



100 18 235

200 18 184

Gemeinde: P. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.3.2019 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. März 2019

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

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ **und B.** _____, **P.** _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2015

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) sind seit dem 4. Juni 2009 (Grundbucheintrag) Eigentümer des Grundstücks P. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, auf dem sich ein von ihnen selber bewohntes älteres Einfamilienhaus im Chaletstil befindet. In den Jahren 2014 bis 2016 deklarierten sie für bauliche Massnahmen an dieser Liegenschaft Investitionen von insgesamt CHF 536'220.-- (Steuerdossier, pag. 25a, 115, 143). Hauptsächlich wurde damit ein Anbau auf der Ostseite des bestehenden Wohnhauses realisiert (zu einem kleinen Teil auf dem benachbarten Grundstück Nr. 2 _____ gelegen, das ebenfalls den Rekurrenten gehört). Der Anbau bietet Raum für einen Koch-, Ess- und Wohnbereich im Erdgeschoss sowie für eine Garage und einen Abstellraum im Untergeschoss. Zugleich wurde der vorherige Küchen- und Essbereich im Erdgeschoss des Altbaus umgestaltet. Weitere Arbeiten betrafen die Umgebung (vgl. Aufnahme- und Zusatzprotokolle der Abteilung Amtliche Bewertung vom 19.2.2016, pag. 92 ff.; 105 f.).

B. Mit Verfügungen vom 6. Juni 2017 wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), für das Steuerjahr 2015 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 39'964.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 43'910.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt (pag. 39 ff.). Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 1'256'166.-- festgesetzt. Die Steuerverwaltung wich namentlich in zwei Punkten von der Selbstdeklaration der Rekurrenten ab: Zum einen verneinte sie bei zwei als nicht steuerbare Einkünfte deklarierten Beträgen von je CHF 21'150.-- die Voraussetzungen für das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss den Gesetzesbestimmungen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und rechnete je CHF 19'828.-- beim Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit auf. Zum anderen reduzierte sie den geltend gemachten Abzug für Liegenschaftsunterhalt um CHF 35'000.--.

C. Die dagegen erhobene Einsprache vom 6. Juli 2017 (pag. 36 ff.) wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 10. April 2018 (pag. 1 ff.) vollumfänglich abgewiesen. In Bezug auf den gekürzten Abzug für Liegenschaftsunterhalt führte die Steuerverwaltung aus, dass bei mehreren Rechnungen nicht ersichtlich sei, welche Arbeiten damit fakturiert wurden. Es sei davon auszugehen, dass die strittigen Rechnungen "ausschliesslich auf dem Erweiterungsbau der Garage und Erdgeschoss gründen" würden, weshalb CHF 35'000.-- als nicht abzugsfähige Anlagekosten auszuscheiden seien (Vorbescheid vom 8.9.2017, pag. 34). An dieser Einschätzung hätten auch die am 22. September 2017 von den Rekurrenten eingereichten Fotos (pag. 26 ff.) nichts geändert.

D. Mit Schreiben vom 9. Mai 2018 haben sich die Rekurrenten erneut an die Steuerverwaltung gewandt und sinngemäss beantragt, den ursprünglich deklarierten Betrag von CHF 93'264.-- vollumfänglich zum Abzug für Liegenschaftsunterhalt zuzulassen. Diese Eingabe ist von der Steuerverwaltung am 14. Mai 2018 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) weitergeleitet worden. Die Steuerrekurskommission hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 15. Mai 2018 aufgefordert, Belege für die geltend gemachten Unterhaltskosten einzureichen und den Gerichtskostenvorschuss zu bezahlen. Nach einer Mahnung vom 12. Juni 2018 haben die Rekurrenten den Kostenvorschuss geleistet, jedoch keine Unterlagen eingereicht.

E. Am 19. September 2018 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass nach wie vor unklar sei, welche Arbeiten mit den umstrittenen Rechnungen im Detail fakturiert worden sind und es den beweispflichtigen Rekurrenten dementsprechend nicht gelinge, die Unrichtigkeit der nach Ermessen vorgenommenen Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrnde Liegenschaftskosten nachzuweisen. Zudem beantragt die Steuerverwaltung eine Erhöhung des steuerbaren Vermögens um CHF 212'000.--. Im Rahmen der Steuerveranlagung pro 2016 habe sich herausgestellt, dass in der Steuererklärung pro 2015 ein Bankguthaben der Rekurrenten in der Höhe von CHF 106'000.-- irrtümlich als Schuld deklariert worden sei.

F. Die Vernehmlassung der Steuerverwaltung ist den Rekurrenten mit Schreiben vom 20. September 2018 zur Stellungnahme zugesandt worden. Die Rekurrenten haben sich dazu nicht geäußert.

G. Die Steuerrekurskommission hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 15. November 2018 noch einmal zur Einreichung von aussagekräftigen Unterlagen aufgefordert und zugleich darauf hingewiesen, dass sie aufgrund des gegenwärtigen Aktenstands in Erwägung ziehe, einen Entscheid zu Ungunsten der Rekurrenten zu fällen. Mit Eingabe vom 7. Januar 2019 haben die Rekurrenten weitere Unterlagen eingereicht.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

I. 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. 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. In ihrer Eingabe vom 9. Mai 2018 haben sich die Rekurrenten ausschliesslich zum Abzug für Liegenschaftsunterhalt geäußert. Diese Frage wird im Folgenden zu beurteilen sein. Das Gleiche gilt für die von der Steuerverwaltung beantragte Erhöhung des steuerbaren Vermögens. Anders als noch im Einspracheverfahren, sind vor der Steuerrekurskommission die Aufrechnungen im Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nicht mehr bestritten, welche die Steuerverwaltung wegen zu Unrecht im vereinfachten Abrechnungsverfahren gemäss Art. 115a StG / Art. 37a DBG abgewickelten Lohnbezügen vorgenommen hat.

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 sind unzulässig. Nicht abgezogen werden können 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 (einsehbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Themen > Dokumente / Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern" [abgerufen am 31.1.2019]).

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

3.3 Lässt sich eine Sachverhaltsbehauptung weder nachweisen noch widerlegen, so hat die Folgen der Beweislosigkeit jene Partei zu tragen, die aus dem Vorhandensein der behaupteten Tatsache zu ihren Gunsten Rechte ableitet. Diese sogenannte objektive Beweislast trägt nach einer im Steuerrecht allgemein gültigen Regel für steuerbegründende Tatsachen der Fiskus, für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen die steuerpflichtige Person (statt vieler: VGE 100 2016 6 vom 7.2.2018, E. 3.2; BGE 133 II 153 E. 4.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG). Da die Kosten für Liegenschaftsunterhalt einen steuermindernden Abzug bewirken, sind sie von den Rekurrenten nachzuweisen.

4. Für das hier zu beurteilende Steuerjahr 2015 listeten die Rekurrenten in der Steuererklärung dreissig Rechnungen von Bauunternehmen im Gesamtbetrag von CHF 407'644.-- auf, wovon sie CHF 93'264.-- als abziehbare Unterhaltskosten ausschieden (pag. 114 f.). Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren haben die Rekurrenten eine überarbeitete Liste eingereicht und noch Unterhaltskosten von CHF 85'538.-- (21 %) geltend gemacht (Eingabe vom 7.1.2019, Beilage 1):

Nr.	Datum	Aussteller	Betreff	Total	Unterhalt	pag.
1	25.02.2015	C._____ GmbH	Wasserleitung	698	698	52
2	01.04.2015	D._____ AG	Ortbetonbau	50'270	15'000	53
3	30.04.2015	E._____ AG	Spenglerarbeiten	4'000	1'000	55
4	04.05.2015	F._____ AG	Gartenarbeiten	724	724	56
5	29.05.2015	G._____ AG	Montagebau	42'300	12'300	58
6	12.05.2015	D._____ AG	Ortbetonbau	40'176	10'176	59
7	23.07.2015	H._____ AG	Gerüst	4'000	1'000	61
8	31.07.2015	G._____ AG	Montagebau	32'400	12'400	62
9	09.10.2015	I._____ AG	Heizung, Sanitär	9'000	2'000	63
10	16.09.2015	J._____ AG	Küche	44'000	22'000	64
11	30.10.2015	L._____	Bodenbeläge	13'006	4'006	---
12	04.08.2015	E._____ AG	Spenglerarbeiten	18'470	3'470	65
13	31.08.2015	M._____ AG	Reparatur Rasenmäher	764	764	---
Rechnungen ohne Unterhaltskosten				147'836	---	---
Total				407'644	85'538	

In der Zusammenstellung der Rekurrenten wird für die Rechnung Nr. 6 irrtümlich ein Unterhaltsanteil von CHF 12'176.-- (bei einem wertvermehrenden Betrag von CHF 30'000.-- und einem Total von CHF 40'176.--) ausgewiesen. Die Rechnungen Nr. 11 und 13 finden sich nicht in den Akten.

4.1 Die Steuerverwaltung akzeptierte im Veranlagungs- und Einspracheverfahren bei den meisten Rechnungen die von den Rekurrenten vorgenommene Ausscheidung. Nur bei den vier Rechnungen der beiden Unternehmen D._____ AG und G._____ AG (Nr. 2, 5, 6 und 8 in obiger Tabelle), insgesamt ausmachend CHF 165'146.--, kürzte sie den deklarierten Unterhaltsanteil von CHF 49'876.-- um CHF 35'000.-- auf CHF 14'876.--. In der Vernehmlassung führt die Steuerverwaltung dazu aus, dass alle vier Rechnungen sehr rudimentär gehalten seien und kaum Rückschlüsse auf die fakturierten Arbeiten zuliessen. Auch im Rahmen der Veranlagung pro 2016, als das Bauprojekt abgeschlossen wurde, seien keine detaillierten Rechnungen oder Stundenrapporte der beiden Unternehmen eingereicht worden.

4.2 Die Rekurrenten erklären hierzu, dass die Auftragssummen mit beiden Unternehmen pauschal vereinbart worden und daher keine detaillierten Abrechnungen notwendig gewesen seien (Rekursschrift vom 9.5.2018). Die Steuerrekurskommission hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 15. November 2018 erneut aufgefordert, die deklarierten Unterhaltsarbeiten mit Werkverträgen, Arbeitsrapporten o.ä. zu belegen, soweit dies anhand der Rechnungen nicht möglich ist. Entsprechende Unterlagen sind nicht eingereicht worden (vgl. Eingabe vom 7.1.2019). Laut der am 7. Januar 2019 eingereichten Zusammenstellung der Rekurrenten hat

die D._____ AG auf der Südseite die vorbestehende Betonmauer ausgebessert und teilweise ersetzt sowie die Umgebungsbegrünung unter Vornahme leichter Terrainanpassungen erneuert. Zudem seien bestehende Verbundsteine durch einen Betongehweg ersetzt und weitere Umgebungsarbeiten vorgenommen worden. Die G._____ AG habe demgegenüber im früheren Küchen- und Essbereich sämtliche Verkleidungen ausgebrochen, den Boden "geschliffen", die Aussenwände auf der Innenseite gedämmt sowie alle Flächen komplett beplankt.

4.3 Diese Angaben der Rekurrenten lassen sich anhand der vorhandenen Unterlagen nicht ansatzweise bestätigen: Die Rechnungen der D._____ AG (Nr. 2 und 6) sind mit "Anbau Garage N._____ -Strasse" überschrieben. Die fakturierten Leistungen werden einzig mit dem Begriff "Ortbetonbau" umschrieben. Die G._____ AG bezeichnet in ihren Rechnungen Nr. 5 und 8 das Bauprojekt als "Anbau Garage" und fakturiert Arbeiten für einen "Montagebau in Holz mit Holzverkleidung". Die vier Rechnungen sind an sich wie Akontorechnungen gestaltet (wenn auch teilweise ohne den dafür typischen runden Betrag, siehe E. 4.4 hiernach). Von Akontorechnungen kann allerdings insoweit nicht gesprochen werden, als weder die D._____ AG noch die G._____ AG je eine detaillierte Schlussrechnung ausgestellt haben (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 19.9.2018).

4.4 In Zusammenhang mit den Rechnungen der D._____ AG enthalten die Akten Ungeheimheiten: Die Rechnung vom 1. April 2015 (pag. 53) lautet insgesamt auf CHF 50'270.35. Die Rekurrenten führten bereits in der Steuererklärung 2014 eine Rechnung der D._____ AG über CHF 50'270.-- auf (pag. 142), wobei sie CHF 20'270.-- als werterhaltende Kosten deklarierten. Nach entsprechender Aufforderung der Steuerrekurskommission reichten die Rekurrenten am 7. Januar 2019 eine Rechnung der D._____ AG über CHF 50'270.35 ein, datiert vom 17. Dezember 2014 (Beilage 12). Diese Rechnung wurde für "Vorbereitungsarbeiten Umgebungsarbeiten" ausgestellt. Von den hiervor thematisierten Rechnungen für Ortbetonbau unterscheidet sie sich insoweit, als die vorgenommenen Arbeiten stichwortartig umschrieben sind, freilich ohne die Kosten aufzuteilen. Die vom 17. Dezember 2014 datierte Rechnung wurde von der O._____ Gebäudemanagement AG erst am 25. März 2015 visiert (siehe dazu E. 4.5 hiernach) und am 30. März 2015 dem Bankkonto der Rekurrenten belastet (pag. 17). Der Eingabe vom 7. Januar 2019 legten die Rekurrenten auch noch einmal die hier zu beurteilende Rechnung der D._____ AG vom 1. April 2015 bei (Beilage 10). Das am 7. Januar 2019 eingereichte Exemplar weist allerdings ein anderes Layout auf als die Rechnung, die sich im Steuereossier befindet (pag. 53). Der am 1. April 2015 fakturierte Betrag wurde – anders als die vom 17. Dezember 2014 datierte Rechnung – umgehend visiert und unter Abzug von 2 % Skonto am 14. April 2015 bezahlt (CHF 49'264.90, pag. 18). Die Hintergründe dieser Merkwürdigkeiten sind nicht bekannt und müssen im vorliegenden Verfahren auch nicht näher abgeklärt werden.

4.5 Es fehlt vorliegend nicht nur an schriftlichen Belegen für die von der D._____ AG und der G._____ AG ausgeführten Arbeiten, auch die wenigen von den Rekurrenten eingereichten Fotos sind kaum aussagekräftig. Brauchbare Aufnahmen, die den Zustand vor den Um- und Ausbauarbeiten dokumentieren (bspw. betreffend Stützmauer, Eingabe vom 7.1.2019, Beilage 4), fehlen weitgehend. Umgekehrt zeigen die "Nachher"-Aufnahmen einen anderen Blickwinkel und/oder Grössenausschnitt als die "Vorher"-Bilder (Beilagen 2, 5 und 6). Dies erstaunt insofern, als es sich beim Rekurrenten um den Präsidenten des Verwaltungsrats der O._____ Gebäudemanagement AG handelt. Dieses Unternehmen hat die Rechnungen der Bauhandwerker visiert. Auf der Website der O._____ Gebäudemanagement AG wird das hier zu beurteilende Projekt mit professionell gemachten Fotografien vorgestellt, die einen weit aus besseren Eindruck der ausgeführten Arbeiten erlauben (wenn auch ohne Vergleich zum alten Zustand; <https://_____> Rubrik "Projekte", besucht am 29.1.2019).

4.6 Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass die Rekurrenten wenig dazu beigetragen haben, die von ihnen geltend gemachten werterhaltenden Anteile der strittigen Rechnungen nachzuweisen, obwohl ihnen dieser Nachweis obliegt und sie dazu angesichts der fachlichen Qualifikation des Rekurrenten in der Lage gewesen wären. Anhand der Akten lassen sich keine nennenswerten Unterhaltsarbeiten im Gebäudeinnern des alten Hausteils nachweisen. Die Auslagen, die für die Umnutzung des vorherigen Küchen- und Essbereichs angefallen sind, stellen nicht Liegenschaftsunterhalt dar, sondern wurden unmittelbar durch den wertvermehrenden Ausbau verursacht. In Frage käme allenfalls ein Abzug für energiesparende Massnahmen, die von den Rekurrenten zwar bei den Rechnungen der G._____ AG erwähnt ("Innendämmung der Aussenwände"), aber in keiner Weise nachgewiesen werden.

4.7 Nebst dem neu errichteten Anbau haben die Rekurrenten auch den gesamten Umschwung grundlegend neu gestalten lassen. Wo sich früher eine geneigte Wiesen- oder Rasenfläche über einen grossen Teil des Grundstücks erstreckte (vgl. Fotos, Beilagen 5 und 6 zur Eingabe vom 7.1.2019), befindet sich neu eine differenziert gestaltete Umgebung mit Kies- und Betonflächen und neuen Bepflanzungen. Zudem dürfte das Terrain in erheblichem Umfang begradigt worden sein. Der neue, asphaltierte Vorplatz kann nicht als Ersatz des vorherigen, mit Verbundsteinen gestalteten, betrachtet werden (wie auf Beilage 6 geltend gemacht). Vielmehr ist auf jenem Teil des Grundstücks die Zufahrt zur Garage im Untergeschoss des neuen Anbaus errichtet worden. Ein gewisser Unterhaltsanteil könnte allenfalls dem Ersatz der Stützmauer auf der Südseite des Altbaus zugeschrieben werden (vgl. Plan, Beilage 8), wobei unklar ist, inwieweit nicht auch gestalterische Überlegungen zum Neubau der Mauer geführt haben. Auch mit Blick auf die in E. 4.4 hiavor erwähnten Unregelmässigkeiten in Zusammenhang mit

den Rechnungen der D._____ AG misslingt den Rekurrenten ein rechtsgenügender Nachweis für darin enthaltene werterhaltende Kosten.

5. Aufgrund des bis anhin Ausgeführten ist auch die Ausscheidung der von der Steuerverwaltung nicht in Frage gestellten Rechnungen zu überprüfen.

5.1 Die Rechnung der C._____ GmbH vom 25. Februar 2015 (Nr. 1, pag. 52) ist für das Versetzen einer Wasserleitung ausgestellt worden und ist damit wertvermehrender Natur (vgl. Merkblatt 5, Ausscheidungskatalog, Ziff. 9.2.1.a).

5.2 Bei der Rechnung der E._____ AG vom 30. April 2015 (Nr. 3, pag. 55) handelt es sich um eine Akontorechnung. Der Betrag von CHF 4'000.-- ist auf der Schlussrechnung vom 4. August 2015 (Nr. 12, pag. 65 ff.) abgezogen worden (pag. 80, zusammen mit einer weiteren Teilrechnung über CHF 10'000.--, vgl. Zusatzblatt 7, pag. 114). Die Rekurrenten machen insgesamt werterhaltende Kosten von CHF 4'470.-- geltend. Gemäss ihren Angaben sind am bestehenden Gebäude die Dachrinnen und Fallrohre ersetzt worden, was durch die Schlussrechnung bestätigt wird. Diese Kosten belaufen sich auf CHF 1'997.70 (pag. 80). Nicht als Liegenschaftsunterhalt zu berücksichtigen sind hingegen die Kosten für Anpassungen an der Blitzschutzanlage, die durch den Neubau notwendig geworden sind.

5.3 Die I._____ AG hat am 9. Oktober 2015 CHF 9'000.-- für Heizungs- und Sanitärinstallationen in Rechnung gestellt (Nr. 9, pag. 63). Gemäss Angaben der Rekurrenten entfallen CHF 2'000.-- auf die Totalsanierung des vorbestehenden Küchen- und Essbereichs sowie auf einen Anteil an der neuen Küche. Diese Kosten sind somit durch den wertvermehrenden Ausbau verursacht worden und können nicht abgezogen werden.

5.4 Die Rekurrenten haben die Hälfte des von der J._____ AG am 16. September 2015 fakturierten Betrags von CHF 44'000.-- (Nr. 10, pag. 64) als werterhaltend ausgeschieden. Wie erwähnt, ist die vorherige Küche entfernt und der entsprechende Raum in ein Büro und Reduit umgebaut worden. Die Küche befindet sich nunmehr im neu errichteten Anbau. Es stellt sich die Frage, ob unter diesen Umständen überhaupt ein werterhaltender Anteil ausgeschieden werden darf. Unbestrittenerweise gilt der Ersatz von Haushaltsgeräten wie Waschmaschine, Geschirrspüler oder Kühlschrank als Unterhalt, sofern das Ersatzgerät nicht qualitativ besser ist, wobei ein (ursprünglich) zeitgemässes altes Gerät durch ein dem aktuellen Standard entsprechendes ersetzt werden darf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 85 zu Art. 32 DBG). Die zitierte Literaturstelle erwähnt nebst den eigentlichen Geräten auch Einbauküchen. Im Ausscheidungskatalog des Merkblatts 5 ist der gleichwertige Ersatz einer Küchenkombination als Unterhaltsmassnahme aufgeführt (Ziff. 5.1.2). Wenn die neue Installation einen qualitativen Mehrwert

aufweist, wird nur ein Teil der Kosten als werterhaltend anerkannt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 85 zu Art. 32 DBG). Laut den Ausführungen im Merkblatt 5 zur steuerlichen Behandlung von Umbaukosten können die "Kosten für den Abriss und gleichwertigen Ersatz bestehender Installationen (Küche/Bad)" auch dann Liegenschaftsunterhalt darstellen, wenn der Grundriss der Wohnung verändert wurde. Vorausgesetzt wird, dass die neue Installation den gleichen "Funktionsstandard" hat wie die alte (Ziff. 5). Aus diesen Ausführungen ergibt sich für den hier zu beurteilenden Sachverhalt, dass die Kosten, die für den Ersatz der alten Küche mit samt Geräten angefallen wären, als Unterhalt geltend gemacht werden können; nicht aber die Kosten, die durch die Verlegung der Küche entstanden sind – wobei letztere ohnehin primär in den Rechnungen der Sanitär- und Elektroinstallationsunternehmen enthalten sein dürften. Anhand der vorhandenen Fotos (Eingabe vom 7.1.2019, Beilage 2, sowie Website der O. _____ Gebäudemanagement AG [E. 4.5 hiervor]) besteht kein Zweifel, dass die neue Küche weitaus grösser ist als die vorherige und dem Premiumsegment zuzurechnen sein dürfte. Aus den Unterlagen der amtlichen Bewertung geht zudem hervor, dass neu ein Steamer vorhanden ist, während die übrigen aufgeführten Geräte (Kühlschrank, Dampfzug, Geschirrspüler und obenliegender Backofen) gleichartige ersetzt haben (pag. 92 f.). Auch die vorherige Küche kann als qualitativ hochstehend bezeichnet werden, lassen sich doch auf den Fotos Massivholzmöbel und eine Natursteinabdeckung ausmachen. Insgesamt erweist sich der von den Rekurrenten geltend gemachte und von der Steuerverwaltung akzeptierte werterhaltende Anteil von 50 % der Gesamtkosten, ausmachend CHF 22'000.-- als angemessen.

5.5 Die (nicht in den Akten vorhandene) Rechnung der M. _____ AG vom 31. August 2015 (Nr. 13) betrifft die Reparatur eines Rasenmäher-Roboters. Im Kanton Bern gelten bei selbst genutzten Liegenschaften die Kosten für das Rasenmähen (und damit auch die Kosten für Anschaffung und Unterhalt der dazu benötigten Geräte) als Einkommensverwendung und sind daher nicht abziehbar (Ausscheidungskatalog zum Merkblatt 5, Ziff. 9.1). Dass andere Kantone bezüglich Rasenmähens eine abweichende Praxis verfolgen, wird vom Bundesgericht als zulässig betrachtet (BGer 2C_390/2012 vom 7.8.2012, E. 2.2, in StR 2012, S. 691). Die geltend gemachten Kosten von CHF 764.-- sind daher nicht zum Abzug zugelassen.

5.6 Die ausgeschiedenen Anteile werterhaltender Kosten bei den verbleibenden Rechnungen für Gartenunterhalt, Baugerüst und Bodenbeläge Nr. 4, 7 und 11 erscheinen plausibel und sind auch von der Steuerverwaltung nicht in Zweifel gezogen worden. Die geltend gemachten Beträge, insgesamt ausmachend CHF 5'730.--, stellen demnach Liegenschaftsunterhalt dar.

5.7 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich für das Steuerjahr 2015 ein zulässiger Abzug für Liegenschaftsunterhalt in der Höhe von CHF 29'727.--:

Nr.	Aussteller	Betreff	Total	Unterhalt
4	F._____ AG	Gartenarbeiten	724	724
7	H._____ AG	Gerüst	4'000	1'000
10	J._____ AG	Küche	44'000	22'000
11	L._____	Bodenbeläge	13'006	4'006
12	E._____ AG	Spenglerarbeiten	18'470	1'997
	Rechnungen ohne Unterhaltskosten		327'444	
	Total		407'644	29'727

Damit weicht die Steuerrekurskommission zu Ungunsten der Rekurrenten von den Einspracheentscheiden ab, mit denen die Steuerverwaltung Liegenschaftskosten von CHF 58'264.-- zum Abzug zugelassen hat. Die Steuerrekurskommission kann im Rekursverfahren alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (sogenannte "reformatio in peius", Art. 198 Abs. 2 und 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Mit Schreiben vom 15. November 2018 sind die Rekurrenten über eine mögliche Abweichung von der Veranlagung zu ihren Ungunsten informiert und es ist ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden (siehe Bst. G hiervor). Dementsprechend sind die Voraussetzungen für eine reformatio in peius vorliegend erfüllt. Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen.

Anzumerken bleibt noch, dass die Rekurrenten im Steuerjahr 2014 Unterhaltskosten von CHF 34'865.-- (bei einem Rechnungstotal von CHF 76'069.--, pag. 143) deklariert haben, die von der Steuerverwaltung zum Abzug zugelassen worden sind (pag. 131). Aufgrund des hier Ausgeführten ist anzunehmen, dass der Abzug pro 2014 zu hoch ausgefallen ist. Weil diese Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist, könnte sie allerdings nur abgeändert werden, wenn die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren nach Art. 206 ff. StG bzw. Art. 151 ff. DBG erfüllt wären, was gegebenenfalls von der Steuerverwaltung zu beurteilen sein wird.

6. Nachdem die hier behandelten Rechtsmittel bereits vor der Steuerrekurskommission hängig gewesen waren, stellte die Steuerverwaltung Unstimmigkeiten bei der Vermögensentwicklung der Rekurrenten fest. Mit E-Mail vom 26. Juni 2018 (pag. 14) erklärte der Treuhänder der Rekurrenten, dass ein Bankguthaben von CHF 106'100.-- irrtümlich als Schuld auf Formular 4 aufgeführt worden war. Dementsprechend beantragt die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 19. September 2018 eine Erhöhung des steuerbaren Vermögens um CHF 212'200.--. Der vom Treuhänder genannte Saldo stimmt mit dem eingereichten Bankkontoauszug überein (pag. 22) und die Rekurrenten haben sich nicht zum Antrag der Steuerverwaltung geäußert. Demzufolge ist diesem zu entsprechen. Das steuerbare Vermögen ist von CHF 1'256'166.-- auf CHF 1'468'366.-- zu erhöhen:

Wertschriftenvermögen bisher	1'717'227
Zusätzliches Bankguthaben	106'100
Übriges Vermögen (unverändert)	771'280
Total Vermögen	2'594'607
Schulden bisher	-1'178'341
Korrektur Bankguthaben	106'100
Übrige Abzüge (unverändert)	-54'000
Steuerbares Vermögen neu	1'468'366

7. 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 betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 wird abgewiesen. Der Abzug für Liegenschaftsunterhalt wird auf CHF 29'727.-- und das steuerbare Vermögen auf CHF 1'468'366.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundesteuer pro 2015 wird abgewiesen. Der Abzug für Liegenschaftsunterhalt wird auf CHF 29'727.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, 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 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. _____ und B. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde P. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann