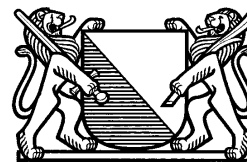


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2020.15

1 ST.2020.21

Entscheid

12. Mai 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

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

**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 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

1. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer der einer Erbschaft entstammenden Liegenschaft ...strasse 2 in C. Diese Liegenschaft mit Baujahr 1912 wurde letztmals durch die Mutter der pflichtigen Ehefrau bewohnt; seit deren Tod im Jahr 2002 steht sie leer. Unter Verweis auf den einfachen und schlechten baulichen Zustand ersuchten die Pflichtigen die Steuerbehörde im Steuerjahr 2009 um Gewährung eines Einschlags beim Vermögenssteuerwert, was ihnen in Form einer Gebäude-Altersentwertung von 80% in den Folgejahren gewährt wurde. Ein Eigenmietwert wurde infolge des Leerstands nie versteuert.

In der Steuererklärung 2017 brachten die Pflichtigen diese Liegenschaft betreffende Unterhaltskosten im Betrag von Fr. 11'864.- zum Abzug. Gemäss Beiblatt zum Liegenschaftsverzeichnis gründeten diese auf von einem Architekturbüro geleisteten "Unterhaltsvorbereitungen".

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 24. April 2019 liess der Steuerkommissär diese Kosten nicht zum Abzug zu. Zur Begründung verwies er (unter kurzer Darlegung der Abgrenzung von abzugsfähigen werterhaltenden und nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendungen) darauf, dass die vorerwähnte schlechte Bausubstanz zur Folge habe, dass nun anfallende Renovationskosten, zu welchen auch die deklarierten Kosten des Architekturbüros gehörten, als wertvermehrend qualifizierten.

Unter Vornahme einer entsprechenden Aufrechnung eröffnete er den Pflichtigen für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 140'000.- und für die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von Fr. 140'100.- (sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'286'000.-).

B. Mit Einsprache vom 17. Mai 2019 wandten sich die Pflichtigen gegen diese Aufrechnung. Zur Begründung machten sie geltend, dass zum über 100-jährigen Gebäude keine Baupläne existiert hätten. Mit Blick auf eine Renovation habe ein Architekt das Gebäude deshalb zunächst ausmessen, aufzeichnen und Pläne erstellen müssen.

Diese "Grundlagenarbeiten" hätten lediglich dazu gedient, "die mangelhaften Teile nach längerem Zeitabschnitt sofern vorgeschrieben später mit behördlicher Genehmigung zu ersetzen und auch eine entsprechende Baubewilligung einzureichen". Damit liege hier ausschliesslich Werterhaltung vor. Die Rechnung des Architekturbüros betreffe "reine Aufnahmen" und keine Projektierung; mit der Renovation des noch immer unbewohnten Gebäudes sei auch noch nicht begonnen worden. Die Rechnung des Architekturbüros wurde beigelegt. Ihr war zu entnehmen, dass der Hauptaufwand unter dem Titel "Aufnahmen, Ausmass, aufzeichnen Planwerk" verrechnet worden war.

Die Einsprachebehörde unterbreitete den Pflichtigen in der Folge einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag, in welchem sie an der Aufrechnung festhielt; dies nunmehr mit der Begründung, dass neu bzw. erstmals erstellte Pläne den nicht abzugsfähigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzuordnen seien.

Die Pflichtigen hielten mit Stellungnahmen vom 10. Juli 2019 am Abzug fest. Dabei machten sie geltend, dass das 100-jährige, seit 18 Jahren unbewohnte Haus in einem schlechten baulichen Zustand sei und deshalb ein grösserer Sanierungsbedarf bestehe. Wegen heutigen behördlichen Auflagen seien gleichzeitig energiesparende und umweltschonende Massnahmen nötig. Projektiert seien deshalb diverse (im Einzelnen aufgezählte) Arbeiten, bei welchen es ausschliesslich um die Werterhaltung gehe. Um diese Arbeiten zu veranlassen und zu koordinieren, hätten sie ein Architekturbüro beigezogen. Insbesondere wegen der vorgesehenen Aussen- und Dachisolierung habe das Bauamt eine Baueingabe verlangt. Weil keine Pläne existiert hätten (ausser vom pflichtigen Ehemann selbst erstellte), habe der Architekt für die Behörden, aber auch für die Handwerker und die späteren Eingaben exakte Pläne erstellen müssen. Diese seien Ende 2017 fertig gestellt und vom Architekten verrechnet worden. Anfang 2018 sei das Projekt dann nahtlos fortgesetzt worden. Es gehe hier nicht um eine Erweiterung oder einen Neubau, sondern um Sanierungsarbeiten, welche praktisch alle unter die abzugsfähigen Unterhaltsarbeiten fallen würden; dasselbe gelte für die damit in Zusammenhang stehenden Architektenhonorare.

Die Einsprachebehörde unterbreitete den Pflichtigen in der Folge erneut einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag, in welchem sie mit letztlich unveränderter Begründung an der Aufrechnung festhielt.

Mit Stellungnahme vom 16. Juli 2019 hielten die Pflichtigen ihrerseits an der Abzugsfähigkeit der streitigen Kosten fest. Dabei machten sie noch geltend, dass dem Argument der erstmaligen Erstellung von Plänen entgegenzuhalten sei, dass der pflichtige Ehemann zusammen mit seinen Söhnen schon per 2016 eine "Erstaufnahme" mit Plänen erstellt habe. Diese seien gemäss Aussage des Architekten erstaunlich genau gewesen; sie seien deshalb hilfreich und brauchbar für dessen "Renovationspläne und die notwendigen energetischen Verbesserungen" gewesen.

Das kantonale Steueramt wies daraufhin die Einsprachen mit Entscheiden vom 19. Dezember 2019 ab. Zur Begründung wurde angeführt, dass aufgrund des schlechten baulichen Zustands der Substanz und der Isolationen die baulich umfassenden Wiederherstellungsmassnahmen wie auch die notwendigen Vorbereitungsarbeiten, zu welchen auch das erstmalige Anfertigen von detaillierten Bauplänen für die Baueingabe zähle, als wertvermehrende und damit nicht abzugsfähige Aufwendungen qualifizierten.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 16. Januar 2020 hielten die Pflichtigen an der Abzugsfähigkeit der deklarierten Plankosten fest. Dabei relativierten sie nunmehr insbesondere ihre frühere Aussage des baulich schlechten Zustands der streitbetroffenen Liegenschaft und brachten sie deren Sanierung mit einer möglichen Nutzung als Unterkunft für Asylsuchende in Zusammenhang.

Mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 31. Januar 2020 schloss das kantonale Steueramt ohne weitere Ausführungen bzw. unter Verweis auf die Begründung in den angefochtenen Einspracheentscheiden auf die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit entscheiderelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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 DBG und § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Der Begriff der Unterhaltskosten kann im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10). Demnach gelten die nachfolgenden Erwägungen sowohl für die direkte Bundes- als auch für die Staats- und Gemeindesteuern.

b) 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, 3. A., 2016, Art. 32 N 37 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 36 ff. StG). 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- oder 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 und § 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, § 30 N 40 ff. StG), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

Abzugsfähig sind nur die in der streitbetroffenen Steuerperiode getätigten Unterhaltskosten. Die Abgrenzung bei periodenübergreifenden Umbauten hat bei Liegenschaften des Privatvermögens entweder nach dem Zahlungsdatum oder nach dem

Datum der Rechnung zu erfolgen (BGr, 14. Februar 2017, StE 2017 B 25.6 Nr. 71). Die einmal gewählte Abgrenzungsmethode ist in künftigen Steuerperioden beizubehalten, damit alle abzugsfähigen Kosten nur einmal in die Bemessung des in der massgebenden Steuerperiode steuerbaren Einkommens einfliessen.

c) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören alle Massnahmen, 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 DBG und § 30 N 48b StG). Solche Aufwendungen sind nur bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Eine doppelte Berücksichtigung derselben Aufwendungen bei der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer ist ausgeschlossen (BGr, 1. Mai 2014, 2C_647/2013).

d) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt grundsätzlich nach objektiv-technischen Kriterien (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 46 DBG, § 30 N 48 StG). Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt anteilmässig kein Unterhalt mehr, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 47 DBG und § 30 N 48a StG).

e) Besondere Regeln gelten bei Umbauten, die auf eine Nutzungsänderung, eine Wohnraumerweiterung bzw. Ertragswertsteigerung abzielen (BGr, 23. Februar 2015, 2C_286/2014, E. 3.5; BGr, 4. September 2014, 2C_153/2014, E. 2.4; BGr, 26. Mai 2008, 2C_673/2007, E. 3.3), bei der Instandstellung oder Totalsanierung stark verwahrloster, quasi unbewohnbarer Gebäude (BGr, 23. Februar 2015, StE 2015 B 25.6 Nr. 64, auch nach Abschaffung der sog. Dumont-Praxis) sowie bei Umbauten, die mit einem Abbruch und Wiederaufbau (VGr, 12. Mai 2010, SB.2009.00102/103, www.vgrzh.ch) oder einer Auskernung (RB 1997 Nr. 51) verbunden sind und die – wirtschaftlich betrachtet – einem Neubau gleichkommen (BGr, 4. Septem-

ber 2014, 2C_153/2014; BGr, 18. Dezember 2012, 2C_666/2012; BGr, 6. Juli 2010, 2C_63/2010). In all diesen Fällen kommt die objektiv-technische Abgrenzungsmethode nicht zum Zug. Vielmehr sind die Kosten ganz oder überwiegend als wertvermehrnde Aufwendungen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57, 111 DBG sowie § 30 N 50, 99 und 102 StG), auch wenn nach objektiv-technischen Kriterien nicht unbedingt eine Wertvermehrung in entsprechender Höhe erfolgte.

f) Bei allen Umbauten und Sanierungen bestehender Gebäude können wertvermehrnde und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinandergehalten werden; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu sind genaue Angaben über Lieferungen und Leistungen und den Zustand sowie die Ausstattung des Objekts vor und nach dem Umbau nötig (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Weil aus der Steuererklärung und den allenfalls beigelegten Rechnungsbelegen solche Angaben regelmässig nicht oder nicht mit genügender Klarheit hervorgehen, obliegt es der mit der Untersuchung und Verfahrensleitung (Art. 123 und Art. 130 Abs. 1 DBG, §§ 132 und 138 Abs. 1 StG) betrauten Steuerbehörde, vom Pflichtigen eine detaillierte Sachdarstellung über die im Einzelnen erbrachten Leistungen und erfolgten Lieferungen sowie über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor bzw. nach dem Umbau zu verlangen und zudem – wenn Zweifel an der Sachdarstellung bestehen – weitergehende Beweismittel zur Überprüfung des behaupteten Sachverhalts (z.B. Pläne, Fotos, Rechnungen, Augenscheine, Expertisen, Zeugenbefragung usw.) ins Auge zu fassen. Die Unterlassung der gebotenen Sachverhaltsabklärungen stellt eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und zugleich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, welche in der Regel zur Aufhebung des darauf fussenden Einschätzungsentscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungsbehörde ins Einspracheverfahren führt (BGr, 1. Mai 2014, 2C_647/2013; VGr, 22. März 2000, SB.1999.00095).

Umgekehrt obliegt es dem Steuerpflichtigen, bei der Abklärung der für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse mitzuwirken und die verlangten Auskünfte und Unterlagen zu erteilen resp. einzureichen (Art. 123 ff. DBG, §§ 132 ff. StG). Unterlässt er dies, ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die be-

treffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder aber zu schätzen sind.

2. a) Im vorliegenden Fall hat die Veranlagungs- bzw. Einschätzungsbehörde die streitigen Unterhaltskosten, welche die Pflichtigen pro 2017 für die streitbetroffene Liegenschaft deklariert hatten, ohne weitere Untersuchung direkt verweigert. Begründet hat sie dies mit der schlechten Bausubstanz des Wohnhauses; dies unter Verweis auf die steuerliche Vorgeschichte mit der gewährten Gebäude-Altersentwertung von 80%. Sie ging also davon aus, dass hier Unterhaltskosten zur Diskussion stehen, welche ein stark verfallenes bzw. unbewohnbares Gebäude betreffen, dass deshalb die objektiv-technische Abgrenzungsmethode nicht zum Zug kommt, dass folglich mit Blick auf eine solche Abgrenzung auch keine Untersuchung durchzuführen ist, sondern ohne weiteres von wertvermehrenden Aufwendungen ausgegangen werden kann.

b) Dieses steuerbehördliche Vergehen ist nach dem Gesagten (E. 1e) grundsätzlich dann nicht zu beanstanden, wenn tatsächlich von einem verfallenen bzw. unbewohnbaren Gebäude auszugehen war und werterhaltender Charakter der konkret deklarierten Liegenschaftunterhaltskosten vor diesem Hintergrund auszuschliessen war. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei den Liegenschaftunterhaltskosten aufgrund der gesetzlichen Konzeption um Gewinnungskosten handelt; verlangt wird deshalb für die steuermindernde Berücksichtigung, dass diesen ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Ist dies nicht der Fall und steht den Kosten ein künftiger Ertrag gegenüber, muss von Anlagekosten ausgegangen werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 32 N 35 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013 § 30 N 36 StG).

aa) Die Verfallung und Unbewohnbarkeit war hier aktenkundig: Schon im Steuerjahr 2009 hatten die Pflichtigen nämlich darum ersucht, den Vermögenssteuerwert der seit Jahren leerstehenden Liegenschaft (inklusive 863 m² Land) auf Fr. 250'000.- zu senken. Zur Begründung wurde damals angeführt, das unbewohnte Wohnhaus entspreche nicht mehr den gängigen Anforderungen bezüglich Ausbau und Isolation. Sie weise etwa keine Zentralheizung (nur Kachelofen) und kein Badezimmer (nur Dusche in einem Kinderzimmer) und keine Einbauküche auf. Das WC befinde sich

in einer aussenliegenden Laube. Für den Zugang zu Keller und Waschraum müsse man ums Haus herum. Die Aussenhülle habe keine Isolation. Die Fenster seien nur teilweise doppelverglast. Die Innenwände seien teilweise feucht und schimmelig. Das Holzwerk sei teilweise stark verwurmt. Es bestehe ein erheblicher Renovationsbedarf in allen Zimmern. Die Steuerbehörde gewährte in der Folge eine 80%ige Altersentwertung. In der Folge resultierte für die Liegenschaft (Wohnhaus mit 863 m² Land) ein Vermögenssteuerwert von Fr. 267'000.-, was bei Abstellen auf die in der Gemeinde C per 2009 bezahlten Landpreise (gemäss Angaben des statistischen Amtes im Durchschnitt knapp unter Fr. 400.- pro m²) also deutlich unter dem reinen Landwert liegt. Damit waren die schlechte Bausubstanz bzw. die Verwahrlosung und die damit einhergehende Unbewohnbarkeit des (ehemaligen) Wohnhauses erstellt. Die Unbewohnbarkeit spiegelte sich im Übrigen auch darin, dass in den vergangenen Jahren keine Mieterträge deklariert worden sind.

bb) Ganz auszuschliessen ist freilich nicht, dass auch bei einer verwahrlosten und unbewohnten Liegenschaft noch werterhaltende Massnahmen möglich sind. Erhalten wird dann freilich lediglich noch die ohnehin schon schlechte Bausubstanz (hier gewissermassen die nach der Altersentwertung von 80% verbliebenen 20%). Zu denken wäre als Beispiel etwa an eine notdürftige Fensterreparatur, welche nicht dazu dient, Wohnen wieder zu ermöglichen, sondern die verbliebene Bausubstanz vor eintretender Nässe zu schützen, um dergestalt beispielsweise den alten Kachelofen zu retten.

Solcher notdürftiger Reparaturaufwand stand hier aber offensichtlich nicht zur Diskussion. Konkret deklariert hatten die Pflichtigen unter der Bezeichnung "Unterhaltsvorbereitungen Wohnhaus" ihnen in Rechnung gestellte Leistungen des Architekturbüro D, in E, im Betrag von immerhin Fr. 11'864.- (vgl. Beiblatt zum Liegenschaftsverzeichnis, Aufstellung über effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten). Mithin war davon auszugehen, dass die Pflichtigen sich nun nach langjährigem Leerstand des verwahrlosten Hauses wohl entschieden hatten, dieses nun doch einer Renovation zuzuführen.

cc) Die direkte Nichtgewährung der deklarierten Unterhaltskosten war damit vertretbar, auch wenn der Sachverhalt letztlich sehr dürftig ausgeleuchtet war bzw. im Grenzbereich des Erfordernisses einer auflageweisen Untersuchung lag.

c) Den Pflichtigen stand nach diesem steuerbehördlichen Vorgehen die Möglichkeit offen, im Einspracheverfahren den Nachweis zu erbringen, dass die deklarierten Unterhaltskosten ungeachtet der schlechten Bausubstanz bzw. der Verwahrlosung und Unbewohnbarkeit des ehemaligen Wohnhauses werterhaltenden Charakter aufweisen bzw. steuermindernd zu berücksichtigen sind. Dieser Nachweis ist ihnen nicht gelungen:

aa) Immerhin wurde im Einspracheverfahren der Sachverhalt noch konkretisiert und wurden diesbezügliche im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren bestehende Lücken auf jeden Fall geschlossen.

Aufgrund der Ausführungen der Pflichtigen in der Einsprache und der dabei vorgelegten Rechnung des Architekturbüros ergab sich zunächst, dass die in Frage stehenden Leistungen das erstmalige Erstellen von Plänen zum Wohnhaus betroffen hat. Die Rechnung selbst enthielt im Betreff auch einen Hinweis auf eine "Sanierung" der Liegenschaft.

Daraus ergab sich Folgendes: Zunächst war die Auffassung der Einsprachebehörde korrekt, dass die Kosten für das erstmalige Erstellen von Plänen einer Liegenschaft als Anlagekosten qualifizieren. Seit geraumer Zeit ist es selbstverständlich, dass zu einem Wohnhaus auch ein Plansatz existiert (Originalpläne des Architekten, der das Wohnhaus projiziert hat). Ein solches Planwerk hat einen Wert, der sich nicht in der Bausubstanz des Gebäudes widerspiegelt; benötigt werden die Pläne und die darin enthaltenen Masse mit Blick auf Umbauten oder Sanierungen, mit Blick auf Inneneinrichtungen, mit Blick auf die Kenntnis des Verlaufs von Installationen, mit Blick auf Liegenschaftenschätzungen, mit Blick auf einen allfälligen Verkauf der Liegenschaft etc. Wird bei einem alten Wohnhaus, zu welchem noch keine Pläne existieren, erstmals ein Planwerk erstellt, so geht es dabei um eine Neuinvestition. Solche Pläne qualifizieren alsdann als Kosten, welche bei einem späteren Verkauf bei der Grundstücksgewinnsteuer als Anlagekosten abziehbar wären.

Anders verhält es sich, wenn Pläne als "Baupläne" qualifizierten, wenn sie also im Zusammenhang mit einem konkreten Bauprojekt (Umbau/Sanierung) stehen und für ein Baubewilligungsverfahren sowie die spätere Ausführung von baulichen Massnahmen (mit werterhaltenden Anteilen) erstellt werden. Solches haben die Pflicht-

tigen indes in der Einsprache zunächst nicht geltend gemacht, wiesen sie doch ausdrücklich darauf hin, es gehe um "reine Aufnahmen, keine Projektierung".

cc) Nachdem die Einsprachebehörde in ihren Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlägen dem soeben Gesagten entsprechend zu Recht von Anschaffungskosten ausgegangen war, lenkten die Pflichtigen im Rahmen ihrer diesbezüglichen Stellungnahmen die Sachverhaltsdarstellung in eine andere Richtung. Nunmehr wurde vorgebracht, dass vom Pflichtigen selbst erstellte Entwürfe von Plänen schon existiert hätten und die vom Architekturbüro erstellten Pläne im konkreten Zusammenhang mit einem grösseren Sanierungsbedarf stünden, wobei gleichzeitig energiesparende und umweltschonende Ersatzmassnahmen notwendig seien. Dabei listeten sie die folgenden Arbeiten auf, welche projektiert und in Angriff genommen werden müssten (vgl. Antwort zum Einschätzungsvorschlag vom 10. Juli 2019):

- Das undichte Dach mit brüchigen Ziegeln dringend sanieren und isolieren
- Die (z.T. von Mardern komplett zerfressene) Wärmedämmung im Dachgeschoss ist zu verbessern resp. neu zu erstellen.
- Aussenwände reparieren und isolieren
- zerbröckelnde, schimmelige Mauern im UG reparieren
- ausgetretene, verworfene, schiefe Aussentreppe zum UG richten und ausbessern
- schimmelige Zimmerwände und Decken sanieren
- Die Beheizung von Schlafzimmern, Werkstatt und Waschküche mit kleinen Holzöfen und einigen kleinen Elektroöfen ist auch nicht mehr zeitgemäss, sinnvoll wäre eine Zentralheizung mit Wärmepumpe.
- Das einzige alte WC draussen im schiefen Läubli (mit Frostwächter) ist nicht mehr zumutbar.
- das Läubli (Windfang) mit morschen Brettern, kaputten Fenstern + Ziegeln ersetzen
- Die alte Küche mit rissigem Schüttstein, kleinem Durchlauferhitzer (als einzigem Warmwasserbezugsort im ganzen Haus) und Holzherd muss ersetzt werden.
- Fenster (z.T. einglasig) und Türen ersetzen
- Rollläden oder Fensterläden montieren
- Badewanne in der Waschküche im UG durch Nasszelle ersetzen
- alte rostige Waschmaschine + wasserbetriebene, unfallgefährliche Schwinde ersetzen
- morsche und undichte Stellen in Holzböden reparieren
- Elektro- und Wasserinstallationen (z.T. gerostet) ersetzen
- Auch Innenwände und Kellerdecke sind zu isolieren usw.

Die zur Untermauerung dieser neuen Argumentation nunmehr vorgelegten Pläne, welche das Architekturbüro erstellt hatte, zeigen die Aufrisse, Seitenrisse und Grundrisse des Wohnhauses. Es handelt sich damit um die klassischen Basispläne eines Wohnhauses und nicht um projektbezogene Baupläne im vorerwähnten Sinn. Auf diesen sind keine Umbauten, Anbauten, Erweiterungen, Abbrüche oder Sanierungsmassnahmen ersichtlich. Dementsprechend taugen sie auch nicht für das Einholen einer Baubewilligung. Sie qualifizieren als reines Planwerk ohne direkten Bezug zu einem konkreten Umbau oder einer konkreten Sanierung.

Basispläne eines Wohnhauses können freilich die Grundlage für spätere konkrete Baupläne bilden. Von daher liesse sich höchstens fragen, ob das hier von einem Architekten (erstmal) erstellte Planwerk den Vorbereitungsarbeiten für konkret geplante bauliche Massnahmen zugeordnet werden kann. Ginge man hiervon aus, wäre aber wiederum zu prüfen, ob die vorgesehenen baulichen Massnahmen werterhaltenden oder wertvermehrenden Charakter haben, teilen doch Vorbereitungsarbeiten mit Bezug auf die Abgrenzungsfrage das Schicksal der späteren konkreten Arbeiten. Diese Prüfung müsste alsdann wiederum zum Schluss führen, dass es hier nur um Wertvermehrung gehen konnte, denn die angeführten baulichen Massnahmen betrafen ein verwaorlostes, unbewohnbares Haus. Letzteres wurde von den Pflichtigen im Einspracheverfahren nicht in Frage gestellt, wiesen sie doch selbst darauf hin, dass das über 100-jährige Haus seit 18 Jahren unbewohnt und in einem schlechten Zustand sei. Gleiches ergibt sich unzweifelhaft auch aus den von ihnen aufgelisteten Sanierungsmassnahmen, welche in Angriff zu nehmen seien (vgl. die vorstehende Auflistung). Diese zeigen nicht nur Mängel in der gesamten Bausubstanz auf, sondern auch der Bedarf an Neuinstallationen (wie insbesondere Zentralheizung, Nasszellen) und Erweiterungen, welche hier eine Gesamtsanierung wirtschaftlich in die Nähe eines Neubaus rücken lassen.

Der Hinweis auf mit der Sanierung verbundene energiesparende Ersatzmassnahmen konnte den Pflichtigen in diesem Zusammenhang nicht weiterhelfen, weil bei Neubauten, und damit auch bei Gesamtsanierungen, welche wirtschaftlich einem Neubau gleichkommen, die Bestimmungen von Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG betreffend die Abzugsfähigkeit solcher Massnahmen trotz wertvermehrendem Charakter nicht zur Anwendung kommen (vgl. dazu nachfolgend E. 3/b/cc).

Zu Recht hat damit die Einsprachebehörde den Abzug der Kosten für das von einem Architekturbüro erstellte Planwerk verweigert.

3. a) Im Rekurs versuchen die Pflichtigen den Sachverhalt abermals in eine andere Richtung zu lenken, indem sie nun geltend machen, der bauliche Zustand der streitbetroffenen Liegenschaft sei doch nicht so schlecht. Insoweit seien sie falsch verstanden worden. Schon im Jahr 2009 hätten sie nämlich bei der periodischen Schätzung der Gebäudeversicherung von den Fachexperten die Auskunft erhalten, dass die

tragende Bausubstanz genügend und ein sanfter Umbau lohnender sei als ein Abbruch mit Neubau.

Schlecht sei der Zustand der seit 2002 unbewohnten Liegenschaft zwar mit Blick auf ein "dauerhaftes Wohnen". Dies sei auch von einer Gemeinderätin bestätigt worden, welche dringend Unterkünfte für Asylbewerber suche und deshalb die seit 18 Jahren unbewohnte Liegenschaft besichtigt habe. Vorerst (gemeint wohl: vor einer Wohnnutzung durch Asylsuchende) müssten die "vielen Holz- und Elektroöfeli" durch eine Zentralheizung ersetzt werden sowie die sanitären Anlagen erneuert werden und müssten energetische Arbeiten durchgeführt werden, bevor z.B. die alten Fenster noch ganz zerfallen würden. Um künftige Investitionen gehe es hier also nicht, sondern "um die dringendsten werterhaltenden Unterhaltsarbeiten, das Energiesparen und den Umweltschutz".

Nach dem Tod der Mutter der steuerpflichtigen Ehefrau im Jahr 2002 hätten sie gehofft, dass eines ihrer drei Kinder oder eine Nichte dereinst ins Haus ziehen würde. Ein grosser Unterhalt sei von daher nicht sofort nötig gewesen. Kleinere Reparaturen (wie etwa defekte Ziegel ersetzen) seien im Rahmen von Eigenleistungen jedoch immer ausgeführt worden und im Winter sei das Haus auch beheizt worden. Nachdem sich die Möglichkeit einer Zwischennutzung durch Asylsuchende eröffnet habe, hätten sie sich entschieden, nun doch eine "grössere Renovation mit heute zwingend notwendigen Energiesparmassnahmen" vorzunehmen. Es sei jedoch weder eine grundlegende Restaurierung noch eine Umgestaltung vorgesehen. Es werde nichts "rückgebaut" und es seien keine Lukarnen oder Dachflächenfenster vorgesehen. Die Dachsparren seien noch gut und jedes vorhandene Bauteil solle soweit irgendwie möglich erhalten werden. Dies sei auch die Devise ihres Architekten. Diesen hätten sie mit der Vornahme "einer fachmännischen schonenden Sanierung mit Massnahmen zum Energiesparen und zum Umweltschutz und zur Koordination mit den Handwerkern" beauftragt. Bis Ende 2017 sei dabei erst die streitbetroffene Rechnung des Architekten vorgelegen; die Gesamtkosten seien damals noch nicht ermittelt worden. Bei der Rechnung gehe es mithin nicht um die Ersterfassung des Gebäudes, sondern um vorbereitenden Arbeiten für eine "wernerhaltende Renovation mit energetischer Sanierung". Dass energiesparende Massnahmen wertvermehrend sein können, sei logisch und gemäss einschlägigem Merkblatt zu den Liegenschaftenerhaltungskosten im Zürcher Steuerbuch kein Grund, ihnen den Abzug zu verweigern. Architektenhonorare

seien im Zusammenhang mit Renovationsarbeiten gemäss ebendiesem Merkblatt (Katalog; Ziff. 6.1) als Abzug bei den Unterhaltskosten zugelassen.

b) All diese Vorbringen vermögen den Pflichtigen nicht zum anbegehrten Steuerabzug zu verhelfen:

aa) Auszugehen ist gestützt auf die Rechnung des Architekturbüros, die konkreten Pläne, welche das Resultat der verrechneten Leistungen sind, sowie die damit im Einklang stehende Einsprachebegründung davon, dass die streitbetroffenen Kosten ein erstmaliges Planwerk zu einem alten Wohnhaus betreffen, welche noch keine (von einem Architekten erstellten) Pläne hatte (vgl. vorstehend E. 2/c/aa). Von daher ist weiterhin primär von Anlagekosten auszugehen.

bb) Dem Versuch der Pflichtigen, die Pläne nachträglich als Vorbereitungsarbeiten zu einer "werterhaltenden Renovation mit Energiesanierung" zu qualifizieren, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Zunächst widerspricht dies der klaren Aussage in der Einsprache, wonach es um reine "Aufnahmen" (also um die planliche Massaufnahme) und eben nicht um die Projektierung gegangen sei. In Bezug auf den danach hergestellten Bezug der Pläne zu einer konkreten Sanierung finden sich sodann Widersprüche. So wurden im Einspracheverfahren zunächst in Angriff zu nehmende Arbeiten aufgelistet, welche umfassend sind und in ihrer Summe wirtschaftlich einem Neubau gleich kommen (vgl. E. 2/c/cc). In der Beschwerde bzw. im Rekurs ist dann zunächst davon die Rede, dass es mit Blick auf eine mögliche Nutzung ihrer Liegenschaft als Asylbewerberunterkunft (also mit Blick auf eine mögliche Vermietung an die Gemeinde) nur um die "dringendsten werterhaltenden Massnahmen sowie das Energiesparen und den Umweltschutz" gehe, worauf später im Text von einer "grösseren Renovation mit heute zwingenden Energiesparmassnahmen" gesprochen wird. Soweit bei alledem (entgegen der Einsprachebegründung) nun geltend gemacht wird, die Ende 2017 erstellten Pläne markierten den Anfang eines dem Architekten erteilten "Sanierungsauftrags mit Massnahmen zum Energiesparen und zum Umweltschutz", so fehlt es schon an diesbezüglich beweistauglichen Belegen oder Indizien. Weder wurde ein Auftrag vorgelegt, noch ein Sanierungskonzept, ein Baugesuch oder eine Kostenzusammenstellung. Dem behaupteten nahtlosen Übergang der vom Architekten per 2017 erstellten Pläne in eine von

ihm begleitete Sanierung steht sodann entgegen, dass die Pflichtigen in der Einsprache (also Mitte 2019) ausführten, mit der Renovation sei noch nicht begonnen worden. Auch im Zeitpunkt der Beschwerde- bzw. Rekuserhebung, also Anfang 2020, ist offenbar noch kein Start zu einer Sanierung erfolgt; weder wurde dies behauptet noch wurden nunmehr diesbezügliche Unterlagen vorgelegt (Konzept, Baugesuch, Kostenschätzung etc.). Der Aktenstand spricht damit klar dafür, dass die Pläne nicht im Zusammenhang mit einem konkreten Sanierungsprojekt bzw. mit konkreten geplanten baulichen Massnahmen erstellt worden sind. Die Pflichtigen haben die Pläne anfertigen lassen, weil solche noch nicht existierten. Dass sie dabei davon ausgingen, dass die Pläne mit Blick auf eine irgendwann mögliche Sanierung dereinst von Nutzen sein würden, ist zwar naheliegend (der Nutzen wäre freilich auch bei einem allfälligen Verkauf des Hauses vorhanden). Diesbezüglich bestand jedoch höchstens eine vage Absicht, bei welcher der genaue Sanierungsumfang noch völlig offen war.

cc) Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Planerstellung im Zusammenhang mit einem konkreten Sanierungsprojekt stünde (was wie gesagt nicht nachgewiesen ist), so könnte dies den Pflichtigen nicht weiterhelfen. Soweit sie dabei darauf verweisen, dass gemäss Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB Nr. 30.3) Architektenhonorare im Zusammenhang mit Renovationsarbeiten als Unterhaltskosten abziehbar seien, zitieren sie nur lit. a der angegebenen Ziff. 6.1. In lit. b. dieser Ziffer ist vermerkt, dass gleiche Honorare im Zusammenhang mit Umbauarbeiten/Anbauten/Neubauten nicht abziehbar sind. Um Kosten im letzteren Sinn geht es aber, wenn die Sanierung eines verwahrlosten, unbewohnbaren (keinen Mietertrag abwerfenden) alten Wohnhauses in Frage steht, welche wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt.

Die Pflichtigen scheinen sich dessen bewusst zu sein, wenn sie in Beschwerde und Rekurs wiederholt versuchen, sämtliche (ungewissen) Sanierungsmassnahmen mit dem Energiesparen und dem Umweltschutz in Verbindung zu bringen, weil diesfalls das Kriterium der Werterhaltung nicht massgebend ist. Wie bereits ausgeführt sind nämlich energiesparende Massnahmen von Gesetzes wegen den abziehbaren Unterhaltskosten gleichgestellt, auch wenn sie wertvermehrenden Natur sind (Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG). Allerdings gilt dies nicht für Neubauten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 121 DBG und § 30 N 109 StG) und deshalb nach der hier

vertretenen Auffassung auch dann nicht, wenn eine Gebäudesanierung wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt. Ob letzterer Schluss zwingend ist, kann hier offenbleiben. Die Pflichtigen beschränken sich nämlich darauf, mehrfach allgemein auf Massnahmen des Energiesparens und des Umweltschutzes zu verweisen; substanziierte Ausführungen darüber, welchen konkreten, tatsächlich projektierten Energiesparmassnahmen das Planwerk gedient haben soll, fehlen hingegen, weshalb dessen Zuordnung zu diesbezüglichen Vorbereitungshandlungen nicht in Frage kommt.

dd) Wenn die Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs schliesslich durchblicken lassen, dass es mit Blick auf eine mögliche Nutzung ihrer Liegenschaft als Asylbewerberunterkunft entgegen ihren bisherigen Ausführungen nicht um eine umfassende Gesamtsanierung, sondern um eine Minimalsanierung geht, hilft ihnen auch dies nicht weiter. Zwar könnte argumentiert werden, dass wirtschaftlich kein Neubau vorliegt, wenn mit Blick auf eine solche Nutzung lediglich notdürftig und so kostengünstig wie möglich eine Zentralheizung sowie Nasszellen eingebaut würden. Wenn jedoch bei einem baufälligen Wohnhaus, das sich nicht mehr zum Wohnen eignet und deshalb seit bald 20 Jahren leer steht (und damit auch keinen Ertrag mehr generiert) Investitionen erfolgen, welche eine Wohnnutzung ermöglichen, so sind diese wertvermehrender Natur. Denn sie dienen dazu, ein verwahrlostes baufälliges Haus (ein unbewohnbares Haus, ohne Zentralheizung mit einer Notdusche in einem Kinderzimmer und Aussen-Toilette) in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes (ein bewohnbares Haus mit Zentralheizung und Nasszellen) aufrücken zu lassen. Es ginge insoweit auch nicht um Gewinnungskosten im Sinn von Aufwendungen für die Werterhaltung einer ertragsgenerierenden Liegenschaft, sondern um eine Neuinvestition zur künftigen Ertragserzielung aus einer Liegenschaft, welcher in Bezug auf das bestehende verwahrloste Wohnhaus unter dem Aspekt der Wohnnutzung kein Wert mehr zukommt.

Im Übrigen gilt aber auch das vorstehend zu den Energiesparmassnahmen bereits Gesagte. Die Pflichtigen haben in keiner Weise nachgewiesen, inwieweit das streitbetreffende Planwerk (mit Auf-, Seiten- und Grundrissen des Hauses) im Zusammenhang mit tatsächlich projektierten bzw. in Angriff genommenen Arbeiten betreffend das Herstellen einer minimalen Wohntauglichkeit steht.

ee) Nach alledem bleibt es somit dabei, dass die deklarierten "Unterhaltskosten" nicht steuermindernd zu berücksichtigen sind.

4. a) Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]