



100 21 377

200 21 264

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.1.2022 RNA/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 19. Januar 2022

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. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2019

den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) sind Eigentümer des Grundstücks D. _____, Gbbl. Nr. 1 _____, auf dem sich ein von ihnen selber bewohntes Einfamilienhaus befindet. Für diese Liegenschaft deklarierten die Rekurrenten in der Steuererklärung 2019 Unterhaltskosten von CHF 32'993.--, wovon CHF 19'712.-- auf eine Rechnung des (damaligen) Einzelunternehmens "C. _____ Gartenpflege" für den Ersatz von Eisenbahnschwellen durch Granitquader entfielen (Akten Steuerverwaltung, pag. 104). Mit Verfügungen vom 8. April 2021 wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), auf ein steuerbares Einkommen von CHF 18'490.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 23'153.-- bei der direkten Bundessteuer veranlagt (pag. 127-119). Die Steuerverwaltung anerkannte dabei nur rund ein Drittel der geltend gemachten Kosten von CHF 19'712.-- als Liegenschaftsunterhalt und kürzte den entsprechenden Abzug um CHF 13'000.-- mit dem Vermerk "dauerhafteres Material, Fundament" (pag. 121, Code 2).

B. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 4. Mai 2021 Einsprache (pag. 132). Sie beantragten, den wertvermehrenden Anteil an der strittigen Rechnung auf CHF 2'095.-- anstatt auf CHF 13'000.-- festzusetzen und dementsprechend CHF 17'617.-- als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung führten die Rekurrenten aus, dass sie 30-jährige, mit Schadstoffen belastete, Eisenbahnschwellen durch Granitquader ersetzt hätten. Eine Lösung mit Eichenbalken hätte gemäss einer zusätzlichen Offerte des Gartenbauunternehmens CHF 17'617.-- anstatt CHF 19'712.-- gekostet, weshalb nur die Differenz von CHF 2'095.-- als Wertvermehrung betrachtet werden dürfe. Nach mehrfachem Schriftenwechsel hiess die Steuerverwaltung die Einsprache mit Einspracheentscheiden vom 2. September 2021 (pag. 157-149) teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 16'801.-- bei den kantonalen Steuern und auf CHF 21'275.-- bei der direkten Bundessteuer. Dabei hielt die Steuerverwaltung jedoch an ihrem Standpunkt fest, wonach der Ersatz der Eisenbahnschwellen durch Granitquader nur zu einem Drittel Liegenschaftsunterhalt darstelle. Dennoch erhöhte sie den strittigen Abzug gegenüber den Veranlagungsverfügungen von CHF 6'712.-- geringfügig auf CHF 7'312.--. Dies deshalb, weil die Steuerverwaltung vom Gesamtbetrag der Rechnung (CHF 19'712.--) nunmehr vorab CHF 1'000.-- für Rasenersatz als abziehbare Unterhaltskosten akzeptierte, zuzüglich CHF 6'312.-- (rund ein Drittel des Restbetrags von CHF 18'712.--).

C. Gegen die Einspracheentscheide haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 28. September 2021 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erhoben. Sie beantragen sinngemäss, einen deutlich höheren Anteil der Rechnung des Gartenbauunternehmens C. _____ als abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten auszuscheiden. Zur

Begründung führen sie aus, dass sowohl die bis anhin verwendeten Eisenbahnschwellen aus Eiche als auch die als Ersatz verwendeten Granitquader aus dauerhaftem Material beständen. Auch sei, entgegen der Annahme der Steuerverwaltung, kein neues Fundament erstellt, sondern lediglich das bisherige Fundament ersetzt worden. Dabei handle es sich jedoch nur um eine Lage von wenigen Zentimetern Beton, auf welche die Eisenbahnschwellen bzw. die Granitquader gelegt worden seien. Ein Ersatz mit Eichenbalken hätte nur unwesentlich weniger gekostet und wäre von der Steuerverwaltung wohl vorbehaltlos akzeptiert worden. Vor diesem Hintergrund erscheine eine Aufrechnung von CHF 13'000.-- "absolut willkürlich".

D. Am 18. November 2021 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge. Die Steuerverwaltung argumentiert, dass Granit dauerhafter sei als die ersetzten Eisenbahnschwellen. Wenn das Ersatzobjekt qualitativ besser sei als die bisherige Konstruktion, müsse ein Anteil an den Gesamtkosten als wertvermehrend ausgeschieden werden, der nicht zum Abzug als Liegenschaftsunterhalt berechtige. Vorliegend sei dieser Anteil zu Recht auf zwei Drittel der Kosten bestimmt worden.

E. Mit Schreiben vom 6. Dezember 2021 haben die Rekurrenten zur Vernehmlassung Stellung genommen und an ihren Standpunkten festgehalten.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf 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. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Eingaben ist deshalb grundsätzlich einzutreten.

1.1 Gemäss Wortlaut ihrer Eingabe vom 28. September 2021 fechten die Rekurrenten sowohl die Veranlagungsverfügungen vom 8. April 2021 als auch die Einspracheentscheide vom

2. September 2021 an. Hierzu ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügungen durch die Einspracheentscheide vollumfänglich ersetzt wurden und nur letztere mit Rekurs bzw. Beschwerde an die Steuerrekurskommission weitergezogen werden können (Art. 195 Abs. 1 StG; Art. 140 DBG; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 4 zu Art. 135 DBG). Dementsprechend richten sich die erhobenen Rechtsmittel ausschliesslich gegen die Einspracheentscheide vom 2. September 2021.

1.2 Damit die Steuerrekurskommission auf ein Rechtsmittel eintreten kann, müssen die Rekurrenten durch die angefochtenen Entscheide beschwert sein, d.h. sie müssen ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung geltend machen können (Art. 151 StG und Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 Abs. 1 und Art. 65 Abs. 1 Bst. c des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Der Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer lautet zwar auf ein steuerbares Einkommen von CHF 21'275.--. Daraus resultiert jedoch kein Steuerbetrag (pag. 154), weil für Ehepaare die Besteuerung erst ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 28'300.-- einsetzt (Art. 36 Abs. 2 DBG). Dementsprechend sind die Rekurrenten durch den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer pro 2019 nicht beschwert, weshalb auf die entsprechende Beschwerde nicht einzutreten ist.

1.3 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. Materiell ist demnach strittig, in welcher Höhe den Rekurrenten bei den kantonalen Steuern für das Jahr 2019 ein Abzug für Liegenschaftsunterhalt zu gewähren ist.

2.1 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. Andere als die im Gesetz 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).

2.2 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, Heizeinrichtungen, Kochherde, soweit sie keinen Mehrwert bewirken (Art. 1 Abs. 1

Bst. a bis c VUBV). Nicht abziehbar sind demgegenüber wertvermehrnde Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Von grosser praktischer Bedeutung ist 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>), Menu "Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern" [abgerufen am 3.1.2022]).

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

3. Vor der Steuerrekurskommission ist einzig die steuerliche Beurteilung von Sanierungsarbeiten im Garten der Rekurrenten umstritten. Dabei wurden die Eisenbahnschwellen, die als Begrenzung zwischen Rasenplatz und Böschung sowie zwischen Böschung und Strasse dienten, durch Granitquader ersetzt (vgl. Fotos, pag. 135). Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass die Ersatzkonstruktion zu einer Qualitätsverbesserung geführt hat und anerkennt nur ein Drittel der geltend gemachten Kosten als Liegenschaftsunterhalt. Demgegenüber argumentieren die Rekurrenten, dass die Granitquader die gleiche Funktion hätten wie die Eisenbahnschwellen und höchstens von einem geringen Mehrwert ausgegangen werden dürfe.

3.1 Gemäss Merkblatt 5 stellt die gleichwertige Reparatur oder der gleichwertige Ersatz einer Stützmauer vollumfänglich Liegenschaftsunterhalt dar, während bei einer Instandstellung mit Qualitätsverbesserung der werterhaltende Anteil auszuschneiden ist (Ziff. 9.1.3). Die Rekurrenten betonen allerdings, dass es sich bei den strittigen Konstruktionen um Begrenzungen handle, die keine Stützfunktion hätten. Wie es sich damit verhält, muss hier nicht geklärt werden, denn die in Ziff. 9.1.3 des Merkblatts 5 enthaltene Regelung entspricht den allgemeinen Grundsätzen für die Abgrenzung von werterhaltenden und -vermehrden Investitionen (vgl. E. 2.3 hiervor). Weiter ist anhand der Akten davon auszugehen, dass die neu verlegten Granitquader dem gleichen Zweck dienen wie die vorherigen Eisenbahnschwellen und es sich folglich um den Ersatz einer vorbestehenden Konstruktion handelt (unabhängig davon, ob die Begrenzung zur Strasse eine Stützmauer darstellt oder nicht).

3.2 Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien, sprich aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise. Dabei wird die konkret instandgesetzte oder ersetzte Anlage oder Installation betrachtet. Wenn diese gegenü-

ber dem vorherigen Zustand qualitativ verbessert worden ist, liegt eine Wertvermehrung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 46-48 zu Art. 32 DBG). Übereinstimmend mit der Steuerverwaltung geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass die neu verwendeten Granitquader eine längere Gebrauchsdauer aufweisen als die vorherigen Eisenbahnschwellen. Dies zeigt sich daran, dass die ersetzten Schwellen gemäss Rechnung des Gartenbauunternehmens "morsch" gewesen sind (pag. 130), während Granit quasi unbeschränkt haltbar ist. Diese längere Haltbarkeit stellt einen gewissen qualitativen Mehrwert dar, der es rechtfertigt einen Teil der Kosten als wertvermehrend einzustufen (RKE 100 2016 569 vom 16.6.2017, E. 4.3). Bei der Bemessung der wertvermehrenden Komponente gilt es allerdings zu berücksichtigen, dass auch Eisenbahnschwellen eine lange Haltbarkeit aufweisen, waren sie im vorliegenden Fall doch immerhin 33 Jahre im Einsatz. Ferner ist zu beachten, dass der Ersatz der Eisenbahnschwellen durch Eichenbalken gemäss der von den Rekurrenten eingereichten Vergleichsofferte (pag. 129 f.) mit CHF 17'616.45 etwas günstiger ausgefallen wäre als die verwirklichte Lösung mit Granitquadern (CHF 19'711.50). Die Verwendung eines teureren Baustoffs führt zu einer (wenn auch geringfügigen) Erhöhung des Realwerts der Liegenschaft, weshalb sich in solchen Konstellationen die Ausscheidung eines Anteils wertvermehrender Kosten normalerweise rechtfertigt; wobei in Ausnahmefällen auch eine günstigere Variante eine Wertsteigerung zu bewirken vermag (RKE 100 2016 569 vom 16.6.2017, E. 5.1).

3.3 Nach dem bis hierhin Ausgeführten steht fest, dass die strittige bauliche Massnahme einen wertvermehrenden Anteil enthält, der nach Ermessen zu schätzen ist. Die Steuerverwaltung hat diesen Anteil auf zwei Drittel bestimmt und verweist dazu auf zwei Beispiele im Merkblatt 5. Laut dessen Ziff. 3.2 Bst. b wird beim Ersatz einer Holzterrasse durch eine solche aus Beton die Hälfte der Aufwendungen als wertvermehrend qualifiziert. Das Gleiche gilt für den Ersatz einer Pflasterung mit Zementverbundsteinen durch eine solche mit Naturstein bei der Sanierung eines Vorplatzes (Ziff. 9.1.4 Bst. d). Abgesehen davon, dass die beiden Beispiele allenfalls einen wertvermehrenden Anteil von 50 % rechtfertigen könnten, sind sie für den vorliegenden Fall kaum relevant. Im Gegensatz zu den hier zu beurteilenden Begrenzungen ist eine Treppe einer regelmässigen Belastung durch Begehen ausgesetzt, weshalb sich eine Holzterrasse deutlich schneller abnutzen dürfte als eine Betonkonstruktion. Bei der Pflasterung der Vorfahrt dürfte der im Merkblatt angenommene Mehrwertanteil hingegen in den deutlich höheren Material- und Erstellungskosten sowie dem edleren Erscheinungsbild begründet sein. Der Steuerverwaltung gelingt es mithin nicht, ihre Schätzung zu plausibilisieren.

3.4 Die Steuerrekurskommission bestätigte in einem bereits zitierten Fall aus dem Jahr 2017 die damalige Einschätzung der Steuerverwaltung, den Ersatz einer Böschungsverbauung aus Holz durch eine Konstruktion mit Jurakalkstein zu einem Drittel als wertvermehrend einzustufen

(RKE 100 2016 569 vom 16.6.2017). Im Unterschied zum vorliegenden Sachverhalt wurde dabei jedoch die Hangsicherung qualitativ eindeutig verbessert. Zudem konnte aufgrund der Aktenlage von einem verbesserten Gebrauchsnutzen des Grundstücks ausgegangen werden. Weil im vorliegenden Fall die Granitquader die gleiche Funktion haben wie die ersetzten Eisenbahnschwellen und weil es sich bei jenen ebenfalls um dauerhaftes Material handelt, erachtet es die Steuerrekurskommission als sachgerecht, bloss die Differenz zwischen den tatsächlichen Baukosten und den Kosten für eine Ersatzlösung mit Eichenbalken als wertvermehrend auszuscheiden, basierend auf der eingereichten Vergleichsofferte (siehe E. 3.2 hiavor). Dementsprechend entfallen vom Gesamtbetrag der Rechnung des Gartenbauunternehmens C. _____ CHF 2'095.-- auf wertvermehrnde Investitionen. Der Abzug für Liegenschaftsunterhalt beträgt demnach CHF 30'898.-- (deklarierter Totalbetrag von CHF 32'993.-- minus CHF 2'095.--).

3.5 Die Rekurrenten haben ihr Rechtsbegehren an die Steuerrekurskommission nicht quantifiziert, sondern lediglich eine "realitätsbezogene Beurteilung der Sachlage" gefordert. Das Ergebnis entspricht indes dem Antrag der Rekurrenten in ihrer Einsprache vom 4. Mai 2021 (pag. 132). Dementsprechend ist es sachgerecht, für das vorliegende Verfahren vom gleichen beantragten Abzug für Liegenschaftsunterhalt auszugehen, was zu einer Gutheissung des Rekurses führt.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Kosten für das Verfahren betreffend die kantonalen Steuern zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG). Der Nichteintretensentscheid betreffend die direkte Bundessteuer entspricht formell zwar einem Unterliegen, rechtfertigt aufgrund der besonderen Umstände indes keine Kostenaufgabe an die Rekurrenten (Art. 144 Abs. 3 DBG).

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, 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 2019 wird gutgeheissen. Der Abzug für Liegenschaftsunterhalt wird auf CHF 30'898.-- festgesetzt und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.

2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2019 wird nicht eingetreten.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
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 D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Leumann