



9C\_391/2023

Urteil vom 5. Januar 2024

### III. öffentlich-rechtliche Abteilung

#### Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichterin Moser-Szeless,  
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiber Seiler.

#### Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

#### gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern,  
Beschwerdegegnerin.

#### Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12. Mai 2023  
(100.2021.110/111).

#### Sachverhalt:

##### A.

A. \_\_\_\_\_ erwarb im Januar 2018 eine Stockwerkeinheit in einer Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_/BE (Kauf- und Grundpfandvertrag vom 17. Januar 2018; Grundbucheintrag vom xxx Januar 2018). Die Vertragsparteien vereinbarten einen Kaufpreis von Fr. 860'000.-. Darin nicht enthalten war der "die Stockwerkeinheit betreffende Anteil am Erneuerungsfonds von Fr. 9'391.40". A. \_\_\_\_\_ verpflichtete sich, "diesen Betrag [...] dem Verkäufer ausserhalb dieses Vertrags zu überweisen". Am 27. Februar 2018 tätigte A. \_\_\_\_\_ eine Überweisung in der Höhe von Fr. 10'020.60, die nach seinen Angaben an den Verkäufer der Stockwerkeinheit erfolgt ist.

##### B.

Am 17. März 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A. \_\_\_\_\_ für das Jahr 2018 abweichend von dessen Steuererklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 122'481.- bei der direkten Bundessteuer und von Fr. 109'504.- bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung von den deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten einen Betrag in der Höhe von Fr. 9'391.- nicht zum Abzug zulies. Die Rechtsmittel, die A. \_\_\_\_\_ hiergegen im Kanton Bern ergriff, blieben erfolglos (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. März 2021; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12. Mai 2023).

##### C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 13. Juni 2023 beantragt A. \_\_\_\_\_, der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 12. Mai 2023 sei aufzuheben und sein Einkauf in den Erneuerungsfonds in der Höhe von Fr. 9'391.40 sei als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Die Vorinstanz, die Steuerverwaltung des Kantons Bern sowie (betreffend die direkte Bundessteuer) die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde. A. \_\_\_\_\_ hat eine weitere Stellungnahme eingereicht.

#### Erwägungen:

##### I. Prozessuales

###### 1.

1.1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG sowie Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

1.2. Die Vorinstanz hat für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern ein gemeinsames Urteil gefällt, dabei aber zwischen den beiden Steuerarten unterschieden (vgl. angefochtenes Urteil Dispositivziffern 1 und 2). Der Antrag des Beschwerdeführers lautet auf Aufhebung der angefochtenen Urteils und Zulassung eines Abzugs, ohne zwischen der direkten Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern zu unterscheiden. Aus der Begründung ergibt sich indessen, dass die Beschwerde beide Steuerarten betrifft. Praxisgemäss genügt dies für das Eintreten auf die Beschwerde betreffend beide Steuerarten, solange die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind (vgl. **BGE 135 II 260** E. 1.3.2; Urteil 9C\_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 149 II 27**, aber in: StE 2023 B 25.6 Nr. 91). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

###### 2.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106

Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 II 135 E. 1.5**). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459 E. 2.1**; **134 II 207 E. 2**). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: **BGE 143 II 33**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 147 I 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**; **139 I 229 E. 2.2**; **138 I 274 E. 1.6**).

## II. Direkte Bundessteuer

### 3.

**3.1.** Die Vorinstanz hat den Betrag, den der Beschwerdeführer nach seinen Angaben dem Verkäufer der Stockwerkeinheit für den Anteil am Erneuerungsfonds bezahlt hatte, nicht als Liegenschaftskosten gemäss Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zum Abzug zugelassen. Sie hat sich dabei namentlich auf Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der 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) berufen und erwogen, dass diese Regelung den sachenrechtlich bedingten Eigenheiten des Erneuerungsfonds Rechnung trage. Demgegenüber habe es sich bei der streitgegenständlichen Zahlung offensichtlich um einen Teil des Veräusserungsgeschäfts ohne jeglichen Bezug zu Liegenschaftsunterhalt gehandelt (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.2.1 und 4.2.2).

**3.2.** Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass die ESTV-Liegenschaftskostenverordnung lückenhaft sei, und ersucht das Bundesgericht, die von ihm identifizierte Lücke dahingehend zu füllen, dass "Einkäufe" in den Erneuerungsfonds - d.h. der Erwerb einer Quote des Erneuerungsfonds - gleich wie Einlagen behandelt und ebenfalls zum Abzug zugelassen werden.

### 4.

**4.1.** Aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (**BGE 148 II 378 E. 3.1**; **146 II 6 E. 4.1**; **139 II 363 E. 2.1** mit zahlreichen Hinweisen). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden, wobei der Steuerpflichtige nach Art. 32 Abs. 4 DBG anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen kann.

**4.2.** Der Bundesrat hat den Abzug von Liegenschaftskosten auf Verordnungsstufe näher geregelt. Die Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung 2018; SR 642.116; in Kraft seit dem 1. Januar 2020) ist vorliegend zeitlich noch nicht anwendbar; einschlägig ist also die Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung 1992; AS 1992 1792). Der Abzug von Liegenschaftskosten nach DBG und der bundesrätlichen Verordnung wird zudem durch die bereits erwähnte ESTV-Liegenschaftskostenverordnung weiter konkretisiert. Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung bezeichnet Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds (Art. 712l ZGB) von Stockwerkeigentumsgemeinschaften als abziehbare Unterhaltskosten, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden.

**4.3.** Der Erneuerungsfonds ist ein durch einmalige oder periodische Beiträge der Stockwerkeigentümer geäußertes, zweckgebundenes Sondervermögen, welches die Ausführung künftiger Unterhalts- und Erneuerungsarbeiten erleichtern soll. Er ist Bestandteil des Verwaltungsvermögens der Stockwerkeigentümergeinschaft als Verwaltungsgemeinschaft, welche von Gesetzes wegen zivilrechtlich dahingehend verselbständigt ist, dass ihr insofern die Handlungsfähigkeit sowie im Verfahren die Partei- und Prozessfähigkeit zukommt, als sie im Zusammenhang mit der Verwaltungstätigkeit in eigenem Namen klagen und beklagt werden kann (Urteil 5A\_972/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 7.2.6.1). Die materielle Rechtszuständigkeit (Eigentum an Sachen bzw. Inhaberschaft an Rechten) am Fondsvermögen bleibt indes, bedingt durch die sachenrechtliche Struktur des Stockwerkeigentums, bei den einzelnen Stockwerkeigentümern (**BGE 125 II 348 E. 2**; GÄUMANN/BÖSCH, in: Basler Kommentar, 7. Aufl. 2023, N. 8 zu Vorbemerkungen zu Art. 712a-t ZGB; LENA MANZ, Unterhalt und Ersatzneubau im Stockwerkeigentum, 2021, Rz. 401; MEIER-HAYOZ/REY, Berner Kommentar, 1988, N. 49 zu Vorbemerkungen zu den Art. 712a-712t ZGB und N. 11 f. zu Art. 712l ZGB; WERMELINGER, Zürcher Kommentar, 2010, N. 77 zu Art. 712l ZGB). Denn die Stockwerkeigentümergeinschaft ist zwar im Bereich der gemeinschaftlichen Verwaltung (beschränkt) vermögensfähig (Art. 712l Abs. 1 ZGB; MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 17 zu Art. 712l ZGB; vgl. **BGE 145 III 121 E. 4.3.3**; **145 III 8 E. 3.2.1**; Urteil 2C\_652/2015 / 2C\_653/2015 vom 25. August 2016 E. 4.1, in: StE 2016 B 25.6 Nr. 68, ZBGR 100/2019 S. 27 mit Hinweisen auf die Literatur; vgl. auch MIHAELA AMOOS PIGUET, in: Commentaire romand, CC II, 2016, N. 5 zu Art. 712l ZGB; GÄUMANN/BÖSCH, a.a.O., N. 4 f. zu Art. 712l ZGB), doch kann sie mangels Rechtspersönlichkeit (**BGE 142 III 551 E. 2.2**; **125 II 348 E. 2**) im Unterschied zur Körperschaft nicht selbständige Vermögensträgerin sein (vgl. HEINZ REY, Strukturen des Stockwerkeigentums, ZSR 99/1980 I S. 263). Die Stockwerkeigentümergeinschaft kann aber über den Erneuerungsfonds im Rahmen seines Zwecks ähnlich wie ein Eigentümer mit Rechtspersönlichkeit verfügen. Zudem haftet das Verwaltungsvermögen ihren Gläubigern für die Gemeinschaftsschulden (vgl. MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 53 zu Art. 712l ZGB; WERMELINGER, a.a.O., N. 115 ff. zu Art. 712h ZGB). Den einzelnen Stockwerkeigentümern ist also trotz ihrer materiellen Rechtszuständigkeit die direkte Verfügungsbefugnis über das Verwaltungsvermögen und insbesondere über den Erneuerungsfonds entzogen. Sie können ihren Anteil am Erneuerungsfonds auch nicht separat, sondern nur zusammen mit dem Stockwerkeigentum veräussern, ist die Mitberechtigung am Erneuerungsfonds doch "mit der Rechtsposition als Stockwerkeigentümer und dadurch mit dem rechtlichen Schicksal des im Miteigentum stehenden Grundstücks untrennbar verbunden" (MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 47 zu Art. 712m ZGB; vgl. Urteil 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000 E. 3a/bb, in: StE 2000 A 24.35 Nr. 1, ZBGR 82/2001 S. 50). Möglich bleibt jedoch die Auflösung des Erneuerungsfonds durch einfachen Mehrheitsbeschluss der Gemeinschaft (Urteil 2C\_652/2015 / 2C\_653/2015 vom 25. August 2016 E. 4.1, in: StE 2016 B 25.6 Nr. 68, ZBGR 100/2019 S. 27, mit Hinweis auf MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 48 zu Art. 712m ZGB; MANZ, a.a.O., Rz. 426).

**4.4.** Im Urteil 2C\_652/2015 / 2C\_653/2015 vom 25. August 2016 hat das Bundesgericht dafür gehalten, dass aus Sicht des einzelnen Stockwerkeigentümers die Einzahlung eines Vorschusses oder Beitrags in den Erneuerungsfonds eine definitive Ausgabe darstellt (E. 4.2). Ob von einer definitiven Ausgabe des Stockwerkeigentümers ausgegangen werden kann, ist nach dem soeben Ausgeführten jedoch zumindest aus zivilrechtlicher Sicht zweifelhaft. Denn er bleibt am Erneuerungsfonds mitberechtigt, verliert die zivilrechtliche Berechtigung an den eingelegten Mitteln also nicht. Zudem kann er durch die Veräusserung des Stockwerkeigentums auch den Anteil am Erneuerungsfonds realisieren (vgl. LISSI/DINI, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 34 zu Art. 32 DBG). Das Bundesgericht hatte denn auch schon in **BGE 125 II 348 E. 4** erwogen, dass die Stockwerkeigentümer ihren Anteil am Ertrag und Vermögen aus dem Erneuerungsfonds zu deklarieren und versteuern haben (bestätigt in Urteil 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000 E. 3a/bb, in: StE 2000 A 24.35 Nr. 1,

ZBGR 82/2001 S. 50; vgl. zustimmend HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 1 zu Art. 10 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 22 zu Art. 10 DBG).

**4.5.** Wenn die Stockwerkeigentümer am Erneuerungsfonds anteilig berechtigt bleiben und die Erträge und das Vermögen daraus zu deklarieren und versteuern haben, bedeutet dies allerdings noch nicht, dass Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung gegen das Gesetz verstösst. Die dort vorgesehene Behandlung der Einlagen in den Erneuerungsfonds als Unterhaltskosten kann nämlich auch als Konkretisierung des in Art. 41 Abs. 1 DBG verankerten Periodizitätsprinzips verstanden werden. Dieses besagt, dass Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie anfallen (Urteile 2C\_603/2020 vom 11. Februar 2021 E. 5.3, in: StE 2021 B 25.6 Nr. 80; 2C\_456/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 3.3, in: StE 2021 B 25.6 Nr. 79; 2C\_285/2020 vom 20. September 2020 E. 5.2, in: StE 2021 B 26.12 Nr. 10, StR 75/2020 S. 936, SVR 2022 IV Nr. 13 S. 42; 2C\_687/2018 vom 15. Februar 2019 E. 4.4; vgl. zum Periodizitätsprinzip im Bereich der Unternehmenssteuern **BGE 137 II 353** E. 6.4.4). Die Frage, wann Einkünfte (positives Einkommen) und abziehbare Aufwendungen (negatives Einkommen) anfallen, ist gerade im Bereich des Privatvermögens komplex und das Periodizitätsprinzip demgemäss konkretisierungsbedürftig (vgl. zur Periodisierung von Einkünften jüngst Urteil 9C\_682/2022 / 9C\_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.2-4.4, zur Publikation vorgesehen). Die Regelung von Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung setzt die Einlage in den Erneuerungsfonds in zeitlicher Hinsicht dem definitiven Mittelabfluss gleich. In Anbetracht des Entzugs der Verfügungsbefugnis und der Zweckbindung des Erneuerungsfonds halten gewisse Autoren die Regelung für vertretbar (vgl. LOCHER, a.a.O., N. 30 zu Art. 32 DBG mit Hinweisen). Sie hat zumindest eine gewisse Einfachheit und Praktikabilität für sich, weil dank ihr die Stockwerkeigentümer und die Steuerbehörden wenigstens die individuellen Anteile an den effektiven Aufwendungen nicht auseinander zu dividieren brauchen. Im Übrigen hatte die ESTV den kantonalen Steuerverwaltungen bereits unter altem Recht empfohlen, die Einlagen in den Erneuerungsfonds umgehend zum Abzug zuzulassen (vgl. Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Waadt vom 11. März 1983 E. 5c, in: StR 39/1984 S. 215, mit Hinweis auf das Kreisschreiben der ESTV vom 17. November 1980; AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 6 zu Art. 32 DBG; vgl. auch Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Aargau vom 24. Juni 1977 E. 1, in: ZBI 79/1978 S. 171).

**4.6.** Ob diese Vorteile der Regelung ausreichen, um Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung als gesetzeskonform erscheinen zu lassen, kann hier letztlich offenbleiben. Im Unterschied zu den Steuerpflichtigen im Verfahren 2C\_652/2015 / 2C\_653/2015 ersucht der Beschwerdeführer nämlich nicht darum, die Unterhaltskosten abziehen zu dürfen, wenn der Erneuerungsfonds die betreffende Aufwendung tätigt. Vielmehr will er als Käufer einer Stockwerkeinheit den Betrag vom steuerbaren Einkommen abziehen können, den er dem Verkäufer für den Anteil am Erneuerungsfonds bezahlt hat. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers lässt sich eine solche Zahlung jedoch von vornherein nicht mit Unterhaltskosten gleichsetzen. Sie ist das Entgelt, das der Käufer dem Verkäufer für die Veräusserung beweglichen Vermögens in Form des Anteils am Erneuerungsfonds bezahlt (vgl. Urteil 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000 E. 3a/bb, in: StE 2000 A 24.35 Nr. 1, ZBGR 82/2001 S. 50), fließt nicht dem Erneuerungsfonds zu und wird zu keinem Zeitpunkt für den Unterhalt des Grundstücks verwendet (vgl. auch die zutreffenden Stellungnahmen der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 7. Juli 2023 S. 1 und der ESTV vom 28. August 2023). Es kann offensichtlich keine Rede davon sein, dass sich der Käufer der Stockwerkeinheit mit einer solchen Zahlung in den Erneuerungsfonds "einkauft", wie der Beschwerdeführer meint, weil der Begriff des Einkaufs eine Leistung zugunsten des Fonds impliziert (vgl. zu diesem Begriff im Recht der beruflichen Vorsorge im Kontext von Art. 79b BVG) **BGE 142 V 169** E. 2.2; **142 II 399** E. 3.3.4).

**4.7.** Weiter ist es auch nicht so, dass der Käufer gezwungen wäre, dem Verkäufer den Nominalbetrag des Anteils am Erneuerungsfonds zu bezahlen, obschon der Käufer über die Mittel des Erneuerungsfonds keine Verfügungsbefugnis hat und daraus keinen Steuervorteil mehr ziehen können wird. Dass die Parteien von der steuerlichen Behandlung des Erneuerungsfonds überrascht werden, wie der Beschwerdeführer geltend macht, ist jedenfalls dann unwahrscheinlich, wenn sie - wie hier geschehen - über den Anteil am Erneuerungsfonds gesondert kontrahieren, zumal dies zivilrechtlich nicht erforderlich wäre (vgl. MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 47 zu Art. 712m ZGB). Die Parteien können der steuerlichen Behandlung Rechnung tragen, indem sie den Steuereffekt in der Preisgestaltung berücksichtigen, worauf offenbar schon die Unterinstanz den Beschwerdeführer hingewiesen hatte. Inwiefern in dieser Lösung eine "Kapitulation" zu sehen ist, wie der Beschwerdeführer meint, erschliesst sich dem Bundesgericht nicht. Schliesslich ist es notorisch, dass jedenfalls fachkundige Steuerpflichtige wie der Beschwerdeführer die Steuereffekte ihrer Transaktionen regelmässig antizipieren und einkalkulieren.

**4.8.** Nach dem Gesagten gibt es keinen Grund zur Annahme, Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung sei lückenhaft und im Sinne des Beschwerdeführers um einen Abzug für Zahlungen des Käufers an den Verkäufer einer Stockwerkeinheit zu ergänzen wäre.

**5.** Der Beschwerdeführer ist weiter der Ansicht, dass es die Grundsätze der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichbehandlung verletze, wenn ihm der Abzug seines "Einkaufs" nicht gestattet werde. Jedenfalls als separate Verfassungsrüge ist dieses Vorbringen nicht hinreichend substantiiert (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. oben E. 2). Aber auch soweit diese Verfassungsgrundsätze in der Auslegung der einschlägigen Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen berücksichtigt werden könnten, kann der Beschwerdeführer daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten.

**5.1.** Art. 8 Abs. 1 BV gebietet, dass keine rechtlichen Unterscheidungen getroffen werden, für die kein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, und Unterscheidungen vorgenommen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, dass also Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (**BGE 148 I 286** E. 5.1; **145 II 206** E. 2.4.1). Zusammen mit den anderen Besteuerungsgrundsätzen in Art. 127 Abs. 2 BV konkretisiert der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Art. 8 Abs. 1 BV (**BGE 147 I 16** E. 4.2.2; **145 II 206** E. 2.4.2). Nach diesem Grundsatz müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (**BGE 136 I 49** E. 5.2; vgl. auch **BGE 149 II 19** E. 5.3; **147 I 16** E. 4.2.3; **145 II 206** E. 2.4.2). Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt indessen selbst im horizontalen Verhältnis (d.h. zwischen Personen mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit) keine absolut gleiche Besteuerung, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist (**BGE 147 I 16** E. 4.2.3; **144 II 313** E. 6.1; **132 I 157** E. 4.2).

**5.2.** Die Situation des Beschwerdeführers, der dem Verkäufer der Stockwerkeinheit einen Betrag für dessen Anteil am Erneuerungsfonds bezahlt hat, ist nicht vergleichbar mit der Situation eines Stockwerkeigentümers, der in den Erneuerungsfonds einzahlt. Denn wie bereits erläutert (vgl. oben E. 4.6) diente die Zahlung des Beschwerdeführers in keiner Weise und zu keinem Zeitpunkt dem Liegenschaftsunterhalt. Wenn mit zwei ansonsten identischen Zahlungen unterschiedliche Zwecke verfolgt und erreicht werden, ist dies regelmässig ein wesentlicher Unterschied, der es jedenfalls unter dem Gesichtspunkt von Art. 127 Abs. 2 BV rechtfertigt, die zwei Zahlungen steuerrechtlich ungleich zu behandeln. Selbst wenn also die Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers durch die Zahlung an den Verkäufer als gleichermaßen herabgesetzt erschiene wie jene des Stockwerkeigentümers, der im selben Jahr denselben Betrag in den Erneuerungsfonds einlegt, hätte dies nicht zur Folge, dass der Beschwerdeführer schon von Verfassungs wegen dafür ebenfalls einen steuerlichen Abzug geltend machen können muss.

6.

Der Beschwerdeführer beruft sich ferner auf weitere verfassungsmässige Rechte (Willkürverbot nach Art. 9 BV; Verbot der formellen Rechtsverweigerung nach Art. 29 Abs. 1 BV). Da seine diesbezüglichen Ausführungen den qualifizierten Begründungsanforderungen nicht genügen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. oben E. 2), ist darauf nicht weiter einzugehen. Ähnliches gilt für die Beanstandung des Beschwerdeführers, die Vorinstanz hätte die Sache aufgrund ihrer angeblich grundsätzlichen Bedeutung in Fünferbesetzung beurteilen müssen. Solche Rügen von Verletzungen kantonaler Verfahrensgesetze hat das Bundesgericht nicht zu hören (vgl. Art. 95 BGG e contrario).

7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt hat, indem sie den Abzug der Zahlung des Beschwerdeführers an den Verkäufer der Stockwerkeinheit verweigert hat.

### III. Kantons- und Gemeindesteuern

8.

Das kantonale Steuergesetz stimmt, soweit vorliegend, relevant mit Art. 32 Abs. 2 DBG überein (vgl. Art. 36 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 StHG). Der Kanton Bern hat zudem auf Verordnungsstufe eine mit Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung übereinstimmende Regelung getroffen (Art. 1 Abs. 1 lit. d der Verordnung des Kantons Bern vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken [VUBV/BE; BSG 661.312.51]). Soweit das Bundesgericht diese Regelung überhaupt überprüfen kann (vgl. oben E. 2), kann folglich auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern ist das angefochtene Urteil also nicht zu beanstanden.

### IV. Verfahrensausgang und Kosten

9.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern abzuweisen. Die Gerichtskosten sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

### Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern abgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 5. Januar 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler