



100 17 488

200 17 406

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 3.1.2019 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 11. Dezember 2018

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2009

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) erwarb im Jahr 1994 die Grundstücke E. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ und 2 _____ und liess darauf Mehrfamilienhäuser mit insgesamt 18 Eigentumswohnungen und drei separaten Bastelräumen erstellen. Teil des Bauprojekts war zudem eine Einstellhalle mit 34 Parkplätzen auf Grundstück Nr. 3 _____ (selbständiges Baurecht). Während die meisten Stockwerkeinheiten in den Jahren 1994-1996 und eine weitere im Jahr 2000 verkauft werden konnten, befanden sich am 31. Dezember 2009 zwei Wohnungen, zwei Bastelräume und vier Einstellhallenplätze immer noch im Eigentum des Rekurrenten.

B. Nach einem langwierigen Einspracheverfahren wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), mit Einspracheentscheiden vom 20. November 2012 (Akten Vorinstanz pag. 107-127) für das Steuerjahr 2009 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 553'837.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 563'702.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 2'314'813.-- festgesetzt. Zudem wurden dem Rekurrenten Bussen wegen Nichteinreichens der Steuererklärung von CHF 640.-- (kantonale Steuern) und CHF 680.-- (direkte Bundessteuer) sowie Gebühren von CHF 270.-- auferlegt. Die Steuerverwaltung nahm in den Einspracheentscheiden mehrere Aufrechnungen vor, die in Zusammenhang mit der erwähnten Überbauung standen: Die Steuerverwaltung erachtete verbuchte Rückstellungen von CHF 280'100.-- für noch nicht bezahlte Kosten des Bauprojekts und von CHF 174'231.-- für ausstehende AHV-Beiträge als nicht mehr gerechtfertigt und löste sie erfolgswirksam auf, wobei sie für AHV-Beiträge neu eine Rückstellung von CHF 45'000.-- akzeptierte. Die gleichen Korrekturen nahm die Steuerverwaltung beim Vermögen vor, das sie ausserdem um zusätzliche CHF 170'661.-- erhöhte, weil sie eine als Rückstellung verbuchte Wertberichtigung auf den im Eigentum des Rekurrenten verbliebenen Stockwerkeinheiten als nicht mehr gerechtfertigt beurteilte.

C. Der Rekurrent setzte sich am 17. Dezember 2012 gegen die erwähnten Aufrechnungen sowie gegen die Höhe der ausgesprochenen Bussen mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) zur Wehr (pag. 208-204). Mit Entscheid vom 16. Juni 2015 (RKE 100 2012 620 / 200 2012 508, pag. 279-265) hiess die Steuerrekurskommission den Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer teilweise gut und wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren an die Steuerverwaltung zurück. Die von der Steuerverwaltung ausgefallten Bussen wegen Nichteinreichens der Steuererklärung wurden bestätigt.

D. Mit Schreiben vom 22. April 2016 (pag. 302-301) unterbreitete die Steuerverwaltung dem Rekurrenten eine Berechnung der Steuerfaktoren unter Berücksichtigung des Entscheids der

Steuerrekurskommission vom 16. Juni 2015. Sie stellte in Aussicht, die zunächst nur im Vermögen vorgenommene Auflösung der Wertberichtigung auf den Stockwerkeinheiten nunmehr auch bei der Veranlagung des steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen. Nach mehreren Schriftwechseln, die an der Einschätzung der Steuerverwaltung nichts zu ändern vermocht hatten, wurde der Rekurrent mit als "Rekursentscheid / Beschwerdeentscheid" bezeichneten Verfügungen vom 10. Oktober 2017 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 694'592.-- bei den kantonalen Steuern bzw. CHF 704'457.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 2'284'907.-- reduziert. Nachdem die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 21. Oktober 2017 (pag. 350) vom Rekurrenten informiert worden war, dass die Verfügungen vom 10. Oktober 2017 keine Rechtsmittelbelehrung enthalten hätten, eröffnete sie diese mit Schreiben vom 27. Oktober 2017 (pag. 351) noch einmal, und wies den Rekurrenten darauf hin, dass es sich bei den Verfügungen vom 10. Oktober 2017 um Einspracheentscheide handle, die er innert 30 Tagen bei der Steuerrekurskommission anfechten könne.

E. Gegen die am 27. Oktober 2017 eröffneten Einspracheentscheide vom 10. Oktober 2017 hat der Rekurrent mit Eingabe vom 26. November 2017 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission erhoben. Er beantragt, das steuerbare Einkommen und Vermögen um je CHF 405'000.-- herabzusetzen. Der Rekurrent erachtet die von der Steuerverwaltung aufgelösten Rückstellungen als weiterhin gerechtfertigt. Soweit sie die Wertberichtigung auf den Stockwerkeinheiten in seinem Geschäftsvermögen betreffen, entspreche deren Buchwert per Ende 2009 einem realistisch geschätzten Verkehrswert. Auch die Rückstellungen für noch zu bezahlende Kosten seien seiner Ansicht nach weiterhin geschäftlich begründet.

F. Die Steuerverwaltung hat sich am 13. Februar 2018 vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie führt aus, dass anhand von Vergleichswerten davon ausgegangen werden könne, dass der Verkehrswert der Stockwerkeinheiten eine Auflösung der darauf vorgenommenen Rückstellungen gebiete. Auch sei es dem Rekurrenten nicht gelungen, die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen für noch nicht bezahlte Kosten nachzuweisen.

G. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 17. März 2018 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinen bisherigen Ausführungen festgehalten.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

1.1 Für die Frage, inwieweit auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe eingetreten werden kann, ist zu klären, wie sich der Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 100 2012 620 / 200 12 508 vom 16. Juni 2016, der die gleichen Steuerarten und das gleiche Steuerjahr betroffen hat, auf die vorliegend zu beurteilenden Rechtsmittel auswirkt. Ziff. 1 und 2 des Dispositivs des genannten Entscheids lauten wie folgt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2009 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten gehen zurück an die Steuerverwaltung zur Neufestlegung des steuerbaren Einkommens und Vermögens sowie zur Neuberechnung der interkommunalen Steuerteilung im Sinn der Erwägungen. Die Busse wegen Nichteinreichens der Steuererklärung wird bestätigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten gehen zurück an die Steuerverwaltung zur Neufestlegung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen. Die Busse wegen Nichteinreichens der Steuererklärung wird bestätigt.

1.2 Anders als noch im ersten Rechtsgang stellt der Rekurrent im vorliegenden Verfahren keine Rechtsbegehren betreffend die von der Steuerverwaltung ausgesprochenen Bussen wegen Nichteinreichens der Steuererklärung. Dies wäre auch gar nicht möglich gewesen, denn mit der Bestätigung der Bussen hat die Steuerrekurskommission am 16. Juni 2015 über ein selbstständig beurteilbares Rechtsbegehren verbindlich entschieden und insoweit einen selbstständig anfechtbaren Teilentscheid gefällt (vgl. zum Ganzen den Grundsatzentscheid VGE 100 2014 7/8 vom 7.11.2016, in BVR 2017, S. 205 ff., namentlich Zusammenfassung in E. 4). Die Bussen sind in Rechtskraft erwachsen, weil gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 16. Juni 2015 kein Rechtsmittel ergriffen worden ist.

1.3 In der Hauptsache wies die Steuerrekurskommission am 16. Juni 2015 die Angelegenheit hingegen zur Neufestlegung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwä-

gungen an die Steuerverwaltung zurück. Solche Rückweisungsentscheide stellen grundsätzlich Zwischenentscheide im Sinn von Art. 61 VRPG dar. Dies gilt selbst dann, wenn einzelne Teilaspekte von der Steuerrekurskommission verbindlich entschieden worden sind (vgl. den bereits zitierten VGE 100 2014 7/8 vom 7.11.2016; E. 1.4 und 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 32 f. zu Art. 143 DBG). Zwischenentscheide sind, soweit sie nicht die Zuständigkeit, den Ausstand oder die Ablehnung betreffen (Art. 61 Abs. 2 VRPG), nur unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 3 VRPG selbstständig beim Verwaltungsgericht anfechtbar und können gemäss Art. 61 Abs. 4 VRPG in jedem Fall auch erst mittels Beschwerde gegen den Endentscheid angefochten werden. Anders sieht es aus, wenn die Rückweisung lediglich zur rechnerischen Umsetzung des von der Steuerrekurskommission Angeordneten erfolgt und der Steuerverwaltung kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt. In solchen Fällen handelt es sich um (materielle) Endentscheide, die in Rechtskraft erwachsen, wenn sie nicht an die obere Instanz weitergezogen werden (VGE 100 2014 7/8 vom 7.11.2016, N. 1.4 mit Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Vorliegend regelte die Steuerrekurskommission im Entscheid vom 16. Juni 2015 zwar einige Teilaspekte verbindlich (siehe E. 6 hiernach), der Steuerverwaltung verblieb indes bei der Neufestsetzung der Steuerfaktoren ein beträchtlicher Spielraum. Demnach ist in Bezug auf die strittigen Rückstellungen lediglich ein Zwischenentscheid ergangen, weshalb auf die mit Rekurs- und Beschwerdeeingabe vom 26. November 2017 gestellten Rechtsbegehren einzutreten ist.

1.4 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Der Rekurrent beantragt, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen infolge aufgelöster Rückstellungen im Umfang von CHF 405'761.-- rückgängig zu machen seien. Dieser Betrag setzt sich nach Darstellung des Rekurrenten wie folgt zusammen (Rekursschreiben, Ziff. III):

1.	Rückstellung auf nicht verkauften Stockwerkeinheiten	170'661
	abzüglich 10 % AHV-Beiträge	-17'000
		153'661
2.	Rückstellung für noch nicht bezahlte Kosten	280'100
	abzüglich 10 % AHV-Beiträge	-28'000
		252'100
Total		405'761

3. Wie vorstehend ausgeführt, tritt die Steuerrekurskommission auf die im zweiten Rechtsgang gestellten Begehren ein, obwohl sie bereits in der gleichen Sache entschieden hat. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Steuerrekurskommission vorliegend alle Aspekte des Sachverhalts neu beurteilt. Soweit sie im Entscheid vom 16. Juni 2015 verbindliche Feststellungen getroffen hat, ist die Steuerrekurskommission an ihre damaligen Erwägungen gebunden, sofern nicht durch zulässigerweise in das Verfahren eingebrachte neue Tatsachen oder Beweismittel ein veränderter Sachverhalt vorliegt oder in der Zwischenzeit eine Rechts- oder Praxisänderung erfolgt ist (Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 22 zu Art. 143 DBG).

4. In Bezug auf die Wertberichtigung von CHF 170'661.-- auf nicht verkauften Stockwerkeinheiten hat die Steuerrekurskommission im Entscheid vom 16. Juni 2015 erklärt, dass nicht ersichtlich sei, aus welchen Gründen die Wertberichtigung im Jahr 2009 aufgelöst werden soll und hat die Steuerverwaltung angehalten, die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen vorzunehmen und nach Anhörung des Rekurrenten neu zu entscheiden (E. 3). Somit hat sich die Steuerrekurskommission zur Wertberichtigung auf den Stockwerkeinheiten im Eigentum des Rekurrenten noch nicht verbindlich geäußert, weshalb diese Frage im Folgenden umfassend überprüft wird.

4.1 Laut Art. 34 Abs. 1 StG können selbstständig Erwerbstätige Rückstellungen und Wertberichtigungen zu Lasten der Erfolgsrechnung vornehmen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Bst. a), für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Bst. b), für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Bst. c) sowie für andere gesetzliche Verpflichtungen (Bst. d). Der Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 DBG lautet praktisch gleich, erwähnt jedoch keine Wertberichtigungen und keine anderen gesetzlichen Verpflichtungen. Es ist indes unbestritten, dass Wertberichtigungen auf Umlaufvermögen auch bei der direkten Bundessteuer zu den Rückstellungen gehören (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 13 und 5 zu Art. 29 DBG).

4.2 Rückstellungen und Wertberichtigungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie geschäftsmässig nicht mehr begründet sind (Art. 34 Abs. 3 StG; Art. 29 Abs. 2 DBG). Dies bedeutet, dass eine Rückstellung aufgelöst werden muss, sobald die konkrete Höhe des Verlusts, für den sie gebildet worden ist, bekannt ist. Ebenso ist eine Rückstellung aufzulösen, wenn feststeht, dass keine Vermögenseinbusse realisiert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 22 zu Art. 29 DBG; Reich/Züger/Betschart in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 45 zu Art. 29 DBG). Die Beweislast dafür, dass eine Rückstellung (weiterhin) geschäftsmässig be-

gründet ist, trägt die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 7 zu Art. 29 DBG; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., N. 14 zu Art. 29 DBG). Die Steuerbehörden sind berechtigt (aber nicht verpflichtet), die Begründetheit von Rückstellungen und Wertberichtigungen in jeder Steuerperiode zu überprüfen. Somit schliesst die steuerliche Anerkennung einer Rückstellung eine spätere Neu Beurteilung nicht aus (Reich/Züger/Betschart, a.a.O., N. 46 zu Art. 29 DBG).

5. In Bezug auf die hier zu beurteilende Wertberichtigung auf nicht verkauften Stockwerkeinheiten ergibt sich aus den Ausführungen des Rekurrenten, dass die Herstellungskosten (inkl. Landkosten) der per Ende 1996 noch nicht verkauften Stockwerkeinheiten und Einstellhallenplätzen insgesamt CHF 1'457'496.-- betragen hatten, wobei dieser Wert kalkulatorisch anhand der Wertquoten (WQ) bzw. Anzahl Einstellhallenplätze (EHP) bestimmt wurde. Weil offenbar ein Verkauf zu kostendeckenden Preisen bis Ende 1996 nicht möglich gewesen war, nahm der Rekurrent in der Steuerperiode 1997/1998 (Bemessungsperiode 1995/1996) auf den Herstellungskosten eine Rückstellung von total CHF 202'271.-- vor (pag. 312). Im Jahr 2000 verkaufte der Rekurrent die Stockwerkeinheit Nr. 1-1_____ (WQ 105/1000) und einen Einstellhallenplatz für zusammen CHF 445'000.--. Buchhalterisch setzte der Rekurrent diesen Verkauf so um, dass er zum einen die aktivierten Herstellungskosten um CHF 476'610.-- reduzierte (CHF 446'610.-- für die Wohnung Nr. 1-1_____ und CHF 30'000.-- für den Einstellhallenplatz) und zum anderen Rückstellungen von CHF 31'610.-- (= Differenz zwischen deaktivierten Herstellungskosten und Erlös) auflöste, wodurch aus dem Verkauf im Jahr 2000 weder ein Gewinn noch ein Verlust resultierte (vgl. Beilagen 1 und 2 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 19.2.2013, pag. 240-234). In den folgenden Steuerperioden 2001 bis 2008 blieben diese Bilanzpositionen unverändert:

	Herstellungskosten	Rückstellungen	Buchwert
Ursprünglich (1997/1998)	1'457'496	202'271	1'255'225
Verkauf im Jahr 2000	-476'610	-31'610	-445'000
Veranlagungen 2001-2008	980'886	170'661	810'225

5.1 Vorab ist zu berücksichtigen, dass Wertberichtigungen auf Umlaufvermögen typischerweise Waren, Halb- und Fertigfabrikate oder Wertschriften betreffen. Berufsmässige Liegenschaftshändler bilanzieren jedoch die zum Verkauf bestimmten Immobilien ebenfalls im Umlaufvermögen (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Band I, 2009, S. 167 f.). Der Rekurrent wird von der Steuerverwaltung als Liegenschaftshändler im Rahmen einer selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit anerkannt (Vernehmlassung vom 19.2.2013, pag. 248). Demnach war die Bildung von Wertberichtigungen auf nicht verkauften Stockwerkeinheiten zulässig. Daraus folgt indes auch, dass der Rekurrent grundsätzlich gehalten ist, in jeder Steu-

erperiode nachzuweisen, dass die Wertberechtigungen weiterhin geschäftsmässig begründet sind.

5.2 Es lässt sich anhand der vorhandenen Unterlagen nicht nachvollziehen, aufgrund welcher Überlegungen oder Berechnungen die hier zu beurteilenden Wertberichtigungen per Ende 1996 verbucht und von der Steuerverwaltung akzeptiert worden sind. Immerhin resultierte aus dem im Jahr 2000 realisierten Verkauf einer Wohnung mitsamt Einstellhallenplatz für CHF 445'000.-- gemessen an den anteilmässigen ursprünglichen Herstellungskosten von CHF 476'610.-- ein Verlust von CHF 31'610.--, woraus sich ergibt, dass eine Wertberichtigung zu jenem Zeitpunkt geschäftsmässig begründet gewesen ist. Der Rekurrent war denn auch in der Lage, den realisierten Verlust durch eine entsprechende Auflösung der Wertberichtigung auszugleichen. Hierzu ist jedoch festzuhalten, dass der Rekurrent die Wertberichtigung zu Unrecht nur um die Differenz zwischen Herstellkosten und Erlös reduziert hat. Aus dem in E. 4.2 hiavor Gesagten ergibt sich, dass der Rekurrent verpflichtet gewesen wäre, die gesamte auf die verkauften Objekte entfallene Wertberichtigung auszugleichen:

	Haus A/B (Nr. 2.)	Haus C (Nr. 1.)	Einstellhalle	Total
Ursprüngliche Wertberichtigung	55'996	121'275	25'000	202'271
Einheiten (WQ/EHP)	98	217	5	---
Wertberichtigung pro Einheit	571	559	5'000	---
Verkaufte Einheiten 2000	0	105	1	---
Aufzulösende Wertberichtigung	0	58'681	5'000	63'681
Tatsächlich aufgelöst	0	-26'610	-5'000	-31'610
Nicht verbuchter Gewinn	0	32'071	0	32'071

Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn man den im Jahr 2000 erzielten Erlös von CHF 445'000.-- mit dem damaligen Buchwert der verkauften Wohnung inkl. Einstellhallenplatz von CHF 412'929.-- (anteilige Herstellungskosten CHF 476'610.-- minus anteilige Wertberichtigung CHF 63'681) vergleicht. Im Ergebnis verwendete der Rekurrent den im Jahr 2000 erzielten Gewinn von CHF 32'071.-- dazu, die Wertberichtigung auf den verbleibenden Stockwerkeinheiten zu erhöhen (die Wertberichtigung pro 1/1000 Wertquote stieg im Haus C dadurch von CHF 559.-- auf CHF 849.--). Somit ist die vom Rekurrenten auf den nicht verkauften Stockwerkeinheiten gebildete Wertberichtigung zumindest im Umfang von CHF 32'071.-- aufzulösen (aus Praktikabilitätsgründen erfolgt die steuerliche Aufrechnung in der Steuerperiode, in der die Unbegründetheit einer Rückstellung entdeckt wird, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 22 zu Art. 29 DBG).

5.3 Eine andere Frage ist hingegen, ob die völlige Auflösung der Wertberichtigung pro 2009 gerechtfertigt ist, wie sie die Steuerverwaltung vorgenommen hat. Zwar handelt es sich bei den nicht verkauften Stockwerkeinheiten zumindest ursprünglich um Aktiven des Umlaufvermögens. Angesichts der langen Haltedauer ist fraglich, ob nicht eine Beurteilung wie bei Immobilien des Anlagevermögens angezeigt wäre. Gemäss im Internet publizierter Praxis der Steuerverwaltung liegen "bei überbauten Liegenschaften des Umlaufvermögens, die längere Zeit nicht verkauft werden können und an Dritte vermietet sind, in Bezug auf den nutzungs- und altersbedingten Wertverlust Verhältnisse vor, die mit denjenigen von Anlagevermögen vergleichbar sind. Aus diesem Grund werden in der Praxis Abschreibungen auf solchen Liegenschaften unter den gleichen Voraussetzungen steuerlich anerkannt, wie sie für Kapitalanlageliegenschaften gelten" (<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Einkommens- und Vermögenssteuern / Artikel 34 StG / Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Liegenschaften"). Diese Voraussetzungen sind vorliegend gegeben. Der Rekurrent macht denn auch geltend, dass die strittigen Objekte per Ende 2009 einen geringeren Buchwert aufweisen würden, wenn er sie von Beginn an mit 2 % vom Buchwert abgeschrieben hätte (die Hälfte des für Wohngebäude in Art. 4 Abs. 1 der Abschreibungsverordnung vom 18. Oktober 2000 [AbV; BSG 661.312.59] vorgesehenen Satzes von 4 %, weil Land- und Gebäudewert nicht getrennt ausgewiesen sind).

5.4 Gegen diese Überlegungen wendet die Steuerverwaltung ein, dass es aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips nicht angehe, (vorübergehende) Wertberichtigungen nachträglich in (definitive) Abschreibungen umzudeuten. Das Massgeblichkeitsprinzip besagt, dass der buchhalterisch ausgewiesene Gewinn grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend ist (vgl. Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, N. 8 ff. zu Art. 58 DBG). Das Massgeblichkeitsprinzip gilt auch für nicht buchführungspflichtige selbstständig Erwerbende, sofern sie – wie der Rekurrent – freiwillig Buch führen. Im vorliegenden Fall kann mit dem Verweis auf die Massgeblichkeit der Handelsbilanz indes nichts Entscheidendes zugunsten des Standpunkts der Steuerverwaltung abgeleitet werden. Denn gemäss handelsrechtlichen Vorschriften muss eine nicht mehr gerechtfertigte Wertberichtigung nicht rückgängig gemacht werden, sondern kann stehen gelassen werden, was zur Bildung von stillen Reserven führt (HWP, a.a.O., S. 232; unverändert nach neuem Rechnungslegungsrecht: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 22 zu Art. 29 DBG). Zudem wäre es mit dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip nicht zu vereinbaren, die Aufwertung einer Liegenschaft auf den Anschaffungswert zu erzwingen, deren Buchwert ursprünglich mittels Wertberichtigung reduziert worden war, wenn diese Wertberichtigung während mehr als eines Jahrzehnts nicht in Frage gestellt worden ist. Selbst wenn der ursprüngliche Grund für die Wertberichtigung mittlerweile weggefallen sein

sollte, darf der in der Zwischenzeit eingetretene nutzungs- und alterungsbedingte Wertverlust nicht unberücksichtigt bleiben (vgl. HWP, a.a.O., S. 202).

5.5 Diese Ausführungen ändern allerdings nichts daran, dass in der Steuerbilanz geschäftsmässig nicht mehr benötigte Rückstellungen und damit auch Wertberichtigungen erfolgswirksam aufzulösen sind (siehe E. 4.2 hiavor). Es handelt sich hierbei um eine steuerliche Korrektornorm, die ein Abweichen von der Handelsbilanz und damit eine Ausnahme vom Massgeblichkeitsprinzip statuiert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 58 DBG). Wie erwähnt, obliegt es dem Rekurrenten, die geschäftsmässige Begründetheit der Wertberichtigung nachzuweisen. An einen solchen Nachweis kann bei Liegenschaften jedoch kein allzu strenger Massstab angelegt werden, ist doch der Verkehrswert von Immobilien viel schwieriger zu quantifizieren als beispielsweise der Wert eines Warenlagers. Der Rekurrent hat zum einen mit Recht darauf hingewiesen, dass die Praxis der Steuerverwaltung die Berücksichtigung von nutzungs- und alterungsbedingten Werteinbussen auch bei Immobilien im Umlaufvermögen zulässt. Daraus ist zu schliessen, dass bei der Auflösung einer vor Jahren verbuchten und in dieser Zeit ohne weiteres steuerlich akzeptierten Wertberichtigung die in der Zwischenzeit eingetretene übliche Wertverminderung berücksichtigt werden müsste (natürlich nur, wenn – wie hier – keine ordentlichen Abschreibungen vorgenommen worden sind). Zum anderen hat der Rekurrent basierend auf einem Mietertrag von CHF 44'040.-- (gemäss Erfolgsrechnung, pag. 19) und einem Zinssatz von 5.45 % (entsprechend einem Beispiel aus dem Standardwerk von Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, 2009, S. 103) einen Ertragswert von CHF 808'000.-- errechnet. Der (angepasste) Buchwert der Stockwerkeinheiten und Einstellhallenplätze beläuft sich auf rund CHF 842'000.-- (E. 5 und 5.2 hiavor). Auch wenn bezüglich Mietzinsen und Kapitalisierungssatz andere Annahmen getroffen werden könnten, wie die Steuerverwaltung vorbringt, erscheint das Ergebnis zumindest nicht unplausibel. Ähnliche Vorbehalte, wie sie die Steuerverwaltung gegen die Berechnung des Ertragswerts vorbringt, liessen sich im Übrigen auch gegen ein vom Rekurrenten auf eigene Kosten erstelltes Verkehrswertgutachten machen, das ebenfalls eine Ertragswertkomponente enthalten würde. Im Ergebnis erachtet es die Steuerrekurskommission als sachgerecht, die (verbleibende) Wertberichtigung auf den nicht verkauften Stockwerkeinheiten und Einstellhallenplätzen bei der Veranlagung 2009 nicht aufzulösen, auch unter Berücksichtigung der folgenden Erwägung.

5.6 Bei der Veranlagung des Steuerjahrs 2014 wird sich die Situation grundlegend anders präsentieren. Der Rekurrent hat nämlich per 5. Juni 2014 (Grundbucheintrag) eine Eigentumswohnung mit zusätzlichem Bastelraum sowie einen Einstellhallenplatz (GbbI. Nr. 1-3_____, 1-10_____ und 3-19_____) für insgesamt CHF 600'000.-- verkauft. Dieser Verkauf hat in der Buchführung des Rekurrenten zum einen zur Folge, dass die gesamte auf die verkauften

Einheiten entfallende Wertberichtigung nach der in E. 5.2 hiervoor angewandten Methode aufzulösen ist. Zum anderen wird anhand des tatsächlich erzielten Verkaufspreises auch die Berechtigung der Wertberichtigung auf den letzten noch unverkauften Objekten zu beurteilen und diese gegebenenfalls aufzulösen sein. In diesem Zusammenhang könnte sich die Frage stellen, ob der Rekurrent überhaupt noch einer selbstständigen (Neben)erwerbstätigkeit als Liegenschaftshändler nachgeht oder ob er sich mittlerweile auf die private Vermögensverwaltung beschränkt. Letzteres hätte eine Überführung der Objekte vom Geschäfts- ins Privatvermögen und damit die Besteuerung der stillen Reserven zur Folge, allenfalls zum privilegierten Steuersatz gemäss Art. 43a StG und Art. 37b DBG.

6. Die zweite vom Rekurrenten angefochtene Aufrechnung von CHF 280'100.-- betrifft Rückstellungen, die gemäss seinen Angaben für Kosten bestimmt sind, die erst beim Verkauf aller Stockwerkeinheiten und Einstellhallenplätzen anfallen würden. Anders als bei den hiervoor abgehandelten Wertberichtigungen hat sich die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 16. Juni 2015 verbindlich zu den Rückstellungen für noch nicht bezahlte Kosten geäussert (E. 2.5). Sie hat dabei weder den angeblich noch ausstehenden "Einkaufsbetrag C. _____ weg" von CHF 187'000.-- noch Forderungen der B. _____ Malerei AG in der Höhe von CHF 93'100.-- als nachgewiesen betrachtet. Nach dem in E. 3 hiervoor Ausgeführten wäre auf dieses Ergebnis nur dann zurückzukommen, wenn der Rekurrent neue Tatsachen oder Beweismittel vorlegen würde. Dies ist jedoch nicht der Fall, vielmehr beschränkt sich der Rekurrent in Bezug auf die Rückstellungen für noch nicht bezahlte Kosten im Wesentlichen auf eine Wiederholung des bereits im ersten Rechtsgang Vorgebrachten. Es ist nach wie vor nicht ersichtlich, dass die Rückstellungen von CHF 280'100.-- per Ende 2009 geschäftsmässig begründet gewesen wären. Die entsprechende Aufrechnung der Steuerverwaltung ist zu bestätigen.

7. Zusammenfassend wirken sich die vorstehenden Erwägungen wie folgt auf den steuerbaren Erfolg und das steuerbare Eigenkapital aus:

	Erfolg	Eigenkapital
Einspracheentscheid vom 10.10.2017	580'615	514'774
Wertberichtigung grundsätzlich anerkannt (E. 5.5)	-170'661	-170'661
Auflösung Rückstellung AHV-Beiträge (10 %)	17'000	17'000
Korrektur Wertberichtigung Verkauf 2000 (E. 5.2)	32'071	32'071
Bildung Rückstellung AHV-Beiträge (10 %)	-3'200	-3'200
Total	455'825	389'984

Im Vergleich zu den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 10. Oktober 2017 sind sowohl der steuerbare Erfolg als auch das steuerbare Eigenkapital um CHF 124'790.-- zu reduzieren,

was zu einer teilweisen Gutheissung von Rekurs und Beschwerde führt. Die Sache ist zur Umsetzung dieser Anpassungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend obsiegt der Rekurrent zu 30 % (gemessen an der beantragten Reduktion der Steuerfaktoren von CHF 405'700.--). Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'000.-- werden dem Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 1'400.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2009 wird teilweise gutgeheissen. Der steuerbare Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird auf CHF 455'825.-- und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 389'984.-- festgesetzt. Die Akten gehen zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen sowie zur Neuvornahme der Steuerausscheidung zwischen den Gemeinden zurück an die Steuerverwaltung.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2009 wird teilweise gutgeheissen und der steuerbare Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 455'825.-- festgesetzt. Die Akten gehen zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden dem Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 1'400.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:
- A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde D. _____
 - Gemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann