



Entscheid

6. Dezember 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunschli

In Sachen

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

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A ist Eigentümer des 1993 erstellten, selbstbewohnten Einfamilienhauses in der Gemeinde D. In den Jahren 2015 und 2016 liess er das gesamte Gebäude mit Kosten von Fr. 1'203'831.70 (Stand per 10. Juli 2017) umfassend sanieren. U.a. wurden die Küche, sämtliche sanitären Räume, Wand- und Bodenbeläge, Türen, Fenster, Rolläden und Markisen ersetzt. In der Steuererklärung 2015 deklarierte er und seine Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtigen) Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt Fr. 382'439.-, was beim deklarierten Eigenmietwert von Fr. 71'700.- zu einem Betriebsverlust von Fr. 310'739.- führte.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 22. Februar 2017 kürzte das kantonale Steueramt u.a. die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten ohne nähere Begründung linear um 20%, d.h. um Fr. 76'488.- auf Fr. 305'951.-. Dementsprechend veranlagte es die Pflichtigen für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 934'200.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 925'800.- (Staats und Gemeindesteuern). Das steuerbare Vermögen setzte es auf Fr. 4'226'000.- zum Satz von Fr. 5'095'000.- fest.

B. Mit Einsprache vom 16. März 2017 beanstandeten die Pflichtigen die lineare Kürzung der geltend gemachten Unterhaltskosten bei zahlreichen Positionen und beantragten, das steuerbare und satzbestimmende Einkommen um rund Fr. 80'800.- auf Fr. 853'400.- (direkte Bundessteuer) resp. Fr. 845'000.- (Staats und Gemeindesteuern) herabzusetzen.

Daraufhin schritt das kantonale Steueramt zu einer Untersuchung und forderte die Pflichtigen am 4. April 2017 u.a. auf, detaillierte Angaben zu Lieferungen und Leistungen, unter Beilage der Rechnungskopien und der Zahlungsbelege, sowie zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau zu machen. Dieser Aufforderung, die am 16. Mai 2017 gemahnt wurde, kamen die Pflichtigen nicht nach. Rechnungskopien hatten sie bereits mit der Steuererklärung eingereicht. Mit Einspracheentscheiden vom 19. Juni 2017 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Die Schätzung der in unveränderter Höhe als Unterhaltskosten berücksichtigten

Aufwendungen erfolgte neu nach pflichtgemäsem Ermessen. Auf die gesetzlichen Anfechtungerschwernisse, die bei Anfechtung einer Ermessenseinschätzung gelten, wurden die Pflichtigen hingewiesen.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 18. Juli 2017 liessen die Pflichtigen ihren Einspracheantrag erneuern. Zudem beantragten sie eine Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 27. Juli 2017 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Am 21. September 2017 reichten die Pflichtigen verschiedene Unterlagen ein, u.a. die Baupläne für das Einfamilienhaus aus dem Jahr 1991, diverse nach Baukostenpositionen (BKP) geordnete Kontoblätter zu den bezahlten Renovationskosten sowie eine Baukostenabrechnung mit knappen Erläuterungen des zuständigen Architekten über die ausgeführten Arbeiten. Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Stellungnahme zu diesen Unterlagen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, 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. Demnach gelten die nachfolgenden Erwägungen sowohl für die Bundes- als auch für die Staats- und Gemeindesteuern (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10).

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, 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 einmal, aber 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).

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 (vgl. Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 34 N 3 DBG). 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, Art. 32 N 78 DBG, § 30 N 65 StG), 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).

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, § 30 N 48a StG).

e) Besondere Regeln gelten bei Umbauten, die auf eine Nutzungsänderung abzielen (BGr, 4. September 2014, 2C_153/2014), 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 Dumontpraxis) 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. September 2014, 2C_153/2014; 18. Dezember 2012, 2C_666/2012, 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 wertvermehrende Aufwendungen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57, 111 und

sowie § 30 N 50, 99 und 102), obwohl nach objektiv-technischen Kriterien nicht unbedingt eine Wertvermehrung in entsprechender Höhe erfolgte. Wird ein Gebäude umfassend erneuert, spricht die Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10). Gleichwohl ist auch in diesen Fällen aufgrund der anzutreffenden Verschiedenartigkeit von Umbauprojekten immer im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen im Licht der oben dargelegten Regeln werterhaltend oder wertvermehrend sind. So ist es beispielsweise bei einem Umbau mit vollständiger Auskernung möglich, dass bezüglich der Aussenhülle des Gebäudes lediglich eine blosser, als werterhaltend einzustufende Sanierung stattfindet (vgl. RB 1997 Nr. 51).

f) Bei allen Umbauten resp. Sanierungen bestehender Gebäude können wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinander gehalten 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 und zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau zu verlangen und – wenn Zweifel an der Sachdarstellung bestehen – weitergehende Beweismittel zur Überprüfung des behaupteten Sachverhalts (z.B. Pläne, Fotos, Rechnungen, Augenscheine, Expertisen, Zeugenbefragung usw.) ins Auge fassen. Die Unterlassung solcher 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_647/2014; 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 betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

2. a) Zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerelemente 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. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweibelasteten 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 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem 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 dem Grunde nach abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. In diesem Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 46 N 30 ff. StHG).

Anlass zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen bietet jede nicht zu beseitigende Ungewissheit des Sachverhalts, unbekümmert darum, worauf sie zurückgeht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 26 DBG, § 139 N 46 StG, je mit weiteren Hinweisen).

b) Voraussetzung einer Ermessenseinschätzung bildet in formeller Hinsicht, dass der Steuerpflichtige zulässigerweise formrichtig zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 ff. DBG, § 139 N 66 ff. StG). Dabei sind Begehren um Auskünfte bzw. Beweismittelvorlagen von der Steuerbehörde aus Beweisgründen schriftlich zu stellen und ist die vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Mitwirkungshandlung klar und unmissverständlich zu bezeichnen; andernfalls ist dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Auflage unter Umständen nicht zumutbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 13 DBG, § 135 N 13 StG). Darüber hinaus müssen die geforderten Mitwirkungshandlungen auch geeignet und notwendig sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 31 ff. DBG, § 135 N 34 StG).

3. a) Im vorliegenden Fall nahm das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren bezüglich der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten zu einer Ermessenseinschätzung Zuflucht, nachdem es die Pflichtigen zuvor zweimal vergeblich aufgefordert hatte, detaillierte Ausführungen zu Lieferungen und Leistungen und zum Zustand der Liegenschaft vor und nach dem Umbau zu machen.

b) Die formellen Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung, nämlich Aufforderung und Mahnung unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen und der bei Säumnis eintretenden Rechtsnachteile, waren erfüllt. Die Mitwirkungsaufforderungen waren klar formuliert, erfüllbar und verhältnismässig. Denn insbesondere die Einforderung einer genauen Sachdarstellung über die ausgeführten Arbeiten und über den Zustand sowie die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau ist bei grösseren Sanierungsprojekten nach dem Gesagten nicht nur geeignet, sondern in jedem Fall auch notwendig, um die Abzugsfähigkeit der damit zusammenhängenden Kosten beurteilen zu können. Aus den eingereichten Rechnungen ergeben sich die verlangten Auskünfte nur teilweise. Angaben zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach der Renovation fehlen auf den eigentlichen

Umbaurechnungen (Pos. 30, 31, 34 - 45 der Aufstellung über effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten) vollständig. Teilweise selbsterklärend sind in dieser Hinsicht lediglich die Rechnungen für Arbeiten, die vor der Gesamtrenovation in Auftrag gegeben wurden. Schliesslich darf dem Eigentümer eines selbstgenutzten Grundstücks eine Sachdarstellung, wie sie vom Steueramt zulässigerweise verlangt wurde, auch zugemutet werden (RB 1992 Nr. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 38 StG).

c) Da die Pflichtigen die Mitwirkungsaufforderungen des Steueramts unbeantwortet liessen, blieb der steuerlich rechtlich zu beurteilende Sachverhalt weitgehend im Dunkeln. Somit blieb dem kantonalen Steueramt überhaupt keine andere Wahl, als die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen. Die Ermessenseinschätzungen erfolgten damit zu Recht. Die Höhe der Schätzung muss nicht begründet werden. Im Allgemeinen genügt der Hinweis, aus welchem Grund eine Ermessenseinschätzung getroffen wurde (VGr, 2. Februar 2011, StE 2011 B 96.21 Nr. 16; VGr, 17. Dezember 2008, StE 2009 B 95.1 Nr. 15). Im Übrigen hat das kantonale Steueramt die Ermessenseinschätzung ausdrücklich als solche bezeichnet und in der Rechtsmittelbelehrung auf die gesetzlichen Anfechtungserschwernisse (Nichteintretensfolge bei fehlender Begründung und fehlender Beweismittellofferte) hingewiesen (R-act. 4 und 7). Die Pflichtigen erhoben, was die formellen und materiellen Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung betrifft, im vorliegenden Rechtsmittelverfahren keine Beanstandungen.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm enthält eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 130 N 49 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden

Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, so kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist. Dies trifft dann zu, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rechtsmittelverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Die bei allen grösseren Sanierungsprojekten zwingend erforderliche detaillierte Sachdarstellung zu Lieferungen und Leistungen sowie zum Zustand und der Ausstattung der Liegenschaft vor und nach der kompletten Erneuerung wurde auch im vorliegenden Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt. Aus den im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Rechnungen ergeben sich die im Einzelnen erbrachten Leistungen einzig bezüglich jener Kosten, die vor dem Beginn der Umbauarbeiten ab ca. Dezember 2015 angefallen sind (Aufstellung Unterhaltskosten Pos. 1 - 29, 32 und 33). Bezüglich der eigentlichen Umbaukosten (Pos. 30 - 31 und 34 - 45) liegen mehrheitlich nur Akontorechnungen vor, aus denen die im Einzelnen erbrachten Leistungen nicht hervorgehen. Zum Zustand und der Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau liegen keine Angaben vor. Dieses Manko wurde mit den im vorliegenden Rechtsmittelverfahren erstmals eingereichten Plänen aus dem Jahr 1991 und den Er-

läuterungen des mit dem Umbau beauftragten Architekten nicht behoben. Die vom Architekten aufgeführten Stichworte wie z.B. "Fenster Ersatz im ganzen Haus", "Dachkontrolle, Ziegelerersatz", "Anpassung Spenglerarbeiten", "Elastische Fugen", "Ersatz sämtlicher Rolläden und Markisen", "Anpassungen Elektroanlagen" etc. geben zwar in allgemeiner Weise Auskunft über die erfolgten Arbeiten. Sie enthalten jedoch keine Angaben zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach der Gesamtenovation. Diese Angaben ergeben sich auch nicht aus den Erläuterungen in der Beschwerde- bzw. Rekursschrift. Bei dieser Sachlage liegt der steuerrechtlich zu würdigende Sachverhalt weiterhin im Dunkeln. Es lässt sich aus all diesen Unterlagen und Erklärungen nicht feststellen, ob es sich bei den im vorliegenden Rechtsmittelverfahren geltend gemachten Unterhaltskosten tatsächlich um ausschliesslich werterhaltende Aufwendungen resp. – dem gleichgestellt – um Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (Art. 32 Abs. 2 DBG, § 30 Abs. 2 StG), gehandelt hat. Das Gesamtvolumen der Umbaukosten von über Fr. 1'200'000.- wie auch der Einsatz eines Bauingenieurs und Baumeisters lassen vermuten, dass auch bauliche Grundrissänderungen stattgefunden haben, die nicht mehr zu den bei der Einkommenssteuer anrechenbaren Unterhaltskosten gerechnet werden können.

Damit ist der Unrichtigkeitsnachweis gescheitert und die getroffene Ermessenseinschätzung in betraglicher Hinsicht lediglich noch auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen.

c) Das kantonale Steueramt hat von den in der Steuererklärung geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 382'439.- einen geschätzten Anteil von Fr. 305'951.-, entsprechend 80% der deklarierten Gesamtkosten, steuermindernd berücksichtigt. Ein werterhaltender Anteil in dieser Grössenordnung erweist sich aufgrund der knappen Sachdarstellung und der Vielfältigkeit von Umgestaltungsmöglichkeiten nicht zum Vorneherein als unangemessen. Bei einer gesamthaften Erneuerung mit einem Kostenvolumen von über 1,2 Mio. Franken ist aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung von der Vermutung auszugehen, dass nicht nur ein gleichwertiger Bauteilersatz stattgefunden hat, sondern auch qualitative Verbesserungen geschaffen wurden, deren Kosten anteilmässig nicht dem Unterhalt zugerechnet werden können. Nicht auszuschliessen ist, dass im vorliegenden Fall auch bauliche Veränderungen stattgefunden haben. Darauf deuten die Bauingenieurkosten und die verhältnismässig hohen Baumeisterkosten von Fr. 85'839.10 hin, die in der Regel bei einer normalen

Renovation entfallen. Das Bundesgericht geht bei einer umfassenden Gebäudeerneuerung sogar von der Vermutung aus, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10). Vor diesem Hintergrund kann die Schätzung des werterhaltenden Anteils der im Jahr 2015 getätigten Aufwendungen sogar noch als grosszügig betrachtet werden.

Selbst unter Berücksichtigung, dass im Unterhaltskostenkatalog der Pflichtigen auch normale bzw. klassische Unterhaltskosten von (nicht abgerundet) Fr. 52'504.90 enthalten sind, die im überwiegenden Ausmass vor dem Umbau (ab Dezember 2015) angefallen sind und keinen direkten Zusammenhang mit dem Umbau aufweisen, erweist sich der vom Steueramt geschätzte Betrag nicht als unangemessen. In diesem Fall wären die Unterhaltskosten vor dem Umbau im Umfang von Fr. 52'153.10 (= Fr. 52'504.90 abzüglich nicht anrechenbaren Kosten von Fr. 351.80 für die Ausserbetriebnahme der Bewässerungsanlage gemäss Rechnung der E AG vom 29. Oktober 2015; Pos. 27) zu 100% zu berücksichtigen. Der geltend gemachte Umbaukostenanteil von Fr. 329'934.10 (= Fr. 382'439.- - Fr. 52'504.90) wäre bei dieser Annahme vom kantonalen Steueramt im geschätzten Umfang von knapp 77% bzw. in Höhe von Fr. 253'797.90 (Fr. 305'951.- - anrechenbare klassische Unterhaltskosten von Fr. 52'153.10) berücksichtigt worden. Auch eine solche Quote liegt immer noch in der Bandbreite des Möglichen. Dass ein Teil der Kosten, nämlich die Akontozahlungen für den Ersatz der Heizung (Pos. 40; Fr. 15'000.-) und der Fenster (Pos. 30; Fr. 30'000.-) im Sinn von Energiesparmassnahmen vollumfänglich beim Unterhalt zu berücksichtigen wären, ändert nichts, dass sich die Schätzung des Steueramts im Ergebnis immer noch als angemessen erweist. Die allenfalls nicht ausreichende steuerliche Berücksichtigung der Kosten für Energiesparmassnahmen wird im Übrigen weitgehend kompensiert durch die Tatsache, dass bei den geltend gemachten Umbaukosten Kosten für den Umzug und für die Einlagerung der Möbel (Pos. 34 und 36; Fr. 11'164.- und Fr. 212.-) enthalten sind, die unter keinem Titel steuerlich absetzbar sind, weil es sich hierbei um Lebenshaltungskosten handelt.

Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen die beantragte Parteientschädigung

nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 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

[...]