



100 19 186
200 19 167
Gemeinde: G. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 18.3.2021 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. März 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Antenen und Maleta sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

D. _____ **AG**

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) ist Alleineigentümer der Liegenschaft X. _____, G. _____ Gbbl. Nr. _____. Diese befand sich im vorliegend interessierenden Steuerjahr 2014 im Geschäftsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs des Rekurrenten und wurde per Ende 2015 ins Privatvermögen überführt. In den Jahren 2014 und 2015 hat der Rekurrent den Wohntrakt des Bauernhauses renoviert und umgebaut. Das Haus wies zuvor zwei Wohnungen auf, eine kleinere nordwestlich ausgerichtete (nachfolgend: Wohnung Nord, [Bruttogeschossfläche (BGF) gemäss Expertenbericht und den eingereichten Plankopien rund 110 m²]) sowie eine grössere südwestlich ausgerichtete (nachfolgend: Wohnung Süd, [BGF rund 210 m²]). Im Rahmen dieser Sanierungs- und Umbauarbeiten wurde die Wohnung Süd fast vollständig abgerissen und mit völlig veränderten Grundrisseinteilungen neuerstellt. Zusätzlich wurde das Dachgeschoss (DG) im Wohnteil Süd neu ebenfalls zu einer Wohnung ausgebaut (Wohnung DG, [BGF rund 108 m²]). In der Jahresrechnung 2014 aktivierte der Rekurrent Investitionen von CHF 431'000.-- und reaktivierte Abschreibungen im Umfang von CHF 110'000.-- (pag. 40). In der Erfolgsrechnung wurden für die Liegenschaft Unterhaltskosten im Umfang von CHF 267'000.-- geltend gemacht und gleichzeitig Rückstellungen für Gebäudeunterhalt von CHF 30'000.-- aufgelöst. Die Net-
tounterhaltskosten betrugen somit rund CHF 237'000.-- (pag. 36).

In der Folge hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Bern-Mittelland (Steuerverwaltung) vom Rekurrenten Unterlagen zum verbuchten Gebäudeunterhalt und den Investitionen einverlangt. Aufgrund dieser Unterlagen hat die Steuerverwaltung selbst eine Ausscheidung von Unterhalt und wertvermehrenden Aufwendungen vorgenommen (pag. 90). Dabei wurde ein Unterhaltsanteil von CHF 99'045.-- ermittelt. Nach Verrechnung der aufgelösten Rückstellung für Gebäudeunterhalt von CHF 30'000.-- verblieb ein abzugsfähiger Nettounterhalt von CHF 69'045.--. Dies führte im Rahmen der Veranlagung 2014 zu einer Korrektur des geltend gemachten Gebäudeunterhalts um CHF 168'202.-- und zu einer entsprechenden Aufrechnung im steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Zur Begründung der Aufrechnung führte die Steuerverwaltung an, dass die Wohnung Süd mit Keller fast vollständig abgebrochen und neu wiederaufgebaut worden sei. Mit dem Abbruch sei die unterhaltsbedürftige Gebäudesubstanz untergegangen und der Wiederaufbau komme einem Neubau gleich, weshalb hier wie bei Neubauten kein Unterhaltsabzug mehr gewährt werden könne. Die Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2017 belief sich pro 2014 bei den kantonalen Steuern auf ein steuerbares Einkommen von CHF 124'500.-- und betreffend die direkte Bundessteuer auf ein solches von CHF 131'500.-- sowie auf ein steuerbares Vermögen von CHF 57'000.--.

B. Dagegen liess der Rekurrent durch die D. _____ AG (Vertreterin) Einsprache erheben mit dem Antrag, den geltend gemachten Unterhalt im Umfang von CHF 267'000.-- zum Abzug

zuzulassen. Die Gesamtsanierung der Liegenschaft X._____, G._____ Gbbl. Nr. ____ habe dem Erhalt des bestehenden Gebäudes gedient. Der Umbau habe nicht zu einer Nutzungsänderung geführt, sondern nur dem Erhalt der bestehenden Wohnnutzung gedient. Die Kosten für die neu eingebaute Wohnung im Dachgeschoss seien bereits als wertvermehrende Kosten ausgeschieden und aktiviert worden.

Zur Bearbeitung der Einsprache und weil die Sanierungs- und Bauarbeiten auch das Folgejahr betrafen, hat die Steuerverwaltung nun bei der Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung (Amtliche Bewertung) ein Gutachten zur Ausscheidung der Unterhaltskosten einverlangt. Anhand eines Augenscheins, aufgrund der vorhandenen Akten und der zusätzlich beim Rekurrenten einverlangten Belege, Rechnungen und Quittungen hat der Experte der Amtlichen Bewertung ein Gutachten zum abzugsfähigen Gebäudeunterhalt erstellt. Im Expertenbericht vom 4. Oktober 2018 wurden pro 2014 Gebäudeunterhaltskosten von CHF 60'020.-- ausgeschieden. Nach Abzug der aufgelösten Rückstellung von CHF 30'000.-- resultierte ein abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt von CHF 30'020.--. Aufgrund dieser Zahlen wurde ein Vorabdruck des Einspracheentscheids erstellt, welcher der Vertreterin zusammen mit dem Expertenbericht zur Stellungnahme zugesandt wurde.

C. Mit Schreiben vom 31. Januar 2019 hat die Vertreterin zum Vorabdruck des Einspracheentscheids Stellung genommen. Sie hält dabei fest, dass die Liegenschaft unterhaltsbedürftig gewesen sei und man sie mit den Sanierungsarbeiten in ihren ursprünglichen Zustand habe setzen wollen. Die Grundfläche der bereits bestehenden und nun umgebauten Wohnungen sei dabei nicht verändert worden. Am Gebäude hätten zudem, da in der Landwirtschaftszone gelegen, keine äusserlichen Anpassungen vorgenommen werden können. Auch eine Nutzungsänderung habe nicht stattgefunden. Zusätzlich zum erwähnten Gebäudeunterhalt der Wohnung Süd seien die Wohnung Nord, das Dach und Unterdach mit Kreuzfirst sowie eine Stützmauer gemäss beiliegendem Plan renoviert und saniert worden. Bei den drei zuletzt genannten Positionen werde von voll abzugsfähigem Gebäudeunterhalt ausgegangen. Weiter werde davon ausgegangen, dass kein wirtschaftlicher Neubau vorliege. Betreffend "Energiesparen" resp. die Investitionen zur rationellen Energieverwendung wird festgehalten, die Kosten für die Speicherung der Energie aus der Photovoltaikanlage (recte wohl der thermischen Solaranlage) seien analog zur Anerkennung der Kosten der Photovoltaikanlage im Expertenbericht ebenfalls vollumfänglich als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

Bei der flächenmässigen Aufteilung der Grundfläche (recte Bruttogeschossfläche) für die Zuteilung der Kosten, welche für alle Wohnungen angefallen sind, so die Kosten für die Heizung, die Solar- und die Photovoltaikanlage inklusive den Kosten für den Speicher, wird vorgeschlagen nur jenen Anteil an der BGF im Umfang von 25 %, der auf die neue Wohnung DG entfällt, aus-

zuscheiden und die Kosten im Übrigen zu 75 % als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Die neu-
erstellte Wohnung Süd wird dabei als (vor-)bestehend qualifiziert. In der nachfolgenden Be-
rechnung des Gebäudeunterhalts pro 2014 wird seitens der Vertreterin dieser Aufteilungs-
schlüssel aber nur auf die Rechnung der C._____ (AG) angewandt.

Für die Aufteilung der Kosten im Zusammenhang mit der Dachsanierung, wird abweichend zum
vorab Gesagten im Einzelnen beantragt, diese nicht voll, sondern zu 40 % als Unterhalt zum
Abzug zuzulassen. Zur Berechnung dieser Unterhalts-Quote wird auf ein Beiblatt verwiesen.

Es folgt eine Auflistung von "direkt zuteilbarem Unterhalt". Unter diesem Titel werden vorwie-
gend Kosten geltend gemacht, die bei der Renovation der Wohnung Nord angefallen sind. Ent-
weder anteilmässig nach Aufteilung BGF entsprechend dem Expertenbericht oder wie z.B. bei
den Kosten für die neue Küche davon abweichend zu 100 %.

Zuletzt werden weitere Unterhaltskosten im Betrag von insgesamt CHF 8'435.-- aufgeführt, die
im Expertenbericht nicht aufgeführt worden und somit zusätzlich noch zu berücksichtigen seien.
Weiter wird festgehalten, dass die im Expertenbericht als Einkommensverwendung qualifizier-
ten Kosten so akzeptiert würden. Abschliessend wird pro 2014 ein Gesamtbetrag von
CHF 168'374.-- als steuerlich abziehbarer Unterhalt ausgewiesen.

D. Mit Einspracheentscheiden vom 9. April 2019 hat die Steuerverwaltung die Einsprache
abgewiesen. In der Begründung bringt sie vor, dass die Einsprache und die von der Vertreterin
eingereichte Stellungnahme zum Vorabdruck nicht zu neuen Erkenntnissen geführt hätten.

E. Gegen die Einspracheentscheide liess der Rekurrent durch die Vertreterin mit Eingabe
vom 8. Mai 2019 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
(Steuerrekurskommission) erheben. Beantragt wird die Gewährung des Unterhaltsabzugs im
Umfang des im Einspracheverfahren geltend gemachten Betrags von CHF 168'374.-- wobei zur
Begründung sinngemäss auf die Stellungnahme zum Vorabdruck des Einspracheentscheids
vom 31. Januar 2019 verwiesen wird.

Eventualiter wird beantragt, dass die reaktivierten kumulierten Abschreibungen soweit die neu-
erstellte Wohnung Süd betreffend anteilmässig untergehen müssten und im Jahresabschluss
auszubuchen seien. Die Steuerverwaltung habe z.B. die Dachdeckerarbeiten nach Grund-
flächenanteil (65,91 % für Wohnteil Süd) ausgeschieden. Die Ausscheidung der reaktivierten
Abschreibungen hätte somit ebenfalls so zu erfolgen, was zu einer Reduktion der reaktivierten
Abschreibungen von CHF 110'000.-- um CHF 72'501.-- führen würde, womit die reaktivierten
Abschreibungen noch CHF 37'499.-- betrügen. Zur Begründung dieses Antrags stützt sich die

Vertreterin auf Aussagen der Steuerverwaltung in einer Weiterbildungsveranstaltung, wo im Zusammenhang mit dem fast vollständigen Abbruch einer alten Geflügelhalle und deren Neuerstellung mit Erweiterung die kumulierten Abschreibungen auf der alten Halle und deren Restbuchwert infolge Vorliegens eines wirtschaftlichen Neubaus als untergegangen beurteilt wurden.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 17. Juli 2019 zu Rekurs und Beschwerde schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Begehren. Sie nimmt zu den Vorbringen der Vertreterin detailliert Stellung und verweigert mit Hinweis auf die Massgeblichkeit der Jahresrechnung und das Fehlen eines Bilanzberichtigungsgrunds die Reduktion der kumulierten, reaktivierten Abschreibungen.

G. In der Stellungnahme vom 30. August 2019 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hält die Vertreterin am Eventualantrag fest und bestimmt den Betrag der auf den Wohnteil Süd (recte die im Rahmen der Sanierung abgebrochene alte Wohnung Süd) entfallenden kumulierten Abschreibungen anhand des Anschaffungspreises per 1. Juli 1980 von CHF 86'930.--. Dabei wird geltend gemacht, dass der heutige Ökonomieteil erst im Jahr 1997 in der heutigen Form erstellt worden sei. Es sei somit davon auszugehen, dass sich dieser seinerzeit kaum auf den Kaufpreis ausgewirkt habe. Somit hat die Vertreterin den Kaufpreis nach Abzug des Landanteils hälftig auf die zwei Wohnteile aufgeteilt, woraus für die Wohnung Süd ein Anteil am Anschaffungspreis von CHF 33'806.-- resultiert. Diese Summe entspreche dem Anteil der untergegangenen Abschreibungen auf dem Wohnteil Süd und sei demzufolge von den wiedereingebrachten (reaktivierten) Abschreibungen in Höhe von CHF 110'000.-- in Abzug zu bringen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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 ört-

lich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist 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. Streitig ist vorliegend die Höhe des pro 2014 zulässigen Abzugs für Liegenschaftsunterhalt betreffend die Sanierung sowie den Um- und Ausbau des Wohnteils der Liegenschaft X._____, G._____ Gbbl. Nr. ____.

3. Gemäss Art. 36 Abs. 1 StG dürfen für Grundstücke im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Die gleiche Bestimmung findet sich bei der direkten Bundessteuer in Art. 32 Abs. 2 DBG. Andere als die in den Gesetzen abschliessend aufgezählten Abzüge können nicht vorgenommen werden. Nicht abzugsberechtigt sind insbesondere Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG und Art. 34 Bst. d DBG). Abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt liegt grundsätzlich dann vor, wenn die getätigten Aufwendungen nach objektiv-technischer (bautechnischer) Betrachtungsweise werterhaltenden Charakter haben, resp. wenn und soweit durch die getroffenen Massnahmen ein früherer Zustand der Liegenschaft wiederhergestellt wird (vgl. Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 11 ff. [11] zu Art. 32 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 35 ff. zu Art. 32 DBG; VGE 100 2013 370 vom 20.1.2015, E. 2.2 und 3.2.2).

Welche Liegenschaftskosten konkret abzugsfähig sind, wird in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) näher umschrieben. Zu den Unterhaltskosten gehören insbesondere Auslagen für die Behebung von Schäden, für jährlich oder periodisch wiederkehrende Erneuerungsarbeiten aller Art und der Ersatz bereits vorhandener Installationen und Anlagen wie Heiz-einrichtungen, sanitäre Einrichtungen, Kochherde etc. (Art. 1 Abs. 1 Bst. a bis c VUBV). Das Merkblatt Nr. 5 zu den Grundstückskosten (MB 5) der Steuerverwaltung konkretisiert den abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt weiter, danach stellen gemäss geltender Praxis auch der

Ersatz von Gebäudeteilen und Nebenbauten, wie Autounterstände oder Garagen, Gebäudeunterhalt dar (vgl. MB 5 Ziff. 6). Unterhalt ist aber nur möglich an (vor)bestehenden Gebäuden und Gebäudeteilen. Ersatz stellt zudem nur dann Unterhalt dar, wenn er gleichwertig ist und soweit er grundsätzlich auf Sanierungsbedarf zurückzuführen und nicht die Folge von mit einer Sanierung erfolgten Um- oder Ausbauten ist. Nicht abzugsfähig sind insbesondere alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen, Nutzungserweiterungen, Umbauten, Grundrissveränderungen und Grundrisserweiterungen in und an der Liegenschaft anfallen (vgl. MB 5 Ziff. 5; BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.3 ff.). Zu den "Grundrisserweiterungen" i.w.S. werden dabei von der Steuerverwaltung auch vertikale Veränderungen z.B. bei Dachausbauten gezählt, die zu Erweiterungen des umbauten Raumes insb. zu Nutzungserweiterungen führen. Grundsätzlich nicht abziehbar sind zudem in allen Unterhaltsbereichen jede Art von wertvermehrenden übrigen Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Investitionen zur rationellen Energieverwendung stellen zwar ausnahmslos Mehrwert dar, sie werden aber vom Gesetzgeber aus ökologischen Gründen ebenfalls wie "Unterhalt" zum Abzug zugelassen (Art. 9 Abs. 3 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 36 Abs. 4 StG, MB 5 Ziff. 7). Dies aber wiederum nur dann, wenn sie an bestehenden Gebäuden oder unveränderten Gebäudeteilen resp. bereits bestehendem Wohnraum, nicht jedoch, wenn sie in Zusammenhang mit einem Ausbau anfallen. Bei Ausbauten, Nutzungserweiterungen und Grundrisserweiterungen können Investitionen zur rationellen Energieverwendung analog zur Situation bei Neubauten nicht als "Unterhalt" zum Abzug zugelassen werden (BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.4 und 3.3, mit weiteren Hinweisen). Abziehbar sind neu (ab dem 1.1.2020) auch die im Hinblick auf einen Ersatzneubau angefallenen Rückbaukosten. Für das Recht der direkten Bundessteuer 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). Weiter zu beachten sind auch der ausführliche Ausscheidungskatalog der Steuerverwaltung zum MB 5 betreffend die Abgrenzung der abzugsberechtigten Unterhaltskosten von den beim Einkommen nicht abzugsfähigen Anlagekosten (MB 5, S. 4 ff.) sowie die Informationen zur geltenden Steuerpraxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern auf der Webseite der Steuerverwaltung abrufbar unter: <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>, Menu "TaxInfo" Themen > Einkommens- und Vermögenssteuern > Artikel 36 > Grundstückskosten" (eingesehen am 30.11.2020).

4. Die Rekurseingabe enthält keine nennenswerte Begründung und verweist soweit den beantragten Gebäudeunterhalt betreffend, auf die ausführliche Stellungnahme der Vertreterin zum Vorabdruck des Einspracheentscheids (Stellungnahme Vorabdruck). Neben den Ausführungen zum Eventualantrag im Anschluss, wird somit vorab zu den materiellen Vorbringen dieses Schreibens Stellung genommen.

5. Die Vertreterin macht Eingangs der Stellungnahme zum Vorabdruck generelle Äusserungen zu verschiedenen Themenbereichen. So wird u.a. sinngemäss geltend gemacht, dass es sich bei den hier zu beurteilenden baulichen Massnahmen nicht um einen wirtschaftlichen Neubau handle.

5.1 Zur Thematik des wirtschaftlichen Neubaus resp. Totalsanierung gilt es Folgendes festzuhalten. Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts und der langjährigen Praxis des Bundesgerichts liegt bei Arbeiten, die einen gewissen Umfang oder eine gewisse Eingriffstiefe in die Bausubstanz (Totalsanierung und wirtschaftlicher Neubau) überschreiten, aus objektiv-technischer Sicht, analog zu Neubauten, kein Unterhalt mehr vor. Dies ist insbesondere der Fall bei Ersatzbauten (Abriss und Neuerrichtung) oder 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 (innen) neu errichtet wird. Entsprechend dieser Praxis besteht in all diesen Konstellationen eine natürliche Vermutung, dass die gesamten Aufwendungen als wertvermehrende Anlagekosten resp. als Herstellungskosten zu qualifizieren sind. Herstellungskosten können aber nach Art. 39 Bst. d StG und Art. 34 Bst. d DBG von Gesetzes wegen nicht vom Einkommen abgezogen werden (vgl. zum Ganzen BGer vom 30.3.1999 in NStP 1999 S. 99; VGer vom 23.7.1999 in BVR 2000 S. 11 [Ersatzbau]; BGer 2C_63/2010 vom 6.7.2010 in StR 2010 S. 864; BGer 2C_460/2015 vom 1.10.2015, E. 4.1; BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.2; BGer 2C_666/2012 vom 7.3.2012, E. 2.1 und VGE 100 2013 370 vom 20.1.2015, E. 2.2 und E 3.2.3, mit weiteren Hinweisen sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 57 zu Art. 32 DBG).

5.1.1 Gemäss dieser Rechtsprechung hatte auch die Steuerverwaltung bei solchen Totalsanierungen keinen Unterhalt zugelassen. Mangels genügend klarer Abgrenzungskriterien hat sie aber ab dem Steuerjahr 2016 eine Praxisänderung vorgenommen und auf die Figur des wirtschaftlichen Neubaus, die jeglichen Unterhalt auch an davon nicht betroffenen, (vor-)bestehenden Teilen der Baute ausschloss, verzichtet und den Nachweis von Unterhalt an (vor-)bestehenden Gebäudeteilen (z.B. der stehengebliebenen Gebäudehülle bei Auskernungen) auch bei Totalsanierungen zugelassen.

Auch die Kosten für den gleichwertigen Ersatz von Gebäudeteilen und Nebenbauten wie Autounterständen und Garagen (bei grundstückbezogener Betrachtung und analog zum Ersatz von Anlagen der Hauptbaute), wurden nicht mehr generell vom Unterhaltsabzug ausgeschlossen. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Liegenschaftsunterhalt wurde die bisherige Praxis dabei aber insoweit weitergeführt, als auch gemäss der angepassten Praxis bei Totalsanierungen und beim Ersatz von Gebäudeteilen und Nebenbauten ein Abzug für Unterhalt nur dann möglich ist, wenn der Ersatz gleichwertig ist. Gleichwertigkeit liegt nur vor bei gleichem Nutzungszweck und gleicher quantitativer und qualitativer Nutzungsmöglichkeit. Kriterien dafür sind u.a. gleiche Grösse, ein gleicher innerer und äusserer Grundriss, ein gleiches Volumen, ein vergleichbarer Ausbaustandard sowie eine gleiche oder ähnliche Raumaufteilung (vgl. Ziff. 5 des MB 5). Sind diese Kriterien nicht erfüllt, so ist der Ersatz grundsätzlich als Neubau zu qualifizieren und Unterhalt nur, aber im Gegensatz zur Praxis beim wirtschaftlichen Neubau immerhin da zulässig, wo tatsächlich an noch vorhandenen vorbestehenden Gebäudeteilen Unterhaltsarbeiten ausgeführt worden sind.

5.1.2 Ersatz von Gebäudeteilen kann überdies nur dann Unterhalt darstellen, wenn der Ersatz die Folge der Sanierungsbedürftigkeit des ersetzten Gebäudeteils oder der ersetzten Nebenbaute war (vgl. Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 10 ff. [11] zu Art. 32 DBG; VGE 100 2013 370 vom 20.1.2015, E. 2.2). Den Kosten für einen Abbruch und Neubau von Gebäudeteilen aus anderen Beweggründen, sei es aus ästhetischen Gründen oder weil damit gleichzeitig eine Nutzungserweiterung oder Nutzungsänderung angestrebt resp. erzielt wird, fehlt es, wie in MB 5 Ziff. 5 zweiter Abs. festgehalten, auch dann am Gewinnungskostencharakter, wenn der ersetzte Gebäudeteil Sanierungsbedarf auswies, weshalb sie grundsätzlich keine Unterhaltskosten darstellen können (vgl. Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 10a zu Art. 32 DBG). Bei Ersatz aus ästhetischen Gründen liegen Luxusausgaben resp. Lebenshaltungskosten vor. In den übrigen Fällen stehen Abbruch und Ersatz in direktem Zusammenhang mit der angestrebten Nutzungserweiterung und es sind analog zur neuen Praxis der Steuerverwaltung bei umfassenden Umbauten und Sanierungen (Totalsanierungen) einzig noch Kosten jener Arbeiten als Unterhalt abziehbar, die unabhängig vom Umbau, Neubau oder Ausbau an noch vorhandenen, vorbestehenden Gebäudeteilen ausgeführt wurden (z.B. an der stehengebliebenen Gebäudehülle bei Auskernungen). Soweit bei noch gleichwertigem Ersatz nur Abweichungen untergeordneter Art vorliegen, wird dem durch Abzug von Mehrwert oder Nichtzulassung der Kosten z.B. für innere Grundrissveränderungen (Abbruch und/oder Verschieben von Wänden) Rechnung getragen.

6. Der Baubewilligung der Gemeindeverwaltung G._____ vom 25. Oktober 2010 (pag. 84) lässt sich entnehmen, dass der Wohnteil der Liegenschaft X._____ abgebrochen und wiederaufgebaut werden sollte. Gemäss Expertenbericht vom 19. September 2019 wurde in der

Folge fast die ganze Bausubstanz des Wohnteils Süd, die gesamte Riegfassade, die Holzbal-kendecken und die Dachkonstruktion abgerissen. Die Aussenwände wurden neu aus Backstein errichtet und isoliert, die Decken wurden an veränderter Lage und durch Betondecken ersetzt, die Grundrisse wurden grundsätzlich neu erstellt, der zuvor bestehende Zugang zum Ober-geschoss via Aussentreppe und Laube wurde durch eine interne Erschliessung ersetzt und der Dachstock wurde neu als eigenständige Wohnung ausgebaut. Dazu wurde die Hocheinfahrt (nordseitig) angepasst, wobei unter der Hocheinfahrt ein neuer Autoeinstellraum errichtet wor-den ist. Schliesslich wurde die Umgebung nach erfolgten Aushub- und Anpassungsarbeiten neu gestaltet.

Der Wohnteil Nord der bereits vor 2006 ausgebaut worden war, wurde im Rahmen der Sanie-rung 2014/15 renoviert und verbessert. Der Dachaufbau über dem Wohnteil Nord wurde erneu-ert, Bad und Küche wurden renoviert. Unterfangungen des Wohnteils Nord sowie die Umge-bungsarbeiten sind gemäss Expertenbericht grösstenteils Folge des Neubaus und der abge-änderten Hocheinfahrt mit Einstellraum.

Diese Sachlage wurde von der Vertreterin grundsätzlich nicht bestritten. Ebenfalls Einigkeit herrscht betreffend die steuerliche Qualifikation der Kosten für den Dachausbau (neue Woh-nung DG) als Anlagekosten.

7. Wie im Expertenbericht korrekt festgehalten wird, handelt es sich bei der abgebrochenen und neuerstellten Wohnung Süd um einen Ersatzneubau mit massgeblichen Grundrissverände-rungen und einer Erweiterung des Wohnraums durch Ausbau des Dachstocks. Damit kann der neu erstellte Wohnteil Süd nicht als gleichwertiger Ersatz beurteilt werden (vgl. Ziff. 5 ff. hier-vor). Die Kosten für die Erstellung des Ersatzneubaus sind somit gänzlich als Neubaukosten resp. Herstellungs- oder Anlagekosten zu qualifizieren und können gemäss den obigen Aus-führungen (Ziff. 3 und 5 ff. hiervor) nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen werden.

Die gleichzeitige Renovation des Wohnteils Nord kann demgegenüber grundsätzlich als Lie-genschaftsunterhalt geltend gemacht werden. Allfällige mit der Renovation geschaffene Mehr-werte stellen aber auch hier Anlagekosten dar und sind entsprechend auszuscheiden.

8. Kosten für die Sanierung oder den Ersatz von Bauteilen und Installationen die beiden Wohnteilen dienen, sind nach dem Gesagten auf den Neubau im Wohnteil Süd und den Wohn-teil Nord aufzuteilen. Bei Investitionen deren Grösse wesentlich vom zu versorgenden Wohn-raum abhängig sind und deren Nutzen den jeweiligen Wohnungen im Verhältnis ihrer Grösse zugutekommt, wie z.B. jene der Heizung und Warmwasseraufbereitung mit Wärmepumpe Spei-

cher und Solaranlage etc., ist eine mögliche geeignete Form der Aufteilung jene im Verhältnis der Bruttogeschossflächen (BGF). Die Vertreterin beantragt in der Stellungnahme Vorabdruck basierend auf einer Aufteilung nach BGF, dass von diesen Investitionen ein Anteil von 75 % als Unterhalt zu qualifizieren sei. Bei der Ermittlung der Quote hat sie die BGF der Wohnung Süd als "bestehend" qualifiziert und dem abzugsfähigen Anteil zugeordnet. Nach dem zuvor Gesagten (Ziff. 3, 5 ff. [5.1.2] hiavor) sind aber alle auf den Wohnteil Süd entfallenden Kostenanteile als Anlagekosten auszuscheiden. Dies betrifft somit nicht nur jene Anteile, die auf die neue Wohnung DG, sondern auch jene, die auf den Ersatzneubau der Wohnung Süd entfallen. Die gesamte BGF der beiden Wohnteile (Nord und Süd) beträgt 428.65 m². Die BGF der Wohnung Nord beträgt 110,08 m² und jene des Wohnteils Süd 318.57 m². Bei nach BGF aufzuteilenden Kosten beträgt der als Anlagekosten auszuscheidende Kostenanteil somit 74.32 % und der als Liegenschaftsunterhalt zuzulassende Kostenanteil 25.68 %. Dies entspricht der im Expertenbericht vorgenommenen Aufteilung. Der Antrag der Vertreterin auf Anerkennung eines Unterhaltsanteils von rund 75 % ist abzuweisen.

8.1 Zu ergänzen bleibt, dass Kosten für Massnahmen zur rationellen Energieverwendung gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur dann zum Abzug berechtigen, wenn die Massnahmen an bestehenden Bauten oder Bauteilen vorgenommen werden. Bei Neubauten gelten sie stets als nicht abzugsfähige Herstellungskosten (vgl. BGer 153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.4 ff.). Weil sämtliche Investitionen in Neubauten, so auch jene, die auf rationelle Energieverwendung entfallen, als Anlagekosten zu beurteilen sind, können im gesamten neuerstellten Wohnteil Süd auch diese Kosten nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen werden.

8.2 Weiter ist generell zu den in der Stellungnahme zum Vorabdruck vorab vorgebrachten Begehren betreffend Dachkosten, Kosten der Stützmauer und Energiesparen festzuhalten, dass diese Anträge z.T. nicht mit den im gleichen Schreiben nachfolgenden Berechnungen übereinstimmen. So wird eingangs unter dem Titel Energiesparen verlangt, dass die von der J._____ AG in Rechnung gestellten Kosten für die thermische Solaranlage und den Speicher voll zum Abzug zuzulassen seien. In der Berechnung des mit der Stellungnahme Vorabdruck und dem Rekurs beantragten Unterhaltsanteils 2014 von CHF 168'374.-- werden diese Kosten aber von der Vertreterin selbst, entsprechend der von ihr vorgeschlagenen Aufteilung, nur zu rund 75 % berücksichtigt. Da die Begehren des vollständigen Abzugs dieser Kosten z.T. ohnehin abzuweisen (vgl. Ziff. 3, 7, 8.1 hiavor) und zudem kaum begründet sind, dem zahlenmässigen Antrag hingegen im Einzelnen nachvollziehbare Berechnungen und Auflistungen zugrunde liegen, ist davon auszugehen, dass dieser Antrag auch dem tatsächlichen Willen entspricht und es wird nachfolgend nur noch auf diese Berechnung resp. die Einzelposten des zahlenmässig beantragten Unterhaltsanteils 2014 von CHF 168'374.-- näher eingegangen. Auf die

Zahlen betreffend das Steuerjahr 2015 wird nicht eingegangen, da die Veranlagung 2015 in Rechtskraft erwachsen (vgl. S. 3 unten der Vernehmlassung) und nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

8.3 Die Kosten für die thermische Solaranlage inklusive Speicher (Rechnung der J. _____ AG vom 6.6.2014 sowie der E. _____ vom 20.8.2014 beide aufgeführt unter direkt zuteilbarer Unterhalt S. 5 der Stellungnahme Vorabdruck) sowie die Kosten für die Wärmepumpe (Rechnung F. _____ vom 24.7.2014, S. 3 der Stellungnahme Vorabdruck) sind somit gemäss den Ausführungen in Ziff. 7 und 8 hiavor und wie im Expertenbericht zu 25.68 % als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Der Antrag auf Erhöhung des Unterhaltsanteils auf 75 % ist abzuweisen.

9. Weiter wird beantragt, die Kosten für das neue Dach über beiden Wohnteilen zu 40 % als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Für die Begründung dieses Aufteilungsschlüssels wird auf ein Beiblatt verwiesen, dieses enthält aber nur ein Satellitenfoto aus Google earth, bei dem die gesamte Dachfläche über den beiden Wohnteilen irgendwie, wohl in etwa entsprechend den darunter liegenden Wohnungen Nord und Süd ausgemessen ist. Dabei wird für den über dem Wohnteil Nord und teilweise über dem Ökonomieteil liegenden Dachanteil ein Flächenanteil von 40 % ausgeschieden. Die Berechnung auf dem Beiblatt ist aber weder bildlich noch rechnerisch nachvollziehbar. Zudem weist die Berechnung wohl einen Rechnungsfehler auf (so ergibt hier die Multiplikation $36 \times 21 = 1'152$ statt 756).

Mangels genauer Flächenangaben resp. einer exakten Aufteilung der Dachfläche durch den Rekurrenten resp. die Vertreterin hat die Steuerverwaltung zur Aufteilung der Kosten für das neuerstellte ausgebaute und isolierte Dach eine Aufteilung nach der Grundfläche der darunter liegenden Wohnungen vorgenommen. Das Dach dient, unabhängig von der Grösse der kumulierten BGF der darunter liegenden Wohnungen, der Bedachung sämtlicher über den Grundflächen errichteten Wohnungen. Die Aufteilung nach den Grundflächen (der jeweiligen Gebäudeteile) an Stelle der (kumulierten) BGF der Wohnungen ist somit nicht zu beanstanden und die Schätzung der Anteile nach diesem Vorgehen erscheint mit Blick auf die schwer zu ermittelnde genaue Aufteilung der Dachflächen als sachgerecht. Die Berechnung der Grundflächen wurde vom Experten der Amtlichen Bewertung aufgrund der eingereichten Plankopien vorgenommen. Die Steuerrekurskommission hat die Flächen nachgemessen und kommt auf einen Prozentsatz, der geringfügig von jenem im Expertenbericht abweicht. Da das Messen von Grundflächen auf kleinformatischen Plankopien zwangsläufig kleinere Messfehler beinhaltet und die Aufteilung der Dachflächen nach den Grundflächen der Wohnungen ohnehin nur eine ermessensweise Annäherung an die effektiven jeweiligen Dachflächenanteile darstellt, ist auf eine Korrektur des von der Steuerverwaltung angewandten Prozentsatzes zu verzichten. Dies rechtfertigt sich al-

lein schon deshalb, weil die Begründung für den von der Vertreterin beantragten Prozentsatz nicht nachvollziehbar ist und es sich dabei um eine steuermindernde Tatsache handelt, die gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast, vom Steuerpflichtigen resp. von der Vertreterin nachzuweisen ist. Die Erhöhung des Unterhaltsanteils an den pro 2014 angefallenen Kosten für die Neuerstellung des Daches von insgesamt CHF 67'675.95 (recte CHF 67'705.95 Addition der aufgeführten Rechnungen S. 4 der Stellungnahme zum Vorabdruck, pag. 155) ist abzuweisen.

10. Die Vertreterin macht als Unterhaltskosten für eine gemäss ihren Angaben vorbestehende Stützmauer einen Betrag von CHF 50'000.-- geltend. Als Berechnungsgrundlage werden die Rechnung der H._____ AG über CHF 250'000.-- für Abbruch- und Baumeisterarbeiten sowie zwei Rechnungen von T._____, für Aushubarbeiten über insgesamt CHF 27'278.55 herangezogen. Wie die geltend gemachten Kosten für die Stützmauer mit diesen Rechnungen zu begründen sind, hat die Vertreterin nicht weiter dargelegt. Sicher ist, dass ein Grossteil der in Rechnung gestellten Abbruch-, Baumeister- und Aushubarbeiten im Zusammenhang mit der Erweiterung des Kellergeschosses und mit der Errichtung des neuen Wohnteils Süd und/oder dem Umbau der Hocheinfahrt angefallen sind. Aus der eingereichten Plankopie (pag. 150) geht zudem hervor, dass die geltend gemachten Unterhaltskosten der Stützmauer im Zusammenhang mit dem Umbau der Hocheinfahrt und zwecks Erstellung des neuen PW-Unterstands resp. den damit zusammenhängenden baulichen Anpassungen angefallen sein müssen. Selbst wenn es sich dabei somit um Kosten für den Ersatz einer teilweise vorbestehenden Stützmauer handeln sollte, wofür die Vertreterin aber den Nachweis schuldig geblieben ist, stellen die Kosten, da sie Folge einer Grundrissveränderung, Nutzungserweiterung und Neuerstellung eines Einstellplatzes sind, keine Unterhaltskosten dar (vgl. Ziff. 5.1.2 hiervor sowie MB 5 Ziff. 5, Nutzungs- resp. Grundrisserweiterung). Der Antrag auf Zulassung eines Unterhaltskostenanteils für die Stützmauer von CHF 50'000.-- ist abzuweisen.

11. Unter dem Titel direkt zuteilbarer Gebäudeunterhalt hat die Vertreterin einen Gesamtbetrag von CHF 57'029.40 als Unterhaltskosten geltend gemacht. Darunter sind u.a. die in Ziff. 8.3 bereits besprochenen Rechnungen J._____ AG sowie der E._____ aufgeführt. Weiter sind Unterhaltsanteile der Rechnungen von L._____ Haustechnik, von M._____ Plattenleger, N._____ und der O._____ AG darin enthalten. Die dabei geltend gemachten Unterhaltsanteile der letztgenannten Unternehmen entsprechen vom Betrag her den im Expertenbericht ausgeschiedenen Unterhaltsanteilen. Sie sind damit unstrittig und nicht weiter zu erörtern.

Die ebenfalls hier aufgeführte Rechnung der P._____ über CHF 10'000.-- für die neue Einbauküche Nord wird von der Vertreterin in Abweichung zu ihrem ursprünglichen Antrag von

zwei Dritteln des Betrags in der Stellungnahme zum Vorabdruck neu zu 100 % als Unterhalt geltend gemacht. Im Expertenbericht wird aufgrund des sehr einfachen Ausbaustandards der alten Küche ein Drittel der Kosten für die neue Einbauküche als Mehrwert ausgeschieden. Mit Blick auf die dazu mit der Vernehmlassung eingereichten Bilder der alten Küche (Beilage 3 zur Vernehmlassung) ist dem ohne weiteres beizupflichten und erscheint die Ausscheidung eher als zurückhaltend. Der Einschlag für Mehrwert liegt aber im Ermessensbereich, weshalb auf eine Korrektur zu verzichten ist. Der Antrag auf Zulassung der gesamten Kosten für die neue Einbauküche ist abzuweisen.

Der letzte unter diesem Titel aufgeführte Posten ist ein Unterhaltsanteil an den seitens der Q._____ AG in Rechnung gestellten Kosten für Bauschuttentsorgung. Massgebliche Kosten für Bauschuttentsorgung fallen regelmässig im Zusammenhang mit Abriss, Aushub- und Umbauarbeiten, wie vorliegend dem Abriss des Wohnteils Süd, dem Aushub im Keller und der Neuerstellung des Einstellplatzes unter der Hocheinfahrt an. In diesem Zusammenhang stellen sie somit keine Unterhaltskosten dar. Die Vertreterin hat die Kosten für Bauschuttentsorgung in ihrer eigenen mit der Veranlagung eingereichten Ausscheidung selbst zu den Anlagekosten gezählt und bringt im Rekursverfahren keine Begründung dafür vor, weshalb diese Rechnung nun doch den Unterhaltskosten zuzuordnen wäre. Somit sind auch diese Kosten mangels eines gehörigen Nachweises nicht als Unterhalt zum Abzug zuzulassen.

12. Zuletzt werden in der Stellungnahme Vorabdruck sieben Rechnungsbeträge aufgeführt, die im Expertenbericht nicht berücksichtigt worden seien. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung dazu festgehalten, dass für die aufgeführten Rechnungen soweit ersichtlich keine Belege vorgelegen hätten. Dazu hat sich die Vertreterin in ihrer Stellungnahme vom 30. August 2019 zur Vernehmlassung nicht geäußert. Auch hat sie keine Belegkopien nachgereicht. Bei den Akten findet sich einzig die Rechnung für den grössten aufgeführten Betrag von R._____ über CHF 5'100.--, für ein automatisches Garagentor. Dazu und zu weiteren 4 der aufgeführten Positionen ist weiter festzuhalten, dass diese von der Vertreterin in ihrer ursprünglichen mit der Steuererklärung eingereichten Ausscheidung der Unterhalts- und Anlagekosten (pag. 66 ff.) alle als Mehrwert qualifiziert worden sind. Dies lässt insbesondere auch für das neue automatische Garagentor vermuten, dass es sich dabei nicht um einen Ersatz, sondern um eine Eranschaffung oder zumindest zum allergrössten Teil um nicht abzugsfähigen Mehrwert handelt. Weder in der Stellungnahme Vorabdruck noch im Rekurschreiben noch in der Stellungnahme zur Vernehmlassung hat die Vertreterin zur Umqualifikation der fünf Rechnungsbeträge (Barauszahlung Kellerfenster, Umbau CHF 1'500.--; R._____, Tor CHF 5'100.--; GVB, Bauversicherung CHF 42.85; S._____ AG, Baumaterial CHF 85.30 und U._____ AG, Reparaturmaterial CHF 186.80) eine Begründung vorgebracht. Damit hat die

Vertreterin den Nachweis dafür, dass es sich bei diesen Positionen um Unterhalt handelt nicht erbracht. Die Kosten können somit nicht zum Abzug zugelassen werden und auch der diesbezügliche Antrag ist abzuweisen.

13. Die Vertreterin hat mit dem Rekursschreiben Unterlagen (Protokoll VBAT/SVLT, 31.1.2011) eingereicht, aus denen hervorgeht, dass die Steuerverwaltung in einer Sitzung mit Vertretern der Vereinigung bernische Agrotreuhand (VBAT) und des Schweizerischen landwirtschaftlichen Treuhänderverbands (SLTV) in einem ihr vorgelegten Modellfall betreffend den weitgehenden Abriss und die nachfolgende Erweiterung einer Geflügelhalle von einem wirtschaftlichen Neubau ausgegangen ist, bei dem nach ihrer Meinung die gesamten Kosten für die neue Halle zu aktivieren und im Gegenzug der Restbuchwert der ursprünglichen Halle erfolgswirksam auf CHF Null abzuschreiben sowie die kumulierten Abschreibungen auf der ursprünglichen Halle als untergegangen auszubuchen sind. Dementsprechend beantragt die Vertreterin, ergänzend zum Hauptantrag betreffend den Gebäudeunterhalt, dass sofern der "ganze Unterhalt (des abgebrochenen Wohnteils Süd) als wertvermehrend klassifiziert würde" die reaktivierten kumulierten Abschreibungen von CHF 110'000.-- anteilmässig, d.h. soweit den abgebrochenen Wohnteil Süd betreffend, untergehen müssten, und im Jahresabschluss 2014 anteilmässig auszubuchen seien. Im Rekursschreiben wird eine Reduktion der reaktivierten Abschreibungen nach Grundfläche um 65.91 % resp. um CHF 75'501.-- verlangt. In der Stellungnahme zur Vernehmlassung wird die beantragte Reduktion auf CHF 33'806.-- gekürzt. Dieser Betrag wird aus dem ursprünglichen für die Liegenschaft bezahlten Kaufpreis von CHF 86'930.- (1980) abgeleitet, der nach Abzug des Wertanteils für den Boden von CHF 19'310.-- hälftig auf die beiden Wohnungen aufgeteilt wird. Der Ökonomieteil des Gebäudes wird dabei ausser Acht gelassen, weil dieser sich aufgrund seiner erheblichen Sanierungsbedürftigkeit (Renovation/Ersatz 1985) seinerzeit kaum im Kaufpreis niedergeschlagen habe.

In ihrer Vernehmlassung hat die Steuerverwaltung eine solche Korrektur unter Hinweis auf die Massgeblichkeit der Jahresrechnung resp. mangels Vorliegens eines Bilanzberichtigungsgrunds abgewiesen.

Dazu ist festzuhalten, dass mit der Aktivierung der gesamten im Wohnteil Süd erfolgten Investition der Wohnteil Süd (ohne die Wohnung DG) nun zweimal in den Büchern aktiviert ist. Sowohl der Buchwert des abgebrochenen alten Wohnteils Süd, wie auch jener des neuerstellten Wohnteils Süd. Dies obwohl der Wert des abgebrochenen Wohnteils Süd unwiederbringlich dahingefallen ist. Dies verstösst offensichtlich gegen Prinzipien ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung. Insbesondere gegen jenes der Wahrheit, der Bilanzwahrheit und jenes der Verlässlichkeit gemäss Art. 957a Abs. 1 Ziff. 1 und Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220). Diese Prinzipien sollen u.a. gewährleisten, dass die Rech-

nungslegung keine sachlichen, wesentlichen Fehler enthält (vgl. Neuhaus/Suter in: Basler Kommentar Obligationenrecht II Art. 530-964 OR, 5. Aufl., N. 9 zu Art. 958c OR; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Bd. Buchführung und Rechnungslegung [B+R], 2014, Ziff. I.3.1 S. 19 und II. 3.3.4.3 S. 37). Soweit ein wesentlicher Teil der Investitionen in den Wohnteil Süd als Unterhalt zum Abzug zugelassen werden könnte, würde nur der wertvermehrnde Teil der investierten Mittel zu einer Erhöhung des Buchwerts der Wohnung Süd führen und mit dem Unterhaltsanteil wäre indirekt ein Ausgleich für den Ersatz des abgebrochenen aber noch in den Büchern stehenden Werts der vorbestehenden Wohnung geschaffen worden. Die Vertreterin war als Treuhänderin des Rekurrenten offensichtlich von dieser Konstellation ausgegangen, weshalb sich für sie eine Ausbuchung des Restwerts nicht zwingend aufgedrängt hatte. Mit der (korrekten) Qualifizierung des Wohnteils Süd als nicht abzugsberechtigter (Ersatz-) Neubau und der Aufrechnung der gesamten auf dem Wohnteil Süd investierten Mittel, steht nun aber mit dem Restwert des abgebrochenen Gebäudeteils ein Nonvaleur in den Büchern, der wie jeder andere Abgang von Anlagen auszubuchen ist (vgl. HWP B+R, a.a.O., IV.2.14.2 S. 185). Daran ändert das Argument der Steuerverwaltung, dass insgesamt keine Überbewertung des Anlagevermögens vorliege, nichts. Die Steuerverwaltung hat die Aufrechnung selbst vorgenommen. Der handelsrechtswidrige Zustand der doppelten Verbuchung des Werts der Wohnung Süd war somit für sie offensichtlich, womit die bisher unterbliebene Ausbuchung seitens der Steuerverwaltung mittels Bilanzberichtigung zugunsten des Rekurrenten zu korrigieren ist (vgl. Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 136 ff. zu Art. 58 DBG).

Nach dem Gesagten ergibt sich, dass analog zum von der Vertreterin vorgebrachten Modellfall, der Buchwert des alten Wohnteils Süd per 31. Dezember 2013 (Konto 1640) sowie jener der auf diesem Teil vorgenommenen und wiedereingebrachten Abschreibungen per 31. Dezember 2014 (Konto 1641) anteilmässig erfolgswirksam zu korrigieren und aus der Bilanz resp. der Steuerbilanz 2014 zu eliminieren sind. Der Rekurs ist diesbezüglich gutzuheissen. Es ist nicht an der Steuerrekurskommission als erste Instanz den auf den ursprünglichen Wohnteil Süd entfallenden Restbuchwert zu bestimmen und auszuscheiden. Diesbezüglich ist die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

14. Aus den Erwägungen folgt, dass die seitens der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vorgenommene Ausscheidung der Investitionen Unterhalts- und Anlagekosten korrekt erfolgt und nicht zu ändern ist. Der Hauptantrag des Rekurrenten ist damit vollumfänglich abzuweisen. Hingegen ist der Restbuchwert des abgerissenen Wohnteils Süd inklusive der darauf erfolgten Abschreibungen aus den Büchern zu eliminieren und die Steuerbilanz wie auch die Veranlagung sind entsprechend zu korrigieren. Die Akten sind zur Ermittlung der Korrekturwerte

und Anpassung der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zu retournieren. Der Rekurs und die Beschwerde sind damit teilweise gutzuheissen.

15. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Da vorliegend noch nicht feststeht in welchem Umfang genau der Rekurrent obsiegt, werden ermessensweise die Verfahrenskosten um einen Viertel herabgesetzt. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'000.-- werden dem Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 1'500.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

16. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), pauschal auf CHF 500.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Ermittlung des Restwerts des Wohnteils Süd, Korrektur der Steuerbilanz und Anpassung der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt. Soweit weitergehend wird der Rekurs abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Ermittlung des Restwerts des Wohnteils Süd, Korrektur der Steuerbilanz und Anpassung der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden dem Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 1'500.-- zur Bezahlung auferlegt.

4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 500.-- (inkl. Mehrwertsteuer) gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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

6. Zu eröffnen an:

- D. _____ AG zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller