



100 14 683

100 14 684

200 14 599

200 14 600

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 24.12.2015 PKA/PWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 24. Dezember 2015

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Kaiser und Studer sowie Wermuth und Mosimann
als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2010 und 2011

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) deklarierten im Jahr 2010 CHF 560'721.-- und im Jahr 2011 CHF 193'193.-- als Kosten für den Liegenschaftsunterhalt für die Grundstücke an der E. _____ strasse in D. _____ (Grundstücke D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ und D. _____ Gbbl. 2 _____; nachfolgend Liegenschaft). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) liess die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten im Jahr 2010 im Umfang von CHF 24'134.-- und im Jahr 2011 gar nicht zum Abzug zu. Mit Verfügungen vom 21. Mai 2013 wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung auf steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 427'400.-- (kantonale Steuern 2010) bzw. CHF 485'600.-- (kantonale Steuern 2011) und CHF 493'800.-- (direkte Bundessteuer 2010) bzw. CHF 523'700.-- (direkte Bundessteuer 2011) sowie auf ein steuerbares Vermögen in der Höhe von CHF 7'105'000.-- (kantonale Steuern 2010) bzw. CHF 7'227'000.-- (kantonale Steuern 2011) veranlagt. Die Steuerverwaltung begründete ihre Verfügungen damit, dass die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss Expertenbericht vom 22. Juni 2012 gekürzt worden seien (Steuerperiode 2010) und dass bei einem wirtschaftlichen Neubau keine Liegenschaftsunterhaltskosten berücksichtigt werden könnten (Steuerperiode 2011).

B. Gegen die Veranlagungsverfügungen 2010 und 2011 erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 19. Juni 2013 je Einsprache. U. a. wurde beantragt, die Liegenschaftsunterhaltskosten seien, soweit entsprechend deklariert, zum Abzug zuzulassen. Im Rahmen des Einspracheverfahrens hat die Steuerverwaltung den Expertenbericht erneut überprüfen lassen und den Rekurrenten das Resultat zur Stellungnahme zugestellt. Der Expertenbericht vom 24. Juni 2014 kam zum Schluss, dass die Einsprache betreffend die Liegenschaftsunterhaltskosten abzuweisen sei. Am 6. August 2014 haben die Rekurrenten dazu Stellung genommen. Die Rekurrenten konnten u. a. nicht nachvollziehen, weshalb eine Renovation eines denkmalgeschützten Objekts als wirtschaftlicher Neubau bezeichnet und jeglicher Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten verweigert werde. Nach erneuter Rücksprache der Steuerverwaltung mit dem Verfasser des Expertenberichts wurden die Einsprachen mit Einspracheentscheiden (für die Steuerperiode 2010 und die Steuerperiode 2011) vom 20. November 2014 teilweise gutgeheissen. Der Antrag der Rekurrenten betreffend die Liegenschaftsunterhaltskosten wurde abgewiesen. Als Begründung verwies die Steuerverwaltung auf die Expertenberichte/Stellungnahmen der Abteilung amtliche Bewertung vom 24. Juni 2014 und 18. August 2014.

C. Gegen diese Einspracheentscheide erheben die Rekurrenten bzw. C. _____ (Vertreter) mit Eingabe vom 19. Dezember 2014 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde betreffend die Steuerperioden 2010 und 2011. Beantragt wird, die Liegenschaftsunterhaltskosten im Umfang von CHF 478'312.--

(Steuerperiode 2010) und von CHF 187'702.-- (Steuerperiode 2011) zum Abzug zuzulassen. Die Rekurrenten erläutern, dass die Liegenschaft aus dem 18. Jahrhundert stamme und in ihrer Gesamtheit in das Verzeichnis der unter Schutz gestellten Gebäude genommen worden ist. Die Liegenschaft sei unter Beachtung der denkmalschützerischen Anliegen renoviert und ausgebaut worden. Bei der Renovation wurde ein angebauter "Schopf" abgerissen und durch einen transparenten Wintergarten ersetzt, damit die mit Sandstein gefasste Fassade wieder sichtbar wurde. Die bestehende kleine Wohnung und das "Knechtzimmer" wurden renoviert. Der frühere Schlacht- und Speicherraum wurde unter Einbezug des alten Ofens in eine Wohnnutzung überführt. Die in den jeweiligen Steuererklärungen 2010 und 2011 deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten basierten auf einer Ausscheidung des beauftragten Architekten zwischen Mehrwert und Unterhalt. Diese Ausscheidung sei zutreffend und beachte insbesondere die ausserfiskalischen Zielsetzungen im Zusammenhang mit Energiespar- und den denkmalpflegerischen Massnahmen. Die Steuerverwaltung würde hingegen mit dem Begriff des wirtschaftlichen Neubaus unzulässigerweise die frühere Dumont-Praxis durch die Hintertüre wiedereinführen.

D. Am 4. März 2015 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. In ihrer Vernehmlassung beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs und die Beschwerde unter Kostenfolge teilweise gutzuheissen. Die Steuerverwaltung nimmt Abstand vom Begriff des wirtschaftlichen Neubaus und kommentiert bzw. korrigiert die ursprüngliche Ausscheidung zwischen Unterhalt und Mehrwert der Rekurrenten in den Steuererklärungen 2010 und 2011 ihrer Auffassung entsprechend. Die Steuerverwaltung weist darauf hin, dass die Liegenschaft komplett renoviert (bisheriges Studio im Erdgeschoss) und erweitert (neue Zweizimmerwohnung im Erdgeschoss, neue Dreizimmerwohnung im Dachgeschoss) worden ist. Dementsprechend sei die vorgenommene Ausscheidung im Sinne der grob vorgenommenen Ausscheidung der Steuerverwaltung abzuändern. Nach Auffassung der Steuerverwaltung können insbesondere die Kosten für den Neuausbau der zusätzlichen Wohnung im Erdgeschoss und im Dachgeschoss (inkl. Cheminée) sowie zum Wintergarten und dem Neubau der Garage (inkl. Vorplatz) nicht zum Abzug zugelassen werden.

E. Die Rekurrenten haben Gelegenheit erhalten, zu der Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen. Mit Eingabe vom 18. Mai 2015 haben sie davon Gebrauch gemacht. Sie begrüssen, dass die Steuerverwaltung vom Begriff des wirtschaftlichen Neubaus Abstand genommen hat. Sie bringen zu den verschiedenen Korrekturen der Steuerverwaltung in den Steuererklärungen 2010 und 2011 Bemerkungen an. Bezüglich der Steuerperiode 2010 erläutern die Rekurrenten u.a., dass an der Stelle des heutigen Wintergartens früher der "Schopf" bzw. ein Garagenanbau war. Auf Drängen der Denkmalpflege sei der Anbau entfernt, durch einen Wintergarten ersetzt (damit das ursprüngliche Gebäude wieder sichtbar wurde) und die

Garage an anderem Ort wiederaufgebaut worden. Insofern seien diese Kosten (Wintergarten, Wiederaufbau Garage) als denkmalpflegerische Massnahmen zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen. Der Einbau der Bodendämmung im Erdgeschoss sei als Massnahme zur Steigerung der Energieeffizienz zum Abzug zuzulassen. Betreffend die Steuerperiode 2011 erklären die Rekurrenten insbesondere, dass der Ersatz eines Brotofens und einer offenen Feuerstelle durch einen Cheminéeofen zum Preis eines üblichen Schwedenofens im Dachgeschoss jedenfalls Unterhalt darstelle. Abschliessend wird darauf hingewiesen, dass sämtliche durch die Steuerverwaltung anteilig vorgenommenen Korrekturen (z.B. Architektenhonorar) entsprechend der Position der Rekurrenten zu modifizieren bleiben.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Gemäss Art. 17 VRPG kann die Steuerrekurskommission zwei oder mehrere Verfahren vereinigen, wenn die zu den Verfahren eingereichten Eingaben den gleichen Gegenstand und die gleiche Thematik betreffen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die

Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 5 zu Art. 17 VRPG). Im vorliegenden Fall wurden der Steuerrekurskommission die Rekurse und Beschwerden pro 2010 und 2011 in einer Eingabe eingereicht. Die Rekurse und Beschwerden betreffen die Abziehbarkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten der gleichen Liegenschaft und insofern den gleichen Gegenstand und die gleiche Thematik. Die Verfahren werden gestützt auf Art. 17 VRPG i.V.m. Art. 151 StG vereinigt.

3. Umstritten ist, in welcher Höhe die von den Rekurrenten geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten pro 2010 (CHF 478'312.--) und pro 2011 (CHF 187'702.--) zum Abzug zuzulassen sind.

4. Gemäss Art. 36 Abs. 1 StG und Art. 32 Abs. 2 DBG dürfen für Grundstücke im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Abziehbar sind ferner nach Art. 36 Abs. 3 StG und Art. 34 Abs. 3 DBG die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten.

4.1 Welche Liegenschaftskosten als Unterhaltskosten gelten und deshalb abzugsfähig sind, wird in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) näher umschrieben. Zu den Unterhaltskosten gehören insbesondere Auslagen für die Behebung von Schäden, für jährlich oder periodisch wiederkehrende Erneuerungsarbeiten aller Art sowie für den Ersatz bereits vorhandener Anlagen, wie sanitäre Einrichtungen, Heizeinrichtungen, Kochherde, soweit sie keinen Mehrwert bewirken (Art. 1 Abs. 1 Bst. a bis c VUBV). Als Unterhaltskosten gelten auch Investitionen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Abzugsberechtigt sind diesbezüglich sowohl der Ersatz veralteter als auch die erstmalige Anbringung neuer Bauteile oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 1 Bst. f VUBV). Nicht abziehbar sind demgegenüber alle übrigen wertvermehrenden Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Für das DBG finden sich inhaltlich analoge Regelungen in den drei Verordnungen vom 24. August 1992: Die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116), die Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) und die Verordnung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (EStV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2). Zu beachten ist auch das von der Steuerverwaltung des Kantons Bern herausgegebene Merkblatt Nr. 5 zu den Grundstückskosten (MB 5) mit dem Ausscheidungskatalog zur Abgrenzung der abzugsberechtigten Unterhaltskosten von den beim Einkommen nicht abzugsfähigen Anlagekosten sowie die Informationen zur geltenden Steuerpraxis der Steuer-

verwaltung des Kantons Bern auf TaxInfo (abrufbar unter <http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/rat-geber/taxinfo.html>>).

4.2 Von einem faktischen (oder wirtschaftlichen) Neubau resp. einer Totalsanierung wird dann gesprochen, wenn die vorgenommenen Arbeiten objektiv-technisch auf Grund ihres Umfangs oder infolge der Eingriffstiefe keinen Unterhalt mehr darstellen und die natürliche Vermutung besteht, dass die gesamten Aufwendungen als wertvermehrend zu beurteilen sind (vgl. BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.2; VGE 100.2013.370U vom 20.1.2015, E. 2.2 und 3.2.3). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Gebäude oder ein wesentlicher Gebäudeteil derart umfassend erneuert wird, dass die Sanierung bei einer Gesamtbetrachtung aller Massnahmen einem Neubau gleichkommt, so etwa wenn mehrere Fassaden eingerissen und neu erstellt werden, oder eine Baute ausgehöhlt und anschliessend neu errichtet wird (VGE a.a.O., E. 3.3.1). Bei einer Totalsanierung sind die gesamten Auslagen, analog jenen von Neu- und Ersatzbauten (bei denen das vorbestehende Gebäude untergegangen ist) als Herstellungskosten zu qualifizieren, welche von Gesetzes wegen nicht vom Einkommen abgezogen werden können (Art. 39 Bst. d StG und Art. 34 Bst. d DBG). Per 1. Januar 2015 hat die Steuerverwaltung ihre Praxis betreffend die Totalsanierungen resp. der sog. "wirtschaftlichen Neubauten" bei Anbauten angepasst. In ihrer Vernehmlassung hat die Steuerverwaltung ihre neue Praxis bereits in den Grundzügen auf den hier vorliegenden Fall angewandt (vgl. Bst. D).

4.3 Die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten sind gemäss Art. 36 Abs. 3 StG und Art. 34 Abs. 3 DBG dann abziehbar, wenn die Arbeiten von der steuerpflichtigen Person auf Grund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen wurden, soweit sie nicht subventioniert sind. Unter dem Begriff "Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten" sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ausschliesslich Restaurations- bzw. Instandstellungsarbeiten zu verstehen, was anhand der französischen Fassung von Art. 32 Abs. 3 DBG deutlich zutage tritt: (Sont en outre déductibles) les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques. Generell gehaltene Empfehlungen eines Amtes für Kulturgüter betreffend eine geschützte Liegenschaft (BGer 2C_4538/2009 vom 3.2.2010, E. 3.4) sowie die bloss fachtechnischen Hinweise einer Denkmalpflegebehörde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 130 zu Art. 32 DBG) gelten zudem nicht als behördliche Mitwirkung im Sinne des Gesetzes.

5. Im vorliegenden Fall wurden zahlreiche Arbeiten an der Liegenschaft ausgeführt. Die Steuerverwaltung und die Rekurrenten haben im bisherigen Verfahren ihre Auffassungen dargelegt, inwieweit die verrichteten Arbeiten steuerlich abgezogen ("Unterhalt") bzw. nicht abgezogen ("Mehrwert") werden können. Die vertretenen Auffassungen werden nachfolgend pro Position (ausführende Firma/Art der Arbeiten) samt Kurzbegründung tabellarisch

zusammengefasst. Soweit die Steuerrekurskommission eine Begründung weder antizipiert aus der Art der Arbeit noch auf Grund der vorhandenen Unterlagen nachvollziehen kann, wird das mit "?" vermerkt. In den Tabellen bedeutet "M/U", dass ein pro Position fraglicher Betrag im Verhältnis des insgesamt abziehbaren Unterhalts bzw. nicht abziehbaren Mehrwerts verteilt worden ist. Übereinstimmende Auffassungen werden grau hinterlegt. Die ausgewiesenen Beträge verstehen sich in CHF. Für die Steuerverwaltung wird die Abkürzung "SV" verwendet, für die Rekurrenten "R".

5.1 Steuerperiode 2010:

Position	Ausführende Firma/Art der Arbeit	Bezahlt	Mehrwert	Unterhalt	Verteilschlüssel/Begründung
1	_____: Bauversicherung	1'801	R: 630 SV: 1'174	R: 1'171 SV: 627	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
2	_____: Baustrom	402	R: 141 SV: 262	R: 261 SV: 140	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
3	_____: Reproduktionen	132	R: 46 SV: 86	R: 86 SV: 46	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
4	EG D._____: Kanalisationsabnahmegebühren	100	R: 100 SV: 100		
5	_____: Sandstrahlen Rauchküche	3'077		R: 3'077 SV: 3'077	
6	_____: Bauingenieur	840	R: 294 SV: 548	R: 546 SV: 292	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
7	_____: Reproduktionen	83	R: 29 SV: 54	R: 54 SV: 29	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
8	_____: Sandstrahlen Gewölbekeller	2'335		R: 2'335 SV: 2'335	
9	_____: Ersatz Kamin	1'763		R: 1'763 SV: 1'763	
10	_____: Baumeisterarbeiten	146'621	R: 51'570 SV: 146'621	R: 95'051 SV: 0	R: M/U 2010 SV: An-, Um- und Neubau
11	_____: Vorladenbehandlung	520		R: 520 SV: 520	
12	_____: Unterlagsböden	18'035	R: 9'018 SV: 18'035	R: 9'017 SV: 0	R: Halb/Halb? SV: Neuausbau
13	_____: Sanitärmaterialien	7'899	R: 7'899 SV: 7'899		
14	_____: Glas für Wintergarten	7'427	R: 7'427 SV: 7'427		
15	_____: Abschlüsse, Wintergarten	704	R: 704 SV: 704		

Position	Ausführende Firma/Art der Arbeit	Bezahlt	Mehrwert	Unterhalt	Verteilschlüssel/Begründung
16	_____: Reproduktionen	25	R: 9 SV: 16	R: 16 SV: 9	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
17	_____: Unterlagsböden	1'364	R: 1'364 SV: 1'364		
18	_____: Steinhauerarbeiten	21'449	R: SV:	R: 21'449 SV: 21'449	
19	_____: Gerüstungen	16'165	R: 5'658 SV: 5'658	R: 10'507 SV: 10'507	? ?
20	_____: Baustrom	235	R: 82 SV: 153	R: 153 SV: 82	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
21	_____: Spiegelschrank	545	R: 545 SV: 545		
22	_____: Sanitärmaterial	380	R: 380 SV: 380		
23	_____: WC	226	R: 79 SV: 147	R: 147 SV: 79	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
24	_____: Briefkastenschlüssel	63	R: 0 SV: 21	R: 63 SV: 42	R: M/U 2010 SV: Erweiterung 2/3
25	_____: Boden und Wandbeläge	20'082	R: 14'440 SV: 14'440	R: 5'642 SV: 5'642	? ?
26	_____: 2 Waschtürme	8'969	R: 8'969 SV: 8'969		
27	_____: Küche OG	5'572	R: 5'572 SV: 5'572		
28	_____: Eingangstüre OG Instandstellen	5'087		R: 5'087 SV: 5'087	
29	_____: Fenster	27'890	R: 14'708 SV: 14'708	R: 13'182 SV: 13'182	? ?
30	_____: Badzimmerleuchten	100	R: 100 SV: 100		
31	EG D._____: Kanalisationsabnahme	100	R: 100 SV: 100		
32	EG D._____: Kanalisationsnachgebühr	10'545	R: 10'545 SV: 10'545		
33	_____: Schreinerarbeiten	35'646	R: 31'430 SV: 31'430	R: 4'216 SV: 4'216	? ?
34	_____: Garagentore	6'348	R: 0 SV: 6'348	R: 6'348 SV: 0	R: Denkmalschutz i.w.S. SV: Neubau
35	_____: Reinigungen	2'261	R: 791 SV: 1'474	R: 1'470 SV: 787	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
36	_____: Küche EG	16'348	R: 16'348 SV: 16'348		
37	_____: Vorhänge, Jalousien	5'938	R: 5'938 SV: 5'938		

Position	Ausführende Firma/Art der Arbeit	Bezahlt	Mehrwert	Unterhalt	Verteilschlüssel/Begründung
38	_____: Isolationen	803		R: 803 SV: 803	
39	_____: Malerarbeiten	53'805	R: 23'732 SV: 23'732	R: 30'073 SV: 30'073	? ?
40	_____: Briefkasten	2'862	R: 954 SV: 1'908	R: 1'908 SV: 954	R: ? SV: Erweiterung 2/3
41	_____: Zimmer-/Dachdeckerarb./Garagen	274'679	R: 19'002 SV: 94'479	R: 255'677 SV: 180'200	R: Denkmalschutz i.w.S. SV: Anteil "Neubau"?
42	_____: Metallbau, Wintergarten	18'292	R: 12'195 SV: 18'292	R: 6'097 SV:	R: Denkmalschutz i.w.S. SV: Neubau
43	_____: Türen EG und Garniture	6'986	R: 6'041 SV: 6'041	R: 945 SV: 945	? ?
44	_____: Dämmungen	592	R: 444 SV: 444	R: 148 SV: 148	? ?

5.2 Steuerjahr 2011:

Position	Ausführende Firma/Art der Arbeit	Bezahlt	Mehrwert	Unterhalt	Verteilschlüssel/Begründung
45	X._____:	92'900	R: 34'922 SV: 34'922	R: 55'978 SV: 55'978	? ?
46	_____: Cheminée	14'923	R: 7462 SV: 14'923	R: 7'461 SV: 0	R: ? SV: Neuinstallation
47	_____: Elektroinstallation	55'547	R: 49'433 SV: 49'433	R: 6'114 SV: 6'114	? ?
48	_____: Laminatböden	18'228	R: 18'228 SV: 18'228		
49	_____: Schliessanlage	2'938	R: 2'938 SV: 2'938		
50	_____: Strassenarbeiten	10'513		R: 10'513 SV: 10'513	
51	_____: Dampfabzug	1'058	R: 1'058 SV: 1'058		
52	_____: Heizung	26'886	R: 26'886 SV: 26'886		
53	_____: Schlosserarbeiten	9'349	R: 9'349 SV: 9'349		
54	_____: Wetterschutzabdeckung	1'353		R: 1'353 SV: 1'353	
55	_____: Sanitärarbeiten	35'102	R: 31'592 31'592	R: 3'510 SV: 3'510	? ?
56	_____: Receiver	450	R: 450 SV: 450		

Position	Ausführende Firma/Art der Arbeit	Bezahlt	Mehrwert	Unterhalt	Verteilschlüssel/Begründung
57	_____: Ersatz 3 Fensterbänke	1'000		R: 1'000 SV: 1'000	
58	_____: Garten- und Strassenarbeiten	71'616	R: 63'366 SV: 63'366	R: 8'250 SV: 8'250	? ?
59	_____: Sandsteinmauern & Treppen rep.	8'332		R: 8'332 SV: 8'332	
60	_____: Blitzschutz	8'810	R: 8'810 SV: 8'810		
61	_____: Aussenleuchte	481	R: 481 SV: 481		
62	_____: Malerarbeiten	3'678	R: 919 SV: 919	R: 2'759 SV: 2'759	? ?
63	_____: Schreinerarbeiten	669		R: 669 SV: 669	
64	_____: Architektenhonorar	120'395	R: 42'138 SV: 78'498	R: 78'257 SV: 41'897	R: M/U 2010 SV: M/U 2010+2011
65	_____: Plattenbelag für bestehenden Weg	4'496	R: 3'372 SV: 3'372	R: 1'124 SV: 1'124	? ?
65	_____: Aussenleuchte	1'357	R: 1'357 SV: 1'357		
66	_____: Kabelverlegen für Aussenleuchte	1'434	R: 1'434 SV: 1'434		
67	_____: Elektroschrank	2'040	R: 2'040 SV: 2'040		
68	_____: Entstopfen Abwasserleitung	382		R: 382 SV: 382	

5.3 Die Steuerverwaltung hat mit konkretem Bezug zu den Vorbringen der Rekurrenten ihre Sichtweise dargelegt und Abweichungen dazu pro Position kurz begründet. Jede Position wurde in einem ersten Schritt entweder eindeutig in Mehrwert oder Unterhalt ausgeschieden oder nach einem Verteilschlüssel als Mehrwert und Unterhalt ausgewiesen. Dabei wurde pro Position jeweils der bestmögliche Verteilschlüssel oder der Ausscheidungskatalog nach MB 5 direkt angewandt. Beispielsweise wurde in den Positionen 24 und 40 (Kosten für die Briefkästen) berücksichtigt, dass zwei Wohnungen hinzugekommen sind. Hier ist einleuchtend, dass nun 2/3 der Kosten als Neuinstallation und damit als Mehrwert berücksichtigt werden. Wo eine eindeutige Zuweisung nicht möglich ist, werden in einem zweiten Schritt die Kosten im Verhältnis des insgesamt abziehbaren Unterhalts bzw. nicht abziehbaren Mehrwerts verteilt, was rechnerisch approximativ hergeleitet werden kann (vgl. bspw. Positionen 1, 2, 3, 6, etc.). Diese Vorgehensweise zur Ausscheidung des Mehrwerts und des Unterhalts bei einem Bauvorhaben wie dem Vorliegenden überzeugt grundsätzlich. Die Methode führt zu einer begründeten Entscheidung, der

von der Steuerrekurskommission mithin positionsweise überprüft werden kann. Im vorliegenden Fall ist hauptsächlich umstritten ist, ob die Kosten im Zusammenhang mit der neu erstellten Garage und dem Wintergarten auf Grund ihres angeblichen Konnexes zur Denkmalpflege abzugsfähig sind oder nicht (insbesondere Positionen 34, 41 und 42, vgl. E. 5.1).

5.4 Die Steuerverwaltung bemerkt zum Wintergarten, dass dieser anstelle des bisherigen einfachen Anbaus ("Schopf") errichtet worden sei. Der Wintergarten sei neu auf einer Stahlbetonplatte als Wohnraumerweiterung zur neu ausgebauten Zweizimmerwohnung im Erdgeschoss errichtet worden. Auf Grund der damit einhergehenden Wohnraumerweiterung/Verbesserung/Nutzungsänderung sei der Abzug der entsprechenden Kosten ebenso ausgeschlossen wie diejenigen im Zusammenhang mit der Errichtung der neuen Garage (vgl. zum Ganzen Vernehmlassung, Ziff. 2.2, S. 5). Diesbezüglich argumentieren die Rekurrenten, dass der Anbau auf Drängen der Denkmalpflege entfernt und nur noch durch einen Wintergarten ersetzt werden konnte, damit das ursprüngliche Gebäude wieder sichtbar wurde (Stellungnahme, Ziff. 1.1, S. 2). Vor diesem Hintergrund seien die Kosten teilweise zum Abzug zuzulassen. Auf Drängen der Denkmalpflege sei ferner auch der Ersatz des bisherigen Anbaus (welcher auch als Garage gedient habe) an einem neuen Standort errichtet worden. Insoweit seien die Kosten für die neue Garage als denkmalpflegerischer erforderlicher Ersatz als Unterhalt anzuerkennen (Stellungnahme, Ziff. 1.3, S. 3). Die Argumentation der Rekurrenten überzeugt nicht. Nur etwas bereits Bestehendes kann restauriert oder instand gestellt werden (vgl. BGer 2C.453/2009 vom 3.2.2010, E. 3.4). Unter dem Titel Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten können die Kosten für die Garage und den Wintergarten deshalb jedenfalls nicht abgezogen werden. Ausserdem ist die Steuerrekurskommission überzeugt, dass der Wintergarten und die neu errichtete Garage allenfalls Kompromisse mit der Denkmalpflege darstellen und nicht auf deren Drängen errichtet werden mussten. M.a.W. hätte die Denkmalpflege jedenfalls auch einer Renovation mit Abbruch des Anbaus bei Verzicht auf einen Wintergarten und auf eine neue Garage zugestimmt. Insoweit ist der Auffassung der Steuerverwaltung zu folgen. Die Garage ist ein Neubau und damit können die Kosten nicht als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden. Der Wintergarten stellt eine Wohnraumerweiterung dar, wurde ebenfalls neu erstellt und kann deswegen nicht als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden.

5.5 Umstritten blieb auch die Position 46 (Cheminéeofen, vgl. E. 5.2). Die Rekurrenten vertreten die Auffassung, dass der Ersatz eines Brotofens und einer offenen Feuerstelle durch einen Cheminéeofen zum Preis eines üblichen Schwedenofens im Dachgeschoss Unterhalt darstelle bzw. jedenfalls die diesbezüglichen Kosten hälftig zum Abzug zuzulassen seien (Stellungnahme, Ziff. 2.1, S. 3). Die Steuerverwaltung argumentiert, dass erstmals ein luxuriöser Cheminéeofen eingebaut worden sei. Weil der Cheminéeofen eine Neueinrichtung/Verbesserung

darstelle, könnten die damit zusammenhängenden Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden (Vernehmlassung, Ziff. 2.2, S. 5). Die Steuerrekurskommission schliesst sich der Auffassung der Steuerverwaltung an. Der Cheminéeofen ist eindeutig eine erhebliche Verbesserung der bisherigen Situation, zumal das gesamte Dachgeschoss einer neuen Nutzung (Wohnen) zugeführt worden ist. Der Cheminéeofen dient heute dem Bedürfnis nach Komfort und Gemütlichkeit, während der Brotofen und die offene Feuerstelle früher eine praktische Notwendigkeit waren. Insofern kann auch nicht von Ersatz von bereits vorhandener Anlagen gesprochen werden (vgl. E. 4.1). In diesem Zusammenhang bleibt anzumerken, dass richtigerweise auch die übrigen neuen Installationen auf Grund der Nutzungsänderung im Dachgeschoss als Mehrwert ausgeschieden worden sind.

5.6 Strittig sind ferner die Kosten betreffend den Bodenaufbau (Position 10, evtl. 12, vgl. E. 5.1). Die Steuerverwaltung lässt diese Kosten nicht zum Abzug zu, weil der bisherige Bodenaufbau abgebrochen und auf einem tieferen Niveau neu erstellt worden sei. Insgesamt habe sich damit eine Raumerweiterung (ein Meter Raumhöhe) ergeben, weshalb aus diesem Grund kein Liegenschaftsunterhalt mehr vorliegen könne (Vernehmlassung, Ziff. 2.2, S. 5). Die Rekurrenten erläutern dazu, dass die Raumhöhe gleich geblieben sei. Davon ist auch die Steuerrekurskommission überzeugt. Der Auffassung der Steuerverwaltung kann in diesem Punkt nicht gefolgt werden. Die Rekurrenten führen weiter aus, dass der bisherige Sandsteinboden abgetragen worden sei, um eine Bodenisolation einzufügen. Der Einbau einer Bodenisolation sei als Massnahme zur Energieeffizienz immer Unterhalt, auch wenn ein besser isoliertes Haus einen Mehrwert darstelle (Stellungnahme, Ziff. 1.2, S. 2). Dazu ist präzisierend festzuhalten, dass der Sinn der Regelung zu den Massnahmen zur Energieeffizienz ist, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubstanz möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen (bei im Übrigen gleich bleibender Nutzung, vgl. BGer 2C.153/2014 vom 4.9.2014, E. 4.1). Angesichts der Nutzungsänderung bzw. der Erweiterungen des Wohnraums im Erdgeschoss können damit alleine die anteilmässigen Kosten (für den bereits vor der Renovation vorhandenen Wohnraum) zum Abzug zugelassen werden. Sachgerecht scheint hier ein Verteilschlüssel nach Quadratmeter.

5.7 Auf Grund der Aktenlage kann die Steuerrekurskommission keine neue Ausscheidung der Kosten bezüglich Bodenaufbaus vornehmen. Obwohl die Steuerrekurskommission die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 16. Januar 2015 aufgefordert hat, die vollständigen Steuerakten der strittigen Periode sowie die Unterlagen, welche beim Einspracheentscheid verwendet worden sind, einzureichen, finden sich in den Akten keine Rechnungen zu den ausgeführten Arbeiten bzw. zu den in E. 5.1 und 5.2 erwähnten Positionen. Wegen der fehlenden Rechnungen konnten im Übrigen auch die unbestritten gebliebenen Positionen (sowie die dort verwendeten

Verteilschlüssel) nicht weiter überprüft und nachvollzogen werden. Nachdem die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung mitgeteilt hat, die Ausscheidung lediglich "grob" vorgenommen zu haben (Bst. D), wäre es im Übrigen an der Steuerrekurskommission gelegen, sich als erste Instanz fundiert mit der Ausscheidung auseinanderzusetzen. Selbstredend ist dies ohne entsprechende Rechnungen nicht möglich.

6. Bei dieser Sachlage stellt sich der Steuerrekurskommission die Frage, ob die Streitsache an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (Art. 72 Abs. 2 VRPG). Es müssen besondere Gründe dafür sprechen, welche die prozessökonomischen Gesichtspunkte in den Hintergrund treten lassen, damit die Vorinstanz noch einmal zum Entscheid aufgerufen wird. Ein möglicher Grund für eine Rückweisung kann die mangelnde Entscheidreife der Angelegenheit sein (vgl. zum Ganzen: Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., N. 3 zu Art. 72 VRPG). Obwohl zu einigen Punkten materiell Stellung genommen werden konnte, kann auf Grund der Aktenlage bei der Steuerrekurskommission kein Endentscheid getroffen werden (vgl. E. 5.7). Kommt hinzu, dass die Steuerverwaltung ihre Praxis im Verlaufe des vorliegenden Verfahrens angepasst hat (vgl. E. 4.2). Die Steuerrekurskommission weist deshalb entsprechende Fälle (betreffend die alte Praxis zum wirtschaftlichen Neubau) in der Regel zurück, damit die Steuerverwaltung ihre neue Praxis weiter konkretisieren kann (vgl. RKE 100.2013.463 vom 22.9.2015, E. 7; RKE 100.2013.72 vom 16.6.2015, beide nicht publiziert). Vor diesem Hintergrund weist die Steuerrekurskommission auch die vorliegende Angelegenheit gestützt auf Art. 72 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 151 StG zurück. Rekurs und Beschwerde sind demzufolge gutzuheissen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren vertreten sind und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihnen eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Diese wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote vom 3. Dezember 2015 festgesetzt. Wobei von einem Stundenansatz von CHF 250.-- auszugehen ist. Die Parteikosten werden auf CHF 4'500.--, zusätzliche Auslagen von CHF 192.-- und 8 % Mehrwertsteuer ausmachend total CHF 5'067.--, festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2010 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 20. November 2014 aufgehoben. Die Akten werden zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Beschwerde pro 2010 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 20. November 2014 aufgehoben. Die Akten werden zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
3. Der Rekurs pro 2011 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 20. November 2014 aufgehoben. Die Akten werden zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
4. Die Beschwerde pro 2011 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 20. November 2014 aufgehoben. Die Akten werden zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
5. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
6. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 5'067.-- (inkl. 8 % Mehrwertsteuer) gesprochen.
7. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen **Rechtsbegehren** sowie die **Begründungen** zu enthalten.

8. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Wermuth