

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 370 vom 20. Januar 2015

BE Verwaltungsgericht, 2015-01-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2013_370

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 370 du 20 janvier 2015

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 370 del 20 gennaio 2015

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern 2009 - Liegenschaftsunterhalt (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 - 100 12 30) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Eine Gutheissung der Beschwerde würde zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, weshalb die Streitigkeit an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (Art. 57 Abs. 6 und Art. 56 Abs. 1 GSOG).

E. 1.3

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 4

E. 2

Der Kanton erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG).

E. 2.1

Bei Grundstücken im Privatvermögen können gemäss Art. 36 StG die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Abs. 1), wobei anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien ein Pauschalabzug geltend gemacht werden kann (Abs. 2); das Nähere ist in einer Verordnung zu regeln (Abs. 4), weshalb die abzugsfähigen Unterhaltskosten in Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) genauer umschrieben werden: Abziehbar sind insbesondere Auslagen für die Behebung von Schäden (Reparaturen; Bst. a), für jährlich oder periodisch wiederkehrende Erneuerungsarbeiten aller Art (Neutapezieren, Neuanstrich, Fassadenrenovation usw.; Bst. b) sowie für den Ersatz bereits vorhandener Anlagen (sanitäre Einrichtungen, Kochherde, Heizeinrichtungen usw.), soweit diese keinen Mehrwert bewirken (Bst. c). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG). Bei Grundstücken im Privatvermögen sind dies Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen, die entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken, wobei über die Abgrenzung Richtlinien zu erlassen sind (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Gestützt auf diese Delegationsnorm hat die Steuerverwaltung das Merkblatt 5 betreffend die «Grundstückskosten» verfasst, das einen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten und nicht abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen enthält.

E. 2.2

Nach der Rechtsprechung stellen Aufwendungen dann abzugsfähige Unterhaltskosten dar, wenn sie dazu dienen, eine Liegenschaft in ihrem Wert bzw. im bisherigen Zustand zu erhalten oder sie in den Zustand zu versetzen, in dem sie sich bereits einmal befunden hat. Bei Sanierungen oder beim Ersatz bestehender Anlagen ist nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen. Ist der Ersatz qualitativ

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 5 besser, wird allerdings der wertvermehrende Anteil nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Weist eine Aufwendung sowohl einen wertvermehrenden als auch einen werterhaltenden Anteil auf, so ist Letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur in entsprechendem Umfang zulässig (vgl. VGE 2012/94/95 vom 21.5.2013, in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 2.1 und 3.4 mit Hinweisen; BGer 2C_57/2008 vom 11.12.2008, in StE 2009 B 25.6 Nr. 57 E. 2.5; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 32 N. 37 f., 48 ff. und 79 ff. mit Hinweisen zur Kasuistik). Aus dem Gesagten folgt weiter, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist; Gleiches gilt bezüglich Aufwendungen für Ersatzbauten, die ein bestehendes bzw. durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen (vgl. BVR 2000 S. 11 E. 2b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 37). Die Kosten für Neubauten können deshalb auch nicht Mischcharakter aufweisen, d.h. teilweise werterhaltender und teilweise wertvermehrender Natur sein; es handelt sich bei Aufwendungen für die Erstellung eines Gebäudes stets vollumfänglich um Herstellungskosten, die nach Art. 39 Bst. d StG steuerlich nicht absetzbar sind (vgl. BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18.12.2012, E. 2.2.2). Gleich wie Neu- und Ersatzbauten werden Aufwendungen für bauliche Massnahmen behandelt, die mit einem

Abbruch von wesentlichen Teilen eines bestehenden Gebäudes einhergehen und so letztlich in wirtschaftlicher Hinsicht einem Neubau entsprechen (BGer 2C_63/2010 vom 6.7.2010, in StR 65 S. 865 E. 2.1, 2A.52/1998 vom 30.3.1999 in NStP 53 S. 99 E. 2b und 3b); solche Totalsanierungen haben nicht werterhaltenden Charakter. Insoweit ist zu beachten, dass eine natürliche Vermutung für den wertvermehrenden Charakter der gesamten Aufwendungen spricht, wenn ein vernachlässigtes Gebäude umfassend erneuert wird (vgl. BGer 2C_348/2010 vom 19.10.2010, E. 2.3; BGer 2A.480/2004 vom 2.2.2005, in ASA 75 S. 488 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 51).

E. 2.3

Zwar wurde diese Rechtsprechung (vorwiegend) unter Geltung der sog. Dumont-Praxis für vernachlässigte Gebäude geprägt, die der Gesetzgeber inzwischen derogiert hat (dazu sogleich E. 3.2). Sie ist aber hier dennoch massgebend, da das Bundesgericht an der entsprechenden steuerlichen Behandlung von Totalsanierungen auch gestützt auf die (neue seit 1.1.2010 in Kraft stehende) geltende Fassung von Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), wonach die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften (nunmehr) abgezogen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 6 werden können, festgehalten hat. So hat es den kompletten Umbau einer rund vierhundertjährigen Alphütte, der praktisch einem Neubau gleichkam, ungeachtet der Revision von Art. 9 Abs. 3 StHG als steuerlich nicht abzugsfähigen Herstellungsaufwand behandelt (BGer 2C_666/2012 und 2C_667/2012 vom 18.12.2012, E. 2.1 f. und E. 3). Diese Rechtsprechung hat es in einem kürzlich ergangenen Urteil bestätigt und dabei ausdrücklich festgehalten, die Aufgabe der Dumont-Praxis habe für die steuerliche Behandlung von Totalsanierungen zu keiner Änderung geführt (BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 2 und 4.1 f. mit Hinweis auf Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 36 N. 19, wo die Praxis der Berner Steuerverwaltung dargestellt wird).

E. 3.1

Wie schon die Steuerverwaltung hat auch die Vorinstanz den Unterhaltscharakter der Auslagen der Beschwerdeführenden verneint und sämtliche Aufwendungen für die im Jahr 2009 vorgenommenen Arbeiten als Anlagekosten qualifiziert. Zwar sei die Dumont-Praxis im Kanton Bern bereits im Jahr 2009 aufgehoben worden, so dass in der streitbetroffenen Steuerperiode auch die Kosten für die Instandstellung von neu erworbenen, im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaften abgezogen werden könnten, soweit die Arbeiten werterhaltenden Charakter hätten (angefochtener Entscheid, E. 7.1). Diese neue Rechtslage ändere aber nichts daran, dass die Erstellung eines Neu- oder Ersatzbaus keinen Gebäudeunterhalt darstelle (angefochtener Entscheid, E. 7.2). Um zu prüfen, ob es sich im betroffenen Einzelfall um eine Totalsanierung handle, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme, sei allerdings weiterhin auf die Kriterien abzustellen, nach denen unter Geltung der Dumont-Praxis beurteilt worden sei, ob eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft vorliege (angefochtener Entscheid, E. 8.1). Bei den Beschwerdeführenden deuteten alle Umstände auf eine solche Vernachlässigung hin, sei doch bereits das Dreifache des Kaufpreises in die Liegenschaft investiert worden, wobei noch weitere Kosten zu erwarten seien. Es liege deshalb eine Totalsanierung bzw. Gebäudeauskernung

vor, die einem Neubau gleichkomme (angefochtener Entscheid, E. 8.2). – Hiergegen wenden die Beschwerdeführenden ein, nach Abschaffung der Dumont-Praxis seien auch bei vernachlässigten Liegenschaften sämtliche Investitionen als Unterhaltskosten abziehbar. Art. 9 Abs. 3 StHG könne nicht so ausgelegt werden, dass ab Erreichen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 7 eines gewissen Verhältnisses zwischen Erwerbspreis und späteren Auslagen nicht mehr abziehbarer Gebäudeunterhalt, sondern unbeachtliche Anlagekosten gegeben seien. Ob Auslagen abzugsfähig seien, beurteile sich im Übrigen einzig anhand «der im betreffenden Jahr bekannten Tatsachen». Die vor oder nach dem Steuerjahr 2009 entstandenen Baukosten dürften dementsprechend nicht berücksichtigt werden. Ihre Liegenschaft werde durch die Sanierung weder in ihrem Charakter als Wohnliegenschaft noch in ihrer äusseren Struktur verändert, weshalb kein Neubau vorliegen könne. Es seien bloss Einrichtungselemente ersetzt und der Wohnbereich umgestaltet worden, wobei die verwendeten Ersatzmaterialien zudem einen wesentlichen Beitrag zur rationellen Energieverwendung leisten würden.

E. 3.2

Angesichts der Beschwerdebegründung und der Erwägungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ist kurz auf Hintergründe und Tragweite der Dumont-Praxis des Bundesgerichts und die Folgen von deren Abschaffung durch den Bundesgesetzgeber einzugehen.

E. 3.2.1

Die Dumont-Praxis beruhte auf der Überlegung, dass sich der vernachlässigte Zustand einer Liegenschaft auf deren inneren Wert auswirkt. Dieser Wert wird nach einem Eigentumswechsel nur dann nicht erhöht, wenn lediglich Arbeiten zur Wiederherstellung oder Aufrechterhaltung des Zustands im Erwerbszeitpunkt vorgenommen werden. Alle darüber hinausgehenden Instandstellungsarbeiten bewirken, auch wenn sie rein technisch betrachtet dem Unterhalt und nicht der Wertvermehrung dienen, eine Wertsteigerung. Aufgrund dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Dumont-Praxis konnten Aufwendungen für Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen wurden, grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden. Damit sollte auch die Rechtsgleichheit hergestellt werden zwischen Steuerpflichtigen, die eine Liegenschaft nach Renovation durch die frühere Eigentümerschaft erwerben, und solchen, die eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft – zu entsprechend niedrigerem Preis – kaufen, um sie anschliessend selber zu renovieren (BGE 123 II 218 E. 1a, 99 Ib 362 E. 3b). Im Kanton Bern galt zuletzt eine insoweit modifizierte Praxis, als Investitionen in eine vernachlässigte Liegenschaft während der ersten fünf Jahre nach dem Eigentumswechsel immerhin zur Hälfte als abziehbarer Unterhalt behandelt wurden. Damit sollte den Anteilen an normalem Unterhalt, dem Ersatz von Einrichtungen mit kurzer Lebensdauer oder auch Energiesparmassnahmen Rechnung getragen werden. Die pauschale hälftige Anerkennung von Unterhaltskosten diene einer einfachen und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 8 pragmatischen Gesamtbeurteilung ohne aufwendige Unterscheidungen (vgl. etwa VGE 2009/423 vom 27.12.2010, E. 4.2, 21150 vom 30.4.2002, E. 3d). Die Dumont-Praxis, welche von der Rechtsprechung entwickelt wurde, ist mittlerweile vom Bundesgesetzgeber durch eine Neufassung von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990

über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 9 Abs. 3 StHG derogiert worden. Diese Bestimmungen lassen in ihren seit 1. Januar 2010 geltenden Fassungen nunmehr bei Liegenschaften im Privatvermögen ausdrücklich auch die «Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften» zum Abzug zu. Gemäss Art. 72j Abs. 1 StHG verfügten die Kantone über eine Frist von zwei Jahren zur Anpassung ihrer Gesetzgebung, wobei der Kanton Bern seine (modifizierte) Dumont-Praxis bereits mit Wirkung auf den 1. Januar 2009 aufgegeben hat (durch rückwirkende Aufhebung von Art. 1 Abs. 3 VUBV [BAG 00-95]; vgl. hierzu VGE 2009/423 vom 27.12.2010, E. 4.2, 2009/170 vom 22.6.2010, E. 4.3.2). Der Regierungsrat hat die bundesrechtlichen Vorgaben bewusst früher umgesetzt, da er sich von der raschen Änderung des kantonalen Rechts «positive Impulse für die bernische Bauwirtschaft» erhoffte (vgl. Medienmitteilung der Finanzdirektion vom 29.1.2009, abrufbar unter <www.fin.be.ch>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Aktuell»).

E. 3.2.2

Die Revision von Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG geht auf eine parlamentarische Initiative von Nationalrat Philipp Müller zurück, der eine Einschränkung der Dumont-Praxis anregte. Diese sollte nur noch dann greifen, wenn in den ersten zwei Jahren nach dem Erwerb einer Liegenschaft Unterhaltsarbeiten im Wert von mehr als 20 % des Kaufpreises vorgenommen werden. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) befürchtete im Zusammenhang mit diesem Vorschlag indes eine ungerechtfertigte Benachteiligung der «Erwerber von Althäusern», deren Renovationskosten (weit) jenseits der Grenze von 20 % des Kaufpreises lägen (vgl. Bericht vom 3.9.2007, in BBl 2007 S. 7995 und 8000). Auf ihren Antrag hin kam es in der Folge zur gänzlichen Aufgabe der Dumont-Praxis. Dem Bericht der Kommission kann entnommen werden, dass Ziel dieser Gesetzesrevision die Abkehr von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Bundesgerichts (vgl. vorne E. 3.2.1) bildete. Beim Erwerb einer vernachlässigten Liegenschaft soll der Abzug für Liegenschaftsunterhalt zulässig sein, soweit die getätigten Aufwendungen nach objektiv-technischer Betrachtungsweise werterhaltenden Charakter haben bzw. immer dann, wenn (bloss) ein früherer Zustand der Liegenschaft wiederhergestellt wird (BBl 2007 S. 8003).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 9

E. 3.2.3

Nach dem Gesagten ist seit Inkrafttreten des neuen Rechts für die steuerliche Behandlung von Instandstellungen neu erworbener Liegenschaften nicht mehr massgebend, ob die Aufwendungen wirtschaftlich betrachtet zu einer Wertsteigerung führen; entsprechende Auslagen sind in der Regel steuerlich als Unterhalt absetzbar, ausser die vorgenommenen Arbeiten weisen objektiv-technisch keinen Unterhaltscharakter auf. Abzüge für Liegenschaftsunterhalt sind damit selbst bei vernachlässigten Liegenschaften nur noch in Ausnahmefällen gänzlich ausgeschlossen, nämlich dann, wenn ein Neu- oder Wiederaufbau eines Gebäudes bzw. eine eigentliche Totalsanierung vorliegt, so dass die Auslagen Herstellungskosten darstellen, die – ungeachtet der Aufhebung der Dumont-Praxis – von Gesetzes wegen nicht vom Roheinkommen abgezogen werden können (vgl. vorne E. 2.2 f.). Ob eine Totalsanierung einer Liegenschaft gegeben und die Geltendmachung des Unterhaltsabzugs ausgeschlossen ist, ist stets aufgrund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls zu entscheiden, wobei es vorab auf den Gesamtumfang und die Intensität der

vorgenommenen Arbeiten ankommt. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kann die Frage, ob eine Totalsanierung vorliegt, nicht unbesehen gestützt auf jene Kriterien beantwortet werden, anhand derer nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bisher über die Anwendung der Dumont-Praxis zu befinden war (vgl. zu diesen Kriterien statt vieler BGer 2C_851/2012 und 2C_852/2012 vom 19.12.2012 E. 2.1.2 mit Hinweisen). Ein entsprechendes Vorgehen würde im Ergebnis zu einer Fortführung der Dumont-Praxis unter anderen Vorzeichen führen, was dem klaren Willen des Gesetzgebers widerspräche. Auch wenn heute tatsächlich aufgrund ähnlicher Aspekte wie nach altem Recht zu beurteilen ist, ob Aufwendungen für Instandstellungsarbeiten steuerlich absetzbar sind, haben die Anforderungen für die Annahme einer Totalsanierung unter geltendem Recht insgesamt doch wesentlich höher zu sein als sie es aufgrund der Dumont-Praxis in der Vergangenheit für die Annahme einer vernachlässigten Liegenschaft waren. Würde es sich anders verhalten, hätte die Rechtsänderung letztlich keine nennenswerten Auswirkungen. Im Übrigen hat die Rechtsprechung schon bisher zwischen Instandstellungsarbeiten an einer vernachlässigten Liegenschaft und eigentlichen Totalsanierungen unterschieden (vgl. vorne E. 2.3).

E. 3.3

Hier liegen Kantons- und Gemeindesteuern des Jahres 2009 im Streit, weshalb die Verfahrensbeteiligten zu Recht davon ausgehen, die (modifizierte) Dumont-Praxis finde keine Anwendung mehr. Zu klären ist demnach, ob die Renovation der Liegenschaft des Beschwerdeführers das Ausmass einer eigentlichen Totalsanierung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 10 aufweist, so dass nicht abziehbare Herstellungskosten i.S.v. Art. 39 Bst. d StG angefallen sind, oder ob die Arbeiten bei objektiv-technischer Betrachtung noch als nachgeholter Unterhalt zu gelten haben und die verursachten Kosten deshalb aufgrund von Art. 36 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 VUBV abzugsfähig sind.

E. 3.3.1

Die Steuerverwaltung hat in Ziff. 2.2 des Merkblatts 5 umschrieben, wann eine Totalsanierung vorliegt, für die keine Kosten als Gebäudeunterhalt zum Abzug gebracht werden können (sog. «wirtschaftlicher Neubau»): Bei Aufwendungen für einen Umbau handelt es sich dann um Herstellungs- bzw. Anlagekosten, wenn eine Liegenschaft derart umfassend erneuert wird, dass die Sanierung bei einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung aller Massnahmen einem Neubau gleichkommt. Als Beispiele werden Renovationen erwähnt, bei denen mehrere Fassaden eingerissen und neu erstellt werden, sowie solche, bei denen eine Baute ausgehöhlt und anschliessend die gesamte Innenraumeinteilung neu gestaltet wird. Gemäss diesen Ausführungen der Steuerverwaltung sind auch Aufwendungen für Abbruch und Neubau, die beim Ersatz eigenständiger Bauten auf einem Grundstück (separate Garagen oder andere Nebengebäude) anfallen, nicht abziehbar; demgegenüber stellt der gleichwertige Ersatz von sanierungsbedürftigen Anbauten (mit einer körperlichen Verbindung zum Hauptgebäude) abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt dar. Diese Umschreibung des «wirtschaftlichen Neubaus» im Merkblatt 5 stellt eine sog. Verwaltungsverordnung dar, die zwar keine Rechte und Pflichten zu begründen vermag, aber vom Verwaltungsgericht bei seiner Entscheidungsfindung mitberücksichtigt wird, soweit sie die gesetzlichen Bestimmungen auf einzelfallgerechte, überzeugende und praktikable Art und Weise konkretisiert (vgl. BVR 2012 S. 121 E. 4.1.2, 2008 S. 320 E. 4.3.1; zum

Merkblatt 5 vgl. auch VGE 22638 vom 14.2.2007, E. 2.5). Das Merkblatt 5 enthält zwar erstmals in seiner ab 2013 gültigen Fassung Ausführungen zum «wirtschaftlichen Neubau». Es begründet aber insoweit keine Praxisänderung, sondern umschreibt bloss die Rechtslage bei einer Totalsanierung, wie sie schon bis anhin Geltung hatte (vgl. vorne E. 2.2). Mithin können die Ausführungen der Steuerverwaltung in Ziff. 2.2 des Merkblatts 5 für die Beurteilung ergänzend herangezogen werden, obschon ein Sachverhalt aus dem Jahr 2009 zu beurteilen ist.

E. 3.3.2

Das auf dem Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 ____ stehende Wohnhaus war im Zeitpunkt des Eigentumswechsels in schlechtem Zustand und kaum mehr bewohnbar; spätestens ab dem Jahr 2001 hatte denn auch niemand mehr darin gewohnt (vgl. hinten E. 3.3.4). Nach dem Erwerb liessen die Beschwerdeführenden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 11 umfangreiche Renovations- und Umbauarbeiten ausführen, deren vorläufige Gesamtkosten sich bis Ende 2011 unbestrittenermassen auf über Fr. 300'000.-- beliefen (angefochtener Entscheid, S. 14). Allein für das Jahr 2009 deklarierten sie Aufwendungen von Fr. 99'449.--. Im Einspracheverfahren schieden sie einen Teil davon als wertvermehrend aus und machten noch einen Unterhaltsabzug in der Höhe von Fr. 87'628.-- geltend. Zwar weisen die Beschwerdeführenden zu Recht darauf hin, dass das Wohnhaus in seinen bestehenden äusseren Formen erhalten und nicht (gänzlich) neu aufgebaut worden ist. Daraus ergibt sich jedoch bloss, dass hier nicht das Erstellen einer Ersatzbaute in Frage steht (vgl. vorne E. 2.2; vgl. auch BVR 2000 S. 11 E. 2b). Steuerverwaltung und Vorinstanz sind denn auch von einem «wirtschaftlichen Neubau», also der Totalsanierung eines stark vernachlässigten Gebäudes ausgegangen.

E. 3.3.3

Für die Richtigkeit dieser Betrachtungsweise sprechen insbesondere der Gesamtumfang und die Intensität der vorgenommenen Renovation: Wegen der umfassenden Instandstellungsarbeiten hat die Steuerverwaltung mit Wirkung ab Steuerjahr 2012 den amtlichen Wert der Liegenschaft neu festgesetzt. Im Objektprotokoll vom 14. Dezember 2010 wird als Anlass für die ausserordentliche Neubewertung ein «Teilabbruch/Wiederaufbau» genannt und in den Zusatzprotokollen Z1 (Allgemeine Angaben) und Z9 (Beschreibung der baulichen Entwicklung), die aufgrund mehrerer Augenscheine über die Jahre 2009 bis 2012 verfasst worden sind, werden die ab 2008 durchgeführten Arbeiten stichwortartig umrissen. Aus diesen Dokumenten geht hervor, dass sämtliche Trennwände im Erdgeschoss und in einem Teil des Untergeschosses ausgebrochen und anschliessend der Innenausbau – einschliesslich Betonboden und sämtlicher Installationen (Toilette, Bad, Küche, Heizung usw.) – komplett neu erstellt wurde (wobei die Arbeiten am 31.12.2011 noch nicht beendet waren). Weiter wurde etwa auch die Decke über dem Untergeschoss neu betoniert, das Dach (inkl. Kamin) vollständig saniert sowie ein angebauter «Brunnenschopf» abgebrochen (vgl. Beschwerde Rz. 25); ferner wurden die Wände isoliert sowie Fenster und Türen ersetzt. Weitgehend im Originalzustand belassen worden sind (bloss) die Grundkonstruktion des Dachs sowie die Aussenwände (zum Ganzen Objektprotokoll sowie Zusatzprotokoll Z1 und Z9 sowie Formular 19a und Fotodokumentation, Beilagen 2-5 zur Rekursvernehmlassung der Steuerverwaltung [Blaue Sichtmappe, in act. 4A]). Diese Aufzeichnungen der

Steuerverwaltung stimmen inhaltlich mit den Fotos und Plänen überein, welche die Beschwerdeführenden im Veranlagungs- und Einspracheverfahren eingereicht haben (vgl. insb. Vorakten des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 12 Einspracheverfahrens [in act. 4A], pag. 28 ff. und 71 ff.). Damit ist offensichtlich, dass die von den Beschwerdeführenden veranlassten Renovationsarbeiten weit über das hinausgehen, was noch als ein Nachholen des periodischen Unterhalts bzw. als Instandstellung einer im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaft betrachtet werden kann; die Arbeiten haben vielmehr das Ausmass einer eigentlichen Totalsanierung angenommen. Zum gleichen Ergebnis führt ein Vergleich mit den beispielhaften Ausführungen der Steuerverwaltung in Ziff. 2.2 des Merkblatts 5 (vgl. vorne E. 3.3.1).

E. 3.3.4

Für das Vorliegen eines solchen «wirtschaftlichen Neubaus» spricht auch die Gesamthöhe des finanziellen Aufwands der Beschwerdeführenden. Die Vorinstanz hat zu Recht darauf hingewiesen, dass für die Sanierungsarbeiten bereits mehr als Fr. 300'000.-- ausgegeben wurden, so dass die gesamten bisherigen Aufwendungen fast das Dreifache des ursprünglichen Kaufpreises für das Wohnhaus und beide Grundstücke ausmachen. Damit liegt ein Verhältnis zwischen Sanierungskosten und Erwerbspreis des Hauses vor, das klar für eine Totalsanierung spricht; die Auslagen der Beschwerdeführenden liegen denn auch weit jenseits der Grenze, ab der nach der Dumont-Praxis auf eine vernachlässigte Liegenschaft geschlossen wurde (vgl. statt vieler die Hinweise auf die Kasuistik bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 65). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden ist es für die Beurteilung, ob eine Totalsanierung im Sinn der einschlägigen Rechtsprechung vorliegt, nicht nur zulässig, sondern geradezu unabdingbar, Instandstellungsarbeiten, die gestaffelt über mehrere Jahre durchgeführt werden, einer Gesamtbetrachtung zu unterziehen. Nur so lässt sich zuverlässig einschätzen, ob die Erneuerung der Liegenschaft ein solches Ausmass angenommen hat, das sie letztlich einem Neubau nahekommt (so schon BGer vom 27.10.1961, in ASA 30 S. 375 ff., noch vor Begründung der Dumont-Praxis). Im Übrigen finden sich – anders als die Beschwerdeführenden behaupten – keine Hinweise dafür, dass der Kaufpreis für die beiden Grundstücke darum besonders tief gewesen wäre, weil es sich für die frühere Eigentümerin um «einen eigentlichen Notverkauf» gehandelt hatte; im Gegenteil, wird doch im als Beweismittel genannten Schreiben der Treuhänderin der Verkäuferin (Beschwerde, Rz. 26) vorab der schlechte Zustand der Liegenschaft betont, die in «so hohem Ausmass renovationsbedürftig» sei, dass sie «seit längerem» weder vermietet noch verkauft werden könne (Schreiben vom 20.5.2003 [Beilage 6 zur Rekursvernehmlassung der Steuerverwaltung; Blaue Sichtmappe, in act. 4A]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 13

E. 3.4

Nach dem Gesagten kann jedenfalls dann, wenn das bestehende Gebäude – wie hier – seinen Wert weitgehend verloren hat, so dass es im Rahmen seiner Instandstellung komplett ausgehöhlt wird, wofür rund das Dreifache des Kaufpreises aufgewendet wird, nicht mehr von Liegenschaftsunterhalt die Rede sein; bei solchen Gegebenheiten liegt vielmehr eine Totalsanierung im Sinn der höchstrichterlichen Rechtsprechung vor. Deshalb handelt es

sich bei den Aufwendungen der Beschwerdeführenden für die Renovation des Wohnhauses auf dem Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1___ insgesamt um nicht abzugsfähige Herstellungskosten im Sinn von Art. 39 Bst. d StG. An dieser Beurteilung vermag weder der Umstand etwas zu ändern, dass die Gebäudehülle und einzelne Tragelemente bestehen blieben (vgl. auch BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014, E. 3.1), noch dass die baulichen Massnahmen jeweils für sich allein (objektiv-technisch) betrachtet zumindest teilweise als Unterhalt qualifiziert werden könnten. Da gesamthaft Herstellungs- und nicht Unterhaltskosten vorliegen, kann eine Rückweisung an die Vorinstanz zwecks Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen unterbleiben. Ebenso wenig braucht erörtert zu werden, ob die streitbetroffenen baulichen Massnahmen zur rationellen Energieverwendung beitragen; auch ein Abzug für Energiesparmassnahmen ist nur im Zusammenhang mit Arbeiten an Gebäuden möglich, die im Sinn der Rechtsprechung vorbestehend sind (BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18.12.2012, E. 2.2.2, 2C_63/2010 vom 6.7.2010 in StR 65 S. 865 E. 2.1; vgl. auch Felix Richner, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2012 und 2013 im Bereich der natürlichen Personen, in ASA 83 S. 40). Mithin erweist sich der Hauptantrag der Beschwerdeführenden auf Rückweisung der Sache an die StRK zu neuem Entscheid als unbegründet und ist abzuweisen. Gleiches gilt für den Eventualantrag, das steuerbare Einkommen unter Berücksichtigung von Auslagen für den Liegenschaftsunterhalt auf Fr. 35'809.-- zu reduzieren.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und 104 Abs. 3 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nr. 100.2013.370U, Seite 14 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.