



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 630, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2025 115

604 2025 116

## **Urteil vom 23. Juni 2026**

### **Steuergerichtshof**

Besetzung	Präsident:	Marc Sugnaux
	Richterinnen:	Dina Beti, Daniela Kiener
	Gerichtsschreiberin:	Angélique Marro

Parteien **A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_**, Beschwerdeführer  
gegen  
**KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz**

Gegenstand Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen –  
Liegenchaftsunterhaltskosten (Steuerperiode 2020)  
Beschwerde vom 4. August 2025 gegen den Einspracheentscheid vom  
1. Juli 2025

## Sachverhalt

A. A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige oder Beschwerdeführer) wohnen in C.\_\_\_\_\_ und sind im Kanton Freiburg steuerpflichtig.

Sie sind Miteigentümer des Grundstücks Nr. ddd des Grundbuchs der Gemeinde C.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: GB C.\_\_\_\_\_). Dabei handelt es sich um Bauland mit einer Fläche von 755 m<sup>2</sup>, auf dem eine Garage (E.\_\_\_\_\_) steht. A.\_\_\_\_\_ ist ausserdem Alleineigentümer des benachbarten Grundstücks Nr. fff des GB C.\_\_\_\_\_ mit einer Fläche von 848 m<sup>2</sup>, auf dem das von den Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus (G.\_\_\_\_\_) steht. Weiter ist A.\_\_\_\_\_ zusammen mit H.\_\_\_\_\_ Gesamteigentümer des Grundstücks Art. iii des GB C.\_\_\_\_\_ mit einer Fläche von 809 m<sup>2</sup>, auf dem ebenfalls ein Einfamilienhaus (J. \_\_\_\_\_) steht.

In den Jahren 2020 und 2021 nahmen die Beschwerdeführer an der Liegenschaft Art. fff grössere Umbauarbeiten vor. Unter anderem wurden die bestehende Garage abgebrochen und – deutlich vergrössert, ein Teil davon neu auf dem Grundstück Art. ddd – durch einen Neubau ersetzt, der Wintergarten neu isoliert, ein Aussen-Schwimmbad errichtet und diverse Aussenarbeiten (teilweise mit Geländeänderungen) vorgenommen.

Am 28. März 2021 reichten die Steuerpflichtigen bei der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg (nachfolgend: Steuerverwaltung oder Vorinstanz) ihre Steuererklärung 2020 ein. Sie deklarierten ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 135'686.- (Code 1.110) sowie aus Privatliegenschaften (Eigenmietwert) von CHF 21'360.- (Code 3.310). Unter Berücksichtigung der übrigen Steuerfaktoren, namentlich von Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt CHF 111'368.-, davon ein Betrag von CHF 111'310.- für die Liegenschaft Art. fff und wiederum davon ein Betrag von CHF 108'539.- in Zusammenhang mit den Umbauarbeiten an dieser Liegenschaft (Code 4.310), ergab sich ein steuerbares Einkommen von CHF 0.- und ein steuerbares Vermögen von CHF 0.- (Code 7.910). In Zusammenhang mit den deklarierten Umbaukosten reichten die Steuerpflichtigen eine detaillierte Steuerausscheidung mit insgesamt 78 Positionen und diversen Unterpositionen ein (Umbaukosten insgesamt: CHF 330'009.15, davon CHF 108'592.85 Unterhalt an der Liegenschaft Art. fff, CHF 131'371.75 Mehrwert an der Liegenschaft Art. fff sowie CHF 90'044.55 Mehrwert an der Liegenschaft Art. ddd).

Mit berichtigter ordentlicher Veranlagungsanzeige vom 20. April 2023 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen auf CHF 108'978.- (direkte Bundessteuer; geschuldeter Steuerbetrag nach Steuerabzug: CHF 1'966.-) bzw. CHF 99'990.- (Kantonssteuer; geschuldeter Steuerbetrag: CHF 8'186.-) und das steuerbare Vermögen auf CHF 19'340.- (geschuldeter Steuerbetrag: CHF 0.-) fest. Unter anderem wurden ein Eigenmietwert von CHF 20'076.- (Code 3.310), Mietzinseinnahmen von CHF 6'000.- (Code 3.340) sowie Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 13'601.-, davon ein Betrag von CHF 12'401.- für die Liegenschaft Art. fff und wiederum davon ein Betrag von CHF 9'684.- in Zusammenhang mit den Umbauarbeiten an dieser Liegenschaft (Code 4.310), berücksichtigt.

Gegen diese Veranlagungsanzeige erhoben die Steuerpflichtigen am 18. Mai 2023 Einsprache, mit welcher sie beantragten, Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 31'300.-, davon ein Betrag von CHF 28'583.- in Zusammenhang mit den Umbauarbeiten (Code 4.310), und Rückbaukosten von CHF 11'200.- (Code 4.311) zum Abzug zuzulassen. In diesem Zusammenhang reichten sie eine neue detaillierte Steuerausscheidung zu den Akten.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Juli 2025 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und liess unter dem Titel Liegenschaftsunterhaltskosten neu CHF 12'583.- (anstatt CHF 12'401.-) zum Abzug zu.

B. Mit Eingabe vom 4. August 2025 (Datum der Postaufgabe) erhoben die Steuerpflichtigen Beschwerde beim Kantonsgericht. Gestützt auf eine nochmals leicht abgeänderte Steuerauscheidung beantragen sie nunmehr, es sei unter dem Titel Liegenschaftsunterhaltskosten (Code 4.310) ein Abzug von CHF 36'742.55 zu akzeptieren.

Der mit Verfügung vom 6. August 2025 einverlangte Kostenvorschuss von CHF 800.- wurde am 29. August 2025 geleistet.

In ihren Bemerkungen vom 22. Oktober 2025 schliesst die Vorinstanz auf eine Abweisung der Beschwerde.

Ein weiterer Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet.

C. Auf die weiteren Elemente des Sachverhalts wird – soweit für die Urteilsfindung wesentlich – in den nachfolgenden rechtlichen Erwägungen näher eingegangen.

## **Erwägungen**

### **Prozessuales**

1.

1.1. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 DBG; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG).

1.2. Die Beschwerde vom 4. August 2025 gegen den Einspracheentscheid vom 1. Juli 2025 ist durch die Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG).

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen insbesondere die Unterhaltskosten abgezogen werden. Seit dem 1. Januar 2020 sind die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt. Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person oder ihrer Familie sowie die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 Bst. a und d DBG).

Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung des Bundesrats vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) und in den am 24. August 1992 erlassenen Verordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) bzw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) enthalten. Die Kantonale Steuerverwaltung, welche auch als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bestimmt wurde (Art. 1 des Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; SGF 634.1.11), verfügt zudem über ein "Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen" (nachfolgend: Besonderes Merkblatt). Dieses soll der einheitlichen Rechtsanwendung (sowohl im Bereich der direkten Bundesteuer als auch der Kantonssteuer) dienen. Es enthält nebst den allgemeinen Grundsätzen insbesondere einen ausführlichen Ausscheidungskatalog für die Abgrenzung der abziehbaren Unterhaltskosten (UNT) und Energiespar- sowie Umweltschutzmassnahmen (ESI) von den nicht abziehbaren wertvermehrenden Aufwendungen/Anlagekosten (MW) und anderen Kosten (AK).

2.2. Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus (vgl. u.a. BGE 124 I 193 E. 3g sowie das Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3 in ASA 77 S. 161). Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (vgl. das Urteil BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in StR 72/2017 S. 239). Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind (vgl. u.a. die Urteile BGer 2C\_393/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2 in StE 2013 B 25.6 Nr. 61; 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.5 in ASA 77 S. 161). Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen; steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (vgl. das Urteil BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in StR 72/2017 S. 239; vgl. zum Ganzen auch Urteil BGer 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2).

2.3. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen.

2.3.1. Wertvermehrende Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, aber auf der Ebene der kantonalen Steuern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Auslegung des für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Begriffs der "Anlagekosten" wird schon dadurch vorbestimmt, dass Grundstückgewinnsteuer und Einkommens- oder Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind. Dabei ist eine doppelte Berücksichtigung der Aufwendungen und

Kosten (bei der Einkommenssteuer wie bei der Grundstückgewinnsteuer) ausgeschlossen (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1.1 und 4.1.2 mit weiteren Hinweisen). "Anlagekosten" gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG sind immer dann anzunehmen, wenn der Veräusserer effektiv wertvermehrnde Aufwendungen getätigt hat (vgl. ebenda E. 4.2.2 und 4.4.1).

2.3.2. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation (vgl. dazu im Einzelnen bereits das Urteil BGer 2A.151/1990 vom 16. Januar 1991 E. 2a *in* ASA 60 S. 347).

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (vgl. zum Ganzen das Urteil BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3 *in* StR 72/2017 S. 239, bestätigt in Urteil BGer 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3).

2.4. Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG betreffend Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau, welcher im Zusammenhang mit dem neuen Energiegesetz vom 30. September 2016 (EnG; SR 730.0) eingeführt wurde und per 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist, verfolgt den ausserfiskalischen Zweck der Erneuerung alter Bausubstanz. Obwohl Rückbau- bzw. Abbruchkosten grundsätzlich wertvermehrnde Liegenschaftskosten bzw. Anlagekosten darstellen, sind sie nach dem neuen Recht steuerlich abziehbar, sofern sie in Verbindung mit einem Ersatzneubau anfallen. Diese steuerliche Förderung von Ersatzneubauten ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die steuerlich abziehbaren Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen gemäss Art. 32 Abs. 1 Satz 2 DBG nur bei bestehenden Bauten greifen (LISSI/DINI *in* Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage 2022, Art. 32 N. 49; vgl. ausführlicher auch REICH/VON AH/BRAWAND *in* Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage 2022, Art. 9 N. 57d ff.).

Die Norm greift aber nur, wenn ein enger Zusammenhang zwischen dem Alt- und dem Ersatzneubau besteht. Auch ein wirtschaftlicher Neubau (bspw. Totalsanierung) kann in den Anwendungsbereich dieser Norm fallen, sofern keine Nutzungsänderung erfolgt (LISSI/DINI, Art. 32 N. 50 mit Verweis auf die Liegenschaftskostenverordnung).

2.4.1 Die seit dem 1. Januar 2020 abziehbaren Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (vgl. Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG) werden in der totalrevidierten Liegenschaftskostenverordnung konkretisiert (vgl. auch REICH, Steuerrecht, 2020, S. 298 f.).

Gemäss Art. 2 der Liegenschaftskostenverordnung gelten als abziehbare Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau die Kosten der Demontage von Installationen, des Abbruchs des vorbestehenden Gebäudes sowie des Abtransports und der Entsorgung des Bauabfalls (Abs. 1). Nicht abziehbar sind aber insbesondere die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie Aushubarbeiten im Hinblick auf den

Ersatzneubau (Abs. 2). Die steuerpflichtige Person hat der zuständigen Steuerbehörde die abziehbaren Kosten, gegliedert nach Demontage-, Abbruch-, Abtransport- und Entsorgungskosten, in einer separaten Abrechnung auszuweisen (Abs. 3). Rückbaukosten sind nur insoweit abziehbar, als der Ersatzneubau durch dieselbe steuerpflichtige Person vorgenommen wird (Abs. 4).

Als Ersatzneubau gilt ein Bau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist (Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung).

Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung sieht sodann vor, dass die verbleibenden Kosten auf die folgende Steuerperiode übertragen werden können, sofern die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau im Jahr der angefallenen Aufwendungen nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden können (Abs. 1). Können die übertragenen Kosten auch in dieser Steuerperiode nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, so können die verbleibenden Kosten auf die folgende Steuerperiode übertragen werden (Abs. 2). Der Übertrag erfolgt, sofern das Reineinkommen negativ ist (Abs. 3). Werden Kosten auf eine folgende Steuerperiode übertragen, so kann auch in dieser Steuerperiode kein Pauschalabzug geltend gemacht werden (Abs. 4).

2.4.2. Gemäss den Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 9. März 2018 zur Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung (abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/51608.pdf>) handelt es sich bei einem Ersatzneubau um ein neu erstelltes Gebäude, das auf dem gleichen Grundstück wie das vorbestehende Gebäude errichtet worden ist. Demgegenüber handelt es sich beim Neubau um ein erstmalig erstelltes Gebäude "auf der grünen Wiese". Eine zentrale Grundvoraussetzung für die Geltendmachung der Rückbaukosten ist die Sicherstellung der gleichartigen Nutzung des Ersatzneubaus im Vergleich zum vorbestehenden Gebäude. Gleichartige Nutzung wird unter folgenden Prämissen erfüllt:

Nutzung vorbestehendes Gebäude	Nutzung Ersatzneubau
Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude	Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Die Integration eines gewerblich genutzten Liegenschaftsteils ist ebenfalls zulässig.
Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe)	Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe). Ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ist ebenfalls zulässig.

Keine gleichartige Nutzung liegt vor, wenn ein vorbestehendes, unbeheiztes Gebäude (beispielsweise ein Stall, eine Scheune oder ein Autounterstand) durch ein beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ersetzt wird. Entsprechende Rückbaukosten berechtigen somit nicht zum Abzug. Das gilt auch für ein früher gewerblich genutztes Gebäude (beispielsweise einen Lagerraum), auf dessen Grundstück neu ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude errichtet wird. Auch bei diesem Beispiel fehlt die gleichartige Nutzung.

Der zeitliche Verlauf zwischen Rückbau und Neuerrichtung ist einzugrenzen. Analog zur Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG) drängt sich eine Norm auf, wonach der Ersatzneubau nach dem erfolgten Rückbau innert angemessener Frist

zu erstellen ist. In der Veranlagungspraxis zur Ersatzbeschaffung hat sich unter "angemessener Frist" eine Zeitspanne von zwei Jahren durchgesetzt.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass zwischen dem steuerrechtlichen Begriff des "Ersatzneubaus" und dem im Raumplanungsrecht ausserhalb der Bauzone verwendeten Begriff der "Ersatzbaute" eine recht hohe Übereinstimmung hinsichtlich des Abbruchs und Wiederaufbaus am selben Ort, der zeitlichen Frist für die Neuerrichtung und der gleichartigen Nutzung besteht. Dies im Gegensatz zum äusseren Erscheinungsbild, das raumplanungsrechtlich bestmöglich zu wahren ist, und zum Volumen, das nur vergrössert werden darf, wenn dies für eine zeitgemässe Wohnnutzung oder für die verbesserte Einbettung in die Landschaft erforderlich ist (Erläuterungen Art. 3).

2.5. Bleibt zu erwähnen, dass in einem kürzlich ergangenen Leiturteil (Urteil BGer 9C\_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 4, publiziert in BGE 149 II 27; in der Folge mehrfach bestätigt, so u.a. in den Urteilen BGer 9C\_161/2023 vom 6. Juni 2023 E. 4 und 9C\_724/2022 vom 29. März 2023 E. 4) das Bundesgericht seine Praxis aufgegeben hat, wonach die Kosten für den Unterhalt neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften vom Einkommen abgezogen werden konnten, wenn es um den periodischen Unterhalt (und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) ging – davon ausgenommen waren Fälle, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renovierte, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder wo er eine (auch selbstgenutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umbaute oder einer neuen Nutzung zuführte (vgl. BGE 149 II 27 E. 4 mit Verweis auf BGE 123 II 218 E. 1c und 133 II 287 E. 2.2). Es hielt dafür, dass eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts an einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wurde, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar sei (E. 4.5). Nach dem Willen des Gesetzgebers sei für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft – wie bei allen anderen Liegenschaftsunterhaltskosten – individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters – und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) – abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (E. 4.5).

Da die Rückbaukosten den Unterhaltskosten gleichgestellt sind (vgl. Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG), hat die bundesgerichtliche Praxisänderung nicht nur Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Unterhaltskosten, sondern sie wirkt sich implizit auch auf die steuerliche Beurteilung von Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau aus.

3.

3.1. Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten, in Zusammenhang mit der Sanierung der Liegenschaft G.\_\_\_\_\_ stehenden Liegenschaftsunterhaltskosten enthalten insgesamt 78 Positionen und diverse Unterpositionen.

Nachdem die Beschwerdeführer den ursprünglichen Ausscheidungskatalog, bei dem sie die entstandenen Kosten mit CHF 108'592.85 den Unterhaltskosten zugewiesen hatten, bereits im Einspracheverfahren modifiziert haben (Unterhaltskosten von CHF 28'583.- und Rückbaukosten von CHF 11'200.40; vgl. Beschwerdebeilage 4), reichten sie im Beschwerdeverfahren abermals eine

neue Steuerauscheidung (vgl. Beschwerdebeilage 16) ein. In dieser weisen die Beschwerdeführer Unterhaltskosten von CHF 25'542.15 und Rückbaukosten von CHF 11'200.40 aus. Entsprechend stellen sie den Antrag, es sei ihnen unter diesem Titel ein Betrag von insgesamt CHF 36'742.55 zum Abzug zuzulassen (vgl. Beschwerde S. 9).

Im Folgenden ist auf die im Beschwerdeverfahren geltend gemachten Positionen im Einzelnen einzugehen, der Übersichtlichkeit und Vollständigkeit halber auch auf diejenigen Positionen, die entweder nicht ins Gewicht fallen oder die von der Vorinstanz bereits anerkannt worden sind (vgl. nachfolgende E. 3.2), ist doch weder für die Beschwerdeführer noch für das Gericht auf den ersten Blick ersichtlich, wie sich der von der Vorinstanz zum Abzug zugelassene Betrag von CHF 12'583.- konkret zusammensetzt.

3.2. Die Positionen 4, 5, 6, 10, 20, 30, 52 und 70 betreffen Anzahlungen an bzw. Abrechnungen mit den Bauunternehmern. Sie fallen nicht weiter in Betracht.

Die Positionen 8, 9, 11, 16, 17, 18, 21, 23, 24, 27, 30.1, 30.2, 30.3, 30.4, 30.5, 30.6, 30.8, 30.10, 30.11, 30.12, 30.14, 30.15, 30.16, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 51, 52.1, 52.2, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 62, 64, 65, 67, 68, 69, 72, 73, 76, 77 und 78 werden von den Beschwerdeführern (ganz oder teilweise) dem Mehrwert zugewiesen. Kosten, die zu einem Mehrwert führen, können nicht zum Abzug zugelassen werden.

Die Positionen 1, 12, 14, 15, 19, 25, 26, 28, 29, 31, 32, 60, 61, 63, 66, 71 und 75 werden von den Beschwerdeführern (ganz oder teilweise) den Anlagekosten zugewiesen. Anlagekosten können nicht zum Abzug zugelassen werden.

Da sich weder dem der Steuerveranlagung beigefügten Ausscheidungsformular noch dem Einspracheentscheid etwas Gegenteiliges entnehmen lässt, ist davon auszugehen, dass die unter den Positionen 2, 3, 7, 13, 22, 29, 33, 37, 40, 41, 42, 53 und 74 ausgewiesenen Unterhaltskosten von der Vorinstanz zum Abzug zugelassen wurden.

3.3. Die folgenden Positionen sind bestritten:

Position	MW	UNT	ESI	AK
11	7'335.20	264.80		

Die von den Beschwerdeführern unter der Position 11 zum Abzug gebrachten Unterhaltskosten beschlagen einen Codetaster in der Garage. Gemäss der bei den Akten liegenden Rechnung der K. \_\_\_\_\_ AG vom 24. März 2020 (Beschwerdebeilage 8) wurden zwei Codetaster CTV3-1 in der Garage installiert.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid zu dieser Position aus, dass es sich bei einem Codetaster um eine zusätzliche Ausstattung handle. Da der alte Codetaster in einem Pfeiler eingebaut gewesen sei, der im Zuge der Umbauarbeiten abgebrochen worden sei, könne nicht von einem Ersatz gesprochen werden. Die entsprechenden Kosten könnten deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden.

Vorliegend ist unbestritten, dass bereits in der alten Garage ein Codetaster installiert war. Nach Angaben der Beschwerdeführer (vgl. Beschwerde S. 4) war der Codetaster bereits über 24-jährig. Das elektronische Schliesssystem wurde also nicht neu installiert, sondern es wurde ein alter Codetaster durch zwei neue ersetzt (wobei nur für einen Codetaster ein Steuerabzug beantragt

wird). Gemäss dem ab der Veranlagungsperiode 2020 gültigen Besonderen Merkblatt (Ziff. 3.1.3 Bst. c) stellt zwar die Installation von elektrischen Antrieben und Schliesssystemen einen Mehrwert dar. Der Ersatz eines alten Codetasters durch einen neuen ist aber ganz offensichtlich nicht mit einem Mehrwert verbunden, werden doch mit dieser Ersatzmassnahme keine zusätzlichen, neuen Werte geschaffen. Dass der Codetaster in der neuen Garage an einem anderen Ort angebracht ist, ändert an dieser Qualifikation nichts. Damit ist für diese Position ein Steuerabzug von CHF 264.80 zugelassen.

Position	MW	UNT	ESI	AK
30.13		4'749.05		
35		7'463.70		
47	14'522.75	1'863.20	5'249.05	
48		213.40		
52.3		2'416.00		

Die Positionen 30.13, 35, 47, 48 und 52.3 betreffen, soweit sie von den Beschwerdeführern den Unterhaltskosten zugeordnet werden, die Sanierung des Wintergartens.

Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Wintergarten von einem unbeheizten in einen beheizten Raum umgewandelt worden sei, weshalb es sich um eine Wohnraumerweiterung mit wertvermehrendem Charakter handle und die entsprechenden Sanierungskosten, die in Zusammenhang mit der neuen Isolation des Wintergartens entstanden seien, nicht zum Abzug gebracht werden könnten.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wie sich einer Bestätigung der kommunalen Baukommission vom 31. Mai 2024 (Beschwerdebeilage 6.3) entnehmen lässt, wurde am 31. Mai 2024 eine Baukontrolle durchgeführt. Anlässlich dieser konnte festgestellt werden, dass der bestehende Wintergarten unbeheizt ist. Bei den technischen Installationen seien Anpassungen vorgenommen worden, welche eine Beheizung der Räumlichkeit verunmöglichen würden. Auch habe anhand privater Fotos festgestellt werden können, dass der Bodenbelag bzw. Kugelgarnteppich durch einen Teppich desselben Typs ersetzt worden sei (vgl. hierzu Beschwerdebeilage 6.2).

Diese Feststellungen decken sich mit der Rechnung der L. \_\_\_\_\_ GmbH vom 15. Mai 2023 (Beschwerdebeilage 5c), aus welcher sich entnehmen lässt, dass der Heizungsanschluss im Wintergarten zurückgebaut worden war.

Nach Angaben der Beschwerdeführer wurde der Wintergarten neu isoliert, weil es Probleme mit der Feuchtigkeit gab (inkl. einem faulen Pfosten sowie einer undichten Dachpappe). Auf Anraten eines Spezialisten hätten sich die Beschwerdeführer dazu entschieden, den Wintergarten mit einer Isolation aussen am Wintergarten zu versehen, um die Betonmauer vom Erdreich thermisch zu trennen (bisher habe eine thermische Trennung mittels Schwarzanstrich zwischen Betonmauer und Raum bestanden; Beschwerde S. 3). Die neue Isolation des Wintergartens diene also nicht dazu, den Wintergarten als beheizten Wohnraum nutzen zu können, sondern dazu, sicherzustellen, dass im nach wie vor unbeheizten Wintergarten künftig keine Feuchtigkeitsprobleme mehr auftreten. Die entsprechenden Arbeiten an der Isolation dienten also der Werterhaltung und sind als Unterhaltskosten zu qualifizieren. Sie sind deshalb zum Steuerabzug zugelassen.

Gleiches gilt für das Anbringen von neuem Rundkies, musste doch das alte Rundkies für die Umbauarbeiten entfernt (vgl. Beschwerde S. 8) und folglich nach Abschluss der Arbeiten wieder neu angebracht werden.

Wie sich aus den bei den Akten liegenden Bauplänen und Fotoaufnahmen ergibt, wurden im Zuge der Umbauarbeiten am Wintergarten u.a. auch eine (verglaste) Schiebe-Falлтüre durch eine (verglaste) Schiebetüre und eine weitere (verglaste) Schiebe-Falлтüre durch ein (kleineres) Fenster (Fixverglasung) ersetzt; ausserdem wurde ein Fenster geringfügig verkleinert (Beschwerdebeilage 5; Dokumentenverlauf vom 21.06.2021-13.11.2022, Beilagen Nr. 04 und 05). In diesem Zusammenhang reichen die Beschwerdeführer eine Rechnung der M. \_\_\_\_\_ GmbH vom 24. Juni 2020 (Beschwerdebeilage 11) zu den Akten, mit welcher ihnen für die zwei Fenster und die Schiebetüre (inkl. Kleinmaterialkosten und Arbeitsaufwand) ein Betrag von CHF 7'463.70 in Rechnung gestellt wurde. Auch diese Kosten sind als abzugsfähige Unterhaltskosten zu qualifizieren. Aus den Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass mit dem Ersatz der bisherigen Schiebe-Falлтüre durch eine verglaste Schiebetüre sowie mit dem Einbau von zwei (im Vergleich zum Vorzustand kleineren) Fenstern eine wertvermehrende Investition vorgenommen worden wäre. Vielmehr ist festzustellen, dass die Gesamtfläche der Verglasung im Wintergarten im Wesentlichen unverändert geblieben ist und die vorgenommenen baulichen Anpassungen weder zu einer relevanten Verbesserung der natürlichen Belichtung noch zu einer funktionalen Aufwertung des Wintergartens geführt haben. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführer lediglich die Kosten für die neu eingebauten Fenster und die Schiebetüre zum Abzug bringen, nicht jedoch die in Zusammenhang mit den baulichen Anpassungen angefallenen Maurerarbeiten (welche als Anlagekosten zu qualifizieren sind). Aufgrund der gegenüber dem Vorzustand kleineren Verglasungselemente ist zudem davon auszugehen, dass die vom Beschwerdeführer zum Abzug gebrachten Kosten tiefer ausfielen, als wenn die ursprünglichen Verglasungselemente in unveränderter Grösse ersetzt worden wären. Gleiches gilt auch hinsichtlich des Ersatzes der (verglasten) Schiebe-Falлтüre durch eine (verglaste) Schiebetüre, sind doch im Allgemeinen Falлтürsysteme bei gleicher Öffnungsgrösse teurer als Schiebetürsysteme (vgl. bspw. <https://hotianwindows.com/de/sliding-vs-folding-doors>, <https://aprodoor.com/de/falлтuren-vs-schiebeturen> oder <https://centor.com/de/news/schiebe-oder-falлтuren>). Ebenso lässt sich den Akten nicht entnehmen, dass die neu eingebauten Fenster oder die Schiebetüre gegenüber den ersetzten Bauteilen über eine bessere Qualität hinsichtlich Wärmedämmung, Schallschutz oder Einbruchssicherheit verfügen würden. Gestützt auf das Besondere Merkblatt (Ziff. 3.1.3) sind die entsprechenden Aufwendungen daher vollumfänglich als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

Position	MW	UNT	ESI	AK
30.6	6'818.35		fff.70	
30.10	5'265.80	1'209.30	76.00	
30.14	2'637.45		5'249.65	
47	14'522.75	1'863.20	5'249.05	

Unter den Positionen 30.6, 30.10, 30.14 und 47 machen die Beschwerdeführer diverse Rückbaukosten geltend. Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau sind – seit dem 1. Januar 2020 – den Unterhaltskosten gleichgestellt sind (vgl. ausführlich vorstehende E. 2.4).

Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, erfüllt die von den Beschwerdeführern neu errichtete Garage die Voraussetzungen eines Ersatzneubaus: Sie wurde auf demselben Grundstück erstellt

wie die abgebrochene Garage, weist eine gleichwertige Nutzung auf, betrifft dieselbe steuerpflichtige Person, und ihre Erstellung erfolgte innerhalb einer angemessenen Frist nach dem Rückbau. Sämtliche Merkmale eines Ersatzneubaus sind damit erfüllt.

Da bei einem Ersatzneubau die Kosten des Rückbaus im Hinblick auf den Ersatzneubau steuerlich abzugsfähig sind (vgl. Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG), sind auch die unter dem Titel der Rückbaukosten geltend gemachten Aufwendungen zum Abzug zugelassen.

Position	MW	UNT	ESI	AK
30.10	5'265.80	1'209.30	76.00	

Unter der Position 30.10 machen die Beschwerdeführer Unterhaltskosten für die Instandsetzung der Betondecke des Hauses im Betrag von CHF 1'209.30 geltend. Die entsprechenden Arbeiten waren notwendig, da das Haus und die alte Garage an der Seite baulich verbunden waren (vgl. Dokumentenverlauf vom 21.06.2021-13.11.2022, Beilage Nr. 05). Folglich musste – nach dem Abbruch der Garage – die Betondecke des Hauses, die durch den Abbruch an der Seite beschädigt worden war, wieder instandgesetzt werden.

Die Vorinstanz verweigert diesen Kostenabzug mit der Begründung, dass die Kosten durch die (ihrer Ansicht nach nicht abzugsberechtigten) Rückbauarbeiten im Hinblick auf einen Ersatzbau entstanden seien. Dieser Argumentation greift zu kurz. Die Instandsetzungsarbeiten betreffen einen bereits vorbestehenden Bestandteil des Wohnhauses, nämlich eine Betondecke. Durch den Abbruch der baulich verbundenen Garage entstand an dieser Stelle ein Schaden, der behoben werden musste, um Folgeschäden (wie etwa das Eindringen von Feuchtigkeit) zu verhindern resp. um – im Fall des Beschwerdeführers – die neue Garage anbauen zu können. Die ausgeführten Arbeiten führten denn auch nicht zu einer funktionalen oder qualitativen Verbesserung des Wohnhauses und es wurden auch keine neuen Werte geschaffen, sondern ausschliesslich die bereits vorbestehende Hausdecke in ihren ursprünglichen, funktionsfähigen Zustand zurückversetzt. Die Aufwendungen dienten der Wiederherstellung und Erhaltung eines bestehenden Vermögenswertes (des Wohnhauses) und stellen abzugsfähige Unterhaltskosten dar.

Position	MW	UNT	ESI	AK
39	80.95	73.55		
54	1'128.80	340.75		

Diese Positionen, welche von der Vorinstanz gemeinsam beurteilt wurden, betreffen die Farbe für den Garagenboden. Im angefochtenen Einspracheentscheid akzeptiert die Vorinstanz einen Betrag von insgesamt CHF 232.75 (CHF 41.30 + CHF 191.45). Dabei multipliziert sie den Betrag der entsprechenden Rechnungen (Positionen 39 + 54) mit dem flächenmässigen Anteil des Garagenbodens auf der Parzelle Art. fff (26.73 Prozent) an der gesamten Garagenfläche (Parzellen Art. fff + Art. ddd).

Dabei verkennt sie, dass die Beschwerdeführer unter Position 77 einen weiteren Betrag von CHF 679.30 für den Garagenboden auf der Parzelle Art. ddd ausweisen. Dieser Betrag muss dazu addiert werden, bevor der auf die Parzelle Art. fff prozentual entfallende Anteil an den Gesamtkosten ausgeschieden werden kann. Es ergibt sich somit folgende Rechnung: CHF 154.50 + CHF 716.20 + CHF 679.30 = CHF 1'550.00 x 26.73 Prozent = CHF 414.30. Damit ist die Beschwerde auch in diesem Punkt gutzuheissen.

3.4. Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Beschwerdeführer mit ihren Begehren in sämtlichen Punkten durchdringen.

Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie die Beschwerdeführer im Sinne der Erwägungen neu veranlagt.

#### **Kantonssteuer (604 2025 116)**

4.

Auch gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 1 DStG (vgl. zudem Art. 9 Abs. 3 StHG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte in Abzug gebracht werden – wobei die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt sind (Art. 33 Abs. 2 Satz 3 DStG) –, nicht jedoch die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 35 Bst. d DStG). Die Einzelheiten sind in der Verordnung der Kantonalen Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421) geregelt. Die Kantonale Steuerverwaltung verfügt zudem über das bereits erwähnte Merkblatt.

Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 und 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie die Beschwerdeführer im Sinne der Erwägungen neu veranlagt.

#### **Kosten- und Entschädigungsfolge**

5.

5.1. In einem Beschwerdeverfahren trägt die unterliegende Partei die Kosten (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dem Bund, dem Staat, den Gemeinden und anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie den mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Privatpersonen und privaten Institutionen dürfen indessen keine Verfahrenskosten auferlegt werden, es sei denn, ihre Vermögensinteressen seien betroffen (Art. 133 VRG).

Da die Beschwerdeführer obsiegen, sind ihnen keine Kosten aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- ist ihnen zurückzuerstatten.

5.2. Die Beschwerdeführer haben sich im Beschwerdeverfahren nicht anwaltlich vertreten lassen, weshalb ihnen keine Parteientschädigung zugesprochen werden kann (vgl. Art. 137 Abs. 1 VRG *e contrario*).

## Der Hof erkennt:

### Direkte Bundessteuer (604 2025 115)

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 1. Juli 2025 aufgehoben.

Die Angelegenheit wird an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit sie A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2020 im Sinne der Erwägungen neu veranlagt.

### Kantonssteuer (604 2025 116)

2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 1. Juli 2025 aufgehoben.

Die Angelegenheit wird an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit sie A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2020 im Sinne der Erwägungen neu veranlagt.

### Kosten und Entschädigung

3. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 800.- wird A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ zurückerstattet.

4. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung.

### Zustellung.

Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht in Luzern angefochten werden.

Freiburg, 23. Juni 2026/dki

Der Präsident

Die Gerichtsschreiberin