behörde darf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 7 ferner von einer Beweisabnahme absehen, wenn sich in antizipierter Beweiswürdigung ergibt, dass ein Beweis nicht geeignet ist, das Beweisergebnis zu

verändern oder den Entscheid zu beeinflussen (vgl. statt vieler BGE 147 IV 534 E. 2.5.1, 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2021 S. 285 E. 3.3.2, 2021 S. 441 E. 5.8; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27 f., je mit weiteren Hinweisen). – Die Vorinstanz hat sich mit den Vorbringen der Beschwerdeführenden hinreichend befasst und die angefochtenen Entscheide ausführlich begründet, was ohne weiteres eine sachgerechte Anfechtung erlaubte. Es war aufgrund der Beweislage keine Anhörung des Mieters erforderlich, um die strittige Angelegenheit zu beurteilen, weshalb die StRK von diesen Beweismassnahmen absehen durfte, ohne damit den Gehörsanspruch zu missachten (vgl. auch hinten E. 5.2.2 f.). Die Rügen der Beschwerdeführenden erweisen sich demnach als unbegründet.

### **E. 2.3**

Soweit die Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 12. November 2021 vor Verwaltungsgericht erneut die Anhörung des Mieters und ein «persönliches Gespräch beim behandelnden Verwaltungsrichter» verlangen, sind diese Anträge abzuweisen (vgl. Eingabe vom 12.11.2021 [act. 7] S. 3): Das Verfahren vor den Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden ist grundsätzlich schriftlich (Art. 151 StG i.V.m. Art. 31 VRPG). Als Beweismittel kommen vorab Urkunden in Frage (vgl. Art. 32 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 Bst. a VRPG), womit für Tatsachen, die einem Urkundenbeweis zugänglich sind, grundsätzlich keine aufwendigen Beweismassnahmen durchgeführt werden müssen (vgl. BGer 8C\_588/2014 vom 11.5.2015, in Pra 105/2016 Nr. 42 E. 6.1; BVR 2014 S. 197 E. 3.1, 1992 S. 3 E. 5b; Michel Daum, a.a.O., Art. 20 N. 4). Der Grundsatz der Schriftlichkeit gilt auch für steuerrechtliche Verfahren; insbesondere ergibt sich ein Anspruch auf ein mündliches Verfahren nicht aus Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101; vgl. EGMR 51269/07 vom 25.11.2014, Pákozdi gegen Ungarn, Ziff. 17, 44759/98 vom 12.7.2001 [Grosse Kammer], Ferrazzini gegen Italien, Ziff. 20 ff.; BGE 147 I 153 E. 3.4.2, 140 I 68 E. 9.2; BVR 2014 S. 197 E. 3.1). Im vorliegenden Fall ist ein Umstand, der eine Ausnahme rechtfertigen und eine mündliche Anhörung oder ein Parteiverhör nahelegen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. c und d VRPG), weder ersichtlich noch dargetan (vgl. Michel Daum, a.a.O., Art. 31 N. 5, 9 und Art. 19 N. 61 ff.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 8

### **E. 3**

Materiell strittig ist, ob die von den Beschwerdeführenden im Jahr 2019 geltend gemachten Mietzinsausfälle von gesamthaft Fr. 36'185.-- beim Einkommen steuermindernd zu berücksichtigen sind.

#### **E. 3.1**

Sachverhaltlich lässt sich den Akten Folgendes entnehmen: Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin eines Doppeleinfamilienhauses in der Gemeinde ... (Gtbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_), das an ihren Sohn, C. \_\_\_\_\_, sowie an D. \_\_\_\_\_ vermietet ist. Der vereinbarte Mietzins beträgt Fr. 1'575.-- monatlich bzw. Fr. 18'900.-- jährlich (vgl. Mietvertrag vom 25.6.2001, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 77 f.; Mietzinsanpassung vom 14.10.2012, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 79). Gemäss den Angaben der Beschwerdeführenden war C. \_\_\_\_\_ in den Jahren 2017 bis 2019 nicht in der Lage, den Mietzins vollumfänglich zu bezahlen (zur finanziellen Situation der im Mietvertrag sowie in der Mietzinsanpassung ebenfalls als Mieterin aufgeführten D. \_\_\_\_\_ äussern sich die Beschwerdeführenden

nicht). So betrug der im Jahr 2017 tatsächlich entrichtete Mietzins gemäss ihren Angaben Fr. 5'265.--, im Jahr 2018 Fr. 9'450.-- und im Jahr 2019 Fr. 5'800.--. Damit verfügte die Beschwerdeführerin am 31. Dezember 2019 über offene Mietzinsforderungen von insgesamt Fr. 36'185.-- (vgl. Zusammenstellung offene Mietzinsforderungen vom 10.3.2020 [nachfolgend: Zusammenstellung Mietzinsausstände], Vorakten StRK [act. 3A] pag. 62). Mit Vereinbarung vom 31. Dezember 2019 verzichtete die Beschwerdeführerin gegenüber ihrem Sohn auf die Bezahlung der offenen Beträge (vgl. Vereinbarung vom 31.12.2019 [nachfolgend: Vereinbarung Mietzinsverzicht], Vorakten StRK [act. 3A] pag. 63 f.).

### **E. 3.2**

Die StRK ist in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2019 davon ausgegangen, dass der gesamte vertraglich vereinbarte Mietzins von jährlich Fr. 18'900.-- als Einkommen zu berücksichtigen sei und die 2017 bis 2019 entstandenen Mietzinsausfälle bei den Steuern 2019 nicht zum Abzug gebracht werden könnten. Zur Begründung hat die StRK ausgeführt, Mietzinsforderungen entstünden monatlich mit der Fälligkeit des Mieturteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 9 zinses, wobei nicht massgebend sei, ob die Forderungen effektiv bezahlt würden. Mit der Besteuerung könne nur dann bis zur Forderungserfüllung zugewartet werden, wenn feststehe, dass die Schuldnerin bzw. der Schuldner zahlungsunfähig bzw. die Begleichung der Forderung unsicher sei. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht gegeben (vgl. angefochtene Entscheide E. 7). Die Mietzinsausstände aus den Jahren 2017 und 2018 seien im Übrigen als Schulden und somit als Vermögensschaden zu qualifizieren, wobei Kapitalverluste bei Privaten keine steuerlichen Auswirkungen hätten. Alles andere würde implizit eine Korrektur der unangefochten gebliebenen und rechtskräftigen Veranlagungen 2017 und 2018 darstellen, wobei die Beschwerdeführenden weder eine solche beantragt hätten noch deren Voraussetzungen gegeben seien (vgl. angefochtene Entscheide E. 6).

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführenden sind demgegenüber der Ansicht, steuerlich seien lediglich die ihnen tatsächlich zugegangenen Mietzinseinnahmen als Einkommen zu berücksichtigen. Entsprechend hatten sie in den Jahren 2017 und 2018 Fr. 5'265.-- bzw. Fr. 9'450.-- als Mietertrag deklariert (vgl. Veranlagungsverfügungen 2017 sowie Veranlagungsverfügungen 2018; vgl. auch vorne E. 1.2). Im hier strittigen Jahr 2019 deklarierten die Beschwerdeführenden zwar den vertraglich vereinbarten Mietzins als Einkommen, nahmen indes beim Wertschriftenertrag einen Abzug von Fr. 36'185.-- vor. Als Beilagen reichten sie eine Zusammenstellung der entgangenen Mietzinsen sowie die mit C. \_\_\_\_\_ geschlossene Verzichtvereinbarung ein (vgl. vorne E. 3.1) und brachten auf dem eingereichten Exemplar der Steuererklärung folgende handschriftliche Bemerkung an: «Für 2017 und 2018 hat die StV verfügt, dass geschuldete Mieteinnahmen als Mietertrag angerechnet werden. Für 2019 haben wir die geschuldete Miete in die Mieterträge angerechnet. Am 31.12.2019 haben wir mit dem Mieter einen Vergleich vereinbart und die geschuldeten Mieteinnahmen 2017 bis 2019 damit erlassen» (vgl. Steuererklärung 2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 51 ff., 66 [Zitat]). Wie bereits vor der StRK bringen die Beschwerdeführenden vor, es seien die in den Jahren 2017 bis 2019

angefallenen Mietzinsausstände einkommens- mindernd zu berücksichtigen. Die Zahlungsunfähigkeit von C. \_\_\_\_\_ sei einzig deshalb nicht nachgewiesen, weil sie sich mit ihm einvernehmlich geeinigt hätten; Mahnungen und Beteiligungen seien damit nicht notwendig

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 10 gewesen. Die Mietzinsforderungen seien mit der Vereinbarung definitiv dahingefallen. Eine Schenkung liege nicht vor (vgl. Beschwerden S. 3).

#### **E. 4**

Die hier massgebenden rechtlichen Grundlagen stellen sich wie folgt dar:

##### **E. 4.1**

Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Es gilt in diesem Bereich das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie: Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen, die nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind, unterliegen aufgrund der Einkommensgeneralklausel von Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG der Einkommenssteuer (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG; BGE 146 II 97 E. 2.2.1, 146 II 6 E. 4.1; VGE 2019/248/249 vom 7.8.2020, in StE 2020 B 22.2 Nr. 37 E. 2.1, je mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Vorbemerkungen zu Art. 16-39 N. 3 ff.; Reich/Weidmann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 16 DBG N. 7 ff.) und zwar in der jeweiligen Steuerperiode (vgl. Art. 70 Abs. 1 StG; Art. 41 Abs. 1 DBG). Zur Ermittlung des Reineinkommens werden demnach von den 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 (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Um das steuerbare Einkommen zu bestimmen, sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG; Art. 35 DBG) vorzunehmen.

##### **E. 4.2**

Steuerbar sind namentlich Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (Art. 25 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG). Massgeblich ist entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in erster Linie der vertraglich vereinbarte

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 11 Miet- oder Pachtzins und nicht ein aufgrund des Marktwerts hypothetischer erzielbarer Ertrag. Auf letzterem ist nur dann abzustellen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt oder der Miet- bzw. Pachtzins im Hinblick auf bestimmte Gegenleistungen besonders tief angesetzt ist (vgl. ausführlich auch zum sog. Verwandtenmietzins BGE 146 II 97 E. 2.2 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 21 N. 44, 48 sowie zum Vorzugs- bzw. Verwandtenmietzins Art. 21 N. 73 f.; Zwahlen/Lissi, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 21 DBG N. 8 f. sowie zum Prinzip der Realität allgemein Art. 16 DBG N. 21; Leuch/Amonn, in Leuch/

Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 25 N. 4 ff.).

### **E. 4.3**

Einkommen gilt steuerrechtlich als erzielt, wenn die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, d.h. ein Forderungs- oder Eigentumserwerb besteht, und sie über diesen tatsächlich verfügen kann (sog. «Soll-Methode»; vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2; BGer 2C\_1035/2020 vom 12.11.2021 E. 5.1, 2C\_710/2017 vom 29.10.2018 E. 5.3, 2C\_78/2015 und 2C\_79/2015 vom 10.9.2015, in StE 2015 B 24.4 Nr. 82 E. 4.2, je mit Hinweisen; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 16 DBG N. 34 ff., auch zum Folgenden; Peter Locher, a.a.O., Art. 16 N. 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 41 N. 20 ff.). Ist der Forderungserwerb dem Eigentumserwerb vorgelagert, wird das Einkommen realisiert, wenn die steuerpflichtige Person eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung erworben hat; dies ist bei Mietverträgen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei Eintritt der Fälligkeit der Mietzinsen der Fall (vgl. BGer 2C\_500/2018 vom 8.4.2020 E. 4.3 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Irrelevant ist damit, ob und wann die Mieterschaft die Mietzinsen tatsächlich entrichtet oder die Vermieterin bzw. der Vermieter freiwillig auf deren Bezahlung verzichtet hat. So ändert auch ein Forderungsverzicht nichts an dem zuvor erfolgten Einkommenszufluss als solchem, sondern stellt eine diesem nachgelagerte private Einkommens- bzw. Vermögensverwendung dar, die einkommenssteuerlich grundsätzlich unbeachtlich ist (vgl. Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 16 DBG N. 22c, vgl. auch Art. 39 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 34 Bst. a DBG). Zwar kann ein Forderungsverzicht der Gläubigerin oder des Gläubigers bei der Schuldnerin oder beim Schuldner einkommens- bzw. ertragserhöhend wirken, wenn es sich um Leistungen unbeteiligter Dritter handelt; bei unent-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 12 geltlichen Zuwendungen unter Verwandten ist hingegen ein schenkungshalber erfolgter Schuldenerlass zu vermuten (vgl. BGE 115 Ib 269 E. 4b [zur Behandlung von Forderungsverzichten bei juristischen Personen]; BGer 2C\_597/2017 vom 27.3.2018 E. 3.1.2, 2C\_224/2008, 2C\_225/2008 und 2C\_226/2008 vom 1.4.2009, in StE 2009 B 28 Nr. 8 E. 2.2). Vom Grundsatz der «Soll-Methode» kann ausnahmsweise abgewichen und mit der Besteuerung bis zur tatsächlichen Erfüllung der Forderung zugewartet werden (sog. «Ist-Methode»), falls die Erfüllung der Forderung besonders unsicher erscheint. Dies kann etwa zutreffen, wenn eine Forderung als kaum einbringlich und daher beschränkt werthaltig oder wertlos erscheint, weil die Schuldnerschaft nicht zahlungsfähig oder -willig ist (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.2; BGer 2C\_1035/2020 vom 12.11.2021 E. 5.1, 2C\_710/2017 vom 29.10.2018 E. 5.3, 2C\_342/2016 und 2C\_343/2016 vom 23.12.2016, in ASA 85 S. 505 und StE 2017 B 21.1 Nr. 27 E. 2.3.1 ff.; VGE 2016/306/307 vom 1.6.2017 E. 3.1, je mit Hinweisen; Peter Locher, a.a.O., Art. 16 N. 21 f. und Art. 21 N. 19; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 16 DBG N. 37a).

### **E. 4.4**

Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz stellen die Behörden den entscheidungswesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG). Sie sind verpflichtet, diesen richtig und vollständig abzuklären, wobei die Untersuchungspflicht ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien findet (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166

Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Danach hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert sachdienliche Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Für die Verteilung der Beweisführungslast zwischen Behörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand aufklären könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt (vgl. BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2014 S. 197 E. 3.1, 2008 S. 163 E. 6.4.4; VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 5 f., Art. 20 N. 1 ff., 16 f.). Die den geltend gemachten Mietzinsausfällen zugrundeliegenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich von den Beschwerdefüh-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 13 renden nachzuweisen (vgl. statt vieler BGE 147 II 338 E. 3.2, 144 II 427 E. 2.3.2 und 8.3.1; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1).

## **E. 5**

Der Sachverhalt (vgl. vorne E. 3.1) ist im Licht der vorstehend dargelegten Rechtsgrundlagen folgendermassen zu würdigen:

### **E. 5.1**

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für die Vermietung ihrer Liegenschaft Anspruch hat auf einen monatlich zu entrichtenden Mietzins von Fr. 1'575.-- (vgl. vorne E. 3.1). Die Beschwerdeführenden machen insbesondere nicht geltend, es hätten bezüglich der Höhe des Mietzinses zu Gunsten der Mieterschaft zusätzliche bzw. andere Vereinbarungen bestanden oder der übereinstimmende wirkliche Wille der Vertragsparteien weiche vom Wortlaut des Mietvertrags ab (vgl. Art. 18 OR; zur Simulation etwa Wolfgang Wiegand, in Basler Kommentar, 7. Aufl. 2019, Art. 18 OR N. 50 ff., 126 ff.). Nicht im Raum steht sodann die Frage eines (unzulässigen) Vorzugsmietzinses, zumal der vereinbarte Mietzins unstreitig über dem Eigenmietwert liegt (vgl. etwa E-Mail vom 30.7.2020, wonach der Protokollmietwert für das betroffene Grundstück ... Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ Fr. 17'487.-- und die Eigenmietwerte Kanton und Bund Fr. 13'290.-- bzw. Fr. 15'560.-- betragen, Vorakten StV [act. 3B] pag. 98) und daher ein Verwandtenmietzins von vornherein ausscheidet (vgl. vorne E. 4.2). Die Beschwerdeführenden bestreiten ferner nicht, dass Einkünfte aus Vermietung an und für sich einkommensrelevant und somit zu versteuern sind. Sie machen jedoch geltend, die in den Jahren 2017 bis 2019 entstandenen, mit dem Forderungsverzicht vom 31. Dezember 2019 nun definitiv gewordenen Mietzinsausfälle seien einkommensmindernd zu berücksichtigen.

### **E. 5.2**

Hinsichtlich der nichtbezahlten Mietzinsforderungen aus dem Jahr 2019 in der Höhe von Fr. 13'100.-- ist Folgendes festzuhalten:

#### **E. 5.2.1**

Wie die StRK richtig ausgeführt hat, gilt Einkommen steuerlich bereits mit dem rechtlich und tatsächlich durchsetzbaren Forderungserwerb als realisiert, bei Mietverträgen mit

Fälligkeit der Mietzinsen (vgl. angefochtene

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 14 Entscheide E. 4 und 7; vorne E. 4.3). Die Beschwerdeführerin verfügte demnach jeweils per Monatsende über einen festen, einkommenssteuerrechtlich zu berücksichtigenden Anspruch auf Mietzinszahlung für den Folgemonat; per 31. Dezember 2019 belief sich der zu versteuernde Mietertrag auf gesamthaft Fr. 18'900.-- (vgl. vorne E. 3.1). Daran vermag der Umstand nichts zu ändern, dass gewisse Monatsmieten nicht oder nicht vollumfänglich bezahlt wurden (vgl. vorne E. 4.3, auch zum Folgenden). Aufgrund der «Soll-Methode» steuerrechtlich ohne Belang ist daher auch die von der Beschwerdeführerin mit ihrem Sohn abgeschlossene Vereinbarung betreffend Forderungsverzicht, liegt hier doch eine dem Einkommenszufluss nachgelagerte, einkommenssteuerlich unbeachtliche Einkommens- bzw. Vermögensverwendung vor.

### **E. 5.2.2**

Von der dargelegten «Soll-Methode» ist nur abzuweichen, wenn die Erfüllung der Mietzinsforderungen besonders unsicher erscheint, etwa weil die Mieterschaft zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig gewesen ist (vgl. vorne E. 4.3). In diesem Sinn war es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden (vgl. Beschwerden S. 3) durchaus Sache der Steuerverwaltung bzw. der Vorinstanz, die finanzielle Situation von C.\_\_\_\_\_ zu beurteilen. Dabei hat die StRK richtig festgehalten, dass die Mieterschaft im Jahr 2019 immer wieder einzelne Mietzinszahlungen geleistet hat (insgesamt in der Höhe von Fr. 5'265.--; vgl. Zusammenstellung Mietzinsausstände; vorne E. 3.1) und weder eine Mahnung noch eine Betreuung hinsichtlich der ausstehenden Mietzinsforderungen vorliegt (vgl. angefochtene Entscheide E. 7, auch zum Folgenden). Eine mögliche Zahlungsunfähigkeit von C.\_\_\_\_\_ ergibt sich auch nicht aus dem eingereichten Betreibungsregisterauszug, wonach per 23. Dezember 2020 nur eine einzige Betreuung vorlag, gegen die überdies Rechtsvorschlag erhoben wurde (vgl. Betreibungsregisterauszug vom 23.12.2020, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 101 f.). Im Übrigen ging C.\_\_\_\_\_ ab Oktober 2019 wieder einer Erwerbstätigkeit nach, verfügte über ein regelmässiges Einkommen und bezahlte ab November 2019 Mietzinsen (vgl. Vereinbarung Mietzinsverzicht S. 1; E-Mail vom 28.5.2020 S. 2, Vorakten StV [act. 3B] pag. 73 f.; Rekurs und Beschwerde S. 2; Zusammenstellung Mietzinsausstände). Wie die StRK zutreffend erwogen hat, erweist sich ein Abweichen von der «Soll-Methode» umso weniger geboten, als die Beschwerdeführerin gerade in jenem Moment auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 15 die Mietzinsforderungen verzichtete, in dem sich die Situation von C.\_\_\_\_\_ grundlegend verbesserte (vgl. angefochtene Entscheide E. 7, auch zum Folgenden). Es ist zwar nachvollziehbar, wenn sie vorbringt, sie habe mit dem Forderungsverzicht ihrem Sohn eine finanzielle Sanierung ermöglichen wollen (vgl. Vereinbarung Mietzinsverzicht S. 1; Rekurs und Beschwerde S. 2); dies steht aber der Würdigung, dass es sich hier um einen freiwilligen, schenkungshalber erfolgten Schuldenerlass handelt, keineswegs entgegen, sondern nährt die entsprechende Vermutung (vgl. vorne E. 4.3, auch zum Folgenden). Ein solcher Forderungsverzicht ist bei der Beschwerdeführerin als Gläubigerin nicht abzugsfähig und zeitigt umgekehrt bei C.\_\_\_\_\_ als Schuldner steuerlich ebenfalls keine Konsequenzen (vgl. Art. 19 Abs. 1 Bst. b und Art. 29 Bst. a StG; Art. 24 Bst. a DBG). Rückschlüsse auf eine objektiv nachweisbare Zahlungsunfähigkeit von C.\_\_\_\_\_ lässt der Forderungsverzicht entgegen

der Auffassung der Beschwerdeführenden nicht zu.

### **E. 5.2.3**

Soweit die Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 12. November 2021 vor Verwaltungsgericht erstmals geltend machen, C.\_\_\_\_\_ sei nur deshalb nicht nachweislich zahlungsunfähig gewesen, weil sie ihm bzw. seinem Unternehmen 2017 bis 2019 u.a. in Form von Darlehen finanzielle Unterstützung gewährt und im Sommer 2019 seine überschuldete Gesellschaft übernommen hätten (vgl. Eingabe vom 12.11.2021 [act. 7] Ziff. 3), fehlen Unterlagen, die diese Behauptungen stützen würden. Die Beschwerdeführenden sind in Bezug auf die fehlende Durchsetzbarkeit der Mietzinsforderungen beweispflichtig (vgl. vorne E. 4.4), wobei blosser Beweisofferten zur Erfüllung der Mitwirkungspflicht dann nicht genügen, wenn die entsprechenden Beweismittel unaufgefordert hätten eingereicht werden müssen (vgl. VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 20 N. 4). Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich auch auf Unterlagen von Drittpersonen, namentlich Familienangehörigen (vgl. BVR 2016 S. 65 E. 2.3; VGE 2014/244 vom 27.10.2014 E. 3.1 mit Hinweisen). Den Beschwerdeführenden mussten die rechtlichen Rahmenbedingungen zur Besteuerung von Mietzinseträgen sowie die ihnen in Steuerverfahren obliegenden Mitwirkungs- und Beweispflichten grundsätzlich, spätestens jedoch aufgrund der Vernehmlassung der Steuerverwaltung zu Rekurs und Beschwerde vom 16. Dezember 2020 bekannt sein (Vorakten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 16 StRK [act. 3A] pag. 97 ff.). Ferner hat die StRK die massgeblichen Rechtsgrundlagen und insbesondere die Anforderungen an den Nachweis der besonderen Ungewissheit bzw. der Zahlungsunfähigkeit der Mieterschaft in den angefochtenen Entscheiden ausführlich dargelegt (vgl. angefochtene Entscheide E. 4, 6 f.). So oder anders ändert der neue Einwand nichts an den Ausführungen in E. 5.2.2 hiervor: Die finanziellen Schwierigkeiten von C.\_\_\_\_\_ bestanden gemäss den Beschwerdeführenden anscheinend hauptsächlich in den Jahren 2017 und 2018 in Zusammenhang mit dessen selbständiger Erwerbstätigkeit. Dabei lässt sich der Eingabe entnehmen, dass C.\_\_\_\_\_ offenbar – wenn auch nur dank der (freiwillig erbrachten) Unterstützung der Beschwerdeführenden – zu keinem Zeitpunkt tatsächlich zahlungsunfähig war (vgl. Eingabe vom 12.11.2021 [act. 7] Ziff. 3, auch zum Folgenden). Insbesondere haben sich seine finanziellen Verhältnisse nach dem Verkauf der Gesellschaft und mit seinem neuen Anstellungsverhältnis spätestens im Oktober 2019 nachweislich verbessert, generiert er doch seither ein regelmässiges Einkommen und kommt seinen Mietzinsverpflichtungen nach (dies trotz angeblicher Schulden aus Kindesunterhalt und Alimentenzahlungen, wobei gegen die von der Gemeinde ... eingeleitete Betreuung ohnehin Rechtsvorschlag erhoben wurde; vgl. Betreibungsregistersauszug vom 23.12.2020, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 101 f.; zum Ganzen auch E. 5.2.2 hiervor).

### **E. 5.2.4**

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass C.\_\_\_\_\_ Ende 2019 bzw. zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts aus steuerrechtlicher Sicht grundsätzlich zahlungsfähig und die (sei es auch schrittweise) Abzahlung der Mietzinsausstände nicht als besonders unsicher einzustufen war. Ohnehin wäre damit noch nichts zur Durchsetzbarkeit der Mietzinsforderungen gegenüber der solidarisch mitverpflichteten zweiten Mieterin,

D. \_\_\_\_\_ (vgl. vorne E. 3.1), gesagt, die nicht Vertragspartei der eingereichten Verzichtvereinbarung ist (vgl. Vereinbarung Mietzinsverzicht S. 1 f.) und zu deren Verhältnissen sich die Beschwerdeführenden mit keinem Wort geäußert haben. Damit hat die StRK die im Jahr 2019 fälligen Mietzinsforderungen zu Recht ungeachtet des Forderungsverzichts als einkommenssteuerlich relevante Erträge berücksichtigt.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 17

### **E. 5.3**

Nichts anderes dürfte auch in Bezug auf die in den Jahren 2017 und 2018 entstandenen Mietzinsausfälle in der Höhe von Fr. 13'635.-- bzw. Fr. 9'450.-- für die jeweiligen Steuerjahre gelten, wobei die entsprechenden Veranlagungen ohnehin nicht Gegenstand der vorliegenden Verfahren bilden (vgl. vorne E. 1.2). In Bezug auf das hier strittige Steuerjahr stellen die Mietzinsausstände aus den Jahren 2017 und 2018 Schulden aus vorangehenden Steuerperioden und somit einen Vermögensschaden bzw. privaten Kapitalverlust dar; sie berühren das im Jahr 2019 erzielte Einkommen nicht. Anders als bei selbständiger Erwerbstätigkeit, bei der Kapitalverluste auf dem Geschäftsvermögen grundsätzlich abzugsfähig sind (vgl. Art. 32 Abs. 2 Bst. b StG bzw. Art. 27 Abs. 2 Bst. b DBG) – und zwar auch, soweit sie nicht die massgebliche Steuerperiode, sondern die sieben vorangehenden Geschäftsjahre betreffen (Art. 35 Abs. 1 StG bzw. Art. 31 Abs. 1 DBG) – oder bei der Besteuerung juristischer Personen (vgl. zum Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG; zur Berücksichtigung von Verlusten aus den der Steuerperiode vorangehenden Geschäftsjahren ferner Art. 93 Abs. 1 StG bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG) sind private Kapitalverluste steuerlich unbeachtlich (vgl. BGE 144 II 352, in StE 2018 B 13.4 Nr. 2 und StR 73/2018 S. 704 ff., 707 und RDAF 2018 II S. 497 E. 4.3 [Pra 108/2019 Nr. 37]; Peter Locher, a.a.O., Art. 27 N. 54; Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 16 DBG N. 46b). Ferner stellen die geltend gemachten Mietzinsausstände aus den Jahren 2017 und 2018 (ebenso wie jene aus dem Jahr 2019) weder Gewinnungskosten noch allgemeine Abzüge gemäss Art. 31-39 StG bzw. Art. 26-33a DBG dar und können auch nicht unter die Sozialabzüge subsumiert werden (Art. 40 StG; Art. 35 DBG; vgl. vorne E. 4.1), was die Beschwerdeführenden ohnehin nicht konkret vorbringen. Eine Berücksichtigung der ausgebliebenen Mietzinserträge 2017 und 2018 im Jahr 2019 fällt somit mangels einer gesetzlichen Grundlage ausser Betracht (vgl. angefochtene Entscheide E. 6).

### **E. 6.1**

Zusammenfassend hat die StRK bzw. die Steuerverwaltung den Beschwerdeführenden zu Recht Mietzinserträge in der Höhe von Fr. 18'900.-- angerechnet und die Mietzinsausstände aus den Jahren 2017 bis 2019 unabhängig vom Forderungsverzicht für das hier strittige Jahr 2019 weder

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.04.2022, Nrn. 100.2021.149/150U, Seite 18 als einkommensmindernd noch als abzugsfähig erachtet. Die angefochtenen Entscheide sind auch im Kostenpunkt nicht zu beanstanden. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

### **E. 6.2**

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführen- den kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 und Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu spre- chen (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 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsver- fahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet der Einzelrichter:

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