



100 17 455
200 17 380
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 21.6.2018 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 21. Juni 2018

hat der Präsident der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter 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. _____, C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2014

den Akten entnommen:

A. Mit (vordatierten) Veranlagungsverfügungen vom 22. Mai 2017 (Akten Vorinstanz, pag. 129-121) wurde A. _____ (Rekurrent) von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), für das Steuerjahr 2014 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 191'622.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 199'752.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Dabei anerkannte die Steuerverwaltung nur CHF 51'486.-- als Liegenschaftsunterhalt anstelle der deklarierten CHF 122'119.--. Sie strich u.a. einen von der B. _____ Gartenbau AG für den Ersatz eines Biotops in Rechnung gestellten Betrag von CHF 30'963.--, weil sie die entsprechende Zahlung nicht als nachgewiesen erachtete (pag. 125).

B. Die vom Rekurrenten am 19. Mai 2017 erhobene Einsprache (pag. 131-130) hiess die Steuerverwaltung mit (vordatierten) Entscheiden vom 20. November 2017 (pag. 171-162) teilweise gut und bestimmte das steuerbare Einkommen neu auf CHF 176'622.-- bei den kantonalen Steuern und auf CHF 184'752.-- bei der direkten Bundessteuer. In Bezug auf die erwähnte Rechnung des Gartenbauunternehmens erachtete die Steuerverwaltung aufgrund eines nachgereichten Belegs die Zahlung im Umfang von CHF 30'000.-- nunmehr als erwiesen, akzeptierte indes nur CHF 15'000.-- als abzugsfähige Unterhaltskosten (pag. 163).

C. Gegen die Einspracheentscheide hat der Rekurrent mit Eingabe vom 3. November 2017 Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, die Arbeiten am Biotop vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren und die gesamten Kosten von CHF 30'000.-- zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung führt der Rekurrent im Wesentlichen aus, dass das vom vormaligen Eigentümer laienhaft angelegte Biotop nach 25 Jahren habe ersetzt werden müssen, weil ein Erhalt auch mit teuren Unterhaltsarbeiten nicht mehr möglich gewesen sei. Die gewählte Variante – ein Polyethylen-Becken mit einer deutlich reduzierten Wasserfläche – habe deutlich weniger gekostet als die Sanierung des bisherigen Biotops, weil dazu eine neue Teichfolie hätte verlegt werden müssen, was mit umfangreichen Erdarbeiten verbunden gewesen wäre.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 24. Januar 2018 vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Ihrer Ansicht nach zeigen die im Einspracheverfahren eingereichten Fotos, dass das vorbestehende Biotop durch einen Ziergarten mit Fischteich ersetzt worden ist, was einer wesentlichen Qualitätsverbesserung gleichkomme. Diesem Umstand werde mit der Ausscheidung von CHF 15'000.-- als wertvermehrende Investition Rechnung getragen.

E. Am 29. Januar 2018 hat der Rekurrent zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und seinen Standpunkt bestätigt.

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 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, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist, in welcher Höhe dem Rekurrenten bei der Einkommenssteuerveranlagung für das Jahr 2014 ein Abzug für Liegenschaftsunterhalt zu gewähren ist.

3. Gemäss Art. 36 Abs. 1 StG dürfen für Grundstücke im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Für die direkte Bundessteuer findet sich eine gleichlautende Bestimmung in Art. 32 Abs. 2 DBG. Andere als die in den Gesetzen abschliessend aufgezählten Abzüge können nicht vorgenommen werden. Nicht abzugsberechtigt sind insbesondere Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG; Art. 34 Bst. d DBG).

3.1 Welche Liegenschaftskosten konkret abzugsfähig sind, wird in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) näher umschrieben. Zu den Unterhaltskosten gehören insbesondere Auslagen für die Behebung von Schäden, für jährlich oder periodisch wiederkehrende Erneuerungsarbeiten aller Art sowie für den Ersatz bereits vorhandener Anlagen, wie sanitäre Einrichtungen, Kochherde, Heizeinrichtungen, soweit sie keinen Mehrwert bewirken (Art. 1 Abs. 1 Bst. a bis c VUBV). Nicht abziehbar sind demgegenüber wertvermehrende Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Auf Bundesebene finden sich inhaltlich analoge Regelungen in den drei Verordnungen vom 24. August 1992: Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116), Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) und Verordnung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (EStV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2). Zu beachten ist auch das von der Steuerverwaltung des Kantons Bern herausgegebene Merkblatt 5 zu den Grundstückskosten mit dem Ausscheidungskatalog zur Abgrenzung der abziehbaren Unterhaltskosten von den Anlagekosten (abrufbar unter: <http://www.fin.be.ch>), Rubriken "Steuern / Publikationen / Merkblätter").

3.2 Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil (was häufig bei Umbauten an bestehenden Gebäuden der Fall ist), ist die Aufwendung im Umfang des werterhaltenden Anteils zum Abzug zuzulassen, während der wertvermehrende Anteil nicht abzugsberechtigt ist. Die Anteile sind zu schätzen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 45 zu Art. 32 DBG).

4. Vor der Steuerrekurskommission ist einzig die steuerliche Beurteilung eines umgestalteten Biotops im Garten des Rekurrenten umstritten. Während der Rekurrent beantragt, die gesamten Kosten von CHF 30'000.-- als werterhaltende Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen, erachtet die Steuerverwaltung die Arbeiten zur Hälfte als wertvermehrend und akzeptiert dementsprechend nur CHF 15'000.-- als Liegenschaftsunterhalt.

5. Gemäss Merkblatt 5 stellt die Reparatur oder der Ersatz von Biotopen in gleicher Ausführung vollumfänglich Liegenschaftsunterhalt dar (Ziff. 9.1.1).

5.1 Laut Darstellung des Rekurrenten musste das seit 25 Jahren bestehende Biotop gesamterneuert werden, nachdem die Teichfolie undicht geworden war. Aus Kostengründen habe er sich entschieden, als Ersatz ein deutlich kleineres Biotop erstellen zu lassen in Form eines Polyethylen-Beckens. So habe keine neue Teichfolie verlegt werden müssen, wodurch auf um-

fangreiche Erdarbeiten habe verzichtet werden können (Rekursschrift, Ziff. 2.1 f.). Der Rechnung der B._____ Gartenbau AG vom 11. Februar 2014 (pag. 114-109), die inhaltlich und preislich mit der Offerte vom 16. Januar 2014 übereinstimmt (Rekursbeilage 3) kann entnommen werden, dass das vorbestehende Biotop leergefischt, das Wasser abgepumpt und die Teichfolie soweit möglich entfernt wurde. Anschliessend wurde der Teich mit Aushubmaterial aufgefüllt. Der neue "Teich" besteht aus einem zylindrischen Becken mit einer Tiefe von 1.4 m und einem Durchmesser von 3 m. Das Becken wurde rund 40 cm tief in den Boden versenkt, so dass die Wasseroberfläche etwa 1 m über dem Terrain zu liegen kam. Rund um das Becken liess der Rekurrent eine Mauer aus Kalkstein errichten. Bereits aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass es sich bei der neuen Konstruktion keineswegs um ein Biotop "in gleicher Ausführung" handelt, wie es der Wortlaut des Merkblatts 5 verlangt. Dieser Eindruck wird bestätigt durch die im Einspracheverfahren eingereichten Fotos (pag. 142): Wo sich zuvor ein klassisches Biotop mit dichter Vegetation befunden hat, sieht man neu einen gekiesten Platz, gesäumt von akkurat geschnittenen Büschen. In dessen Mitte befindet sich ein kreisrunder mauer-ergesäumter Wasserbehälter, der an einen mittelalterlichen Ziehbrunnen erinnert. Diese Neukonstruktion beansprucht nur einen Bruchteil der Fläche des vorherigen Biotops (dessen genaues Ausmass aus den Akten nicht hervorgeht).

5.2 Der Rekurrent argumentiert, dass der Nutzwert der neuen Teichkonstruktion aufgrund der kleineren Fläche geringer sei und daher nicht von einer wertvermehrenden Investition ausgegangen werden dürfe. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den gegenteiligen Standpunkt und macht geltend, dass durch die Umgestaltung der zugängliche und durch die Hausbewohner nutzbare Aussenraum vergrössert worden sei, was einen Mehrwert darstelle. Ob die vorherige oder die aktuelle Art der Gartengestaltung "wertvoller" ist, hängt primär von den individuellen Vorlieben des jeweiligen Eigentümers ab und lässt sich kaum objektiv feststellen. Entscheidend ist, dass der Rekurrent das vorbestehende Biotop nicht ersetzt, sondern entfernt und die freigewordene Fläche neu gestaltet hat. Garten- und Terrainneugestaltungen gelten als wertvermehrende Arbeiten (Merkblatt 5, Ziff. 9.1.2). Es gilt der Grundsatz, dass nur solche Aufwendungen Unterhaltskosten darstellen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (VGE 100.2012.94/95 vom 21.5.2013, E. 2.1, in: StE 2013 B 25.6 Nr. 62; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 38 zu Art. 32 DBG).

5.3 Ob die gewählte Variante tatsächlich kostengünstiger ausgefallen ist als eine Sanierung des vorbestehenden Biotops, muss unter diesen Umständen nicht näher geprüft werden, zumal die Kosten einer baulichen Massnahme für deren Einschätzung als werterhaltend oder wertvermehrend nur ein Indiz darstellen. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten sprechen zudem die als Folge der Neugestaltung tieferen periodischen Unterhaltskosten für das Vorliegen einer

wertvermehrenden Investition, was aus Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV ausdrücklich hervorgeht: "Wertvermehrende Umbaukosten liegen vor, wenn sie entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken."

5.4 Angesichts des bislang Ausgeführten ist fraglich, ob die hier zu beurteilenden baulichen Massnahmen überhaupt einen werterhaltenden Anteil aufweisen. Immerhin kann argumentiert werden, dass gemäss Rechnung der B._____ Gartenbau AG Fische, Kies und ein Teil der Wasserpflanzen aus dem vorherigen Biotop in die neue Konstruktion umgesiedelt bzw. in dieser wiederverwendet worden sind. So gesehen, ist ein gewisser funktionaler Ersatz des vorherigen Biotops gegeben. Wie in E. 3.2 hiavor ausgeführt, ist bei baulichen Massnahmen, die sowohl der Werterhaltung als auch der Wertvermehrung dienen, der jeweilige Anteil zu schätzen. Dabei verfügt die Steuerverwaltung über einen beträchtlichen Ermessensspielraum. Im vorliegenden Fall ist dieser Spielraum bis an die Grenze zugunsten des Rekurrenten ausgenutzt worden. Die Steuerrekurskommission greift jedoch nur zurückhaltend ins Ermessen der Steuerverwaltung ein. Dementsprechend kann vorliegend auf eine (grundsätzlich mögliche, vgl. Art. 199 Abs. 2 StG) vollständige Streichung des Abzugs für Liegenschaftsunterhalt verzichtet werden. Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent grundsätzlich 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]). Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann jedoch von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (Art. 200 Abs. 3 StG). Verfahrensfehler der Steuerverwaltung, namentlich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 151 StG i.V.m. Art. 21 VRPG), vermögen unter Umständen den Verzicht auf Kostenaufgabe zu rechtfertigen. Der Rekurrent wirft der Steuerverwaltung vor, angebotene Beweise nicht abgenommen zu haben, was grundsätzlich eine Gehörsverletzung darstellen kann (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 14 zu Art. 21 VRPG).

6.1 Im Rahmen des Einspracheverfahrens forderte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit Schreiben vom 15. Juni 2017 (pag. 137-136) in Bezug auf die hier strittigen Auslagen u.a. dazu auf, detaillierte Arbeitsrapporte sowie Fotos einzureichen, die den Zustand vor und nach den Bauarbeiten dokumentieren. Der Rekurrent antwortete am 26. Juni 2016 (pag. 161-159), dass der Auftrag pauschal erteilt worden sei und keine Arbeitsrapporte vorlägen und reichte je ein Foto zum vorherigen und aktuellen Zustand ein (pag. 142). Weiter erklärte er, dass er eine Mitteilung für den Fall erwarte, dass weitere Beweismittel nötig sein sollten und dass er gerne be-

reit sei, den Sachverhalt telefonisch oder bei einem Augenschein zu klären. In der Folge eröffnete die Steuerverwaltung am 20. November 2017 die Einspracheentscheide und führte darin aus, dass sie aufgrund der eingereichten Fotos einen Abzug in halber Höhe der geltend gemachten Kosten zulasse (pag. 166). Im Rekurschreiben vom 3. November 2017 und in der Stellungnahme vom 29. Januar 2018 wirft der Rekurrent der Steuerverwaltung vor, sie habe den Sachverhalt ungenügend abgeklärt, indem sie es unterlassen habe, weitere Angaben einzufordern, einen Augenschein durchzuführen oder eine Expertenmeinung einzuholen.

6.2 Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Art. 158 Abs. 4 StG resp. Art. 115 DBG). Einen angebotenen Beweis kann die Behörde indes ablehnen, wenn eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass der Beweis nicht geeignet ist, das Beweisergebnis zu verändern oder den Entscheid zu beeinflussen (Regina Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 6 zu Art. 158 StG; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 5 zu Art. 115 DBG). Die antizipierte Beweiswürdigung wird durch den Anspruch auf rechtliches Gehör nicht eingeschränkt (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., N. 14 zu Art. 21 VRPG). Vorliegend kann der Steuerverwaltung der Verzicht auf weitere Beweismassnahmen nicht vorgeworfen werden. Der wesentliche Sachverhalt, nämlich die Entfernung eines Biotops, die Umgestaltung der entsprechenden Fläche und die Installation eines neuen Wasserbeckens, liess sich ohne weiteres anhand der Fotos und der Rechnung des Gartenbauunternehmens feststellen. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, welche zusätzlichen Erkenntnisse ein (mit beträchtlichem Aufwand verbundener) Augenschein hätte erbringen können, zumal dabei ja nur der Zustand nach der Umgestaltung hätte beurteilt werden können. Kommt hinzu, dass die Steuerverwaltung den Sachverhalt ohnehin grosszügig zugunsten des Rekurrenten gewürdigt hat, wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt. Die Steuerverwaltung hat demnach das rechtliche Gehör des Rekurrenten nicht verletzt, weshalb diesem die gesamten Verfahrenskosten aufzuerlegen sind.

6.3 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 [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, 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 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 C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann