



Entscheid

26. September 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. Stephan Neidhardt,
Walder Wyss & Partner AG,
Seefeldstrasse 123, Postfach 1236, 8034 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. Die Ehegatten A und B (nachfolgend die Pflichtigen) renovierten in den Jahren 2008 und 2009 ihr Wohnhaus in der Gemeinde C. Hierfür wendeten sie nach eigener Darstellung im Jahr 2008 Kosten von Fr. 128'097.- und im Jahr 2009 solche von Fr. 195'721.- auf, insgesamt also Fr. 323'818.-. In der Steuererklärung 2008 deklarierten die Pflichtigen die gesamten Aufwendungen als Unterhaltskosten.

Mit Auflage vom 3. Januar 2011 ersuchte die Steuerkommissärin die Pflichtigen um die Beantwortung von verschiedenen Fragen und die Einreichung von näher bezeichneten Unterlagen. Am 24. Januar 2011 nahmen die Pflichtigen hierzu Stellung und übermittelten dem Steueramt Rechnungen zu den betreffenden Aufwendungen. Unter Hinweis, dass die Angaben der Pflichtigen keine schlüssige Beurteilung ermöglichten, erliess die Steuerkommissärin am 8. Februar 2011 eine Mahnung. Daraufhin reichten die Pflichtigen am 26. Februar 2011 zusätzliche Akten zu den vorgenommenen Bauarbeiten ein. In der Folge erliess das kantonale Steueramt am 10. März 2011 den Einschätzungs- und Veranlagungsentscheid, und zwar mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 270'000.- sowie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr.- (Staats- und Gemeindesteuern 2008) bzw. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 270'000.- (direkte Bundessteuer). Als Liegenschaftsunterhalt anerkannte es für die Steuerperiode 2008 einen Betrag von Fr. 99'525.-. In den Erwägungen hielt die Steuerkommissärin fest:

"Da trotz Auflage vom 3.1.2011 und Auflagen-Mahnung vom 8.2.2011 keine sachdienlichen Angaben zu den alten und neuen Einrichtungen geliefert, keine Beweismittel, Fotos etc. zur Liegenschaft vor/nach den ausgeführten Arbeiten eingereicht sowie keine detaillierte Beschreibung über den Zustand der Liegenschaft vor und nach den ausgeführten Arbeiten beigebracht wurde, werden die wertvermehrenden Investitionen in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG (Steuergesetz vom 8. Juni 1997) geschätzt. Aufgrund der Aktenlage werden die wertvermehrenden Aufwendungen mit Fr. 28'600.- geschätzt."

B. Die von den Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 20. Juli 2011 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 22. August 2011 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – beantragen:

"1. Es seien die beiden ... Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheide aufzuheben und es seien die wertvermehrenden Aufwendungen betreffend die Liegenschaftstrasse in der Gemeinde C für die Staats- und Gemeindesteuern 2008, die direkte Bundessteuer 2008 sowie für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 und die direkte Bundessteuer 2009 aufgrund der von A und B eingereichten Unterlagen auf insgesamt Fr. 18'281.- festzulegen und proportional auf die beiden Steuerjahre zu verteilen. Die restlichen Aufwendungen sind als werterhaltend zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen.

Demgemäss sei das steuerbare Einkommen 2008 sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern 2008 als auch bei der direkten Bundessteuer 2008 auf Fr. 248'600.- festzulegen.

2. Eventualiter seien der Einspracheentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2008 und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde direkte Bundessteuer 2008 aufzuheben und an das kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen mit der Anweisung, eine gesamtheitliche Veranlagung betreffend die wertvermehrenden bzw. werterhaltenden Aufwendungen für die Aufwendungen für die Jahre 2008 und 2009 zu erlassen.

3. ..."

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 6. September 2011 hielt das kantonale Steueramt am Einspracheentscheid fest.

D. Mit Verfügung vom 8. Dezember 2011 ordnete der Einzelrichter ein Gutachten über die Frage an, welcher Anteil der bei den im Jahr 2008 vorgenommenen Bauarbeiten an der streitbetroffenen Liegenschaft als Unterhalt zu qualifizieren sei. Nachdem die Parteien gegen den vorgeschlagenen Gutachter Hans Jürg Stucki, dipl. Ing. FH/Architekt, Betriebsökonom GSBA, MRICS, Zürich, keine Einwendungen erhoben hatten, wurde dieser am 10. Januar 2012 mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Zugleich lehnte der Einzelrichter einen Antrag der Pflichtigen ab, die Expertise auf das Jahr 2009 auszudehnen. Am 20. März 2012 führte der Einzelrichter mit den Parteien unter Beizug des Experten einen Augenschein durch; die nachfolgende Referentenaudienz verlief ergebnislos. Nach weiteren Untersuchungen erstattete der Experte am 6. Juli 2012 sein Gutachten. Während die Beschwerdegegnerin/der Rekurs-

gegner mit Stellungnahme vom 13. Juli 2012 der Expertise zustimmte, liessen die Pflichtigen am 9. August 2012 folgende Anträge stellen:

"Das Gutachten vom 6. Juli 2012 sei abzulehnen und es sei ein neuer Gutachter mit der Erstellung eines zweiten Gutachtens, unter Berücksichtigung der Grundsätze des Merkblattes des kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009 zu beauftragen;

eventualiter sei der bisherige Gutachter bzgl. seines Gutachtens vom 6. Juli 2012 aufzufordern, sein Gutachten einerseits zu korrigieren und andererseits unter strikter Berücksichtigung der Grundsätze des Merkblattes des kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009 neu zu erstellen;

subeventualiter sei durch das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich direkt ein Entscheid zu fällen, allerdings nur unter teilweiser Berücksichtigung des Gutachtens vom 6. Juli 2012, mit Korrektur der dort enthaltenen Fehler und insbesondere unter strikter Anwendung der Grundsätze im Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009;

..."

Auf die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Im Streit liegen die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts betreffend Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008 vom 20. Juli 2011. Streitgegenstand des Rechtsmittelverfahrens vor Steuerrekursgericht kann daher ebenfalls nur die Steuerperiode 2008 bilden. Dementsprechend hat der Einzelrichter in der Verfügung vom 10. Januar 2012 den Antrag der Pflichtigen abgelehnt, die Expertise auf die Steuerperiode 2009 auszudehnen.

2. Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2

Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte.

3. a) Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 37; dies., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 30 N 36 ff.). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt – wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen – sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften u. dgl.). Mit anderen Worten gelten als Unterhalt 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 Nachholung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 30 ff. und § 30 N 43), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 48 bzw. § 30 N 48). Ferner sind all jene Aufwendungen nicht abzugsfähig, die sich als Lebenshaltungskosten erweisen (Art. 34 lit. a DBG, § 33 lit. a StG). Dies ist der Fall, wenn sie weder dem Unterhalt noch der Schaffung liegenschaftlicher Werte, sondern einzig der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Neigungen eines Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2001, Art. 34 N 4). Als Lebenshaltungskosten gelten bei selbstbewohnten Liegenschaften beispielsweise die Farbtonänderung einer neuwertigen Bemalung, luxuriöse Anlagen, Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition usw. (Richner/Frei/

Kaufmann/Meuter, § 30 N 69), aber auch die periodisch wiederkehrenden Verbrauchskosten (inkl. Grundgebühren) für Wasser, Abwasser, Entwässerung, Strom, Erdgas, Fernheizung, Kehricht und Feuerschau (BGr, 15. Juli 2005 = StE 2006 B 25.6 Nr. 53).

c) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 46 und § 30 N 47). Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1982 Nr. 55, 1997 Nr. 47). Im Übrigen lassen sich bei Umbauten bestehender Gebäude wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinanderhalten; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des 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). Andernfalls ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

4. a) Zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Mit Bezug auf steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. einen geltend gemachten Abzug, führt dies nach neuerer verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung. Vielmehr ist in einem solchen Fall aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398 = ASA 36, 192; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steuer-

aufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. Hier wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 30 ff. StHG; RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343 = StE 2004 B 92.3 Nr. 13).

b) Mit der Anordnung eines Gutachtens hat das Steuerrekursgericht die Voraussetzungen für eine (Teil-)Ermessenseinschätzung mit Bezug auf den umstrittenen Liegenschaftenunterhalt implizit verneint. Dabei hat es sich von der Überlegung leiten lassen, dass die Lücken in der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen im Vergleich zur Komplexität des Bauvorhabens von untergeordneter Natur gewesen sind. Die Schwierigkeit der Aufteilung der Aufwendungen in Wertvermehrung und Unterhalt beschlage weniger den Sachverhalt als vielmehr dessen – durch einen Sachverständigen vorzunehmende – Würdigung.

5. a) In den angefochtenen Einspracheentscheiden hat sich das kantonale Steueramt darauf beschränkt, die (Teil-)Ermessensveranlagung zu verteidigen, welche seitens der Pflichtigen nicht habe erschüttert werden können. Auf diesem Standpunkt beharrt die Amtsstelle auch in der Beschwerde-/Rekursantwort.

b) Demgegenüber halten die Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs dafür, dass von den im Jahr 2008 getätigten Aufwendungen im Umfang von Fr. 128'097.- nur eine Quote von Fr. 7'231.96 als wertvermehrend zu betrachten sei. Im Folgejahr 2009 seien Aufwendungen von Fr. 195'721.- angefallen; davon entfielen Fr. 10'049.04 auf Wertvermehrung.

6. a) In seinem Gutachten vom 6. Juli 2012 kam der Experte zum Schluss, dass der auf Unterhalt entfallende Anteil der im Jahr 2008 vorgenommenen Bauarbei-

ten auf Fr. 91'954.- (entsprechend 72% der gesamten Aufwendungen) zu schätzen sei; im Umfang von Fr. 35'365.- (28% des Gesamtaufwands) sei eine Wertvermehrung anzunehmen. Zu diesem Ergebnis gelangte der Sachverständige nach umfangreichen Untersuchungen, wozu nach Durchführung eines Augenscheins insbesondere der Bezug aller Werkverträge, sämtlicher in den Rechnungen aufgeführter Unternehmer-Arbeitsrapporte sowie ein Bericht der zuständigen Amtsstelle über den Zustand der Kanalisationsleitung samt der behördlichen Bewilligung zählten. In der Bestandteil des Gutachtens bildenden Zusammenstellung listete der Experte die im Jahr 2008 vorgenommenen Arbeiten einzeln auf und nahm eine Gewichtung nach Unterhalt und Wertvermehrung vor.

b) Der Experte H.J. Stucki ist seit über 10 Jahren für das Steuerrekursgericht in dieser Funktion tätig. Seine Fachkunde darf daher als erstellt gelten. Auch das Verwaltungsgericht, von dem mehrere auf Expertisen von H.J. Stucki beruhende Entscheide des Steuerrekursgerichts beurteilt worden sind, hat dessen Kompetenz nie in Frage gestellt.

Wenn das Steuerrekursgericht im Anschluss an einen Augenschein eine Referentenaudienz durchführt, dient eine solche Verhandlung – im Interesse beider Parteien an der Vermeidung zusätzlicher Experten- und Gerichtskosten – der einverständlichen Erledigung eines Rechtsmittelverfahrens. Auch vorliegend hat der Einzelrichter an der Referentenaudienz gestützt auf die vorläufige Würdigung des Sachverhalts durch den Gutachter – erfolglos – eine gütliche Erledigung des Rechtsmittelverfahrens angestrebt. Die Pflichtigen behaupten zumindest nicht substantiiert, die Referentenaudienz sei gesetzwidrig verlaufen. Dass der Experte seine Sicht der Dinge darzulegen hat, was unter Umständen einen Pflichtigen zum Rückzug eines Rechtsmittels veranlassen kann, liegt in der Natur der Sache. Ein Anschein der Befangenheit kann daraus nicht abgeleitet werden. Dies gilt umso mehr, als die Richter des Steuerrekursgerichts – so auch vorliegend – routinemässig darauf hinweisen, dass die an der Verhandlung präsentierte Würdigung der Rechtslage eine vorläufige ist und durch weitere Untersuchungen des Sachverhalts eine Änderung erfahren kann. Nachdem eine Verständigung gescheitert war, nahm der Experte – im Einklang mit dem Gutachtensauftrag – direkt Kontakt mit dem Vertreter der Pflichtigen auf. Weil dieser es abgelehnt hatte, dem Experten die nötigen Aufschlüsse zu erteilen, musste das Steuerrekursgericht eine förmliche Verfügung erlassen. Insoweit ist dem Experten ebenso wenig ein Ver-

fahremangel anzulasten, welcher der Berücksichtigung des Gutachtens entgegenstehe.

c) aa) Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Steuerperiode 2008. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen in ihren Einwendungen zum Gutachten vom 9. August 2012 spielt das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB 18/821) von vornherein keine Rolle, weil diese Weisung erst ab Steuerperiode 2010 zu beachten ist (vgl. Rz. 50). In der Steuerperiode 2008 galt das gleichnamige frühere Merkblatt vom 31. August 2006 (ZStB I 18/820).

bb) Laut Rz. 1 des Merkblatts vom 31. August 2006 soll dieses den im Einschätzungsverfahren beteiligten Parteien mit Bezug auf die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften im Privat- und Geschäftsvermögen einerseits einen Überblick über die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen verschaffen und andererseits soll es im Sinn einer Richtlinie Hilfe bei der praktischen Umsetzung, insbesondere bei der Abgrenzung zwischen den abzugsfähigen werterhaltenden und den nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Unterhaltskosten bieten. Das Merkblatt dient somit einerseits dem Steuerpflichtigen als Orientierung; andererseits strebt es eine gleichmässige Rechtsanwendung an. Als Verwaltungsverordnung ist das Merkblatt für die Steuerjustizbehörden nicht verbindlich (Kantonsgericht FR, 26. Juni 2009, StE 2010 B 25.7 Nr. 6, E. II/3b; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz.128).

Schon diese Zweckbestimmung – die übrigens in der nachfolgenden Weisung aus dem Jahr 2009 beibehalten worden ist – macht deutlich, dass das Merkblatt vorab der Information des Steuerpflichtigen sowie der Gewährleistung einer einheitlichen Veranlagungspraxis dient. Eine weitergehende Bedeutung kommt dem Merkblatt nicht zu, ohnehin nicht die von den Pflichtigen verfochtene strikte Verbindlichkeit. Hinzu kommt, dass sich das Merkblatt (nur) zu bestimmten typischen und häufig vorkommenden Aufwendungen an einer Liegenschaft äussert. Unberücksichtigt bleiben zunächst Fälle von atypischen Aufwendungen, die im Rahmen von sonst ordentlichen Unterhaltsarbeiten anfallen (so z.B. die Behebung von verdeckten Schäden anlässlich einer Renovation). Sodann nimmt ein Hauseigentümer oft verschiedene Sanierungsarbeiten gleichzeitig vor, nicht selten auch im Zusammenhang mit einer Gebäudeerweite-

rung oder einer Veränderung des Grundrisses. Bei solchen Fallkonstellationen wäre die Bemessung des Unterhaltsanteils nach Massgabe des Merkblatts entweder gar nicht möglich oder ergäbe sich ein unangemessenes Resultat. Aufgrund der Rechtsprechung käme die Ermittlung des Unterhaltsanteils anhand der nach einem Umbau folgenden Revisionsschätzung der Gebäudeversicherung in Betracht (RB 1996 Nr. 32); weil diese Schätzung aber vorab den Neubauwert im Versicherungsfall bestimmt, erscheint sie für die Ausscheidung der Quoten von Wertvermehrung und Werterhaltung nur bedingt geeignet. Aus diesen Gründen ermittelt das Steuerrekursgericht die auf Wertvermehrung und Werterhaltung entfallenden Anteile jedenfalls bei komplexeren Bauvorhaben – wie auch im vorliegenden Fall – unter Beizug eines Experten.

d) aa) Ein Gutachten über die quotale Aufteilung von Wertvermehrung und Unterhalt bei Aufwendungen an einer Liegenschaft unterliegt – wie auch eine Expertise über den Verkehrswert – als Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Prüfung des Gerichts kann sich indessen darauf beschränken, ob die Expertise auf zutreffender Rechtsgrundlage beruhe, ob sie vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei und ob der Sachverständige hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen habe (VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010, E. 2.3, auch zum Folgenden; VGr, 16. März 2011, SB.2010.00136, E. 2.2; 3. September 2008, SB.2008.00040, E. 3; RB 1985 Nr. 47; 1984 Nr. 65; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 115 DBG N. 43 f.). Vermag das Gutachten nicht zu überzeugen, so kann das Steuerrekursgericht gestützt auf seine Feststellungen aus eigenem Wissen eine neue Schätzung vornehmen oder damit einen weiteren Gutachter betrauen, wobei es bei der Wahl des Vorgehens über einen weiten Beurteilungsspielraum verfügt. Erscheint ein Gutachten als unklar, unvollständig oder nicht gehörig begründet, sind aufgrund der Untersuchungsmaxime neue erhebliche Tatsachen zu berücksichtigen oder fehlt dem Gutachter die Unbefangenheit, kann sich die Einholung eines Obergutachtens aufdrängen.

bb) Der Gutachter hat die von den Pflichtigen im streitbetroffenen Wohnhaus in den Jahren 2008 und 2009 vorgenommenen Renovationsarbeiten umfassend untersucht und dieselben im Gutachten vom 6. Juli 2012 gewürdigt. Insoweit erscheint die Expertise als vollständig. Widersprüche sind im Gutachten nicht auszumachen. Indem der Sachverständige den werterhaltenden Anteil der im Jahr 2008 vorgenommenen

Sanierungsarbeiten auf insgesamt 72% und die wertvermehrende Quote auf 28% geschätzt hat, bewegt er sich in einer Bandbreite, welcher der langjährigen Erfahrung des Steuerrekursgerichts entspricht. Obschon jede Altliegenschaft wie auch jede Sanierungsmassnahme individuell zu würdigen ist, erscheint dem Gericht das Ergebnis aufgrund von Erfahrungen in ähnlich gelagerten Sachverhalten freilich für die Pflichtigen als entgegenkommend. Anzumerken ist, dass Veräusserer im Veranlagungsverfahren der Grundstückgewinnsteuer Renovations- und Sanierungsarbeiten bei Altbauten meistens in einem wesentlich höheren Umfang als Wertvermehrung deklarieren und oftmals auch zugesprochen erhalten; in einem Entscheid vom 14. März 2000 (= StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4 E. 3c/ee) hielt die Steuerrekurskommission III fest, die wertvermehrende Quote bei der Sanierung einer Altliegenschaft liege gewöhnlich in einer Bandbreite von 50% bis 66,67%. Bei einer solchen Betrachtungsweise wäre hier die auf Unterhalt entfallende Quote auf maximal 50% zu bemessen. Weder die Akten noch die Ausführungen der Pflichtigen vermögen die Würdigung des Experten zu entkräften. Entsprechend dem Gutachten ist damit der Anteil der werterhaltenden Massnahmen an der streitbetroffenen Liegenschaft im Jahr 2008 auf Fr. 91'954.- festzusetzen; auf Wertvermehrung entfallen Fr. 35'365.-.

cc) Die Ermittlungen des Sachverständigen führen zu einem gegenüber der Annahme des kantonalen Steueramts etwas geringeren Anteil von anrechenbaren Unterhaltskosten, was grundsätzlich zu einer Verböserung der Einspracheentscheide führen müsste. Die Umstände des vorliegenden Verfahrens, die gemessen am sehr geringen Streitwert hohen Gutachterkosten und der im Verhältnis zur Bedeutung der Streitsache hohe Aufwand für das Steuerrekursgericht rechtfertigen es jedoch, von zusätzlichen Weiterungen abzusehen, die mit einer reformatio in peius verbunden wären. Auch wenn der Verzicht auf eine Verböserung des Einspracheentscheids zuungunsten der Pflichtigen dem Grundsatz der Rechtsanwendung zuwiderläuft, fällt vorliegend stärker ins Gewicht, dass eine einfache Bestätigung des Einspracheentscheids eher den Abschluss des Rechtsmittelverfahrens sowie eine gütliche Einigung zwischen den Parteien für die nachfolgende Steuerperiode 2009 herbeiführt, als es im Fall einer reformatio in peius angesichts des bisherigen Verfahrensgangs mutmasslich der Fall wäre. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und muss ih-

nen eine Parteientschädigung versagt bleiben (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 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 der Einzelrichter:

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

[...]