



100 19 100

200 19 91

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.10.2020 RNA/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 20. Oktober 2020

hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2017

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) führt in E. _____ (Gemeinde D. _____) einen Landwirtschaftsbetrieb. Mit Veranlagungsverfügungen vom 4. September 2018 (Akten Vorinstanz, pag. 89-82) wurde er von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Bern-Mittelland (Steuerverwaltung), für das Steuerjahr 2017 auf ein Einkommen von CHF 14'968.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 24'913.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Dabei rechnete die Steuerverwaltung geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen von total CHF 2'510.-- auf. Davon entfielen CHF 1'500.-- auf private Fahrzeugkosten und CHF 1'010.-- auf den Bezug von Brennholz.

B. Dagegen erhob der Rekurrent, damals vertreten durch die Treuhänderin B. _____, am 19. September 2018 Einsprache und beantragte, die erwähnte Aufrechnung zu streichen (pag. 93). Mit Vorabdrucken vom 2. Oktober 2018 (pag. 99-95) stellte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung der Einsprache in Aussicht, indem sie die Aufrechnung betreffend Brennholz um die Hälfte auf CHF 505.-- reduzierte. Mit Schreiben vom 24. Oktober 2018 (pag. 103-100) nahm der Rekurrent, nunmehr vertreten durch die Rechtsschutzversicherung C. _____ AG, zu den Vorabdrucken Stellung. Betreffend Kosten für private Fahrzeuge führte die mit dem Fall betraute Rechtsanwältin im Wesentlichen aus, dass die private Nutzung durch den ausgeschiedenen Privatanteil von CHF 1'800.-- ausreichend berücksichtigt worden sei. Bezüglich des Brennholzes wurde geltend gemacht, dass der Liegenschaft des Rekurrenten ein Anrecht auf den kostenlosen Bezug von mindestens zwei Kubikmetern Brennholz zustehe, was für den Privatverbrauch ausreiche. Das zusätzlich angekaufte Holz sei zum Weiterverkauf bestimmt, weshalb die entsprechenden Auslagen geschäftsmässig begründet seien. Die Steuerverwaltung hiess in der Folge die Einsprache mit Einspracheentscheiden vom 12. März 2019 (pag. 112-104) teilweise gut und bestimmte das steuerbare Einkommen neu auf CHF 12'813.-- bei den kantonalen Steuern und auf CHF 22'908.-- bei der direkten Bundessteuer. Dabei strich sie die Aufrechnung betreffend Fahrzeugkosten ganz und reduzierte diejenige betreffend Brennholz auf CHF 505.--. In der Begründung heisst es dazu, dass der Rekurrent weder Beweise für einen kostenlosen Holzbezug geliefert noch einen Holzvorrat bilanziert habe. Daher müssten entweder Privatbezüge getätigt oder Verkaufserlöse nicht verbucht worden sein.

C. Gegen die Einspracheentscheide hat der Rekurrent mit Eingabe vom 27. März 2019 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, den Holzzukauf für CHF 1'010.-- vollumfänglich als Geschäftsaufwand anzuerkennen. Der Rekurrent bestätigt das bereits im Einspracheverfahren Vorgebrachte und verwahrt sich ausdrücklich gegen die von der Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden geäusserten Vor-

würfe. Er habe weder Naturalbezüge getätigt noch Einnahmen nicht verbucht. Zwar verfüge er über Holzvorräte, diese müssten jedoch gemäss Auskunft seiner Treuhänderin nicht bilanziert werden.

D. Am 19. Juni 2019 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Nach Ansicht der Steuerverwaltung handelt es sich bei der Veränderung von Vorräten (bspw. an Brennholz) um eine sachliche Abgrenzung, die auch von Kleinunternehmern vorzunehmen ist. Würden Bestandsänderungen nicht verbucht, führe dies zu nicht nachvollziehbaren Erfolgsschwankungen. Doch selbst wenn eine zwingende Abgrenzung zu verneinen wäre, müssten gemäss Steuerverwaltung sämtliche Aufwendungen, die bei der Verarbeitung und Bereitstellung des unentgeltlich erhaltenen Holzes angefallen sind, als Privatanteil ausgeschieden werden. Zudem stelle der unentgeltliche Holzbezug ein steuerbares Natureinkommen dar. Insgesamt sei die Aufrechnung mit CHF 505.-- sehr zurückhaltend bemessen worden.

E. Mit Eingabe vom 9. Juli 2019 hat der Rekurrent zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinen Standpunkten festgehalten.

F. 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]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist vorliegend der steuerbare Erfolg aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Nachdem die Steuerverwaltung mit den Einspracheentscheiden die zunächst vorgenommene Aufrechnung für private Fahrzeugkosten rückgängig gemacht hat, ist zwischen den Parteien nur noch eine Aufrechnung über CHF 505.-- umstritten, die mit Bezug, Verbrauch und Verkauf von Brennholz in Zusammenhang steht.

3. Gemäss Art. 21 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG sind die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Von diesen können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 StG; Art. 27 Abs. 1 DBG). Nicht zu den geschäftsmässig begründeten Kosten gehören u.a. die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie (Art. 39 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 34 Bst. a DBG), die sogenannten Lebenshaltungskosten.

3.1 Im Rahmen der ursprünglichen Veranlagung betrug die strittige Aufrechnung noch CHF 1'010.--, entsprechend dem Totalbetrag einer Rechnung über mehrere vom Rekurrenten ersteigerte Holzlose vom 10. Mai 2017 (pag. 56). Die Steuerverwaltung ging davon aus, dass es sich dabei um private Lebenshaltungskosten handle (Veranlagungsverfügung vom 4.9.2018, pag. 85). Im Einspracheverfahren machte der Rekurrent geltend, dass das ersteigerte Holz für den Weiterverkauf bestimmt sei. Den Eigenbedarf könne er aus einem unentgeltlichen Holzbezugsrecht decken. Daraufhin kürzte die Steuerverwaltung die Aufrechnung um die Hälfte und begründete dies damit, dass der Rekurrent entweder Einnahmen nicht verbucht oder Naturalbezüge getätigt habe. Dies zeige sich daran, dass keine Holzvorräte deklariert worden seien.

3.2 Aus den Akten ergibt sich, dass der Rekurrent im Jahr 2017 Brennholz aus zwei Quellen bezogen hat. Zum einen besteht ein auf sein Grundstück lautendes Recht zum Bezug von "im Minimum ca. 2 m³ Brennholz pro Waldjahr und Hiebsatz" (siehe Bestätigung der "Holzgemeinde F. _____" vom 22.10.2018, pag. 100). Zum anderen hat der Rekurrent von der gleichen Holzgemeinde für insgesamt CHF 1'010.-- sogenannte Holzlose erworben, die im Rahmen einer Versteigerung veräussert worden sind (Rechnung pag. 56; Detailbelege zu den einzelnen Holzlosen: Beilagen zur Rekurseingabe). Der Rekurrent erklärt, dass er Brennholz für insgesamt CHF 1'000.-- an Dritte verkauft habe (Belege, pag. 90). Seinen Eigenbedarf könne er aus dem kostenlosen Bezugsrecht decken (Rekursschrift, Ziff. 4).

3.3 Hierzu ist vorab festzuhalten, dass Naturalbezüge jeder Art zu den steuerbaren Einkünften gehören, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft (Lohnbestandteile bei unselbstständig Erwerbenden) sowie der Wert selbstverbrauchter Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebs (selbstständig Erwerbende). Die Naturalbezüge werden nach ihrem Marktwert bemessen (Art. 19 Abs. 1 und 2 StG; Art. 16 Abs. 1 und 2 DBG). Vorliegend steht fest, dass der Rekurrent Holz für seine eigene Heizung und damit für private Zwecke verwendet hat. Würde er kein Holz an Dritte verkaufen, wäre der Gegenwert des unentgeltlich bezogenen Holzes als Naturalbezug steuerbar, wobei offenbleiben könnte, ob es sich dabei um Liegenschaftsertrag oder um übriges Einkommen handelt.

3.4 Weil der Rekurrent im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit jedoch auch Holzhandel betreibt, präsentiert sich die Sachlage anders. Es ist nicht davon auszugehen, dass das kostenlos erworbene Holz ausschliesslich privat genutzt und das zugekaufte ausschliesslich weiterverkauft wird. Unter diesen Umständen ist der tatsächliche jährliche private Holzverbrauch als Privatbezug und damit als Ertrag aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu behandeln. Folgerichtig wären allfällige Kosten im Zusammenhang mit der Ausübung des Gratisbezugsrechts geschäftsmässig begründet und müssten nicht als Privataufwand ausgeschieden werden (anders als von der Steuerverwaltung in der Vernehmlassung geltend gemacht).

4. Eine andere – und von diesem Zwischenergebnis unabhängige – Frage ist, ob der Rekurrent verpflichtet ist, seinen Holzvorrat zu aktivieren und die Vorratsveränderungen erfolgswirksam zu verbuchen.

4.1 Selbstständige Erwerbende, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, ermitteln das steuerbare Einkommen anhand des Saldos der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (Art. 21 Abs. 5 i.V.m. Art. 85 StG; Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 DBG). Die übrigen selbstständig Erwerbenden sind verpflichtet, der Steuererklärung Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen (Art. 171 Abs. 2 StG; Art. 125 Abs. 2 Bst. b DBG). Seit der per 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Revision des Rechnungslegungsrechts sind sämtliche Unternehmen buchführungspflichtig. Jedoch können sich selbstständige Erwerbstätige mit einem Umsatz von weniger als CHF 500'000.-- darauf beschränken, lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen, wobei die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung sinngemäss gelten (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Die Tragweite dieser Bestimmung und ihr Zusammenwirken mit der schon länger geltenden steuerrechtlichen Aufzeichnungspflicht ist im Detail umstritten. Es ist jedoch davon auszugehen, dass das neue Rechnungslegungsrecht aus steuerlicher Sicht für selbstständig Erwerbstätige mit geringem Umsatz keine wesentlichen Veränderungen bewirkt hat (vgl. zum Ganzen: Peter Lo-

cher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 18 ff. zu Art. 125 DBG, Schlussfolgerung in N. 23).

4.2 Sowohl die steuer- als auch die handelsrechtlichen Normen nennen "Einnahmen und Ausgaben" als relevante Grössen zur Bestimmung des Geschäftsergebnisses für beschränkt buchführungspflichtige Unternehmen. Zusätzlich wird verlangt, dass die Aufzeichnungen über "Aktiven und Passiven" bzw. "die Vermögenslage" Aufschluss gewähren. Wie die steuerlichen Aufzeichnungen im Einzelfall auszugestalten sind, hängt von den Verhältnissen des einzelnen Geschäftsbetriebs, seiner Art und Grösse ab. Die Aufzeichnungen müssen in jedem Fall eine zuverlässige und lückenlose Erfassung von Geschäftseinkommen und -vermögen gewährleisten (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 31 zu Art. 125 DBG, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Ein Vorrat an (teilweise) zum Verkauf bestimmten Waren, wie vorliegend der offensichtlich nicht unerhebliche Bestand an Brennholz, stellt ein Aktivum bzw. einen Vermögenswert dar, der in den Aufzeichnungen aufgeführt sein muss.

4.3 Die von der Steuerverwaltung ebenfalls als notwendig betrachtete erfolgswirksame Verbuchung der Bestandesveränderung per Ende Jahr passt an sich nicht zu den im Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen genannten "Einnahmen und Ausgaben". Auch kann eine entsprechende Buchungspflicht, anders von der Steuerverwaltung geltend gemacht, nicht direkt aus Art. 958b Abs. 2 OR abgeleitet werden, gilt diese Bestimmung doch nur für ordentlich buchführungspflichtige Unternehmen uneingeschränkt (und für alle anderen nur "sinngemäss", vgl. Art. 957 OR). Weil jedoch das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der in einer Steuerperiode eingetretenen Veränderung des Geschäftsvermögens, bereinigt um Privateinlagen und -bezüge, entspricht (sogenannter Vermögensstandsgewinn, siehe dazu: Reich/von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 18 zu Art. 18 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 70 zu Art. 18 DBG), ist die Veränderung des Bestands an physischen Aktiven wie Warenvorräten, Mobilien und Immobilien zu erfassen (Peter Locher, a.a.O., N. 22 zu Art. 125 DBG; Marco Greter, Abschied vom Milchbüchlein – Tücken der "einfachen" Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR, in: Der Schweizerische Treuhänder 2014, S. 175). Folgerichtig enthalten sowohl das von der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellte Hilfsblatt zum Ausfüllen von Formular 10 (Land- und Forstwirtschaft; Beilage 1 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung) als auch die vom Rekurrenten verwendete "Jahreszusammenstellung für Landwirte" (pag. 28) Felder, um die Vorratsveränderungen zu erfassen. Demzufolge hätte der Rekurrent sowohl den Holzvorrat per Ende 2017 als auch dessen Veränderung im Vergleich zum Vorjahr deklarieren müssen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aufzeichnungen des Rekurrenten in Bezug auf Brennholz ungenügend sind. Mangels Angaben zur Veränderung des Lagerbestands ist es nicht möglich, den im Steuerjahr 2017 mit dem Verkauf und Eigenverbrauch von Brennholz tatsächlich erzielten Ertrag zu bestimmen. Dementsprechend ist dieser Einkommensbestandteil nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von CHF 505.-- erscheint angemessen. Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat 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]). Die Verfahrenskosten, festgesetzt auf CHF 500.--, werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2017 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2017 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 500.--, werden dem 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:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Leumann