



100 18 44
200 18 39
Gemeinde: D. _____
ZPV-Nr.: 15'892'318
Eröffnung: 14.3.2019 PKA/AMO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. März 2019

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Fankhauser und Lüthi sowie Mosimann als
Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____, Notar und dipl. Steuerexperte

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2015

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. In ihrer Steuererklärung pro 2015 vom 13. November 2016 (pag. 93 der Akten der Steuerverwaltung [nachfolgend: Akten StV]) deklarierten B._____ und A._____ (Rekurrenten) für ihr Grundstück F._____ Gbbl. Nr. _____ (E._____Rain) Unterhaltskosten von CHF 213'552.-- (pag. 82 Akten StV). Dazu forderte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), mit Schreiben vom 24. November 2016 (pag. 94 Akten StV) entsprechende Unterlagen ein. Solche wurden mit vier E-Mails vom 4. Dezember 2016 (pag. 102, 129, 141 und 145 Akten StV) eingereicht.

B. Mit definitiven Veranlagungen pro 2015 vom 7. Februar 2017 (pag. 151 Akten StV) wich die Steuerverwaltung in verschiedenen Punkten von der Deklaration der Rekurrenten ab. Insbesondere liess sie von den vorne erwähnten Unterhaltskosten CHF 184'374.-- nicht zum Abzug zu (pag. 150 und 147 Akten StV). In der Begründung führte sie dazu aus, dass Teilrechnungen nur abziehbar seien, sofern in den Rechnungen die Arbeiten klar abgegrenzt und dazu detaillierte Angaben gemacht würden.

C. Mit Schreiben vom 1. März 2017 erhoben die Rekurrenten gegen die definitiven Veranlagungen Einsprache (pag. 157 Akten StV). Insbesondere waren sie mit der Nichtanerkennung der Unterhaltskosten im Umfang von CHF 182'520.-- nicht einverstanden. Mit Vorbescheid vom 21. September 2017 (pag. 165 Akten StV) teilte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit, dass die Einsprache teilweise gutgeheissen werde. Die Teilrechnungen von insgesamt CHF 182'520.-- würden jedoch als Akontorechnungen gewertet und seien deshalb nicht abziehbar. Mit E-Mails vom 17. Oktober 2017 (pag. 186 Akten StV) und 8. November 2017 (pag. 205 Akten StV) reichten die Rekurrenten weitere Unterlagen und insbesondere eine Fotodokumentation ein.

D. Mit Entscheiden vom 10. Januar 2018 (pag. 215 Akten StV) hiess die Steuerverwaltung die Einsprache – wie angekündigt – teilweise gut. Bei den kantonalen Steuern wurde das steuerbare Einkommen auf CHF 125'800.-- und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 146'800.-- festgesetzt. Das Vermögen wurde mit CHF 300'000.-- taxiert. Zur Begründung führte sie aus, dass die Rechnungen der G._____ AG und der H._____ AG (über insgesamt CHF 182'520.--) trotz der neu eingereichten Unterlagen weiterhin als Akontorechnungen gewertet würden.

E. Am 5. Februar 2018 haben die Rekurrenten, vertreten durch C._____, Notar und dipl. Steuerexperte (Vertreter), dagegen Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission

des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben (pag. 64 der Akten der Steuerrekurskommission [nachfolgend: Akten StRK]). Sie stellen folgenden Antrag:

Die in der Steuerperiode 2015 geltend gemachten fünf Teilrechnungen der G. _____ AG vom 18. Dezember 2015 über total CHF 167'400.-- für die Komplettsanierung des Daches am E. _____ Rain seien vollumfänglich zu berücksichtigen und vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen.

Der Vertreter begründet den Antrag damit, dass die Rekurrenten das Mehrfamilienhaus am E. _____ Rain im Jahr 2014 übernommen hätten. Als Bauherren, vertreten durch die I. _____ AG, hätten sie am 22. Juli 2015 einen Werkvertrag zur Sanierung des Steildaches abgeschlossen. Das Ziel sei gewesen, die Dachdeckerarbeiten noch im selben Jahr abzuschliessen, was auch erreicht worden sei. Die ursprünglich den Anforderungen an Teilrechnungen nicht genügenden Rechnungen seien vom Werkersteller ergänzt und von den Rekurrenten im Einspracheverfahren eingereicht worden. Die abschliessende Rechnung der G. _____ AG sei am 3. Februar 2016 ausgestellt worden. Diese weise explizit darauf hin, dass die Arbeiten zwischen dem 24. August 2015 und dem 18. Dezember 2015 ausgeführt worden seien. Schliesslich hält der Vertreter fest, dass Kosten für Dachsanierungen zweifellos abzugsfähige Unterhaltskosten darstellen würden.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 5. Mai 2018 (pag. 71 Akten StRK) beantragt die Steuerverwaltung, Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. In der Begründung führt sie aus, dass gemäss den gesetzlichen Grundlagen Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten abziehbar seien, für welche in der Bemessungsperiode Rechnung gestellt worden sei. Vorliegend würden bei den Forderungen der G. _____ AG weder Skonto noch Rabatte gewährt. Auch seien die Beträge gerundet. Erst mit der Schlussabrechnung vom 3. Februar 2016 seien die Teilzahlungen angerechnet und die Restforderung von CHF 10'639.15 in Rechnung gestellt worden. Somit würde es sich bei den Teilrechnungen der G. _____ AG um Akontorechnungen handeln.

G. Dazu hat der Vertreter mit Schreiben vom 4. April 2018 Stellung genommen. Er bemängelt sinngemäss, dass sich die Steuerverwaltung nur auf die ursprünglichen Teilrechnungen der G. _____ AG abstütze und nicht auf die nachgereichten präzisierten Teilrechnungen. Der Vertreter führt weiter aus, dass vorliegend zusammen mit der letzten Teilrechnung sämtliche Arbeiten abgeschlossen worden seien. Gemäss Werkvertrag hätten auch alle Arbeiten im Jahr 2015 erfolgen müssen. Schliesslich habe die Steuerverwaltung die Kosten aus der Regierechnung vom 9. Oktober 2015 als abzugsfähige Unterhaltskosten akzeptiert. Dies obwohl auch

diese – zusammen mit den Teilrechnungen – in der Schlussrechnung vom 3. Februar 2016 abgezogen worden sei. Dies sei widersprüchlich.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

I. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, sofern entscheidrelevant, in den nachfolgenden 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. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

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. Vorliegend ist umstritten (vgl. Bst. E), ob die folgenden Beträge im Steuerjahr 2015 als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden können:

Rechnungsdatum	Betrag CHF	pag. Akten StV
08.09.2015	16'200	118
09.10.2015	32'400	120
21.10.2015	27'000	122
10.11.2015	43'200	124
23.11.2015	48'600	126
Total	167'400	

3. Bei Grundstücken im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG bzw. Art. 34 Bst. d DBG). Auf kantonaler Ebene wird Art. 36 StG in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) konkretisiert. Auf Bundesebene werden die abziehbaren Grundstückskosten in der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; LKV; SR 642.116), der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (VMRE; SR 642.116.1) und der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; LKV-ESTV; SR 642.116.2) näher umschrieben. Nebst diesen Verordnungen ist auch das von der Steuerverwaltung des Kantons Bern herausgegebene Merkblatt 5 (MB 5) zu beachten (einsehbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>), Rubriken Dokumente / Publikationen / Merkblätter / Einkommens- und Vermögenssteuern / Steuerjahr / Merkblatt 5"). Dieses Merkblatt enthält namentlich einen Ausscheidungskatalog zur Abgrenzung der abzugsberechtigten Unterhaltskosten von den beim Einkommen nicht abzugsfähigen Anlagekosten. Weil die im MB 5 enthaltenen Richtlinien nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts und der Steuerrekurskommission taugliche und sachliche Abgrenzungshilfen darstellen, werden sie auch von den Gerichten angewandt (statt vieler: VGE 20858 vom 26.4.2000, in NStP 2000 S. 53 ff. E. 2a).

3.1 Bei den kantonalen Steuern werden die Kosten für Liegenschaftsunterhalt in der Bemessungsperiode zum Abzug zugelassen, in der sie in Rechnung gestellt worden sind (Art. 4 Abs. 1 VUBV). Bezüglich der direkten Bundessteuer existiert keine entsprechende Vorgabe, weshalb ebenfalls auf das Datum der Rechnungsstellung abgestellt werden kann (VGE 100 2013 240 vom 7.11.2014, E. 3.1; bestätigt in VGE 100 2015 30 vom 16.8.2016, E. 4.3).

3.2 Als Rechnung im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV gelten neben Schlussabrechnungen auch Teilrechnungen, sofern sie sich auf abgeschlossene und klar abgrenzbare Arbeiten und Materialien beziehen und diese detailliert umschreiben (vgl. Wegleitung 2015 zum Ausfüllen der Steuererklärung, Formular 7, S. 47, einsehbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>, Rubrik Dokumente / Publikationen / Wegleitungen"). Demgegenüber gelten Beträge, die mittels sogenannten Akontorechnungen eingefordert werden, nicht als Rechnung im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV. Entsprechende Zahlungen können erst mit der Schlussabrechnung abgezogen werden

(VGE 100 2013 240 vom 7.11.2014, E. 3.2 mit Verweis auf Leuch/Schlup Guignard in: Praxis-kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 6 zu Art. 36 StG).

3.3 Ob abzugsberechtigte Teilrechnungen vorliegen, beurteilen die bernischen Steuerbehörden in erster Linie gestützt auf Form und Inhalt der Rechnungen. Enthalten diese detaillierte Umschreibungen der erbrachten Leistungen, stellt dies ein starkes Indiz für in sich abgeschlossene Arbeitsetappen dar. Werden die erbrachten Leistungen hingegen nur pauschal wiedergegeben, schliessen die Steuerbehörden auf das Vorliegen von nicht abziehbaren Akontorechnungen. Letztere dienen vorab der Liquiditätssicherung der Unternehmen und unterscheiden sich von Teilrechnungen zudem dadurch, dass sie auf runde Beträge lauten und keine der üblichen Abzüge (Rabatte, Skonti) gewähren (VGE 100 2013 240 vom 7.11.2014, E. 3.3; bestätigt in VGE 100 2015 30 vom 16.8.2016, E. 4.3).

3.4 Hauptgrund für das Abstellen auf Schluss- oder Teilrechnungen mit detaillierter Umschreibung der geleisteten Arbeiten ist die Notwendigkeit, die in Rechnung gestellten Beträge im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung in werterhaltende und wertvermehrnde Arbeiten unterteilen zu können. Zudem wird so eine rechtsgleiche und im Massenverfahren praktikable Beurteilung des Sachverhalts ermöglicht und Missbräuche (durch doppelt geltend gemachte Abzüge der gleichen Arbeiten mit der Akonto- und der Schlussrechnung) werden erschwert (VGE 100 2013 240 vom 7.11.2014, E. 3.4).

4. Mit Werkvertrag vom 22. Juli 2015 (pag. 60 Akten StRK) haben die Rekurrenten als Bauherren der G._____ AG als Unternehmer Spengler- und Bedachungsarbeiten übertragen. Gemäss Art. 4 des Vertrags sind die Arbeiten ab 1. September 2015 bis maximal 30. November 2015 zu erfüllen (pag. 58 Akten StRK). Unter Art. 7 wurden Beträge von brutto CHF 117'773.85 (Spenglerarbeiten: CHF 37'268.35, Dachdeckerarbeiten Hauptdach: CHF 64'463.-- und Dachdeckerarbeiten Mansardendach: CHF 16'042.50), Rabatt von CHF 4'710.95, Skonto von CHF 2'261.25 und MWST von CHF 8'864.10, total ausmachend: CHF 119'665.75 vereinbart (pag. 57 Akten StRK). Im Nachtrag vom 23. November 2015 zum Werkvertrag vom 14. Juli 2015 (pag. 56 Akten StRK) wurde "aufgrund unvorhergesehener Arbeiten, Mehraufwand, Positionen welche nach Aufwand verrechnet werden und im ursprünglichen Totalbetrag nicht enthalten waren", ein neues Auftragstotal von CHF 194'389.40 beschlossen. Als neuer Endtermin wurde der 11. Dezember 2015 abgemacht.

4.1 Im Veranlagungsverfahren reichten die Rekurrenten unter anderem fünf Rechnungen ein (pag. 118, 120, 122, 124, 126 Akten StV). Diese sind als Teilrechnung bezeichnet und von eins bis fünf nummeriert. Neben einer Rechnungs- sowie einer Faktura-Nummer, der Bezeichnung des Objekts (MFH E._____Rain, F._____) und des Architekten, enthalten sie in grosser

Schrift "BKP 222/224 Spengler- /Bedachungsarbeiten". Danach wird, auf tausender Beträge gerundet (z.B. CHF 15'000.--; pag. 118), der Bruttobetrag genannt und zu diesem 8 % MWST gerechnet. Schliesslich werden als Zahlungskonditionen "30 Tage netto" und "im voraus" genannt. Aus der zweiten Seite ergeben sich grundsätzlich die gleichen Informationen. Zusätzlich werden dort jeweils noch die bereits in Rechnung gestellten Beträge abgezogen. So ergibt sich aus der zweiten "Teilrechnung" ein Betrag von CHF 45'000.--. Davon werden CHF 15'000.-- der ersten "Teilrechnung" abgezogen, was CHF 30'000.-- ergibt. Diese werden – erhöht um die MWST – in Rechnung gestellt (pag. 119 Akten StV). Die fünf Rechnungen enthalten alle auf der ersten Seite einen Eingangsstempel. Gemäss Auszug aus der Buchhaltung, sind die fünf Beträge im Jahr 2015 bezahlt worden (pag. 98 und 97 Akten StV):

Rechnungsdatum	netto Betrag CHF	brutto Betrag CHF	pag. Akten StV	Zahlungsdatum
08.09.2015	16'200	15'000	118	19.10.2015
09.10.2015	32'400	30'000	120	06.11.2015
21.10.2015	27'000	25'000	122	20.11.2015
10.11.2015	43'200	40'000	124	18.12.2015
23.11.2015	48'600	45'000	126	29.12.2015
Total	167'400	155'000		

4.2 Als Beilage zur Einsprache vom 1. März 2017 reichten die Rekurrenten eine "Zwischenabrechnung" der G._____ AG vom 18. Dezember 2015 (pag. 155 Akten StV) ein. Daraus ergibt sich ein Bruttobetrag von CHF 155'000.--, Rabatt von CHF 9'300.-- (6 %), Skonto von CHF 2'914.-- (2 %) sowie MWST von CHF 11'422.90, total ausmachend: CHF 154'208.90. Zu den ausgeführten Arbeiten von CHF 155'000.-- wird Folgendes aufgelistet:

- Kompletter Abbruch bis auf Sparren
- Estrichverkleidung erstellt
- Zwischensparrendämmung
- Unterdach inkl. Folie montiert
- Konterlattung und Lattung
- Neue Biberschwanzziegel-Eindeckung
- Spengler-Arbeiten bei Balkonen

4.3 Wegen des abweisenden Vorbescheids der Steuerverwaltung vom 21. September 2017 (pag. 165 Akten StV) reichten die Rekurrenten die fünf "Teilrechnungen" (vgl. E. 4.1) erneut ein. Diesmal ergänzt mit den ausgeführten Arbeiten. Die Rechnung vom 8. September 2015 wurde beispielsweise folgendermassen ergänzt (pag. 184 Akten StV):

- Installation der Baustelle
- Abbrechen der Ziegeleindeckung
- Abbruch der Anschlussbleche an der Traufe, Ort und Lukarnenanschlüsse
- Entsorgung der Materialien mit Abtransport in Mulden

4.4 Weiter reichten die Rekurrenten im Einspracheverfahren die ersten zehn Seiten der "über 50 Seiten umfassenden Schlussrechnung" ein (vgl. pag. 186 und 174 bis 183 Akten StV). Daraus ergeben sich detailliert die einzelnen Kostenpositionen. Auch schickten die Rekurrenten der Steuerverwaltung Fotos vom Baufortschritt, sortiert nach den Daten der "Teilrechnungen" (pag. 192 bis 201 Akten StV). Dann gaben die Rekurrenten ein Schreiben vom 7. November 2017 (pag. 187 Akten StV) zu den Akten, worin die G._____ AG bestätigt, die Arbeiten gemäss der Zwischenabrechnung vom 18. Dezember 2015 und der Fotodokumentation im Jahr 2015 ausgeführt zu haben.

4.5 Schliesslich reichten die Rekurrenten auch die Rechnung vom 3. Februar 2016 (pag. 188 Akten StV) ein. Daraus ergibt sich ein Bruttobetrag von CHF 187'047.20, Rabatt von CHF 11'222.85 (6 %) und Skonto von CHF 3'516.50 (2 %). Dann werden die fünf "Teilrechnungen" von insgesamt CHF 155'000.-- abgezogen, dazu die MWST von CHF 1'384.65 gezahlt und schliesslich noch der Betrag von CHF 8'053.35 für die Regie-Rechnung vom 9. Oktober 2015 abgezogen, was CHF 10'639.15 ergibt.

4.6 Die Rechnung vom 9. Oktober 2015 (pag. 116 Akten StV) der G._____ AG für die Regie-Arbeiten, reichten die Rekurrenten bereits im Veranlagungsverfahren ein. Die Rechnung wurde für Arbeiten vom 2. September 2015 bis 2. Oktober 2015 gestellt. Es ergibt sich daraus ein Bruttobetrag von CHF 7'926.05, Rabatt von CHF 317.05 (4 %), Skonto von CHF 152.20 (2 %) sowie MWST von CHF 596.55, total ausmachend: CHF 8'053.35. Auf der Rechnung werden die ausgeführten Arbeiten (inkl. Material), mit Verweis auf elf Regierapporte, aufgeführt (pag. 115 Akten StV). Diese elf Regie- und Servicerapporte (pag. 103 bis 113 Akten StV) legten die Rekurrenten auch bei. Daraus ergeben sich die ausgeführten Arbeiten, mit der Anzahl geleisteten Stunden inkl. Datum und den ausführenden Mitarbeitern sowie das benötigte Material.

5. Vorliegend wurden die fraglichen Arbeiten im Jahr 2015 abgeschlossen (vgl. E. 4 und E. 4.4). Die fünf Rechnungen sind auch in diesem Jahr bezahlt worden (E. 4.1). Wie unter E. 4.1 ausgeführt, sind mit den fünf Rechnungen runde Beträge gefordert worden. Keine der üblichen Abzüge, wie Rabatte oder Skonti, sind gewährt worden. Aus den Rechnungen ergibt sich kein Hinweis über die erbrachten Leistungen. In der Schlussrechnung vom 3. Februar 2016 werden die fünf Rechnungen abgezogen. Dazu werden Rabatte und Skonti gewährt und der geschuldete Betrag ist nicht gerundet (vgl. E. 4.5). Auch werden in der – gemäss Schilderungen der Rekurrenten – über 50 Seiten umfassenden Schlussrechnung die einzelnen Kostenpositionen detailliert aufgeführt (vgl. E. 4.5). Somit handelt es sich bei den fünf fraglichen Rechnungen (pag. 118, 120, 122, 124, 126 Akten StV) um Akontorechnungen.

5.1 Die Rekurrenten sind der Meinung, dass für den Nachweis, dass es sich um Teilrechnungen handelt, weitere Beweismittel zu beachten sind. Sie verweisen vor allem auf die Ergänzungen in den ursprünglichen Rechnungen (vgl. E. 4.3) und die Fotodokumentation. Im bereits zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern (VGE 100 2015 30 vom 16.8.2016) war strittig, wie das in drei Tranchen an eine Generalunternehmung zu leistende Honorar auf die verschiedenen Steuerperioden zu verteilen ist. Die Steuerverwaltung stellte dazu auf die Schluss- und Teilrechnungen (im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV) ab, die von den einzelnen Bauhandwerkern an die Generalunternehmung gerichtet worden waren. Das Verwaltungsgericht schützte dieses Vorgehen nicht, weil zwischen der Bauherrschaft und den Bauhandwerkern kein Vertragsverhältnis bestanden hatte (VGE 100 2015 30 vom 16.8.2016, E. 4.4.2). Das Gericht führte aus, dass Rechnungen einer Generalunternehmung höchstens zusammen mit den Rechnungen der einzelnen Bauhandwerker den Anforderungen an eine Teilrechnung genügen könnten. Dies käme jedoch nur in Frage, wenn die Generalunternehmung sich bei ihrer Rechnungsstellung eng am effektiven Baufortschritt orientiere und jeweils jene Aufwendungen fakturiere, die sich auf abgeschlossene Arbeiten beziehen (VGE 100 2015 30 vom 16.8.2016, E. 4.4.4). Zwar kann jene Konstellation mit der vorliegenden, in der keine Generalunternehmung involviert ist, nicht direkt verglichen werden. Dem Entscheid lässt sich aber entnehmen, dass in einer Situation, in der detaillierte Rechnungen (an die Generalunternehmung) vorliegen, welche jedoch nicht direkt mit den an die Bauherrschaft fakturierten Beträgen korrespondieren, Abzüge für an die Generalunternehmung getätigte Zahlungen nicht möglich sind. Dementsprechend kann erst recht nicht auf andere Beweismittel wie Arbeitsrapporte, Abnahmeprotokolle, Fotos und dergleichen abgestellt werden, um zu bestimmen, was genau mit rudimentären Rechnungen fakturiert wurde. Zudem wäre der Einbezug zusätzlicher Unterlagen in der Veranlagungspraxis nicht praktikabel und würde die Gefahr doppelt gewährter Abzüge für die gleichen Arbeiten erhöhen (vgl. RKE 100 2017 392 vom 12.6.2018, E. 4.4).

5.2 Zudem wäre vorliegend auch fraglich, ob die ergänzten Rechnungen (vgl. E. 4.3) die Anforderungen an Teilrechnungen erfüllen würden. So geben sie die erbrachten Leistungen nur pauschal wieder. Gemäss Rechtsprechung müssen sich Teilrechnungen aber auf bereits abgeschlossene und klar abgrenzbare Arbeiten beziehen. Diese sind genau zu umschreiben. Wenig genaue und pauschale Angaben zu den erbrachten Leistungen sprechen für nicht abziehbare Akontorechnungen (VGE 100 2015 30 vom 16.8.2016, E. 4.3).

5.3 Schliesslich ist zum Argument des Vertreters, wonach es widersprüchlich sei, die Kosten der Regierechnung vom 9. Oktober 2015 – im Gegensatz zu den fünf "Teilrechnungen" – als abzugsfähige Unterhaltskosten zu akzeptieren, festzuhalten, dass dies gerade nicht der Fall ist.

Auf der Rechnung vom 9. Oktober 2015 werden die ausgeführten Arbeiten (inkl. Material), mit Verweis auf elf Regierapporte, aufgeführt (vgl. E. 4.6). Somit bezieht sich die Rechnung auf bereits abgeschlossene und klar abgrenzbare Arbeiten. Der Bruttobetrag von CHF 7'926.05 ist nicht gerundet und es wird ein Rabatt von 4 % und ein Skonto von 2 % gewährt. Deshalb handelt es sich dabei um eine Rechnung im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV. Wie unter E. 5 ausgeführt, erfüllen die fünf Rechnungen (pag. 118, 120, 122, 124, 126 Akten StV) diese Voraussetzungen nicht, weshalb Rekurs und Beschwerde abzuweisen sind.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]).

Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, 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 pro 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde pro 2015 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden den Rekurrenten 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 Rechts-

schrift 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:

- C. _____ zuhanden von A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mosimann