

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_427/2014

2C\_428/2014

Urteil vom 13. April 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,  
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern.

Gegenstand  
2C\_427/2014  
Kantons- und Gemeindesteuern 2006 und 2007,

2C\_428/2014  
Direkte Bundessteuer 2006 und 2007,

Beschwerde gegen das Urteil des  
Verwaltungsgerichts des Kantons Bern,  
Verwaltungsrechtliche Abteilung, Einzelrichterin,  
vom 11. April 2014.

Sachverhalt:

A.

A. \_\_\_\_\_ besitzt hälftiges Miteigentum an der Liegenschaft X. \_\_\_\_\_ strasse xx in U. \_\_\_\_\_ (Gbbl. Nr. yy), die sie gemeinsam mit der anderen Miteigentümerin bewohnt. In den Jahren 2006 und 2007 wurden an der Liegenschaft Sanierungsarbeiten durchgeführt, deren Kosten A. \_\_\_\_\_ in den Steuererklärungen 2006 und 2007 in Abzug brachte. Dabei handelte es sich im Wesentlichen um die Sanierung des Dachs samt Einbau von drei Dachfenstern.

B.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern anerkannte die Unterhaltskosten betreffend die Dachsanierung nur teilweise, indem sie für die Dachfenster keine Kosten zum Abzug zuließ. Die gegen die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 und 2007 und für die Bundessteuer 2006 und 2007 erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung ab, soweit sie das Einkommen aus Miteigentum betrafen, und reduzierte darüber hinaus den Anteil von A. \_\_\_\_\_ am Einkommen und Vermögen aus dem Miteigentum gemäss den Eigentumsverhältnissen in beiden Steuerjahren auf 50 %.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern bestätigte die Einspracheentscheide am 18. Juni 2013, soweit sie den Anteil des Abzugs aus dem Liegenschaftseinkommen betrafen. Die dagegen

erhobenen Beschwerden wies das Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 11. April 2014 ab, soweit es darauf eintrat, und auferlegte A.\_\_\_\_\_ die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.--.

C.

A.\_\_\_\_\_ erhebt am 7. Mai 2014 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit folgenden Anträgen: Erstens sei ein Anteil von 100 % an den geltend gemachten Kosten der einfachen Gesellschaft inkl. Miteigentum anzuerkennen und entweder die Kürzung beim Miteigentum von 100 % auf 50 % aufzuheben oder der restliche Anteil von 50 % als Beteiligung an der einfachen Gesellschaft anzuerkennen; eventuell sei ein Unterstützungsbeitrag im Umfang von 50 % am Miteigentum anzuerkennen. Zweitens sei festzustellen, dass gesamthaft ein Anteil von 100 % an der einfachen Gesellschaft inkl. Miteigentum ihrem - A.\_\_\_\_\_s - finanziellen Anteil an der einfachen Gesellschaft und damit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche; eventuell sei festzustellen, dass ein Abzug für ihren - A.\_\_\_\_\_s - finanziellen Anteil an der einfachen Gesellschaft in der Höhe von 50 % des Miteigentumsanteils als Unterstützungsabzug zulässig sei. Drittens beantragt A.\_\_\_\_\_, den auferlegten Anteil an den Verfahrenskosten und die auferlegten Kosten für das Expertengutachten aufzuheben.

D.

Das Verwaltungsgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung (diese nur bezüglich der direkten Bundessteuer) beantragen Abweisung der Beschwerde. Die kantonale Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Das angefochtene Urteil wurde von einer kantonal letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen. Es enthält zwei Endentscheide in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, welche unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fallen und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden können (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG, Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.2. Auf die Beschwerde ist einzutreten, soweit damit die Herabsetzung des steuerbaren Einkommens gemäss einem Anteil von 100 % an den geltend gemachten Kosten der einfachen Gesellschaft inkl. Miteigentum beantragt wird.

Hinsichtlich des Eventualantrags auf Gewährung eines Unterstützungsbeitrags im Umfang von 50 % am Miteigentum präzisiert die Beschwerdeführerin, dass sie damit eventualiter einen Unterstützungsabzug als Sozialabzug beantragt. Diesbezüglich ist zwischen der direkten Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern zu differenzieren:

Von der Harmonisierung der direkten Steuern ausgenommen sind die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge; ihre Bestimmung bleibt Sache der Kantone (Art. 129 Abs. 2 zweiter Satz BV; Art. 1 Abs. 3 zweiter Satz StHG). Gemäss Art. 9 Abs. 4 StHG sind die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts vorbehalten. Der kantonale Gesetzgeber behält folglich einen grossen Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung der Sozialabzüge für bedürftige Personen (Urteil 2C\_162/2010 vom 21. Juli 2010 E. 4.1 mit Hinweisen). Der Unterstützungsabzug gemäss Art. 46 Abs. 5 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11) entspringt als nicht harmonisierter Steuerfreibetrag selbständigem kantonalem Recht (Urteil 2C\_813/2011 vom 20. März 2012 E. 5.1-5.3), das vom Bundesgericht nur auf Willkür (Art. 9 BV) hin überprüft werden kann (Art. 95 lit. a BGG).

Eine Begründung, weshalb die bernische Praxis und die darauf gestützte Verweigerung des Unterstützungsabzugs willkürlich sein soll, fehlt in der Beschwerdeschrift, weshalb auf den Eventualantrag, es sei ein Unterstützungsabzug zu gewähren, hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern nicht eingetreten werden kann.

1.3. Feststellungsbegehren sind im bundesgerichtlichen Verfahren zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem Leistungsbegehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303; Urteile 2C\_1138/2013 vom 5. September 2014 E. 1.2; 2C\_264/2011 vom 15. November 2011 E. 1.3). Die vor Bundesgericht gestellten Feststellungsanträge, den Anteil der Beschwerdeführerin an der Liegenschaft auf 100 % festzulegen bzw. sämtliche Unterhaltskosten anzuerkennen, zielen auf eine tiefere Veranlagung ab, was auch mit einem rechtsgestaltenden Urteil erreicht werden kann. Die Beschwerdeschrift enthält keine Ausführungen zu einem darüber hinausgehenden Feststellungsinteresse. Auf die Feststellungsanträge ist nicht einzutreten.

1.4. Der Antrag, die im vorinstanzlichen Verfahren auferlegten Kosten aufzuheben, ist in den materiellen Rechtsbegehren enthalten, so dass dieser Antrag ohne weiteres zulässig ist. Die Auferlegung eines Kostenanteils für das Expertengutachten durch die Steuerrekurskommission kann nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV) geprüft werden. Eine entsprechende qualifizierte Rüge (Art. 106 Abs. 2 BGG) fehlt in der Beschwerde, weshalb auf den Antrag nicht einzutreten ist.

2.

Die vorliegende Sache betrifft die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern. Die Vorinstanz hat die beiden Steuern in einem einzigen Urteil behandelt. Das Bundesgericht eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern als auch die direkte Bundessteuer streitig sind; es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen. Das rechtfertigt sich auch hier. Es geht um den gleichen Sachverhalt und die gleichen Rechtsfragen in einem durch das StHG harmonisierten Bereich (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465, 59 E. 1 S. 60 f.; Urteil 2C\_309/2013 / 2C\_310/2013 vom 18. September 2013 E. 1.2).

## II. Direkte Bundessteuer

3.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. S. 415). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

4.

Die Beschwerdeführerin führt aus, die Steuerverwaltung habe ihr mehrere Jahre lang 100 % der Liegenschaftskosten zum Abzug gewährt. Im Steuerjahr 2006 mit Veranlagung im Mai 2009, als weitere Sanierungen bereits in Auftrag gegeben worden seien, sei erstmals eine Kürzung des Abzugs auf 50 % der Kosten erfolgt, was zu einer finanziell untragbaren Situation für sie - die Beschwerdeführerin - geführt habe.

4.1. Die steuerpflichtige Person darf sich nicht darauf verlassen, dass die Steuerbehörde einen bestimmten Sachverhalt im Folgejahr gleich behandelt. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120; Urteile 2C\_361/2011 / 2C\_364/2011 vom 8. November 2011 E. 3.3; 2A.747/2004 vom 9. Mai 2005 E. 3.2, in: Pra 2006 Nr. 16 S. 119; je mit Hinweisen).

4.2. Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben und damit von Art. 9 BV geltend macht, fehlt es in der Beschwerdeschrift an einer den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG entsprechenden Begründung, weshalb auf diese Rüge nicht einzugehen ist. Dasselbe gilt, soweit die Beschwerdeführerin implizit eine Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV rügt.

5.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe - gestützt auf die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse - das Miteigentum an der Liegenschaft voll zu versteuern, weshalb ihr 100 % der Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen seien. Sie habe stets sämtliche Unterhaltskosten selbst getragen, weil ihre Miteigentümerin dazu finanziell nicht in der Lage sei.

5.1. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ist der Mietwert einer Liegenschaft als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, wenn die Liegenschaft der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung steht. Die Beschwerdeführerin besitzt an der Liegenschaft an der X. \_\_\_\_\_strasse xx in U. \_\_\_\_\_ Miteigentum zur Hälfte und wohnt darin gemeinsam mit der andern Miteigentümerin und den Kindern. Somit haben die beiden Miteigentümerinnen den Eigenmietwert der Liegenschaft je zur Hälfte als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern (Urteil 2A\_508/2001 vom 26.06.2002 E 2.2 = StR 2002 S. 564).

5.2. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG). Der Unterhaltskostenabzug kann als Gewinnungskostenabzug (Art. 25 ff. DBG) nur für jenen Anteil an der Liegenschaft geltend gemacht werden, welcher der steuerpflichtigen Person gehört und von ihr mit dem Eigenmietwert im Einkommen versteuert wird (vgl. bezüglich Schuldzinsenabzug nach Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG Urteil 2A.508/2001 vom 26. Juni 2002 E. 2.1 sowie bezüglich der anteilmässigen Anrechnung der wertvermehrenden Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer Urteil 2C\_647/2013 vom 1. Mai 2014 E. 2.4). Die Vorinstanz hat aufgrund des hälftigen Miteigentums der Beschwerdeführerin an der Liegenschaft den Abzug von 50 % der Unterhaltskosten zu Recht bestätigt.

5.3. Die Beschwerdeführerin führt aus, neben dem Miteigentum bestehe eine einfache Gesellschaft, und beruft sich dabei auf eine Expertenmeinung, wonach jeder Gesellschafter "seinen Anteil an der einfachen Gesellschaft in seiner privaten Steuerklärung zu deklarieren" habe (Hyperlink <http://www.einfache-gesellschaft.ch/steuern> [besucht am 4. März 2015]). Da unter "Anteil" nicht der tatsächlich bezahlte Geldbetrag, sondern die Quote an den Gesamtkosten (im Fall der Beschwerdeführerin also 50 %) zu verstehen ist, findet die Beschwerdeführerin in der Expertenmeinung allerdings keine Stütze.

Dass die Beschwerdeführerin aufgrund des Gesellschaftsvertrags über ihren Anteil von 50 % hinausgehende Kosten trägt, ist steuerlich unbeachtlich. Die gesetzlichen Besteuerungsregeln nach Massgabe der sachenrechtlichen Verhältnisse lassen sich nicht durch privatautonome vertragliche Vereinbarungen abändern. Abziehbar wären die Kosten (gestützt auf Art. 27 Abs. 1 DBG) allenfalls, wenn die Gesellschaft einen kaufmännischen Charakter im Sinn von Art. 18 DBG aufwiese. Auslagen im Rahmen einer einfachen Gesellschaft, die rein privaten Zwecken dient, stellen steuerlich nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar (Art. 34 lit. a DBG).

6.

6.1. Im Eventualstandpunkt beantragt die Beschwerdeführerin für die Übernahme der Kosten der Miteigentümerin einen Unterstützungsabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG (in Kraft bis am 31. Dezember 2013). Nach dieser Bestimmung waren in den Steuerjahren 2006 und 2007 gemäss Art. 7 lit. b der Verordnung vom 4. März 1996 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer (SR 642.119.2 [in der bis am 31. Dezember 2007 gültigen Fassung, AS 2005 1937]) Fr. 6'100.-- abziehbar für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, an deren Unterhalt der Steuerpflichtige mindestens in der Höhe des Abzugs von Fr. 6'100.-- beiträgt.

Beim Zusammenleben der steuerpflichtigen Person mit einer unterstützungsbedürftigen Person ist zu prüfen, ob die Unterstützungsleistung tatsächlich unentgeltlich erfolgt oder ob sie die Entschädigung für die Haushaltführung der steuerpflichtigen Person darstellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2009, N. 56 zu Art. 213 DBG). Nicht als Unterstützung gelten Geldzahlungen an Personen, die im gleichen Haushalt wohnen und dem Steuerpflichtigen eine Gegenleistung (z.B. Haushaltstätigkeit) erbringen (LEUCH /Schlup Guignard, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, N. 46 zu Art. 40 StG/BE mit Hinweisen; Heinz Masshard, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, N. 11 zu Art. 25 DBG).

6.2. Die Beschwerdeführerin argumentiert damit, dass sie mit der Miteigentümerin hinsichtlich der

Liegenschaft eine einfache Gesellschaft bilde. Gemäss Art. 531 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 530 Abs. 1 OR hat jeder Gesellschafter zur Verfolgung des gemeinsamen Zwecks einen Beitrag zu leisten, sei es in Geld, Sachen, Forderungen oder Arbeit. Ohne gegenteilige Vereinbarung haben die Gesellschafter gleiche Beiträge zu leisten, und zwar in der Art und dem Umfang, wie der vereinbarte Zweck es erheischt (Art. 531 Abs. 2 OR).

Die einfache Gesellschaft bezweckt die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Mitteln, nicht die Unterstützung des einen Gesellschafters durch einen andern Gesellschafter. Aus dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Gesellschaftsvertrag ist ersichtlich, dass beide Gesellschafterinnen Leistungen in Form von Geld oder Arbeit zur Verfolgung des Gesellschaftszwecks erbringen. Die (Gegen-) Leistungen der Miteigentümerin führen dazu, dass der Beschwerdeführerin ein Unterstützungsabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG zu verweigern ist. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob die Miteigentümerin überhaupt erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsunfähig ist.

### III. Kantons- und Gemeindesteuern

7.

Die für die kantonalen Steuern massgebenden Bestimmungen entsprechen inhaltlich jenen der direkten Bundessteuer. Das gilt namentlich für die Regelung der Eigenmietwertbesteuerung in Art. 7 Abs. 1 StHG bzw. Art. 25 Abs. 1 lit. b StG/BE sowie für den Abzug der zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG bzw. für den Unterhaltskostenabzug gemäss Art. 36 Abs. 1 StG/BE. Deshalb sind der Beschwerdeführerin auch hinsichtlich der kantonalen Steuern zu Recht nicht 100 %, sondern 50 % der Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen worden.

### IV. Kostenfolgen

8.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C\_427/2014 und 2C\_428/2014 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde wird hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, Einzelrichterin, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. April 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner