



100 24 37

200 24 23

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 13.3.2025 JCU/LLQ/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 13. März 2025

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. _____

vertreten durch

C. _____ und D. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2022

den Akten entnommen:

A. Auf dem Grundstück H. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ befindet sich ein Wohnhaus. Das Grundstück steht seit dem 12. Dezember 2011 im Alleineigentum von A. _____ (Rekurrent). Im Jahr 2022 liessen der Rekurrent und seine Ehegattin, B. _____ (Rekurrentin; zusammen: Rekurrenten), das bestehende Hochwasserschutzsystem der Marke E. _____ (nachstehend: E. _____-Hochwasserschutzschlauch oder das alte Hochwasserschutzsystem) durch das mobile Dammbalkensystem F. _____ (nachstehend: das mobile Dammbalkensystem F. _____ oder das neue Hochwasserschutzsystem) ersetzen. Der Ersatz des alten Hochwasserschutzsystems verursachte Kosten von CHF 40'419.--. Davon übernahm die Gebäudeversicherung einen freiwilligen Betrag von CHF 10'000.--. Die Rekurrenten machten die selbst getragenen Kosten im Umfang von CHF 30'419.-- in ihrer Steuererklärung 2022 als steuermindernde Liegenschaftsunterhaltskosten geltend.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 5. Oktober 2023 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrenten auf ein steuerbares Einkommen nach Steuerauscheidung von CHF _____ (kantonale Steuern Bern), wobei das satzbestimmende Einkommen CHF _____ betrug bzw. CHF _____ (direkte Bundessteuer). Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF _____ festgesetzt (Akten der Steuerverwaltung, pag. 53 und 51). Dabei wurden lediglich CHF 3'269.-- als Unterhaltskosten zugelassen. Gemäss Formular 7 der Steuererklärung handelt es sich dabei um verschiedene Kosten wie den Ersatz einer Kühl-Gefrierkombination, die Reparatur eines Heizkörpers, die Revision eines Boilers sowie diverse Gartenunterhaltsarbeiten (pag. 37). Nicht zum Abzug zugelassen wurden die deklarierten Ausgaben für die Erstellung des neuen Hochwasserschutzsystems (pag. 37 und 53). Die von der Versicherung übernommenen Kosten von CHF 10'000.--, welche die Rekurrenten in ihrer Steuererklärung als Einkünfte angegeben hatten, wurden von der Steuerverwaltung hingegen gestrichen.

C. Dagegen erhob der ehemalige Vertreter der Rekurrenten mit Eingabe vom 11. Oktober 2023 Einsprachen mit der Begründung, dass es sich bei den erwähnten Kosten um einen Ersatz des alten Hochwasserschutzsystems und nicht um eine Neuanschaffung gehandelt habe (pag. 74-60).

D. Mit Einspracheentscheiden vom 29. Dezember 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprachen ab. Sie verwies auf das Merkblatt 5 "Grundstückkosten" und argumentierte, dass die Kosten für das neue Hochwasserschutzsystem nicht abziehbar seien und der E. _____-Hochwasserschutzschlauch nicht im amtlichen Wert enthalten sei.

E. Dagegen haben die Rekurrenten vertreten durch C._____ und D._____ (Vertreter) mit Eingabe vom 29. Januar 2024 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen die Berücksichtigung der gesamten Kosten von CHF 30'419.--. Im Wesentlichen machen die Vertreter geltend, dass der E._____-Hochwasserschutzschlauch den starken Regenfällen im Jahr 2021 nicht standgehalten habe und die Garage nahezu vollständig überflutet worden sei. Ausserdem sei das alte Hochwasserschutzsystem beschädigt worden, weshalb sich die Rekurrenten für ein alternatives Hochwasserschutzsystem entschieden hätten. Der Ersatz eines Hochwasserschutzsystems sei als einkommenssteuermindernde Liegenschaftsunterhaltskosten anzusehen, da dies im Hochwasserfall dazu diene, das Gebäude in seiner bisherigen Funktion und Gebrauchsfähigkeit zu erhalten. Ohne entsprechende Schutzmassnahmen würde beim nächsten Hochwasserereignis eine Wertminderung des Gebäudes drohen. Die allfällig deswegen entstehenden Sanierungskosten würden dann als abzugsfähige Unterhaltskosten betrachtet. Ausserdem führe die Argumentation der Steuerverwaltung, dass das Hochwasserschutzsystem nicht im amtlichen Wert aufgeführt sei, zu einer zu engen Auslegung des Begriffs der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten und stehe im Widerspruch zu den geltenden rechtlichen Grundlagen.

F. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung vom 4. März 2024 die Abweisung von Rekurs bzw. Beschwerde unter Kostenfolge beantragt. Die Liegenschaft befinde sich gemäss dem Zonen- und Schutzplan der Gemeinde H._____ in einem Gebiet mit mittlerer Gefährdung. Bereits vor dem Kauf der Liegenschaft sei bekannt gewesen, dass es immer wieder zu Hochwasserereignissen kommen könnte, wie beispielsweise in den Jahren 1995, 1999, 2005 und 2007. Da diese Risiken den Rekurrenten zum Zeitpunkt des Kaufs bekannt gewesen seien, werde der Wert sowie die Nutzung der Liegenschaft durch die Schutzmassnahme gesteigert. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass der E._____-Hochwasserschutzschlauch zum Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft nicht vorhanden gewesen sei. Sie verweist auf den Entscheid des Bundesgerichts BGer 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008, E. 2.5, um zu begründen, dass ursprünglich mangelhafte Einrichtungen, die nachträglich verbessert oder ausgetauscht werden müssen, als wertvermehrend zu betrachten seien. Zusammenfassend sei die Liegenschaft durch das neue Hochwasserschutzsystem besser vor Hochwasser geschützt, was zu einem höheren Verkehrswert der Liegenschaft führe.

G. Die Rekurrenten haben dazu am 26. März 2024 Stellung genommen. Sie führen im Wesentlichen aus, dass das alte Hochwasserschutzsystem bereits 2008 von den Voreigentümern angeschafft worden sei. Hierzu haben sie Kopien verschiedener Unterlagen eingereicht. Sie monieren, das System sei an seine Grenzen geraten, weshalb es ersetzt werden müsse.

Daher sei der Verweis der Steuerverwaltung auf den Bundesgerichtsentscheid (BGer 2C_57/2008) nicht relevant.

H. 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 folglich 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. Materiell ist strittig, ob und in welcher Höhe den Rekurrenten bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer für das Jahr 2022 ein Abzug für Liegenschaftsunterhalt in Bezug auf den Ersatz des alten Hochwasserschutzsystems zu gewähren ist.

4. 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. Die gleiche Bestimmung findet sich für die direkte Bundessteuer in Art. 32 Abs. 2 DBG. Andere als die in den Gesetzen abschliessend aufgezählten Abzüge können im Rahmen des Liegenschaftsunterhalts 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).

4.1 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, 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). Für das DBG finden sich inhaltlich analoge Regelungen in den drei Verordnungen vom 24. August 1992: Die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116), die Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) und die 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 nicht abziehbaren Anlagekosten (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern > 2022 > Merkblatt 5", abgerufen am 11.3.2025). Das Merkblatt 5 richtet sich als Verwaltungsanweisung vorab an die Vollzugsorgane und ist für die Gerichte nicht bindend. Es dient der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen und konkretisiert den Beurteilungsspielraum der Steuerverwaltung, in den die Steuerjustizbehörden ohne triftigen Grund nicht eingreifen, wenn die Konkretisierung im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bleibt sowie überzeugend und praktikabel ist (BVR 2012 S. 121 E. 4.1).

4.2 Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrden Anteil, 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/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 51 zu Art. 32 DBG). Zu prüfen ist, ob aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung vorliegt. Wird anstelle einer zu ersetzenden Installation eine neue, andersartige Installation erstellt, kann es sich bei dieser Installation trotzdem um Unterhalt handeln, wenn die neue Installation dieselbe Funktion ausübt wie die frühere (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 56 zu Art. 32 DBG). 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.

5. Die Rekurrenten monieren, dass – entgegen der Vorbringen der Steuerverwaltung – bereits der vorherige Eigentümer den E._____ -Hochwasserschutzschlauch angeschafft habe. Die Liegenschaft habe somit bereits vor dem Erwerb durch die Rekurrenten über ein Hochwasserschutzsystem verfügt. Da dieses dem Hochwasser von 2021 nicht standgehalten habe, hätten es die Rekurrenten durch das mobile Dammbalkensystem F._____ ersetzt. Die Rekurrenten beantragen, die gesamten Kosten von CHF 30'419.-- (CHF 40'419.-- - CHF 10'000.-- [Versicherungsbeitrag]) zum Abzug zuzulassen. Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass der E._____ -Hochwasserschutzschlauch aufgrund seiner fehlenden festen Verbindung mit dem Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft nicht vorhanden gewesen sei. Somit stelle das neue Hochwasserschutzsystem eine Neuanschaffung dar, weshalb die entsprechenden Aufwendungen nicht abziehbar seien. Ausserdem hätten die Rekurrenten im Zeitpunkt des Kaufs gewusst, dass sich die Liegenschaft in einem Gefahrengebiet mit Wassergefährdung befinde. Die Investition diene dazu, die gesamte Liegenschaft künftig deutlich besser vor Hochwasser zu schützen. Dadurch würde der Wert der Liegenschaft gesteigert. Zudem sei im amtlichen Wert kein Hochwasserschutzsystem enthalten, weshalb die (bestrittenen) Unterhaltskosten nicht abziehbar seien.

5.1 Das Merkblatt 5 enthält keine konkrete Regelung hinsichtlich Hochwasserschutzsystemen. Aufwendungen für die Behebung von Schäden durch Naturereignisse stellen, sofern es sich dabei um Ersatz-, Reparatur- und Instandstellungskosten handelt, werterhaltende Kosten dar und dürfen als Unterhaltskosten abgezogen werden (Ziff. 11.7). Diese Bestimmung bezieht sich grundsätzlich auf Ereignisse, die bereits eingetreten sind und kann nicht tel quel für präventive Massnahmen angewendet werden.

5.2 Die Steuerverwaltung vertritt in ihrer Stellungnahme vom 4. März 2024 unter anderem die Ansicht, dass bei der Liegenschaft der Rekurrenten zuvor kein Hochwasserschutzsystem enthalten gewesen sei, weshalb es sich beim mobilen Dammbalkensystem F._____ um eine steuerlich nicht abziehbare Neuinvestition handle. Gestützt auf die von den Rekurrenten mit ihrer Stellungnahme vom 26. März 2024 eingereichten Fotos der Quittungen des E._____ -Hochwasserschutzschlauchs, die zwar teilweise unleserlich und auch nicht vollständig sind, ist erstellt, dass der E._____ -Hochwasserschutzschlauch bereits durch den vorherigen Eigentümer der Liegenschaft angeschafft worden ist. Soweit die Steuerverwaltung darüber hinaus argumentiert, das neue Hochwasserschutzsystem diene dazu, eine ursprünglich mangelhafte Einrichtung zu ersetzen, ist festzuhalten, dass das Bundesgericht im von der Steuerverwaltung zitierten Entscheid BGer 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 festgestellt hat, dass die Kosten für die Behebung gravierender und umfangreicher Mängel, die bereits kurz nach der Erstellung eines Gartens auftraten, nicht abziehbar sind. Das Bundesgericht führte aus, dass die

ursprüngliche Gartenanlage keinen Mehrwert generierte, da sie nicht intakt, sondern mangelhaft war. Da erst spätere Arbeiten einen Mehrwert schufen, wurde die neue Anlage als Neubau eingestuft. Im vorliegenden Fall ist das alte Hochwasserschutzsystem bereits seit 13 Jahren vorhanden gewesen und mehrfach zum Einsatz gekommen (Stellungnahme vom 26.3.2024 und Beilagen). Dies zeigt, dass die ursprüngliche Anlage nicht derart mangelhaft gewesen ist, um die neue Anlage als Neubau zu qualifizieren.

6. Die Steuerverwaltung hat in den Einspracheentscheiden vom 29. Dezember 2023 darauf hingewiesen, dass kein Hochwasserschutzsystem im amtlichen Wert enthalten sei, weshalb die Unterhaltskosten nicht abziehbar seien. In ihrer Vernehmlassung vom 4. März 2024 anerkennt die Steuerverwaltung hingegen, dass die Frage, ob das neue Hochwasserschutzsystem einen Einfluss auf den amtlichen Wert des Grundstücks habe, lediglich von beschränkter Bedeutung sei.

6.1 Beim Liegenschaftsunterhalt handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus (BGE 124 I 193 E. 3g; BGer 2A.683/2004 vom 15.7.2005, E. 2.3). Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (BGer 2C_251/2016 vom 30.12.2016, E. 3.2).

6.2 Auch die Doktrin verweist auf die notwendige und untrennbare Verbindung zwischen steuerpflichtigem Einkommen und abzugsfähigen Unterhaltskosten, so etwa Peter Locher (in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl., 2019, N. 55 zu Art. 21 DBG und N. 22 zu Art. 32 DBG). Dieser Autor führt aus, dass nur soweit bauliche Investitionen bei der Bemessung des Eigenmietwerts berücksichtigt werden (z.B. Schwimmbad, Tennisplatz oder Gartenanlage), diesbezügliche Unterhaltskosten anerkannt werden können, andernfalls der organische Zusammenhang der Gewinnungskosten mit den steuerbaren Roheinkünften fehlt. Unterhaltskosten sind als Gewinnungskosten also nur absetzbar, wenn diesem Aufwand bei der Ertragsfestsetzung nicht schon Rechnung getragen worden ist, mit anderen Worten, wenn die Unterhaltskosten nicht bereits durch eine entsprechend niedrigere Festsetzung des Mietwertes berücksichtigt worden sind. Nicolas Merlino nennt das Beispiel des Gartens, der in gewissen Kantonen im Eigenmietwert der Liegenschaft nicht enthalten ist, weshalb in diesen Kantonen Unterhaltskosten, die den Garten betreffen, auch nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können (in Commentaire Romand sur l'Impôt fédéral direct, 2. Aufl., 2017, N. 37 zu Art. 32 DBG).

6.3 Vorliegend ist festzustellen, dass sich die betreffende Liegenschaft in einer Hochwasserrisikozone befindet. Es ist somit anzunehmen, dass das mobile Dammbalkensystem

F. _____ das Gebäude langfristig vor möglichen Überschwemmungen schützt und somit die Erhaltung der Bausubstanz im bisherigen Zustand sichert. Dies, ohne einen Mehrwert zu schaffen. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung kann hier nicht davon gesprochen werden, dass die getroffenen Massnahmen einen Mangel beheben und somit den Zustand der Liegenschaft gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Kaufs verbessern. Vielmehr geht es hier um Schutzmassnahmen gegen Elementarereignisse, die auch von der Lehre als abziehbare Unterhaltskosten betrachtet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 88 zu Art. 32 DBG). Eine Hochwasserschutzanlage dient eben gerade nicht der Wertvermehrung einer Liegenschaft, sondern einzig dem Erhalt der Liegenschaft in ihrem Bestand. Verschiedene Kantone haben diese Praxis in ihren Merkblättern ausdrücklich festgelegt, darunter die Kantone Thurgau und Graubünden, in denen Schutzmassnahmen gegen bestimmte Elementarereignisse wie Hochwasser als Unterhaltskosten abziehbar sind. Wie erwähnt (vgl. Ziff. 5.1), hat der Kanton Bern im Merkblatt 5 die Abzugsfähigkeit für Schutzmassnahmen gegen bestimmte Elementarereignisse nicht ausdrücklich vorgesehen. Hingegen sind Aufwendungen für feste Einfriedungen oder Stützmauern, die im Endeffekt ebenfalls der Sicherung der Liegenschaft vor Naturereignissen dienen, in Ziff. 9.1.3 des Merkblatts 5 geregelt. Es ist deshalb sachgerecht, ein Hochwasserschutzsystem analog zu beurteilen. Nach der erwähnten Bestimmung stellt die gleichwertige Reparatur oder der gleichwertige Ersatz einer Stützmauer vollumfänglich Liegenschaftsunterhalt dar, während bei einer Instandstellung mit Qualitätsverbesserung der abziehbare werterhaltende Anteil zu schätzen ist. Der Ersteinbau stellt jedoch immer Anlagekosten dar und ist nicht abzugsfähig. Die vorliegende Anlage bezweckt den Erhalt des Nutzungswerts der Liegenschaft. Die Liegenschaft befindet sich gemäss Kataster der öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (ÖREB-Kataster) teilweise in einem "Gefahrengebiet mit geringer Gefährdung". Der Substanzerhalt und die Funktionsfähigkeit des Grundstücks hängen somit u.a. direkt vom Vorhandensein einer Schutzmassnahme gegen Hochwasser ab. Kommt hinzu, dass im vorliegenden Fall ein enger und funktionaler Konnex zwischen dem Haus und der Anlage besteht. Die Stützen der Anlage sind baulich direkt mit der Liegenschaft verbunden, was auf eine enge Verbindung der Anlage mit dem Gebäude hinweist. Insofern ist für die Steuerrekurskommission erstellt, dass das neue Hochwasserschutzsystem Liegenschaftsunterhalt darstellen kann, womit einzig noch zu beurteilen ist, ob bzw. in welchem Umfang ein wertvermehrender Anteil auszuscheiden ist. Zu ergänzen ist, dass allein der Umstand, ob etwas auf dem Aufnahmeprotokoll der Liegenschaft aufgeführt ist, was letztlich zu dessen Besteuerung im amtlichen Wert und Eigenmietwert führen kann, lediglich ein Indiz für die Qualifikation von Unterhaltskosten darstellen kann. Dies mitunter deshalb, weil das Aufnahmeprotokoll in vielen Fällen nicht den aktuellen Zustand der Liegenschaft abbildet bzw. der amtliche Wert sowie der Eigenmietwert aufgrund von Liegenschaftsunterhalt nur dann angepasst werden, wenn der Liegenschaftsunterhalt zu einer Veränderung des amtlichen Werts von mindestens 10 % führt. Allein

das Ausbleiben eines Ertrags darf somit nicht zum Schluss verleiten, es könnten keine werterhaltenden Aufwendungen vorliegen. Daher müssen die Kosten der neuen Hochwasserschutzanlage, soweit sie werterhaltend sind bzw. soweit sie dem Substanzerhalt dienen, zum Abzug zugelassen werden.

7. Die Rekurrenten machen geltend, dass es sich beim mobilen Dammbalkensystem F._____ um den Ersatz des alten Hochwasserschutzsystems handle, weil das Gebäude in seiner bisherigen Funktion und Gebrauchsfähigkeit geschützt werden müsse, um dessen Wert zu erhalten (Rekurseingabe vom 29.1.2024, Ziff. 22). Sie beziffern in ihrer Stellungnahme vom 26. März 2024 die Kosten des alten Hochwasserschutzsystems auf CHF 28'073.--. Diese bestehen laut den Rekurrenten aus vier Komponenten: Notstromgruppe (CHF 16'049.--), Installation der Notstromgruppe durch einen Elektriker (CHF 2'196.--), Hochleistungs-Feuerwehrtauchpumpe (CHF 3'800.--) und E._____-Hochwasserschutzschlauch (CHF 6'028.--). Gemäss Schlussrechnung der G._____ Bauservice AG vom 5. Juli 2022 (Rekurseingabe vom 29.1.2024, Beilage 4) betragen die Kosten für das mobile Dammbalkensystem F._____ CHF 40'419.10 (freiwilliger Betrag der Gebäudeversicherung: CHF 10'000.--).

7.1 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. Vergleichsmassstab bildet nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation (BGE 149 II 27 E.4.1). Wenn diese gegenüber dem vorherigen Zustand qualitativ verbessert worden ist, liegt eine steuerlich nicht abziehbare Wertvermehrung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 46-48 zu Art. 32 DBG). Häufig kann eine einzelne Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Unterhalt oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst.

7.2 Gemäss Schlussrechnung der G._____ Bauservice AG vom 5. Juli 2022 wurden zwei mobile Dammbalkensysteme F._____ für die Garagentore sowie eines für die Eingangstür geliefert und montiert. Die Dammbalken bestehen aus Aluminiumplatten, die mit einem Dichtungsband versehen und verstärkt sind. Im Vergleich dazu bestand das alte Hochwasserschutzsystem aus Polyestergewebe, das mit PVC beschichtet wurde (<https://www.E._____-ag.com>, Rubriken "Katastrophenschutz > E._____ Schlauchdamm > E._____ Broschüre", abgerufen am 11.3.2025). Das neue Hochwasserschutzsystem erfüllt weitgehend die gleiche Funktion der Sicherstellung des Hochwasserschutzes, weist aber gegenüber dem alten Hochwasserschutzsystem eine Qualitätssteigerung und einen Mehrwert hinsichtlich Dauerhaftigkeit auf. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, ermessensweise die Hälfte der geltend gemachten Kosten als wertvermehrend einzustufen, ausmachend

CHF 20'209.55. Rekurs und Beschwerde sind somit in diesem Umfang teilweise gutzuheissen. Die Akten werden zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten zu tragen (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]). Die Gutheissung erfolgt im Umfang von 50 %. Daraus folgt, dass die Rekurrenten einen Anteil von 50 % (CHF 500.--) der gesamten Verfahrenskosten von CHF 1'000.-- zu tragen haben.

9. Die Rekurrenten sind im vorliegenden Verfahren vertreten und es sind ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden. Deshalb wird ihnen eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. 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]). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens (50 %), gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes vom 17.5.2006 [PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote festgesetzt. Mit Datum vom 6. Februar 2025 haben die Vertreter eine detaillierte Kostennote eingereicht. Die Vertreter beantragen eine Parteientschädigung von insgesamt CHF 4'860.-- zuzüglich Mehrwertsteuer von CHF 393.65 für den Zeitraum vom 1. Januar 2024 bis zum 26. März 2024. Das Total der geltend gemachten 26.55 Stunden im Verfahren vor der Steuerrekurskommission erscheint als über das übliche Mass in ähnlich gelagerten Fällen hinausgehend. Namentlich ist aus der Kostennote ersichtlich, dass für das Verfassen des Rekurses 13 Stunden notwendig waren. Selbst unter Berücksichtigung des Umstands, dass im Rekursverfahren eine Duplik verfasst worden ist, kann nicht von einem besonders schwierigen oder aufwendigen Verfahren die Rede sein. Des Weiteren sind die Vertreter überdies in der Steuerberatung tätig. Entsprechend rechtfertigt es sich, das Honorar auf drei Viertel, ausmachend CHF 3'645.--, festzusetzen. Analog der Kostenverlegung bei den Verfahrenskosten ist die Parteikostenentschädigung auf die Hälfte davon, d.h. CHF 1'822.50 zuzüglich (8.1 % Mehrwertsteuer von CHF 147.65), festzusetzen.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern für das Jahr 2022 wird teilweise gutgeheissen. Der Abzug für Liegenschaftsunterhalt wird auf CHF 20'209.55 festgesetzt und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer für das Jahr 2022 wird teilweise gutgeheissen. Der Abzug für Liegenschaftsunterhalt wird auf CHF 20'209.55 festgesetzt und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden den Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 500.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 1'822.50 zuzüglich 8.1 % Mehrwertsteuer von CHF 147.65 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:

- C._____ und D._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde H._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Cuccarède

La Quaglia