



100 18 377
200 18 302
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 17.1.2019 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 17. Januar 2019

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. _____ und B. _____, C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

den Akten entnommen:

A. Mit (vordatierten) Veranlagungsverfügungen vom 10. Januar 2018 (Akten Vorinstanz, pag. 22-18) wurden A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), für das Steuerjahr 2016 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 95'702.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 109'971.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Dabei reduzierte die Steuerverwaltung namentlich den deklarierten Abzug für Liegenschaftsunterhalt um CHF 37'130.--, mit der Begründung, dass die Kosten für eine neu erstellte Sitzplatzüberdachung nicht abziehbar seien.

B. Die von den Rekurrenten erhobene Einsprache vom 7. Januar 2018 (pag. 25 f.) wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 10. Juli 2018 (pag. 40-36) abgewiesen. Die Steuerverwaltung führte dazu aus, dass die Verglasung von Balkonen und die Erweiterung von Wohnraum nicht abziehbar seien, denn diese würden nicht ausschliesslich Energiesparmassnahmen darstellen (siehe auch Vorbescheid vom 25.4.2018, pag. 30). Die Gutheissung der Einsprache in einem anderen Punkt führte zu einem geringfügig reduzierten steuerbaren Einkommen von CHF 95'424.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 109'693.-- bei der direkten Bundessteuer.

C. Gegen die Einspracheentscheide haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 7. August 2018 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, die Kosten für die Verglasung der Terrasse als Liegenschaftsunterhalt abziehen zu können. Damit sei kein zusätzlicher Wohnraum geschaffen worden. Die Verglasung diene vielmehr als Wind- und Wetterschutz im Sommer sowie als isolierende Pufferzone im Winter, wodurch jährlich rund 500 bis 800 Liter Heizöl eingespart werden könnten.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 12. September 2018 vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge beantragt. Sie vertritt den Standpunkt, dass die Verglasung in erster Linie eine bessere Nutzung der Terrasse erlaube. Damit komme ein Steuerabzug nicht in Frage, selbst wenn sich die bauliche Massnahme zugleich energiesparend auswirken sollte.

E. Den Rekurrenten ist die Vernehmlassung der Steuerverwaltung am 14. September 2018 zur Stellungnahme zugesandt worden. Sie haben sich dazu nicht geäußert.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen 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.

Da der Streitwert sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide 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 den Rekurrenten bei der Einkommenssteuerveranlagung für das Jahr 2016 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 alle übrigen wertvermehrenden Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Auf Bundesebene finden sich inhaltlich analoge Regelungen in zwei Erlassen vom 24. August 1992: Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) 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: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Dokumente / Publikationen > Merkblätter Einkommens- und Vermögenssteuer").

3.2 Zusätzlich zu den eigentlichen Unterhaltskosten können gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Ausnahmebestimmung auch (an sich wertvermehrende) Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden; wobei der Regierungsrat bzw. das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) für die Normierung dieser Abzüge zuständig sind (Art. 36 Abs. 4 StG; Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG). Das kantonale Recht sieht vor, dass Investitionen zu den Unterhaltskosten gehören, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, was sowohl den Ersatz veralteter als auch die erstmalige Anbringung neuer Bauteile oder Installationen in bestehenden Gebäuden umfasst (Art. 1 Bst. f VUBV). Für die direkte Bundessteuer enthält Art. 5 der Liegenschaftskostenverordnung die gleiche Regelung. Eine beispielhafte Aufzählung von zum Steuerabzug zugelassenen Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle findet sich in Art. 1 Bst. a der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1; keine amtliche Abkürzung, im Folgenden: Bundesverordnung):

1. Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen Aussenklima, unbeheizte Räume oder Erdreich;
2. Ersatz von Fenstern durch energetisch bessere Fenster als vorbestehend;
3. Anbringen von Fugendichtungen;
4. Einrichten von unbeheizten Windfängen;
5. Ersatz von Jalousieläden, Rollläden;

4. Die Rekurrenten haben eine vorbestehende Terrasse auf einer Fläche von rund 27 m² mit einer transparenten, seitlich geschlossenen Konstruktion überdachen lassen. Diese besteht aus fünf Elementen, die sich ineinander schieben lassen, und es so ermöglichen, Dach und Stirn-

wand bei Bedarf praktisch vollständig zu öffnen, wodurch sich die zu beurteilende Verglasung von einem klassischen Wintergarten unterscheidet (vgl. Fotos, Pläne und Beschreibung, Beilagen zum Rekurschreiben und Eingabe vom 30.8.2018). Die erstmalige Einrichtung einer solchen Konstruktion gilt grundsätzlich als wertvermehrende Investition, die nicht zum Steuerabzug berechtigt (siehe Merkblatt 5, Ziff. 1.1.8 Bst. b "Neueinbau Verglasung"). Nur wenn die Verglasung als Energiesparmassnahme im Sinn der in E. 3.2 hiervoor genannten Ausnahmebestimmungen zu qualifizieren wäre, wären die Herstellungskosten abziehbar.

4.1 Die hier zu beurteilende Konstruktion lässt sich unter keines der in Art. 1 Bst. a der Bundesverordnung genannten Beispiele für zum Abzug zugelassene Isolationsmassnahmen subsumieren (E. 3.2 hiervoor). Auch wenn die dortige Aufzählung nicht abschliessend ist, lässt sich aus den Beispielen ableiten, dass der Verordnungsgeber nur Kosten für energiesparende Massnahmen ohne wesentlichen Zusatznutzen gemeint hat. Gleiches ergibt sich aus dem Merkblatt 5 der kantonalen Steuerverwaltung, das – wie die Bundesverordnung – als Neukonstruktion nur die Einrichtung von unbeheizten Windfängen "ohne Schaffung von überdimensioniertem zusätzlichem Raum" zum Abzug zulässt (Ziff. 1.1.5 Bst. b). Um einen Windfang handelt es sich vorliegend klarerweise nicht.

4.2 Die Regelungen in der Bundesverordnung und im Merkblatt 5 sind im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Bei der Beurteilung eines zu Wohnraum umgebauten Dachstocks hat das Bundesgericht die damit verbundene verbesserte Dachisolation nicht als energiesparende Investition anerkannt. Es hat erwogen, dass der Sinn der entsprechenden gesetzlichen Regelung darin bestehe, energietechnisch schlechte Bausubstanz auf den modernen Stand der Technik zu bringen "bei im Übrigen gleich bleibender Nutzung" (BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 4.1, in: StE 12/2014 B 25.6 Nr. 63). Dieser Grundsatz kann auch auf den vorliegenden Sachverhalt angewendet werden. Zwar haben die Rekurrenten mit der neu erstellten Verglasung keinen vollwertigen zusätzlichen Wohnraum geschaffen, wohl aber die Nutzbarkeit der betroffenen Terrassenfläche deutlich verbessert. Dass mit dieser baulichen Massnahme zugleich Energie in Form von Heizöl eingespart wird, wie die Rekurrenten geltend machen, ist nicht zu bezweifeln. Angesichts der dargelegten Praxis und Rechtsprechung spielt dies freilich keine Rolle. Wollte man dem Standpunkt der Rekurrenten folgen, müsste quasi jeder geschlossene, unbeheizte Anbau an ein bestehendes Wohngebäude als Energiesparmassnahme qualifiziert werden, denn eine gewisse wärmedämmende Wirkung ist diesen Konstruktionen (bspw. Garagen, Geräteschuppen) inhärent. Ein solches Vorgehen widerspräche indes dem Grundsatz, dass für Erweiterungsbauten kein Steuerabzug möglich ist. Dementsprechend hat die Steuerrekurskommission in einem vergleichbaren Fall entschieden, dass die Kosten für einen auf einer Terrasse errichteten Wintergarten nicht von den

steuerbaren Einkünften abgezogen werden können (RKE 100 2012 184 vom 2.7.2015, nicht publiziert). Nach dem Gesagten sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen.

5. 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 2016 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, 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 C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann