

100.2022.229/230U  
BUC/FLN/SRE

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 12. Februar 2024**

Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Flückiger

**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  
2019 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
30. Juni 2022; 100 21 337, 200 21 229)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

Am 18. März 2021 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2019 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 79'674.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 107'894.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 35'260.-- lediglich im Umfang von Fr. 21'490.-- berücksichtigte. Mit Einspracheentscheiden vom 20. August 2021 reduzierte die Steuerverwaltung den für Unterhaltskosten abziehbaren Betrag auf Fr. 15'247.-- und setzte das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 85'917.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. auf Fr. 114'137.-- bei der direkten Bundessteuer fest.

### **B.**

Am 12. September 2021 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 30. Juni 2022 ab.

### **C.**

Hiergegen haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 22. Juli 2022 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen sinngemäss, es seien die Entscheide der StRK vom 30. Juni 2022 aufzuheben und zusätzliche Kosten für Liegenschaftsunterhalt im Umfang von Fr. 12'411.-- (Fr. 6'807.-- für den Ersatz der Gartentreppe sowie Fr. 5'604.-- für den Ersatz des Balkongeländers) zum Abzug zuzulassen.

Am 26. Juli 2022 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Mit Beschwerdevernehmlassung vom 18. August 2022 beantragt die StRK grundsätzlich die Abweisung der Beschwerden, enthält sich bezüglich der für die Gartentreppe geltend gemachten Kosten jedoch letztlich eines Antrags in der Sache. Die Steuerverwaltung beantragt mit Beschwerdeantwort vom 21. September 2022 die teilweise Gutheissung der Beschwerden (Abzugsfähigkeit der Kosten von Fr. 6'807.-- für den Ersatz der Gartentreppe).

Am 16. Oktober 2022 haben die Beschwerdeführenden eine Replik eingereicht und an ihren Anträgen festgehalten. Mit Eingabe vom 19. Oktober 2022 bzw. mit Duplik vom 1. November 2022 haben sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung ihre Anträge bestätigt und auf weitere Bemerkungen verzichtet. Mit Eingabe vom 30. November 2023 haben die Beschwerdeführenden ihren Antrag auf einen Augenschein wiederholt.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung 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 Abs. 1 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). 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 im vorliegenden Fall 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** Sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (Verfahren 100.2022.229) als auch betreffend die direkte Bundessteuer (Verfahren 100.2022.230) beträgt der Streitwert weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

## **2.**

In materieller Hinsicht streitig ist der von den Beschwerdeführenden geltend gemachte zusätzliche Abzug von insgesamt Fr. 12'411.-- für Liegenschaftsunterhaltskosten.

**2.1** Der Kanton erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG; soweit hier interessierend, übereinstimmend Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG). Eine genauere Umschreibung der hiermit abzugsfähigen Aufwendungen enthält für die Kantons- und Gemeindesteuern die Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) und für die direkte Bundessteuer die Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) sowie die 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). Abziehbar sind auch Investitionskosten, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen, sowie seit dem 1. Januar 2020 die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (Art. 36 Abs. 1a StG; Art. 32 Abs. 2 Satz 2 und 3 DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Satz 2 sowie Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG; vgl. ausserdem die Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [SR 642.116.1; nachfolgend: VMRE]). Nicht abziehbar sind demgegenüber 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 in den Versionen 2019 bis 2023, ein-

sehbar unter <[www.sv.fin.be.ch](http://www.sv.fin.be.ch)>, Rubriken «Publikationen/Merkblätter/Einkommens- und Vermögenssteuern»). Auch wenn der Katalog formell nur für die Kantons- und Gemeindesteuern Geltung hat, erfasst er praxisgemäss auch die direkte Bundessteuer, was nicht zu beanstanden ist (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.1 mit Hinweisen; Lissi/Dini, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 32 N. 20 und 22).

**2.2** 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 konkrete Nutzungswert, wobei die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen grundsätzlich anhand einer objektiv-technischen Beurteilung erfolgt. Zu prüfen ist, ob aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung vorliegt (vgl. BGE 149 II 27 E. 4.1; BVR 2022 S. 537 E. 2.2, auch zum Folgenden, je mit weiteren Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 32 N. 39 ff., 50 ff.; Lissi/Dini, a.a.O., Art. 32 DBG N. 22, 25 und 31 f., 15a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 32 N. 19, 25 ff., 33). 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. Die rein wirtschaftliche Betrachtungsweise, die von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Neufassung von Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG unter der sog. Dumont-Praxis entwickelt worden war, hat seit deren Derogation durch den Bundesgesetzgeber keine Geltung mehr. Dennoch ist zu beachten, dass es sich bei den Unterhaltskosten aufgrund der gesetzlichen Konzeption um Gewinnungskosten handelt, die als solche ein steuerbares Einkommen voraussetzen. Unterhaltskosten müssen daher in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung bzw. mit einem gegenwärtigen oder vergangenen Ertrag aus unbeweglichem Vermögen aufweisen (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.2 mit Hinweisen; Lissi/Dini, a.a.O., Art. 32 DBG N. 1, 16, 21, 31; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 39, 53 f.; Peter Locher,

a.a.O., Art. 32 N. 2, 21 f.). Als Vergleichsmaßstab für die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung dient das konkret instand gehaltene oder ersetzte Objekt bzw. die Installation; der Fokus gilt mithin nicht dem Grundstückswert als Ganzes, sondern den in Frage stehenden Einzelmassnahmen bzw. Gebäudebestandteilen (sog. Einzelbetrachtung; vgl. BGE 149 II 27 E. 4.1; BVR 2022 S. 537 E. 2.2, je mit Hinweisen; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 19, 27, 33; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 55, 67; Kocher/Anzante, Von «Dumont» zum wirtschaftlichen Neubau, in StR 2020 S. 710 ff., 719). Führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Anlage zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, so ist letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur in entsprechendem Umfang zulässig (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.2 mit Hinweisen; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 36 N. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 51 und N. 79 ff. mit Hinweisen zur Kasuistik; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 27).

**2.3** Aus dem Gesagten folgt, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist. Nicht abzugsfähig sind daher grundsätzlich auch Aufwendungen für Ersatzbauten, die ein bestehendes bzw. durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.3 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 64, Art. 34 N. 42; zu den bei Ersatzneubauten seit dem 1.1.2020 gegebenenfalls abzugsfähigen Rückbaukosten vgl. Art. 36 Abs. 1a Satz 2 StG i.V.m. Art. 1b und Art. 1c VUBV bzw. zum alten Recht aArt.1 Bst. h, aArt.1a und aArt. 1b VUBV in der Fassung vom 4.9.2019 [BAG 19-046]; Art. 32 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 2<sup>bis</sup> DBG i.V.m. Art. 2 f. Liegenschaftskostenverordnung; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 133 ff.; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 42 f.). Hingegen hat das Bundesgericht seine Praxis zum sogenannten «wirtschaftlichen Neubau» (vgl. hierzu ausführlich BVR 2022 S. 537 E. 2.3 f.) inzwischen aufgegeben: Mit Leiturteil vom 23. Februar 2023 hat es entschieden, dass (auch) Kosten für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Totalsanierung oder dem völligen Um- oder Ausbau abzugsfähig sind, soweit sie aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen

früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei bei allen Liegenschaftskosten individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters – und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person – abzuklären, ob sie werterhaltend wirkten (Praxisänderung; BGE 149 II 27 E. 4.3-4.6; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 66 f.).

**2.4** Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen werterhaltender oder wertvermehrender Natur sind, kommt der Abklärung der konkreten Sachumstände bzw. dem Beweisrecht besondere Bedeutung zu (vgl. BGE 149 II 27 E. 4.6; BVR 2022 S. 357 E. 2.6; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 32 N. 67; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 718 f., 722 f., auch zum Folgenden). Dabei ist es nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz zwar an den Behörden, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG); die Untersuchungspflicht findet indes ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG; BVR 2022 S. 537 E. 2.6, 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 alle sachdienlichen Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Für die Verteilung der Beweisführungslast zwischen Behörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand aufklären könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.6 mit Hinweisen, 2018 S. 139 E. 4.4.3). Die den Abzug für Liegenschaftsunterhalt begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich prinzipiell von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. statt vieler BGE 147 II 338 E. 3.2, 144 II 427 E. 2.3.2; BVR 2022 S. 537 E. 2.6 mit Hinweisen).

### 3.

In sachverhaltlicher Hinsicht lässt sich den Akten Folgendes entnehmen:

**3.1** Die Beschwerdeführenden sind Eigentümer einer 1974 erbauten Liegenschaft in der Einwohnergemeinde (EG) C.\_\_\_\_\_, die sie im Jahr 2017 erworben haben und als Familienwohnung nutzen (Beschwerden S. 1). In den Jahren 2018 und 2019 liessen sie verschiedene Umbauarbeiten am Balkon und im Garten sowie eine Fassadenrenovation vornehmen (vgl. Formular Nr. 7 inkl. Zusatzblatt je zu den Steuererklärungen 2018 und 2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 98 und 135). Dabei wurden zum einen die bestehenden, vom Park- bzw. Vorplatz auf den Balkon führenden Gartenwege und die Gartentreppe mit (im unteren Teil) leicht geändertem Verlauf ersetzt; zum anderen erfolgte eine Renovation und nach vorne (zum Park- bzw. Vorplatz) gerichtete Vergrösserung des Balkons inkl. Balkongeländer (vgl. Mail vom 13.12.2020 inkl. Fotodokumentation [nachfolgend: Mail vom 13.12.2020], Vorakten StV [act. 3B] pag. 69 ff.; Stellungnahme vom 15.4.2021 inkl. Skizzen [nachfolgend: Stellungnahme vom 15.4.2021], Vorakten StV [act. 3B] pag. 36 ff.; Beschwerdebeilage [BB] 20). Die im Jahr 2019 angefallenen Kosten beliefen sich für den Ersatz der Gartenwege und der Gartentreppe auf Fr. 12'362.80 bzw. Fr. 6'807.65 (Rechnungen ... Nrn. 19 0032 bzw. 19 0033 vom 1.4.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 110 f.) sowie für das Balkongeländer auf Fr. 9'963.10 (Rechnung ... vom 25.3.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 101).

**3.2** In ihrer Steuererklärung für das Jahr 2019 machten die Beschwerdeführenden insgesamt Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 35'260.-- geltend, darunter Fr. 18'090.-- für die Arbeiten an den Gartenwegen und der Gartentreppe sowie Fr. 6'963.-- für das Balkongeländer (vgl. Formular Nr. 7 inkl. Zusatzblatt zur Steuererklärung 2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 97 f.). Mit Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 liess die Steuerverwaltung hiervon insgesamt Fr. 21'490.-- zum Abzug zu, nicht jedoch die Auslagen für das Balkongeländer in der Höhe von Fr. 6'963.-- sowie Kosten von Fr. 6'807.-- für den Ersatz der Gartentreppe (Vorakten StV [act. 3B] pag. 55 ff.). Im Nachgang der darauffolgenden Einsprachen reichten die Beschwerdeführenden eine neuerliche Stellungnahme und diverse Skizzen ein (vgl. Stellungnahme vom 15.4.2021), worauf die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 19. Mai 2021 ihre Absicht erklärte, die zuvor nicht berücksichtigten, auf die Gartentreppe entfallenen Kosten von Fr. 6'807.-- zum Abzug zuzulassen. Von den Aufwendungen für die Garten-

wege werde sie Fr. 7'922.-- berücksichtigen; die übrigen geltend gemachten Kosten (insbesondere auch jene für den Ersatz des Balkongeländers) stellen steuerrechtlich keinen Unterhalt dar (Schreiben der Steuerverwaltung vom 19.5.2021 [nachfolgend: Schreiben vom 19.5.2021], Vorakten StV [act. 3B] pag. 24 f.). Nach einem neuerlichen Austausch zwischen den Beschwerdeführenden und der Steuerverwaltung (vgl. Schreiben vom 4.6., 16.6. und 13.7.2021, Vorakten StV [act. 3B] pag. 12 ff.) setzte letztere den abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt mit Einspracheentscheiden vom 20. August 2021 auf Fr. 15'247.-- fest, wobei aber (entgegen dem Schreiben vom 19.5.2021) die auf die Gartentreppe entfallenen Aufwendungen in der Höhe von Fr. 6'807.-- unberücksichtigt blieben (Vorakten StV [act. 3B] pag. 1 ff.).

**3.3** Hiergegen gelangten die Beschwerdeführenden an die StRK und machten geltend, sowohl der aufgrund eines «Rechenfehlers» nicht berücksichtigte Betrag von Fr. 6'807.-- für den Ersatz der Gartentreppe als auch die Kosten für das Balkongeländer seien im Umfang von Fr. 5'604.-- als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen (Vorakten StRK [act. 3A] pag. 2 ff.). Mit Vernehmlassung vom 15. Oktober 2021 beantragte die Steuerverwaltung, soweit die Kosten für die Gartentreppe betreffend seien Rekurs und Beschwerde gutzuheissen; im Übrigen seien die Rechtsmittel abzuweisen (nachfolgend: Vernehmlassung StV vor der StRK, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 56 ff.). Trotz teilweise übereinstimmender Anträge wies die StRK Rekurs und Beschwerde mit Entscheiden vom 30. Juni 2022 vollumfänglich ab. Zur Begründung führte sie aus, im vorliegenden Fall habe zwar bereits vor dem Umbau ein Balkon bestanden; funktional handle es sich nach den baulichen Veränderungen jedoch nicht mehr um einen Balkon, sondern vielmehr um einen Carport. Die Anpassung des Geländers sei daher durch eine Kombination von Nutzungserweiterung und Nutzungsänderung «ausgelöst» worden. Die Kosten für das Balkongeländer seien gemäss Merkblatt 5 sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zum Abzug zuzulassen (angefochtene Entscheide E. 6). Dasselbe gelte in Bezug auf die Gartentreppe, die in erster Linie wegen der Verbreiterung des Balkons habe ersetzt werden müssen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts seien «alle mit einer Nutzungserweiterung in Zusammenhang stehenden Kosten auszuscheiden» (angefochtene Entscheide E. 7). – Die Beschwerdeführenden halten

dem entgegen, in Bezug auf die Gartentreppe lege die StRK ihren Entscheidungen einen falschen Sachverhalt zugrunde. Die Treppe befinde sich an der exakt gleichen Stelle wie zuvor; ein kausaler Zusammenhang zu einer angeblichen Verbreiterung des Balkons bestehe nicht (Beschwerden S. 2). In Bezug auf den Balkon und das mit diesem fest verbundene Balkongeländer habe sodann nachweislich dringender Sanierungsbedarf bestanden. Überdies sei das Geländer nach heutigen Vorgaben viel zu niedrig gewesen (Beschwerden S. 3). Eine Nutzungsänderung liege nicht vor und die Abstellmöglichkeit für Fahrzeuge habe schon vorher bestanden. Es seien daher lediglich die wertvermehrenden Kosten auszuscheiden (Beschwerden S. 4 f.).

#### **4.**

Von den im Jahr 2019 deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten haben sowohl die Steuerverwaltung als auch die StRK Aufwendungen im Umfang von insgesamt Fr. 15'247.-- zum Abzug zugelassen. Strittig ist somit einzig noch, ob zusätzlich auch die auf das Balkongeländer entfallenen Auslagen im Umfang von Fr. 5'604.-- sowie die Ausgaben für den Ersatz der Gartentreppe in der Höhe von Fr. 6'807.-- als abzugsfähige Unterhaltskosten zu berücksichtigen sind (vgl. vorne E. 3.2 f.).

**4.1** In Bezug auf die Kosten für das Balkongeländer ist im Licht der dargelegten Rechtsgrundlagen (vorne E. 2) Folgendes festzuhalten:

**4.1.1** Die Vorinstanz hat die Abzugsfähigkeit dieser Kosten im Wesentlichen mit der Begründung verneint, es liege eine Kombination von Nutzungserweiterung und -änderung vor. Dabei seien gemäss Merkblatt 5 und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung alle mit einer solchen in Zusammenhang stehenden Kosten als wertvermehrend auszuscheiden (angefochtene Entscheide E. 6 f.). Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden: Der von der StRK zitierte Bundesgerichtsentscheid bezog sich auf den Ausnahmefall eines sog. «wirtschaftlichen Neubaus» (vgl. BGer 2C\_153/2014 vom 9.9.2014). Von einem solchen wäre hier selbst dann nicht auszugehen, wenn die betreffende Rechtsprechung noch Geltung hätte, womit der Entscheid von vornherein nicht einschlägig ist (vgl. zu den Kriterien ausführlich

BVR 2022 S. 537 E. 2.4 mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat die besagte Praxis im Übrigen ohnehin aufgegeben und festgehalten, eine Gesamtbetrachtung sei mit Art. 32 Abs. 2 DBG nicht vereinbar. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei vielmehr bei allen Liegenschaftskosten individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie werterhaltend wirkten (vgl. vorne E. 2.3). Entsprechend ist gemäss dem Grundsatz der Einzelbetrachtung jede Installation bzw. jede Ausgabe isoliert auf ihre (zumindest teilweise) werterhaltende bzw. wertvermehrende Wirkung zu untersuchen und zu prüfen, ob den Aufwendungen Gewinnungskostencharakter zukommt. Führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Installation zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, ist eine proportionale Ausscheidung vorzunehmen (vgl. vorne E. 2.2). Soweit daher den Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung (insbesondere den Ausführungen zu Nutzungsänderungen und -erweiterungen in Merkblatt 5 Version 2019 Ziff. 5 und 6 bzw. damit übereinstimmend <[www.taxinfo.sv.fin.be](http://www.taxinfo.sv.fin.be)>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 36 StG/Unterhaltskosten [nachfolgend: Taxinfo Unterhaltskosten] Ziff. 5 und 6) etwas anderes zu entnehmen wäre (wie die Vorinstanz sowie die Steuerverwaltung anzunehmen scheinen; vgl. angefochtene Entscheide E. 6 f.; Vernehmlassung StV vor der StRK S. 3), müsste diesen daher die Anwendung versagt werden (vgl. zur Tragweite solcher Verwaltungsverordnungen statt vieler BVR 2022 S. 537 E. 4.2.3; BGE 146 V 233 E. 4.2.1 je mit weiteren Hinweisen; s. aber immerhin den zutreffenden Hinweis in Merkblatt 5 Version 2019 Ziff. 6 sowie in Taxinfo Unterhaltskosten Ziff. 6, wonach bei einer Nutzungserweiterung [lediglich] «die auf die Nutzungserweiterung entfallenden Kosten kein Unterhalt [sind]»).

**4.1.2** Allerdings ist im vorliegenden Fall entgegen der Auffassung der StRK ohnehin nicht von einer Nutzungsänderung auszugehen: Zu beurteilen ist die Renovation bzw. der Um- und Ausbau eines vorbestehenden Balkons inkl. Balkongeländer. Auch wenn im Rahmen des Umbaus eine Vergrösserung nach vorne (hin zum Vor- bzw. Parkplatz) erfolgte (vgl. vorne E. 3.1), ist dem eingereichten Bildmaterial zu entnehmen, dass der Balkon den Parkplatz bereits zuvor teilweise (gemäss den Angaben der Beschwerdeführenden auf einer Länge von 2,4 m; vgl. Beschwerden S. 4) überdachte (vgl. Mail vom

13.12.2020 inkl. Fotodokumentation, Vorakten StV [act. 3B] pag. 69 ff.; BB 20 Foto 1 und 6). Bei dieser Sachlage kann der Steuerverwaltung nicht gefolgt werden, wenn sie vorbringt, «die abgebrochene Fläche [sei] im Verhältnis zur neu aufgebauten Fläche 0 % zu 100 %» (Vernehmlassung StV vor der StRK S. 3). So wurde und wird der Balkon grundsätzlich als Balkon sowie als (ursprünglich teilweise, nun gänzlich) überdachter Vor- bzw. Parkplatz genutzt und erfüllt somit dieselbe (Doppel-)Funktion wie vor den Umbauarbeiten; eine Anpassung erfolgte lediglich hinsichtlich der Grösse. Eine Nutzungsänderung bzw. eine Kombination von Nutzungsänderung und -erweiterung liegt daher entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht vor. Aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise ist somit für den Ersatz und Umbau des Balkongeländers die gesetzlich vorgeschriebene Einzelbetrachtung vorzunehmen bzw. mit Blick auf den objektiv-technischen Charakter der fraglichen Arbeiten grundsätzlich eine Ausscheidung zu prüfen.

**4.1.3** Der (zumindest teilweise) werterhaltende Charakter einer Ausgabe dürfte typischerweise dann zu bejahen sein, wenn die Sanierungs- bzw. Unterhaltsbedürftigkeit der in Frage stehenden Installation nachgewiesen ist (vgl. auch Merkblatt 5 Version 2019 Ziff. 3; Taxinfo Unterhaltskosten Ziff. 3). Die Ursache für die Ausgabe darf jedenfalls nicht in privaten oder ausschliesslich subjektiven Gründen liegen bzw. der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse dienen und blosser Einkommensverwendung darstellen; die Kosten müssen vielmehr für die Nutzungswerterhaltung notwendig gewesen sein, d.h. nützlich und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegend (weiterführend BVR 2022 S. 537 E. 4.2.4; Lissi/Dini, a.a.O., Art. 32 DBG N. 1 f.). Diesbezüglich lässt sich den Akten Folgendes entnehmen: Vor dem Umbau hatten sich sowohl der 1974 errichtete Balkon als auch das Balkongeländer leicht abgesenkt und waren durchhängend, sodass es bei Regenfällen zu Pfützenbildung kam (BB 20 Foto 9 und 11). Der Balkon musste daher im Rahmen der Umbauarbeiten zunächst mit Spriesswinden nach oben gedrückt und anschliessend verstärkt werden (vgl. BB 20 Foto 12; Beschwerden S. 4). Das Balkongeländer bestand dabei ursprünglich aus einer mit dem Balkon fest verbundenen Betonmauer, auf der eine Konstruktion aus vertikalen Eisenpfosten und horizontalen Holzbrettern befestigt war (vgl. Mail vom 13.12.2020 inkl. Fotodokumentation; BB 20 Foto 1 und 6). Dem Bildmaterial ist überdies zu entnehmen, dass sich nicht

nur der Balkon, sondern auch das mit diesem fest verbundene Geländer leicht abgesenkt hatte und in der Betonmauer im Bereich der Befestigung der Geländerkonstruktion Risse entstanden waren (vgl. Mail vom 13.12.2020 inkl. Fotodokumentation; BB 20 Foto 1, 7, 8 und 11). Bei dieser Ausgangslage ist den Beschwerdeführenden zuzustimmen, dass die Renovation des Balkons den Ersatz des Balkongeländers nach sich zog. Damit kommt auch den Aufwendungen für das Balkongeländer grundsätzlich Gewinnungskostencharakter zu bzw. erweisen sich diese Kosten für die Nutzungswarterhaltung zumindest teilweise als notwendig. Unter diesen Umständen spielt aufgrund der objektiv-technischen Betrachtungsweise entgegen der Auffassung der StRK auch keine Rolle, welche subjektiven Überlegungen für den Umbau des Balkons kausal waren (vgl. BVR 2022 S. 357 E. 4.2.2), d.h. ob nun in erster Linie die Vergrösserung der Balkonfläche oder jene der überdachten Parkmöglichkeit im Vordergrund stand. Gänzlich unberücksichtigt gelassen hat die Vorinstanz im Übrigen auch den Umstand, dass das Geländer gemäss den glaubhaften Ausführungen der Beschwerdeführenden nach den heutigen SIA-Normen zu wenig hoch war, was ein erhebliches Sicherheitsrisiko darstellte (Beschwerden S. 4) und die Arbeiten in jedem Fall zumindest als nützlich im vorgenannten Sinn erscheinen lässt.

**4.1.4** Nach dem Gesagten kann die Abzugsfähigkeit der auf den Ersatz des Balkongeländers entfallenen Kosten nicht allein deshalb verneint werden, weil gleichzeitig eine flächenmässige Vergrösserung des Balkons erfolgte. Eine Nutzungsänderung liegt nicht vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass nicht nur die Aufwendungen für den nachgewiesenermassen sanierungsbedürftigen Balkon, sondern auch jene für das mit diesem über eine Betonmauer fest verbundene Balkongeländer für die Nutzungswarterhaltung notwendig bzw. nützlich waren. Entsprechend kommt den für den Ersatz des Balkongeländers angefallenen Kosten zumindest teilweise werterhaltender Charakter zu. Dabei stellen auch die Beschwerdeführenden nicht in Abrede, dass ein Teil der in Frage stehenden Rechnung als wertvermehrend auszuscheiden ist. Sie beantragen, von dem auf den Ersatz des Balkongeländers entfallenen Gesamtbetrag von Fr. 9'963.10 einen Anteil von Fr. 5'604.-- zum Abzug zuzulassen (vgl. vorne Bst. C sowie E. 3.1 und 3.3). Es ist indessen nicht Sache des Verwaltungsgerichts als letzte kantonale Instanz, sich erst-

mals konkret zur Wertausscheidung zu äussern, zumal diesbezüglich möglicherweise Schätzungen erforderlich werden könnten.

**4.2** Hinsichtlich der Ausgaben für die Gartentreppe ergibt sich Folgendes: Entgegen dem Antrag der Steuerverwaltung hat die StRK auch die Abzugsfähigkeit der mit der Gartentreppe in Zusammenhang stehenden Kosten verneint. Ein entsprechender Abzug sei «nicht mit der (...) bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Einklang» zu bringen, «wonach alle mit der Nutzungserweiterung in Zusammenhang stehenden Kosten auszuschneiden» seien. «Die bauliche Anpassung der Treppe» stehe «in direktem kausalem Zusammenhang mit der Verbreiterung des Balkons» und sei somit «eine Folge der Nutzungserweiterung, was die Anerkennung der betreffenden Kosten als Unterhalt» ausschliesse (angefochtene Entscheide E. 7). Die von der StRK zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung ist indessen – wie dargelegt – für den vorliegenden Fall nicht einschlägig (vgl. vorne E. 2.3 und 4.1.1, auch zum Folgenden). Soweit daher den in Frage stehenden Kosten werterhaltender Charakter zukommt, kann diesen nicht mit dem Hinweis auf eine angebliche Nutzungsänderung bzw. -erweiterung hinsichtlich des Balkons pauschal die Abzugsfähigkeit abgesprochen werden. Dabei wird von keiner Seite in Frage gestellt, dass den Aufwendungen für die Gartentreppe grundsätzlich Gewinnungskostencharakter zukommt bzw. die Arbeiten als nützlich im Sinn der Ausführungen vorne in E. 4.1.3 zu qualifizieren sind. So führt die Steuerverwaltung aus, es handle sich bei der neuen Gartentreppe um gleichwertigen Ersatz, sei doch die Treppenführung im Vergleich zu vorher nur geringfügig angepasst worden (vgl. Beschwerdeantwort S. 1). Dem ist zuzustimmen: Sowohl die von den Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 15. April 2021 übermittelten Skizzen (vgl. Stellungnahme vom 15.4.2021) als auch das Bildmaterial belegen (vgl. Mail vom 13.12.2020 inkl. Fotodokumentation; BB 20 Foto 1-5), dass der Treppenverlauf ausschliesslich im unteren Bereich leicht angepasst wurde; der Aufgang auf den Balkon befindet sich an derselben Stelle wie zuvor und hat auch in Bezug auf die Ausgestaltung abgesehen von einer leichten Verbreiterung keine wesentliche Veränderung erfahren. Bei diesen Gegebenheiten ist von dem zumindest teilweise werterhaltenden Charakter der mit der Gartentreppe in Zusammenhang stehenden Aufwendungen auszugehen. Somit besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von den übereinstimmenden Anträgen der

Steuerverwaltung und der Beschwerdeführenden abzuweichen. Die für den Ersatz der Gartentreppe geltend gemachten Kosten sind daher im Rahmen der Neufestsetzung des zu berücksichtigenden Liegenschaftsunterhalts (vgl. E. 4.1.4 hiervor bzw. E. 5.1 hiernach) antragsgemäss in der Höhe von Fr. 6'807.-- zum Abzug zuzulassen.

## **5.**

**5.1** Nach dem Gesagten sind die Beschwerden dahin gutzuheissen, dass die Entscheide der StRK vom 30. Juni 2022 aufzuheben sind und die Sache zur Vornahme der Kostenausscheidung in Bezug auf das Balkongeländer sowie zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2023/28/29 vom 27.12.2023 E. 7; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16). Unter diesen Umständen kann auf den beantragten Augenschein und die Zeugeneinvernahme (vgl. Beschwerden S. 2 und 4) verzichtet werden; die entsprechenden Beweisanträge werden abgewiesen. Aus demselben Grund erübrigt es sich zudem, auf die von den Beschwerdeführenden erhobene Rüge einzugehen, die StRK habe sie über die «Verschlechterung» in Bezug auf die Gartentreppe nicht informiert und ihnen keine Möglichkeit zum Rückzug der Rechtsmittel eingeräumt (Beschwerden S. 2).

**5.2** Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren Anträgen nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines weitergehenden Antrags ein blosser Rückweisungsentscheid gefällt wird und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Dies ist hier der Fall, ist doch nicht ausgeschlossen, dass hinsichtlich des Balkongeländers der von den Beschwerdeführenden vorgeschlagenen Kostenausscheidung gefolgt wird. Demnach

sind die Beschwerdeführenden für die Kostenverlegung in der Beschwerdesache als gänzlich obsiegend zu betrachten und sind ihnen für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten aufzuerlegen (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). Soweit die StRK beantragt, der Umstand, dass die Beschwerdeführenden die Fotos betreffend die Gartentreppe erst vor Verwaltungsgericht eingereicht haben, sei im Kostenpunkt zu berücksichtigen (vgl. Beschwerdevernehmlassung), ist ihr entgegenzuhalten, dass nicht allein das entsprechende Bildmaterial zu einer von den vorinstanzlichen Entscheiden abweichenden Beurteilung geführt hat (vgl. vorne E. 4.2). Eine vom Unterliegerprinzip abweichende Kostenverlegung kommt daher von vornherein nicht in Betracht. Parteikosten sind keine zu sprechen (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 und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

**5.3** Die aufgrund der vorliegenden Rückweisungsentscheide erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die vor ihr entstandenen Kosten gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festlegen (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

## **6.**

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen).

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 30. Juni 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2019 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 30. Juni 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.
4. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführende
  - Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.