

# Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.61

1 ST.2011.91

## Entscheid

12. Juli 2011

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, die Steuerrichter Anton Tobler und Michael Ochsner sowie Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch Altorfer Duss & Beilstein AG,  
Walchestrasse 15, 8006 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2006 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2006**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) war als Investmentbanker bis Ende 2005 bei der C AG im Bereich Corporate Finance tätig. Nachdem internationale Gesetzesänderungen die Weiterführung dieses Bereichs durch eine Revisionsgesellschaft wie die C AG in Frage stellten, vereinbarten die Poolmitglieder der Abteilung Corporate Finance (darunter federführend der Pflichtige) am 14. Oktober 2005 mit der C AG den geschlossenen Übertritt der Abteilung zu einer neu zu gründenden Tochtergesellschaft der D KG. Im Hinblick auf diesen Wechsel hatten die Poolmitglieder bereits am 29. September 2005 mit eigenen Mitteln die E AG) gegründet. Der Pflichtige zeichnete dabei 25'000 der insgesamt 100'000 Aktien à nominell Fr. 1.-. Die E AG übernahm alsdann am 1. Dezember 2005 die laufenden Geschäfte der früheren C-Abteilung und wurde am 7. Dezember 2005 in die F AG umfirmiert. Am 3. Januar 2006 verkauften die Poolmitglieder 51% ihrer F AG-Aktien an die D KG. Der Pflichtige erzielte dabei für 12'750 verkaufte Aktien einen Erlös von Fr. 3'836'250.-, wobei per Vertragsabschluss Fr. 1'023'750.- zu bezahlen waren; für den restlichen Kaufpreis wurden tranchenweise Zahlungen per Anfang 2007, 2008 und 2009 vereinbart.

In der Steuererklärung 2006 gingen die Pflichtigen mit Bezug auf diesen Aktienverkauf von einem steuerfreien Kapitalgewinn aus. Trotz Erwerbseinkünften beider Pflichtigen von über Fr. 900'000.- deklarierten sie sodann ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.-. Grund dafür waren geltend gemachte Liegenschaftenerhaltungskosten von über Fr. 1 Mio. Diese betrafen ein Ferienhaus in G, welches die Pflichtigen am 5. Januar 2006 für Fr. 2 Mio. gekauft und in der Folge umgebaut hatten.

Nach Durchführung eines Auflageverfahrens setzte der Steuerkommissär am 12. November 2010 die Steuerfaktoren für die Steuerperiode 2006 wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuer (Fr.)	Direkte Bundessteuer (Fr.)
Steuerbares Einkommen	1'534'000.-	1'538'900.-
Satzbestimmendes Einkommen	1'534'000.-	
Steuerbares Vermögen	1'131'000.-	
Satzbestimmendes Vermögen	1'277'000.-	

Gegenüber der Selbstdeklaration rechnete er einkommensseitig insbesondere den Gewinn aus dem Aktienverkauf auf, wobei er aber nur die per 2006 erhaltene Zahlung von Fr. 1'023'750.- berücksichtigte. Sodann strich er abzugsseitig den Grossteil der für die Liegenschaft in G deklarierten Unterhaltskosten.

Die Bundessteuerveranlagung wurde mit Schlussrechnung vom 29. November 2010 formell eröffnet.

B. Die hiergegen gerichteten Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 8. März 2011 teilweise gut. Dabei wurde an der Steuerbarkeit des Gewinns aus dem Aktienverkauf festgehalten; die abziehbaren Unterhaltskosten wurden demgegenüber geringfügig angehoben, sodass nunmehr ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'449'300.- (Staats- und Gemeindesteuer) bzw. Fr. 1'454'200.- (direkte Bundessteuer) resultierte.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 7. April 2011 wandten sich die Pflichtigen abermals gegen die Steuerbarkeit des Gewinns aus dem Aktienverkauf sowie die Kürzung der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten. Dementsprechend stellten sie Antrag auf Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf jeweils Fr. 0.-.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 19. April 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2011 nahmen die Pflichtigen unaufgefordert Stellung zur vorinstanzlichen Vernehmlassung, wobei sie an ihren Anträgen festhielten.

Auf die Vorbringen der Parteien in ihren Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen Stellung genommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Strittig ist zunächst, ob der vom Pflichtigen beim Verkauf von 12'750 F AG-Aktien an die D KG erzielte Nettoerlös (im Umfang der Zahlung 2006) steuerbar ist. Die Pflichtigen gehen diesbezüglich von einem steuerfreien Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen aus, während die Steuerbehörde dafür hält, es liege Einkommen aus Erwerbstätigkeit vor.

Ein zweiter Streitpunkt betrifft die Abzugsfähigkeit der von den Pflichtigen deklarierten Kosten für den Unterhalt ihrer Liegenschaft in G.

2. a) Der Einkommenssteuer unterliegen allgemein alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen, welche steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 1 und 3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 16 Abs. 1 und 3 Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

b) Die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sind in Art. 17 Abs. 1 DBG und § 17 Abs. 1 StG geregelt. Steuerbar sind danach alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit).

aa) Steuerbar ist das Arbeitsentgelt, das der steuerpflichtigen Person unmittelbar zufließt, samt allen Nebeneinkünften. Die beispielhafte Aufzählung der Einkommensteile aus unselbstständiger Tätigkeit ist nicht abschliessend. Deshalb enthält Art. 17 DBG bzw. § 17 StG analog zu Art. 16 DBG bzw. § 16 StG auch einen Auffangtatbestand, unter den alle nicht ausdrücklich genannten Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit fallen, nämlich "alle Einkünfte", und zwar gleichgültig, wie diese bezeichnet werden. Voraussetzung ist einzig, dass die Leistung ihren hauptsächlichen Grund im Arbeitsverhältnis hat. Zwischen der unselbstständigen Erwerbstätigkeit und den daraus fliessenden Einkünften muss somit ein kausaler Zusammenhang bestehen; ein Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit liegt dann vor, wenn zwischen der

Leistung, welche die steuerpflichtige Person erhält, und ihrer Tätigkeit ein wirtschaftlicher Zusammenhang in der Weise besteht, dass die Leistung eine Folge der Tätigkeit ist und die steuerpflichtige Person die Leistung im Hinblick auf ihre Tätigkeit erhält. Steuerbar sind daher sämtliche geldwerte Vorteile, welche ein Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Tätigkeit erhält, die er gestützt auf ein Arbeitsverhältnis ausübt (vgl. dazu und zum Folgenden: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 17 N 28 ff. DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 17 N 28 ff. StG).

Der Charakter der Tätigkeit und die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sind unmassgeblich, namentlich ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird, in welcher Form die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt; die Bezahlung der steuerpflichtigen Person für ihre Tätigkeit kann in Geld oder in geldwerten Leistungen erfolgen, die Höhe der Vergütung fest oder variabel sein, sie kann vom Arbeitgeber oder von Dritten ausgerichtet werden. Ohne Bedeutung ist, ob ein Rechtsanspruch auf eine Leistung besteht oder nicht (BGr, 3. März 1989, ASA 60, 245 [247] = StE 1991 B 21.1 Nr. 2).

bb) In erster Linie ist einmal der vertraglich vereinbarte und regelmässig ausbezahlte Lohn des Arbeitgebers für die vom Erwerbstätigen zu erbringende Leistung Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Dazu gehören auch der 13. Monatslohn, Boni, Provisionen sowie Lohnnachzahlungen. Es ist aber nicht nur der eigentliche Lohn, sondern es sind alle Leistungen des Arbeitgebers von verschiedenster Art steuerbar. Erfasst werden dergestalt auch alle Lohnzulagen (wie z.B. Kinder- und Ausbildungszulagen), ungeachtet der Gründe, aus denen sie ausgerichtet werden.

Art. 17 DBG und § 17 StG sind auch anwendbar auf freiwillige Leistungen des Arbeitgebers, wie vertraglich nicht vereinbarte Gratifikationen, Boni, Gewinnbeteiligungen, Tantiemen, Jubiläumsgaben, Vergütungen für Verbesserungsvorschläge und Treueprämien sowie Zuwendungen in Anerkennung der geleisteten Dienste (VGr, 1. November 1988, StE 1989 B 21.3 Nr. 2). Entscheidend ist dabei für die Besteuerung immer, dass die Leistung – trotz ihrer Freiwilligkeit – ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis des Leistungsempfängers hat und somit nicht unentgeltlich, nicht gegenleistungslos erscheint, andernfalls sie nämlich als Schenkung (einkommen-)steuerfrei ist.

Nebst Geldleistungen sind auch geldwerte Leistungen und Naturalleistungen des Arbeitgebers steuerpflichtig. Geldwert ist jede Leistung, durch die der steuerpflichtigen Person ein Vorteil zufließt und durch die sie sich eine Ausgabe ersparen kann, welche sie sonst aus ihrem Einkommen hätte tätigen müssen (RB 1980 Nr. 38). Der Arbeitgeber muss aber im Zeitpunkt der Leistung über diese verfügen können; überträgt der Arbeitgeber Aktien an den Arbeitnehmer, die dieser später mit Gewinn veräußert, kann dieser Gewinn nur dann als Einkunft aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert werden, wenn der Arbeitgeber diesen Aktiengewinn (ganz oder teilweise) bereits im Zeitpunkt der Aktienübertragung realisieren konnte (StRK IV, 18. Dezember 1998, StE 2000 B 22.1 Nr. 3). Naturalleistungen des Arbeitgebers können entweder Lohnbestandteile sein, welche dem Arbeitnehmer regelmässig zufließen, oder sie können dem Arbeitnehmer lediglich von Fall zu Fall ausgerichtet werden. Im Gastgewerbe sind Unterkunft und Verpflegung häufig Lohnbestandteil. Weitere Beispiele sind das Überlassen einer Dienstwohnung oder eines Geschäftswagens sowie das Zur-Verfügung-Stellen von Waren oder Dienstleistungen ohne Entgelt oder zu einem Vorzugspreis (auch Gewährung eines Darlehens zu einem Vorzugszins). Auch die unterpreisliche Zuteilung von Mitarbeiteraktien oder -optionen zählt als Naturalleistung zu den andern geldwerten Vorteilen, die nach § 17 StG bzw. Art. 17 DBG steuerbar sind, da der Grund dieses Wertzuflusses im Arbeitsverhältnis der steuerpflichtigen Person liegt.

c) Nach der allgemeinen Beweislastregel haben die Steuerbehörden den Nachweis zu erbringen, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Einkünfte erzielt hat, da es sich hierbei um einen steuerbegründenden Umstand handelt. Der Nachweis eines Vermögenszuflusses begründet sodann die natürliche Vermutung, dass dieser steuerbares Einkommen darstellt. Die Vermutung kann vom Steuerpflichtigen entkräftet werden, indem er den Gegenbeweis erbringt, dass nämlich die zugeflossenen Einkünfte kein steuerbares Einkommen darstellen (wie z.B. Vorliegen eines steuerfreien Kapitalgewinns aus der Veräußerung beweglichen Privatvermögens). Das Risiko der Beweislosigkeit liegt somit hinsichtlich jener Tatsachen, aus denen sich die Nichtsteuerbarkeit einer Einkunft ergibt, beim Steuerpflichtigen.

3. a) Mit Vertrag vom 3. Januar 2006 verkaufte der Pflichtige der D KG 12'750 Aktien der F AG mit einem Nennwert von Fr. 1.- zum Preis von Fr. 3'836'250.-, wobei

ihm per Vertragsvollzug eine Teilzahlung von Fr. 1'023'750.- zustand. Die Auszahlung des Restbetrags wurde in drei Tranchen à Fr. 937'500.- per Valuta 3. Januar 2007, 2008 und 2009 vereinbart.

Per Januar 2006 ist damit zunächst ein Vermögenszufluss von Fr. 1'011'000.- (Fr. 1'023'750.- ./ Fr. 12'750.-) ausgewiesen, womit diesbezüglich im Sinn einer natürlichen Vermutung von steuerbarem Einkommen auszugehen ist. Damit obliegt den Pflichtigen der Nachweis, dass es sich bei diesem Nettozufluss ausschliesslich um einen steuerfreien Kapitalgewinn handelte, d.h. dass der Kaufpreis ausschliesslich für den Kaufgegenstand (die Aktien) geleistet worden ist.

b) Die Pflichtigen lassen mit Blick auf diesen Nachweis beschwerde- und rekursweise vorbringen, der pflichtige Ehemann habe mit flüssigen Mitteln aus seinem Privatvermögen als Mitgründer Aktien der E AG liberiert und die Aktien zu Eigentum erworben. Die Höhe seiner Investition sei einzig durch die Entschädigung bestimmt worden, welche die E AG der C AG für die Betriebsübernahme habe entrichten müssen. Beim Verkauf sei der Aktienkaufpreis an den neuen Bankpartner im Wesentlichen aufgrund der kapitalisierten Gewinne gemäss Business-Plan bestimmt worden. Weil der Pflichtige dergestalt die Aktien zu einem entsprechend höheren Preis habe verkaufen können und als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung den Kaufpreis erhalten habe, habe er einen Mehrwert der Aktien realisiert. Aus wirtschaftlicher Sicht handle es sich damit zweifellos um einen Kapitalgewinn, denn er habe die Aktien anlässlich der Gesellschaftsgründung zum Nennwert erworben und einen Teil davon später zu einem höheren Verkaufspreis an einen Dritten veräussern können. Weil er den Mehrwert der Aktien realisiert habe, indem er mit dem Verkauf die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Aktien aufgegeben und als adäquate Folge davon bzw. als Gegenleistung aus dem Aktienverkaufsvertrag ein neues Vermögensrecht in Form von Geld bzw. einer Geldforderung erlangt habe, liege auch aus steuerrechtlicher Sicht ein Kapitalgewinn vor. Weil der Pflichtige sodann über kein Geschäftsvermögen verfüge und den Aktienerwerb unbestrittenermassen mit eigenen Mitteln finanziert habe, liege ein auf Privatvermögen erzielter steuerfreier Kapitalgewinn vor.

c) aa) Die E AG wurde vom Pflichtigen und weiteren Pool-Mitgliedern der Abteilung Corporate Finance der C AG am 29. September 2005 mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.- (= 100'000 Aktien à nominell Fr. 1.-) gegründet; dies gemäss Handelsregistereintrag mit dem Hauptzweck "Unternehmensberatungsdienstleistungen,

insbesondere in den Bereichen Corporate Finance, Fusionen und Akquisitionen, Restrukturierungen, Finanzierungen und Derivaten".

Der Pflichtige zeichnete bei der Gründung der E AG 25'000 Aktien à Fr. 1.- und wendete also eigene Mittel im Betrag von Fr. 25'000.- auf. Wenn er 12'750 dieser Aktien (= 51%) nach lediglich drei Monaten für Fr. 3'836'250.- an die D KG verkaufen konnte (bzw. alle Poolmitglieder 51% ihrer Aktien für insgesamt Fr. 15'345'000.-), entspricht dies einer Vermehrung des einbezahlten Nominalwerts um das 300-fache. Damit stellt sich zwangsläufig die Frage, aus welchen Gründen die Käuferin bereit war, für eine 51%-Mehrheit an einer neu gegründeten Gesellschaft mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.- einen zweistelligen Millionenbetrag zu bezahlen. Die E AG hatte ihre Geschäftstätigkeit ja gerade erst aufgenommen und konnte demzufolge keine Aktiven mit stillen Reserven haben; auch konnte sie unmöglich bereits hohe Gewinne erwirtschaftet haben, welche im Rahmen einer ertragsbezogenen Zukunftsbetrachtung eine solche Wertsteigerung nahegelegt hätten.

bb) Im steuerbehördlichen Auflageverfahren schilderte der Pflichtige den Hintergrund des hohen Gewinns aus dem Aktienverkauf wie folgt (vgl. Beilage zum Schreiben vom 9. Februar 2010):

Die Gründeraktionäre der E AG seien in stets gleicher personeller Zusammensetzung über Jahre gemeinsam im Corporate Finance-Geschäft tätig gewesen. Dies zunächst bei einer Bank, dann bei H und seit 2002 bei der C AG. Organisatorisch habe eine selbstständig operierende Corporate-Finance-Unternehmung innerhalb der C AG mit rund 30 ausschliesslich für den Corporate-Finance-Bereich tätigen Mitarbeitenden bestanden. Die Mandate seien praktisch ausschliesslich von den Partnern persönlich gewonnen und abgewickelt worden. Es habe von Anfang an ein eigenständige Geschäft bestanden, welches unabhängig vom jeweiligen Dach (H, C AG) seine Marktposition habe behaupten und ausbauen können. Der aufgrund einer Profit-Center-Rechnung ermittelte Gewinn sei jeweils nach einem bestimmten Schlüssel auf die Partner und die H bzw. C AG verteilt worden.

Das als Sarbanes-Oxley Act bekannte US-Bundesgesetz und die behördlichen Folgemaassnahmen hätten sich zunehmend auf die Geschäftstätigkeit der grossen Revisionsgesellschaften ausgewirkt. Insbesondere die Unabhängigkeitsanforderungen und das Verbot der Erbringung von bestimmten anderen Dienstleistungen neben der

Abschlussprüfung hätten das erfolgreiche Angebot der Corporate-Finance-Dienstleistungen unter dem Dach der C AG in Frage gestellt. Weil in der Folge absehbar geworden sei, dass der Corporate-Finance-Bereich keine Zukunft bei C AG mehr haben werde, hätten die Partner beschlossen, das Corporate-Finance-Geschäft aus der C AG herauszulösen. Ein Projektteam aus der Gruppe der Partner habe bereits ab 2004 die rechtliche Verselbstständigung der Corporate-Finance-Unternehmung vorbereitet und dazu Gespräche mit möglichen Partnern, insbesondere zwei Banken, über eine Zusammenarbeit aufgenommen. Parallel dazu sei die Übernahme des Betriebs von C mit deren Geschäftsleitung ausgehandelt worden. Nachdem das Konzept festgestanden habe, hätten die sieben Partner im September 2005 die E AG als Rechtsträgerin für den zu übernehmenden Betrieb errichtet. Im Oktober 2005 seien die Partner aufgrund der fortgeschrittenen Verhandlungen dann davon ausgegangen, mit der D KG die Wunsch-Partnerbank für die künftige Zusammenarbeit gefunden zu haben. Am 14. Oktober 2005 hätten die Partner daraufhin die ausgehandelte Austrittsvereinbarung mit C AG, welche die Grundlage für die Betriebsübernahme gebildet habe, unterzeichnet. In diesem Vertrag sei u.a. die Aufhebung der Arbeitsverträge der Partner per Ende November 2005 vorgesehen worden; gleichzeitig sei den Partnern überbunden worden, allen Corporate-Finance-Mitarbeitern auf den 1. Dezember 2005 neue Verträge zu offerieren und sich um deren Übernahme zu bemühen. Die Partner hätten sich auch verpflichtet, mit der übernehmenden Gesellschaft keine Dienstleistungen im Bereich Revision, Steuerberatung, Rechtsberatung und Accounting an C AG-Kunden anzubieten und keine anderen Mitarbeiter abzuwerben. Für entsprechende Verletzungen seien Konventionalstrafen zulasten der Partner in Millionenhöhe vorgesehen worden.

Die Partner bzw. die E AG habe in der Folge die laufenden Corporate-Finance-Mandate von C AG zur weiteren Bearbeitung übernommen; einen Kundestamm gebe es in diesem Geschäft nicht. Für die Aufteilung der Honorare sei nach Massgabe des Projektstands für jedes Mandat ein Schlüssel vorgesehen worden. Überdies hätten sich die Partner auch verpflichtet, allfällige nicht durch die Versicherung von C AG gedeckte Kosten für Haftungsfälle von bereits abgewickelten Mandaten rückwirkend bis zum 1. Juli 2002 zu übernehmen. Im Zusammenhang mit der Betriebsübernahme seien in der Austrittsvereinbarung auch die Übernahme von Mandatsakten, der Verkauf von Büromobiliar, Geschäftswagen und Mobiltelefonen sowie Versicherungsfragen geregelt worden. Die D KG habe die Austrittsvereinbarung mit Bezug auf einzelne Bedingungen mit unterzeichnet; dies mit dem einseitigen Recht, allfällige Verpflichtungen daraus ab 1. Dezember 2005 befreiend auf die F AG (damals

noch E AG) zu übertragen. Die Partner hätten sodann der D KG das Recht eingeräumt, im Januar 2006 51% der Aktien der E AG zu erwerben. Am 1. Dezember 2005 sei der ganze Corporate-Finance-Betrieb der C AG durch die F AG (damals noch E AG) übernommen worden und habe das ganze bisherige Team (mit Ausnahme eines einzigen Mitarbeiters, welcher eine Drittanstellung bevorzugt habe) diesen Betrieb weitergeführt. Am 7. Dezember 2005 sei die E AG in die F AG umformiert worden. Anfang Januar 2006 habe die D KG dann ihr Kaufrecht ausgeübt und von den sieben Partnern 51'000 Namensaktien der F AG für Fr. 15'345'000.- erworben. Im Aktienkaufvertrag vom 3. Januar 2006 sei dabei festgehalten worden, dass die Partner die F AG gegründet und sämtliche Aktien gehalten hätten; dies mit der Absicht, das Corporate-Finance-Beratungsgeschäft langfristig als Teil der D-Gruppe zu betreiben. Der Aktienkaufpreis sei auf der Grundlage eines Businessplans aufgrund der kapitalisierten Gewinne – nach Abzug der gewinnabhängigen Entlohnung der Partner – ermittelt worden. Sodann sei vereinbart worden, einen Teil des Kaufpreises am Vollzugstag und den Rest – gekoppelt an gewisse Bedingungen – in drei Jahrestanchen zu bezahlen. Mit Abschluss des Aktienkaufvertrags habe die neue Mehrheitsbeteiligte am Corporate Finance-Betrieb festgestanden. Wäre dieser Vertrag nicht zustande gekommen, wären alle im Hinblick auf die Zusammenarbeit vorgenommenen Dispositionen rückabgewickelt worden. Die Partner hätten diesfalls das volle Unternehmerrisiko allein getragen, bis womöglich ein Zusammengehen mit einer anderen Partnerbank zustande gebracht worden wäre.

cc) Diese Sachverhaltsschilderung ist unbestritten und durch verschiedene Dokumente belegt. Zu ergänzen bleibt, dass die C AG gemäss Austrittsvereinbarung der E AG das Büromobil für Fr. 100'000.- verkaufte, während Mobiltelefone, Laptops etc. zurückzugeben waren. Weitere Fr. 100'000.- verlangte die C AG für die Überlassung der Kunden "Real Estate". Betreffend die laufenden, noch nicht abgeschlossenen Mandate im Kerngeschäft (Corporate Finance) wurde – wie vom Pflichtigen erwähnt – vereinbart, dass über die Erfolgshonorare mit der C AG nach einem bestimmten Schlüssel abzurechnen ist.

Damit steht fest, dass die C AG im Zusammenhang mit der "Liquidation" der Abteilung Corporate Finance den ausscheidenden Poolmitgliedern bzw. der von diesen neu gegründeten Finanzberatungsgesellschaft keine Geschenke machte. Der hohe Preis, welchen die D KG für die 51%-Beteiligung bezahlte, gründet also nicht im Umstand, dass die C AG-Poolmitglieder im Rahmen der Herauslösung ihrer Abteilung ge-

wissermassen umsonst zu einem millionenschweren Unternehmen gekommen sind. Die D KG beteiligte sich mit dem in Frage stehenden Aktienkauf an einem neu gegründeten Unternehmen, welches an Aktiven lediglich Büromobilien von Fr. 100'000.- sowie einen Kundenstamm im (nebensächlichen) Liegenschaftsbereich im Wert von Fr. 100'000.- aufwies; im Kerngeschäft "Corporate Finance" gab es – wie vom Pflichtigen selbst dargelegt – keinen Kundenstamm und die auslaufenden Mandate waren noch mit der C AG abzurechnen. Die Gewinnaussichten der F AG basierten damit primär auf neu abzuschliessenden Beratungsmandaten.

dd) Wenn die D KG unter den dargelegten Umständen gleichwohl bereit war, für die 51%-Beteiligung mit einem Substanzwert in Höhe des einbezahlten Aktienkapitals (= Fr. 100'000.-) gut Fr. 15 Mio. zu bezahlen, so kann es dafür nur einen Grund geben:

Der Wert der neu gegründeten Finanzberatungsgesellschaft wurde offensichtlich durch deren Mitarbeiter (insbesondere Poolmitglieder der ehemaligen C AG-Abteilung) bestimmt. Einem potentiellen Käufer bot sich damit die Gelegenheit, ein ganzes Team von Finanzspezialisten, welches seit Jahren erfolgreich im Corporate Finance Bereich tätig war, zu übernehmen. Zum Verkauf stand dergestalt mit dem Anteil an der neu gegründeten Unternehmung vorab die Arbeitsleistung der Unternehmensgründer und weiteren Mitarbeitenden. Der Vertrag vom 3. Januar 2006 betreffend "Kauf und Verkauf von Aktien der F AG sowie weitere Rechtsgeschäfte" bestätigt diese Sichtweise.

Schon der Zusatz im Titel (... "sowie weitere Rechtsgeschäfte") legt nahe, dass hier nicht nur Aktien verkauft worden sind. Den Vorbemerkungen (lit. C) ist so dann zu entnehmen, dass die Verkäufer (= sieben Gründer bzw. Partner) beabsichtigen, das Corporate Finance Beratungsgeschäft langfristig als Teil der D Gruppe zu betreiben. Daraus folgt, dass die Firmengründer eben nicht bloss die Aktienmehrheit ihrer neu gegründeten Finanzberatungsgesellschaft an die D KG verkauften, sondern auch ihre persönliche Beratungstätigkeit für die F AG bzw. die übergeordnete D Gruppe. Dies erklärt denn auch, wieso vereinbart wurde, dass der Kaufpreis in vier Jahresraten zu bezahlen ist (Ziff. 1.2). Dabei hatte die Käuferin nur die 1. Tranche per Datum des Vertragsvollzugs (3. Januar 2006) zu bezahlen; das Auszahlen der weiteren Tranchen per 3. Januar 2007/2008/2009 war jeweils an die Bedingung eines per Auszahlungsdatum ungekündigten Arbeitsverhältnisses des betreffenden Aktienver-

käufers geknüpft. Zudem war die letzte Tranche nur bei Erreichen eines bestimmten Umsatzziels geschuldet. Dies zeigt mit aller Klarheit auf, dass die vier jahresbezogenen Kaufpreiszahlungen an die (erfolgreiche) Arbeitstätigkeit der Verkäufer für die F AG gekoppelt waren.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass das Entgelt, welches der Pflichtige für die Abgabe seiner 12'750 Aktien erhalten hat, seine (erfolgsbezogene) Arbeitsleistung für die D Gruppe abgilt und damit Salärcharakter hat; von einem steuerfreien Kapitalgewinn kann folglich keine Rede sein kann. Die dem Pflichtigen per 2006 ausbezahlte Kaufpreiszahlung (1. Tranche) im Betrag von Fr. 1'023'750.- wurde demnach zu Recht als steuerbares Einkommen qualifiziert und entsprechend aufgerechnet.

ee) Der Einwand der Pflichtigen, wonach der weit über dem Substanzwert bezahlte Kaufpreis für den Goodwill der F AG bezahlt worden sei, verfängt nicht. Das Gewinnpotential der Letzteren war vorab personeller Natur; es waren die einzelnen Mitarbeiter der neu gegründeten Unternehmung, die mit ihrem Knowhow, ihren Kundenbeziehungen und ihrer Arbeitsleistung die künftigen Ertragsaussichten prägten. Hinter dem Aktienkauf stand der Kauf und die Bindung eines Spezialistenteams, womit die den Spezialisten zufließenden Entschädigungen für die Überlassung der 51%-Aktienmehrheit als Arbeitsentgelt zu würdigen sind. Auch die Goodwillargumentation führte im Übrigen nicht zu einem steuerfreien Kapitalgewinn. Ein von der Käuferin bezahlter Goodwill wäre diesfalls nämlich nicht von der F AG (bzw. der E AG) erschaffen worden, sondern von der C AG, sodass im gleichen Umfang von steuerbaren geldwerten Leistungen der C AG an die ausscheidenden Poolmitglieder auszugehen wäre.

Nicht gegen die Salärqualifikation des Aktienkaufpreises spricht sodann der weitere Einwand, wonach dem Pflichtigen im Rahmen seines Arbeitsvertrages mit der F AG bereits ein branchenüblicher Fixlohn sowie ein marktgerechter gewinnabhängiger Bonus eingeräumt worden sei, womit kein Raum für eine Zusatzentschädigung verbleibe. Im Bereich Corporate Finance ist die Salarierung von Spitzenkader bekanntermassen gegen oben offen. Wurde dem Pflichtigen gemäss Lohnausweis pro 2006 (1.1. – 31.12.) von der F AG ein Nettolohn von Fr. 590'553.70 ausbezahlt, so lässt dies auch unter Berücksichtigung seiner Stellung (Delegierter des Verwaltungsrats; vgl. Aktionärsbindungsvertrag vom 3. Januar 2006) ein Zusatzsalär von rund Fr. 1 Mio. pro Jahr noch nicht aussergewöhnlich hoch erscheinen. Dies belegt auch der Umstand, dass

dem Pflichtigen auch von der C AG allein für den Monat Februar 2006 noch ein Netto-lohn von Fr. 296'728.- ausgerichtet worden ist (vgl. Lohnausweis 2006 der C AG).

ff) Nach alledem bleibt es dabei, dass die Lohnaufrechnung aus dem Aktien-verkauf zu Recht erfolgt ist.

4. a) Die Pflichtigen haben am 5. Januar 2006 für Fr. 2 Mio. ein Wohnhaus in G erworben (Liegenschaft Nr. von 972 m<sup>2</sup>; vgl. Kaufvertrag). In der Steuererklärung 2006 vom 18. März 2008 deklarierten sie diesbezügliche Unterhaltskosten per 2006 von Fr. 2'261'697.-. In der rektifizierten Deklaration vom 3. April 2008 gaben sie diese Kosten noch mit Fr. 1'134'336.- an. Die Vorinstanz hat hiervon einen geschätzten Kos-tenanteil von Fr. 171'900.- zum Abzug zugelassen, derweil die Pflichtigen die gesam-ten Kosten gemäss rektifizierter Steuererklärung steuermindernd berücksichtigt haben wollen.

b) Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter solchen Unterhaltskosten Aufwen-dungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bis-heriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (vgl. VGr, 18. September 1997, SB 97.00002; RB 1981 Nr. 55, beide auch zum Fol-genden; Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 25 N 40, 44 und 54; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 36 ff. StG). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt, wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften usw.). Mit anderen Worten sind Unterhaltskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachho-lung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 38 StG), sodass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Geht

indessen die Modernisierung darüber hinaus, steht sie einer Neueinrichtung gleich und bewirkt, dass das Wohnhaus in einen besseren Zustand versetzt wird, d.h. in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes mit wesentlich modernerer oder modernster Ausgestaltung aufrückt, so gehören die Kosten der Modernisierung zum nicht abzugsfähigen Herstellungsaufwand und sind sie nicht abzugsfähige Vermögensanlage (RB 1972 Nr. 28, 1977 Nr. 49 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 39 DBG und § 30 N 48 StG). Vorbehalten bleibt im hier betroffenen Steuerjahr 2006 sodann die in der ganzen Schweiz noch anwendbare Dumont-Praxis, gemäss welcher für Liegenschaften, die im vernachlässigten Zustand erworben wurden, in den ersten fünf Jahren keine Instandstellungskosten abgezogen werden dürfen (BGr, 2. Februar 2005 = StE 2005 A 23.1 Nr. 10). Die Unterhaltsmassnahmen zielen letztlich darauf ab, die Liegenschaft langfristig in ertragsfähigem Zustand zu erhalten (RB 1971 Nr. 32; Dieter Egloff in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2004, § 39 N 38).

Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die wertvermehrenden Aufwendungen, d.h. Auslagen, welche im objektiv-technischen Sinn eine dauernde Vermehrung oder Verbesserung des Grundstücks bewirken, insbesondere durch bauliche Veränderungen (Einbau eines neuen Badezimmers, Bau einer Garage, Ausbau des Dachstocks, Weg- und Strassenbauten; Reimann/Zuppinger/Schärler, § 25 N 54). Dazu gehören auch die Kosten einer zunächst mangelhaften Einrichtung, die nachträglich mit weiteren Kosten verbessert oder ausgewechselt werden muss (RB 1967 Nr. 27). Drängt sich kurz nach der Fertigstellung eines Gebäudes eine Sanierung auf (z.B. infolge Hangab-rutschung), handelt es sich bei diesen Sanierungskosten nicht um Unterhaltskosten; diese Kosten stehen vielmehr in kausalem Zusammenhang mit der Gebäudeerstellung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 49 StG). Nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig sind ferner Aufwendungen, die mit einer Gebäudeauskernung verbunden sind, und jene Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen (RB 1972 Nr. 28; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 48 StG). Sind wertvermehrende bauliche Massnahmen erbracht worden, sind auch Kosten für Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen wertvermehrend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40 StG).

c) Liegenschaftenunterhaltskosten sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen gesamthaft darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Umfassen

Aufwendungen sowohl werterhaltende als auch wertvermehrnde Anteile, was häufig bei Umbauten an bestehenden Gebäuden der Fall ist, sind die Aufwendungen im Umfang der werterhaltenden Anteile zum Abzug zuzulassen, während die wertvermehrnden Anteile nicht abzugsberechtigt sind; die Anteile sind diesfalls zu schätzen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 45 DBG und § 30 N 46 StG). Dabei ist es wiederum Sache der Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten und den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1).

5. a) Im Rahmen der steuerbehördlichen Sachverhaltsuntersuchung erliess der Steuerkommissär am 6. November 2009 die folgende Auflage:

"Umbau L, in G; Verkaufsbroschüre, Fotos vor und nach Renovation, detaillierte Sachdarstellung über die vorgenommenen Arbeiten, detaillierte Beschreibung des Zustands der Liegenschaft vor der Renovation sowie Nachweis mittels geeigneter Unterlagen, Kostenvoranschlag des Architekten bzw. Renovation, Bauabrechnung, Gebäudeversicherungsschätzungen vor und nach Renovation, Pläne (Veränderungen farblich markiert), Baueingabe."

Die Pflichtigen reichten dazu am 9. Februar 2010 zunächst einen schwarzen Ordner mit diversen Unterlagen wie Kostenübersichten, Bauabrechnungen, Handwerkerrechnungen und Bauplänen ein, erfüllten damit aber die Auflage nur unvollständig. Nachdem der Steuerkommissär am 17. Februar, 12. Juli und 26. August 2010 diverse Auflagepunkte wiederholt bzw. deren Erfüllung gemahnt hatte, liessen die Pflichtigen mit Eingabe vom 30. August 2010 noch geschossbezogene Ausführungsbeschriebe sowie Fotos nachreichen.

Gestützt auf dieses Untersuchungsergebnis liess der Steuerkommissär im Rahmen der Einschätzung bzw. Veranlagung lediglich nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzte Kosten von Fr. 87'200.- zum Abzug zu. Dabei wies er darauf hin, dass wohl diverse Rechnungskopien sowie Kostenaufstellungen vorgelegt worden seien; Fotos, Verkaufsbroschüren und Sachdarstellungen, aus welchen der vormalige Zustand ersichtlich sei, fehlten jedoch, weshalb der steuerlich abzugsfähige Unterhalt nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen sei.

b) Mit der Einsprache liessen die Pflichtigen noch weitere Ausführungsbeschriebe und Fotos nachreichen. Die Vorinstanz erhöhte in der Folge im Einspracheentscheid den streitigen Abzug auf Fr. 171'900.-. Dabei vertrat sie die Auffassung, dass der Zustand des Ferienhauses vor der Sanierung auch unter Einbezug der nachgereichten Unterlagen unklar bleibe. Sodann habe der Neubauwert gemäss Schätzung der Gemeinde G zwischen 2005 und 2008 um Fr. 1'629'800.- zugenommen, was wertvermehrend zu würdigen sei. Naturgemäss könnten die abzugsfähigen Unterhaltskosten bei grösseren Sanierungen und Umbauten nicht exakt bestimmt werden. Für eine Liegenschaft mit einer Bruttogeschossfläche von 237.4 m<sup>2</sup> sollte eine Sanierung der Böden, Wände, Küche, Fenster und Nasszellen den Rahmen von Fr. 300'000.-, entsprechend 1/3 des bisherigen Gebäudeversicherungswerts, nicht übersteigen. Im Verhältnis der Zahlungen 2006 und 2007 seien somit 57.3% von Fr. 300'000.- (= Fr. 171'900.-) pro 2006 zum Abzug zuzulassen.

c) Beim fraglichen Wohnhaus handelt es sich um ein freistehendes Einfamilienhaus im Engadinerstil. Dieses weist eine Bruttogeschossfläche von 237 m<sup>2</sup> auf. Erstellt wurde es gemäss Einspracheentscheid anfangs der 70er Jahre. Die letztere Angabe entstammt einer Auskunft der Bauverwaltung G, welcher zu entnehmen ist, dass das seinerzeitige Baugesuch für das "Wochenendhaus" im April 1970 eingereicht worden sei, was auf ein Baujahr 1970/71 schliessen lasse. Die Pflichtigen halten dem entgegen, dass das Schätzungseröffnungsprotokoll das Baujahr 1985 ausweise; einen diesbezüglichen Beleg haben sie indes nicht eingereicht und den Bündner Schätzungseröffnungen in den Steuerakten lässt sich kein Baujahr entnehmen (vgl. Beilagen). Unabhängig vom tatsächlichen Erstellungsjahr kann aber gesagt werden, dass ein in den 70er- oder 80er-Jahren erstelltes "Wochenendhaus", welches anfangs 2006 für immerhin Fr. 2 Mio. gekauft worden ist, mit Bestimmtheit nicht in einem verwahrlosten bzw. total baufälligen Zustand gewesen sein kann. Damit bleibt von vornherein kein Raum für die Anwendung der Dumont-Praxis. Indes liegt auf der Hand, dass die von den Pflichtigen unmittelbar nach dem Kauf getätigten Bauinvestitionen, welche per 2006 und 2007 behauptete Kosten von rund Fr. 2.6 Mio. auslösten, nicht blossen Renovations- bzw. Instandstellungscharakter haben können, sondern schergewichtig als wertvermehrend qualifizieren. Dies ergibt sich denn auch aus der Gebührenverfügung der Gemeinde G vom 22. Mai 2009, gemäss welcher der Gebäudewert vor dem Umbau (7. September 2005) Fr. 937'000.- und danach (18. Juli 2008) Fr. 2'566'800.- betragen hat (vgl. Ordner/Register 11). Die Pflichtigen stellen wertvermehrnde Kos-

tenanteile denn auch nicht in Frage, gehen aber unter Bezugnahme auf die Kostenabrechnung ihres Architekten davon aus, dass die Gesamtkosten von rund Fr. 2.6 Mio. im Umfang von rund Fr. 2 Mio. als werterhaltend zu würdigen sind (vgl. Ordner, Abrechnungen und Übersichten vor dem Register).

d) In dieser Ausgangslage muss mit Blick auf eine Schätzung der abziehbaren Unterhaltskosten zwangsläufig bekannt sein, in welchem Zustand das Haus vor den ausgeführten baulichen Massnahmen war und worin die Letzteren genau bestanden haben. Insoweit liegt der Sachverhalt jedoch weitgehend im Dunkeln. Die Pflichtigen haben weder eine diesbezügliche detaillierte Gesamtschilderung abgegeben, noch entsprechende aussagekräftige Beweismittel vorgelegt. Zur Feststellung des alten Zustands wäre insbesondere die beim seinerzeitigen Kauf per Anfang 2006 mit Bestimmtheit vorhandene Verkaufsdokumentation (enthaltend bei einem Zweimillionenobjekt wohl auch eine Schätzung) hilfreich gewesen. Die selektiv eingereichten Fotos (A4-Schwarzweisskopien) belegen sodann den Zustand vor und nach dem Umbau in keiner Weise. Teilweise ist nicht einmal klar, ob die Fotos den alten oder neuen Zustand aufzeigen. So wurden mit der Auflageantwort vom 30. August 2010 "Diverse Photos nach der Sanierung" eingereicht, wobei die fotografierten Einrichtungen auf den mit der Einsprache nachgereichten Fotos jedoch überwiegend mit "alt" bezeichnet worden sind (vgl. z.B. die Fotos zum Cheminée und Treppenaufgang im Anhang der zimmerbezogenen Baubeschriebe).

Aufschluss über die getätigten baulichen Massnahmen hätte sodann insbesondere das Baugesuch mit den Bauplänen sowie die diesbezügliche Baubewilligung gegeben. Trotz entsprechender Auflage haben die Pflichtigen diese im vorliegenden Kontext unabdingbaren Unterlagen nicht vorgelegt. Eingereicht wurde nämlich nicht die Originalbaubewilligung, sondern lediglich die Bewilligung betreffend nachträgliche Abänderungspläne, welche vom 15. Oktober 2007 datieren (vgl. Baubescheid vom 20. November 2007 im Ordner/Register/12). Von Interesse wäre selbstredend aber das in der letzteren Bewilligung erwähnte ursprüngliche "Baugesuch Nr. " samt Plänen und Entscheid der Baubehörde gewesen. Immerhin eingereicht wurde das Bauabnahmeprotokoll zum bewilligten Ausgangsprojekt. Dieses lässt aber die getätigten baulichen Massnahmen primär in wertvermehrendem Licht erscheinen. So ist im Betreff nämlich von einem "Terrassenanbau" die Rede, während unter den Feststellungen ein neu erstellter Parkplatz und ein neuer Geländeverlauf erwähnt werden. Aufhorchen lässt sodann, dass am Schluss des Bauabnahmeprotokolls unter dem Titel "Bezug der Woh-

nungen" festgehalten ist, dass "die Wohnungen" am 1. August 2007 bezogen worden seien. Dies lässt sogar daran denken, dass das bestehende Einfamilienhaus womöglich nicht nur um einen Terrassenanbau erweitert, sondern in ein Haus mit zwei Wohnungen umgebaut worden ist. Dazu würde passen, dass im Telefonbuch heute an der Adresse "L" zwei Festnetzanschlüsse aufgeführt sind (die Pflichtigen sowie ein gewisser M; vgl. [www.telsearch.ch](http://www.telsearch.ch)).

Dass unter diesen Umständen der Anteil der abziehbaren Kosten mit werterhaltendem Charakter nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen ist, steht ausser Diskussion (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 139 Abs. 2 StG). Zu prüfen bleibt damit, ob sich die Ausführungen der Pflichtigen in Verbindung mit den vorgelegten Beweismitteln immerhin zum Nachweis eignen, dass die Schätzung der Vorinstanz mit Fr. 171'900.- zu tief ausgefallen ist.

e) Eingereicht haben die Pflichtigen als Hauptbeweismittel zunächst den erwähnten Ordner, welcher die Bauabrechnung ihres Architekten enthält. Die Letztere geht von Gesamtkosten von Fr. 2'592'656.- aus und verteilt diese auf verschiedene Bereiche (Vorstudien, Rohbau 1 und 2, Ausbau 1 und 2, Honorare, Terraingestaltung, Muster/Baunebenkosten). Die einzelnen Bereiche sind weiter in Baukostenarten unterteilt (z.B. Gipserarbeiten, Schlosserarbeiten, Schreinerarbeiten). Alle Positionen werden schliesslich einerseits auf die Jahre 2006 und 2007 und andererseits prozentual in die Kategorien "warterhaltend" und "wertvermehrend" aufgeteilt.

aa) In den Ordnerregistern sind Architektenabrechnungen und Handwerkerrechnungen zu den verschiedenen Bereichen abgelegt. Vollständig und beweistauglich sind die Belege entgegen der Darstellung der Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs indes in keiner Weise. So wurde etwa zur Untermuerung der unter den Rohbau 2 aufgeführten Schreinerarbeiten im Gesamtbetrag von Fr. 718'556.- (davon 2006 = Fr. 216'057.-) lediglich ein E-Mail betreffend verschiedene "Onlinebankingbelastungen der I AG" vorgelegt; wie daraus auf das Vorliegen von in der Bauabrechnung vermerkten werterhaltenden Schreinerarbeiten im Umfang von 80% des Gesamtbetrags (= rund Fr. 575'000.-) geschlossen werden soll, ist schleierhaft. Überhaupt ist nicht nachvollziehbar, wie im Rahmen eines behaupteten gewöhnlichen Unterhalts Schreinerarbeiten in einer solchen Höhe anfallen können. Dasselbe gilt für die Elektroanlagen, deren Kosten ohne nähere Spezifikation mit Fr. 287'388.- (100% werterhaltend; davon 2006 = Fr. 182'920.-) angegeben werden; dies obwohl im eingereichten Werkvertrag

zu den Elektroarbeiten etwa eine Position "Multimedia" mit Fr. 29'187.35 aufgeführt wird. Dass auf die werterhaltenden Anteile in der Bauabrechnung des Architekten folglich nicht abgestellt werden kann, zeigen auch andere stichprobenartige Beispiele: So werden etwa auch die Schlosserarbeiten als zu 100% werterhaltend qualifiziert, obwohl eine der im Ordner abgelegten Schlosserrechnungen den Einbau von Wärmestrahlern auf dem Balkon ausweist. Dass eine entsprechende Balkoneinrichtung bereits im alten Zustand existierte und zu erneuern bzw. zu ersetzen war, wird nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Gleiches gilt für das gemäss Sanitärrechnungen neu eingebaute Dampfbad/Jacuzzi (mit Kühlschranks) im Betrag von Fr. 76'520.- (davon 2006 = Fr. 32'600.-, als 100% werterhaltend aufgeführt). All diese Beispiele legen nahe, dass hier weniger Renovation und Instandstellung, als luxuriöse Modernisierung mit Neubaucharakter betrieben worden ist.

bb) Im Übrigen ist zur Bauabrechnung festzuhalten, dass verschiedene Kostenpositionen in keiner Weise spezifiziert sind. So werden etwa "äussere und innere Malerarbeiten" im Betrag von Fr. 90'815.- aufgeführt und finden sich dazu im Ordnerregister aber bloss zwei inhaltslose Rechnungen der Malerei J aus dem Jahr 2007 mit dem Betreff "A Konto Zahlung"; dies erlaubt keinerlei Rückschlüsse auf den Hintergrund der ausgeführten Arbeiten (Malerarbeiten an Bestehendem oder an neu erstellten Bauteilen). Dass von diesen Fr. 90'815.- ein Anteil von Fr. 31'635.- pro 2006 angefallen ist und im Umfang von 85% werterhaltend sein soll, ist damit eine nicht überprüfbare Behauptung. Gleiches gilt für die Baumeisterarbeiten von insgesamt Fr. 614'446.- (davon 2006 = Fr. 504'525.-, werterhaltend angeblich 60%); gerade diesbezüglich wäre aber – zumal die Baupläne fehlen – von Interesse, ob und inwieweit die raumbezogene Infrastruktur des Hauses (Mauern/Wände, Decken, Treppen) verändert bzw. erweitert worden ist. Der Betreff "Aufmauern und Betonieren" auf der ansonsten unspezifizierten Rechnung der K AG vom 28. September 2007 über Fr. 280'934.30 zeigt aber auf, dass es hier zum grossen Teil auch um wertvermehrnde Erweiterungen gegangen ist. Gleiches ergibt sich aus der weiteren Rechnung der K AG vom 28. September 2007 betreffend das Aufrichten einer neuen Schlepplgaube in die Dachkonstruktion.

cc) Insgesamt eignet sich der Bauabrechnungsordner für sich allein somit nicht zur Schätzung der werterhaltenden Kostenanteile; in diesem Ordner nach solchen Anteilen zu forschen, kann sodann nicht Aufgabe des Rekursgerichts sein.

f) Weiterhelfen können den Pflichtigen damit allenfalls noch die in Ergänzung zum Ordner nachgereichten geschoss- und raumspezifischen Baubeschriebe und Werkverträge. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass sich die Beschriebe vom 30. August 2010, welche im Auflageverfahren eingingen, von denjenigen vom 1. Dezember 2010, welche mit der Einsprache nachgereicht wurden, unterscheiden. Die Beschriebe decken sich dabei auch nicht mit den rudimentären Baubeschrieben in der Einsprache:

aa) Untergeschoss:

Der Einsprachebaubeschrieb lautet wie folgt:

- Ersatz von Wand- und Bodenbelägen, Sauna und Dusche
- Tankraum gemäss den behördlichen Auflagen instand gestellt
- Ersatz der Heizungsanlage und der Sanitärverteilung
- Ersatz (und Vergrösserung) des Garagentors

Gemäss den im Auflageverfahren eingereichten Beschrieben wurde im Untergeschoss entgegen dieser nach blosser Renovation klingenden Beschreibung auch ein luxuriös ausgestatteter Fitnessraum (mit Dampfbad, Jacuzzi, Kühlschrank etc.) eingebaut; dies gemäss den Revisions-Bauplänen in einem neu erstellten Anbau unterhalb der erdgeschossigen Terrasse. In den mit der Einsprache nachgereichten Untergeschossbeschrieben ist dieser Terrassenanbau nicht mehr aufgeführt, obwohl er gemäss den Abrechnungen im Ordner (vgl. vorstehend) tatsächlich erstellt worden ist. Dass sämtliche Arbeiten, welche diesen unter Eingriff ins gewachsene Terrain erstellten Terrassenanbau betreffen, zu 100% wertvermehrend sind, versteht sich von selbst.

Im Übrigen lässt sich den (divergierenden) Beschrieben der Untergeschossräume entnehmen, dass etwa Bodenbeläge aus PVC und Wände (Abrieb) durch Naturstein ersetzt worden sind; dabei wurde auch eine Bodenheizung zur Erwärmung des Natursteinbodens eingebaut. Auch insoweit wurden demnach vorab Mehrwerte erschaffen.

Soweit in den Beschrieben auf Sanitär- und Elektroprojekte verwiesen wird, wurden diese nicht vorgelegt. Die eingereichten Werkverträge helfen bei der Frage nach dem Projektinhalt nicht weiter, weil sie lediglich Beträge auflisten (z.B. Sanitäranlagen Fr. 25'500.-). Aufschlussreich wären die in den Werkverträgen erwähnten Offer-

ten gewesen, doch wurden diese wiederum nicht eingereicht. Entsprechende Fotos im Anhang fehlen ebenfalls, weshalb davon auszugehen ist, dass im untergeschossigen Sanitär- und Elektrobereich vorab luxuriöse Neuinstallationen erfolgt sind.

Werterhaltende Massnahmen sind am ehestens mit Bezug auf die Heizungsanierung naheliegend. Diesbezüglich fehlt im Ordner jedoch die Rechnung der Heizungsfirma; enthalten ist dort lediglich die "Schlussabrechnung" des Architekten vom 13. September 2007, welche für die "Arbeitsgattung Heizung" einen Gesamtbetrag von Fr. 34'602.23 vermerkt. Ob diesbezüglich per 2006 Akontozahlungen geleistet worden sind, lässt sich dieser Abrechnung aber nicht entnehmen.

Bei der im Untergeschoss bestehenden Garage wurde gemäss Beschrieb unter Abbruch von Aussenmauern ein neues und grösseres Garagentor eingebaut. Die dazu eingereichten Fotos zeigen die Grössenverhältnisse nicht genau auf, weshalb gut möglich ist, dass eine Einzelgarage zur Doppelgarage erweitert worden ist; ein wertvermehrender Anteil ist aber auf jeden Fall auszuschneiden, so dass die in der Bauabrechnung aufgeführten Kosten (Fr. 17'465.-, davon 2006 Fr. 12'912.-) nicht als 100% werterhaltend qualifiziert werden können.

bb) Erdgeschoss:

Der Einsprachebaubeschrieb lautet wie folgt:

- Ersatz der Cheminéeanlage
- Ersatz von Fenstern und Türen
- Ersatz von Wand- und Bodenbelägen
- Erneuerung der Decken
- Wanddämmungen
- Ersatz von sanitären Installationen
- Ersatz von Küche und Bad/WC

Auch hier gibt es Unterschiede in den Baubeschrieben. So ist beispielsweise im Küchenbeschrieb vom 30. August 2010 von einer L-förmigen Küche die Rede, während der Beschrieb vom 1. Dezember 2010 eine U-förmige Küche anführt. Fotos, welche Auskunft über den tatsächlichen Endausbau der Küche und insbesondere den früheren Zustand gegeben hätten, wurden nicht eingereicht.

Gleiches gilt mit Bezug auf das Bad/WC. Wiederum fehlen auch das Sanitär- und das Elektroprojekt, auf welche in den Beschrieben verwiesen wird. Damit lassen sich mit Bezug auf die Kosten für sanitäre und technische Installationen die werterhaltenden Anteile kaum abschätzen.

Den Beschrieben ist im Übrigen zu entnehmen, dass nahezu alle Wände neu mit Holz verkleidet worden sind, was teilweise die bereits erwähnten hohen Schreinerkosten erklärt, aber auch für deren Zuordnung zu den wertvermehrenden Arbeiten spricht. Gleiches gilt mit Bezug auf die im Erdgeschoss wiederum verschiedenenorts eingebauten Natursteine.

Auch das neue Warmluftcheminée kann nicht einfach als werterhaltend durchgehen, zeigen doch die diesbezüglich eingereichten Fotos, dass ein völlig intaktes, massiv gebautes Stein-Cheminée abgebrochen und durch ein modernstes Cheminée mit geschliffenen Steinplatten ersetzt worden ist. Cheminéekosten per 2006 sind zudem in der Bauabrechnung gar nicht aufgeführt.

Ähnlich wie beim Cheminée verhält es sich sodann bei der Treppe. Gemäss Fotos zum Altzustand wurde ein intakter Wendeltreppenaufgang neu mit Bruchstein verkleidet (so die Beschriebe, ein Foto zum neuen Zustand fehlt), weshalb von einer normalen, dem Werterhalt dienenden Renovation nicht gesprochen werden kann.

Wernerhaltende Anteile sind demgegenüber bei den Kosten für Bodenbeläge naheliegend (Ersatz von Teppich durch Parkett), doch sind in der Bauabrechnung auch diesbezüglich keine per 2006 angefallene Kosten ersichtlich. Ob entsprechende Kosten womöglich im Rahmen der erwähnten Schreinerarbeiten angefallen sind, lässt sich nicht sagen, weil entsprechende Abrechnungen fehlen.

Soweit sodann Decken (Abrieb) durch gestrichenen Weissputz ersetzt worden sind, sind werterhaltende Anteile zuzugestehen, doch ist eine Quantifizierung wiederum nicht möglich, weil keine detaillierten Maler- und Gipserechnungen vorliegen.

Schliesslich sind werterhaltende Massnahmen vor allem noch im Zusammenhang mit dem Ersatz von Fenstern, Fensterläden und Türen naheliegend. Bezüglich Fenster und Fensterläden sind in der Bauabrechnung für das ganze Haus aber ledig-

lich werterhaltende Kosten 2006 von Fr. 37'660.- bzw. Fr. 16'140.- aufgeführt. Zu den ersetzen Türen finden sich wiederum keine Abrechnungen.

cc) Dachgeschoss:

Der Einsprachebaubeschrieb lautet wie folgt:

- Ersatz- von Wand- und Bodenbelägen, Fenstern und Türen
- Ersatz der Holzdecke mit gleichzeitigem Einbau von Wärmedämmungen
- Ersatz WC und Dusche
- Ersatz der Heizungsanlage und der Sanitärverteilung
- Erneuerung des Dachs

Weil keine aufschlussreichen Fotos und keine aussagekräftigen Baupläne eingereicht worden sind, lässt sich zunächst nicht beurteilen, ob das Dachgeschoss vor dem Umbau bereits zum Wohnen (oder bloss als Estrich) genutzt worden ist.

Was sodann die Wand- und Bodenbeläge sowie die Fenster und Türen anbelangt, kann auf die vorstehenden Ausführungen zum Erdgeschoss verwiesen werden. Was mit Ersatz der Heizungsanlage (offenbar in Zimmer 2) gemeint ist, bleibt unklar, denn das im Detailbeschrieb erwähnte Heizungsprojekt fehlt. Gemäss Revisionsplänen könnte womöglich ein Schwedenofen eingebaut worden sein, was wertvermehrenden Charakter hätte.

Die gemäss Revisionsbauplänen in die Dachschräge hineinragende Dusche/WC muss auf jeden Fall neu und damit wertvermehrend sein, weil auf einem Foto zum Altzustand keine Dachöffnung erkennbar ist und wie bereits erwähnt aber eine neue Schleppgaube erstellt worden ist.

dd) Aussen- und Umgebungsarbeiten:

Diesbezüglich wurden keine Beschriebe vorgelegt. Den Rechnungen im Ordner ist aber zu entnehmen, dass das Schrägdach neu eingedeckt worden ist, wobei per 2006 entsprechende Dachdeckerkosten (BKP 224) von Fr. 35'000.- angefallen sein sollen (davon ist ein Anteil von Fr. 29'750.- als werterhaltend aufgeführt). Ein Beleg für die entsprechende Akontorechnung bzw. Zahlung fehlt indes.

Gestrichen wurde offenbar auch die Fassade, wobei werterhaltende Kosten per 2006 für "äussere Malerarbeiten" von Fr. 31'635.- vermerkt sind. Eine entsprechende Malerabrechnung fehlt jedoch und gemäss Architektenabrechnung betreffen diese Malerkosten den Aussen- und Innenbereich, was wiederum Abgrenzungsfragen aufwirft.

Kosten für Gärtnerarbeiten oder Terrainanpassungen (Erdbewegungen) wurden per 2006 nicht aufgeführt und hätten aber (soweit evt. in den unspezifizierten Baumeisterarbeiten enthalten) von vornherein insoweit keinen werterhaltenden Charakter, als der Zusammenhang zum neuen Terrassenanbau naheliegt.

g) Zusammenfassend ergibt eine Durchsicht der vorliegenden Beweismittel, dass das für Fr. 2 Mio. erworbene Wohnhaus einerseits eine luxuriöse Modernisierung unter Verwendung von edlen Materialien (Natursteine, Holzverkleidungen etc.) und andererseits mit dem das Untergeschoss freilegenden Terrassenanbau und der Schleppegaupe im Dachgeschoss auch kostspielige räumliche Erweiterungen erfahren hat. Auch im Bereich der Haustechnik (Sanitärbereich, Elektro/Licht/Multimedia etc.) wurde nicht primär die bestehende Infrastruktur renoviert oder instand gestellt, sondern verursachten modernste Neuinstallationen den zur Diskussion stehenden Kostenaufwand. Insgesamt wurde das Wohnhaus klarerweise in den Rang eines besser ausgestatteten Gebäudes im obersten Luxussegment gehoben; dies zeigt denn auch der massive Anstieg der Neuwertschätzung der Gemeinde G. Die Kosten für diese Modernisierungen und neubauähnlichen Erweiterungen sind damit weitgehend als wertvermehrend bzw. als nicht abzugsfähige Vermögensanlage zu würdigen.

Gewisse werterhaltende Anteile sind den Pflichtigen immerhin insoweit zuzugestehen, als grundsätzlich davon auszugehen ist, dass das im Kaufzeitpunkt 20 bis 30jährige Haus wohl eine erste umfassende Renovation mit periodisch wiederkehrendem Charakter nötig hatte. Zu denken ist in diesem Zusammenhang insbesondere an innere und äussere Malerarbeiten (Wände und Decken) sowie an die Erneuerung von Bodenbelägen, sanitären bzw. technischen Einrichtungen (Küche, Nasszellen, Heizung) und Fenstern. Wenn die Vorinstanz entsprechende Anteile auf Fr. 300'000.- geschätzt hat, was rund einem Drittel der ursprünglichen Neuwertschätzung entspricht, erscheint dies nicht unangemessen, zumal mangels ausreichender Dokumentationen

und mit Blick auf den Kaufpreis von Fr. 2 Mio. nicht einmal ganz ausgeschlossen werden kann, dass das Haus in renoviertem Zustand gekauft wurde und damit angefallene Baukosten (wie z.B. Kosten für den Ersatz einer neuen Küche aus Gründen der Ästhetik) den Lebenshaltungskosten zuzuordnen wären. Soweit die Vorinstanz die geschätzten Kosten nach dem Abrechnungsschlüssel der Pflichtigen auf die Steuerjahre 2006 und 2007 verteilt hat (= Fr. 171'900.- per 2006), erscheint dies ebenfalls als sachgerecht. Die von den Pflichtigen selektiv eingereichten Unterlagen eignen sich jedenfalls nicht zum Nachweis, dass höhere Kosten für werterhaltende bauliche Massnahmen angefallen sind.

6. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]