

100.2020.41/42U  
BUC/FLN/KIB

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 25. Juni 2021

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Stohner  
Gerichtsschreiberin Flückiger

A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
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  
2016 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
10. Dezember 2019; 100 18 595, 200 18 489)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 21. August 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2016 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 79'006.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 89'934.-- bei der direkten Bundessteuer. Infolge der hiergegen von der Einwohnergemeinde (EG) C.\_\_\_\_\_ erhobenen Einsprache veranlagte die Steuerverwaltung A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Einspracheentscheiden vom 4. Dezember 2018 neu auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 186'116.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 197'044.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Änderung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 107'110.-- nicht mehr zum Abzug zuliess.

### **B.**

Am 19. Dezember 2018 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 10. Dezember 2019 ab.

### **C.**

Gegen die Entscheide der StRK haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 4. Februar 2020 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK vom 10. Dezember 2019 seien aufzuheben und es sei das steuerbare Einkommen gemäss den ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 festzusetzen.

Am 5. Februar 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 4. März 2020 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 6. April 2020 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

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

## **2.**

In formeller Hinsicht strittig und vorab zu prüfen ist der von den Beschwerdeführenden vorgebrachte Einwand, die Veranlagungsverfügung vom 21. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer sei zufolge fehlender Einsprachebefugnis der EG C. \_\_\_\_\_ in Rechtskraft erwachsen (vgl. Beschwerden Rz. 57 ff.).

**2.1** Die Beschwerdeführenden machen erstmals vor Verwaltungsgericht geltend, die EG C. \_\_\_\_\_ sei nicht legitimiert gewesen, gegen die Veranlagungsverfügung vom 21. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer Einsprache zu erheben. Weder die Steuerverwaltung noch die StRK haben sich hierzu geäußert (vgl. Beschwerdevernehmlassung vom 4.3.2020 und Beschwerdeantwort vom 6.4.2020); insbesondere – und zu Recht – haben sie nicht geltend gemacht, diese neue rechtliche Argumentation oder Rüge liege ausserhalb des Streitgegenstands: Ausgangspunkt für dessen Bestimmung bildet die angefochtene Verfügung bzw. der angefochtene Entscheid als Anfechtungsobjekt. Dieses gibt insoweit den Rahmen des Streitgegenstands vor, als Letzterer nicht über das hinausgehen kann, was die Vorinstanz geregelt hat. In diesem Rahmen bezeichnen die Parteien den Streitgegenstand grundsätzlich mit ihren Anträgen, gegebenenfalls unter Rückgriff auf die Begründung (vgl. statt vieler BVR 2017 S. 514 E. 1.2, 2011 S. 391 E. 2.1; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 4 f.; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 72 N. 12 f.). Innerhalb des so festgelegten Streitgegenstands dürfen neue rechtliche Argumentationen, so namentlich neue oder ergänzende verfahrensrechtliche Vorbringen, grundsätzlich ohne Einschränkung vorgetragen werden (BVR 2005 S. 321 E. 4.3, 2002 S. 451 E. 2a, 2002 S. 123 E. 1b; VGE 2018/22 vom

3.7.2018 E. 2; weiterführend, auch zum Folgenden, Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 6 ff., 17 und 22, Art. 25 N. 4 sowie Art. 33 N. 17). – Wie bereits vor der Vorinstanz, beantragen die Beschwerdeführenden auch vor Verwaltungsgericht, dass die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen entsprechend den Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 festzusetzen sei (vgl. vorne Bst. C). Dass sie dieses Begehren in Bezug auf die direkte Bundessteuer neu auch mit der fehlenden Einsprachebefugnis der EG C.\_\_\_\_\_ bzw. der Rechtsbeständigkeit der die direkte Bundessteuer betreffenden Veranlagungsverfügung begründen, stellt insbesondere dann keine unzulässige Ausweitung des Streitgegenstands dar, wenn von einer objektmässigen Betrachtungsweise auszugehen ist (vgl. zum objekt- und aspektmässigen Streitgegenstand BGer 2C\_642/2007 vom 3.3.2008, in ASA 77 S. 267 E. 2.2, 2C\_446/2007 vom 22.1.2008, in StR 2008 S. 376 E. 2.2; BVR 2016 S. 79 E. 3.2, 2015 S. 15 E. 1.4 [beide zum Baurecht]). Diese neue Argumentation bzw. Rüge dient einzig der Begründung einer Rechtsfolge, die bereits vor der StRK angebeht wurde. Abgesehen davon handelt es sich dabei um einen verfahrensrechtlichen Aspekt, der im Verfahren vor der StRK hätte geprüft werden können (und müssen; vgl. hinten E. 2.3).

**2.2** Die neue rechtliche Argumentation bzw. Rüge ist nach dem Gesagten zulässig und – wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt – auch begründet:

**2.2.1** Bei der Einsprache nach Art. 189 ff. StG und Art. 132 ff. DBG (vgl. auch Art. 48 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) handelt es sich um ein echtes, ordentliches und vollkommenes Rechtsmittel, das einen Rechtsanspruch auf uneingeschränkte Überprüfung der Veranlagungsverfügung verleiht, sofern die Einsprache formell gültig ist bzw. die Prozessvoraussetzungen im Entscheidzeitpunkt gegeben sind (BGer 2C\_253/2014 und 2C\_254/2014 vom 11.12.2014 E. 3.2, 2A.39/2004 vom 29.3.2005, in StE 2005 B 95.1 Nr. 9 und StR 60 S. 520 E. 5; Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 189 N. 2; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht,

3. Aufl. 2017, Art. 132 DBG N. 1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 132 N. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 132 N. 2, 6). Zu diesen Voraussetzungen gehört insbesondere die Einsprachebefugnis: In Bezug auf die *Kantons-* und *Gemeindesteuern* ist gemäss Art. 189 Abs. 2 StG neben der steuerpflichtigen Person und der kantonalen Steuerverwaltung auch die Gemeinde zur Einsprache legitimiert, wobei davon all jene Gemeinden erfasst werden, die einen Teilungsanspruch betreffend die Gemeindesteuer und somit ein steuerrechtliches Interesse an der Veranlagung haben (Peter Kästli, a.a.O., Art. 189 N. 9 f.). Demgegenüber sind bei der *direkten Bundessteuer* allein die steuerpflichtigen bzw. die mit der Veranlagungsverfügung für die in Frage stehende Steuer veranlagten Personen einspracheberechtigt (vgl. Art. 132 Abs. 1 DBG; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N. 3, 6 ff.); die kantonale Verwaltung und die ESTV haben die Möglichkeit, die Verfügung mittels Beschwerde anzufechten (Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Gemeinden zählen hingegen nicht zu den Einspracheberechtigten, da ihnen keine Aufsichtsfunktion zukommt und sie nicht am Steueraufkommen der direkten Bundessteuer beteiligt sind (vgl. BGE 136 II 274 E. 4; Peter Locher, a.a.O., Art. 141 N. 3; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 141 DBG N. 1).

**2.2.2** Im vorliegenden Fall hat einzig die EG C. \_\_\_\_\_ ein Rechtsmittel gegen die Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 ergriffen. Sie focht zwar neben der Verfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 auch diejenige betreffend die direkte Bundessteuer 2016 an (vgl. den Betreff und den hervorgehobenen Teil der Einsprache vom 4.8.2017, Vorakten StV [act. 3B] pag. 173), war insoweit jedoch nicht einsprachebefugt (vgl. E. 2.2.1 hiervor). Die Steuerverwaltung hat mithin in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2016 am 4. Dezember 2018 einen Einspracheentscheid gefällt, obschon hierfür die Prozessvoraussetzungen nicht gegeben waren. Für die Steuerverwaltung bestand auch sonst keine Grundlage, um auf ihre Verfügung vom 21. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer zurückzukommen, hat sie diese doch weder mit Beschwerde angefochten (Art. 141 Abs. 1 DBG; vgl. E. 2.2.1 hiervor) noch innert laufender Einsprachefrist widerrufen bzw. in Wiedererwägung gezogen (vgl. hierzu etwa BGE 121 II 273 E. 1a/aa f. [in ASA 64 S. 575]; BGer 2C\_331/2019 vom 7.4.2020

E. 3.1 mit Hinweisen; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorb. zu Art. 147-153a DBG N. 1a und Vorb. zu Art. 51-53a StHG N. 1a). Vielmehr ist die Verfügung unangefochten geblieben und damit formell in Rechtskraft erwachsen. Die Aufhebung oder Abänderung einer rechtskräftigen (bzw. rechtsbeständigen) Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer kann ausschliesslich unter den besonderen Voraussetzungen der vom Bundessteuerrecht abschliessend geregelten Revision, Berichtigung oder Nachsteuer erfolgen (vgl. Art. 147 ff., Art. 150 und Art. 151 ff. DBG); der Gesetzgeber hat insoweit in Kauf genommen, dass auch materiell unrichtige Veranlagungsverfügungen rechtsbeständig werden (BVR 2016 S. 261 E. 4.5 [zum diesbezüglich mit dem Bundesrecht übereinstimmenden kantonalen Steuerrecht], 2014 S. 404 E. 3.1.1, je mit Hinweisen). Da es sich im vorliegenden Fall um eine Änderung der Veranlagungsverfügung zuungunsten der Beschwerdeführenden (sog. *reformatio in peius*) handelte und keine (blosse) Berichtigung erfolgte, wäre ausschliesslich ein Nachsteuerverfahren in Betracht gekommen. Ein solches wurde indes von der Steuerverwaltung nicht eingeleitet, zumal dessen Voraussetzungen kaum als erfüllt hätten betrachtet werden können (vgl. zu den Voraussetzungen der Nachsteuer etwa BGer 2C\_651/2017 und 2C\_652/2017 vom 2.11.2017 E. 2.1, 2C\_458/2014 und 2C\_459/2014 vom 26.3.2015, in StE 2015 B 97.41 Nr. 29 E. 2.1; BVR 2014 S. 404 E. 3.1.1 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N. 4, 6 ff.). Ferner ist auch nicht von der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung auszugehen, da diese nicht an einem besonders schweren und offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel leidet (vgl. zur Nichtigkeit rechtsbeständiger Verfügungen bzw. Entscheiden BGE 145 III 436 E. 4, 139 II 243 E. 11.2; BVR 2016 S. 318 E. 5.2, 2015 S. 334 E. 2.2, 2014 S. 297 E. 4.3.3; vgl. auch hinten E. 5.1).

**2.3** Nach dem Gesagten war die Steuerverwaltung nicht befugt, auf die Verfügung vom 21. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer zurückzukommen und den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2018 zu treffen. Damit hätte die StRK, die nicht nur für das eigene Verfahren, sondern grundsätzlich auch für das Einspracheverfahren von Amtes zu klären hat, ob die Verfahrens- oder Prozessvoraussetzungen erfüllt waren (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b; Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 38), die Beschwerde gutheis-

sen und den Einspracheentscheid aufheben müssen. In diesem Sinn erweist sich die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 als begründet; der angefochtene Entscheid der StRK vom 10. Dezember 2019 ist aufzuheben. Weiter ist der Rechtsklarheit halber festzustellen, dass die Veranlagungsverfügung vom 21. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 in Rechtskraft erwachsen ist.

### **3.**

In materieller Hinsicht streitig ist der von den Beschwerdeführenden geltend gemachte Abzug von Fr. 107'110.-- für Liegenschaftsunterhaltskosten bei den Kantons- und Gemeindesteuern.

**3.1** Der Kanton erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG). 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; 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). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG). 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 «Grundstückkosten» erlassen, das einen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten

und nicht abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen enthält (nachfolgend: Merkblatt 5 in der hier massgebenden Version ab 2016, vgl. auch die Version ab 2020, beide einsehbar unter <[www.sv.fin.be.ch](http://www.sv.fin.be.ch)>, Rubriken «Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare/Merkblätter/Einkommens- und Vermögenssteuern»).

**3.2** 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 Nutzungswert, wobei die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen anhand einer objektiv-technischen Beurteilung erfolgt. Als Vergleichsmassstab dient dabei das konkret instand gehaltene oder ersetzte Objekt und nicht der Grundstückwert als Ganzes (vgl. BGer 2C\_450/2020 vom 15.9.2020 E. 4.1 mit Hinweisen; VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 3.2.2 f.; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 36 N. 12 ff.; Reich/von Ah/Brawand, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 9 StHG N. 56o; vgl. zu den insoweit mit dem kantonalen Recht übereinstimmenden Art. 32 und Art. 34 DBG Zwahlen/Lissi, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 32 DBG N. 11 ff., 15a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 37 f., 44 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 32 N. 26 f. und 33, Art. 34 N. 25). Bei Sanierungen oder beim Ersatz bestehender Anlagen ist nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen. Ist der Ersatz qualitativ besser, wird allerdings der wertvermehrende Anteil nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Weist eine Aufwendung sowohl einen wertvermehrenden als auch einen werterhaltenden Anteil auf, so ist Letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur in entsprechendem Umfang zulässig (vgl. BGer 2C\_558/2016 und 2C\_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.6, 2C\_674/2014 und 2C\_675/2014 vom 11.2.2015, in ASA 83 S. 614 E. 4.2; VGE 2018/110/111 vom 1.11.2018 E. 2.3.1; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 36 N. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 45 mit Hinweisen zur Kasuistik; Peter

Locher, a.a.O., Art. 32 N. 27). Aus dem Gesagten folgt weiter, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist. Desgleichen sind Aufwendungen für Ersatzbauten nicht abzugsfähig, die ein bestehendes bzw. durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen. Die Kosten für solche Neu- oder Ersatzbauten können deshalb auch nicht Mischcharakter aufweisen, d.h. teilweise werterhaltender und teilweise wertvermehrender Natur sein; es handelt sich vielmehr vollumfänglich um Herstellungskosten, die nach Art. 39 Bst. d StG steuerlich nicht absetzbar sind (vgl. BVR 2000 S. 11 E. 2b; BGer 2C\_558/2016 und 2C\_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.7.2 [auch zum Folgenden], 2C\_727/2012 und 2C\_729/2012 vom 18.12.2012, in StR 2013 S. 318 E. 2.2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 57, Art. 34 N. 77). Wie bei Neu- und Ersatzbauten, werden auch Aufwendungen für jene baulichen Massnahmen behandelt, die mit einem Abbruch von wesentlichen Teilen eines bestehenden Gebäudes einhergehen und so letztlich in wirtschaftlicher Hinsicht einem Neubau entsprechen; solche Totalsanierungen haben nicht werterhaltenden Charakter (BGer 2C\_425/2020 vom 13.7.2020 E. 3.5.2 f., 2C\_153/2014 vom 4.9.2014 E. 2.2 f., 2C\_63/2010 vom 6.7.2010, in StR 65 S. 865 E. 2.1, je mit Hinweisen; zum Ganzen VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.1 ff.).

**3.3** Nicht abzugsfähig sind ferner Aufwendungen, die sich aus der Korrektur eines bereits im Zeitpunkt der Erstellung vorhandenen, erst später entdeckten, sog. versteckten Mangels (vgl. Art. 370 Abs. 3 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; Zindel/Schott, in Basler Kommentar, 7. Aufl. 2020, Art. 370 OR N. 7 f.) ergeben. Diese bringen aufgrund des objektiven Nutzungswertprinzips eine Wertvermehrung, die in kausalem Zusammenhang mit der Erstellung des Objekts steht (vgl. BGer 2C\_1003/2017 vom 21.6.2018 E. 5.2 ff., 2C\_558/2016 und 2C\_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.5, 2C\_57/2008 vom 11.12.2008, in StE 2009 B 25.6 Nr. 57 und StR 2009 S. 117 E. 2.5; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 36 N. 16; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 56; vgl. ausserdem Kantonsgericht Freiburg 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11.4.2019, in StE B 25.6 Nr. 78 E. 2.3, 3.2). Ein Werk gilt dabei als mangelhaft, wenn ihm vertraglich zugesicherte oder nach dem Vertrauensprinzip vorausgesetzte Eigenschaften fehlen, es also in seiner tat-

sächlichen Beschaffenheit von der explizit oder implizit vereinbarten «Sollbeschaffenheit» abweicht (vgl. Zindel/Schott, a.a.O., Art. 368 OR N. 9 mit Hinweisen, Art. 370 OR N. 7 f.).

**3.4** Die den Abzug begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 140 II 248 E. 3.5; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1, 2010 S. 59 E. 3.4). Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz stellen die Behörden den entscheidwesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG). Sie sind verpflichtet, diesen richtig und vollständig abzuklären, wobei die Untersuchungspflicht ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien findet (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; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Danach hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert sachdienliche 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 (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 3.1, 2008 S. 163 E. 6.4.4; VGE 2018/225/226 vom 18.12.2019 E. 2.3, 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 5 f., Art. 20 N. 1 ff., 16 f.).

#### **4.**

**4.1** Aufgrund der Akten ist von folgendem Sachverhalt auszugehen: Mit Kaufvertrag vom 5. Juni 2009 erwarben die Beschwerdeführenden eine Liegenschaft in der EG C. \_\_\_\_\_ (Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_\_) mit einem (noch fertigzustellenden) Wohnhaus mit Schwimmteichanlage (vgl. Kaufvertrag vom 5.6.2009, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 16 ff.; vgl. auch Zahlungszusammenstellung vom 9.3.2010, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 15). Der Schwimmteich wurde durch ein spezialisiertes Unternehmen

errichtet und im Jahr 2010 fertiggestellt (vgl. Beschreibung Schwimmteichanlage vom 30.4.2009, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 11 ff.). Die Steuerverwaltung legte den amtlichen Wert der Liegenschaft auf Fr. 1'019'500.-- fest (gültig ab 2010), wobei sie den Schwimmteich fälschlicherweise nicht in die amtliche Bewertung aufnahm (vgl. Grundstückblatt vom 7.9.2010, Vorakten StV [act. 3B] pag. 187 f.; Notizen vom 9.11.2009, 10.6.2010 und 20.6.2017 im Aufnahmeprotokoll, Vorakten StV [act. 3B] pag. 171 f.). Infolge Algenbildung ersetzten die Beschwerdeführenden den Schwimmteich im Jahr 2016 durch ein konventionelles Schwimmbecken (vgl. Schlussrechnung vom 17.11.2016, Vorakten StV [act. 3B] pag. 137 ff.), das gestützt auf einen neuerlichen Augenschein am 20. Juni 2017 amtlich bewertet wurde (Vermerk «Wasserbecken», vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 159 f.; vgl. auch Notizen vom 20.6.2017 im Aufnahmeprotokoll, Vorakten StV [act. 3B] pag. 171 f.).

**4.2** Die StRK hat die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Bau des Schwimmbeckens mit der Begründung verneint, dass es sich nicht um Unterhalts-, sondern um Herstellungs- und Anlagekosten handle. Der Schwimmteich sei offensichtlich mit einem schwerwiegenden ursprünglichen Mangel behaftet gewesen, der die Nutzung als Bade- und Schwimmanlage verunmöglichte. Damit fehle es an der für den Liegenschaftsunterhalt notwendigen Voraussetzung der Erhaltung oder Wiederherstellung eines vorbestehenden Nutzungs- und Vermögenswerts (angefochtene Entscheide E. 4.2 f.). Nicht gefolgt ist die StRK hingegen der Argumentation der Steuerverwaltung, wonach es sich bereits deshalb nicht um Liegenschaftsunterhaltskosten handle, weil das Objekt zuvor nicht amtlich bewertet worden war (angefochtene Entscheide E. 4.1). – Die Beschwerdeführenden machen geltend, der Schwimmteich habe ab seiner Erstellung während fünf Jahren als solcher genutzt werden können. Sie hätten erst im Verlauf der Zeit festgestellt, dass die Anlage den versprochenen Anforderungen nicht genüge und sich immer wieder Algen bildeten, worauf sie den Schwimmteich durch ein gleichwertiges Schwimmbecken ersetzt hätten (Beschwerden Rz. 22 ff.). Es sei weder eine Wertvermehrung noch eine Nutzungserweiterung erfolgt, weshalb es sich um steuerlich abziehbare Unterhaltskosten handle (Beschwerden Rz. 46 ff.).

**4.3** Gemäss Merkblatt 5 sind sowohl die Aufwendungen für die Reparatur als auch jene für den gleichwertigen Ersatz eines Schwimmbads (oder Schwimmteichs) als Unterhaltskosten abzugsfähig, sofern dieses im amtlichen Wert eingetragen ist bzw. sein sollte (vgl. Ziff. 6 Merkblatt 5 Version ab 2016 sowie Ausscheidungskatalog Ziff. 9.1.7 und 9.1.9 Merkblatt 5 Versionen ab 2016 und ab 2020). Wie die StRK entsprechend den Vorbringen der Beschwerdeführenden zutreffend erwogen hat, steht der Umstand, dass der Schwimmteich bzw. das Schwimmbecken im vorliegenden Fall fälschlicherweise erst nach dem Augenschein vom 20. Juni 2017 in die amtliche Bewertung aufgenommen wurde (vgl. vorne E. 4.1), einem Abzug der Kosten nicht entgegen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1). Umstritten und zu prüfen bleibt jedoch, ob mit dem Ersatz des Schwimmteichs ein zuvor bestehender Wert erhalten bzw. wiederhergestellt oder aber ein neuer Nutzungswert geschaffen wurde (vgl. vorne E. 3.1 ff.).

**4.3.1** Bei dem infrage stehenden Schwimmteich handelte es sich um eine Anlage mit externem Filter und Pumpe, einem zusätzlichen Pflanzenfilter zur biologischen Wasseraufbereitung sowie einer speziellen Lampe zur Eliminierung von Schwebealgen und einer Reduktion der im Wasser befindlichen Keime (vgl. Beschreibung Schwimmteichanlage vom 30.4.2009, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 11 ff.). Trotzdem ist es offenbar immer wieder zu massiver Algenbildung gekommen, so dass sich die Beschwerdeführenden rund fünf Jahre nach dem Bau des Schwimmteichs veranlasst sahen, diesen durch ein konventionelles Schwimmbecken zu ersetzen (vgl. vorne E. 4.1). Dabei machen die Beschwerdeführenden vor Verwaltungsgericht (erstmalig) geltend, der Schwimmteich habe anfänglich eine für das Schwimmen grundsätzlich taugliche Wasserqualität aufgewiesen und dementsprechend auch genutzt werden können, wobei sich die Algenbildung erst im Verlauf der Zeit eingestellt habe (Beschwerden Rz. 22, 25 ff., 48). Diese Behauptung steht indes im Widerspruch zu den in den vorinstanzlichen Verfahren gemachten Angaben. Sie erscheint wenig glaubhaft: So hatten die Beschwerdeführenden gegenüber der Steuerverwaltung erklärt, die Anlage sei «völlig falsch konzipiert» bzw. «nicht funktionstüchtig» gewesen, «so dass sich permanent Algen» gebildet hätten; der «Ersteller des Schwimmteichs» sei jedoch «nicht willens [gewesen] Abhilfe zu schaffen» (vgl. Vernehmlassung vom 20.9.2017 S. 1, Vorakten StV [act. 3B] pag. 181 f.; Vernehmlassung vom 17.9.2018

S. 1, Vorakten StV [act. 3B] pag. 195 ff.). Auch in der Rekurs- und Beschwerdeschrift erklärten die Beschwerdeführenden, sie hätten feststellen müssen, «dass die Schwimmteichanlage den versprochenen Anforderungen nicht genügte und dass sich immer wieder Algen bildeten. Die daraus resultierende jauchenartige stinkende Vergrünung verunmöglichte die Benutzung des Schwimmteichs». Nachdem «verschiedene Reparaturversuche» gescheitert seien, habe der «nicht funktionstüchtige Schwimmteich» schliesslich «durch ein konventionelles Schwimmbassin ersetzt werden» müssen (Rekurs und Beschwerde vom 19.12.2017 [richtig: 2018] Rz. 14 f., 32, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 2 ff.). Gegen die Behauptung der Beschwerdeführenden, die Algen hätten sich erst später gebildet und der Teich habe jahrelang seinen Nutzungszweck erfüllt, spricht ferner das aktenkundige Bildmaterial: Darauf ist ersichtlich, dass es offenbar bereits in den ersten Jahren nach der Erstellung zu Algenbildung gekommen ist. Zwar sind die Bilder, welche die Algen dokumentieren, nicht datiert; zumindest zwei davon wurden aber offensichtlich kurz nach dem Bau aufgenommen, scheinen doch die darauf zu erkennenden Bäume hinter dem Schwimmteich frisch gepflanzt worden zu sein und fehlt das später erstellte Geländer noch (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 2 und 7; dies im Gegensatz zu den Bildern mit Geländer und ausgewachsenen Bäumen, Vorakten StV [act. 3B] pag. 4 f.).

**4.3.2** Es wird nicht in Abrede gestellt, dass der Schwimmteich nach seiner Erstellung bis zum Bau des Schwimmbeckens zeitweise zum Schwimmen genutzt werden konnte (vgl. Beschwerdebeilagen [BB] 17-26), und es mag sein, dass die Beschwerdeführenden das Ausmass und die Tragweite der Algenbildung erst im «Verlauf der Zeit» und nach mehreren gescheiterten Reparaturversuchen erfassten (vgl. Beschwerden Rz. 25, 27). Selbst wenn im Zeitpunkt der Abnahme noch nicht erkennbar war bzw. sich erst im Lauf der Zeit durch die (möglicherweise auch jährlich zunehmende) Algenbildung zeigte, dass der Schwimmteich nicht der vertraglichen Vereinbarung entsprach, ändert dies nichts daran, dass die Schwimmteichanlage bei objektiver technischer Betrachtung bereits im Zeitpunkt ihrer Erstellung nicht intakt bzw. bloss sehr beschränkt gebrauchsfähig war und damit ein ursprünglicher versteckter Mangel vorlag (zum Begriff des Werkmangels und des versteckten Mangels vorne E. 3.3). Auch die Beschwerdeführenden waren offenbar der Ansicht, dass es sich um einen Werkmangel bzw. eine Fehlkonstruktion

handelte und der Schwimmteich den «versprochenen Anforderungen nicht genügte», haben sie doch vom Ersteller Nachbesserung des «nicht funktionstüchtigen» Schwimmteichs verlangt (vgl. E. 4.3.1 hiervor, auch zum Folgenden). Dieser war indes nicht gewillt, Abhilfe zu schaffen. Trotzdem haben die Beschwerdeführenden verschiedene (erfolglose) Reparaturversuche unternommen, bevor sie den Schwimmteich durch ein konventionelles Schwimmbecken ersetzt haben. Damit ist dessen Bau darauf zurückzuführen, dass der Schwimmteich seinen Nutzungszweck aufgrund des ursprünglichen versteckten Mangels nicht erfüllte. So wäre es aus wirtschaftlicher Sicht denn auch sachfremd, nach fünf Jahren und verschiedenen (gescheiterten) Reparaturversuchen eine neue Anlage zu errichten, die gleich viel kostet wie die zu ersetzende, wenn letztere nicht mit einem Mangel behaftet wäre. Entsprechend sind die Aufwendungen zum Bau des Schwimmbeckens im vorliegenden Fall – wie die StRK zu Recht festgestellt hat – als wertvermehrende Anlagekosten im Sinn von Art. 39 Bst. d StG zu qualifizieren und steuerlich nicht abzugsfähig.

**4.4** Soweit die Beschwerdeführenden ferner sinngemäss eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben rügen (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), indem die Steuerverwaltung im Jahr 2015 die von den Beschwerdeführenden damals geltend gemachten Auslagen für den Bau des Schwimmbeckens noch zum Abzug zugelassen habe (vgl. Beschwerden Rz. 55), übersehen sie, dass eine Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Geltung hat. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. Dabei ist unerheblich, dass sie den gleichen Sachverhalt in den vorangehenden Steuerjahren anders beurteilt haben (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.2 f.; BGer 2C\_249/2019 vom 6.5.2019 E. 5; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2020/200/201 vom 24.3.2021 E. 4.1 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorb. zu Art. 109-121 N. 80 mit Hinweisen). Hier ist daher von vornherein nicht massgebend, dass die Steuerverwaltung den Abzug von Unterhaltskosten in den Veranlagungen betreffend das Jahr 2015 akzeptiert hat. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nicht vor.

## **5.**

**5.1** Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als unbegründet und ist abzuweisen. Da hinsichtlich der direkten Bundessteuer von demselben Sachverhalt auszugehen ist und die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts insofern übereinstimmen, ist auch die Veranlagungsverfügung vom 21. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer materiell fehlerhaft. Der Fehler wiegt jedoch nicht derart schwer, dass von der Nichtigkeit der Verfügung auszugehen wäre (vgl. vorne E. 2.2.2). Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist demnach gutzuheissen und der Entscheid der StRK aufzuheben.

**5.2** Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren Anträgen nur teilweise durch. Gestützt auf eine quantitative und qualitative Beurteilung der Bedeutung des Umfangs ihres teilweisen Durchdringens im Vergleich zum gesamten Streitgegenstand (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 4 mit Hinweisen) sind sie als zu einem Viertel obsiegend zu betrachten. Sie haben somit drei Viertel der Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen. Die übrigen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Im Umfang ihres Obsiegens haben die Beschwerdeführenden zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihnen davon ein Viertel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die Kostennote des Rechtsvertreters der Beschwerdeführenden vom 27. April 2021 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

**5.3** Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsrechtlichen Verfahren neu zu verlegen. Die Beschwerdeführenden sind als zu einem Viertel obsiegend zu betrachten, sodass ihnen die Verfahrenskosten im Umfang von drei Viertel aufzuerlegen sind (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die übr-

gen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Weiter hat die Steuerverwaltung den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe der Entschädigung für die berufliche Vertretung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache praxismässig vorab zu deren Festsetzung an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 10. Dezember 2019 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die Veranlagungsverfügung vom 21. August 2017 in Rechtskraft erwachsen ist.
3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden den Beschwerdeführenden zu drei Vierteln, ausmachend Fr. 3'000.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.  
  
b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf insgesamt Fr. 4'756.85 (inkl. Auslagen und MWSt), zu einem Viertel, ausmachend Fr. 1'189.20 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden den Beschwerdeführenden zu drei Vierteln, ausmachend

Fr. 1'500.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.

- b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung in den Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird die Sache an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückgewiesen.

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.