

100.2015.30/31U
HAT/BCL/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 16. August 2016

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Gschwind

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern

Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2005 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
16. Dezember 2014; 100 11 979, 200 11 616)



Sachverhalt:

A.

Am 10. November 2009 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ und B._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 308'500.-- und für die direkte Bundessteuer 2005 mit einem solchen von Fr. 327'000.--. Dabei hat sie vom als Unterhaltskosten für eine Liegenschaft deklarierten Betrag von Fr. 552'758.-- bloss Aufwendungen in der Höhe von Fr. 72'646.-- zum Abzug zugelassen. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 21. November 2011 ab.

B.

Am 20. Dezember 2011 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel abwies (Entscheide vom 16.12.2014).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 16. Januar 2015 haben A._____ und B._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben, mit den folgenden Rechtsbegehren:

«Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 16. Dezember 2014 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei sowohl bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer mit CHF 0 festzusetzen.

Eventuell: Sollte die Anwendung der Dumont-Praxis als rechtmässig betrachtet werden, beantragen wir, dass das steuerbare Einkommen auf CHF 104'767 (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 123'267 (direkte Bundessteuer) festzusetzen sei.

Soweit über die deklarierten Werte hinaus wertvermehrnde Anteile zu berücksichtigen sind, beantragen wir, dass die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen sei.»

Mit Verfügung vom 19. Januar 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 12. Februar 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 5. März 2015 je die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des

kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33 DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs.1 StG; Art. 25 DBG). – Da vorliegend die Veranlagungen des Steuerjahrs 2005 im Streit liegen, sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen in der am 31. Dezember 2005 geltenden Fassung anzuwenden.

2.1 Bei Grundstücken im Privatvermögen können die Unterhalts- und Betriebskosten einschliesslich der Versicherungsprämien, der Liegenschaftssteuern der Gemeinde sowie der Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (vgl. Art. 36 Abs. 1 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG in seiner ursprünglichen Fassung [AS 1991 1195 f.]). Genauer umschrieben werden die abzugsfähigen Aufwendungen für die Kantons- und Gemeindesteuern in der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51; für die im Steuerjahr 2005 massgebende Fassung siehe BAG 00-95) und für die direkte Bundessteuer in der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (nachfolgend: VKLP; SR 642.116.2; für die im Steuerjahr 2005 massgebende Fassung siehe AS 1992 1797 f.). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung.

rung von Vermögensgegenständen (Art. 39 Bst. d StG; Art. 34 Bst. d DBG). Bei Grundstücken im Privatvermögen sind dies Aufwendungen für Neueinrichtungen und Verbesserungen, die entweder den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken, wobei über die Abgrenzung Richtlinien zu erlassen sind (Art. 1 Abs. 2 Bst. a VUBV). Gestützt auf diese Delegationsnorm hat die Steuerverwaltung das Merkblatt 5 betreffend die «Grundstückkosten» erlassen, das einen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten und nicht abziehbarer wertvermehrender Aufwendungen enthält. Auch wenn der Katalog formell nur für die Kantons- und Gemeindesteuern Geltung hat, erfasst er praxisgemäss auch die direkte Bundessteuer, was nicht zu beanstanden ist (angefochtene Entscheide, E. 5; Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 32 DBG N. 10; vgl. auch BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7.8.2012, E. 2.4).

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 besser, wird allerdings der wertvermehrende Anteil nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Weist eine Aufwendung sowohl einen wertvermehrenden als auch einen wert-erhaltenden 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; 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).

2.3 Im interessierenden Steuerjahr findet noch die sog. Dumont-Praxis Anwendung, die besondere Regeln vorsieht, wenn eine vernachlässigte Liegenschaft innert fünf Jahren seit ihrem Erwerb instandgestellt wird: Die Dumont-Praxis beruht 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 der Dumont-Praxis zugrunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise können Aufwendungen für Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen wurden, grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden. Damit soll 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; VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2 und 3.2.1). Im Kanton Bern galt eine insoweit «modifizierte» Praxis, als Investitionen in den Unterhalt einer vernachlässigten Liegenschaft während der ersten fünf Jahre nach dem Eigentumswechsel immerhin zur Hälfte zum Abzug zugelassen wurden (Art. 1 Abs. 3 VUBV in der Fassung vom 18.10.2000; BAG 00-95). 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 pragmatischen Gesamtbeurteilung ohne aufwendige Unterscheidungen (vgl. etwa VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in NStP 2011 S. 9 E. 4.2, 21150 vom 30.4.2002, E. 3d; Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, 2001, Art. 142 N. 23). Steuerverwaltung und StRK wenden diese kantonale Regelung auch im Bereich der direkten Bundessteuer an, obschon Art. 1 Abs. 2 Bst. a VKLP an sich einen Abzug von Kosten für die Instandstellung einer vernachlässigten Liegenschaft während der ersten fünf Jahre gänzlich ausschliesst (vgl. BGE 123 II 218; BGer 2C_851/2012 und 2C_852/2012 vom 19.12.2012, E. 2.1.3; vgl. auch BGer 2A.690/2004 vom 27.5.2005, E. 4.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 32 N. 49). – Die Dumont-Praxis, welche von der Rechtsprechung entwickelt wurde, ist mittlerweile vom Bundesgesetzgeber durch eine Neufassung von Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember

1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) 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 und 09-20]; vgl. hierzu VGE 2009/423 vom 27.12.2010, in NStP 2011 S. 9 E. 4.2, 2009/170 vom 22.6.2010, E. 4.3.2). Im hier interessierenden Steuerjahr 2005 kommt die Dumont-Praxis indes sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer noch zur Anwendung.

2.4 Die Frage, wann eine Liegenschaft in Sinn der Dumont-Praxis als vernachlässigt gilt, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung anhand der konkreten Umstände zu beantworten. Massgebliche Indizien sind namentlich das Alter des erworbenen Gebäudes, die Art und der Umfang der vorgenommenen Arbeiten, das Verhältnis zwischen Renovationsaufwand und Erwerbspreis sowie die Höhe des Kaufpreises (vgl. etwa BGER 2C_851/2012 und 2C_852/2012 vom 19.12.2012, E. 2.1.2 mit Hinweisen; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 142 N. 20 f.).

3.

Die Beschwerdeführenden kauften das streitbetroffene Wohnhaus mit Garten (C._____ Gbbl. Nr. 1____) am 17. Juli 2003 zu einem Preis von Fr. 1'220'000.-- und liessen es in den Jahren 2004 bis 2006 umbauen. Mit den Arbeiten betrauten sie eine Generalunternehmerin für ein Pauschalhonorar von Fr. 930'000.-- («Generalunternehmervertrag» vom 23.1.2004; act. 4A pag. 22-15). Auf die hierfür in den Steuererklärungen 2004 und 2005 deklarierten Aufwendungen hat die Steuerverwaltung die Dumont-Praxis zur Anwendung gebracht (vgl. insb. Schreiben vom 4.7.2011, Ziff. 1 [act. 4B pag. 85 f.]; Vernehmlassung zu Rekurs und Beschwerde, Ziff. 2.3

[act. 4A pag. 53]), was die StRK geschützt hat (angefochtene Entscheide, E. 5).

3.1 Die Umbauarbeiten waren drei Jahre nach dem Erwerb der Liegenschaft abgeschlossen und erfolgten damit gesamthaft innert der Fünfjahresfrist der Dumont-Praxis. Gemäss «Generalunternehmervertrag» vom 23. Januar 2004 umfassten sie ausdrücklich eine «komplette» Sanierung des Wohnhauses: Es wurden Küche, Badezimmer, Fenster, Spenglerarbeiten und ein Teil der Bodenbeläge ersetzt sowie Decken, Wände und die gesamte Gebäudehülle renoviert und die Fassade neu isoliert; zudem wurden ein neuer Dachaufbau erstellt und im Obergeschoss eine Dampfsche eingebaut (act. 4A pag. 20). Bereits Art und Umfang der Renovationsarbeiten lassen mithin auf eine vernachlässigte Liegenschaft im Sinn der Rechtsprechung schliessen. Weiter haben die Beschwerdeführenden für den Umbau insgesamt über 1 Mio. Franken ausgegeben (vgl. hinten E. 4.4), was gut 80 % des Kaufpreises für die Liegenschaft entspricht. Praxisgemäss kann bereits bei Aufwendungen im Umfang von einem Viertel des Erwerbspreises angenommen werden, es werde aufgeschobener Unterhalt nachgeholt. Zudem weist das Wohnhaus mit Baujahr 1932 ein Alter auf, das weit über den dreissig Jahren liegt, ab denen – gesetzt den Fall, es ist vorher nie renoviert worden – auf eine Vernachlässigung geschlossen werden kann. Schliesslich wurde die Altersentwertung im amtlichen Wert vor der Sanierung berücksichtigt, basierte dieser doch auf einem wirtschaftlichen Alter von 40 Jahren; der Umbau führte deshalb zu einem markanten Anstieg des amtlichen Werts von Fr. 581'900.-- auf Fr. 933'800.-- (Steigerung um rund 60 %). Damit sprechen alle üblichen Indizien dafür, dass die streitbetroffene Liegenschaft im Sinn der Rechtsprechung vernachlässigt war, sodass sich die Abziehbarkeit der Aufwendungen für den nachgeholteten Unterhalt nach der Dumont-Praxis richtet. Die (unsubstantiierten) Vorbringen der Beschwerdeführenden, das Wohnhaus sei im Erwerbszeitpunkt sehr gut unterhalten gewesen und sie hätten letztlich bloss «Gleiches durch Gleiches ersetzt», also normale Unterhaltsarbeiten ausführen lassen (vgl. insb. Beschwerden, S. 2 und 5), vermögen daran nichts zu ändern.

3.2 Steuerverwaltung und Vorinstanz haben vorliegend die «modifizierte» Dumont-Praxis zur Anwendung gebracht und, nach einer Ausscheidung von wertvermehrenden Arbeiten und solchen, die im Sinn von Art. 1 Abs. 1 VUBV werterhaltend sind, die Hälfte der Aufwendungen für letztere zum Abzug zugelassen. Das Verwaltungsgericht hat sich bisher nicht zur Vereinbarkeit der «modifizierten» Dumont-Praxis gemäss Art. 1 Abs. 3 VUBV mit übergeordnetem Recht geäussert. Ebenso wenig musste es prüfen, ob die von den Steuerbehörden offenbar praktizierte Ausdehnung auf die direkte Bundessteuer bundesrechtskonform ist. Wie es sich damit verhält, kann auch hier offenbleiben: Aufgrund des für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht geltenden Verbots der Reformatio in Peius (Art. 84 Abs. 2 VRPG; vgl. etwa VGE 2014/284/285 vom 30.6.2015, E. 3.5), das sowohl für das Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch für jenes betreffend die direkte Bundessteuer zu beachten ist (vgl. BVR 2010 S. 169 E. 4.2), darf die Rechtsstellung der Beschwerdeführenden im Vergleich zu den angefochtenen Entscheiden nicht verschlechtert werden. Käme das Verwaltungsgericht zum Schluss, die «Modifikation» der Dumont-Praxis verstosse gegen übergeordnetes Recht bzw. gegen Bundesrecht, müssten die zum Abzug zugelassenen Aufwendungen weiter reduziert werden, was eine verpönte Schlechterstellung der Beschwerdeführenden zur Folge hätte. Dies, weil sich die «Modifikation» insoweit zugunsten der Steuerpflichtigen auswirkt, als diese in Abweichung von der Dumont-Praxis die Hälfte ihrer Aufwendungen für nachgeholtten Unterhalt vom steuerbaren Einkommen zum Abzug bringen können.

4.

Strittig und zu prüfen ist weiter, in welchem Zeitpunkt die Aufwendungen für Unterhaltsarbeiten an der Liegenschaft der Beschwerdeführenden zum Abzug zuzulassen sind.

4.1 Nach dem Grundsatz der Periodizität der Steuerberechnung wäre es an sich sachgerecht, Wertverminderungen bei Grundstücken laufend und noch vor Entstehung von konkreten Aufwendungen für den Unterhalt in der Form von (schematischen) Abschreibungen zu berücksichtigen. Für

Objekte des Privatvermögens ist ein solches Vorgehen indes nicht möglich, weshalb bei Auslagen für den Unterhalt von Privatliegenschaften jeweils zu bestimmen ist, wann sie zum Abzug kommen sollen. Diesbezüglich enthalten weder StG noch DBG eine explizite Regelung und hat sich das Bundesgericht, soweit ersichtlich, noch nicht geäußert. Immerhin wird in Art. 4 Abs. 1 VUBV für die Kantons- und Gemeindesteuern bestimmt, dass Unterhaltskosten in der Bemessungsperiode abziehbar sind, in der Rechnung gestellt worden ist.

4.2 Im Schrifttum wird die Periodizität von Unterhaltsaufwand für Privatliegenschaften unterschiedlich beurteilt: Gewisse Autoren erklären in analoger Anwendung des Realisationsprinzips den Zeitpunkt des effektiven Abflusses der Mittel, also die Zahlung, für massgebend (sog. Ist-Methode; vgl. Bernhard Zwahlen, a.a.O., Art. 32 DBG N. 9; vgl. auch Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 157 ff.). Andere Autoren sehen demgegenüber im Anknüpfen an den Zeitpunkt der Rechnungsstellung die praktikable und sachgerechte Lösung (vgl. Ernst Käzlig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl. 1982, Art. 22 WStB [BdBst] N. 172; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 36 N. 6) und legen den massgebenden Zeitpunkt damit in die Nähe der Entstehung der Verpflichtung (sog. Soll-Methode; dazu grundlegend Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 323 f.).

4.3 Vor dem Hintergrund, dass das Bundesrecht keine eigene Regelung enthält und beide im Schrifttum diskutierten Lösungen sachlich vertretbar sind (so auch Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 56 ff.; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 323 f.), hat das Verwaltungsgericht die kantonale Regelung gemäss Art. 4 Abs. 1 VUBV auch auf die direkte Bundessteuer angewandt. Im Kanton Bern hat die Zuordnung von abziehbaren Unterhaltskosten zu einer Steuerperiode mithin gesamthaft anhand des Rechnungsdatums zu erfolgen (VGE 2013/240/241 vom 7.11.2014, E. 3.1). Weiter hat das Verwaltungsgericht die Praxis der Steuerbehörden bestätigt, wonach Schreiben, mit denen (bloss) eine Akontozahlung einverlangt wird, keine Rechnungen im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV darstellen. Zahlungen, die gestützt auf sol-

che Schreiben erfolgen, sind nicht im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, sondern erst mit der Schlussabrechnung vom steuerbaren Einkommen abziehbar. Damit auf das Rechnungsdatum abgestellt werden kann, ist erforderlich, dass zumindest eine Teilrechnung vorliegt, die sich auf bereits abgeschlossene und klar abgrenzbare Arbeiten bezieht, wobei diese genau zu umschreiben sind. Ob solche abzugsberechtigte Teilrechnungen vorliegen, ist in erster Linie gestützt auf deren Form und Inhalt zu beurteilen: Enthält eine Rechnung detaillierte Umschreibungen der erbrachten Leistungen, stellt dies ein starkes Indiz für abgeschlossene Arbeitsetappen dar, während wenig genaue und pauschale Angaben zu den erbrachten Leistungen für nicht abziehbare Akonto-Rechnungen sprechen. Letztere dienen vorab der Liquiditätssicherung der Bauhandwerker und unterscheiden sich deshalb von Teilrechnungen auch dadurch, dass sie typischerweise auf runde Beträge lauten und keine der üblichen Abzüge (Rabatte, Skonti) gewähren (VGE 2013/240/241 vom 7.11.2014, E. 3.3).

4.4 Die mit den Sanierungsarbeiten betraute Generalunternehmerin stellte den Beschwerdeführenden das vertraglich vereinbarte Gesamthonorar von Fr. 930'000.-- in drei Tranchen in Rechnung: Mit Schreiben vom 10. September 2004 forderte sie zur Zahlung von Fr. 400'000.-- «Akonto» auf (act. 4B pag. 128); mit «Teilrechnung» vom 14. Januar 2005 verlangte sie Fr. 250'000.-- (act. 4A pag. 13) und mit «Schlussrechnung» vom 24. Juni 2005 Fr. 280'000.-- ein (act. 4A pag. 14). In ihrer Steuererklärung 2004 brachten die Beschwerdeführenden neben der ersten Tranche dieses Honorars weitere Auslagen für den Unterhalt der streitbetroffenen Liegenschaft in der Höhe von Fr. 6'656.-- zum Abzug, insgesamt einen Betrag von Fr. 406'656.-- (act. 4B pag. 112). In der Steuererklärung 2005 deklarierten sie die verbleibenden beiden Tranchen des Honorars der Generalunternehmerin, abzüglich wertvermehrender Aufwendungen von Fr. 60'000.-- und zuzüglich weiterer Auslagen für den Unterhalt in der Höhe von Fr. 82'758.--, insgesamt einen Betrag von Fr. 552'758.-- ausmachend (act. 4B pag. 8).

4.4.1 Am 28. August 2009 ermittelte ein Experte der Steuerverwaltung anhand der Art der ausgeführten Arbeiten, in welchem Umfang die Auslagen der Beschwerdeführenden als Unterhaltskosten abzugsfähig sind. In

diesem Expertenbericht wurden die an die Generalunternehmerin (und teils an die Beschwerdeführenden selber) gerichteten Rechnungen chronologisch aufgelistet und einzeln beurteilt (vgl. act. 4B pag. 51-55; vgl. auch Bericht vom 4.7.2011 [act. 4B pag. 85-87]). In Anwendung der «modifizierten» Dumont-Praxis hat die Steuerverwaltung in der Folge jene Aufwendungen, die der Werterhaltung dienten, zur Hälfte zum Abzug zugelassen; so anerkannte sie für das Jahr 2004 einen Abzug für Unterhaltskosten in der Höhe von Fr. 372'389.-- und für das Jahr 2005 einen solchen in der Höhe von Fr. 72'646.--. Dabei hat sie die Aufteilung der Sanierungskosten auf die Steuerperioden anhand des Datums der Handwerkerrechnungen vorgenommen. Die Vorinstanz hat dieses Vorgehen geschützt (angefochtene Entscheide, E. 4). – Hiegegen wenden die Beschwerdeführenden ein, es könne in ihrem Fall nicht der Zeitpunkt der Rechnungsstellung durch die Bauhandwerker massgebend sein, hätten sie doch nicht mit diesen, sondern allein mit der Generalunternehmerin einen Vertrag geschlossen. Im Steuerjahr 2005 seien deshalb die Teilrechnung vom 14. Januar 2005 über Fr. 250'000.-- und die Schlussrechnung vom 24. Juni 2005 über Fr. 280'000.-- zuzüglich der weiteren Auslagen in der Höhe von Fr. 82'758.- - zum Abzug zuzulassen.

4.4.2 Die Beschwerdeführenden haben den Umbau ihres Hauses einer Generalunternehmerin übertragen. Es wurde vereinbart, dass diese die gesamte Sanierung gemäss «Baubeschrieb» zur Ausführung übernimmt und hierfür ein pauschales Entgelt von Fr. 930'000.-- (inkl. MWSt) erhält («Generalunternehmervertrag» vom 23.1.2004; act. 4A pag. 22-15). In der Folge hat die Generalunternehmerin ihrerseits verschiedene Bauhandwerker mit der Ausführung der erforderlichen Arbeiten betraut, wobei sie die entsprechenden Verträge in eigenem Namen und auf eigene Rechnung schloss; gegenüber den Beschwerdeführenden blieb allein sie zur Herstellung des Bauwerks verpflichtet (vgl. auch Peter Gauch, Der Werkvertrag, 5. Aufl. 2011, Rz. 224 und 230). Bei diesen Gegebenheiten machen die Beschwerdeführenden zu Recht geltend, es fehle an vertraglichen Bindungen zwischen ihnen als Bauherrschaft und den einzelnen mit der Ausführung des Werks betrauten Bauhandwerkern. Sie haben hinsichtlich der gesamten Sanierung ihres Wohnhauses nur einen einzigen Vertrag abgeschlossen – jenen mit der Generalunternehmerin. Die Zuordnung der Auf-

wendungen für die Sanierung zu den betroffenen Steuerperioden kann deshalb grundsätzlich nur mit Blick auf dieses Vertragsverhältnis erfolgen und der jeweilige Zeitpunkt, in dem die Bauhandwerker für ihre Arbeiten Rechnungen gestellt haben, kann hierfür nicht massgebend sein. Die betreffenden Rechnungen sind an die Generalunternehmerin gerichtet, die die einzelnen Vereinbarungen geschlossen hat, auf denen sie beruhen, und waren von ihr zu bezahlen. Die Rechnungsstellung durch die einzelnen Bauhandwerker führte zu keiner Verpflichtung der Beschwerdeführenden, auf die hinsichtlich der Periodizität der Steuerberechnung Bezug genommen werden könnte (vorne E. 4.2 f.).

4.4.3 Wie gesehen hat die Generalunternehmerin den Beschwerdeführenden das vereinbarte Pauschalhonorar in drei Teilbeträgen fakturiert. Es ist zunächst eine Gesamtbetrachtung der 2004 und 2005 bezahlten Renovationskosten vorzunehmen und zu prüfen, ob die ersten beiden Teilbeträge auf Rechnungen im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV beruhen, sodass für die Zuordnung zu den Steuerperioden der Zeitpunkt der Rechnungsstellung durch die Generalunternehmerin massgebend ist; liegen demgegenüber blossе Akontozahlungen vor, sind diese erst mit der Schlussabrechnung vom steuerbaren Einkommen abziehbar (vorne E. 4.3). Dabei ist offensichtlich, dass die Schreiben der Generalunternehmerin vom 10. September 2004 und vom 14. Januar 2005 den Anforderungen der Rechtsprechung an eine Teilrechnung nicht genügen: Zunächst werden mit Fr. 400'000.-- bzw. Fr. 250'000.-- runde Pauschalbeträge eingefordert, wie sie typischerweise Gegenstand von Akonto-Rechnungen bilden. Weiter betrifft die erste Rechnung ausdrücklich eine «Akonto»-Zahlung (act. 4B pag. 128). Das zweite Schreiben wird zwar als «Teilrechnung» bezeichnet, ohne sich aber auf irgendwelche konkreten Arbeiten zu beziehen, die abzugelten wären (act. 4A pag. 13). Mangels Hinweisen auf abgeschlossene, klar abgrenzbare Bauarbeiten stellen beide Schreiben keine Teilrechnungen im Sinn von Art. 4 Abs. 1 VUBV dar.

4.4.4 Allerdings ist denkbar, dass die beiden Schreiben der Generalunternehmerin zwar nicht für sich allein genommen, aber zusammen mit den Rechnungen der einzelnen Bauhandwerker den Anforderungen an eine Teilrechnung genügen könnten. Hierzu wäre erforderlich, dass sich die

Generalunternehmerin bei ihrer Rechnungsstellung eng am effektiven Baufortschritt orientierte und den Beschwerdeführenden mit den ersten beiden Tranchen ihres Honorars jeweils jene Aufwendungen weiterverrechnete, die sich auf abgeschlossene Arbeiten am Bauwerk beziehen. So könnten die von der Generalunternehmerin bezahlten Handwerkerrechnungen zusammen mit den Rechnungen an die Bauherrschaft den Anforderungen von Art. 4 Abs. 1 VUBV genügen. Wie es sich damit verhält, braucht indes nicht abschliessend erörtert zu werden, weil hier ohnehin keine solche Konstellation vorliegt: Die Beschwerdeführenden und die Generalunternehmerin haben von Anfang an ein Pauschalhonorar vereinbart, mit dem sämtliche Arbeiten gemäss «Baubeschrieb» und auch «sämtliche Honorare für Planer, Spezialisten» abgegolten wurden. Anpassungen wegen Preisnachlässen der Bauhandwerker oder unerwarteter Mehrkosten der Generalunternehmerin waren nicht vorgesehen. Die Zahlung durch die Beschwerdeführenden hatte in drei Tranchen zu erfolgen, wobei im Voraus ein «Zahlungsplan» vereinbart wurde, der sich zwar am erwarteten Baufortschritt orientieren sollte, aber nicht etwa auf klar umschriebenen, in sich geschlossenen Bauetappen beruhte (vgl. act. 4A pag. 17). Nachdem die Generalunternehmerin in ihren Rechnungen keinen Bezug zu abgeschlossenen Arbeiten oder zur Summe der von ihr bezahlten Rechnungen herstellt, ist ein direkter Zusammenhang zwischen den Handwerkerrechnungen und den von der Bauherrschaft zu bezahlenden Tranchen des Honorars der Generalunternehmerin nicht ersichtlich; es wird denn auch kein solcher geltend gemacht.

4.4.5 Mithin handelt es sich bei den Schreiben der Generalunternehmerin vom 10. September 2004 und vom 14. Januar 2005 um blosser Akonto-Rechnungen, für welche die Beschwerdeführenden erst bei Erhalt der Schlussrechnung vom 24. Juni 2005 Abzüge vom steuerbaren Einkommen machen können (vgl. hierzu hinten E. 5.1).

4.5 Nach dem Gesagten wären richtigerweise sämtliche Aufwendungen für die Sanierung der streitbetroffenen Liegenschaft, die als Unterhaltskosten zum Abzug gebracht werden können, im Steuerjahr 2005 zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit den Bauarbeiten an ihrem Wohnhaus hätten die Beschwerdeführenden deshalb im Steuerjahr 2004 keine Ab-

züge machen dürfen. Diese rechtsfehlerhafte Handhabung des steuerrechtlichen Periodizitätsprinzips bzw. von Art. 36 Abs. 1 StG und Art. 32 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 VUBV kann jedoch im vorliegenden Verfahren nicht mehr korrigiert werden: Die Veranlagungen 2004 sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen, wobei kein Revisionsgrund ersichtlich ist (vgl. Art. 202 ff. StG; Art. 147 ff. DBG). Immerhin ist im Folgenden zu prüfen, ob sich die Verletzung des Periodizitätsprinzips zum Nachteil der Beschwerdeführenden auf deren Veranlagungen für das Steuerjahr 2005 ausgewirkt hat.

5.

5.1 Da die Beschwerdeführenden mit der Generalunternehmerin ein Pauschalhonorar vereinbart haben, lässt sich nicht anhand der zwischen den Parteien geschlossenen Vereinbarung ermitteln, welche Teilarbeiten der Gesamtsanierung der Liegenschaft wieviel gekostet haben. Allerdings ist bekannt, welche Beträge der Generalunternehmerin von den Bauhandwerkern für die ausgeführten Arbeiten in Rechnung gestellt worden sind. Unter den gegebenen Umständen kann hilfsweise auf die entsprechenden Zahlen abgestellt werden, um im Hinblick auf die Unterteilung in werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen (vorne E. 2.1 f.) die Höhe der Kosten für die jeweiligen Arbeiten zu bestimmen. Damit erweist sich das Vorgehen von Vorinstanz und Steuerverwaltung zwar bezüglich der Periodizität des Aufwands für den Unterhalt der streitbetroffenen Liegenschaft als rechtsfehlerhaft; für die Beurteilung der einzelnen Arbeiten ist es im Ergebnis aber nicht zu beanstanden.

5.2 Bewertung und Unterscheidung von werterhaltenden und wertvermehrnden Arbeiten hat die Steuerverwaltung anhand des bereits erwähnten internen Expertenberichts vorgenommen (vorne E. 4.4.1), der neben den Arbeiten, welche die Generalunternehmerin im Rahmen der Sanierung vornehmen liess, auch die weiteren, direkt von den Beschwerdeführenden bezahlten Aufwendungen erfasst. Die StRK hat die entsprechende Ausscheidung und Bewertung der Steuerverwaltung überprüft und für korrekt befunden (angefochtene Entscheide, E. 6). Die Beschwerdefüh-

renden erheben keine substantiierten Einwände, weshalb auch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren auf das Ergebnis des betreffenden Berichts abgestellt werden kann. Angesichts der Vorbringen in den Beschwerden ist immerhin festzuhalten, dass der interne Expertenbericht insoweit missverständlich ist, als er die bloss hälftige Berücksichtigung von Auslagen für (werterhaltenden) Unterhalt wegen der «modifizierten» Dumont-Praxis (vorne E. 2.3) nicht deutlich ausweist. Der Experte hat zunächst die einzelnen Aufwendungen danach beurteilt, ob sie als solche wertvermehrenden oder werterhaltenden Charakter aufweisen. Anschliessend hat er die werterhaltenden Aufwendungen gemäss Dumont-Praxis in eine abziehbare und eine nicht abziehbare Hälfte aufgeteilt, wobei er letztere zu Recht zu den wertvermehrenden Aufwendungen addiert hat. Missverständnisse können bei den einzelnen aufgelisteten Handwerkerrechnungen darum entstehen, weil der Experte diese beiden Schritte seiner Bewertung im Bericht nicht je einzeln ausgewiesen hat. Die diesbezüglichen klärenden Erwägungen der Vorinstanz haben die Beschwerdeführenden wohl übersehen, zumal sie auch vor Verwaltungsgericht noch beanstanden, die werterhaltenden Arbeiten an den Parkettböden ihres Wohnhauses seien von den Steuerbehörden zu Unrecht als teilweise wertvermehrend behandelt worden (Beschwerden, S. 2 und 5). Der Umstand, dass sich im Expertenbericht die Hälfte der Auslagen hierfür in der Spalte «wertvermehrend» finden, ist allein der Tatsache geschuldet, dass auf die Sanierung der Liegenschaft insgesamt die «modifizierte» Dumont-Praxis Anwendung findet. Es gilt deshalb ganz allgemein, dass dort, wo der Experte in der Spalte mit Prozentangabe den Wert «50» eingetragen hat, die gesamten Aufwendungen in einem ersten Schritt als werterhaltend anerkannt wurden. Wäre die Hälfte der jeweiligen Auslagen als wertvermehrend betrachtet worden, hätte im Ergebnis nur ein Viertel zum Abzug zugelassen werden können und wäre ein Wert von «25» genannt worden (vgl. act. 4B pag. 51-55).

5.3 Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass den Beschwerdeführenden in den Jahren 2004 und 2005 für den Unterhalt der streit betroffenen Liegenschaft insgesamt Fr. 445'035.-- an Aufwendungen angefallen sind, die gemäss Art. 36 Abs. 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG steuerlich zu berücksichtigen sind (vgl. insb. act. 4B pag. 54). Hievon haben die

Steuerbehörden Fr. 372'389.-- im Jahr 2004 und Fr. 72'646.-- im Jahr 2005 zum Abzug zugelassen. In den Veranlagungen 2004 übertrafen die zulässigen Abzüge so das steuerbare Einkommen: Bei den Kantons- und Gemeindesteuern resultierte letztlich ein Negativeinkommen von Fr. 22'255.-- (Veranlagungsverfügung vom 10.11.2009; act. 4B pag. 134 f.) und bei der direkten Bundessteuer ein solches von Fr. 1'203.-- (Veranlagungsverfügung vom 10.11.2009; act. 4B pag. 142). Im Jahr 2005 betrug das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführenden gemäss den von der Vorinstanz geschützten Veranlagungen Fr. 308'500.-- bzw. Fr. 327'000.--. Daraus folgt, dass es zu einer Nulltaxation käme, wenn die gesamten Aufwendungen für die Instandstellung der streitbetroffenen Liegenschaft korrekterweise im Steuerjahr 2005 berücksichtigt würden. Nur gerade die von den Beschwerdeführenden selber getätigten Auslagen in der Höhe von Fr. 6'656.-- (vorne E. 4.4) sind nach dem Gesagten nicht periodenfremd, sodass Fr. 365'733.-- des 2004 gewährten Unterhaltsabzugs richtigerweise im 2005 zu berücksichtigen wären.

5.4 Bei diesen Gegebenheiten erweisen sich die angefochtenen Entscheide im Ergebnis als rechtmässig: Wie gesehen sind die Veranlagungen für das Steuerjahr 2004 in Rechtskraft erwachsen, sodass keine gesamthafte Neubeurteilung der steuerlichen Auswirkungen der Sanierung vorgenommen werden kann (vorne E. 4.5). Ebenso wenig können jene Abzüge für Liegenschaftsunterhalt, die den Beschwerdeführenden fälschlicherweise bereits in den Veranlagungen 2004 gewährt worden sind, in den Veranlagungen 2005 ein zweites Mal berücksichtigt werden. Eine Korrektur ist deshalb nur insoweit möglich und geboten, als die Beschwerdeführenden durch die unrichtige Handhabung des Periodizitätsprinzips einen konkreten Nachteil erlitten haben, was indes ausgeschlossen werden kann. Bei einer korrekten Veranlagung in den Jahren 2004 und 2005 hätten die Beschwerdeführenden zwar im 2005 wegen einer Nulltaxation keine Steuern zu bezahlen; gleichzeitig wären aber die Steuern des Jahres 2004 höher ausgefallen als jene, die aufgrund der angefochtenen Entscheide für das Jahr 2005 geschuldet sind. Da die Beschwerdeführenden von der (unrichtigen) Aufteilung der Kosten der Instandstellung auf zwei Steuerjahre profitieren, wäre eine korrekte Veranlagung nachteilig gewesen. Letztlich hätten sie mehr Steuern zu bezahlen gehabt, weil das korrekt ermittelte steuerbare

Einkommen des Jahres 2004 bei gut Fr. 343'000.-- für die Kantons- und Gemeindesteuern und bei Fr. 365'000.-- für die direkte Bundessteuer läge (Wegfall des periodenfremden Abzugs für Liegenschaftsunterhalt von Fr. 365'733.--, aber Berücksichtigung der wegen Erzielens eines Negativeinkommens ausser Betracht gebliebenen Abzüge in der Höhe von Fr. 22'255.-- bzw. Fr. 1'203.--). Diese Beträge liegen deutlich über dem hier streitigen steuerbaren Einkommen für das Jahr 2005, das bei den Kantons- und Gemeindesteuern Fr. 308'500.-- und bei der direkten Bundessteuer Fr. 327'000.-- ausmacht. So wäre zum einen die Bemessungsgrundlage höher und zum andern käme, aufgrund des progressiv ausgestalteten Steuertarifs (vgl. Art. 42 Abs. 1 StG; Art. 36 Abs. 2 DBG), ein höherer Steuersatz zum Tragen.

5.5 Damit erweist sich das Hauptbegehren, das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2005 auf Null zu bestimmen, als ebenso unbegründet wie der Eventualantrag, das steuerbare Einkommen auf Fr. 104'767.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 123'267.-- (direkte Bundessteuer) herabzusetzen. Ferner kann für die Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Auslagen auf das Ergebnis des internen Expertenberichts der Steuerverwaltung abgestellt werden (vorne E. 5.2), weshalb insoweit keine weiteren Abklärungen erforderlich sind. Deshalb ist auch der Subeventualantrag, die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, unbegründet. Die Beschwerden erweisen sich demnach insgesamt als unbegründet und sind abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Ersatzfähige Parteikosten sind nicht angefallen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2005 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.