

100.2020.267/268U  
BUC/FLN/SRE

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 15. August 2022**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Flückiger

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführende

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
16. Juni 2020; 100 19 274, 200 19 238)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 11. April 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2015 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 356'101.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 357'539.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 94'576.-- nicht zum Abzug zulies bzw. die von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ unter diesem Titel deklarierten Aufwendungen lediglich im Umfang von Fr. 12'075.-- berücksichtigte. Die gegen diese Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen hiess die Steuerverwaltung am 4. Juni 2019 insofern gut, als sie zusätzlich Fr. 5'794.-- als Unterhaltskosten anerkannte und das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 350'307.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. auf Fr. 351'745.-- bei der direkten Bundessteuer festsetzte.

### **B.**

Am 24. Juni 2019 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 16. Juni 2020 ab.

### **C.**

Gegen die Entscheide der StRK haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 16. Juli 2020 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK vom 16. Juni 2020 seien aufzuheben und die deklarierten Liegenschaftskosten für die Sanierung des Daches seien als abzugsfähige Unterhaltskosten anzuerkennen; auf die Aufrechnung von Fr. 88'782.-- bei der Be-

messung der Einkommenssteuern sei zu verzichten. Eventuell sei die Gelegenheit zur erneuten Bemessung des abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalts an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Am 17. Juli 2020 hat die Abteilungspräsidentin i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 21. Juli 2020 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 2. September 2020 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

## **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] 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]). Die Beschwerdeführenden haben an den 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). 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.

**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 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.

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

## **2.**

In materieller Hinsicht streitig ist der von den Beschwerdeführenden geltend gemachte zusätzliche Abzug von Fr. 88'782.-- für Liegenschaftsunterhaltskosten.

**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

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 2015 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 2015 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](http://www.sv.fin.be.ch), Rubriken «Publikationen/Merkblätter/Einkommens- und Vermögenssteuern»; für die Version im Jahr 2015 [nachfolgend: Merkblatt 5 Version 2015] vgl. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 110 ff.).

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 (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).

**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 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 Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, Rz. 157, 159).

**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 zerstör-

tes 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 Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 57, Art. 34 N. 77; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 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. 2<sup>bis</sup> 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 Neuerstellung 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).

**2.4** *Indizien* für einen *wirtschaftlichen Neubau* liegen gemäss der Rechtsprechung vor, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, 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 Grundstückgewinnsteuer], 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 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 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) geboten.

**2.5** Aufgrund der einschneidenden Wirkung der «Alles oder nichts»-Betrachtung beim wirtschaftlichen Neubau (vgl. E. 2.3 f. 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). Dabei ist es nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz zwar an den Behörden, den entscheidungswesentlichen 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. 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 Behörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand aufklären 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; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 18 N. 5 f., Art. 20 N. 1 ff., 16 f.). Die den Abzug für Liegenschaftsunterhalt begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich prinzipiell von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (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** Im Jahr 2010 erwarben die Beschwerdeführenden in der EG C.\_\_\_\_\_ ein 1985 erbautes, freistehendes Einfamilienhaus (Grundstück Nr. 1\_\_\_\_\_) zum Kaufpreis von Fr. 962'990.--, das sie seither als Familienwohnung nutzen (vgl. Beschwerden S. 3; Aufnahmeprotokoll S. 3, Vorakten StV [act. 3C] pag. 159 ff., auch zum Folgenden). Nach einer ersten Renovation im Innenbereich in den Jahren 2010 und 2011 folgte 2015 und 2016 ein weiteres Umbauprojekt: Die Beschwerdeführenden liessen die Fassade sanieren bzw. neu streichen, nutzten den ehemaligen Tankraum im Untergeschoss zu einem Keller- bzw. Abstellraum um und erstellten hierfür einen separaten Zugang vom Treppenvorplatz. Im Erdgeschoss erfolgte der Ersatz der Fensterbeschläge mit einer Nachrüstung für den Einbruchschutz, die Sanierung der Sanitär- und Heizungsleitungen sowie der Neueinbau einer Treppe vom Erd- zum Dachgeschoss. Im Dachgeschoss bauten die Beschwerdeführenden den ehemals unbeheizten, nur mit einer Aufzugstreppe erschlossenen Dachboden zu einem vom Erdgeschoss direkt zugänglichen Wohnraum mit zwei Zimmern, einem Bad und einer Sauna aus. Dabei blieb die Form bzw. Grundfläche des Dachgeschosses zwar unverändert, die Kniewände wurden jedoch um einen Meter angehoben; das Dach wurde vollständig abgebrochen und beim Wiederaufbau neu mit Dachfenstern, einer Dachlukarne und einem Dacheinschnitt versehen. Weiter liessen die Beschwerdeführenden eine Anpassung der Gartenzufahrt sowie verschiedene Umgebungsarbeiten vornehmen (vgl. Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung, Ausscheidung der Unterhaltskosten Steuerjahr 2015 und 2016 vom 28.2.2018 S. 3 [nachfolgend: amtliche Kostenausscheidung], Vorakten StV [act. 3C] pag. 200 ff.; Baubewilligung vom 29.5.2013, Vorakten StV [act. 3C] pag. 65 ff.). Die gesamten Baukosten für das Umbauprojekt 2015/2016 beliefen sich gemäss den Angaben der Beschwerdeführenden auf rund Fr. 580'000.--, wobei offenbar der überwiegende Anteil der Aufwendungen auf Leistungen der Genossenschaft für leistungsorientiertes Bauen «GLB» entfiel, welche für die Planung, Begleitung und Ausführung der meisten

Arbeiten verantwortlich war (vgl. Beschwerden S. 4, auch zum Folgenden; Schreiben GLB vom 3.5.2017, Vorakten StV [act. 3C] pag. 154). Kosten in der Höhe von rund Fr. 128'000.-- für Arbeiten verschiedener kleinerer Handwerksbetriebe erachteten die Beschwerdeführenden von vornherein nicht als abzugsfähig, sodass sie auf eine steuerliche Deklaration verzichteten und sich hierzu keine Unterlagen bei den Akten befinden (es handelt sich um Aufwendungen für Bodenbeläge, eine Sauna, Einbauschränke und innere Abschlussarbeiten; vgl. auch amtliche Kostenausscheidung S. 4). Mit Steuererklärung 2015 brachten die Beschwerdeführenden insgesamt Fr. 106'651.-- als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug (Vorakten StV [act. 3C] pag. 87 ff.). Im Jahr 2016 beliefen sich die von den Beschwerdeführenden in ihrer Steuererklärung deklarierten werterhaltenden Kosten auf Fr. 105'779.--, während sie Fr. 246'965.-- als wertvermehrend einstufen (vgl. Formular 7 der Steuererklärung 2016 inkl. Zusatzblatt, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 119 f.).

**3.2** Mit Veranlagungsverfügungen vom 11. April 2017 liess die Steuerverwaltung von den im Jahr 2015 geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer lediglich Fr. 12'075.-- zum Abzug zu (vgl. Vorakten StV [act. 3C] pag. 143 f. und 149 f.). Die hiergegen gerichteten Einsprachen der Beschwerdeführenden hiess sie am 4. Juni 2019 insoweit gut, als sie zusätzlich die Hälfte der Kosten für das zur Fassadenrenovation und zum Dachstockausbau erforderliche Baugerüst, ausmachend Fr. 5'794.--, als werterhaltend qualifizierte (vgl. Vorakten StV [act. 3C] pag. 249 f. und 254 f.; Rechnung vom 18.11.2015, Vorakten StV [act. 3C] pag. 64). Dabei stützte sich die Steuerverwaltung in erster Linie auf einen von ihrer Abteilung Amtliche Bewertung zur Beurteilung des Liegenschaftsunterhalts im vorliegenden Fall erstellten Bericht, dem für das Jahr 2015 folgende Kostenausscheidung zu entnehmen ist (vgl. amtliche Kostenausscheidung S. 1, hiernach auszugsweise wiedergegeben, ohne die Spalten «Unternehmer», «Energiesparen/Umweltschutz [...]» [welche die Abteilung Amtliche Bewertung bei allen Positionen mit dem Wert Null eingestuft hat] und «Einkommensverwendung/andere Kosten»):

Datum	Arbeitsgattung	Kosten	Kostenausscheidung	Bemerkungen
-------	----------------	--------	--------------------	-------------

			Anlagekost./ Mehrwert	Unterhalt	
25.03.2015	Reparatur Kühlschrank	232	0	232	Reparatur
05.03.2015	Service Wasser- aufber.anl.	418	0	418	Serviceabo und Unterhaltsmaterial
21.01.2015	Spülarbeiten Kanalisation	367	0	367	Wartung Kanalisations- leitungen
18.11.2015	Gerüstungen	11'588	5'794	5'794	je ½ Fassadenreno- vation und Neubau/ Aufstockung DG
08.12.2015	Treppenanlagen	11'980	11'980	0	Neueinbau Treppe EG-DG
16.12.2015	Dachdecker- arbeiten	70'328	70'328	0	Wiederaufbau/Neubau /Aufstockung
16.12.2015	Dachdecker- arbeiten	13'673	13'673	0	Mehrkosten Biber- schwanzziegel infolge Dienstbarkeit > Neubau DG
23.12.2015	Äussere Malerarbeiten	11'058	0	11'058	Renovation Sockel- mauerwerk UG und Fassade EG
Total 2015		119'644	101'775	17'869	

**3.3** Mit Entscheiden vom 16. Juni 2020 bestätigte die StRK die Einschätzung der Steuerverwaltung. Zur Begründung führte sie aus, nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen steuerlich als (Teil-)Neubau zu betrachten, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt werde. Als Herstellung würden dabei alle Massnahmen gelten, die den Ausbau erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch diesen unmittelbar veranlasst würden (vgl. angefochtene Entscheide E. 5 mit Hinweis auf BGer 2C\_153/2014 vom 4.9.2014, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63 und StR 2015 S. 157 E. 2.4). Im vorliegenden Fall sei gestützt auf eine objektiv-technische Betrachtungsweise festzuhalten, dass die Beschwerdeführenden das Dach abgebrochen und durch ein neues, um einen Meter erhöhtes Dach ersetzt hätten; dies habe mit der Sanierung nichts zu tun, sondern sei Folge der angestrebten Wohnraumerweiterung. Das Dach sei daher primär als neues Dach zu qualifizieren, weshalb die damit verbundenen Kosten Anlagekosten darstellten. Daran

ändere sich auch nichts, soweit damit ein allfälliger Sanierungsbedarf «mit-erledigt» worden sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3).

**3.4** Die Beschwerdeführenden machen geltend, die StRK stütze sich zu Unrecht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Neubau (vgl. vorne E. 2.3 f.), da es sich hier lediglich um einen Teilneubau in einem bestehenden Gebäude handle. Darüber hinaus sei die Vorinstanz der entsprechenden Theorie ohnehin nicht konsequent gefolgt, habe sie doch gewisse Kosten zum Abzug zugelassen. Die von der StRK bzw. der Steuerverwaltung gestützt auf Merkblatt 5 vorgenommene Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten greife nur, wenn nicht von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen sei. Entsprechend entbehre es einer rechtlichen Grundlage, sämtliche Kosten für die Dachsanierung allein aufgrund des Dachgeschossausbaus sozusagen unter Anwendung einer Präponderanzmethode den nicht abzugsfähigen Herstellungskosten zuzuweisen. Die in Merkblatt 5 festgelegte Praxis zum Ausbau von Dachgeschossen sage nichts darüber aus, ob hierbei auch eine Dachsanierung mitumfasst sei. Bei einer objektiv-technischen Betrachtungsweise sei einzig ausschlaggebend, dass sich das Dach in einem sanierungsbedürftigen Zustand befunden habe, womit entgegen den Erwägungen der StRK abzugsfähige Unterhaltsarbeiten vorlägen; die subjektiven Beweggründe der Beschwerdeführenden für den Umbau spielten hierbei keine Rolle (vgl. Beschwerden S. 10 ff.). Entsprechend seien neben den bereits anerkannten Kosten für die Arbeiten an der Fassade auch die Aufwendungen für die Renovation des Daches (Fr. 70'328.--), den Ersatz der Dachziegel (Fr. 13'673.--) sowie für das Baugerüst (Fr. 11'588.--) vollumfänglich zum Abzug zuzulassen (vgl. Beschwerden S. 4).

#### 4.

In Bezug auf die im Jahr 2015 deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten hat die StRK (wie schon die Steuerverwaltung) insgesamt Aufwendungen von total Fr. 17'869.-- zum Abzug zugelassen, darunter insbesondere die Kosten der Fassadenrenovation sowie (hälftig) für das Baugerüst (vgl. vorne E. 3.2 f.). Unbestritten ist dabei, dass der Dachstockausbau als solcher (Einbau Sauna und Zimmer, neue Bodenbeläge usw.) sowie der Bau der Zugangstreppe vom Erd- ins Dachgeschoss als wertvermehrend einzustufen und somit nicht abzugsfähig sind (vgl. Beschwerden S. 4; amtliche Kostenausscheidung S. 4; vorne E. 3.1 ff.). Strittig ist indes die Qualifikation der Umbauarbeiten am Dach bzw., ob im Jahr 2015 zusätzliche Kosten von Fr. 88'782.-- zum Abzug zuzulassen sind. Der Sachverhalt (vgl. vorne E. 3.1) ist diesbezüglich im Licht der dargelegten Rechtsgrundlagen (vorne in E. 2) wie folgt zu würdigen:

**4.1** Die Vorinstanz hat die Abzugsfähigkeit der auf den Umbau des Daches entfallenden Kosten im Wesentlichen mit der Begründung verneint, diese seien Folge einer angestrebten Wohnraumerweiterung; aufgrund der vorgenommenen Umbauarbeiten (vollständiger Abbruch und Anhebung um einen Meter) sei primär ein neues Dach erstellt worden (vgl. angefochtene Entscheide 6.3). Dabei stützt sich die StRK – wie bereits die Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung zu Rekurs und Beschwerde vom 3.9.2019 [nachfolgend: Vernehmlassung Steuerverwaltung] S. 4, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 121 ff.; Schreiben Steuerverwaltung vom 12.11.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 226; 1. Stellungnahme Amtliche Bewertung vom 22.10.2018 [nachfolgend: Stellungnahme Amtliche Bewertung], Vorakten StV [act. 3C] pag. 218) – in erster Linie auf BGer 2C\_153/2014 vom 4. September 2014. Sie lässt allerdings ausser Acht, dass das Bundesgericht den Umbau im fraglichen Entscheid als wirtschaftlichen (Teil-)Neubau qualifizierte, entsprechend die gesamten Umbaukosten im Sinn einer «Alles oder Nichts»-Betrachtung integral als wertvermehrend einstuft und in Übereinstimmung mit den Vorinstanzen nur den Pauschalabzug gewährte (vgl. BGer 2C\_153/2014 vom 4.9.2014, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63 und StR 2015 S. 157 Bst. A f., E. 3.2 f. und 5; vgl. zum wirtschaftlichen Neu- und [Teil-]Neubau vorne E. 2.3 f.). Von einem wirtschaftlichen Neubau scheinen im vorliegenden Fall

indessen weder die StRK noch die Steuerverwaltung auszugehen, haben doch beide in Übereinstimmung mit dem Bericht der Abteilung Amtliche Bewertung grundsätzlich eine Ausscheidung der einzelnen Umbaukosten und somit eine Einzelbetrachtung vorgenommen (vgl. vorne E. 3.2 f.). Dies zu Recht:

**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, 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).

**4.1.2** Im vorliegenden Fall blieb das Gebäude in seinen wesentlichen Teilen unberührt: Die Fassade wurde unbestrittenermassen bloss renoviert (vgl. vorne E. 3.1 ff.); von einem Ersatz der Gebäudehülle kann keine Rede sein. Im Erdgeschoss erfolgte lediglich der Ersatz der Fensterbeschläge sowie die Sanierung der Sanitär- und Heizungsleitungen; die Innenraumgestaltung, die elektrischen Installationen und die sanitären Anlagen blieben unverändert (vgl. vorne E. 3.1). Eine eigentliche Neuerstellung kommt demnach höchstens aufgrund des Dachstockausbaus und der damit verbundenen Arbeiten am Dach 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 betroffene Gebäude im vorliegenden Fall – anders als in dem von der Vorinstanz zitierten Bundesgerichtsentscheid, in dem die Sanierung des Daches die ganzjährige Nutzung der ehemals unbeheizten und nicht isolierten Scheune als Wohnung überhaupt erst möglich machte (vgl. BGer 2C\_153/2014 vom 4.9.2014, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63 und StR 2015 S. 157 Bst. A, E. 3.2 f.) – bereits vor dem Dachstockausbau als Wohnhaus genutzt; eine Nutzungsänderung liegt in diesem Sinn nicht vor und dem Dach kommt grundsätzlich dieselbe Funktion zu wie bis anhin. Die Wohnraumerweiterung bezieht sich zudem ausschliesslich auf das vorbestehende Einfamilienhaus; eine separat nutzbare Wohnung wurde nicht erstellt.

Darüber hinaus liegen die von den Beschwerdeführenden für den gesamten Umbau getätigten Investitionen deutlich unter den Anschaffungskosten (vgl. vorne E. 3.1).

**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. Daran ändert gemäss den vorstehenden Ausführungen auch nichts, wenn mit dem Dachstockausbau in erster Linie eine Wohnraumerweiterung angestrebt worden sein sollte (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3). Mit den Vorinstanzen ist somit zu schliessen, dass kein wirtschaftlicher Neu- bzw. (Teil-)Neubau vorliegt.

**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, vorzunehmen (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 insbesondere die Kosten für die Fassadenrenovation vollständig und für das Baugerüst teilweise zum Abzug zugelassen haben (vgl. vorne E. 3.2 f.). Zu klären bleibt, ob die Vorinstanz die den Umbau des Daches betreffenden Kosten zu Recht in ihrer Gesamtheit als wertvermehrend qualifiziert hat.

**4.2.1** In Übereinstimmung mit dem in Merkblatt 5 in den Fassungen 2015 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 Verwaltungspraxis) sind Kosten für den erstmaligen Einbau von Zimmern oder Wohnungen im Dachstock in der Regel als grundsätzlich wertvermehrend zu qualifizie-

ren. Entsprechend haben sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung die Aufwendungen für den Dachstockausbau als solchen grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3; Vernehmlassung Steuerverwaltung S. 4 mit Hinweis auf Merkblatt 5; Stellungnahme Amtliche Bewertung S. 1). Dies erscheint jedenfalls hier überzeugend, zumal die Beschwerdeführenden selber die entsprechenden Massnahmen als wertvermehrend einstufen (vgl. vorne E. 3.1 f.; Beschwerden S. 4). Entgegen der Argumentation der Vorinstanz sowie der Steuerverwaltung ist damit allerdings (sofern, wie hier, kein wirtschaftlicher Neu- oder [Teil-]Neubau vorliegt) noch nichts zur Beurteilung der im Zusammenhang mit dem Umbau des Daches angefallenen Aufwendungen gesagt: Gemäss dem Grundsatz der Einzelbetrachtung ist vielmehr prinzipiell jede einzelne Ausgabe isoliert auf ihre werterhaltende bzw. wertvermehrende Wirkung zu untersuchen; führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Installation zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil auf, ist eine proportionale Ausscheidung vorzunehmen. Vergleichsmassstab bilden dabei die konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installationen bzw. Gebäudebestandteile (vgl. vorne E. 2.2). Weder das Merkblatt 5 noch die bundesgerichtliche Rechtsprechung lassen darauf schliessen, dass Dach und Dachboden als eine steuerrechtlich gemeinsam zu behandelnde Einheit bzw. eine einzige Installation zu betrachten wären (soweit das Bundesgericht in BGER 2C\_153/2014 vom 4.9.2014 die Renovation des Scheunendachs trotz Sanierungsbedarfs nicht als werterhaltend ausgeschieden hat, ist dies hier nicht massgebend, wurde im betreffenden Entscheid doch auf einen wirtschaftlichen [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, das Dach als separate Installation zu betrachten, die vom darunterliegenden Wohnraum (und somit auch vom Dachboden) zu trennen ist, handelt es sich doch um einen eigenständigen Gebäudebestandteil, der baulich einer unabhängigen Sanierung bzw. einem losgelösten Ersatz sowie einer funktionalen Betrachtung zugänglich ist.

**4.2.2** Dessen ungeachtet gehen offenbar sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung davon aus, dass im Fall eines Dachstockausbaus Dach und Dachstock bautechnisch eine gemeinsame Installation darstellen. Die-

ser Ansicht kann jedoch – soweit es sich nicht um einen wirtschaftlichen Neu- oder (Teil-)Neubau handelt (was hier aber nicht der Fall ist; vgl. vorne E. 2.3 f. und 4.1) – allein aus Gründen der Rechtsgleichheit nicht gefolgt werden. So geht es nicht an, dass eine Dachsanierung steuerlich abzugsfähig ist, wenn sie losgelöst von anderen Umbauarbeiten erfolgt, der Unterhaltskostencharakter aber trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit der Einzelbetrachtung ohne Kostenausscheidung verneint wird, wenn dieselbe Dachsanierung mit einem Dachstockausbau verbunden ist, zumal ein getrenntes Vorgehen in baulicher und wirtschaftlicher Hinsicht abwegig wäre, wie die Beschwerdeführenden zutreffend vorbringen (vgl. Beschwerden S. 12). Entsprechend vermögen in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Dachsanierung auch die von der StRK und der Steuerverwaltung angeführten Argumente der Wohnraum-/Nutzungserweiterung sowie der vertikalen Gebäudeveränderung (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3; Vernehmlassung Steuerverwaltung S. 4; Stellungnahme Amtliche Bewertung S. 1) nicht zu überzeugen, erfüllt doch das Dach als eigenständiger Gebäudebestandteil bzw. separate Installation in Bezug auf das schon zuvor zu Wohnzwecken genutzte Einfamilienhaus 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.). Wenn die Steuerverwaltung sich ihrerseits unter Hinweis auf den Neubaucharakter des Dachstockausbaus auf die Rechtsgleichheit beruft, um einen Verzicht auf eine Ausscheidung zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Kosten zu begründen (vgl. Schreiben Steuerverwaltung vom 12.11.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 226; Stellungnahme Amtliche Bewertung S. 1), ist dies nicht stichhaltig. Ihre Argumentation verfängt hier ausschliesslich in Bezug auf die Aufwendungen für den Ausbau des Dachbodens und die Erhöhung der Kniewände, deren wertvermehrender Charakter resp. fehlende Abzugsfähigkeit aber auch von den Beschwerdeführenden nicht in Frage gestellt wird, nicht jedoch hinsichtlich des Daches. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung S. 4 f.) spielt es – wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3) – bei der objektiv-technischen Betrachtungsweise keine Rolle, ob subjektiv für die steuerpflichtige Person der Ausbau des Dachgeschosses oder die Dachsanierung den Anlass für den Umbau gegeben hat. Soweit die StRK schliesslich ausführt,

aufgrund des vollständigen Abbruchs und der Anhebung der Kniewände um einen Meter sei primär ein neues Dach erstellt worden (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3), ist ihr entgegenzuhalten, dass die Vernichtung der Unterhaltssubstanz der Werterhaltung nicht grundsätzlich entgegensteht und auch bei einem vollständigen Abbruch und Ersatz von Gebäudebestandteilen (den Gewinnungskostencharakter vorausgesetzt; vgl. hinten E. 4.2.4) Unterhaltskosten vorliegen können, zumal die Sanierung gewisser Installationen anders 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](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch)>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 36 StG/Unterhaltskosten» [nachfolgend: Taxinfo Unterhaltskosten Stand 2022]). Nicht massgebend ist daher auch das Argument der Abteilung Amtliche Bewertung bzw. der Steuerverwaltung, wonach das Dach «nicht saniert, sondern komplett abgebrochen, die Unterhaltssubstanz also vernichtet» worden sei (vgl. amtliche Kostenausscheidung S. 3; Stellungnahme Abteilung Amtliche Bewertung vom 28.2.2019, Vorakten StV [act. 3C] pag. 239 f., bzw. das mit dieser übereinstimmende Schreiben der Steuerverwaltung vom 6.3.2019, Vorakten StV [act. 3C] pag. 5 f., je auch zum Folgenden). Ein Verzicht auf eine Kostenausscheidung rechtfertigt sich auch nicht aufgrund des Einbaus neuer Dachfenster, einer Dachlukarne und eines Dacheinschnitts. Soweit Aufwendungen für Installationen Mischcharakter haben, ist im Sinn der gesetzlich vorgeschriebenen Einzelbetrachtung eine Ausscheidung zwischen abzugsfähigen (werterhaltenden) und nicht abzugsfähigen (hier: v.a. wertvermehrenden) Aufwendungen vorzunehmen (vgl. vorne E. 2.2 und E. 4.2.1 hiervor), wobei der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person besondere Bedeutung zukommt (vgl. vorne E. 2.5).

**4.2.3** Nach dem Gesagten kann die Abzugsfähigkeit der für den Umbau des Daches erbrachten Aufwendungen nicht allein deshalb verneint werden, weil gleichzeitig ein (grundsätzlich wertvermehrender) Dachstockausbau erfolgt ist, stellt doch das Dach bautechnisch eine separate Installation bzw. einen eigenständigen Gebäudebestandteil dar, der bei einem (wie hier) bereits zuvor zu Wohnzwecken genutzten Gebäude im Wesentlichen eine unveränderte Funktion erfüllt. Sofern den Beschwerdeführenden der Nachweis des (zumindest) teilweise werterhaltenden Charakters der Aufwendungen

gelingt (vgl. vorne E. 2.5 und E. 4.2.4 hiernach), ist eine Ausscheidung vorzunehmen (vgl. vorne E. 2.2 und 4.2.1). Entsprechend besteht für eine Teilgesamtbetrachtung gewisser Gebäudebestandteile abgesehen von dem durch die bundesgerichtliche 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 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 2015 Ziff. 2.1; Merkblatt 5 Version 2021 i.V.m. Taxinfo Unterhaltskosten Stand 2022 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 Stand 2022 Ziff. 3; Taxinfo Unterhaltskosten in der Fassung vom 27.3.2015 [nachfolgend: Taxinfo Unterhaltskosten Stand 2015] Ziff. 2.1, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 3 f.). 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 Stand 2022 Ziff. 5) etwas anderes zu entnehmen wäre (wie die Vorinstanz sowie die Steuerverwaltung offenbar annehmen, vgl. angefochtene Entscheide E. 5 und 6.3; Vernehmlassung Steuerverwaltung S. 4; vgl. auch Beschwerden S. 8 und 12), 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 2015 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 Version 2015 und Merkblatt 5 Version 2021, wonach die Reparatur bzw. der gleichwertige Ersatz eines Daches grundsätzlich vollständig abzugsfähig sind, ein Dachstockausbau mit Ausbau von Zimmern oder Wohnungen hingegen als wertvermehrend zu quali-

fizieren ist; zum Ersatz bestehender Anlagen vgl. Merkblatt 5 Version 2015 Ziff. 2.1, Merkblatt 5 Version 2016 bis 2019 Ziff. 5, Merkblatt 5 Version 2020 und 2021 i.V.m. Taxinfo Unterhaltskosten Stand 2022 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, wie auf Taxinfo im Jahr 2015 kommuniziert wurde (vgl. Taxinfo Unterhaltskosten Stand 2015 Ziff. 2.2), die Figur des wirtschaftlichen Neubaus tatsächlich aufgegeben hat.

**4.2.4** Der konsequenten Anwendung der gesetzlich gebotenen Einzelbetrachtung stehen 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 ZBI 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. 2.5). So hat die steuerpflichtige Person nicht nur die ge-

tätigten 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 Üblichen 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 (so ausdrücklich noch Taxinfo Unterhaltskosten Stand 2015 Ziff. 2.3 Bst. c).

**4.3** 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 beim Dach grundsätzlich um eine separate Installation bzw. um einen eigenständigen Gebäudebestandteil handelt (vgl. vorne E. 4.2.2), der hier für das bereits zuvor zu Wohnzwecken genutzte Einfamilienhaus im Wesentlichen weiterhin dieselbe Funktion erfüllt (vgl. vorne E. 3.1), können die Kosten für den Umbau bzw. die Sanierung des Daches nicht allein deshalb verweigert werden, weil gleichzeitig ein Dachstockausbau erfolgte (vgl. vorne E. 4.2.3 f.). Es deutet einiges darauf hin, dass den Beschwerdeführenden der Nachweis eines zumindest teilweise werterhaltenden Charakters der beim Umbau des Daches getätigten Aufwendungen gelingen dürfte (vgl.

vorne E. 4.2.4; Schreiben der GLB vom 3.5.2017 zum Sanierungsbedarf des Daches, Vorakten StV [act. 3C] pag. 154) und die beigebrachten Unterlagen eine Ausscheidung von werterhaltenden Kosten grundsätzlich ermöglichen könnten (vgl. hierzu die nach Arbeitsschritten aufgegliederten Rechnungen der GLB vom 16.12.2015 und vom 23.12.2015, Vorakten StV [act. 3C] pag. 37 ff.; vgl. andererseits betreffend den Einbau von Dachfenstern, einer Dachlukarne und eines Dacheinschnitts vorne E. 3.1 ff. sowie 2. Stellungnahme Amtliche Bewertung vom 28.2.2019, Vorakten StV [act. 3C] pag. 239 f. bzw. das mit dieser übereinstimmende Schreiben der Steuerverwaltung vom 6.3.2019, Vorakten StV [act. 3C] pag. 242, die es als möglich erscheinen lassen, dass zumindest ein Teil der Aufwendungen wertvermehrenden Charakter aufweist und die Kosten für den Umbau bzw. Ersatz des Daches nicht vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind). Es ist indessen nicht Sache des Verwaltungsgerichts als letzte kantonale Instanz, diese Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfragen erstmals zu beurteilen, zumal insbesondere im Hinblick auf die proportionale Ausscheidung (allenfalls unter Beizug der Abteilung Amtliche Bewertung) möglicherweise Schätzungen erforderlich sind.

## **5.**

**5.1** Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden in Bezug auf die Eventualbegehren (vgl. vorne Bst. C) als begründet und sind dahin gutzuheissen, dass die Entscheide der StRK vom 16. Juni 2020 aufzuheben sind und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. 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, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

**5.2** Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren 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 Neuurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Demnach sind die Beschwerdeführenden für die Kostenverlegung in den Beschwerdesachen als gänzlich obsiegend zu betrachten und sind ihnen 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). Die Beschwerdeführenden haben für die Verfahren vor Verwaltungsgericht überdies Anspruch auf Ersatz ihrer 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]). In seiner Kostennote vom 23. Mai 2022 macht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 9'520.-- geltend, bei einem Zeitaufwand von 34 Stunden (inkl. einer Stunde für das Erstellen der Kostennote), zuzüglich Auslagen von Fr. 227.-- und Fr. 750.50 MWSt (act. 7). Mit Blick auf den anwendbaren Rahmentarif von Fr. 400.-- bis Fr. 11'800.-- pro Instanz und die massgeblichen Bemessungskriterien, d.h. den in der Sache gebotenen Zeitaufwand, die Bedeutung der Streitsache und die Schwierigkeit des Prozesses, erscheint diese Forderung als überhöht (vgl. Art. 41 Abs. 1 und 3 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 [KAG; BSG 168.11] i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]). Wohl gab es komplexe Rechtsfragen zu erörtern. Doch war entgegen den Angaben in der Kostennote kein überdurchschnittlicher Zeitaufwand geboten, zumal sich die Instruktion in einem einfachen Schriftenwechsel erschöpfte. Sodann kann die Bedeutung der Streitsache nicht als überdurchschnittlich qualifiziert werden. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände erscheint für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht deshalb ein Honorar von Fr. 6'000.-- als angemessen. Der Parteikostenersatz wird folglich auf Fr. 6'706.50 festgelegt (Fr. 6'000.-- Honorar, zuzüglich Auslagen von Fr. 227.-- und MWSt von Fr. 479.50).

**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).

## **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 Angelegenheiten, 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:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2020 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2020 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Kosten erhoben.

4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Parteikosten, bestimmt auf Fr. 6'706.50 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführende
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

#### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.