

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 43 vom 15. August 2022

BE Verwaltungsgericht, 2022-08-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2020_43

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 43 du 15 août 2022

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 43 del 15 agosto 2022

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012 (Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 10. Dezember 2019; 100 19 33, 200 19 30) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 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] und 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]). Der Beschwerdeführer hat an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheidung besonders berührt und hat 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Zulässig sind die Beschwerden auch, soweit der Beschwerdeführer darin einen höheren Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten geltend macht: Während er hierfür vor der StRK noch einen Betrag von Fr. 69'581.-- beantragte, geht er vor Verwaltungsgericht nunmehr von Fr. 80'837.50 aus, da die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung nicht nur anteilig, sondern vollumfänglich zu berücksichtigen seien (vgl. Beschwerden S. 3, 7, 15). – Zwar sind einer Ausdehnung des Streitgegenstands über Änderungen des Rechtsbegehrens grundsätzlich enge Grenzen gesetzt, wobei die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 4 Vorschriften der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272) über die Klageänderung sinngemäss zur Anwendung gelangen (Art. 26 VRPG; zur Bestimmung des Streitgegenstands vgl. statt vieler BVR 2020 S. 59 E. 2.2 mit Hinweisen; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 72 N. 12 f., Art. 84 N. 5; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 4 ff., Art. 20a N. 24 ff., Art. 26 N. 16). Im vorliegenden Fall geht es indessen nicht um eine

zusätzliche Abzugsposition. Die Erhöhung gründet einzig darin, dass die bereits vor der StRK umstrittenen, jedoch vom Beschwerdeführer ursprünglich nur anteilmässig geltend gemachten Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen nach seiner jetzigen Auffassung vollumfänglich zum Abzug zu bringen sind. Zwischen diesem neuen Vorbringen und dem bisher geltend Gemachten besteht ein derart enger Sachzusammenhang, dass ohne Weiteres von einer Tatbestandseinheit auszugehen ist. Eine rechtliche Beurteilung der geänderten Begehren ist zudem ohne weiteres möglich, nachdem sich dazu sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung materiell geäussert haben (vgl. angefochtene Entscheide E. 7.1; Beschwerdeantwort S. 2; Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 15.2.2019 zu Rekurs und Beschwerde [nachfolgend: Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde] S. 4, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 44 ff.). Es liegt zwar keine explizite Zustimmung der übrigen Verfahrensbeteiligten zur Änderung vor, doch haben sich weder die StRK noch die Steuerverwaltung dagegen ausgesprochen (die Steuerverwaltung hält vielmehr materiell an der fehlenden Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen fest; vgl. Beschwerdeantwort S. 2). Ferner kann dem Beschwerdeführer nicht vorgeworfen werden, durch sein prozessuales Verhalten gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen zu haben (Art. 5 und Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Die Erweiterung lässt im Übrigen keine erhebliche Erschwerung oder Verzögerung der Verfahren erwarten, auch wenn die Aktenlage noch keine abschliessende materielle Beurteilung des geltend gemachten Anspruchs erlaubt (vgl. hinten E. 4.4 f.). Für sie sprechen vielmehr insgesamt gewichtige prozessökonomische Gründe (vgl. auch Michel Daum, a.a.O., Art. 26 N. 10 ff.). Zusammenfassend ist die beantragte Ausdehnung der Rechtsbegehren unter Würdigung aller Umstände ausnahmsweise zulässig.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 5

E. 1.3

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 Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2

In materieller Hinsicht streitig ist der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Abzug von insgesamt Fr. 80'837.50 für Liegenschaftsunterhaltskosten.

E. 2.1

Der Kanton erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). 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. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 36 Abs. 1 StG; soweit hier interessierend, übereinstimmend Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG). Eine genauere Umschreibung der hiermit abzugsfähigen Aufwendungen enthält für die Kantons- und Gemeindesteuern

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 6 die Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51) und für die direkte Bundessteuer die Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116; für das Jahr 2012 vgl. die Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [alte Liegenschaftskostenverordnung; AS 1992 1792; in Kraft bis 31.12.2019]) sowie die Verordnung der ESTV vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2). Abziehbar sind auch Investitionskosten, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen, sowie seit dem 1. Januar 2020 die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (Art. 36 Abs. 1a StG; für das Jahr 2012 vgl. aArt. 36 Abs. 4 StG in der ursprünglichen Fassung [BAG 00-124] i.V.m. aArt. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV in der Fassung vom 19.10.1994 [BAG 94-110]; Art. 32 Abs. 2 Satz 2 und 3 DBG bzw. aArt. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1184]; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Satz 2 sowie Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG bzw. aArt. 9 Abs. 3 Bst. a StHG in der Fassung vom 3.10.2008 [AS 2009 S. 1515]; vgl. ausserdem die Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [SR 642.116.1; nachfolgend: VMRE]). Nicht abziehbar sind demgegenüber Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung 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 «Grundstückskosten» erlassen, das einen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten und nicht abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen enthält (nachfolgend: Merkblatt 5 in den Versionen 2016 bis 2021, einsehbar unter <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Publikationen/Merkblätter/ Einkommens- und Vermögenssteuern»). Auch wenn der Katalog formell nur für die Kantons- und Gemeindesteuern Geltung hat, erfasst er praxismässig

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 7 auch die direkte Bundessteuer, was nicht zu beanstanden ist (vgl. VGE 2015/30/31 vom 16.8.2016 E. 2.1; Zwahlen/Lissi, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 32 DBG N. 10 und 11; vgl. auch BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7.8.2012 E. 2.4).

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. Massgebend ist der konkrete Nutzungswert, wobei die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen grundsätzlich anhand einer objektiv-technischen Beurteilung erfolgt. Zu prüfen ist, ob aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung vorliegt (vgl. BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 2.1 mit Hinweisen, 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.3.2, 2C_251/2016 vom 30.12.2016, in StR 2017 S. 239 E. 3.2 f.; VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 32 N. 37 ff., 46, 48 ff.; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 11, 15a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 32 N. 19, 25 ff., 33). Entsprechend ist bei Sanierungen oder beim Ersatz bestehender Anlagen nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen (vgl. VGE 2020/41/42 vom 25.6.2021 E. 3.2, 2015/30/31 vom 16.8.2016 E. 2.2). Die rein wirtschaftliche Betrachtungsweise, die von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Neufassung von Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG unter der sog. Dumont-Praxis entwickelt worden war (vgl. hierzu ausführlich VGE 2018/110/111 vom 1.11.2018 E. 2.3.2, 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 3.2; Kocher/Anzante, Von «Dumont» zum wirtschaftlichen Neubau, in StR 2020 S. 710 ff., S. 712 ff.; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 24, 33), hat seit deren Derogation durch den Bundesgesetzgeber keine Geltung mehr. Dennoch ist zu beachten, dass es sich bei den Unterhaltskosten aufgrund der gesetzlichen Konzeption um Gewinnungskosten handelt, die als solche ein steuerbares Einkommen voraussetzen. Unterhaltskosten müssen daher in wirtschaftlicher

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 8 und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung bzw. mit einem gegenwärtigen oder vergangenen Ertrag aus unbeweglichem Vermögen aufweisen (vgl. BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.2, 2C_1166/2016 und 2C_1167/2016 vom 4.10.2017 E. 2.2, 2C_251/2016 vom 30.12.2016, in StR 2017 S. 239 E. 3.2; VGE 2013/240/241 vom 7.11.2014 E. 2.1 mit Hinweisen; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 9, 10a und 15a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 35, 60 f.; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 2, 21 f.). Als Vergleichsmaßstab für die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung dient das konkret instand gehaltene oder ersetzte Objekt bzw. die Installation; der Fokus gilt mithin nicht dem Grundstückswert als Ganzes, sondern den in Frage stehenden Einzelmassnahmen bzw. Gebäudebestandteilen (sog. Einzelbetrachtung; vgl. BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 2.1, 2C_450/2020 vom 15.9.2020 E. 4.1, 2C_251/2016 vom 30.12.2016, in StR 2017 S. 239 E. 3.3, je mit Hinweisen; Peter Locher, a.a.O., Art. 32

N. 19, 27, 33; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 47; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 719). Führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Anlage zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, so ist letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur in entsprechendem Umfang zulässig (vgl. BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.6, 2C_674/2014 und 2C_675/2014 vom 11.2.2015, in ASA 83 S. 614 E. 4.2; VGE 2018/110/111 vom 1.11.2018 E. 2.3.1, 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 36 N. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 45 mit Hinweisen zur Kasuistik; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 27; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundsteuergewinnsteuerrecht, 2021, Rz. 157, 159).

E. 2.3

Aus dem Gesagten folgt, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist. Nicht abzugsfähig sind daher grundsätzlich auch Aufwendungen für Ersatzbauten, die ein bestehendes bzw. durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen (vgl. BVR 2000 S. 11 E. 2b; BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.7.2 mit Hinwei-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 9 sen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 57, Art. 34 N. 77; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,

E. 2.4

Indizien für einen wirtschaftlichen Neubau liegen gemäss der Rechtsprechung vor, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten über-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 10 steigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist, wenn die Gebäudehülle ersetzt wird, wenn eine Aushöhlung des Gebäudes (Gebäudeauskernung) oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird sowie wenn eine Nutzungsänderung oder eine Totalsanierung vorliegt (vgl. BGer 2C_734/2021 vom 23.6.2022 E. 3.2.3, 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 2.2, 2C_425/2020 vom 13.7.2020 E. 3.5.3 [betreffend Grundsteuergewinnsteuer], 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.4.1 f., je mit Hinweisen; anschaulich Kocher/Anzante, a.a.O., S. 721 mit einem Überblick zur Kasuistik; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., Rz. 151; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 15a). Handelt es sich um einen wirtschaftlichen Neubau, ist an Stelle der üblichen Einzel- (vgl. vorne E. 2.2) eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen bzw. das Grundstück als Ganzes einer umfassenden Würdigung zu unterziehen. Die Massnahmen sind in diesem Fall im Sinn einer «Alles oder Nichts»-Betrachtung in ihrer Gesamtheit nicht abzugsfähig, d.h. einschliesslich jener Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau betroffenen Teile bloss unterhalten bzw. saniert worden wären (vgl. BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 2.2 f., 2C_242/2020 vom 23.9.2020 E. 2.3 f.; Dieter Egloff, a.a.O., § 39 N. 31 f.; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 719 ff.; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 19). Zu beachten ist indes, dass aufgrund der gesetzlichen Konzeption der Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten (vgl. vorne E. 2.1 f.) und der ebenfalls gebotenen Ausscheidung von werterhaltenden und

wertvermehrenden Aufwendungen bzw. dem Grundsatz der objektiv- technischen Betrachtungsweise (vgl. Art. 36 Abs. 1 und Art. 39 Bst. d StG; Art. 32 Abs. 2 Satz 1 und Art. 34 Bst. d DBG) nur ganz ausnahmsweise eine Gesamt-, sondern in der Regel eine Einzelbetrachtung zu erfolgen hat (vgl. vorne E. 2.2). Von einem wirtschaftlichen Neubau ist daher auch bei umfangreichen Sanierungen mit teilweiser Nutzungserweiterung nur zurückhaltend und allein in eindeutigen Fällen einer eigentlichen Neuerstellung mit merklich erhöhtem Nutzungswert auszugehen (vgl. VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 3.2.3; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 722 ff.; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., Rz. 151, 155a; Dieter Egloff, a.a.O., § 39 N. 29; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N. 72 f.; Maibach/Häuselmann, a.a.O., S. 660 f.; vgl. auch Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 13, wonach eine Gesamt- oder Teilrenovation nur dann in ihrer Gesamtheit wertvermehrend ist, wenn der Nutzungswert vor

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 11 dem Umbau als inexistent einzustufen ist). Diese Zurückhaltung ist auch im Licht der Rechtsgleichheit (vgl. BGer 2C_233/2011 vom 28.7.2011 E. 3.2 mit Hinweisen; KG BL 810 17 316 vom 6.6.2018, in StE 2018 B 25.6 Nr. 74 E. 4.3; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 13), der Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie vor dem Hintergrund der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV) geboten.

E. 2.5

Ebenfalls abziehbar sind Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, d.h. die Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen (Art. 36 Abs. 1a StG bzw. [für das Jahr 2012] aArt. 36 Abs. 4 StG i.V.m. aArt. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV; Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Liegenschaftskostenverordnung bzw. aArt. 32 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 5 alte Liegenschaftskostenverordnung; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Satz 2 sowie Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG bzw. aArt. 9 Abs. 3 Bst. a StHG, wonach es den Kantonen grundsätzlich freisteht, einen derartigen Abzug vorzusehen; wenn sie jedoch von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, sind sie an die bundesrechtlichen Regelungen gebunden; vgl. Reich/von Ah/Brawand, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 9 StHG N. 57 mit Hinweisen). Entsprechende Auslagen sind den Unterhaltskosten gleichgestellt, und zwar unabhängig davon, ob sie dem Ersatz veralteter Bauteile und Installationen dienen oder ob sie erstmalig angebracht werden; vorausgesetzt ist indes, dass sie ein bestehendes Gebäude betreffen (Art. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV; Art. 1 Abs. 1 Liegenschaftskostenverordnung). Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sind damit auch dann abzugsfähig, wenn es sich um wertvermehrende Aufwendungen handelt (vgl. BGer 2C_666/2008 vom 12.5.2009, in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 25; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 39). Anders verhält es sich hingegen bei Kosten im Zusammenhang mit Neubauten sowie Umbauten, die wirtschaftlich bzw. umfangmässig gesehen einem Neubau gleichkommen (vgl. BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.7.2, 2C_63/2010 vom 6.7.2010, in StR 2010 S. 865 E. 2.1 und 2.3; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 26; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 39; kritisch Dieter Egloff, a.a.O., § 39 N. 79; zum nur ganz ausnahmsweise anzunehmenden wirtschaftlichen Neu- bzw.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 12 [Teil-]Neubau vgl. E. 2.3 f. hiervor). Zu den von Art. 36 Abs. 1a StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG erfassten Investitionen zählen gemäss Art. 1 VMRE ins- besondere Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäu- dehülle (Bst. a) und zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen An- lagen (Bst. b), Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte (Bst. c) sowie Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch (Bst. d). Diese Aufzählung ist zwar nicht abschliessend, für die Berücksichtigung weiterer Massnahmen ist indessen grundsätzlich eine Rücksprache mit Fachpersonen bzw. Fachbehörden erforderlich, wobei In- vestitionen, die nur sekundär gewisse energiesparende Effekte haben und in erster Linie dem Wohnkomfort dienen, nicht zum Abzug zuzulassen sind (vgl. BGer 2C_666/2008 vom 12.5.2009, in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 123; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 39). Liegen Investitionskosten im Sinn von Art. 36 Abs. 1a StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG vor, sind sie grundsätzlich vollumfänglich abzugs- fähig (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 40; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 126; zum Vorbehalt in Bezug auf sog. «verzögerte Herstellungskosten» vgl. BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18.12.2012, in StR 2013 S. 318 E. 2.2.1, 3.2 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 125; Dieter Egloff, a.a.O., § 39 N. 80). Werden die Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, so kann die steuerpflichtige Person nur jenen Teil der Kosten abziehen, den sie selber trägt (Art. 1 Abs. 2 Liegenschaftskostenverordnung).

E. 2.6

Aufgrund der einschneidenden Wirkung der «Alles oder nichts»-Be- trachtung beim wirtschaftlichen Neubau (vgl. vorne E. 2.3 f.) sowie der bei Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen erforderlichen besonderen Fachkenntnisse (vgl. E. 2.5 hiervor) kommt der Abklärung der konkreten Sachumstände bzw. dem Beweisrecht insoweit besondere Bedeutung zu (vgl. Kocher/Anzante, a.a.O., S. 718 f., 722 f., auch zum Folgenden; zu den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 26). Dabei ist es nach dem auch im Steuerrecht geltenden Unter- suchungsgrundsatz zwar an den Behörden, den entscheidewesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG); die Untersuchungspflicht findet indes ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien (Art. 151 StG i.V.m.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 13 Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Danach hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert alle sachdienlichen Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Für die Verteilung der Beweisführungslast zwischen Be- hörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand auf- klären könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt (vgl. BVR 2018 S. 139 E. 4.4.3, 2016 S. 65 E. 2.3, 2014 S. 197 E. 3.1, 2008 S. 163 E. 6.4.4; VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2; Mi- chel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 5 f., Art. 20 N. 1 ff., 16 f.). Die den Abzug für Liegenschaftsunterhalt begründenden Tatsachen wirken sich steuermin- dernd aus und sind folglich prinzipiell von

der steuerpflichtigen Person nach- zuweisen (vgl. statt vieler BGE 147 II 338 E. 3.2, 144 II 427 E. 2.3.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1). 3. In sachverhaltlicher Hinsicht lässt sich den Akten Folgendes entnehmen: 3.1 Der Beschwerdeführer ist Eigentümer eines 1968 erbauten ehemali- gen Ein- bzw. heute Zweifamilienhauses mit zusätzlicher 2-Zimmerwohnung im Untergeschoss in der EG B._____ (GbbI. Nr. 1_____), das er am 14. Dezember 2011 in Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft von sei- nen Eltern erworben und von 2012 bis 2014 umgebaut und saniert hat (vgl. ursprüngliches Aufnahmeprotokoll Abteilung Amtliche Bewertung [nachfol- gend: Aufnahmeprotokoll Amtliche Bewertung], Vorakten StV [act. 3B] pag. 83 f.; Formular Neubewertung von Grundstücken vom 29.10.2013 inkl. Zusatzprotokoll [nachfolgend: Neubewertung 2013], Vorakten StV [act. 3B] pag. 100 f.; Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung, Ausschei- dung der Unterhaltskosten Steuerjahre 2012 bis 2014 vom 31.1.2018 S. 1 [nachfolgend: amtliche Kostenausscheidung 2018], Vorakten StV [act. 3B] pag. 44 ff.; erster Vorschlag Ausscheidung Amtliche Bewertung 2016 S. 1,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 14 Vorakten StV [act. 3B] pag. 78 ff.). Dabei baute der Beschwerdeführer in ers- ter Linie das Dachgeschoss, das zuvor zwei sehr einfache Zimmer sowie ein Reduit und eine Toilette mit Lavabo umfasst hatte (vgl. Aufnahmeprotokoll Amtliche Bewertung; Fotodokumentation, Vorakten StV [act. 3B] pag. 22 ff.), zu einer separat zugänglichen 3,5-Zimmerwohnung mit einer Terrasse aus (vgl. aktenkundige Teile des Baugesuchs, Vorakten StV [act. 3B] pag. 99, 103 ff.). In diesem Zusammenhang liess er die Kniewände des Dachbodens um ca. 1,75 m erhöhen sowie das Dach abreißen, anheben und mit einem neuen Dachgiebel wiederherstellen. Für die Terrasse der Dachgeschosswoh- nung wurde das über dem Sitzplatz des Erdgeschosses befindliche Ziegel- dach durch eine Betonplatte ersetzt. Zur separaten Erschliessung der Dach- geschosswohnung liess der Beschwerdeführer eine neue Treppe einbauen und vergrösserte im Unter- und Erdgeschoss das vorbestehende Treppen- haus um 92 cm gegen aussen. Ferner veranlasste er im Unter- und im Erd- geschoss eine äussere Sanierung (Ausbessern von Rissen, Malerarbeiten, Ersatz der Holzverkleidung und Fenster) und einen Neuanstrich des Trep- penhauses sowie der Garage (vgl. amtliche Kostenausscheidung 2018 S. 5; Neubewertung 2013 S. 2). Die Umbau- und Sanierungskosten beliefen sich gesamthaft auf rund Fr. 480'000.-- (vgl. amtliche Kostenausscheidung 2018 S. 1 ff.). Von den genannten Baukosten machte der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2012 insgesamt Fr. 79'835.-- als werterhaltende Liegen- schaftsunterhaltskosten geltend, während er Fr. 78'027.-- als wertvermeh- rend einstufte (vgl. Steuererklärung 2012, Vorakten StV [act. 3B] pag. 110 ff., 118). 3.2 In den Veranlagungsverfügungen vom 21. November 2016 für die Jahre 2012 bis 2014 liess die Steuerverwaltung von den im hier strittigen Jahr 2012 geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer le- diglich Fr. 17'199.-- zum Abzug zu (vgl. Veranlagungsverfügungen 2012 vom 21.11.2016, Vorakten StV [act. 3B] pag. 59-61). Auf Einsprachen des Be- schwerdeführers hin reduzierte sie den abziehbaren Betrag am 4. Dezember 2018 auf Fr. 7'225.-- (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 7-10). Dabei stützte sich die Steuerverwaltung in erster Linie auf den von ihrer Abteilung Amtliche Bewertung zur Beurteilung des Liegenschaftsunterhalts im vorliegenden Fall erstellten Bericht, dem aufgrund eines am 31. Januar 2018 durchgeführten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 15 Augenscheins für das Jahr 2012 folgende Kostenausscheidung zu entnehmen ist (vgl. amtliche Kostenausscheidung 2018 S. 1 f., hiernach auszugsweise wiedergegeben, ohne Rechnungsdatum sowie ohne die Spalten «Unternehmer», «Energiesparen/Umweltschutz (...)» [welche die Abteilung Amtliche Bewertung bei allen Positionen mit dem Wert Null eingestuft hat] und «Einkommensverwendung/andere Kosten»): Kostenausscheidung Pos. Arbeitsgattung Kosten Anlagekosten /Mehrwert Unterhalt Bemerkungen

E. 4

Aufl. 2021, § 30 N. 68; zu den bei Ersatzneubauten seit dem 1.1.2020 gegebenenfalls abzugsfähigen Rückbaukosten vgl. Art. 36 Abs. 1a Satz 2 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. h, Art. 1a und Art. 1b VUBV; Art. 32 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 2bis DBG i.V.m. Art. 2 f. Liegenschaftskostenverordnung; Peter Locher, a.a.O., Art. 32 N. 42 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N. 155 ff.). Dasselbe gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei baulichen Massnahmen, die wirtschaftlich bzw. umfangmässig gesehen einem Neubau gleichkommen, etwa im Rahmen von Totalsanierungen oder dem Bau neuer Gebäudeteile (sog. wirtschaftlicher Neubau; vgl. bereits BGE 123 II 218 E. 1c und 2; aus der neueren Rechtsprechung BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 2.2, 2C_425/2020 vom 13.7.2020 E. 3.5.2 f. [betreffend Grundstückgewinnsteuer], 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.4.1 f., 2C_153/2014 vom 4.9.2014, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63 und StR 2015 S. 157 E. 2.2 ff., je mit weiteren Hinweisen; VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2 f., 3.2.3 und 3.3; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 715 f., 719 ff.; Maibach/Häuselmann, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, in StR 2015 S. 658 ff., S. 659; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., Rz. 151, 155a; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 DBG N. 13, 15a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 57; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 36 N. 19). Erfährt demnach eine Liegenschaft in ihrer Gesamtheit oder in bestimmten Teilen eine derart grundlegende Um- bzw. Neugestaltung, dass eine eigentliche Neuerung vorliegt und sich der objektive Nutzungswert der Liegenschaft merklich erhöht, entfällt die zwingende Verbindung zwischen den Gewinnungskosten und den steuerbaren Einkünften aus unbeweglichem Vermögen; es wird eine neue Einkommensquelle geschaffen und die entsprechenden Aufwendungen stellen daher Herstellungskosten dar (vgl. BGer 2C_456/2020 vom 13.10.2020 E. 4.2, 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24.10.2017 E. 2.4.1 f.; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 719 f.; Dieter Egloff, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, § 39 N. 31 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N. 61, 72).

E. 4.1

Die Vorinstanz hat die Abzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen im Wesentlichen mit der Begründung verneint, die Erstellung der Dachwohnung sei steuerlich als (Teil-)Neubau zu qualifizieren, dem alle damit zusammenhängenden Kosten zuzuordnen seien (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1 f., 6.1 ff., 7.1 ff. und 8; vorne E. 3.3). Ähnlich lautete in den Verfahren vor der StRK die Argumentation der Steuerverwaltung, wonach die ausgeführten Arbeiten in Umfang und Intensität keinen Unterhalt mehr darstellten, was insbesondere der Fall sei, wenn wie hier «ein wesentlicher Gebäudeteil derart umfassend erneuert» werde, «dass die Sanierung bei einer Gesamtbetrachtung aller Massnahmen einem Neubau» gleichkomme. Aufgrund der Nutzungsänderung und der

Wohnraumerweiterung seien die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Bau einer komplett neuen 3,5-Zimmerwohnung als Herstellungs- oder Anlagenkosten zu sehen (vgl. Vernehmlassung Re-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 19 kurs und Beschwerde S. 3 f.). Obgleich die Vorinstanzen damit die Argumentation zum wirtschaftlichen Neu- bzw. (Teil-)Neubau heranziehen (vgl. vorne E. 2.3 f., auch zum Folgenden), scheinen beide im Ergebnis nicht (oder jedenfalls nicht mit letzter Konsequenz) von einem solchen auszugehen, haben sie doch in Übereinstimmung mit dem Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung von einer Gesamtbetrachtung abgesehen und stattdessen grundsätzlich eine Ausscheidung der einzelnen Aufwendungen und somit die gesetzlich gebotene Einzelbetrachtung vorgenommen (vgl. vorne E. 3.2 f.; vgl. ferner angefochtene Entscheide E. 5 und 7). Dies zu Recht:

E. 4.1.1

Aufgrund der klaren gesetzlichen Grundlagen und der einschneidenden Wirkung der «Alles oder Nichts»-Betrachtung ist von einem wirtschaftlichen Neubau nur zurückhaltend und allein in eindeutigen Fällen einer eigentlichen Neuerstellung mit merklich erhöhtem Nutzungswert der Liegenschaft bzw. der Schaffung einer neuen Einkommensquelle auszugehen (vgl. vorne E. 2.3 f.). Dies gilt auch, wenn von einem Umbau nur bestimmte Teile einer Liegenschaft betroffen sind (z.B. eine Scheune, eine Garage oder ein Stall), aufgrund des Umfangs bzw. der Intensität der vorgenommenen Arbeiten jedoch von einem wirtschaftlichen (Teil-)Neubau auszugehen ist. Auch in diesem Fall sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die für den gesamten Umbau investierten Aufwendungen integral nicht zum Abzug zuzulassen (vgl. etwa BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 [komplette Umgestaltung der Pool- und Gartenanlage inkl. neuer Stützmauer für Fr. 268'951.--], 2C_242/2020 vom 23.9.2020 [Ausbau einer Garage mit Lagerraum sowie einer mit dieser bis dahin nicht verbundenen 4,5-Zimmerwohnung zu zwei separat zugänglichen Wohnungen mit einem gemeinsamen Dach inkl. einer massgeblichen Umgestaltung sämtlicher wesentlicher Bereiche der Liegenschaft], 2C_153/2014 vom 4.9.2014, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63 und StR 2015 S. 157 [in zwei Etappen vorgenommener Umbau einer ehemals unbeheizten, nicht isolierten und in ihrer Gesamtheit nicht als Wohnraum genutzten Scheune zu einer Wohnung], 2C_63/2010 vom 6.7.2010, in StR 2010 S. 864 [Umbau einer Garage mit Schopf zu einer separat zugänglichen Wohnung]). Den hohen Anforderungen für die Annahme eines wirtschaftlichen Neu- bzw. (Teil-)Neubaus ist auch bei der sachverhaltlichen Würdigung unter den von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien (vgl. vorne E. 2.3 f.) Rechnung zu tragen,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 20 zumal es sich dabei lediglich um Indizien handelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N. 73; Kocher/Anzante, a.a.O., S. 721 ff.; so z.B. BGer 2C_425/2020 vom 13.7.2020 E. 3.5.3 [betreffend Grundstückgewinnsteuer]; VGE 2013/370 vom 20.1.2015, in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 3.3.3 f. und 3.4).

E. 4.1.2

Im vorliegenden Fall blieb das vorbestehende Gebäude in Bezug auf die Wohnungen im Unter- und im Erdgeschoss im Wesentlichen unberührt, erfolgte doch ausschliesslich eine äussere Sanierung (Ausbessern von Rissen, Malerarbeiten, Ersatz der Holzverkleidung

und Fenster) und ein Neuanstrich des Treppenhauses sowie der Garage (vgl. vorne E. 3.1). Von einem Ersatz der Gebäudehülle (vgl. vorne E. 2.3 f.) kann keine Rede sein. Eine eigentliche Neuerstellung kommt demnach höchstens aufgrund des Umbaus im Dachgeschoss mit Errichtung einer Dachwohnung in Betracht. Dabei trifft zwar zu, dass sowohl eine Gebäudeauskernung mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung als auch eine Nutzungsänderung bzw.

Nutzungs-/Wohnraumerweiterung Indizien für einen wirtschaftlichen Neubau darstellen, insbesondere, wenn ein Gebäude als Ganzes betroffen ist (vgl. vorne E. 2.3 f.; für Beispiele siehe etwa BGer 2C_666/2012 und 2C_667/2012 vom 18.12.2012 Bst. A und E. 2.1 f.; 2C_233/2011 vom 27.7.2011, in RDAF 2013 II S. 80 E. 3.2; verneint in BGer 2C_425/2020 vom 13.7.2020 E. 3.5.3 [betreffend Grundstückgewinnsteuer], wo auch eine mögliche Wohnraumerweiterung allein nicht zur Annahme eines wirtschaftlichen Neubaus geführt hätte, und in BGer 2C_460/2015 vom 1.10.2015 E. 4.1 ff. [ebenfalls betreffend Grundstückgewinnsteuer]). Auch in solchen Fällen ist aber nur zurückhaltend bzw. ausschliesslich in eindeutigen Konstellationen von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen – umso mehr, wenn sich die Arbeiten lediglich auf einen Gebäudeteil beziehen, mithin höchstens ein sog. wirtschaftlicher (Teil-)Neubau in Frage kommt (vgl. E. 4.1.1 hiervor). So wurde das hier betroffene Gebäude (anders als die Objekte, die in den bundesgerichtlichen Urteilen zum wirtschaftlichen [Teil-]Neubau zur Beurteilung standen, vgl. E. 4.1.1 hiervor) nicht nur als Ganzes, sondern insbesondere auch in Bezug auf den Dachboden schon vor dem Bau der Dachwohnung als Wohnraum genutzt. Daran ändert nichts, dass der Ausbaustandard der Dachzimmer zuvor einfach und die Nutzung eines Grossteils des Dachbodens vorab infolge der Dachschrägen bzw. niedrigen Raumhöhe im Verbund

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 21 mit dem tiefen Ausbaustandard bedeutend eingeschränkter war als nach dem Umbau (vgl. Fotodokumentation, Vorakten StV [act. 3B] pag. 22 ff.; Baugesuch vom 14. bzw. 26.3.2012, Vorakten StV [act. 3B] pag. 99, 103 ff.; Aufnahmeprotokoll Amtliche Bewertung; angefochtene Entscheide E. 6 Ingress; vorne E. 3.1). Ausschlaggebend ist, dass bereits vor dem Um- und Ausbau des Dachgeschosses eine Nutzung zu Wohnzwecken bestand und somit keine Nutzungsänderung vorliegt. Im Gegenteil erfüllen insbesondere das hier zu beurteilende Dach, die Zugangstreppe und der Unterlagsboden nach den Umbauten im Wesentlichen noch dieselbe Funktion wie zuvor. Eine Wohnraumerweiterung genügt für sich genommen nicht, um von einem wirtschaftlichen (Teil-)Neubau auszugehen, dies umso weniger als der Nutzungswert vor dem Umbau nicht nachgerade inexistent gewesen ist (vgl. vorne E. 2.3 f.; BGer 2C_425/2020 vom 13.7.2020 E. 3.5.3 [betreffend Grundstückgewinnsteuer]).

E. 4.1.3

Eine umfassende Würdigung aller konkreten Umstände ergibt, dass der Umbau als Ganzes weder im Hinblick auf den Gesamtumfang und die Intensität der vorgenommenen Arbeiten noch in wirtschaftlicher Hinsicht ein Ausmass angenommen hat, dass von einem wirtschaftlichen Neu- oder (Teil-)Neubau im Sinn der vorerwähnten Praxis (vgl. vorne E. 2.3 f. und 4.1.1) auszugehen und folglich der Abzug der gesamten Umbaukosten gemäss einer «Alles oder Nichts»-Betrachtung integral zu verweigern wäre. Dem Umstand, dass mit dem Ausbau der beiden ehemaligen Dachzimmer mit Nasszelle zu einer separat zugänglichen 3,5-Zimmerwohnung das Dachgeschoss (aber nicht die Liegenschaft in ihrer

Gesamtheit) als Einkommens- quelle eine klare Erweiterung erfahren hat, ist grundsätzlich durch Aufteilung der Kosten in werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen Rechnung zu tragen (vgl. vorne E. 2.2 sowie E. 4.2 hiernach).

E. 4.2

Nach dem Gesagten ist die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung hier für jede Installation bzw. jeden Gebäudebestandteil gesondert, d.h. im Sinn der gesetzlich gebotenen Einzelbetrachtung, vorzu- nehmen (vgl. vorne E. 2.2). Diesem Ansatz sind grundsätzlich sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung bzw. die Abteilung Amtliche Bewertung (zumindest teilweise) gefolgt, indem sie die einzelnen Aufwendungen und Arbeitsgattungen separat beurteilt und im Jahr 2012 insbesondere die Kos-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 22 ten für die Entsorgung (u.a. auch des Unterlagsbodens), die Bauversiche- rung, die Elektroinstallationen sowie das Honorar des Ingenieurs und des Architekten anteilig zum Abzug zugelassen haben (vgl. vorne E. 3.2 f.; für die Kostenausscheidung in den Jahren 2013 und 2014 vgl. amtliche Kosten- ausscheidung 2018 S. 2 ff.). Zu klären bleibt, ob die Vorinstanz verschiedene ihrer Auffassung nach durch den Dachstockausbau erforderlich gewordene Arbeiten (konkret: die [übrigen] Aufwendungen für den Unterlagsboden, das Dach und die Zugangstreppe; vgl. Beschwerden S. 6 ff.) zu Recht zu einer Einheit zusammengefasst und integral als wertvermehrend qualifiziert hat (vgl. E. 4.2.1 ff. hiernach). Alsdann sind die vom Beschwerdeführer als Ener- giespar- bzw. Umweltschutzmassnahmen qualifizierten Aufwendungen zu beurteilen (vgl. hinten E. 4.3).

E. 4.2.1

In Übereinstimmung mit dem in Merkblatt 5 in den Fassungen 2012 bis 2021 enthaltenen Ausscheidungskatalog sowie der ausserkantonalen und bundesgerichtlichen Praxis zum Ausbau von Dachgeschossen (vgl. BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 2.2, 2C_242/2020 vom 23.9.2020 E. 2.3, 2C_153/2014 vom 4.9.2014, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63 und StR 2015 S. 157 E. 2.4 mit einer Analyse der damaligen kantonalen Verwaltungspra- xis) sind Kosten für den erstmaligen Einbau von Zimmern oder Wohnungen im Dachstock in der Regel als grundsätzlich wertvermehrend zu qualifizieren, was auch der Beschwerdeführer nicht in Frage stellt (vgl. Beschwerden S. 6 ff., insbes. S. 9). So handelt es sich bei den entsprechenden Aufwen- dungen infolge der Schaffung neuen Wohnraums grundsätzlich nicht um Unterhalts-, sondern um Herstellungskosten (vgl. vorne E. 2.2). Dabei ist (zumindest) im vorliegenden Fall – wie die Steuerverwaltung zu Recht betont (vgl. Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde S. 4) – nicht weiter entschei- dend, ob die Wohnraumerweiterung in horizontaler oder vertikaler Hinsicht erfolgt. Entgegen der Argumentation der Vorinstanz sowie der Steuerverwal- tung ist damit allerdings (sofern, wie hier, kein wirtschaftlicher Neu- oder [Teil-]Neubau vorliegt) noch nichts zur Beurteilung des Um- und Ausbaus anderer Gebäudebestandteile bzw. bereits bestehender Installationen – kon- kret: zum Dach, zum Unterlagsboden und zur Zugangstreppe – gesagt: Gemäss dem Grundsatz der Einzelbetrachtung ist vielmehr prinzipiell jede einzelne Ausgabe isoliert auf ihre werterhaltende bzw. wertvermehrnde Wirkung zu untersuchen; führt eine Sanierung oder der Ersatz einer beste-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 23 henden Installation zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Auf- wendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, ist

eine proportionale Ausscheidung vorzunehmen. Vergleichs- massstab bilden dabei die konkret instand gehaltenen oder ersetzten Instal- lationen bzw. Gebäudebestandteile (vgl. vorne E. 2.2). Weder das Merk- blatt 5 noch die bundesgerichtliche Rechtsprechung lassen darauf schlies- sen, dass weitere Teile eines Gebäudes ohne Weiteres mit dem Dachstock als eine steuerrechtlich gemeinsam zu behandelnde Einheit bzw. eine ein- zige Installation zu betrachten wären (soweit das Bundesgericht in BGer 2C_153/2014 vom 4.9.2014 die Renovation des Scheunendachs trotz Sa- nierungsbedarfs nicht als werterhaltend ausgeschieden hat, ist dies hier nicht massgebend, wurde im betreffenden Entscheid doch auf einen wirt- schaftlichen [Teil-]Neubau erkannt; vgl. vorne E. 2.3 f. und 4.1). Im Gegenteil legen die gebotene objektiv-technische und funktionale Betrachtungsweise (vgl. vorne E. 2.2) nahe, grundsätzlich jeden vorbestehenden Gebäude- bestandteil, der baulich einer unabhängigen Sanierung bzw. einem losgelös- ten Ersatz sowie einer funktionalen Betrachtung zugänglich ist, separat zu behandeln. Dasselbe muss hinsichtlich weiterer vorbestehender, bautech- nisch eigenständig ersetzbarer Gebäudebestandteile gelten, d.h. im vorlie- genden Fall in Bezug auf den Unterlagsboden sowie die Zugangstreppe. Eine derartige Einzelbetrachtung ist nicht nur steuergesetzlich, sondern – sofern nicht ausnahmsweise ein wirtschaftlicher Neu- oder (Teil-)Neubau vorliegt (was hier nicht der Fall ist; vgl. vorne E. 2.3 f. und 4.1) – auch aus Gründen der Rechtsgleichheit geboten: So geht es nicht an, dass die Sanie- rung bestimmter Gebäudebestandteile steuerlich abzugsfähig ist, wenn sie losgelöst von anderen Umbauarbeiten erfolgt, der Unterhaltskostencharakter aber trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit der Einzelbetrachtung ohne Kos- tenausscheidung verneint wird, wenn dieselbe Sanierung mit einem Dachstockausbau verbunden ist. Entsprechend halten auch die StRK und die Steuerverwaltung fest, praxisgemäss sei selbst «bei weitgehenden Sa- nierungen» in jedem Fall einzeln zu prüfen, «ob die ausgeführten Arbeiten dem Erhalt des bestehenden Gebäudes [dienen] und in welchem Umfang wertvermehrende Anteile geschaffen wurden» (vgl. Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde S. 4; vgl. auch angefochtene Entscheide E. 5).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 24

E. 4.2.2

Dessen ungeachtet haben sowohl die StRK als auch die Steuerver- waltung im vorliegenden Fall auf eine separate Beurteilung des Daches, des Unterlagsbodens und der Zugangstreppe verzichtet und stattdessen eine Teilgesamtbetrachtung vorgenommen (vgl. vorne E. 3.2 f.). Zur Begründung hat die StRK ausgeführt, es sei ein «vom Erdgeschoss unabhängiger, voll- wertiger, neuer Wohnstock errichtet [worden], der weder gleichwertigen noch überhaupt Ersatz des zuvor bestehenden Wohnraums im Estrich» darstelle, sondern «als Neubau einer zusätzlichen Wohnung zu qualifizieren» sei. Mit dem Ausbau des Dachstocks werde kein früherer Zustand erhalten oder wie- derhergestellt (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.4). Die Steuerverwaltung hat erklärt, es liege eine vertikale Gebäudeveränderung verbunden mit einer Vergrösserung des Wohnraums und des Gebäudevolumens bzw. einer Nut- zungsänderung und Wohnraumerweiterung vor; die Arbeiten kämen in Um- fang und Intensität einem Neubau gleich (vgl. Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde S. 3). Diese Argumente verfangen indessen (wenn überhaupt; vgl. amtliche Kostenausscheidung 2018 S. 5, wonach im Dachgeschoss der Ersatz von Toilette, Lavabo und Heizungsinstallationen trotz des grundsätz- lich wertvermehrenden Ausbaus als gleichwertiger Ersatz resp.

Unterhalt zum Abzug zuzulassen sei) ausschliesslich in Bezug auf den Bau der neuen Dachwohnung, nicht aber hinsichtlich des Daches, des Unterlagsbodens und der Zugangstreppe. Letztere waren vielmehr schon vor dem Bau der Dach- geschosswohnung vorhanden, haben keine massgebliche Nutzungsände- rung erfahren und erfüllen als eigenständige Gebäudebestandteile bzw. se- parate Installationen in Bezug auf das schon zuvor zu Wohnzwecken ge- nutzte Gebäude hier im Wesentlichen noch dieselbe Funktion (weshalb sich mit den von der Steuerverwaltung für eine Gesamtbetrachtung vorgebrachten Argumenten auch kein wirtschaftlicher [Teil-]Neubau begründen liesse; vgl. hierzu vorne E. 4.1.2 f.). Es ist zwar denkbar, dass die für diese Installa- tionen getätigten Aufwendungen aufgrund des Einbaus der Dachwohnung in qualitativer Hinsicht eine (möglicherweise sogar überwiegend) wertvermeh- rende Komponente aufweisen; so oder anders darf aber nicht einfach ohne Weiteres installationsübergreifend und integral auf Wertvermehrung erkannt werden. Soweit Mischcharakter der entsprechenden Kosten in Frage steht, ist stattdessen im Sinn der gesetzlich vorgeschriebenen Einzelbetrachtung eine Ausscheidung zwischen abzugsfähigen (werterhaltenden) und nicht ab- zugsfähigen Aufwendungen zu prüfen (vgl. vorne E. 2.2 und E. 4.2.1 hier-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 25 vor), wobei der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person besondere Bedeutung zukommt (vgl. vorne E. 2.6 und hinten E. 4.2.4). Ferner spielt es entgegen der Auffassung der StRK (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.2 und 7.1) aufgrund der objektiv-technischen Betrachtungsweise keine Rolle, ob subjektiv für die steuerpflichtige Person die Errichtung der Dachwohnung oder aber vor allem die Sanierung Anlass oder Ziel des Bauprojekts waren. Unbehelflich ist schliesslich auch das Argument, die zu beurteilenden Ge- bäudebestandteile bzw. Installationen seien vollständig abgerissen und wie- deraufgebaut worden, womit die Unterhaltssubstanz vernichtet worden und der bestehende Unterhaltsbedarf untergegangen sei (so aber angefochtene Entscheide E. 6.5; Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde S. 3). So steht ein solches Vorgehen der Werterhaltung nicht grundsätzlich entgegen; auch bei einem vollständigen Abbruch und Ersatz von Gebäudebestandteilen kön- nen (den Gewinnungskostencharakter vorausgesetzt; vgl. hinten E. 4.2.4) Unterhaltskosten vorliegen, zumal die Sanierung gewisser Installationen an- ders gar nicht möglich ist (zum Ersatz vorhandener Anlagen ausdrücklich Art. 1 Abs. 1 Bst. c VUBV; vgl. ferner BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 E. 4.3; Dieter Egloff, a.a.O., § 39 N. 35; <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubri- ken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 36 StG/Unterhaltskos- ten» [nachfolgend: Taxinfo Unterhaltskosten]).

E. 4.2.3

Nach dem Gesagten kann die Abzugsfähigkeit der für den Umbau des Daches, des Unterlagsbodens und der Zugangstreppe erbrachten Auf- wendungen nicht allein deshalb verneint werden, weil gleichzeitig ein (grund- sätzlich wertvermehrender) Dachstockausbau erfolgt ist, handelt es sich dabei doch bautechnisch um separate Installationen bzw. eigenständige Ge- bäudebestandteile, denen hier im Wesentlichen eine unveränderte Funktion zukommt. Sofern dem Beschwerdeführer der Nachweis des (zumindest) teil- weise werterhaltenden Charakters der Aufwendungen gelingt (vgl. vorne E. 2.6 und E. 4.2.4 hiernach), ist eine Ausscheidung vorzunehmen (vgl. vorne E. 2.2 und 4.2.1). Entsprechend besteht für eine Teilgesamtbetrach- tung gewisser Gebäudebestandteile abgesehen von dem durch die bundes- gerichtliche Rechtsprechung entwickelten Institut des wirtschaftlichen

Neu- oder (Teil-)Neubaus (vgl. vorne E. 2.3 f. und 4.1.1) kein Raum. Dies gilt insbesondere auch, wenn bei Sanierungen bzw. beim Ersatz vorhandener Anlagen oder von Gebäudeteilen eine qualitative Verbesserung erfolgt: Es ist

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 26 zwar richtig, dass in diesem Fall grundsätzlich nur Werterhaltung vorliegt, soweit es sich um gleichwertigen Ersatz handelt (Art. 1 Abs. 1 Bst. c VUBV; vgl. Merkblatt 5 Version 2012 Ziff. 2.1; Merkblatt 5 Version 2021 i.V.m. Taxinfo Unterhaltskosten Ziff. 5). Das bedeutet aber nicht, dass im Umkehrschluss beim Vorliegen qualitativer Verbesserungen generell keine Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind. Bei Investitionen mit Mischcharakter ist vielmehr für jede Installation gesondert eine proportionale Ausscheidung vorzunehmen (vgl. vorne E. 2.2 und 4.2.1; vgl. auch Taxinfo Unterhaltskosten Ziff. 3). Soweit daher den Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung (insbesondere den ab 2016 ergänzten Erläuterungen zur Frage «Was gilt bei einem Umbau?» in Merkblatt 5 Version 2016 bis 2019 Ziff. 5 bzw. Taxinfo Unterhaltskosten Ziff. 5) etwas anderes zu entnehmen wäre (wie die Vorinstanz sowie die Steuerverwaltung offenbar annehmen, vgl. angefochtene Entscheide E. 5; Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde S. 3), müsste diesen die Anwendung versagt werden (vgl. zur Tragweite solcher Verwaltungsverordnungen statt vieler BVR 2019 S. 293 [VGE 2016/59 vom 24.4.2018] nicht publ. E. 3.1, 2018 S. 139 E. 2.3; BGE 146 V 233 E. 4.2.1, 146 I 105 E. 4.1, je mit Hinweisen). Entsprechend kann auch offenbleiben, welche Version des seit 2012 mehrfach angepassten Merkblatts 5 letztlich einschlägig ist, zumal die verschiedenen Fassungen in den hier massgeblichen Punkten im Wesentlichen übereinstimmen und eine eigentliche Praxisänderung nicht auszumachen ist (vgl. insbesondere Ausscheidungskatalog Ziff. 2.2 in Merkblatt 5 in den Fassungen 2012 bis 2021, wonach der Dachstockausbau mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen als wertvermehrend zu qualifizieren ist; zum Ersatz bestehender Anlagen vgl. Merkblatt 5 Version 2012 Ziff. 2.1, Merkblatt 5 Version 2016 bis 2019 Ziff. 5, Merkblatt 5 Version 2020 und 2021 i.V.m. Taxinfo Unterhaltskosten Ziff. 5). Da ferner weder ein wirtschaftlicher Neubau noch ein wirtschaftlicher (Teil-)Neubau vorliegt (vgl. vorne E. 4.1) und entsprechend eine nach Installationen bzw. Gebäudebestandteilen getrennte Einzelbetrachtung vorzunehmen ist, kann auch offenbleiben, ob die Steuerverwaltung die von ihr kommunizierte «Praxisänderung» (Taxinfo im Jahr 2015) tatsächlich umgesetzt und die Figur des wirtschaftlichen Neubaus aufgegeben hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 5; Vernehmlassung Rekurs und Beschwerde S. 4).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 27

E. 4.2.4

Der konsequenten Anwendung der gesetzlich gebotenen Einzelbetrachtung stehen sodann keine oder jedenfalls nicht überwiegende Interessen der Praktikabilität und der Veranlagungsökonomie entgegen (vgl. hierzu allgemein Peter Locher, Praktikabilität im Steuerrecht [unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern], in Behnisch/Marantelli [Hrsg.], Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, S. 229 ff., 233 f.; Beatrice Weber-Dürler, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, in ZBl 87/1986 S. 193 ff., 214). So sind gerade im Zusammenhang mit Dachsanierungen in der Regel Kosten zu beurteilen, die weit über dem Bagatellbereich liegen und für die steuerpflichtigen Personen von

erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung sind. Es liegt zwar in der Natur der Sache, dass die Einzelbetrachtung für alle Beteiligten tendenziell aufwendiger ist als eine «Alles oder Nichts»-Beurteilung. Eine über klare Fälle eines ausnahmsweise anzunehmenden wirtschaftlichen Neu- bzw. (Teil-)Neubaus hinausgehende (auch teilweise) Gesamtbetrachtung mehrerer Aufwendungen bzw. Installationen würde aber Sinn und Zweck der einschlägigen Gesetzesbestimmungen zuwiderlaufen und dem Rechtsgleichheitsgebot geschuldete Differenzierungen allzu sehr vermissen lassen (vgl. VGE 2020/10/11 vom 16.2.2021, in StE 2021 B 27.7 Nr. 25 E. 3.3.2; Dieter Egloff, a.a.O., § 39 N. 29). Relativiert wird eine allfällige Problematik der Praktikabilität der Einzelbetrachtung überdies durch das Beweisrecht bzw. die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person, der gerade in Bezug auf abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten erhebliche, die behördliche Untersuchungspflicht wesentlich abschwächende Bedeutung zukommt (vgl. Kocher/Anzante, a.a.O., S. 722 f. sowie allgemein vorne E. 2.6). So hat die steuerpflichtige Person nicht nur die getätigten Aufwendungen als solche, sondern auch deren (zumindest teilweise) werterhaltende Natur nachzuweisen (z.B. mit Hilfe einer Schattenrechnung). Aufgrund ihres Gewinnungskostencharakters haben Liegenschaftsunterhaltskosten dabei in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung zu stehen (vgl. vorne E. 2.2). Ihre Ursache darf mithin insbesondere nicht in privaten oder ausschliesslich subjektiven Gründen liegen bzw. der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse dienen und blosser Einkommensverwendung darstellen; sie müssen für die Nutzungswerterhaltung vielmehr notwendig gewesen sein, d.h. nützlich und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Übli-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 28 chen liegend (vgl. VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 3.3 [zum Gewinnungskostenbegriff bei berufsbedingten Auslagen], 2010/280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B 25.6 Nr. 59 E. 2.2, 2009/273 vom 10.9.2010 E. 2.2; zu den Gewinnungskosten allgemein BVR 2002 S. 552 E. 2; Reich/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 25 DBG N. 9; Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 25 N. 4 ff.). Der werterhaltende Charakter einer Aufwendung dürfte dabei typischerweise bei nachgewiesener Sanierungsbedürftigkeit der in Frage stehenden Installationen bzw. Gebäudebestandteile zumindest teilweise zu bejahen sein (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 5).

E. 4.3

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, bei den Arbeiten im Zusammenhang mit der Dämmung und Verkleidung des Daches, die in Position 16 der vorne in E. 3.2 dargestellten Tabelle enthalten sind, handle es sich um Massnahmen zur rationellen Energieverwendung, die vollumfänglich abziehbar seien (vgl. Beschwerden S. 7, 15). – Wie die StRK richtig ausgeführt hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 7.1), sind Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen nicht abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit Neubauten oder Umbauten anfallen, die wirtschaftlich bzw. umfangmässig gesehen einem Neubau bzw. einem (Teil-)Neubau gleichkommen (vgl. vorne E. 2.5). Von einem solchen ist im vorliegenden Fall indessen nicht auszugehen (vgl. vorne E. 4.1), womit die Abzugsfähigkeit von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen entgegen der Auffassung der StRK bzw. der Steuerverwaltung (vgl. angefochtene Entscheide E. 7.1; Beschwerdeantwort S. 2) nicht mit dem Hinweis auf

den Neubaucharakter der Dachwohnung verweigert werden kann. Sofern daher dem Beschwerdeführer der Nachweis gelingen sollte, dass es sich bei einem Teil der von ihm geltend gemachten Aufwendungen um Investitionskosten handelt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (vgl. für das hier massgebende Jahr 2012 aArt. 36 Abs. 4 StG i.V.m. aArt. 1 Abs. 1 Bst. f VUBV; aArt. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG i.V.m. Art. 5 alte Liegenschaftskostenverordnung), insbesondere (wie von ihm behauptet) um Massnahmen zur Wärmedämmung von Böden oder Dächern (Art. 1 Bst. a Ziff. 1 VMRE) oder Massnahmen zur rationellen Energienutzung (Art. 1 Bst. b VMRE; vgl. Beschwerden S. 7 f., 15), sind diese Aufwendungen vollumfänglich zum Ab-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 29 zug zuzulassen, auch wenn ihnen teilweise wertvermehrender Charakter zukommen sollte (vgl. vorne E. 2.5).

E. 4.4

Zusammenfassend ist im vorliegenden Fall weder im Hinblick auf den Umfang bzw. die Intensität des Umbaus noch in wirtschaftlicher Hinsicht von einem wirtschaftlichen Neubau oder einem wirtschaftlichen (Teil-)Neubau auszugehen, womit von einer (teilweisen) Gesamtbetrachtung abzusehen und stattdessen eine Einzelbetrachtung vorzunehmen ist (vgl. vorne E. 4.1). Da es sich sowohl beim Dach als auch beim Unterlagsboden und der Zugangstreppe grundsätzlich um separate Installationen bzw. um eigenständige Gebäudebestandteile handelt (vgl. vorne E. 4.2.2), die hier für das bereits zuvor zu Wohnzwecken genutzte Gebäude im Wesentlichen weiterhin dieselbe Funktion erfüllen (vgl. vorne E. 3.1), kann ein Abzug nicht allein deshalb verweigert werden, weil gleichzeitig ein Dachstockausbau erfolgte (vgl. vorne E. 4.2.3 f.). Ebenso wenig kann der Abzug für allfällige Energie- und Umweltschutzmassnahmen unter Hinweis auf den Neubaucharakter der Dachwohnung verweigert werden (vgl. vorne E. 4.1 und E. 4.3 hier- vor). Den Akten ist allerdings nicht zu entnehmen, ob es sich bei den «Holzbauarbeiten» (Position 16 der vorne in E. 3.2 dargestellten Tabelle), wie vom Beschwerdeführer behauptet, überhaupt und vollumfänglich um Massnahmen zur Wärmedämmung oder zur rationellen Energieverwendung handelt; weder die StRK noch die Steuerverwaltung haben sich bislang zu dieser Frage geäussert. Es ist am Beschwerdeführer, detailliert nachzuweisen, welche Aufwendungen Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen im Sinn von aArt. 36 Abs. 4 StG bzw. aArt. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG darstellen. Ebenso hat er den Beweis zu erbringen, dass bzw. in welchem Umfang die anderen zum Abzug geltend gemachten Kosten tatsächlich werterhaltenden Charakter aufweisen, was möglicherweise gelingen könnte, wenn er einen Sanierungsbedarf der betroffenen Gebäudebestandteile darzutun und zu belegen vermag (vgl. vorne E. 2.2 und 4.2.3 f.; vgl. auch angefochtene Entscheide E. 5). Dabei kann entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht gesagt werden, die Sanierungsbedürftigkeit der ersetzten Bauteile sei unbestritten geblieben (vgl. Beschwerden S. 11); im Gegenteil hat die Vorinstanz diese Frage ausdrücklich offengelassen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3 f.) und sah sich die Steuerverwaltung aufgrund ihrer Einschätzung bislang nicht veranlasst, hierzu eine Beurteilung abzugeben (vgl. auch Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 30 schwerdeantwort S. 2). Die Behauptungen des Beschwerdeführers, die Sanierungsbedürftigkeit ergebe sich bereits aus dem «wirtschaftlichen Alter der Bauteile», das Dach und der Unterlagsboden hätten «altersmässig ersetzt» werden müssen und die

Zugangstreppe ins Dachgeschoss sei «in die Jahre gekommen und unsicher» gewesen (vgl. Beschwerden S. 6, 11), sind nicht ausreichend belegt. Die von ihm mit den Verwaltungsgerichtsbeschwerden in diesem Zusammenhang angebotenen bzw. mit dem Zusatz «nachgereicht» versehenen Beweismittel, insbesondere die Bestätigungen des Treppenbauers und des Dachdeckers sowie jene über die vor dem Umbau bestehende Isolations- und Wärmedämmung (vgl. Beschwerden S. 11), hat er nie beigebracht.

E. 4.5

Es ist allerdings ohnehin nicht Sache des Verwaltungsgerichts als letzte kantonale Instanz, diese Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfragen erstmals zu beurteilen, zumal – sollte dem Beschwerdeführer der Nachweis werterhaltender Aufwendungen tatsächlich gelingen – insbesondere im Hinblick auf eine proportionale Ausscheidung möglicherweise Schätzungen erforderlich wären. Soweit daher der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht die Durchführung eines Augenscheins sowie ein gerichtliches Gutachten über die an seiner Liegenschaft vorgenommenen Arbeiten und den Zustand des Gebäudes vor und nach dem Umbau beantragt (vgl. Beschwerden S. 9, 11, 18), sind entsprechende Beweismassnahmen für den Abschluss der verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht erforderlich (vgl. zur sog. antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2021 S. 285 E. 3.3.2, 2019 S. 344 E. 5.5; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27 mit Hinweisen). Es wird vielmehr der StRK obliegen (oder der Steuerverwaltung, vgl. hinten E. 5.1), über geeignete und erforderliche Beweismassnahmen zu befinden. Dabei kann es entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers durchaus sachgerecht sein, die Abteilung Amtliche Bewertung als qualifizierte Fachstelle für die Durchführung einer Besichtigung der Liegenschaft sowie die Vornahme der Kostenausscheidung beizuziehen. Sein Einwand, die Abteilung sei nicht genügend «neutral» (vgl. Beschwerden S. 8, 18), verfängt nicht, zumal eine allfällige Befangenheit der involvierten Personen weder ersichtlich noch dargetan ist (ein Ausstandsbegehren gegen eine Gesamtbehörde als solche ist ohnehin unzulässig; vgl. BGE 139 I 121 E. 4.3; BVR 2002 S. 426 E. 1b/bb und 2c mit Hinweisen;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 31 Lucie von Büren, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 9 N. 9). Soweit der Beschwerdeführer mit seiner Rüge, die fraglichen Berichte würden lediglich den «Stellenwert einer Parteiaussage» aufweisen, die Beweiskraft einer solchen Beurteilung in Zweifel zieht (vgl. Beschwerden S. 8), ist ihm entgegenzuhalten, dass den von der Abteilung Amtliche Bewertung erstellten behördlichen Stellungnahmen zwar grundsätzlich nicht der Charakter eines Gutachtens zukommt, es sich aber immerhin um sog. Amtsberichte im Sinn von Art. 19 Abs. 1 Bst. b VRPG handelt (vgl. VGE 2019/381 vom 22.7.2021 E. 3.1.2 [bestätigt durch BGer 2C_686/2021 vom 18.11.2021, insbes. E. 3.3.1 f.]; zu Amtsberichten Michel Daum, a.a.O., Art. 19 N. 53 ff.). Ein Amtsbericht kann dabei unter Umständen erhöhte Beweiskraft beanspruchen und gegebenenfalls ein Sachverständigengutachten im Sinn von Art. 19 Abs. 1 Bst. g VRPG ersetzen, wenn darin zu Tatfragen gutachtenmässig Stellung genommen wird und die Parteien ihre Mitwirkungsrechte wahrnehmen können bzw. konnten (vgl. Michel Daum, a.a.O., Art. 19 N. 55, zur Bedeutung in Bezug auf Rechtsfragen N. 39, 89). Unzutreffend ist ferner die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe bei der Erstellung der Amtsberichte nicht mitwirken können (vgl. Beschwerden S. 8, 18), war er doch bei der am 31. Januar 2018 durch die Abteilung Amtliche Bewertung durchgeführten Besichtigung der Liegenschaft

anwe- send und wurde ihm durch die Steuerverwaltung mehrfach Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt (vgl. amtliche Kostenausscheidung 2018 S. 1; Beschwerdeantwort S. 2). Sollten daher die Ausführungen des Beschwerdeführers als Rüge einer Gehörsverletzung (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 21 ff. VRPG) zu verstehen sein, wäre eine solche zu verneinen, zumal die Abteilung Amtliche Bewertung ohnehin nicht verpflichtet war, ihn in die Beschaffung der für die Abgabe ihrer Fachmeinung dienlichen Kenntnisse einzubeziehen (vgl. VGE 2019/381 vom 22.7.2021 E. 3.1.1 [bestätigt durch BGer 2C_686/2021 vom 18.11.2021] mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., Art. 22 N. 3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 32 5.

E. 5

Honorar Ingenieur HLK 862 862 0 0% Für Umbau 1 Profile Umbau 263 263 0 0% Profile für Umbau 2 Gebühren 1'353 1'353 0 0% Gebühren für Umbau 3 Entsorgung 29 25 4 14% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: proportional 4 Entsorgung 30 26 4 14% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: proportional

E. 5.1

Nach dem Gesagten sind die Beschwerden dahin gutzuheissen, dass die Entscheide der StRK vom 10. Dezember 2019 aufzuheben sind und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.5; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 16).

E. 5.2

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt der Beschwerdeführer mit seinen Beschwerden nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines weitergehenden Antrags ein blosser Rückweisungsentscheid gefällt wird und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung – wie hier – allenfalls noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann oder könnte (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Demnach ist der Beschwerdeführer für die Kostenverlegung in den Beschwerdesachen als gänzlich obsiegend zu betrachten und sind ihm für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Der Beschwerdeführer hat für die Verfahren vor Verwaltungsgericht überdies Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Die von seinem Rechtsvertreter eingereichte Kostennote vom 16. Juni 2022 (act. 8) gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

E. 5.3

Die aufgrund der vorliegenden Rückweisungsentscheide erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die vor ihr entstandenen Kosten gemäss dem Ausgang der Neuprüfung

festlegen (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 33 6. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen An- gelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

E. 6

Entsorgung Unterlagsbod. 855 735 120 14% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: proportional

E. 8

Bauversiche- rung 1'153 992 161 14% Antrag 50 % Unterh. Entscheid: proportional

E. 9

Honorar Ingenieur 1'107 952 155 14% Antrag 10 % Unterh. Entscheid: proportional 7
Versicherung 24 0 0 0% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: andere K.

E. 10

Honorar Architekt 0 0 0 0% Antrag 10 % Unterh. Entscheid: Akontrech- nung (...) n.
abziehbar

E. 12

Entsorgung 805 692 113 14% Antrag 50 % Unterh. Entscheid: proportional 11 Entsorgung
765 658 107 14% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: proportional

E. 15

Dampfabzug 975 0 975 100% Ersatz Dampfabzug Wohnung EG 13 Unterlagsboden 4'769
4'769 0 0% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: Neubau 14 Bedachung 19'580 19'580 0 0%
Antrag 80 % Unterh. Entscheid: Neubau

E. 17

Baumeisterar- beiten 44'320 44'320 0 0% Antrag 20 % Unterh. Entscheid: Neubau 16
Holzbauar- beiten 28'140 28'140 0 0% Antrag 80 % Unterh. Entscheid: Neubau

E. 19

Spenglerar- beiten 13'270 13'270 0 0% Antrag 80 % Unterh. Entscheid: Neubau 18
Holztreppe 8'790 8'790 0 0% Antrag 100 % Unterh. Entscheid: Neubau

E. 21

Honorar Bauingenieur 1'083 1'083 0 0% Für Umbau

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 16 20 Elektroinstalla- tionen 2'695 889 1'806 67% Antrag 80 % Unterh. Entscheid: 67 % Unterhalt für die beiden bestehenden Wohnungen Total 2012 130'868 127'399 3'445
Zusätzlich zu den gemäss vorstehender Tabelle als werterhaltend qualifizier- ten Kosten in der Höhe von Fr. 3'445.-- liess die Steuerverwaltung 14 % des im Jahr 2012 angefallenen Architektenhonorars gemäss der nachgereichten Schlussabrechnung des Architekten vom 8.

Mai 2018 zum Abzug zu (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 16), mithin total Fr. 7'225.--. In Bezug auf die Veranlagungen der Jahre 2013 und 2014, gegen die der Beschwerdeführer am 16. Dezember 2016 ebenfalls Einsprache erhoben hatte, teilte die Steuerverwaltung ihm mit verzählungsunterbrechendem Schreiben vom 19. Dezember 2018 mit, dass die Verfahren noch nicht abgeschlossen seien und sie am Besteuerungsanspruch festhalte (vgl. Beschwerdebeilage 2; Beschwerdeantwort S. 1). 3.3 Mit Entscheiden vom 10. Dezember 2019 bestätigte die StRK die Einschätzung der Steuerverwaltung für das Jahr 2012. Zur Begründung führte sie aus, bei Arbeiten, «die einen gewissen Umfang oder eine gewisse Eingriffstiefe in die Bausubstanz (Totalsanierung und wirtschaftlicher Neubau)» überschritten, liege «aus objektiv-technischer Sicht analog zu Neubauten kein Unterhalt mehr vor». Dies sei insbesondere der Fall bei Ersatzbauten oder wenn ein Gebäude oder ein wesentlicher Gebäudeteil derart umfassend erneuert werde, dass «die Sanierung bei einer Gesamtbetrachtung aller Massnahmen einem Neubau» gleichkomme (angefochtene Entscheide E. 4.1). Bei einem Abriss und Wiederaufbau des ganzen Dachgeschosses mit einer erheblichen Wohnraumerweiterung seien daher die gesamten Aufwendungen für den neuerrichteten Gebäudeteil als nicht abzugsfähige Anlage- resp. Herstellungskosten zu qualifizieren; eine Ausscheidung von abzugsfähigem Gebäudeunterhalt sei nicht möglich (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2). Im vorliegenden Fall sei die Wohnfläche massgeblich vergrössert worden; die Zimmer hätten zuvor einen sehr einfachen Ausbaustandard und eine geringe Raumhöhe aufgewiesen und seien aufgrund der ungenügenden Belichtung und Isolation insbesondere in der kalten Jahreszeit kaum uneingeschränkt nutzbar gewesen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 17 Ingress). Die neue Wohnung habe einen neuen Grundriss und weise ein grösseres Volumen, einen höheren Ausbaustandard und nicht dieselbe Funktion auf wie die vormaligen Estrichzimmer. Entsprechend könne offenbleiben, ob tatsächlich Sanierungsbedarf bestanden habe (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.1 ff.). Im Übrigen seien die früheren Estrichzimmer mit dem Umbau bzw. Abriss wertlos geworden, womit ein allenfalls bestehender Unterhaltsbedarf ohnehin untergegangen sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.5). Die Dachwohnung sei daher «steuerlich als (Teil-)Neubau zu beurteilen»; die Kosten für die Sanierung des Daches und die Wärmedämmung, den Ersatz des Unterlagsbodens und den Ausbau der Treppe seien direkte Folge des Dachstockausbaus bzw. würden diesen erst ermöglichen (vgl. angefochtene Entscheide E. 7.1 ff. und 8). 3.4 Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, das Dachgeschoss mit seinen zwei Zimmern, einer Nasszelle und einem Aufenthaltsbereich sei schon vor dem Bau der Dachwohnung ganzjährig als Wohnraum genutzt worden; die Gesamtfläche habe als Folge des Umbaus sogar um rund 6 m² abgenommen (vgl. Beschwerden S. 4 f., 11). Der Umbau und die Sanierung dienten nicht nur der neuen Wohnung, sondern teilweise der gesamten Liegenschaft. So hätten sowohl der Unterlagsboden als auch das Dach altersbedingt ersetzt werden müssen; die Holzterasse ins Dachgeschoss sei in die Jahre gekommen und unsicher bzw. stark unterhaltsbedürftig und teilweise defekt gewesen und habe den Brandvorschriften nicht mehr genügt (vgl. Beschwerden S. 5 f., 9). Entsprechend hätten diejenigen Aufwendungen, die nicht nur einer allfälligen Nutzungserweiterung, sondern der Gesamtliegenschaft dienen, aufgeteilt werden müssen, zumal die Steuerverwaltung gemäss ihrer eigenen Kundgabe die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau nicht mehr anwende und in jedem Fall eine Einzelbetrachtung vornehme (vgl. Beschwerden S. 16). Soweit kein gleichwertiger Ersatz vorliege, sei eine Ausscheidung vorzunehmen (vgl.

Beschwerden S. 15). Bei der Dämmung und Verkleidung (Position 16 der Tabelle vorne in E. 3.2) handle es sich zudem um Massnahmen der rationellen Energieverwendung, die vollumfänglich abziehbar seien (vgl. Beschwerden S. 15).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.08.2022, Nrn. 100.2020.43/44U, Seite 18 4. Von den im Jahr 2012 deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten hat die StRK (wie schon die Steuerverwaltung) insgesamt Aufwendungen in der Höhe von Fr. 7'225.-- zum Abzug zugelassen. Der von der Steuerverwaltung für den Ersatz des Dampfabzugs gesamthaft als werterhaltend anerkannte Abzug (Position 15) sowie wertvermehrende Kosten in der Höhe von Fr. 47'905.-- (Positionen 1, 2, 5, 7, 17 und 21 der Tabelle; vgl. vorne E. 3.2, Beschwerden S. 7 f.) sind nicht (mehr) umstritten. Streitig sind dagegen Kosten von Fr. 73'612.60, wobei der Beschwerdeführer aufgrund der Wohn- raumerweiterung für die Mehrheit der Aufwendungen von einem werterhaltenden Anteil von 80 % ausgeht (vgl. vorne E. 3.2 ff. und Beschwerden S. 6 ff., je auch zum Folgenden): In erster Linie geht es dabei um die Aufwendungen für das Dach (Positionen 14, 16 und 19) sowie – in Bezug auf den Ausbau des Dachgeschosses – um die Kosten für den Unterlagsboden (Positionen 6, 11 und 13) und die Zugangstreppe (Position 18; vgl. Beschwerden S. 6 ff.). Hinsichtlich der Holzbauarbeiten (Position 16) macht der Beschwerdeführer geltend, diese hätten der Dämmung des Daches gedient und seien somit als Massnahmen der rationellen Energieverwendung vollumfänglich abzugsfähig (vgl. Beschwerden S. 6 f. und 15). – Der Sachverhalt (vgl. vorne E. 3.1) ist im Licht der vorne in E. 2 dargelegten Rechtsgrundlagen wie folgt zu würdigen:

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