



100 23 399
200 23 260
Gemeinde: E. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 31.7.2024 RNA/NZB/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 31. Juli 2024

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 2021

den Akten entnommen:

A. Auf dem Anmerkungsgrundstück E. _____ Gbbl. Nr. _____ liegen die drei Grundstücke E. _____ Gbbl. Nrn. 1, 2 und 3 (_____). Die Grundstücke befinden sich teilweise im Alleineigentum von A. _____ (Rekurrent) und teilweise im Gesamteigentum des Rekurrenten und seiner Ehefrau B. _____ (Rekurrentin, zusammen: Rekurrenten). Im Jahr 2021 liessen die Rekurrenten eine sich auf diesem Anmerkungsgrundstück befindliche Thuja-Hecke durch eine Schutzwand aus Holz ersetzen, welche das Anmerkungsgrundstück gegen die _____strasse abgrenzt. Die entsprechenden Arbeiten verursachten Kosten im Umfang von CHF 51'504.55. Daneben fiel weiterer Liegenschaftsunterhalt an.

B. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 7. September 2023 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrenten auf ein steuerbares Einkommen von CHF 92'630.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 108'420.-- (direkte Bundessteuer) und ein steuerbares Vermögen von CHF 460'740.-- (Akten der Steuerverwaltung, pag. 1-8). Dabei wurden folgende Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen (nebst Liegenschaftssteuern und Betriebs- und Verwaltungskosten): CHF 21'244.-- das Grundstück Nr. 1 betreffend, CHF 3'436.-- das Grundstück Nr. 2 betreffend und CHF 1'680.-- das Grundstück Nr. 3 betreffend (Pauschalabzug). Insbesondere nicht zum Abzug zugelassen wurden deklarierte Ausgaben in Höhe von gerundet CHF 31'295.-- (2/3 von CHF 46'944.20) im Zusammenhang mit dem Ersatz der Thuja-Hecke durch eine Schutzwand aus Holz, da es sich dabei um einen Ersatz mit Qualitätsverbesserung handle (akzeptiert wurde 1/3, ausmachend gerundet CHF 15'649.--). Kosten von CHF 4'560.35 etwa für die Entsorgung der Thuja-Sträucher wurden von der Steuerverwaltung hinsichtlich des Grundstücks Nr. 1 vollständig akzeptiert (zusammen mit den vorstehend erwähnten Kosten von CHF 46'944.20 [nur zu 1/3 berücksichtigt] ergebend die geltend gemachten CHF 51'504.55; vgl. pag. 49 und pag. 51). Ebenfalls akzeptiert hat die Steuerverwaltung Unterhalt im Umfang von CHF 1'033.75. Folglich hat die Steuerverwaltung hinsichtlich des Grundstücks Nr. 1 insgesamt Unterhaltskosten von gerundet CHF 21'244.-- akzeptiert (CHF 4'560.35 + CHF 1'033.75 + CHF 15'649.07).

C. Dagegen haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 3. Oktober 2023 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen die Berücksichtigung der gesamten Kosten von CHF 51'504.55, eventuellder veranschlagten Kosten von CHF 32'414.60 für einen Ersatz der Thuja-Hecke durch eine neue Hecke. Die bestehende Thuja-Hecke sei seit ihrer Erstellung im Jahr 1982 zu mächtig geworden und habe sich immer mehr zur _____strasse hingeneigt. Damit sei das Lichtraumprofil gemäss kantonalem Baugesetz verletzt worden. Durch die Auskargung der Hecke sei zudem die Böschung, welche rund ein Meter über der Stützmauerkrone gelegen sei, destabilisiert

worden und immer mehr über die Stützmauer zur Strasse hinabgerutscht. Im Jahr 1982 habe der tägliche Strassenverkehr ca. _____ Fahrzeuge betragen, gemäss aktuellen Messungen seien es über _____. Durch diesen Mehrverkehr werde das strassenseitige Zurückschneiden der Hecke gefährlicher und der Verkehr werde zweimal im Jahr für einen halben Tag stark behindert. Dies sei für die Verkehrsteilnehmenden wie auch für die Zurückschneidenden sehr unangenehm. Sie hätten die Hecke nicht durch eine neue Thuja-Hecke ersetzen wollen, da die Gefahr bestanden hätte, dass in 30 Jahren wieder die gleiche Problematik mit der Mächtigkeit bestehe. Zudem hätte es 6-8 Jahre gedauert, bis eine gleichwertig dichte Hecke vorhanden gewesen wäre. Dies sei unter dem Aspekt der strassenseitigen Emissionen durch das mehr als doppelt so grosse Verkehrsaufkommen gegenüber 1982 nicht zumutbar. Deshalb sei eine alternative Variante entwickelt worden, welche unter anderem den Vorteil habe, dass die Böschung nachhaltig habe stabilisiert werden können. Zudem würden die aufwändigen, gefährlichen und verkehrsbehindernden Pflegemassnahmen entfallen. Die gewählte Sanierungsvariante werde deshalb als gleichwertig betrachtet. Der von der Steuerverwaltung berücksichtigte Anteil sei absolut willkürlich. Es ärgere sie sehr, dass die entstandenen Kosten nicht akzeptiert würden, obwohl der amtliche Wert seit Erstellung der Liegenschaften trotz der Verkehrsemissionen bereits zweimal erhöht worden sei. Die Beeinträchtigung durch den Strassenlärm sei zwischenzeitlich unzumutbar. Dem seien sie mit einer Holzwand anstelle einer Thuja-Hecke entgegengetreten.

D. Mit Vernehmlassung vom 28. November 2023 hat die Steuerverwaltung die Abweisung von Rekurs bzw. Beschwerde unter Kostenfolge beantragt. Nachdem die Thuja-Hecke entfernt worden sei, sei das Terrain bis auf die untenliegende Stützmauer entfernt und ein neues, armiertes Betonfundament erstellt worden. Darauf seien vorgefertigte Winkelplatten aus Beton installiert worden. Damit sei eine Konstruktion geschaffen worden, die vorher nicht vorhanden gewesen sei. Auf der neu erstellten Unterkonstruktion resp. Foundation sei eine Holzschutzwand montiert worden. Diese stelle keinen gleichwertigen Ersatz in materieller Hinsicht dar, erfülle aber immer noch die Funktion eines Sichtschutzes. Neu diene sie auch dem Lärmschutz. In diesem Fall behalte es sich die Steuerverwaltung vor, gemäss steuerrechtlicher Praxis einen Anteil von 2/3 aus den gesamten Kosten auszuscheiden. Nahezu dasselbe Resultat ergebe sich auch, wenn die angefallenen Kosten detaillierter nach abziehbarem Unterhalt und Mehrwert aufgeschlüsselt und dadurch zwei Rechnungen gar nicht und die übrigen dafür zu 100 % berücksichtigt würden.

E. Die Rekurrenten haben dazu am 5. Dezember 2023 Stellung genommen. Sie führen aus, dass der Ansatz von 1/3 aus ihrer Sicht willkürlich gewählt sei. Hinsichtlich der Alternativberechnung sei nicht verständlich, wie die in dieser von der Steuerverwaltung akzeptierten

Aufwendungen möglich sein sollten, wenn die Grundlagenarbeiten nicht ausgeführt würden. Aufgrund der abrutschenden Böschung habe ein Wertverlust gedroht. Durch die Massnahme habe der Werterhalt sichergestellt und der Gefährdung Dritter Einhalt geboten werden können.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher 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.

2. Da der Streitwert 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]).

3. Strittig und vorliegend zu prüfen ist, in welchem Umfang die im Jahr 2021 angefallenen Auslagen von gesamthaft CHF 51'504.55 für den Ersatz der Thuja-Hecke durch eine Schutzwand aus Holz als Liegenschaftsunterhaltskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können, wobei die Steuerverwaltung von diesem Betrag rund CHF 20'210.-- (CHF 4'560.35 + CHF 15'649.07 [1/3 von CHF 46'944.20]) berücksichtigt hat, die Folge dessen im vorliegenden Verfahren nicht mehr strittig sind.

4. Der Kanton Bern erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der steuerpflichtigen Person ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften

(Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG; Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG).

4.1 Auf kantonaler Ebene werden die abzugsfähigen Liegenschaftskosten in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) näher umschrieben. Auf Bundesebene werden die abziehbaren Liegenschaftskosten in der Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116), der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationalen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) sowie der Verordnung der ESTV vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) konkretisiert.

4.2 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; Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung). Ebenfalls abziehbar sind Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie seit dem 1. Januar 2020 die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (Art. 36 Abs. 1a StG; Art. 32 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 1 Liegenschaftskostenverordnung). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Abs. 1 Bst. d StG; Art. 34 Bst. d DBG). Bei Grundstücken im Privatvermögen sind dies Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen, die entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken, wobei über die Abgrenzung Richtlinien zu erlassen sind etwa für die Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Gestützt auf diese Delegationsnorm hat die Steuerverwaltung das Merkblatt 5 betreffend die "Grundstückskosten" erlassen, das einen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten und nicht abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen enthält (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern > 2021 > Merkblatt 5: Grundstückskosten"; nachfolgend: MB 5). Auch wenn der Katalog formell nur für die Kantons- und Gemeindesteuern

Geltung hat, erfasst er praxisgemäss auch die direkte Bundessteuer, was nicht zu beanstanden ist (zum Ganzen: VGE 100 2022 229/230 vom 12.2.2024, E. 2.1, mit Hinweisen; Lissi/Dini in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 20 und N. 22 zu Art. 32 DBG).

4.3 Nach der Rechtsprechung stellen Aufwendungen dann abzugsfähige Unterhaltskosten dar, wenn sie dazu dienen, eine Liegenschaft in ihrem Wert bzw. im bisherigen Zustand zu erhalten oder sie in den Zustand zu versetzen, in dem sie sich bereits einmal befunden hat. Massgebend ist der konkrete Nutzungswert, wobei die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen grundsätzlich anhand einer objektiv-technischen Beurteilung erfolgt. Zu prüfen ist, ob aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung vorliegt. Entsprechend ist bei Sanierungen oder beim Ersatz bestehender Anlagen nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen. Als Vergleichsmassstab für die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung dient das konkret instand gehaltene oder ersetzte Objekt bzw. die Installation. Der Fokus gilt mithin nicht dem Grundstückswert als Ganzes, sondern den in Frage stehenden Einzelmassnahmen bzw. Gebäudebestandteilen (sog. Einzelbetrachtung). Führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Anlage zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, so ist letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur in entsprechendem Umfang zulässig (zum Ganzen: VGE 100 2022 229/230 vom 12.2.2024, E. 2.2, mit Hinweisen; BGE 149 II 27 E. 4.1; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/

Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 39 ff. zu Art. 32 DBG).

4.4 Aus dem Gesagten folgt, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist. Nicht abzugsfähig sind daher grundsätzlich auch Aufwendungen für Ersatzbauten, die ein bestehendes bzw. durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen. Hingegen hat das Bundesgericht seine Praxis zum sogenannten "wirtschaftlichen Neubau" inzwischen aufgegeben: Mit Leiturteil vom 23. Februar 2023 hat es entschieden, dass (auch) Kosten für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Totalsanierung oder dem völligen Um- oder Ausbau abzugsfähig sind, soweit sie aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei bei allen Liegenschaftskosten individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters – und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person – abzuklären, ob sie werterhaltend wirkten

(Praxisänderung [BGE 149 II 27 E. 4.3-4.6]; VGE 100 2022 229/230 vom 12.2.2024, E. 2.3, mit Hinweisen; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 66 f. zu Art. 32 DBG).

4.5 Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen werterhaltender oder wertvermehrender Natur sind, kommt der Abklärung der konkreten Sachumstände bzw. dem Beweisrecht besondere Bedeutung zu. Dabei ist es nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz zwar an den Behörden, den entscheidwesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG); die Untersuchungspflicht findet indes ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG). Danach hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert alle sachdienlichen Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Für die Verteilung der Beweisführungslast zwischen Behörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand aufklären könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt. Die den Abzug für Liegenschaftsunterhalt begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich prinzipiell von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (VGE 100 2022 229/230 vom 12.2.2024, E. 2.4, mit Hinweisen).

5. Die von den Rekurrenten mit Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 3. Oktober 2023 eingereichten Fotos (vgl. Beilage 1) lassen erkennen, dass die Rekurrenten im Jahr 2021 unter anderem die Thuja-Hecke roden, das bis anhin unregelmässig abfallende Erdreich ausgleichen sowie ein L-Fundament aus Beton für die Schutzwand erstellen liessen. Die Thuja-Hecke wurde schliesslich durch eine zwei Meter hohe und ca. 40 Meter lange Schutzwand aus Holz ersetzt (vgl. Beilagen 2 und 4 zu Rekurs- und Beschwerde vom 3.10.2023). Während die Rekurrenten beantragen, die gesamten Kosten von CHF 51'504.55 als werterhaltende Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen, erachtet die Steuerverwaltung die Arbeiten mehrheitlich als wertvermehrend und akzeptiert davon CHF 15'649.-- und CHF 4'560.35 (vgl. Bst. B) als Liegenschaftsunterhalt.

5.1 Gemäss MB 5 stellen Terrainneugestaltungen wie das Ausgraben, Auffüllen und Planieren sowie der Ersteinbau resp. die Erweiterung eines Lärm- und Sichtschutzes wertvermehrende Kosten dar und dürfen nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden (MB 5, Ziff. 9.1.2 Bst. b und Ziff. 9.1.3 Bst. b). Die Instandstellung einer festen Einfriedung (Zaun, Stütz- und Gartenmauer, Lärm- oder Sichtschutz) mit Qualitätsverbesserung stellt anteilmässig Unterhalt dar (MB 5, Ziff. 9.1.3 Bst. c). Der gleichwertige Ersatz gilt vollumfänglich als Unterhalt (MB 5, Ziff. 9.1.2 Bst. a und Ziff. 9.1.3 Bst. a). 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 (E. 4.3).

5.2 Die Rekurrenten machen geltend, dass es sich bei den Aufwendungen für die Schutzwand aus Holz nicht um wertvermehrende Aufwendungen handeln könne, da diese lediglich dazu dienten, die Liegenschaft in ihrem bisherigen Zustand und die Wohnqualität der Bewohner zu erhalten. Diese Argumentation mag insofern zutreffen, als dass der gleichwertige Ersatz diese Kriterien erfüllt und als Unterhalt geltend gemacht werden kann. Ob aber ein Mehrwert vorliegt, entscheidet sich nicht anhand der Frage, ob die Aufwendungen dem Werterhalt des gesamten Grundstücks dient, sondern an der konkret instandgehaltenen Anlage oder Installation. Vergleichswert ist nicht der Wert des Grundstücks insgesamt (vgl. E. 4.3), sondern die vorbestehende Thuja-Hecke, die durch die neu erstellte Schutzwand aus Holz ersetzt worden ist (vgl. VGE 100 2012 94/95 vom 21.5.2013, E. 3.3 ff., in StE 2013 B 25.6 Nr. 62).

5.3 Die Schutzwand aus Holz ist wesentlich stabiler und dauerhafter als die vorbestehende Thuja-Hecke. Somit liegt nicht blosser Ersatz einer bestehenden Anlage vor, sondern es handelt sich, um einen Neu- resp. Ausbau des vorbestehenden Schutzes. Zwar erfüllt die neu errichtete Schutzwand aus Holz weitgehend die gleichen Funktionen der Abschirmung, Lärmdämpfung und des Sichtschutzes wie die Thuja-Hecke. Die neu erstellte Schutzwand weist gegenüber der vorbestehenden Thuja-Hecke jedoch eine wesentliche Qualitätssteigerung, Dauerhaftigkeit und damit Mehrwert auf. Die bessere Dauerhaftigkeit wird von den Rekurrenten mindestens sinngemäss auch anerkannt, da sie selbst geltend machen, dass bei einer neuen Thuja-Hecke in 30 Jahren wieder dasselbe Problem mit der Mächtigkeit bestehen könnte (vgl. Bst. C). Daraus ergibt sich, dass es bei der neuen Konstruktion (welche gebaut werden muss) nicht um einen gleichwertigen Ersatz der Thuja-Hecke (welche nur eingepflanzt werden muss) handelt, wie es der Wortlaut des MB 5 verlangt. Dieser Eindruck wird durch die mit Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 3. Oktober 2023 eingereichten Fotos bestätigt. Aufgrund des vorliegenden Bildmaterials kann ohne Weiteres die Auffassung vertreten werden, dass die neue Terraingestaltung zu einer qualitativen Verbesserung geführt hat. Darüber hinaus ist anzumerken, dass die Rekurrenten nicht nachzuweisen vermögen, in welchem Rahmen überhaupt ein Sanierungsbedarf bestanden hat an der Hecke/Böschung (vgl. VGE 100 2022 229/230 vom 12.2.2024, E. 4.1.3; VGE 100 2012 94/95 vom 21.5.2013, E. 3.2, in StE 2013 B 25.6 Nr. 62) bzw. dass mit der Schutzwand ein bereits eingetretener Minderwert des Grundstücks beseitigt worden ist oder die massgebenden Immissionswerte überschritten werden (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 62 und N. 89 zu Art. 32 DBG; vgl. auch Lissi/Dini, a.a.O., N. 28 zu Art. 32 DBG).

5.4 Bei Sanierungen oder beim Ersatz vorhandener Anlagen wird nicht verlangt, dass das Ersatzobjekt mit dem zu ersetzenden Gut vollkommen identisch ist. Wesentlich ist, dass beide Objekte die gleiche Funktion erfüllen. Ist das Ersatzobjekt qualitativ besser, ist indes der wertvermehrende Anteil nicht zum Abzug zuzulassen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 46 zu Art. 32 DBG). Aus den bisherigen Darlegungen folgt, dass die Steuerverwaltung zu Recht einen Teil der Kosten für die Erstellung resp. Erweiterung der Schutzwand als wertvermehrende Aufwendungen ausgeschieden hat.

6. Wie in E. 4.3 hiavor ausgeführt, ist bei baulichen Massnahmen, die sowohl der Werterhaltung als auch der Wertvermehrung dienen resp. die eine Instandstellung mit Qualitätsverbesserung darstellen, der jeweilige Anteil zu schätzen. Dabei verfügt die Steuerverwaltung über einen beträchtlichen Ermessensspielraum.

6.1 Die Steuerverwaltung hat im Veranlagungs- und Einspracheverfahren ein Drittel der Kosten von CHF 46'944.20 im Zusammenhang mit der Schutzwand als Unterhalt zum Abzug zugelassen (neben vollständig zugelassenen Kosten im Umfang von CHF 5'595.-- das Grundstück Nr. 1 betreffend). Konkret anerkennt sie damit Kosten im Umfang von CHF 15'648.-- als werterhaltend und lässt diese als Abzug zu. Demgegenüber hat sie den Betrag von CHF 31'295.-- als wertvermehrend ausgeschieden. Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren hat die Steuerverwaltung zudem ausgeführt, dass in etwa dasselbe Ergebnis resultieren würde, würde eine genauere Aufschlüsselung vorgenommen und die wertvermehrenden Kosten überhaupt nicht abgezogen (konkret die Rechnungen _____ über CHF 27'941.05 und _____ über CHF 3'080.20) und die anderen dafür zu 100 %. Den Rekurrenten ist diesbezüglich insofern zuzustimmen, dass die Alternativbegründung der Steuerverwaltung nicht vollständig zu überzeugen vermag, da damit Kosten berücksichtigt würden, welche ohne die nicht akzeptierten Grundlagenarbeiten nicht anfallen würden. Nur deshalb ist das Vorgehen der Steuerverwaltung aber nicht willkürlich, wie dies von den Rekurrenten vorgebracht wird.

6.2 Die Rekurrenten argumentieren gestützt auf die Richtofferte von C. _____ vom 12. Februar 2021, dass die Kosten bei gleichwertigem Ersatz mit Thuja geschätzt CHF 32'414.60 betragen hätten (Beilage 3 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 3.10.2023) und mindestens diese Kosten abzugsfähig sein müssten. Mit den von der Steuerverwaltung akzeptierten CHF 15'648.-- wäre ein gleichwertiger Ersatz nie möglich gewesen. Entgegen der Meinung der Rekurrenten vermag die von ihnen beigebrachte Richtofferte über CHF 32'414.60 keine höheren Unterhaltskosten zu begründen. Denn bei Durchsicht dieser fällt auf, dass dort einerseits Leistungen aufgeführt sind, welche von der Steuerverwaltung bereits unbestrittenermassen als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen worden sind (etwa die von der D. _____ und die von C. _____ erbrachten Leistungen). Zudem ist mehr als fraglich, in-

wiefern u.a. das offenbar erstmalige Verlegen von Gehwegplatten entlang der Hausfassade (inkl. Fundationsarbeiten) und die Säulenfruchtbäume (abgesehen vom Kirschbaum, welcher Ersatz darstellt) werterhaltend und nicht wertvermehrend sein sollen. Werden die genannten Positionen von der Richtofferte abgezogen, resultiert ein Betrag in der Grössenordnung der von der Steuerverwaltung akzeptierten CHF 15'648.--.

6.3 Darüber hinaus ist anzumerken, dass bei baulichen Massnahmen unabhängig von der Kostenhöhe immer konkret zu prüfen ist, inwiefern nach deren objektiv-technischem Charakter (vgl. E. 4.4) eine Wertvermehrung vorliegt. Denn es wäre auch mit den gesetzlichen Bestimmungen vereinbar, eine bauliche Massnahme (teilweise) als wertvermehrend einzustufen, selbst wenn die Kosten geringer ausgefallen sind, als wenn die vorbestehende Einrichtung typengleich ersetzt worden wäre (RKE 100 2016 569 vom 16.6.2017, E. 5.1; vgl. RKE 100 2021 377 vom 19.1.2022, E. 3.2).

6.4 Insgesamt besteht für die Steuerrekurskommission kein Anlass, von der Beurteilung der Steuerverwaltung abzuweichen, dass nur ein Drittel der CHF 46'944.20 werterhaltenden Charakter haben. Dies zumal die Steuerverwaltung über einen beträchtlichen Ermessensspielraum verfügt. Die abzugsfähigen Unterhaltskosten im Zusammenhang mit der Schutzwand aus Holz sind somit auf CHF 15'648.-- festzulegen. Nicht umstritten sind zudem die von der Steuerverwaltung hinsichtlich des Grundstücks Nr. 1 zusätzlich akzeptierten Unterhaltskosten von CHF 5'594.10.

6.5 Darauf hinzuweisen ist, dass die Steuerverwaltung für das Grundstück Nr. 3 einen Pauschalabzug für Liegenschaftskosten von CHF 1'680.-- berücksichtigt hat. Aufgrund der Geringfügigkeit dieses Pauschalabzugs kann an dieser Stelle offengelassen werden, ob die vorstehend diskutierten Liegenschaftsunterhaltskosten, welche Arbeiten auf dem von den drei Grundstücken gleichermassen dominierten Anmerkungsgrundstück betreffen, nicht korrekterweise auf alle drei Grundstücke aufzuteilen wären, womit kein Raum für den Pauschalabzug beim Grundstück Nr. 3 bestehen würde.

7. Indem die Rekurrenten geltend machen, dass durch die Neugestaltung in Zukunft weniger abziehbare Unterhaltskosten anfallen würden, übersehen sie, dass geringere Unterhaltskosten primär die finanzielle Lage der Grundeigentümer verbessern, ungeachtet der möglichen Steuerabzüge. Dementsprechend liegen laut Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV wertvermehrende Umbaukosten vor, wenn entweder der Gebrauchswert der Liegenschaft erhöht oder die jährlichen Betriebskosten gesenkt werden. Es rechtfertigt sich, auch bei langfristig geringeren Unterhaltskosten vom gleichen Grundsatz auszugehen. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin sprechen damit die als Folge der Neugestaltung tieferen periodischen Unterhaltskosten

für das Vorliegen einer wertvermehrenden Investition. Der Ersatz der Thuja-Hecke durch die Neuerrichtung der (werthaltigen) Schutzwand aus Holz führt daher zu einer Wertsteigerung (vgl. in dem Sinn RKE 100 2020 223 vom 18.3.2021, E. 6.5, nicht publiziert; vgl. auch VGE 100 2012 94/95 vom 21.5.2013, E. 4.2, in StE 2013 B 25.6 Nr. 62, wo es um den Ersatz einer mit Cotoneaster bepflanzten Böschung durch terrassierte Stützmauern ging).

7.1 Die Rekurrenten bringen weiter vor, die Investition sei erfolgt, da durch die Pflanzen das Lichtraumprofil der Strasse beeinträchtigt worden sei. Mit der gewählten Variante sei dieses nicht mehr eingeschränkt und zudem müssten keine gefährlichen Unterhaltsarbeiten an der Hecke mehr ausgeführt werden. Es mag zutreffen, dass mit den ausgeführten Arbeiten und der erstellten Schutzwand aus Holz der Verkehrssicherheit Rechnung getragen wurde. Allfällige dahingehende Vorschriften sind indessen für die steuerrechtliche Beurteilung, insbesondere für die Ausscheidung zwischen Werterhalt und Wertvermehrung, nicht massgebend. Sie begründen mithin keinen zwingenden steuerrechtlichen Abzug. Das Vorbringen der Rekurrenten erweist sich damit als nicht massgebend (vgl. RKE 100 2020 223 vom 18.3.2021, E. 6.6, nicht publiziert).

7.2 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Errichtung der Schutzwand zu Recht als qualitative Verbesserung eingeschätzt hat. Der angemessene Anteil wertvermehrender Kosten in Höhe von CHF 31'295.-- ist zu bestätigen. Rekurs und Beschwerde sind demzufolge abzuweisen.

8. 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]). Demnach sind die Verfahrenskosten, welche auf CHF 1'000.-- festgelegt werden, den Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

9. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen und sie auch nicht vertreten sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; 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 2021 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2021 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, 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.

5. Zu eröffnen an:

- A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Zbinden