

100.2018.276/277U
STN/IMA/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 5. Februar 2020

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
26. Juli 2018; 100 17 280, 200 17 232)



Sachverhalt:

A.

Mit Verfügungen vom 7. Februar 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ und B._____ für das Jahr 2015 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 187'237.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie von Fr. 203'497.-- bei der direkten Bundessteuer. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies sie mit Entscheiden vom 6. Juni 2017 ab.

B.

Am 2. Juli 2017 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und verlangten insbesondere die Herabsetzung des Eigenmietwerts der von ihnen genutzten Wohnung. Nach Vornahme eines Augenscheins wies die StRK mit Entscheiden vom 26. Juli 2018 beide Rechtsmittel ab und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Dabei reduzierte sie zwar den Eigenmietwert in gewissem Umfang, liess hingegen die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten nicht mehr vollumfänglich zum Abzug zu und erhöhte deshalb insgesamt das steuerbare Einkommen (sog. reformatio in peius).

C.

Gegen diese Entscheide haben A._____ und B._____ am 26. August 2018 sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellen folgende Rechtsbegehren, die abgesehen von den Beträgen für beide Steuerarten gleich lauten:

«1. Der Mietwert (Eigenmietwert) der Liegenschaft GB C. _____
Nr. 1 _____ ohne Wohnrechtswohnung sei neu festzusetzen auf
[CHF 22'580.00 bzw. CHF 26'450.00].

Eventuell:

Der Mietwert (Eigenmietwert) der Liegenschaft GB C. _____
Nr. 1 _____ ohne Wohnrechtswohnung sei neu festzusetzen auf
[CHF 22'464.00 bzw. CHF 26'347.00].

2. Beim Einkommen sei ein Zweiverdienerabzug von [CHF 4'879.00
bzw. CHF 11'748.00] zu gewähren.
3. Das steuerbare Einkommen sei neu festzusetzen auf
[CHF 181'148.00 bzw. CHF 190'249.00].

Eventuell

Das steuerbare Einkommen sei neu auf [CHF 181'032.00 bzw.
CHF 190'146.00] festzusetzen.»

Am 29. August 2018 hat der damalige Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 20. September 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 16. Oktober 2018 je die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen. Mit Eingabe vom 22. November 2018 haben die Beschwerdeführenden an ihren Anträgen festgehalten.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten

(vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Da der Streitwert unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die Verhältnisse rechtfertigen indes die Überweisung an die Kammer (vgl. Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Streitig ist zunächst die Höhe des anrechenbaren Eigenmietwerts der von den Beschwerdeführenden selbstgenutzten Wohnung.

2.1 Erträge aus unbeweglichem Vermögen unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 25 Abs. 1 StG; Art. 21 Abs. 1 DBG). Steuerbar ist insbesondere der Mietwert von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (sog. Eigenmietwert; Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der Eigenmietwert hat bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich dem objektiven Marktwert der selbstgenutzten Liegenschaft zu entsprechen (vgl. Art. 21 Abs. 2 DBG; BGE 143 I 137 E. 3.3, 132 I 157 E. 3.3; BGer 2C_829/2016 und 2C_830/2016 vom 10.5.2017, in ASA 86 S. 60 und StR 72/2017 S. 809 E. 7.1), wobei sich dieser innerhalb einer gewissen Bandbreite bewegen darf (BGE 132 I 157 E. 3.3; BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31.1.2019 E. 2.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 21 N. 53). Für die Kantons- und Gemeindesteuern wird der Eigenmietwert ausgehend vom ortsüblichen Marktwert unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge massvoll festgelegt (Art. 25 Abs. 4 StG). Indessen muss er gemäss konstanter Praxis des Bundesgerichts auch hier im Einzelfall mindestens 60 % des effektiven Marktwerts betragen (statt vieler BGE 132 I 157 E. 3.3; BGer 2C_660/2018 vom 5.4.2019 E. 3.1; BVR 2003 S. 1 E. 2a, je mit Hinweisen). Ausgangspunkt für die Ermittlung des Eigenmietwerts bildet im Kanton Bern stets der Protokollmietwert, der als Basismietwert im Rahmen der amtlichen Bewertung festgelegt wird. Er ist namentlich von der Art des Objekts, dessen Benotung und wirtschaftlichem Alter, der Anzahl ihm zugewiesener Raumeinheiten sowie dem Mietniveau der Standortgemeinde (Mietwertkategorie) abhängig und entspricht dem (schätzungsweise) erzielbaren Ertrag eines Grundstücks im Zeitraum der Bemessungsperiode für die Festsetzung des amtlichen Werts (vgl. zum Ganzen BVR 2012 S. 545 E. 2.2, 2003 S. 1 E. 2d; VGE 2018/116/117 vom 28.8.2019 [noch nicht

rechtskräftig] E. 2.3, 2016/36 vom 29.8.2017 [zur Publ. bestimmt] E. 5.3 mit weiteren Hinweisen). Der Protokollmietwert wird anschliessend mit einem Mietwertfaktor multipliziert, der für jede Veranlagungsperiode anhand von Mietzinserhebungen neu bestimmt wird (für die direkte Bundessteuer etwas höher als für die Kantons- und Gemeindesteuern) und den (lokalen) Mietzinsentwicklungen Rechnung trägt (vgl. BVR 1999 S. 285 E. 3b [noch zum alten Recht]; VGE 2018/116/117 vom 28.8.2019 [noch nicht rechtskräftig] E. 2.3, 2013/88/89 vom 13.1.2014 E. 2.1; vgl. auch Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften im Kanton Bern, Ausgabe 2009/2016 [nachfolgend: Erläuterungen Amtliche Bewertung], S. 12 ff., einsehbar unter: <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Steuersituationen/Liegenschaft kaufen oder verkaufen/Amtlicher Wert»). Der Protokollmietwert eines einzelnen Grundstücks kann im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung angepasst werden, wenn seit der letzten Bewertung beispielsweise bauliche Veränderungen (Neubau, Umbau, Abbruch von Gebäuden und Anlagen, Sanierungen und grössere Renovationen u.ä.) eingetreten sind (vgl. Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG).

2.2 Die Beschwerdeführenden sind Eigentümerin und Eigentümer des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____, auf dem sich ein Zweifamilienhaus befindet. Sie bewohnen die Wohnung im Erd- und Untergeschoss; zunächst betrug deren Eigenmietwert Fr. 14'640.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 17'150.-- bei der direkten Bundessteuer (vgl. Mietwertblatt der Steuerverwaltung vom 25.9.2007, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 47; Beschwerden Ziff. 1). Im Anschluss an einen Neubau eines Schwimmbads überprüfte die Steuerverwaltung die Bewertung der Liegenschaft. Anlässlich des Augenscheins vom 23. Dezember 2009 stellte sie fest, dass zusätzlich auch die Garage umgebaut und Renovationsarbeiten im Unter- und Erdgeschoss ausgeführt worden waren (vgl. Zusatzprotokolle der StV, Vorakten StRK pag. 72-75). Die Steuerverwaltung nahm in der Folge eine ausserordentliche Neubewertung nach Art. 183 StG vor (vgl. Mietwertblatt der Steuerverwaltung vom 15.2.2010, Vorakten StRK pag. 43). Nach Einsprache der Beschwerdeführenden gegen die Veranlagung ihres steuerbaren Einkommens für das Jahr 2009 setzte sie den Protokollmietwert ab diesem Jahr neu auf Fr. 29'720.-- fest. Multipliziert mit

den unverändert gebliebenen Mietwertfaktoren ergab dies einen Eigenmietwert von Fr. 22'580.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 26'450.-- bei der direkten Bundessteuer (vgl. Mietwertblatt der Steuerverwaltung vom 6.5.2011, Vorakten StRK pag. 54). Im Rahmen der generellen Mietwertanpassung im Kanton Bern mit steuerlicher Wirkung ab dem Jahr 2015 erhöhte die Steuerverwaltung die Mietwertfaktoren von 76 % auf 81 % bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie von 89 % auf 95 % bei der direkten Bundessteuer. Der Protokollmietwert der von den Beschwerdeführenden bewohnten Wohnung blieb unverändert. Die Anhebung der Mietwertfaktoren führte zum streitigen Eigenmietwert von Fr. 24'070.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 28'230.-- bei der direkten Bundessteuer (vgl. Mietwertblatt der Steuerverwaltung vom 8.6.2015, Vorakten StRK pag. 77).

2.3 Gestützt auf einen Augenschein vom 7. März 2018 hat die StRK in ihren Entscheiden den Eigenmietwert um Fr. 820.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 960.-- bei der direkten Bundessteuer reduziert auf Fr. 23'250.-- bzw. Fr. 27'270.-- (angefochtene Entscheide E. 4.2). Im Grundsatz hat sie die Erhöhung des Eigenmietwerts mit Wirkung ab dem Jahr 2015 aber als zulässig erachtet. Die Steuerverwaltung dürfe die Mietwertfaktoren in jeder Veranlagungsperiode neu festsetzen, um sie der allgemeinen Mietzinsentwicklung anzupassen (angefochtene Entscheide E. 3.5). – Die Beschwerdeführenden bringen dagegen vor, der Eigenmietwert für ihre Wohnung sei bereits im Jahr 2011 (gültig ab dem Jahr 2009) an die aktuelle Marktsituation angepasst worden. Allein mit dem Bau des Schwimmbads lasse sich die damalige Erhöhung um mehr als die Hälfte nicht erklären. Die Steuerverwaltung sei daher nicht berechtigt gewesen, den Eigenmietwert im Rahmen der generellen Mietwertanpassung im Jahr 2015 erneut anzuheben. Die Beschwerdeführenden sehen darin eine rechtsungleiche Behandlung gegenüber steuerpflichtigen Personen, bei denen der Eigenmietwert nur im Rahmen der generellen Mietwertanpassung an die aktuellen Marktverhältnisse angepasst worden ist (Beschwerden Ziff. 3 f.).

2.4 Wie von der StRK zutreffend erwogen, durfte die Steuerverwaltung die Mietwertfaktoren für die Veranlagungen des steuerbaren Einkommens 2015 neu bestimmen (vgl. vorne E. 2.1). Durch diese Anpassung an die Mietzinsentwicklung sollte sichergestellt werden, dass der Eigenmietwert je die gesetzliche Mindesthöhe erfüllt (vgl. Erläuterungen zur generellen Mietwertanpassung vom 8.6.2015, Vorakten StV [act. 5B] pag. 37). Dass die Steuerverwaltung die Mietwerte nicht schon früher erhöht, sondern in den Jahren zuvor unverändert belassen hat, ist unerheblich. Die Steuerbehörden können ihr Recht, die Mietwerte den Veränderungen des Marktes anzupassen, nicht verirken. Weiter ist die Neufestsetzung von Protokoll- und Eigenmietwert im Jahr 2011 im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung nach Art. 183 StG erfolgt und steht einer späteren Anpassung des Eigenmietwerts an die Marktentwicklung nicht entgegen. Zu den beiden Erhöhungen gaben denn auch unterschiedliche Gründe Anlass: 2011 erfasste die Steuerverwaltung bauliche Veränderungen an der Liegenschaft der Beschwerdeführenden, weshalb sie primär den Protokollmietwert erhöhte, was sich dann auch auf den Eigenmietwert auswirkte. Anders als die Beschwerdeführenden meinen, wurden dabei nicht nur der Neubau des Aussenschwimmbads, sondern auch die noch unberücksichtigten Umbauarbeiten an der Garage sowie im Unter- und Erdgeschoss der Wohnung erfasst. Die Anpassung beruhte auf der resultierenden individuellen Wertsteigerung, weshalb die Mietwertfaktoren unverändert bei 76 bzw. 89 % blieben und die Erhöhung des Eigenmietwerts allein die Wertvermehrung durch die Bauarbeiten spiegelt. Im Jahr 2015 trug die Steuerverwaltung hingegen der allgemeinen Entwicklung der Liegenschaftsverkehrswerte in der Gemeinde C._____ Rechnung, was sich am Umstand zeigt, dass der Protokollmietwert unverändert blieb und die Erhöhung des Eigenmietwerts einzig auf höheren Mietwertfaktoren beruht (vgl. Mietwertblätter vom 15.2.2010, 6.5.2011 und 8.6.2015, Vorakten StRK pag. 43, 54 bzw. 77). In diesem Vorgehen liegt kein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) bzw. das Willkürverbot (Art. 9 BV). Eine ausserordentliche Neubewertung wegen baulicher Veränderungen am Bewertungsobjekt wie im Jahr 2011 kann von vornherein nur bei Steuerpflichtigen vorgenommen werden, die entsprechende Umbauten vornehmen lassen. Die generelle Mietwertanpassung auf das Jahr 2015 ist hingegen für weite Teile des Kantons

Bern erfolgt und betraf damit zahlreiche Steuerpflichtige (vgl. Erläuterungen zur generellen Mietwertanpassung vom 8.6.2015, Vorakten StV pag. 37). Dabei wurden andere Eigentümerinnen und Eigentümer, deren selbstbewohnte Liegenschaften zuvor bereits Gegenstand einer ausserordentlichen Neubewertung gebildet haben, gleich wie die Beschwerdeführenden behandelt.

2.5 Unbegründet ist weiter die von den Beschwerdeführenden erhobene Rüge, die StRK habe bei ihrer Wohnung die Raumeinheiten (RE) für die Küche um 0,2 sowie für den Vorplatz um 0,1 Einheiten und folglich auch den Protokollmietwert zu hoch festgesetzt (vgl. Beschwerden Ziff. 6). Grundlage für dessen Bestimmung bilden die Tabellen der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen der kantonalen Schatzungskommission vom 11. August 1997 (einsehbar unter: <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Steuersituationen/Liegenschaft kaufen oder verkaufen/Amtlicher Wert»; vgl. Art. 3 Abs. 1 des alten Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [BAG 97-25]; Erläuterungen Amtliche Bewertung S. 5). Danach beträgt der Richtwert für eine Wohn-/Essküche 1,0-1,3 RE, wobei die Fläche keine Rolle spielt (vgl. Tabelle 3.1). Die Küche der Beschwerdeführenden verfügt unbestrittenermassen über einen Esstisch und befindet sich mit einem Wert von 1,2 RE innerhalb der vorgesehenen Bandbreite (Augenschein-Protokoll vom 26. März 2016 [richtig: 2018; nachfolgend: Augenschein-Protokoll] S. 4, Vorakten StRK pag. 82-88; Beschwerden Ziff. 6). Den Vorplatz, der teilweise als Zugang zu anderen Räumen dient, hat die StRK mit 0,1 RE bewertet (vgl. Augenschein-Protokoll S. 4; Beschwerden Ziff. 6). Die Bewertungsnormen sehen für den Teil des Vorplatzes, der nicht als Verkehrsfläche benutzt wird, einen Richtwert von 0,1-0,4 RE vor (vgl. Tabelle 3.1). Die StRK hat die Raumeinheiten somit sowohl für die Küche als auch den Vorplatz entsprechend den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen festgesetzt. Für die Essküche hat sie einen mittleren, für den Vorplatz den tiefst möglichen Wert angenommen. Es sind keine Gründe für eine mangelhafte Bewertung ersichtlich, zumal die StRK insoweit über einen erheblichen Ermessensspielraum verfügt (vgl. BVR 2003 S. 1 E. 4b; VGE 2013/88/89 vom 13.1.2014 E. 2.4).

2.6 Die Beschwerdeführenden machen ferner geltend, die Steuer-
verwaltung habe den Eigenmietwert nicht massvoll im Sinn von Art. 25
Abs. 4 StG bzw. nicht unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse
gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG festgelegt. Der ihnen angerechnete Mietwert
sei auf dem Markt nicht erzielbar (Beschwerden Ziff. 5). – Die StRK hat
diesbezüglich erwogen, die Wohnung der Beschwerdeführenden verfüge
über fünf Zimmer, wobei diese eher klein bemessen seien. Daneben gebe
es einen Weinkeller, einen grossen Heizungsraum, einen Balkon, einen
Garten, eine beheizbare Gartenhalle mit Cheminéeofen, ein Schwimmbad,
eine Garage und einen Autounterstand. Der neu festgesetzte Eigenmiet-
wert halte einem Vergleich mit ähnlichen Objekten stand (angefochtene
Entscheide E. 3.8). Die Beschreibung der Wohnung der StRK stimmt mit
den Angaben im Augenschein-Protokoll überein. Für die Festlegung des
Eigenmietwerts ist das Objekt daher nicht als schlichte 3-Zimmer-Wohnung
zu werten, wie die Beschwerdeführenden dies tun. Wenn sie weiter be-
mängeln, die StRK stelle beispielsweise die Aussicht auf See und Alpen
oder das Schwimmbad übertrieben dar, kann dem nicht gefolgt werden. So
wird im Augenschein-Protokoll das Schwimmbad bezüglich Bauqualität und
Komfortstufe je mit der Note 9 bewertet und werden keine Einschrän-
kungen der Aussicht erwähnt, die seit jeher mit der Note 9 bewertet wird
(Augenschein-Protokoll S. 1 und 7; Objektprotokolle der Steuerverwaltung
vom 15.2.2010 und 6.5.2011, Vorakten StRK pag. 62 bzw. 70). Die StRK
hat auch nicht ausser Acht gelassen, dass die fünf Zimmer für heutige
Standards eher klein bemessen sind. Entsprechend hat sie als Vergleichs-
objekte Wohnungen mit 4,5 bis 5,5 Zimmern herangezogen, die über keine
weiteren Nebenräume, kein Schwimmbad und grösstenteils keine ver-
gleichbare Aussicht verfügen. Die erschwerte Zufahrt zur Liegenschaft bei
winterlichen Verhältnissen ist im Eigenmietwert insofern berücksichtigt, als
im Augenschein-Protokoll für die Verkehrslage die Note 6 vergeben wurde
(vgl. Augenschein-Protokoll S. 5 und 7). Die Beschwerdeführenden ihrer-
seits nehmen keinen Bezug auf tatsächlich vergleichbare Objekte an ähn-
licher Lage und reichen keine Dokumente ein, um ihre Behauptungen zu
stützen. Unter diesen Umständen ist der Eigenmietwert von Fr. 27'270.--
bei der direkten Bundessteuer nicht zu beanstanden. Inwiefern die geringe
Differenz zum von den Beschwerdeführenden geforderten Wert ent-
scheidend sein soll für die Unterscheidung zwischen einem ortsüblichen

und einem nicht ortsüblichen Eigenmietwert, ist nicht nachvollziehbar. Der Eigenmietwert bei den Kantons- und Gemeindesteuern liegt mit Fr. 23'250.- - rund 14,7 % unter dem bundesrechtlichen Eigenmietwert und ist damit im Sinn von Art. 25 Abs. 4 StG massvoll festgelegt (vgl. BVR 1999 S. 285 E. 4b; Erläuterungen Amtliche Bewertung S. 13).

2.7 Nach dem Gesagten halten die angefochtenen Entscheide in Bezug auf die Festlegung des Eigenmietwerts der Rechtskontrolle stand.

3.

Weiter machen die Beschwerdeführenden einen Zweiverdienerabzug von Fr. 4'879.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 11'748.-- bei der direkten Bundessteuer geltend.

3.1 Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe und erzielen beide ein Erwerbseinkommen, so kann sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer ein Abzug vom Erwerbseinkommen gemacht werden (sog. Zweiverdienerabzug; Art. 38 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 33 Abs. 2 DBG). Unter Erwerbseinkommen ist die Gesamtheit des Einkommens einer steuerpflichtigen Person aus selbständiger und unselbständiger, haupt- und nebenberuflicher Erwerbstätigkeit gemäss Steuererklärung zu verstehen. Dem Erwerbseinkommen gleichgestellt sind Erwerbsausfallentschädigungen bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit (Militär- bzw. Zivildienst, Mutterschaftsversicherung, Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherungen). Andere Einkommen wie insbesondere Renteneinkommen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (1. Säule), Rentenleistungen aus der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und aus der gebundenen Vorsorge (Säule 3a), Vermögensertrag oder Leibrenten sind hingegen dem Erwerbseinkommen nicht gleichgestellt (vgl. Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21.12.2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Ziff. 9.2, einsehbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»; Hunziker/Mayer-

Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 33 DBG N. 37a; vgl. auch VGE 17224 vom 12.1.1987, in NStP 1987 S. 165 E. 2; StRK 11.6.1991, in NStP 1991 S. 120 E. 2).

3.2 Der Beschwerdeführer erzielte 2015 ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Die Beschwerdeführerin bezog eine IV-Rente (inkl. Kinderrenten für die beiden minderjährigen Kinder) sowie eine Hilflosenentschädigung (vgl. Steuererklärung 2015 Formular 2 und Leistungsausweis 2015 der Ausgleichskasse des Kantons Bern, Vorakten StV pag. 29 bzw. 52). Die StRK hat erwogen, gestützt auf den klaren Gesetzeswortlaut könne den Beschwerdeführenden der Zweiverdienerabzug nicht gewährt werden, da die IV-Rente der Beschwerdeführerin kein Erwerbseinkommen darstelle (vgl. angefochtene Entscheide E. 5). – Die Beschwerdeführenden bringen dagegen vor, der Wortlaut von Art. 38 Abs. 2 Bst. a StG sowie Art. 33 Abs. 2 DBG sei auslegungsbedürftig. Mit Blick auf das Diskriminierungsverbot nach Art. 8 Abs. 2 BV seien die Bestimmungen so zu verstehen, dass der Bezug einer IV-Rente ebenfalls als Erwerbseinkommen gelte. Zudem habe die Beschwerdeführerin gemäss Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG; SR 151.3) gegenüber dem Kanton Bern sowie dem Bund einen Anspruch, in Bezug auf den Zweiverdienerabzug nicht wegen ihrer Behinderung benachteiligt zu werden (Beschwerden Ziff. 8).

3.3 Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzung für den Zweiverdienerabzug nicht, wonach beide ein Erwerbseinkommen erzielen müssen. Wie die StRK zutreffend erwogen hat, stellt die IV-Rente (inkl. Kinderrenten) der Beschwerdeführerin kein Einkommen aus Erwerbstätigkeit dar. Dies ist in Rechtsprechung und Lehre unbestritten (vgl. vorne E. 3.1). Ein Verstoss gegen Art. 8 Abs. 2 BV ist nicht ersichtlich: Zum einen ist die Situation von Ehepaaren mit zwei Erwerbseinkommen nicht vergleichbar mit jener von Ehepaaren mit einem Erwerbseinkommen und einer IV-Rente. Zum anderen sind von der beanstandeten Regelung nicht nur Personen betroffen, die eine IV-Rente beziehen, sondern beispielsweise auch Personen mit Einkünften aus Altersrente oder Vermögensertrag. Aus

diesem Grund ist auch Art. 8 Abs. 2 BehiG (gemeint wohl: Art. 8 Abs. 1 BehiG) nicht einschlägig, der sich auf Benachteiligungen behinderter Personen bei der Inanspruchnahme von Dienstleistungen bezieht. Der Gesetzgeber hat den Zweiverdienerabzug zudem bewusst auf Ehepaare mit zwei Erwerbseinkommen begrenzt. Als er den Abzug ab dem Jahr 2008 erhöhte, hat er deshalb zugleich einen Verheiratetenabzug für alle Ehepaare eingeführt, um einerseits die Schlechterstellung von Zweiverdienerhepaaren zu verringern und andererseits einer ungleichen Steuerbelastung zwischen Ein- und Zweiverdienerhaushalten zu begegnen (vgl. Botschaft des Bundesrats zu den Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung, in BBI 2006 S. 4471 ff., 4483 f.; AS 2007 S. 615). Die Nichtgewährung des Zweiverdienerabzugs verletzt das Diskriminierungsverbot nicht. Die StRK hat den Abzug zu Recht verweigert.

4.

Streitig sind ferner die abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten für das Schwimmbad (vgl. angefochtene Entscheide E. 8.1). Bezüglich der übrigen verweigerten Abzüge haben die Beschwerdeführenden die Entscheide der StRK akzeptiert (vgl. angefochtene Entscheide E. 6-8; Beschwerden Ziff. 9-12).

4.1 Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 StHG). Genauer umschrieben werden die abzugsfähigen Aufwendungen für die Kantons- und Gemeindesteuern in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) und für die direkte Bundessteuer in der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) sowie in 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). Nicht abziehbar sind Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 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 (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 (nachfolgend: Merkblatt 5, einsehbar unter: <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare/Merkblätter/Einkommens- und Vermögenssteuern/Steuerjahr 2015»). Auch wenn der Katalog formell nur für die Kantons- und Gemeindesteuern Geltung hat, erfasst er praxismässig auch die direkte Bundessteuer, was nicht zu beanstanden ist (Zwahlen/Lissi, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 32 DBG N. 10; vgl. auch BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7.8.2012 E. 2.4; zum Ganzen VGE 2015/30/31 vom 16.8.2016 E. 2.1; betreffend Umgebungs- und Gartenarbeiten vgl. VGE 2012/94/95 vom 21.5.2013 E. 2.2, in StE 2013 B. 25.6 Nr. 62).

4.2 Bei selbstbewohnten Grundstücken sind Unterhaltsaufwendungen für ein Schwimmbad nur abzugsfähig, wenn sich dessen Wert im Eigenmietwert niederschlägt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 32 N. 36). Auch hier ist abzugrenzen zwischen werterhaltenden, wertvermehrenden sowie Lebenshaltungskosten (vgl. Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 12a; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 29). Dabei gelten besitzbedingte Betriebskosten als abzugsfähig, während nutzungsbedingte Kosten nicht abgezogen werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 76). Gemäss dem Merkblatt 5 sind bei einem Schwimmbad unter anderem betriebsbedingte Auslagen für Filter, Pumpe und Chemikalien sowie Kosten für die Reparatur oder den gleichwertigen Ersatz der Beheizung als Liegenschaftsunterhalt abziehbar (Ziff. 9.1.7 f.).

4.3 Die StRK hat Kosten von Fr. 555.-- für einen Service an der Mess- und Regeltechnik des Schwimmbads inkl. Chemikalien als abzugsfähig anerkannt. Die übrigen Auslagen in der Höhe von Fr. 1'375.50 seien hingegen nutzungsbedingte Lebenshaltungskosten und würden daher nicht akzeptiert (angefochtene Entscheide E. 8.1). – Die Beschwerdeführenden sind der Ansicht, die gesamten geleisteten Arbeiten seien notwendig gewesen, um das Schwimmbad benutzen zu können. Daher stellten auch die strittigen Kosten von Fr. 1'375.50 Liegenschaftsunterhaltskosten dar (Beschwerden Ziff. 11).

4.4 Der Wert des Schwimmbads wurde bei der Festsetzung des Eigenmietwerts der Wohnung der Beschwerdeführenden berücksichtigt (vgl. vorne E. 2.2). Sie können daher die geltend gemachten Auslagen von Fr. 1'375.50 gemäss Rechnungen der D._____ AG insoweit zum Abzug bringen, als es sich um besitzbedingte Betriebskosten und nicht nutzungsbedingte Lebenshaltungskosten handelt. Nach einer Störung der Wärmepumpe fielen für eine Kontrolle am 27. Oktober 2015 Kosten von Fr. 40.-- an (vgl. Rechnung der D._____ AG vom 27.11.2015, Vorakten StRK pag. 117-118). Auslagen für die Reparatur der Schwimmbadheizung sind in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen (Ziff. 9.1.8 Merkblatt 5). Die restlichen Fr. 1'335.50 hat die Vorinstanz jedoch zu Recht nicht als abzugsfähig erachtet. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden sind nutzungsbedingte Aufwendungen gerade nicht abziehbar; vielmehr müssen besitzbedingte Kosten vorliegen (vorne E. 4.2). Für die Unterscheidung ist insbesondere auf die Praxis der Steuerverwaltung gemäss dem Merkblatt 5 abzustellen. Danach sind nur Betriebskosten in Zusammenhang mit Filter, Pumpe oder Chemikalien abziehbar. Die Kosten für Reinigungsarbeiten sowie den Wechsel zwischen Winter- und Sommerbetrieb (Einsätze vom 5./6./8.5.2015 sowie 23.11.2015; vgl. Rechnungen der D._____ AG vom 13.5.2015 und 27.11.2015, Vorakten StRK pag. 117-120) fallen nicht darunter und sind als nutzungsbedingt zu qualifizieren. Solche jährlich anfallenden Arbeiten gelten allgemein als Einkommensverwendung und sind nicht abziehbar (vgl. auch den Grundsatz zu Umgebungs- und Gartenarbeiten in Ziff. 9.1 Merkblatt 5). Der Quittung der D._____ AG vom 13. Juni 2015 über Fr. 63.-- schliesslich ist nicht zu entnehmen, auf welche Art Zubehör sich

diese Auslagen beziehen (vgl. Vorakten StRK pag.115). Ihre Abzugsfähigkeit ist mithin nicht erstellt. Somit sind von den streitigen Unterhaltskosten einzig Fr. 40.-- zusätzlich zum Abzug zuzulassen.

4.5 Auf den von den Beschwerdeführenden geschuldeten Steuerbetrag hat der zusätzliche Abzug von Fr. 40.-- jedoch keinen Einfluss, da für die Steuerberechnung Restbeträge unter Fr. 100.-- nicht berücksichtigt werden (Art. 42 Abs. 4 StG; Art. 36 Abs. 2 DBG); d.h. das steuerbare Einkommen wird jeweils auf den nächsttieferen Hunderterbetrag abgerundet (vgl. Kästli/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 42 N. 11). Die StRK hat das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführenden auf Fr. 188'072.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 204'192.-- bei der direkten Bundessteuer erhöht (vgl. angefochtene Entscheide E. 9). Auch wenn davon weitere Unterhaltskosten im Umfang von Fr. 40.-- abgezogen werden, berechnen sich die Steuern ausgehend von einem steuerbaren Einkommen von Fr. 188'000.-- bzw. Fr. 204'100.--. Die Steuerschuld der Beschwerdeführenden bleibt somit gleich.

5.

5.1 Schliesslich beanstanden die Beschwerdeführenden die Kostenverlegung im vorinstanzlichen Verfahren. Sie machen geltend, ein Grossteil der Kosten sei auf die Überprüfung des Eigenmietwerts zurückzuführen. Die StRK habe ihren Begehren in diesem Punkt teilweise entsprochen, weshalb es nicht gerechtfertigt sei, ihnen die gesamten Verfahrenskosten aufzuerlegen (Beschwerden Ziff. 13).

5.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK werden der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Dabei ist entscheidend, in welchem Mass im Dispositiv den Rechtsbegehren der beschwerdeführenden Partei gefolgt wird (vgl. VGE 2018/141 vom 10.10.2018 E. 4.2, VGE 2017/178/179 vom 1.2.2018 E. 9.1; vgl. auch Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 144 DBG N. 7). – Zwar hat die StRK die Begehren der Beschwerdeführenden betreffend den Eigenmietwert teil-

weise gutgeheissen und den Eigenmietwert um Fr. 820.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und um Fr. 960.-- bei der direkten Bundessteuer reduziert. Zugleich hat sie jedoch Liegenschaftsunterhaltskosten im Umfang von je Fr. 1'655.50 aufgerechnet, was insgesamt zu einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens um Fr. 835.50 bei den Kantons- und Gemeindesteuern und um Fr. 695.50 bei der direkten Bundessteuer geführt hat. Die StRK hat im Ergebnis somit eine reformatio in peius vorgenommen (vgl. Art. 199 Abs. 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG) und die Rechtsmittel abgewiesen (vgl. vorne Bst. B; angefochtene Entscheide E. 9). Mit Blick auf das Dispositiv der Entscheide der StRK gelten die Beschwerdeführenden daher als vollständig unterlegen und die Kostenverlegung in den angefochtenen Entscheiden hält der Rechtskontrolle stand. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die StRK die Liegenschaftsunterhaltskosten im Umfang von Fr. 40.-- zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen hat. Selbst unter Berücksichtigung dieses Betrags wäre es bei einer Schlechterstellung und damit einem vollständigen Unterliegen der Beschwerdeführenden geblieben.

6.

Zusammenfassend erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführende
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.