



100 19 295

200 19 255

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 24.4.2020 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 31. März 2020

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Glatthard und Lüthi sowie Wertmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) haben in den Jahren 2004 und 2011 je einen von zwei Hausteilen einer in Italien in der Gemeinde J. _____ am Lago K. _____ gelegenen Liegenschaft erworben. Das ursprüngliche Haus war nach Darstellung der Rekurrenten im Laufe der Jahre nutzungsbedingt durch Zumauern von Durchgängen aufgeteilt worden. Die Rekurrenten haben beide Hausteile zeitlich gestaffelt erworben und diese anlässlich der Sanierung des Hauses 2015/16/17 wiedervereint. Das Haus stammt gemäss Angaben der Rekurrenten aus dem Jahr 1780 (Formular 7, Akten der Vorinstanz, pag. 7), weise aber teilweise Bausubstanz auf, die noch älter sei. Der kleinere Westteil des Hauses wurde zu einem Preis von CHF 330'000.-- erstanden, der später erworbene Ostteil zu CHF 390'610.--. Vom 2016 deklarierten Sanierungsaufwand von insgesamt CHF 360'308.-- hatten die Rekurrenten in der Steuererklärung 2016 nach Ausscheiden eines wertvermehrenden Anteils von CHF 14'000.-- Unterhaltskosten von CHF 345'675.-- geltend gemacht. Den Eigenmietwert deklarierten sie mit CHF Null. In der Veranlagung 2016 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) praxisgemäss 6 % des amtlichen Werts resp. CHF 16'400.-- als Eigenmietwert auf. Die am 10. April 2018 verfügte Einkommenstaxation 2016 belief sich sowohl betreffend die kantonalen Steuern wie auch betreffend die direkte Bundessteuer 2016 auf CHF Null. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 7'811'000.-- zum Satz von CHF 8'126'000.-- veranlagt.

B. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 27. April 2018 Einsprache. Darin wurde beantragt, dass der Eigenmietwert der Liegenschaft in Italien infolge Unbewohnbarkeit während der Sanierungsarbeiten auf CHF Null zu korrigieren sei. Zudem wurde neu ein Unterhaltsabzug von insgesamt CHF 570'702.-- geltend gemacht. Dies weil die im Jahr 2015 geltend gemachten, nicht abzugsfähigen Akontozahlungen 2015 nun zu den Unterhaltskosten 2016 hinzugerechnet worden waren, was zu Sanierungskosten von insgesamt CHF 585'334.-- führte.

C. Im anschliessenden Einspracheverfahren forderte die Steuerverwaltung die Rekurrenten auf, eine behördliche Bestätigung der Unbewohnbarkeit (pag. 160, 179 und 180) sowie zusätzlich zu den bereits im Veranlagungsverfahren eingereichten Belegen, Übersetzungen der bereits eingereichten Unterlagen sowie Kopien des Baugesuchs, detaillierte Baupläne und eine Ausscheidung von abziehbaren Unterhaltskosten und nichtabziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen gemäss Merkblatt 5 der Steuerverwaltung einzureichen. In der Folge wurden zwar keine detaillierten Baupläne, zumindest aber Grundrisspläne alt/neu sowie einige Fotos mehrheitlich vom Zustand vor der Renovation eingereicht. Weiter ein Beschrieb der seitens der Firma C. _____ ausgeführten Bauarbeiten inkl. der zugehörigen Kosten, eine Tabelle mit einer Ausscheidung wertvermehrender Anteile v.a. betreffend die vorgenommenen Grundriss-

veränderungen, berechnet nach Mauer-Laufzentimetern, eine Auflistung der beteiligten Bauunternehmen und der von diesen in Rechnung gestellten Beträge sowie der Rechnungstotale.

Bei im Einspracheverfahren aufgeführten Sanierungskosten von insgesamt CHF 585'334.-- hat die Steuerverwaltung in der Folge vom seitens der Rekurrenten geltend gemachten Unterhalt im Umfang von CHF 570'702.-- nur rund 20 % oder CHF 114'140.-- zum Abzug zugelassen. Den Rest von CHF 456'562.-- hat sie zu 70 % dem amtlichen Wert der Gesamtliegenschaft von CHF 504'427.-- (70 % der Kaufpreise beider Teile CHF 330'000.-- und CHF 390'610.--, insgesamt CHF 720'610.--) als Mehrwertanteil hinzugerechnet, was zu einem amtlichen Wert der Gesamtliegenschaft von CHF 824'293.-- führte.

Zur Begründung machte sie geltend, dass bei der Sanierung in massgeblichem Umfang Umnutzungen, Grundrissveränderungen sowie Nutzungserweiterungen resp. An- und Ausbauten vorgenommen worden seien, mit denen nicht abzugsfähiger Mehrwert geschaffen worden sei. Als Beispiele wurden u.a. der Anbau von bisher nicht existierenden Balkonen, der Einbau eines zusätzlichen WC im Dachgeschoss (DG), die Verlegung von Treppen und Eingängen, der Einbau grösserer und zusätzlicher Fenster, die Verlagerung und Vergrösserung der Küche und das Entfernen von Mauern genannt. Insgesamt handle es sich um eine Sanierung mit überdurchschnittlicher Komfortverbesserung, weshalb ein angemessener Teil der Kosten als wertvermehrend zu qualifizieren sei (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 6.3.2019 pag. 179 und 180 sowie Begründung vom 3.6.2019, pag. 292 bis 294 zu den Einspracheentscheiden vom 9.7.2019, pag. 295 bis 308). Der Eigenmietwert der Liegenschaft wurde aufgrund des Nachweises der Unbewohnbarkeit auf CHF Null herabgesetzt.

Mit Einspracheentscheiden vom 9. Juli 2019 wurden die Rekurrenten pro 2016 betreffend die kantonalen Steuern auf ein steuerbares Einkommen von CHF 319'100.-- zum Satz von CHF 204'900.-- und betreffend die direkte Bundessteuer auf ein solches von CHF 332'800.-- zum Satz von CHF 218'600.-- sowie auf ein steuerbares Vermögen von CHF 7'815'000.-- zum Satz von CHF 8'632.000.-- veranlagt. Die Liegenschaft in Italien wurde dabei aufgrund der Zusammenlegung neu als ein Objekt behandelt und nur noch auf einem Liegenschaftsblatt geführt und dabei, wie zuvor dargelegt, Liegenschaftsunterhalt im Umfang von CHF 114'140.-- zum Abzug zugelassen.

D. Gegen die Einspracheentscheide haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 16. Juli 2019 Rekurs und Beschwerde erhoben. Sie beantragen, dass von den im Jahr 2016 angefallenen Renovationskosten im Betrag von neu insgesamt rund CHF 588'161.-- ein Anteil von CHF 519'460.-- als Unterhalt zum Abzug zuzulassen sei. In der Folge sei auch der betreffend

die Vermögenssteuer massgebliche amtliche Wert entsprechend anzupassen und neu mit CHF 552'785.-- zu veranlagen.

Zur Begründung bringen sie grundsätzlich vor, dass das Haus nicht umgebaut, sondern in seiner Struktur und Funktion erhalten und lediglich renoviert worden sei. Entgegen den Ausführungen der Steuerverwaltung handle es sich um eine Renovation und nicht um einen Umbau. Zwar seien mit den Eingaben auch Unterlagen mit Umbauten eines ersten Projekts eingereicht worden, diese seien aber nicht realisiert worden. Überdies hätten sie mit der Einsprache anhand von Baubeschrieben und Stockwerkgrundrissplänen vorher/nachher detailliert dargelegt und dokumentiert, was tatsächlich ausgeführt worden sei. In der Einsprache hätten sie mit einer Zusatztablette zu Formular 7 die wertvermehrenden Renovationskosten sowie die nicht abzugsfähigen Grundrissveränderungen sowie den abzugsfähigen Betrag nachvollziehbar ausgewiesen. Als Massstab für den Umfang der Grundrissveränderungen und als Berechnungsgrundlage zur Kostenausscheidung für neuerstelltes Mauerwerk, haben die Rekurrenten die Grundrisslaufmeter der Mauern herangezogen. Sie machen geltend, dass die Mauern gemäss den Berechnungen ihres Geometers und Bauführers zu über 90 % unverändert geblieben seien. Die Flickarbeiten an diesen unveränderten Natursteinmauern stellten zu 100 % Unterhalt dar. Auch der Abbruch und Wiederaufbau einer Mauer am gleichen Ort stelle gemäss dem Merkblatt 5 der Steuerverwaltung Unterhalt dar. Der Mehrwertanteil an den Gesamtkosten für die Unterhaltsarbeiten sei anhand der Grundrisslaufmeter der Mauern ausgeschieden und im Formular 7 resp. der Zusatztablette zum Formular 7 detailliert zusammengestellt worden. Darauf basierend seien die nicht abzugsfähigen Kosten (im vorliegenden Verfahren leicht angepasst) im Umfang von insgesamt CHF 68'701.-- "aufgerechnet" resp. vom Gesamtbetrag der 2016 angefallenen Unterhaltskosten von rund CHF 588'161.-- zum Abzug gebracht worden. Weiter nehmen die Rekurrenten zu den zehn von der Steuerverwaltung in der Einsprachebegründung vom 3. Juni 2019 aufgeführten Umnutzungen, Nutzungsänderungen, Grundrissveränderungen und Ergänzungen detailliert Stellung. Grundsätzlich bestreiten sie alle diese von der Steuerverwaltung genannten Gründe für die Aufrechnung. Insbesondere machen sie geltend, alle diese Mehrwerte berechnet, ausgewiesen und bereits von den pro 2016 angefallenen Gesamtsanierungskosten zum Abzug gebracht zu haben. Hervorgehoben wird überdies, dass die Isolation des 1. Stocks (OG) eine besondere Herausforderung gewesen sei, weil dieses Stockwerk gegen unten an die offene kalte Halle und gegen oben an den kalten Estrich grenze. Der Wohnbereich im 1. Stock habe damit, anders als im Normalfall, rundherum thermisch isoliert werden müssen. Das mehrhundertjährige Haus sei aber insgesamt, entsprechend den Anforderungen der italienischen Denkmalpflege, von der Struktur her und von aussen betrachtet praktisch unverändert geblieben.

Entgegen den Behauptungen der Steuerverwaltung seien die Liegenschaftsteile beide ab dem Erwerb mit dem seitens der italienischen Behörden festgesetzten amtlichen Wert deklariert worden. Das von der Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang angesprochene Straf- und Nachsteuerverfahren entbehre damit jeglicher Grundlage.

Die Rekurrenten machen zudem eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. Die Steuerverwaltung habe die eingereichten umfangreichen Unterlagen und Aufstellungen gar nicht zur Kenntnis genommen und unberücksichtigt gelassen. Auch im Einspracheverfahren habe sie erneut, ohne sich mit den eingereichten Unterlagen auseinandergesetzt zu haben, eine pauschale Aufrechnung für Mehrwert von 80 % vorgenommen. Der Entscheid der Steuerverwaltung beruhe damit auf falschen Annahmen und nicht zutreffenden Behauptungen. Zudem seien die Einspracheentscheide ungenügend begründet. Es werde auf Aussagen von Experten verwiesen, welche aber nirgends festgehalten und nicht überprüfbar seien.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 13. August 2019 beantragt die Steuerverwaltung eine teilweise Gutheissung von Rekurs und Beschwerde.

In ihrer Begründung hält sie vorab fest, dass Aufwendungen, die nur teilweise werterhaltend sind, nicht vollumfänglich als Unterhaltskosten anerkannt werden könnten und dass Kosten, die mit Nutzungserweiterungen, Nutzungsänderungen resp. Grundrissveränderungen und Grundrisserweiterungen zusammenhängen, keinen Unterhalt darstellten. Betreffend die von den Rekurrenten anhand der Messungen des Geometers Curti geltend gemachten Ausscheidungen von Mehrwert nach Mauerlaufmetern bringt sie vor, dass wenn im Merkblatt 5 (MB 5) von Grundrissveränderungen gesprochen werde, damit auch Veränderungen des internen Grundrisses gemeint seien. Da die Messungen betreffend die Mauerlaufmeter die Gebäudehülle betreffen würden, seien diese für die Abgrenzung von Unterhalt und Mehrwert nicht aussagekräftig. Weiter bringt sie vor, dass auf allen Stockwerken massgebliche Grundrissveränderungen und/oder Umnutzungen vorgenommen worden seien, die nicht als Unterhalt anerkannt werden könnten. Aufgrund der erhaltenen Pläne sei erkennbar, dass im EG die Treppe von rechts nach links verschoben worden, Wände entfernt, neu eingebaut und im bisherigen Abstellraum ein WC eingebaut worden sei. Auch im 1. Stock sei die Treppenerschliessung vollständig verändert und verschoben worden. Zudem sei der Sanitärraum (Bagno/WC) verschoben, ein Abstellraum neu errichtet, Wände herausgerissen, neue Öffnungen erstellt, die Küche in einen anderen Raum versetzt und ein langgestreckter Balkon neu angebaut worden. Im 2. Stock seien im bisherigen Estrich Wände herausgerissen, neue Wände erstellt und zwei Sanitärräume neu erstellt worden. All diese Eingriffe würden als Grundrissveränderungen und/oder Nutzungsänderungen gelten und seien nicht als Unterhalt abziehbar. Die Auflistung zeige zudem deutlich, dass die Steuerverwaltung die baulichen Massnahmen zu Recht als Umbau bezeichnet habe.

Weiter wird festgehalten, dass aufgrund der von den Rekurrenten eingereichten Zusammenstellung der seitens der Firma C._____ vorgenommenen Bauarbeiten (pag. 185 bis 206) die aufgeführten Arbeitspositionen auch nach eingehender Analyse unter Berücksichtigung der eingereichten Grundrisspläne (pag. 267 bis 274) nicht konkreten baulichen Massnahmen zugeordnet werden könnten. Der Anteil der abziehbaren Unterhaltskosten habe deshalb nach wie vor grob geschätzt werden müssen. Auch in der Gesamtzusammenstellung der Kosten (vgl. Exceltabelle, Beilage zur Vernehmlassung) habe sie mangels konkreter Zuweisung der Baukosten zu den verschiedenen Arbeiten, wie Unterhalt, Sanierung, Grundrissveränderung, Neueinbauten etc., die Kostenausscheidung für die abziehbaren Unterhaltskosten zu einem wesentlichen Teil massvoll schätzen müssen. Sie habe sich dabei von folgenden Tatsachen und Überlegungen leiten lassen:

- Die grösste der Rechnungen, jene der Firma C._____, enthalte unzweifelhaft wesentliche Renovations- und Sanierungsarbeiten. So die Wärmedämmungen, die Dachsanierung, Fassaden- und Mauersanierungen und den Ersatz des Balkons. Gleichzeitig seien aber auch massgebliche mit Grundrissveränderungen zusammenhängende Kosten resp. Arbeiten darin enthalten. So der Umbau der Treppe vom Parterre bis zum 2. Stock (ostseitig), der Umbau und Einbau des WC im Parterre, der Einbau des WC und des Abstellraums im 1. Stock, Wanddurchbrüche im 1. Stock, Verschieben der Küche im 1. Stock, neuer Balkon im 1. Stock, Einbau von 2 WC im 2. Stock und die Veränderung der Bodenkonstruktion im 2. Stock. Aufgrund dieser Tatsachen sei der Anteil abziehbarer Unterhaltskosten auf ca. 61 % geschätzt worden.
- Betreffend die Rechnung der Firma D._____ werde der Antrag der Rekurrenten auf einen Unterhaltsanteil von 72 % übernommen.
- Bei der Rechnung des Unternehmens E._____ werde davon ausgegangen, dass es sich hierbei um die Kosten für den neuen Balkon handle, weshalb hier keine Unterhaltskosten anerkannt werden könnten.
- Betreffend die Rechnung der F._____ 1904 sei davon auszugehen, dass die fünf Türen eine Folge der Grundrissveränderungen (neue Räume) darstellten, weshalb sie nicht als Unterhaltskosten gelten könnten.
- Die Rechnungen der G._____ seien auch für die Malerarbeiten an neuen Wänden und Einrichtungen (Grundrissveränderungen) angefallen. Deshalb würden nur rund 67 % als Unterhaltskosten gelten.

- Bei der (Rechnung der) I. _____ gehe sie davon aus, dass diese Plattenarbeiten zu einem wesentlichen Teil im Zusammenhang mit dem Versetzen resp. dem Neueinbau von Sanitärräumen und Küchen angefallen seien. Deshalb werde nur ein Anteil von 33 % als Unterhaltskosten anerkannt.
- Die Kosten für die allgemeinen Arbeiten wie Bauleitung und Baustrom (Einrichten der Baustelle) seien am Schluss proportional (zum Gesamtanteil Unterhaltskosten) zum Abzug zugelassen worden.

In der Folge resultiere betreffend die Sanierung und den Umbau der Liegenschaft in J. _____ ein Unterhaltskostenanteil von rund 57 % resp. ein Unterhaltskostenabzug 2016 von CHF 333'236.--. Der amtliche Wert der nun zusammengelegten Gesamtliegenschaft sei neu auf CHF 682'875.-- festzulegen, was 70 % des Kaufpreises der beiden Hausteile (Kauf 2004, CHF 330'000.-- und Kauf 2011, CHF 390'610.--) plus den wertvermehrenden Anteil an den Umbau- und Sanierungskosten im Betrag von CHF 254'925.-- entspreche. Der Einspracheentscheid sei in diesem Sinn zu korrigieren.

F. In ihrer Stellungnahme vom 29. August 2019 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung, bestreiten die Rekurrenten sinngemäss, dass die Sanierung zu einer wesentlichen Komfortverbesserung geführt habe. In der umfangreichen Eingabe machen sie dazu u.a. geltend, dass die Böden nicht mehr mit antiken Terracotta-Platten ausgelegt seien und dass sie nach dem Umbau der sanitären Anlagen nicht mehr über eine Badewanne verfügten. Zudem habe das Haus zuvor drei Küchen aufgewiesen. Heute gebe es hingegen nur noch eine Küche. Auf die detaillierte Stellungnahme zur Ausscheidung von Mehrwert und Unterhalt seitens der Steuerverwaltung wird, soweit entscheidrelevant, in den 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.

1.1 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert unbestimmt ist (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]).

1.2 Die Rekurrenten machen geltend, die Steuerverwaltung habe den Einspracheentscheid ungenügend begründet und damit ihr rechtliches Gehör verletzt. Dazu ist festzuhalten, dass es nicht erforderlich ist, dass die Steuerverwaltung sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2). Der Einspracheentscheid wurde einlässlich begründet und die Steuerverwaltung ist zumindest kurz auf die wesentlichen Vorbringen der Rekurrenten eingegangen. Es war den Rekurrenten möglich, den Einspracheentscheid sachgerecht und materiell begründet anzufechten. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.

1.3 Betreffend die in der Begründung zum Einspracheentscheid vom 3. Juni 2019 (pag. 294) seitens der Steuerverwaltung angesprochene, während Jahren ungenügende Deklaration der vorliegend interessierenden Liegenschaft machen die Rekurrenten im Rekursschreiben vom 16. Juli 2019 geltend, dass sie den von den italienischen Behörden gemeldeten amtlichen Wert deklariert hätten, weshalb ihnen die fehlerhafte Deklaration nicht zugerechnet werden könne. Dazu ist Folgendes festzuhalten. Die Rekurrenten sind Eigentümer diverser Liegenschaften im Kanton Bern. Sie sind somit mit den Grundsätzen der Besteuerung von Liegenschaften im Kanton Bern vertraut. Es musste ihnen deshalb zweifellos bekannt sein, dass eine Liegenschaft, die zu einem Preis von CHF 330'000.-- gekauft worden ist, gemäss den hier massgeblichen steuerrechtlichen Bestimmungen einen amtlichen Wert von rund 70 % des Verkehrswerts aufweist. Dass eine Deklaration über viele Jahre zu gerade mal rund 13 % des auf dem freien Markt bezahlten Kaufpreises ungenügend ist und nicht den gesetzlichen Bestimmungen entspricht, war somit augenfällig und auch für die Rekurrenten ohne weiteres erkennbar. Ein Nach- und Strafsteuerverfahren wegen mangelhafter Deklaration des ausländischen Liegenschaftsvermögens wurde jedoch nicht eingeleitet und ist auch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

2. Streitig ist im vorliegenden Fall, in welchem Umfang die im Jahr 2016 für die Sanierung der Liegenschaft in J. _____ angefallenen Kosten als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden können und wie hoch der amtliche Wert der Liegenschaft ist.

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).

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 Heizanlagen, 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 Nebengebäuden wie Autohäuser oder Garagen Gebäudeunterhalt dar (vgl. MB 5 Ziff. 6). Unterhalt ist aber nur möglich an (vor)bestehenden Gebäuden und Gebäudeteilen. Ersatz stellt zudem an sich nur dann Unterhalt dar, wenn er auf Sanierungsbedarf zurückzuführen ist und nicht die Folge von Um- oder Ausbauten ist. Nicht abziehbar sind jedoch in allen Unterhaltsbereichen jede Art von wertvermehrenden übrigen Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen von Grundstücken (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Nicht abzugsfähig sind insbesondere auch alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen, Nutzungserweiterungen, Umbauten, Grundrissveränderungen und Grundrisserweiterungen in und an der Liegenschaft anfallen (vgl. MB 5 Ziff. 5; BGE 131 II 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. 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 Gebäude-

teilen resp. bereits bestehendem Wohnraum und nicht 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 im (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 14.1.2020).

4. Die Rekurrenten machen sinngemäss geltend, dass die Steuerverwaltung Baupläne beigezogen habe, die Umbauten enthielten, welche gar nicht realisiert worden seien. Soweit hier überhaupt von Bedeutung, ist dazu festzuhalten, dass dies im Rahmen des vorliegenden Verfahrens zweifellos nicht der Fall ist und dass die Pläne des ersten beauftragten Architekten tatsächlich wesentlich weniger Umbauten und Eingriffe in die vorbestehende Raumeinteilung enthalten als das danach realisierte und hier zu beurteilende Projekt (vgl. pag. 240 und die eingereichten Stockwerkgrundrisspläne vorher/nachher, pag. 267 bis 275), weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

5. Das Haus der Rekurrenten in J. _____ an der Via _____ di sotto hat Aussenabmessungen von ca. 11 mal 18 Metern und weist eine nutzbare Grundfläche von rund 150 m² auf (vgl. die Grundrisspläne sämtlicher Stockwerke zum ersten nicht realisierten Um- Ausbau und Sanierungsprojekt mit Quadratmeterangaben, pag. 240). Im Rekurs führt der Rekurrent aus, das Haus sei nur über ein sehr schmales steiles Bergsträsschen erreichbar und verfüge nur über eine sehr schwierige Parkmöglichkeit, die sich am Ende der Sackgasse befinde. Infolge des schmalen Bergsträsschens müsse das Fahrzeug auf dem Parkplatz gewendet werden, was sehr schwierig sei. Der geringste Fehler verursache Schäden am Auto (vgl. S. 6 und 7 des Rekurses). Weiter stehe das Haus auf der Schattseite eines 800 m hohen Hügels, weshalb es

während fünf Monaten keinen Sonnenschein habe. Entgegen dieser Darstellung, die den See mit keinem Wort erwähnt und eher auf eine Lage des Hauses an einem Berghang schliessen lässt, grenzt das Haus an unverbaubarer Lage an den Strand des Lago K. _____. Vor dem Haus befindet sich lediglich ein schmaler Rasen-/Strandstreifen, ein Baum, eine Rampe zum Einwassern von Booten sowie seitlich vor dem Haus befinden sich ein Bootssteg mit mehreren Bootsplätzen und einer Badeleiter (vgl. dazu auch Ziff. 4.1 der Steuererklärung 2016, Motorboot Jahrgang 1982, gekauft 2005 zu CHF 59'000.-- gleich nach Erwerb des ersten Hausteils, pag. 25). Die ganze nord/nordost ausgerichtete Breitseite des Hauses, so auch der neu erstellte Balkon und die Dachterrasse über dem 2. Stock des 2004 gekauften, westlich angebauten Hausteils, hat Aussicht über den See und ans gegenüberliegende Ufer. Zur Parksituation ist zu bemerken, dass das Nachbarhaus Villa _____ mit drei Ferienwohnungen über Parkplätze mit einem grossen Wendeplatz verfügt, der direkt an der Strasse gegenüber der Ausfahrt des Hauses der Rekurrenten liegt. Unmittelbar gegenüber dieses Wendeplatzes befindet sich überdies eine Abzweigung/Einfahrt zu oberhalb gelegenen Liegenschaften (vgl. Grundrisssskizze mit zwei eingezeichneten parkierten Autos, pag. 242 und 255). Die zwar durchaus enge Strasse (gemäss Angaben auf einer Homepage zur Villa _____ 2.2 m breit) endet zudem nicht im Parkplatz der Rekurrenten, sondern führt dem (erhöhten) Parkplatz der Rekurrenten entlang hinunter zum Bootseinwasserungsplatz. Ein Rückwärtswenden auf der Strassenkreuzung vor der Zufahrt sollte somit, anders als seitens der Rekurrenten geltend gemacht, problemlos und ohne Schäden möglich sein.

5.1 Trotz seiner aussergewöhnlich guten und gefragten Lage direkt am See, hatte dieses sehr grosse Haus mit einer Geschossfläche von über 400 m² nur einen Preis von insgesamt CHF 720'610.--. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Haus sehr alt ist, von der Bausubstanz her zum Teil aus den Jahren 1780 und 1880 stammt (Formular 7, pag. 10 und 11) und gemäss den eingereichten Fotos in sämtlichen Bereichen einen völlig unzeitgemässen, aus heutiger Sicht mehrheitlich ungenügenden bis inakzeptablen Ausbaustandard aufwies, welcher, zumindest was den 2011 erworbenen grösseren Hausteil anbelangt, überwiegend jenem bei Beginn des letzten Jahrhunderts und in Teilbereichen jenem der 1950er-bis 1970er-Jahre entsprach. Den eingereichten Fotos (pag. 207 bis 228) sowie den auf der Homepage der Villa _____ verfügbaren Bildern, auf denen links neben resp. hinter dem Haus _____ das Haus der Rekurrenten von aussen im Zustand vor der Renovation zu sehen ist (zu finden unter: Google maps, Suchbegriff "_____", Homepage _____, Fotos, von Gästen oder Alle, Bilder mit der Pension _____ vom Wasser aus, besucht zuletzt am 14.1.2020), lässt sich zudem entnehmen, dass das Haus sich nicht nur innen sondern auch aussen in einem stark vernachlässigten Zustand befand und einen aussergewöhnlich grossen Sanierungs- und In-

standstellungsbedarf aufwies, was zu entsprechendem Sanierungsaufwand geführt hat, dessen steuerliche Qualifikation vorliegend streitig ist.

5.2 Die Rekurrenten haben für die Sanierung der Liegenschaft in den Jahren 2015/16 CHF 588'161.-- (vgl. Beilage 4 zur Rekurschrift) und im Folgejahr 2017 CHF 364'732.-- aufgewendet. Damit haben sie in diesen beiden Jahren weitere rund CHF 952'893.-- an Um-, Ausbau- und Sanierungskosten oder zusätzliche 132 % des ursprünglichen Kaufpreises von CHF 720'610.-- in die Gesamtliegenschaft investiert. Die Investition beläuft sich damit auf rund CHF 1'673'503.-- resp. bis Ende 2016 auf CHF 1'308'771.--.

5.3 Bei überdurchschnittlich hohen Instandstellungskosten, die weit über dem bezahlten Kaufpreis liegen und wenn der Gesamtumfang und die Intensität der Sanierungsmassnahmen praktisch einem Neubau gleichkommt, liegt gemäss der bundesgerichtlichen und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung eine Totalsanierung resp. ein wirtschaftlicher Neubau vor, bei dem die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben und vollumfänglich als Herstellungs- oder Anlagekosten zu betrachten sind und nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen werden können. Diese bundesgerichtliche Praxis zur Totalsanierung bestand bereits unter dem Regime der Dumont-Praxis und hat sich seit deren Abschaffung nicht verändert (vgl. zum Ganzen: BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.2; VGE 100 2013 370 vom 20.1.2015, E. 2.2 je mit weiteren Hinweisen).

5.4 Selbst wenn die Voraussetzungen einer Totalsanierung im Sinne eines wirtschaftlichen Neubaus u.a. wegen Fehlens massiver Eingriffe in die ursprüngliche Bausubstanz (vgl. VGE 100 2013 370 vom 20.1.2015, E. 2.2) nicht gegeben sind, kann es sein, dass durch umfangreiche Instandstellungs- oder Modernisierungsmassnahmen der Gebrauchswert resp. der Standard eines Gebäudes in einem Ausmass angehoben wird, welcher deutlich über das bei gewöhnlichen Renovationen übliche Mass hinausreicht. Massgeblich für den Standard eines Gebäudes sind, neben Lage und Grösse, jene vier Einrichtungsbereiche, die im Wesentlichen dessen Nutzungswert bestimmen. Das sind insbesondere die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster. Auch wenn die durchgeführten Massnahmen in einzelnen dieser Bereiche noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen und für sich allein noch als Unterhalt zu beurteilen wären, so kann eine Sanierung in allen Bereichen dazu führen, dass der Standard der Liegenschaft im Vergleich zum ursprünglichen Standard derart angehoben wird, dass die Renovation, analog zur Totalsanierung, in ihrer Gesamtheit eine wertvermehrende Investition darstellt (BGer 2C_286/2014 vom 23.2.2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 64, E. 3 ff. [3.1, 3.4]; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2019, N. 19 zu Art. 32 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 44 ff. [52, 53] zu Art. 32 DBG).

5.5 Per 1. Januar 2015 hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern ihre Praxis betreffend die Totalsanierungen resp. die sog. "wirtschaftlichen Neubauten" angepasst. Neu wird auch bei solch umfassenden Sanierungen in jedem Fall nach objektiv-technischer Betrachtungsweise geprüft, ob und in welchem Umfang neben nicht abziehbaren Um- und Ausbaukosten noch Arbeiten ausgeführt wurden, die tatsächlich dem Erhalt und der Instandstellung des (vor-)bestehenden Gebäudes oder vorbestehender Gebäudeteile dienen. Gleiches muss für umfassende Instandstellungen, mit denen (möglicherweise) eine Anhebung des baulichen Standards einhergeht, gelten. Auch hier ist gemäss der geltenden Praxis der Steuerverwaltung abzugsfähiger Unterhalt nicht von vornherein ausgeschlossen, sondern eine sorgfältige Ausscheidung von Unterhalts- und Mehrwertanteilen vorzunehmen. Festzuhalten bleibt aber, dass auch nach Aufhebung der Dumontpraxis (betreffend die kantonalen Steuern durch Streichung von Art. 1 Abs. 3 VUVB per 1.1.2009 und betreffend die direkte Bundessteuer durch Anpassung von Art. 32 Abs. 2 DBG [Fassung vom 3.10.2008], in Kraft seit dem 1.1.2010), Instandstellungsarbeiten im Nachgang eines Liegenschaftserwerbs nicht unbesehen vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden können. Vielmehr ist auch hier gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind (BGer 2C_286/2014 vom 23.2.2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 64 E. 3.1).

5.6 Eine solche Überprüfung und Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Anteilen setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person, u.a. mittels Plänen und insb. Baubeschrieben detailliert auflistet und belegt, welche Arbeiten im Einzelnen ausgeführt worden sind und dass die entstandenen Kosten nachvollziehbar den einzelnen baulichen Massnahmen zugeordnet werden. Mit Blick auf die Ausscheidung von neu geschaffenen Mehrwerten ist zudem darzulegen und zu dokumentieren, was genau der Zustand der Baute vor resp. nach der Renovation war und ist. Weiter ist eine eigene Ausscheidung von Unterhaltskosten und wertvermehrenden Anlagekosten nach objektiv-technischen Kriterien vorzunehmen und im Einzelnen kurz zu begründen. Die dargelegte Sachdarstellungs- und Begründungspflicht ergibt sich einerseits aus der Deklarationspflicht und den allgemeinen Mitwirkungspflichten (Art. 167 ff. StG und Art. 124 ff. DBG) nach denen die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine korrekte Veranlagung sicherzustellen, was im Zusammenhang mit Liegenschaftsunterhalt insb. bedeutet, dass die Steuerverwaltung in die Lage versetzt werden muss, die vorgenommene Ausscheidung zu überprüfen. Weiter ergibt sich aus der Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast, dass die Steuerverwaltung die Beweislast für steuerbegründende oder -erhöhende, die steuerpflichtige Person jene für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen trägt (vgl. Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 27 f. zu Art. 130 DBG). Da es sich bei Liegenschaftsunterhalt durchwegs um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt es somit der steu-

erpflichtigen Person, diesen nachzuweisen und zu belegen. Soweit die steuerpflichtige Person den gehörigen Nachweis der geltend gemachten Unterhaltskosten nicht erbringt, bleiben diese grundsätzlich unberücksichtigt. Nur wenn sie den fehlenden Nachweis unverschuldet nicht zu erbringen vermag oder wenn erwiesen ist, dass abzugsfähige Unterhaltskosten unbestritten angefallen sind, aber deren Höhe ungewiss ist, sind diese von der Steuerverwaltung bei der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (vgl. Zweifel/Hunziker a.a.O., N. 29 und 31 zu Art. 130 DBG mit Hinweisen).

5.7 Aufgrund diverser Belegeinforderungen seitens der Steuerverwaltung (pag. 121, 140 und 179) haben die Rekurrenten zur Sachdarstellung die Abrechnungen der an den Arbeiten beteiligten Baufirmen, eine Zusammenstellung von Rechnungsposten der Firma C._____, welche den grössten Teil der Arbeiten erbracht hat und Grundrisspläne vor und nach Sanierung eingereicht, auf denen ein Teil der bei der Sanierung erfolgten Grundrissveränderungen hervorgehoben ist. Weiter wurden 16 Fotos vom Zustand vor der Sanierung sowie fünf während oder nach der Sanierung aufgenommene Bilder eingereicht sowie eine eigene Ausscheidung von Mehrwert resp. nicht abzugsfähigen Umbaukosten eingereicht. Die Ausscheidung erfolgte dabei mehrheitlich durch Aufrechnung der Kosten für im Zuge der diversen Um- und Ausbauten herausgebrochene und/oder neuerstellte Mauern und Treppenstufen sowie von Kosten für neue Bauteile wie z.B. den neuen langen Balkon im ersten Stock (OG, 1. Stock).

5.8 Zu den eingereichten Unterlagen ist Folgendes festzuhalten: Die Aufstellung der Firma C._____ (pag. 185 bis 206) mit 158 aufgeführten Rechnungsposten und einem Gesamtbetrag von rund CHF 441'573.-- liegt in auf Deutsch übersetzter Form vor. Aus den schwer verständlich formulierten, summarischen Beschrieben der einzelnen Posten lässt sich aber mehrheitlich nicht ableiten, welchen baulichen Massnahmen die aufgeführten Kosten im Einzelnen zuzuordnen sind. Da die Ausscheidung von Unterhaltskosten und nicht abzugsfähigen Umbau- und Anlagekosten eine Zuweisung der Kosten zu konkret ausgeführten Arbeiten erfordert, ist diese Aufstellung im vorliegenden Zusammenhang nur von beschränktem Nutzen.

Die eingereichten Fotos zeigen ausschliesslich Bilder des Gebäudeinneren und der überdeckten Halle innen. Sie dokumentieren aber in erster Linie den Zustand und Ausbaustandard des 2011 erworbenen Gebäudeteils vor der Sanierung. Der Ausbaustandard nach Sanierung wird nur ungenügend dokumentiert. Insb. fehlen Aufnahmen der Wohnräume, der Bäder, der Küche, des ausgebauten Dachraums etc., was die korrekte Ausscheidung von mit der Sanierung geschaffenen Mehrwerten erschwert. Immerhin ist erkennbar, dass mit dem Heizungsersatz eine Bodenheizung installiert, ein flächendeckender (auch auf abgebildeter Treppe) Naturstein – vermutlich Granitplattenboden – verlegt und an den Wänden Natursteinmauern und alte Baustrukturen herausgearbeitet wurden, so auch ein zum Vorschein gekommener alter Mauer-

bogen (vgl. Stellungnahme der Rekurrenten vom 29.8.2019). Dies alles lässt auf einen gehobenen Standard schliessen. Die Sanierung hat das Gebäude betreffend Wohnkomfort und Ausbaustandard auf einen Schlag auf einen aktuellen Standard gebracht, der auch höheren Ansprüchen zu genügen vermag. Das Gebäude ist von einer stark sanierungsbedürftigen Altbaute in ein zeitgemässes Wohnhaus mit eher gehobenem Ausbau verwandelt worden.

Die von den Rekurrenten eingereichte Ausscheidung im Formular 7 (Beilage 4 zur Rekurschrift) enthält zwar eine ausführliche Auflistung, jedoch keinerlei Begründung und stellt letztlich eine blosser Parteibehauptung dar. Das Zusatzblatt zum Formular 7 (Beilage 5 zur Rekurschrift) weist zwar kombiniert mit den eingereichten Grundrissplänen und den darauf gekennzeichneten Um- und Ausbaubereichen eine nachvollziehbare Ausscheidung von Mehrwerten aus, diese ist aber wie nachfolgend aufzuzeigen ist unvollständig und kann, insb. was die eingetragenen Beträge betrifft, anhand der eingereichten Unterlagen ebenfalls nicht überprüft werden. Die geltend gemachten Zahlen sind nicht mit entsprechenden Rechnungsbelegen dokumentiert. Mangels Überprüfbarkeit weist die Ausscheidung somit ebenfalls nur einen sehr eingeschränkten Beweiswert auf.

Die Rekurrenten machen geltend, dass nur sehr geringfügige Grundrissveränderungen erfolgt seien. Als Beleg dafür haben sie eine vom Architekten auf 60 cm Mauerdicke umgerechnete Aufstellung der Veränderungen in Mauerlaufzentimetern (Beilage 12 zur Rekurschrift) eingereicht. Diese vermag über das Ausmass der tatsächlichen Grundrissveränderungen und Umbauten schon deshalb keine verlässliche Aussage zu machen, als die Umrechnung von dünnen Mauern auf 60 cm dicke Mauern zu einer völligen Verzerrung des Resultats führt. Zudem lässt sich einem Mauerlaufzentimetermass nicht entnehmen, welche Bau-, Umbau- und Sanierungskosten tatsächlich damit zusammenhängen. Die Zusammenstellung der Mauerlaufzentimeter ist auch dann nicht zur Aufteilung von Unterhaltskosten und Mehrwert geeignet, wenn darin das gesamte Mauerwerk inkl. jenes im Gebäudeinnern enthalten ist. Der Zusammenstellung lässt sich betreffend die Ausscheidung von abzugsfähigem Unterhalt und Umbau-, Ausbau- oder Anlagekosten nichts entnehmen.

Die Rekurrenten haben zwar zahlreiche Unterlagen eingereicht, eine nachvollziehbare und betreffend die Zuordnung der Kosten zu konkreten Arbeiten aussagekräftige, vor allem aber überprüfbare Ausscheidung sind sie jedoch schuldig geblieben. Da nachgewiesenermassen in erheblichem Umfang Unterhaltskosten angefallen sind, sind diese jedoch nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Diese Schätzung kann aber seitens der Rekurrenten nicht ohne Offenlegung des gesamten massgeblichen Sachverhalts nur in Einzelbereichen angefochten werden. Die Steuerverwaltung war gezwungen, sich auf die vorhandenen Unterlagen abzustützen und die angefallenen Sanierungskosten bestmöglich zuzuordnen. Die Rekurrenten haben als Einzi-

ge umfassende Kenntnis vom Sachverhalt und Zugriff auf die massgeblichen Unterlagen. Da die Liegenschaft im Ausland gelegen ist, kann zur Klärung des Sachverhalts auch kein Augenschein vorgenommen werden. Die von den Rekurrenten zur Ausscheidung der Steuerverwaltung geübte Kritik mag deshalb von der Sache her zwar teilweise gerechtfertigt sein. Soweit sie es aber gleichzeitig unterlassen haben, eine überprüfbare Zuordnung der Kosten zu den einzelnen vorgenommenen Arbeiten und Umbauten vorzunehmen oder entsprechend aufbereitete aussagekräftigere Unterlagen einzureichen, handeln sie treuwidrig und ist ihre Kritik nicht zu hören. Mit Blick auf die umfassenden Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren und die Tatsache, dass sie betreffend steuermindernde Tatsachen beweisbelastet sind, geht es nicht an, betreffend die von der Steuerverwaltung vorgenommene Ausscheidung nur jene Details aufzuführen, die zu ihren Gunsten sprechen, den übrigen Sachverhalt aber nicht genügend aufzuklären.

6. Ergänzend zu den bereits von den Rekurrenten ausgeschiedenen Mehrwerten sind aufgrund der Akten weitere Kosten als nicht abzugsfähige Mehrwerte, Anlage- und Umbaukosten auszuscheiden.

6.1 Im Erdgeschoss wurden u.a. die Grundmauern (Fundamente) und die offene Halle saniert. Die Kosten für die Instandstellung der Fundamente sind unstreitig als abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten anzuerkennen.

6.1.1 Betreffend die Sanierung der offenen Halle (pag. 274 zuvor Legnaia resp. neu pag. 273 Portico) und des davor liegenden schmalen Zugangswegs lässt sich aufgrund der eingereichten beiden Aufnahmen vorher/nachher feststellen, dass der Boden der Halle gegen Aussen hin und im Bereich des Zugangswegs um ca. 30 cm bis 40 cm abgesenkt worden ist. Zuvor lag der Zugangsweg höher als der Hallenboden, weshalb bei Regen vom Weg her Wasser in die offene Halle fliessen konnte. Mit der Absenkung des Terrains wurde ein vorbestehender Mangel behoben. Die dafür angefallenen Kosten stellen Anlagekosten dar und sind nicht als Unterhalt abziehbar (Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 17 zu Art. 32 DBG, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 56 zu Art. 32 DBG). Die Absenkung des Bodens machte zudem beim ostseitigen Zugang von der Halle her eine neue Stufe notwendig (vgl. pag. 274 und 273 sowie Bilder 216 und 215) die Kosten sind als Umbaukosten auszuscheiden.

6.1.2 Im Zuge der Sanierung der Fundamente wurde gemäss den Akten (pag. 189, Ziff. 125) unter dem Boden der Halle ein belüfteter Kriechraum geschaffen. Dies wohl zur Entwässerung resp. Trockenlegung der Halle und zwecks Durchführung der neuen Leitungen. Zudem wurde der gesamte Hallenboden, soweit ersichtlich auch jener des Zugangswegs, mit Steinplatten ausgelegt. Gemäss dem Foto, das den Zustand der Halle vor der Sanierung zeigt, bestand der

Boden zuvor aus einer Schicht grobem Zement. Die neue "Unterkellerung" und der neue wesentlich wertigere Bodenbelag weisen, soweit sie nicht ganz auszuscheiden sind, zumindest einen wesentlichen Anteil an Anlagekosten und Mehrwert auf, der nicht zum Abzug zuzulassen ist.

6.1.3 Auf demselben Bild ist zu sehen, dass im südseitigen Anbau ein Fenster zugemauert wurde. Diese Umbaukosten sind nicht abziehbar und auszuscheiden.

6.1.4 Die Zusammenlegung der beiden Hausteile führte in verschiedenen Bereichen zu Umbauten und Nutzungsänderungen. Das vormalige Bad, in dem 2004 seitens der Rekurrenten erworbenen Hausteil, wurde im Rahmen der Zusammenlegung der beiden Hausteile umgebaut. Verblieben ist ein kleines (Gäste-)WC. Neu dient der Raum als Eingang von der Halle her und als Abstellraum resp. Garderobe. Die Fenster wurden aufgehoben und an deren Stelle ist eine neue Eingangstür getreten. Die gesamte Massnahme ist als Umbau mit Nutzungsänderung zu qualifizieren, deren Kosten nicht auf Sanierungsbedarf, sondern auf die angestrebte Nutzungsänderung der Räume zurückzuführen ist, weshalb sie auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn mit dem Abbruch und der Neuerrichtung der Aussenwand eine thermische Verbesserung erfolgt ist (vgl. MB 5 Ziff. 5 sowie BGE 2C_153/2014, vom 4.9.2014, E. 3.2 f.). Alle mit dem Umbau zusammenhängenden Kosten sind als nicht abzugsfähig auszuscheiden. Dasselbe gilt für alle Kosten, inklusive jener für die neuen Zu- und Ableitungen, die im Zusammenhang mit der Verschiebung und Neueinrichtung des Bades und dessen Vergrösserung im angrenzenden Abstellraum (Deposito, pag. 273, 274) zusammenhängen. Abziehbar bleiben die Installationen, soweit sie vorbestehen (ein WC wurde zusätzlich eingebaut) resp. blossen Ersatz darstellen und keinen Mehrwert aufweisen, wie er z.B. bei Installation von Closomaten statt gewöhnlichen WC vorliegt. Ergänzend ist festzuhalten, dass der Abbruch und Wiederaufbau von Mauern am selben Ort nur dann als Unterhalt zu qualifizieren ist, wenn der Abbruch eine Folge des Unterhaltsbedarfs war, nicht aber dann, wenn der Abbruch die Folge eines Umbaus oder einer Nutzungsänderung war.

6.1.5 Die Kosten für das Schliessen des Zugangs zum "kleinen Keller" (von den Rekurrenten mit 9b bezeichnet) stellen Umbaukosten dar und sind auszuscheiden.

6.1.6 Gemäss Aussage der Rekurrenten im Schreiben vom 8. April 2019 (pag. 284) wurde im EG zudem vorher nicht bewohnter Kaltraum neu in den Wohnraum integriert. Dies stellt eine Nutzungserweiterung dar. Auch die gesamten dafür angefallenen Kosten sind als nicht abzugsfähig auszuscheiden. Dasselbe gilt für den gemäss Grundrissplan wesentlich vergrösserten Eingang von der Halle her (vgl. Grundrissplan Ripostiglio, pag. 273). Auch die Kosten für die

neue, grössere Aussentür sind als Folge der Nutzungserweiterung resp. des Umbaus auszuscheiden.

6.1.7 Die mit der Neuinstallation der Gas-Zentralheizung zusammenhängenden Kosten werden in Ziff. 6.4 hiernach besprochen.

6.1.8 Die Kosten für die Einrichtung des neuen Wäscheraums im Technikraum (centrale termica, Lavanderia, pag. 273) inkl. der notwendigen neuen Installationen (Zu- und Ableitung Wasser, Geräte und Einrichtung Waschbecken, Trockner etc.) sind, soweit diese nicht vorhanden haben, infolge der Treppenhausumgestaltung ebenfalls umbaubedingt resp. als Mehrwert auszuscheiden.

6.1.9 Der ostseitige Eingangsbereich wurde umgestaltet. Die Rekurrenten bringen vor, dass dies notwendig gewesen sei, weil infolge der zwingend vorgeschriebenen Isolation des Anbaus der Platz nicht mehr für die Nutzung als Sanitärraum oder Küche ausgereicht habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass das erste Sanierungs- und Umbauprojekt des Architekten L. _____ genau in diesem Anbau auf beiden Stockwerken (EG/OG) die Einrichtung eines Bades vorsah, was zeigt, dass dies auch nach der zwingenden Isolation grundsätzlich noch möglich war. Viel eher ist also davon auszugehen, dass der Treppenaufgang neu deshalb im Anbau errichtet wurde, weil dieser infolge der kleinen Abmessungen keine Einrichtung eines zeitgemässen, der Grösse und dem Ausbaustandard des übrigen Hauses entsprechenden grossen Bades erlaubt hätte. Zudem hätte der Anbau, da dieser neueren Datums und damit kein Objekt der Denkmalpflege und auf der Rückseite des Hauses gelegen ist, wohl auch ohne weiteres aussen isoliert werden können. Deshalb sind nicht nur die bereits von den Rekurrenten ausgeschiedenen Kosten, sondern die gesamten Kosten des Umbaus des Eingangsbereiches in allen Stockwerken inklusive der neuen Treppen als Nutzungsänderungs- und Umbaukosten resp. als nicht abzugsfähig auszuscheiden. Da die Treppen gemäss den Grundrissplänen (pag. 269 bis 274) bis ins Dachgeschoss (DG, 2. Stock) angepasst werden mussten, sind auch die Kosten für die neue Treppe vom OG ins DG inkl. aller damit zusammenhängenden Folgekosten auszuscheiden. Im Übrigen können Kosten für Umbauten und Nutzungsänderungen nicht zu abzugsfähigem Unterhalt umqualifiziert werden, weil der Innenraum infolge einer Innenisolation geringfügig kleiner geworden ist. Wäre dies anders zu beurteilen, könnte nach einer Innenisolation eine ganze Kaskade von Umbauten als Folgekosten der Isolation zum Abzug gebracht werden. Mit einer Innenisolation in einer Ecke des Hauses könnten so die Kosten eines totalen Umbaus zu Unterhalt umqualifiziert werden. Dies entspricht aber zweifellos nicht dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen zur Privilegierung von Investitionen zur rationellen Energienutzung. Dies allein schon deshalb nicht, weil solche Investitionen an sich ausnahmslos Mehrwerte darstellen, die einzig aus rechtspolitischen Gründen ausnahmsweise als abzugsfähig erklärt wur-

den. Eine solche Ausnahme, die dem in diesem Zusammenhang grundlegenden Prinzip der Unterscheidung von abzugsfähigem Unterhalt und nicht abzugsfähigem Mehrwert zuwiderläuft, ist aus gesetzessystematischen Gründen nicht ausdehnend auszulegen.

6.2 Im Obergeschoss (OG/1. Stock) wurden ein neues Bad und eine neue grössere Küche eingerichtet, Räume mittels Durchbrüchen und Entfernung von Zwischenmauern zusammengelegt sowie ein sich über alle Räume des Hausteils 2011 erstreckender neuer Balkon angebaut. Es haben somit wesentliche Umbauten, Nutzungserweiterungen und Nutzungsänderungen stattgefunden.

6.2.1 Bei der neuen, gegenüber den beiden vorbestehenden Küchen (zusammen ca. 11 bis 12 m²) wesentlich vergrösserten Küche (neu über 18 m²), haben die Rekurrenten die direkten Kosten für die Anpassung der Mauern ausgeschieden. Weiter ist aber mit Ausnahme der Kosten für den Ersatz der vorbestehenden Installationen weiterer Aufwand auszuscheiden. Die Kosten für die Erweiterung, den Umbau inkl. Neuverlegen und Verlängern der Zu- und Ableitungen sowie für alle im Vergleich zur vorbestehenden Kücheneinrichtung besseren und umfangreicheren Ausstattungen sind zusätzlich als Umbaukosten resp. als Mehrwert auszuscheiden, denn zumindest im Hausteil 2011 waren diese nur rudimentär vorhanden. Die von den Rekurrenten ins Feld geführte sog. dritte vorbestehende Küche befindet sich im nordostseitigen Eckzimmer (vgl. Grundrissplan, pag. 272). Die Kücheneinrichtung bestand dabei aber aus einem einzelnen freistehend hinter der Zimmertür aufgestellten Kochherd mit integriertem Backofen, wohl in Ergänzung zum in der Küche des Anbaus befindlichen Herd. Der übrige Raum war als gewöhnliches Wohnzimmer eingerichtet (vgl. Foto, pag. 223). Es existierten somit zuvor entgegen den Vorbringen der Rekurrenten und der Beschriftung auf dem Grundrissplan nur zwei Küchen.

6.2.2 Auch die Kosten für die Vergrösserung der Durchgänge zwischen den einzelnen Zimmern sind alle, soweit nicht bereits berücksichtigt, zusätzlich auszuscheiden. Ebenfalls die übrigen auf den Grundrissplänen erkennbaren Veränderungen an den Mauern, die in der Ausscheidung der Rekurrenten nicht erwähnt sind (Zimmer Soggiorno und Camera).

6.2.3 Der sich über alle Zimmer erstreckende Balkon stellt eine Wohnraum- resp. Nutzungserweiterung dar. Dabei sind nicht nur die direkten Kosten für den Balkon selbst, sondern alle mit dem Ausbau zusammenhängenden Kosten, so auch jene für die verbreiterten Mauerdurchbrüche inklusive der neuen, gegenüber den vorbestehenden Fenstern verbreiterten, Balkontüren unabhängig von der energetischen Verbesserung vollumfänglich und nicht nur teilweise auszuscheiden (vgl. BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.3, 2.4 und 3.3).

6.2.4 Weiter stellt auch die Freilegung von zuvor verputzten Natursteinmauern (vgl. Foto, pag. 213) keinen Unterhalt dar. Diese aufwändigen Arbeiten dienen einzig ästhetischen Zielen, sollen die Räume optisch aufwerten und sind steuerrechtlich somit überwiegend als Lebenshaltungskosten zu taxieren. Gleiches gilt für die Freilegung eines alten Mauerbogens und dessen Stabilisierung.

6.3 Im Dachgeschoss (DG, 2. Stock) gab es vor der Sanierung mehrere abgetrennte kalte Estrichräume. Die Kniewände waren nord- und nordostseitig sowie südseitig von je sieben schmalen Belüftungsöffnungen durchbrochen, die locker mit Ziegelsteinen ausgefüllt waren. Das DG wies keine Wohnnutzung auf und wies den Ausbaustandard eines gegen aussen partiell offenen, kalten Estrichs auf.

Die Rekurrenten haben den gesamten Dachstock abgerissen, neue Kniewände erstellt, die Mauerdurchbrüche in der Zahl reduziert, dafür aber z.T. erheblich vergrössert und allesamt mit (Isolier-)Fenstern ausgestattet (vgl. Grundrissplan, pag. 269). Zusammen mit den neuen Dachfenstern konnte so ein genügender Lichteinfall und eine Sicht nach aussen für eine Wohnnutzung erzielt werden. Das gesamte DG wurde somit erstmals gegen aussen abgeschlossen und vollständig isoliert. Inklusiv des zweiten ostseitig eingebauten Bades wurde auf fast der Hälfte der Fläche des DG neuer Wohnraum erstellt. Die andere Hälfte des DG ist auf den Grundrissplänen mit "kalter Estrich" beschriftet. Die Tatsache, dass das gesamte DG isoliert wurde sowie insbesondere, dass gleich nebeneinander auf dem gleichen Stockwerk zwei neue Bäder, eines davon im "kalten Estrich", eingebaut wurden, weist darauf hin, dass auch die Ostseite des vormaligen Estrichs als Wohnraum genutzt oder jedenfalls für eine (evtl. separate) Wohnnutzung vorbereitet wurde. Es würde sonst eher wenig Sinn machen, gleich nebeneinander zwei neue Bäder einzubauen, wenn das Haus ohnehin bereits auf jedem anderen Stockwerk über ein Bad sowie im EG zusätzlich über ein separates WC verfügt. Auch wenn der sog. "kalte Estrich" (noch) nicht an die Zentralheizung angeschlossen ist, so sind die neuen Räume angesichts der geografischen Lage der Liegenschaft sowie infolge der Isolation des Daches und dem Einbau der Fenster doch auch so während rund zwei Dritteln des Jahres ohne weiteres als Wohnraum nutzbar. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der Ausbau von Gebäudeteilen, der in erster Linie der Wohnraumerweiterung dient, als (Teil-)Neubau zu betrachten und die dafür angefallenen Kosten sind vollumfänglich als Herstellungskosten zu qualifizieren. Dies gilt nicht nur für die Kosten des eigentlichen Ausbaus, sondern auch für die Kosten des Dachersatzes und dessen Isolierung. Dies einerseits, weil die Dachsanierung zwingende Voraussetzung für die Wohnraumerweiterung ist und andererseits, weil Aufwendungen für Massnahmen, die der rationellen Energienutzung dienen, nur in bestehenden Gebäuden zum Abzug zuzulassen sind. Da der Ausbau des DG einen (Teil-)Neubau darstellt, sind auch

die Kosten für die Sanierung des Daches vollumfänglich als nicht abzugsfähige Anlagekosten zu qualifizieren (vgl. BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2.3 ff. [2.4, 3.2, 3.3]). Die mit dem Wiederaufbau des gesamten Dachgeschosses erfolgte neue Raumaufteilung brachte zudem massgebliche Verschiebungen und Änderungen der Wände, auf denen der Dachstuhl zuvor ruhte, mit sich. Eine Neukonstruktion des Dachstuhls war somit auch aufgrund der neuen Raumaufteilung unumgänglich. Die Rekurrenten machen im Übrigen in ihrem Schreiben vom 8. April 2019, Beilage A, S. 2, zweiter Absatz selbst geltend, dass die angestrebte Isolation des Daches die Errichtung eines neuen Dachstuhls vorausgesetzt habe. Der Ersatz des Daches ist damit allein schon deshalb eine Folge des Umbaus. Was die Isolation des als "kalter Estrich" bezeichneten Raums anbelangt, ist zudem weiter festzuhalten, dass die Rekurrenten in ihren Eingaben verschiedentlich geltend machen, dass das gesamte darunterliegende OG rundherum thermisch isoliert wurde. Eine zusätzliche Isolation der darüber liegenden sog. kalten Hälfte des Dachgeschosses, insb. des gesamten Daches, hätte sich vor diesem Hintergrund somit ohnehin erübrigt und würde, ohne eine entsprechende (neue) Nutzung auch dieses Teils des DG, keine massgebliche energetische Verbesserung darstellen. Die Isolation des als "kalt" bezeichneten Teils des DG entbehrt somit einer Funktion als energetische Verbesserung des vorbestehenden Hauses und ist schon deshalb nicht zum Abzug zuzulassen.

6.4 Das Haus wurde vor dem Erwerb seitens der Rekurrenten mit elektrischen Einzelöfen beheizt. Inwiefern der im Jahr 2011 erworbene grössere Hausteil überhaupt über eine flächendeckende Heizung verfügte, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Aufgrund der eingereichten Fotos vom Zustand vor der Sanierung ist zu vermuten, dass auch im OG abgesehen von den offenen Kaminen etliche Räume gar nicht beheizt waren. Der gleiche Schluss drängt sich gemäss dem eingereichten Bildmaterial und mit Blick auf die ohne Zweifel veralteten Elektroinstallationen auf. Diese waren zumindest im Hausteil 2011 kaum für eine flächendeckende elektrische Beheizung ausgelegt. Wird eine Etagenheizung mit Elektroeinzelöfen (vgl. Rekurs vom 16.7.2019, Ziff. 1) durch eine Zentralheizung ersetzt, sind gemäss MB 5 Ziff. 6.2.2 die Hälfte der Kosten als Mehrwert auszuscheiden. Auch wenn vorliegend der tatsächliche Mehrwert höher liegen dürfte, dies u.a. auch mit Blick auf die Erweiterung des Heizvolumens (vgl. MB 5 Ziff. 6.2.1), so ist die pauschalisierte Praxis der Steuerverwaltung mit Blick auf eine rechtsgleiche Ausübung anzuwenden und es sind $\frac{1}{2}$ der Kosten für die Einrichtung der neuen Heizung als nicht abziehbare Anlagekosten auszuscheiden. Der Entscheid, die Zentralheizung, was den Wärmeaustausch anbelangt, in der Form einer Bodenheizung auszugestalten, zog es überdies zwingend nach sich, dass sämtliche Böden ersetzt werden mussten. Deshalb sind nicht nur die Kosten für den Aufbau des neuen, für das Verlegen der Bodenheizungsrohre geeigneten Unterlagsbodens inklusive dem Verlegen des Rohrsystems, sondern die Kosten der gesamten neuen

Böden inklusive jenen des neu verlegten Natursteinplattenbodens (vgl. Foto, pag. 207, 209) zur Hälfte als Folgekosten resp. Mehrwert auszuscheiden.

7. Die zuvor aufgeführten Mehrwerte und nicht abzugsfähigen Kosten für Um- und Ausbauten wurden in der Ausscheidung der Rekurrenten nicht berücksichtigt und sind zusätzlich auszuscheiden. Allein der Ersatz des Daches führt damit gemäss Angaben der Rekurrenten zu einer zusätzlichen Ausscheidung von über CHF 100'000.-- (vgl. Rekurschrift S. 6, Zusammenfassend). Da die eingereichten Unterlagen nicht geeignet sind, die angefallenen Kosten einzelnen baulichen Massnahmen zuzuordnen, ist eine genaue Quantifizierung des Unterhalts resp. des geschaffenen Mehrwerts nicht möglich und die Ausscheidung hat nach Ermessen zu erfolgen.

8. Darüber hinaus gilt es, das Folgende zu berücksichtigen: Wenn, wie im vorliegenden Fall, bei alten Liegenschaften jede zeitgemässe Anhebung des baulichen Standards und jeder massgebliche periodische Unterhalt während Jahrzehnten unterlassen wurde (vgl. die eingereichten Bilder vom Zustand vor der Sanierung, pag. 207 bis 228, hat dies zur Folge, dass die ursprünglichen Einrichtungen derart veraltet, überholt und ungenügend sind, dass sie ihren Nutzungswert nahezu vollständig verloren haben (vgl. Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 13 zu Art. 32 DBG). Ein bloss zeitgemässer Ersatz solcher Einrichtungen ist deshalb an sich gar nicht mehr möglich. Auch der einfachste Ersatz einer solchen Einrichtung führt dann gegenüber der ursprünglichen Ausstattung resp., jener wie sie im Zeitpunkt vorlag, seit dem kein werterhaltender Unterhalt mehr geleistet worden ist (vgl. Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 15a zu Art. 32 DBG), unweigerlich zu einer massgeblichen Erhöhung des Nutzungswerts, die über die blosser Instandstellung hinausreicht. Dies gilt besonders dann, wenn wie im vorliegenden Fall eine umfassende Instandstellung in allen relevanten Bereichen der Baute, wie Heizung, elektrischen Installationen, sanitären Anlagen und Fenstern erfolgt ist, die gegenüber dem ursprünglichen Zustand zu einer Anhebung des baulichen Standards und des Gebrauchswerts (Nutzungspotentials) führt (vgl. hiervor Ziff. 5.4; Richner/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 52 und 53 zu Art. 32 DBG). Dies kann gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, analog zur Situation bei wirtschaftlichen Neubauten, dazu führen, dass die gesamten Kosten der Sanierung als wertvermehrend zu beurteilen sind, was einen völligen Ausschluss von abzugsfähigem Unterhalt nach sich zieht (BGer 2C_286/2014 vom 23.2.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 64, E. 3.4). Dieser auf einer Global- oder Teilglobalbetrachtung beruhende Mehrwert (vgl. Peter Locher, a.a.O., N. 18 und 19 zu Art. 32 DBG) ist nicht in jenem gemäss objektiv-technischer Betrachtung der Einzelmassnahmen enthalten, denn er ergibt sich nicht aus der baulichen Einzelmassnahme, sondern aus dem Zusammentreffen der Gesamtheit aller instand gestellten relevanten Bereiche (Richner/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 52 und 53 zu Art. 32 DBG). Der infolge einer Anhebung des baulichen

Standards sich ergebende Mehrwert kann mit einer Einzelbetrachtung nicht erfasst werden und tritt somit zum objektiv-technischen Mehrwert der Einzelteile hinzu. Somit ist dieser, auch wenn die Vergleichsgrundlage eine andere ist, in Kombination der objektiv-technischen Einzelbetrachtung und einer Teilglobalbetrachtung zusätzlich angemessen zu berücksichtigen.

9. Bei im Ausland gelegenen (nicht amtlich bewerteten) Liegenschaften ergibt sich die Notwendigkeit der Hinzurechnung überdies auch daraus, dass das Vermögen nach Art. 48 StG zum Verkehrswert zu bewerten ist.

9.1 Die Vornahme grösserer Instandstellungsarbeiten an einer Liegenschaft führt regelmässig zu einem höheren Verkehrswert und einer Verbesserung des Ertragswerts. Eine solche Verbesserung der Liegenschaft durch Renovationen führt bei innerkantonalen Liegenschaften, unabhängig davon, ob die Aufwendungen als Unterhalt oder als Mehrwert zu qualifizieren sind, bei der amtlichen Bewertung zu einer entsprechenden Verminderung des wirtschaftlichen Alters, was eine Erhöhung des Vermögenswerts und des Eigenmietwerts zur Folge hat. Bei im Kanton Bern gelegenen Liegenschaften führt somit auch abzugsfähiger Unterhalt der keine Anhebung des ursprünglichen Standards, sondern nur dessen Wiederherstellung zur Folge hat, zu einer gesetzeskonformen Anhebung des Vermögenswerts und des entsprechenden Eigenmietwerts. Dies entspricht der gesetzlichen Bestimmung von Art. 48 StG, nach der das Vermögen zum Verkehrswert zu besteuern ist.

Bei Liegenschaften im Ausland bestimmt sich der Vermögenswert aufgrund des Kaufpreises und allfälliger wertvermehrender Investitionen. Der Eigenmietwert bestimmt sich als Prozentsatz davon. Damit führen bereits Renovationen geringeren Umfangs, soweit es sich um abzugsfähigen Unterhalt und Instandstellung handelt, an sich gesetzeswidrig nicht zu einer Anpassung des Vermögenswerts. Dies gilt umso mehr bei einer Renovation, die wie vorliegend von ihrem Umfang her zu einer massgeblichen überdurchschnittlichen Anhebung des Gebäudestandards führt. Vor diesem Hintergrund erscheint es bei im Ausland gelegenen Liegenschaften und mit Blick auf die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen umso zwingender, bei umfassenden Instandstellungsarbeiten mit Anhebung des Gebäudestandards diesen Mehrwert zusätzlich zum gemäss objektiv-technischen Kriterien in Einzelbetrachtung ermittelten Mehrwert hinzuzurechnen. Dies auch dann, wenn die einzelne Massnahme für sich allein gemäss dem MB 5 als Unterhalt zu werten wäre (vgl. Richner/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 52 ff. zu Art. 32 DBG).

Da es sich dabei stets nur um eine Schätzung in Ausübung pflichtgemässen Ermessens handeln kann und die alte Praxis zur Totalsanierung mit einem völligen Ausschluss von abziehbarem Unterhalt abgeschafft wurde, ist dieser Mehrwertanteil massvoll festzusetzen.

10. Die Rekurrenten machen geltend, dass der gemäss Ausscheidung der Steuerverwaltung sich ergebende Vermögenswert von über einer Million zu hoch sei resp. über dem Verkehrswert liege und auf dem Markt nicht erzielbar sei.

Grundsätzlich ist dazu festzuhalten, dass der Vermögenswert der Liegenschaft im Lichte der Gesamtsanierung zu beurteilen ist. Die Rekurrenten haben die beiden Hausteile zu insgesamt rund CHF 720'610.-- erworben. Im Zuge der Gesamtsanierung und Instandstellung haben sie weitere rund CHF 952'893.-- (vgl. 2015/16 Beilage 4 zur Rekurschrift, 2017 Schreiben der Steuerverwaltung vom 6.3.2019, pag. 180) in die Liegenschaft investiert. Bei einer Gesamtinvestition von CHF 1'673'503.-- resp. von CHF 1'308'771.-- bis 2016 und in Anbetracht der besonderen, am Markt äusserst gefragten Lage der Liegenschaft direkt am Lago K._____, liegt ein Vermögenswert von einer Million per Ende Jahr 2016 wohl kaum über einem erzielbaren Kaufpreis.

11. Zusammenfassend ergibt sich, dass an dem Haus der Rekurrenten in J._____, unbestrittenermassen umfangreiche Unterhaltsarbeiten ausgeführt worden sind. Gleichzeitig erfolgten aber auch massgebliche Um- und Ausbauten sowie infolge der tiefgreifenden Sanierung in allen massgeblichen Bereichen eine Anhebung des baulichen Standards, die den Wohnkomfort des Hauses (Gebrauchswert) erheblich gesteigert und zu einer zusätzlichen Wertvermehrung geführt haben. Aufgrund des Fehlens von quantitativ aussagekräftigen Unterlagen, die eine Zuordnung der Kosten zu einzelnen Baumassnahmen zulassen würden (vgl. Ziff. 7 hiervor), sind ergänzend zu den seitens der Rekurrenten ausgeschiedenen Mehrwerten die in den Erwägungen aufgeführten zusätzlichen Mehrwerte und nicht abzugsfähigen Kosten für Umbauten, Nutzungsänderungen und Ausbauten sowie der infolge Anhebung des baulichen Standards erfolgte Mehrwert nach Ermessen zu berücksichtigen. Insgesamt erscheint eine Ausscheidung von 50 % der gesamten Sanierungskosten als angemessen. Die bis Ende 2016 erfolgten Aufwendungen von CHF 588'161.-- sind somit in hälftigem Umfang von gerundet CHF 294'081.-- als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Unter Hinzurechnung des Kaufpreises für die Gesamtliegenschaft von CHF 720'610.-- ergibt sich per Ende 2016 ein Wert von CHF 1'014'691.-- und der amtliche Wert der Gesamtliegenschaft ist mit 70 % dieses Betrags auf CHF 710'284.-- festzulegen. Der Rekurs und die Beschwerde sind teilweise gutzuheissen.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten 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]). Im Einspracheentscheid belief sich der von der Steuerverwaltung berücksichtigte Liegenschaftsunterhalt auf CHF 114'140.--. Die Rekurrenten haben eine Erhöhung

dieses Betrags auf CHF 519'468.-- beantragt. Dies entspricht einer Erhöhung des anrechenbaren Liegenschaftsunterhalts um CHF 405'328.--. Gemäss den Erwägungen wird der Unterhaltsanteil um CHF 179'941.-- auf CHF 294'081.-- erhöht. Damit obsiegen die Rekurrenten zu rund 45 %. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'900.-- (bestehend aus einer Gerichtsgebühr in der Höhe von CHF 2'900.-- und Gutachterkosten in der Höhe von CHF 0.--) werden den Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von rund CHF 1'300.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und Ihnen keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie 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]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2016 wird teilweise gutgeheissen und der abziehbare Liegenschaftsunterhalt betreffend das in J._____ gelegene Haus wird auf CHF 294'081.-- und dessen amtlicher Wert ab 2016 auf CHF 710'284.-- festgelegt.
2. Die Beschwerde pro 2016 wird teilweise gutgeheissen und der abziehbare Liegenschaftsunterhalt betreffend das in J._____ gelegene Haus wird auf CHF 294'081.-- festgelegt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'900.--, werden dem Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 1'300.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten 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

Rechtsschrift 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:

- A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde H. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller