

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2018.177
1 ST.2018.214

Entscheid

12. August 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

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

vertreten durch C AG,

**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 und seine Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2015 für die Liegenschaft ...111 in D (AG) effektive Liegenschaftenerhaltungskosten von Fr. 48'190.-. Auf einem Beiblatt bemerkten sie, diese Liegenschaft, bei welcher es sich um ein unter Denkmalschutz stehendes Altstadtthaus handle, zusammen mit dem Bruder des Pflichtigen und dessen Ehefrau im Jahr 2014 im sanierungsbedürftigen Zustand gekauft und per 2015 mit der Sanierung begonnen zu haben. Zum Nachweis der ihres Erachtens im Steuerjahr 2015 abziehbaren Sanierungskosten reichten sie eine Zusammenstellung ein, welche sie einerseits nach sog. BKP-Nrn. (Baukostenplan-Nummern) gliederten und andererseits verschiedenen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Kategorien (werterhaltender Unterhalt, Energiesparmassnahmen, wertvermehrende Investitionen, Lebenshaltungskosten) zuordneten.

Mit Auflage vom 9. Januar 2017 nahm der Steuerkommissär in diesem Zusammenhang weitere Abklärungen vor und verlangte von den Pflichtigen:

"Für jede als Unterhalt geltend gemachte Position muss weiter eine substantiierte Begründung beigebracht werden, inwiefern jede Position als "abzugsfähige Unterhaltungskosten" zu gelten haben. Dabei müssen unter anderem nebst der Art und Natur der aufgeführten Arbeiten auch Angaben über den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach der Renovation/Umbaute gemacht werden, unter Beilage von aussagekräftigen und als Beweismittel geeigneten Unterlagen wie zum Beispiel Pläne (Einzeichnung alt/neu), Baueingabe, Baubewilligung, Werkverträge, detaillierte Aufträge oder Auftragsbestätigungen, Fotos usw. "

Nachdem der Pflichtige dem Steuerkommissär am 18. Januar 2017 vorgängig fünf Ordner mit Belegen und Fotos überbracht hatte, wurden die Pflichtigen von diesem wunschgemäss zu einer diesbezüglichen Besprechung eingeladen. Anlässlich dieser am 7. Februar 2017 durchgeführten (vom Steueramt nicht protokollierten) Besprechung einigten sich die Parteien offenbar darauf, zunächst die gesamte Sanierung 2015 - 2017 abzuwarten. Am 2. Oktober 2017 liessen die Pflichtigen nämlich unter Bezugnahme auf diese Besprechung eine entsprechende Gesamtabrechnung 2015 - 2017 einreichen. Dabei wurde die Gesamtsanierung bzw. die detaillierten baulichen Mass-

nahmen näher beschrieben und mit denkmalschutzbezogenen Unterlagen untermauert und wurden neben allen Rechnungsbelegen auch Fotos und Pläne zum Zustand der Liegenschaft und der einzelnen Räume vor und nach der Sanierung beigebracht. Die das streitige Kalenderjahr 2015 betreffenden abziehbaren Unterhaltskosten wurden nunmehr auf Fr. 42'749.85 beziffert.

Mit Mahnung vom 24. November 2017 erneuerte der Steuerkommissär die Auflage. Dabei bemerkte er, dass die eingereichten Unterlagen "nicht rechtsgenügend" seien, weshalb er "aus formaljuristischen Gründen" mahnen müsse. Mit der Mahnung werde die Gelegenheit gegeben, weitere Unterlagen einzureichen, nachdem mit den bereits eingereichten die abzugsfähigen Unterhaltskosten für die Steuerperiode 2015 nicht nachgewiesen worden seien.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2017 zeigten sich die Pflichtigen verunsichert ob dieser Mahnung und stellten dem Steuerkommissär die Frage, ob denn die bereits vorgelegten Unterlagen überhaupt geprüft worden seien. Unter Bezugnahme auf die Letzteren gaben sie zusätzliche detaillierte Erklärungen ab und reichten ergänzende Unterlagen ein.

Nachdem sich die Pflichtigen mit der Frage, welche Akten zur Substanziierung denn noch nachgereicht werden müssten, offenbar auch an den kantonalen Ombudsmann gewandt hatten, erhielt dieser von der Chefin des kantonalen Steueramts mit Schreiben vom 18. Dezember 2017 sinngemäss zur Antwort, dass mit Blick auf die letztlich unausweichliche Schätzung der abziehbaren Baukosten nach pflichtgemäßem Ermessen die Mahnung aus rein formellen Gründen erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 18. Januar 2018 wandten sich die Pflichtigen noch einmal an den Steuerkommissär. Dabei nahmen sie Bezug auf Ausführungen des Steuerkommissärs in dessen "Entwurf eines Schreibens vom 15. Dezember 2017 an den Ombudsmann" (nicht bei den Steuerakten) und machten sie erneut Erläuterungen zu den Sanierungen pro BKP-Position.

Gestützt auf diesen Verfahrens- und Aktenstand liess der Steuerkommissär mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 1. März 2018 in Bezug auf die Liegenschaft in D lediglich nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzte Unter-

haltskosten im Betrag von Fr. 14'457.- zum Abzug zu. Zur Begründung wies er in einem Satz darauf hin, dass mit den eingereichten Unterlagen nicht nachgewiesen werde, welche abzugsfähigen Liegenschaftenerhaltungskosten die Pflichtigen gehabt hätten. Auf Basis dieser Korrektur (und einer weiteren Kleinkorrektur) eröffnete er den Pflichtigen für die Steuerperiode 1.1.-31.12.2015 die folgenden Steuerfaktoren:

	Direkte Bundessteuer Fr.	Staats- und Gemeindesteuer Fr.
Steuerbares Einkommen	111'300.-	111'600.-
Satzbestimmendes Einkommen		111'600.-
Steuerbares Vermögen		563'000.-
Satzbestimmendes Vermögen		801'000.-

B. Mit der hiergegen am 3. April 2018 erhobenen Einsprache wandten sich die Pflichtigen nebenbei gegen die vorerwähnte Kleinkorrektur; im Hauptpunkt liessen sie beantragen, in Bezug auf die Liegenschaft in D Unterhaltungskosten von Fr. 46'907.- zum Abzug zuzulassen. Dabei liessen sie insbesondere die Auffassung vertreten, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer pauschalen Schätzung dieser Kosten nach pflichtgemäsem Ermessen nicht erfüllt gewesen seien. Die von ihnen vorgelegten Beweismittel seien nicht gewürdigt worden, womit ihr rechtliches Gehör verletzt worden sei. Dieser Fehler lasse sich jedoch im Einspracheverfahren noch korrigieren, indem nun alle Positionen geprüft würden. Hieran anknüpfend liessen die Pflichtigen im Rahmen einer substantiierten Sachverhaltsschilderung alle einzelnen Positionen noch einmal durchgehen und gestützt darauf zunächst ein Total an abziehbaren Unterhaltungskosten von nunmehr Fr. 42'637.80 festhalten. Zudem liessen sie darauf verweisen, dass den anderen, im Kanton Aargau wohnhaften Miteigentümern entsprechende Unterhaltungskosten im Betrag von Fr. 46'907.- von der Aargauer Steuerbehörde zugestanden worden seien, wobei die Letztere sogar einen Fachexperten mit der Beurteilung des abzugsfähigen Liegenschaftenerhalts im Zusammenhang mit der Sanierung des Altstadthauses beauftragt habe. Die Differenz zwischen dem von ihnen geltend gemachten Betrag von Fr. 42'637.80 zu dem im Kanton Aargau akzeptierten Betrag von Fr. 46'907.- rühre daher, dass im letzteren Kanton eine Rechnung noch dem Steuerjahr 2015 zugeordnet worden sei, welchen sie, die Pflichtigen, im Steuerjahr 2016

berücksichtigt hätten. Einspruchweise werde deshalb nunmehr verfochten, dass ihnen ebenfalls der Betrag von Fr. 46'907.- zum Abzug zugestanden werde.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen mit Entscheiden vom 14. September 2016 insoweit teilweise gut, als es die nebenbei strittige Kleinkorrektur zurücknahm. Im Hauptstreitpunkt betreffend die Liegenschaftenunterhaltskosten bestätigte es hingegen die angefochtene Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen. Es erwog, dass die im Einschätzungsverfahren eingereichten Unterlagen zwar die Annahme stützten, dass ein Teil der deklarierten Aufwendungen als abzugsfähige Liegenschaftenunterhaltskosten qualifizierten. Gemäss Angaben der Pflichtigen habe das betroffene Haus vor dem Kauf infolge Unbewohnbarkeit jedoch leer gestanden. Nachdem die Pflichtigen ihren Hausteil für Fr. 100'000.- gekauft hätten und die nach dem Umbau/Ausbau am ... November 2017 erfolgte Neuschätzung im Kanton Aargau auf Fr. 272'258.- laute, müsse daraus geschlossen werden, dass ein Grossteil der Gesamtkosten von Fr. 213'483.- für die Steuerperioden 2015 bis 2017 wertvermehrenden Investitionen darstellen würden. Die aus dem Kanton Aargau beigezogenen Unterlagen führten zu keinen neuen Erkenntnissen. Mithin sei der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht worden und lediglich noch zu prüfen, ob die Schätzung offensichtlich zu hoch oder zu tief ausgefallen sei. Letzteres gehe aus den vorhandenen Akten nicht hervor, womit sich die Schätzung als angemessen erweise.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 17. Oktober 2018 liessen die Pflichtigen erneut verbringen, in Bezug auf die Liegenschaft in D seien Unterhaltskosten von Fr. 46'906.46 zum Abzug zuzulassen. Zudem wurde gefordert, die Rücknahme der Kleinkorrektur im Bereich der direkten Bundessteuer korrekt umzusetzen (Reduktion um Fr. 400.- statt Fr. 700.-). Sie beantragten demgemäss das Einkommen betreffend direkte Bundessteuer auf Fr. 78'229.- (satzbestimmend Fr. 78'229.-) und betreffend Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 78'510.- (satzbestimmend Fr. 78'510) festzusetzen. Sodann wurde die Zusprechung einer Umtriebsentschädigung verlangt. Im Hauptstreitpunkt der Liegenschaftenunterhaltskosten wurde wiederum verfochten, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer pauschalen Ermessenseinschätzung nicht gegeben gewesen seien, weshalb (eventualiter) die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen sei. Im Übrigen wurden die von der Einsprachebehörde erwähnte Unbewohnbarkeit der Liegenschaft vor der Sanierung in Abrede gestellt,

wurde die Abziehbarkeit aller verfochtenen Einzelpositionen erneut im Detail begründet und wurden dabei auch noch weitere Unterlagen eingereicht.

Mit Vernehmlassung vom 14. November 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel, denn nach Würdigung sämtlicher Unterlagen sei noch immer unklar, welche Kosten abzugsfähig und welche nicht abzugsfähig seien; die angefochtene Schätzung habe damit weiterhin Bestand und sei auch quantitativ zu bestätigen. Hierzu liessen die Pflichtigen am 17. Dezember 2018 eine Replik einreichen. Das kantonale Steueramt verzichtete auf das Einreichen einer Duplik. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) liess sich nicht vernehmen.

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 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).

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, 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 verwehrloser, quasi unbewohnbarer Gebäude (BGr, 23. Februar 2015, StE 2015 B 25.6 Nr. 64, auch nach Abschaffung der 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. September 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 wertvermehrende Aufwendungen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57, 111 DBG und sowie § 30 N 50, 99 und 102 StG), auch wenn 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 blosse, als werterhaltend einzustufende Sanierung stattfindet (vgl. RB 1997 Nr. 51).

f) Erfordern als wertvermehrend einzustufende Lieferungen oder Leistungen Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen, sind auch diese im entsprechenden Umfang wertvermehrender Natur (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40 StG). Dasselbe gilt hinsichtlich der nicht zu einem physischen Werk führenden Nebenkosten wie beispielsweise Architektur-, Ingenieurhonorare, Bewilligungskosten und dergleichen. Schliesslich sind auch Kosten zur Behebung einer von Anfang an man-

gelhaft erstellten Einrichtung nicht als Unterhaltskosten anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 28 StG).

2. a) 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 – 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 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).

b) 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 aber zu schätzen sind (vgl. zur Schätzung sogleich).

c) Unter der Herrschaft des aStG von 1951 war begrifflich zwischen der Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen und gewöhnlicher Schätzung unterschieden worden. Die ermessensweise Schätzung kam nur bei steuerbegründenden oder erhöhenden Tatsachen zur Anwendung, während bei steueraufhebenden bzw. -mindernden Tatsachen (und mithin bei den hier betroffenen Liegenschaftenerhaltungskosten) eine gewöhnliche Schätzung Platz griff.

aa) Dass auch im letzteren Bereich Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen zu treffen sind, begründete das Verwaltungsgericht in einem wegleitenden Entscheid aus dem Jahr 2003 wie folgt (RB 2003 Nr. 92):

"3. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor.

a) *Das Steuergesetz regelt die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen in den Bestimmungen von § 133 bis § 135 StG. Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss dieser "alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen".*

Das Gesetz unterscheidet infolgedessen nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die in Frage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. So gesehen kann es kein Verfahrensrecht des Steuerpflichtigen geben, das in dessen Belieben stellte, an der Feststellung des gesetzmässigen Sachverhalts mitzuwirken oder nicht, auch wenn die Mitwirkung steueraufhebende und -mindernde Tatsachen beschlägt, die den Steuerpflichtigen begünstigen. Die frühere gegenteilige Rechtsprechung zum aufgehobenen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, welche die Mitwirkung des Steuerpflichtigen als Verfahrenspflicht auf steuerbegründende und -mehrende Tatsachen beschränkte (vgl. dazu ausführlich Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 47 ff.), kann jedenfalls unter dem geltenden Recht nicht länger aufrecht erhalten werden.

Hinfällig geworden ist dementsprechend auch die unter dem alten Steuergesetz von der Rechtsprechung getroffene Differenzierung der Schätzung bei ungewissen tatsächlichen Verhältnissen in die Ermessenseinschätzung und die "gewöhnliche Schätzung", je nachdem, ob die Säumnis des Steuerpflichtigen in der Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende bzw. steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betroffen hatte (vgl. Zweifel, S. 121 f. und S. 144 ff.; ferner Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkomentar, 2. A., Zürich 1997, § 75 N. 69 ff. und § 87 N. 7). Kraft § 139 Abs. 2 StG ist eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen immer dann vorzunehmen, wenn infolge fehlerhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder auch aus andern Gründen die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können.

b) Allerdings ist zu beachten, dass die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung führt. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 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, und gestützt darauf den in Frage stehenden Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 398 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512).

Unter bestimmten Voraussetzungen ist ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn das Bestehen eines Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Gewinnungskosten erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N. 30).

bb) In der Folge hielten sich die Steuer- und Steuerjustizbehörden zwar an diese Vorgaben dieses Verwaltungsgerichtsentscheids, doch führte der Weg über die Ermessenseinschätzung bei steuermindernden Tatsachen in der Praxis auch immer wieder zu Problemen (dies namentlich mit Bezug auf die Frage, ob Auflagen zur Abklärung von steuermindernden Tatsachen zu mahnen sind und mit Bezug auf die Rechtsfolgen der Ermessenseinschätzung bzw. insbesondere den sogenannten Unrichtigkeitsnachweis) und wurde er deshalb in der Literatur zu Recht verschiedentlich in Frage gestellt. Bevor nachfolgend unter lit. dd auf die entsprechende Kritik einzugehen ist, sind die (problematischen) Rechtsfolgen der Ermessenseinschätzung darzulegen:

cc) Richtet sich die Einsprache gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Zudem ist die Einsprache diesfalls zu begründen und hat sie allfällige Beweismittel zu nennen (Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 2 StG). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Art. 132 Abs. 3 DBG und § 140 Abs. 2 StG enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3.A., 2017, Art. 132 N 39 ff. DBG, auch zum Folgenden):

Er kann zunächst den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden (Unrichtigkeitsnachweis Stufe 1). Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessenseinschätzung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG, und § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Unter Umständen treffen den Steuerpflichti-

gen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 78 StG).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist (Unrichtigkeitsnachweis Stufe 2). Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal [d.h. Strafcharakter aufweist] oder fiskalisch motiviert) 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. 132 N 52 DBG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

All dies hat binnen Einsprachefrist zu geschehen; d.h. der entsprechende Nachweis ist innerhalb dieser Frist anzutreten (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 41 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 72 StG). Indes ist der Unrichtigkeitsnachweis auch noch vor Steuerrekursgericht zulässig (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 54 f. DBG, auch zum Folgenden). Im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren gelten insofern dieselben Anforderungen wie im Einspracheverfahren.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 79 StG). Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung 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 Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

dd) Im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz wird die Kritik am Weg über die Ermessenseinschätzung auch bei steuermindernden Tatsachen ausführlich wie folgt begründet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 44b StG):

Dass die frühere Unterscheidung zwischen der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen (bei steuerbegründeten Tatsachen) und der gewöhnlichen Schätzung (bei steuermindernden Tatsachen) aufzugeben sei, habe das Verwaltungsgericht nach dem vorstehend angeführten Entscheid aus dem Wortlaut von § 139 Abs. 2 StG abgeleitet. Tatsächlich lege der Gesetzeswortlaut eine solche Auslegung nahe, doch bestünden auch grosse Vorbehalte, ob damit der Wille des Gesetzgebers richtig erfasst worden sei. Wie nämlich schon Markus Berger (in: Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, 185-210) berechtigterweise festgehalten habe, sollte sich die ermessensweise Schätzung nur auf jene Fälle beschränken, in denen ein Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person vorliegt (Verletzung der Mitwirkungspflichten). Nur ein solches Fehlverhalten rechtfertige die Rechtsnachteile bei einer Anfechtung einer ermessensweisen Schätzung im Sinn von § 140 Abs. 2 StG (Anfechtung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit). Insbesondere gebe es viele Fälle, bei denen völlig losgelöst vom Verhalten der steuerpflichtigen Person ohnehin Schätzungen vorzunehmen seien (in erster Linie Verkehrswertfragen, z.B. von nicht kotierten Aktien oder von Grundstücken). Diese Schätzungen als ermessensweise Schätzungen (mit den entsprechenden Rechtsnachteilen) zu bezeichnen, schiesse über das Ziel hinaus. Dies werde letztlich auch von den Verfechtern einer Lösung anerkannt, die eine ermessensweise Schätzung auch ohne Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person anwenden würden, indem sie die Anforderungen heraufschrauben würden (in dem Sinn, als eine ermessensweise Schätzung nur dann vorzunehmen sei, wenn der steuerpflichtigen Person die Umkehr der Beweislast zugemutet werden dürfe). Ausgehend vom Wortlaut von § 139 Abs. 2 StG ergebe sich zwar durchaus richtigerweise, dass bei einem unklaren Sachverhalt eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen sei. Dies sei angesichts des Untersuchungsnotstands auch richtig; auch bei unklarem Sachverhalt sei die Einschätzung möglichst sachgerecht abzuschliessen (indem eben pflichtgemäss geschätzt werde). Unzulässig erscheine dann in solchen Fällen aber die Konsequenz, dass eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne. Richtigerweise könne diese Konsequenz nur in jenen Fällen greifen, in denen die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen wegen einer Verfahrenspflichtverletzung vorgenommen werden müsse. Blicke dagegen bei gehöriger Mitwirkung der steuerpflichtigen Person der Sachverhalt unklar und müsse deshalb die Einschätzung (um das Verfahren abzuschliessen zu können) nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden, könnten die Rechtsnachteile nach § 140 Abs. 2 StG nicht greifen (ebenso Berger, a. a. O.;

Thomas Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen - Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, StR 2001, 261 f., insbes. FN 21). Auch der Umstand, dass bei einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bei einem unklaren Sachverhalt grundsätzlich keine Mahnung zu erfolgen habe (so jedenfalls gemäss Auffassung der Kommentatoren; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 47 DBG und § 139 N 67 StG), lege eine solche Interpretation nahe.

ee) Gerade auch in der vorliegenden Fallkonstellation hat die vorstehende Kritik ihre Berechtigung. Mit Bezug auf bauliche Massnahmen an Liegenschaften ist – wie bereits erwähnt – die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen oftmals schwierig und kann bei Mischcharakter von getätigten baulichen Massnahmen eine sachgerechte Aufteilung von vornherein nur mittels Schätzung erfolgen. Weil Mischcharakter sehr oft vorkommt, gibt das kantonale Steueramt für gewisse Standardumbauten prozentuale Aufteilungen vor (vgl. dessen Merkblatt vom 13. November 2009 über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften; ZStB 30.3). Selbstredend entspringen diese Vorgaben ebenfalls Schätzungen, welche wohl auf empirischen Erfahrungszahlen basieren und damit auch "pflichtgemäss" sind. So hält das Merkblatt etwa in Bezug auf Küchenumbauten fest, dass bei "Ersatzeinrichtungen mit grösserem Komfort in Altwohnungen (Bsp. bisher keine Küchenkombination/neu Küchenkombination)" $\frac{1}{4}$ der Umbaukosten als werterhaltend und der Rest als wertvermehrend zu qualifizieren seien. Ob diese Aufteilung jedem Einzelfall frankengenau gerecht wird, darf bezweifelt werden, indes zeigt das Beispiel mit aller Deutlichkeit, dass bei baulichen Massnahmen mit Mischcharakter kein Weg an einer Schätzung vorbeiführt, wobei das Merkblatt mit seinen groben Vorgaben ($\frac{1}{4}$, $\frac{1}{3}$ oder $\frac{1}{2}$ ist werterhaltend) hilft, den Schätzungsaufwand im Massenveranlagungsverfahren nicht ausufern zu lassen.

ff) Aus dem soeben Gesagten folgt noch nicht, dass die Praxis betreffend Schätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen bei steuermindernden Tatsachen zwingend aufzugeben ist (wobei durchaus gute Gründe dafür sprächen). Es sind aber zumindest zwei Konstellationen auseinanderzuhalten:

aaa) Der erste betrifft diejenige, in welcher der Steuerpflichtige im Rahmen der steuerbehördlichen Untersuchung der in Frage stehenden baulichen Massnahmen nicht genügend mitwirkt (z.B., weil er trotz Auflage den baulichen Zustand vor Durch-

führung der Sanierungsmassnahmen nicht offen legt oder die Rechnungsbelege nicht einreicht). Diesfalls sind freilich die Chancen gross, dass ihm (ohne Mahnung) kein werterhaltender Abzug zugestanden wird; oder es erfolgt gleichwohl eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, weil trotz den grossen Lücken im Sachverhalt davon auszugehen ist, dass gewisse werterhaltende Kosten angefallen sind. In dieser Konstellation kann der Unrichtigkeitsnachweis alsdann durch Schliessen der Lücken im Sachverhalt erbracht werden (Stufe 1), wobei es dann freilich aber immer noch möglich ist, dass in Bezug auf Einzelpositionen mit Mischcharakter Schätzungen vorzunehmen sind, welche alsdann aber wiederum in quantitativer Hinsicht anfechtbar bzw. auf Unrichtigkeit hin überprüfbar sind.

bbb) Die zweite Konstellation betrifft diejenige, wo der Sachverhalt nach der steuerbehördlichen Untersuchung und der Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf dem Tisch liegt (z.B. umfassende Renovation einer Dachwohnung mit Malerarbeiten in allen Räumen, Ersatz der Bodenbeläge, Küchen- und Badumbau, Einbau einer neuen Dachlukarne), jedoch infolge von offensichtlichem Mischcharakter (z.B. bei Küche und Bad) letztlich auch Schätzungen vorzunehmen sind. Keinesfalls kann es nun angehen, dass der Steuerpflichtige auch in dieser zweiten Konstellation in eine pauschale Ermessenseinschätzung gedrängt wird, aus welcher er nicht mehr herauskommt, weil er den Unrichtigkeitsnachweis auf Stufe 1 von vornherein nicht erbringen kann (das Nachreichen von Unterlagen, welche eine exakte Festlegung des werterhaltenden Anteils erlauben, ist bei Mischcharakter nicht möglich) und dies dann zur Folge hätte, dass das Steuerrekursgericht die steuerbehördliche Schätzung lediglich noch gestützt auf den Aktenstand auf Willkür hin überprüfen könnte. In dieser zweiten Konstellation kann die Steuerbehörde nicht den Weg über eine pauschale Schätzung der abziehbaren Kosten nach pflichtgemäsem Ermessen gehen, sondern hat sie die konkret in Frage stehenden Unterhaltskosten mit Blick auf die Abzugsfähigkeit detailliert zu prüfen, wobei bei einer grösseren Renovation mit Bezug auf die einzelnen Positionen alsdann unterschiedliche Konsequenzen möglich sind. Im vorerwähnten Beispiel der Renovation einer Dachwohnung könnten also die Malerarbeiten und der Ersatz eines Parkettbodens durch einen neuen gleichwertigen Parkettboden als 100% werterhaltend und der Einbau einer neuen Dachlukarne demgegenüber als 100% wertvermehrend qualifiziert werden, derweil in Bezug auf das neue Bad eine Schätzung des werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Anteils vonnöten wäre, wenn die diesbezüglich vorgelegten Unterlagen aufzeigten, dass anstelle einer einfachen Dusche mit simplem Duschvorhang

eine begehbare Dusche mit Regenbrause installiert worden ist. Bei Mischcharakter sind Schätzungen nicht immer einfach vorzunehmen. Kaum Probleme gäbe es bei der Schätzung, wenn beispielsweise ein normales WC anstatt durch ein wiederum normales WC im Preissegment Fr. 1'500.- durch ein Dusch-WC im Preissegment Fr. 3'000.- ersetzt würde (= 50% werterhaltend, 50% wertvermehrend). Wenn bei der Totalsanierung eines älteren Badzimmers aber (installationsbedingt, aus ästhetischen Gründen oder aus einem Mix von diesen Gründen) Wände verschoben, neu eingebaut oder statt mit Verputz mit Mosaik versehen werden, wird es schwieriger. Es kann sogar erforderlich sein, dass mit Bezug auf das schätzungsweise Festlegen der werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Anteile aufgrund von bautechnischen Fragen auf Stufe Steuerrekursgericht ein Fachgutachten einzuholen ist, wenn sich die Parteien über die Anteile nicht einig sind.

Wenn in dieser zweiten Konstellation bei einer Gesamtrenovation Unklarheiten bei einer Einzelposition verbleiben (z.B. also beim Badumbau), darf dies keineswegs zum Anlass für eine Pauschalschätzung der gesamten abziehbaren Kosten genommen werden; der Unklarheit ist positionsbezogen Rechnung zu tragen. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie beim Geschäftsaufwand im Unternehmenssteuerrecht, wo Unklarheiten in einzelnen Aufwandkonti (z.B. Höhe des Privatanteils in den Autokosten, in den Kundenspesen, in den Reisespesen etc.) kontobezogen abzuhandeln sind bzw. allenfalls zu Schätzungen führen müssen und selbstredend nicht zur Folge haben können, dass (mit dem Hinweis auf verbliebene Unklarheiten im aufwandseitigen Sachverhalt) der Geschäftsaufwand als Ganzes pauschal nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen ist.

3. a) Im vorliegenden Fall haben die Pflichtigen ein unter Denkmalschutz stehendes Haus in der Altstadt von D (AG) sanieren lassen. Das Haus wurde nach Angaben der Pflichtigen von der betagten Verkäuferin bis zum Verkauf bewohnt; dies ungeachtet des stark sanierungsbedürftigen Zustands, was in solchen Fällen nicht aussergewöhnlich ist (ältere Menschen nehmen oft einen umfassenden Sanierungsaufwand nicht mehr auf sich und geben sich bis zur geplanten altershalben Veräusserung mit den gewohnten einfachen Installationen zufrieden). Ob es nach dem Kauf noch bewohnbar bzw. vermietbar war, worüber die Meinungen auseinandergehen, kann hier einstweilen offenbleiben. Entscheidend ist zunächst Folgendes:

aa) Die Pflichtigen haben die Liegenschaft zwischen 2015 und 2017 einer umfassenden Sanierung zugeführt. In der Steuererklärung 2015 haben sie die ihres Erachtens per 2015 abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten deklariert und dazu eine saubere Aufstellung der getätigten baulichen Massnahmen, unterteilt nach BKP-Nrn. (z.B. BKP 211 Baumeisterarbeiten, BKP 214 Montagearbeiten in Holz, BKP 222 Spenglerarbeiten etc.) beigebracht (vgl. Beilagen zur Steuererklärung, auch zum Folgenden). Zu jeder einzelnen BKP-Nr. haben sie dabei die ihres Erachtens sachgerechte Aufteilung in die Kategorien abzugsfähig (werterhaltende oder dem Energiesparen dienende Massnahmen) und nicht abzugsfähig (wertvermehrende Investitionen und Lebenshaltungskosten) vorgenommen. Zudem reichten sie die Rechnungsbelege ein. Ihre Ausführungen zum Sachverhalt waren demgegenüber eher knapp. Sie wiesen im Wesentlichen darauf hin, dass im gekauften Haus sämtliche sanitären Einrichtungen, wie auch die Strom-, Wasser- und Abwasserleitungen veraltet gewesen seien und dass das Dach baufällig gewesen sei ("First gebrochen, Sparren verschoben, Schindeln faul, Ziegel morsch, Wassereintritt").

bb) In dieser Ausgangslage hat der Steuerkommissär im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren den Sachverhalt zurecht weiter untersucht. Dabei verlangte er mittels normalüblicher Standardaufgabe für sämtliche steuermindernd geltend gemachten Positionen (also für sämtliche BKP-Nrn.) eine substantiierte Begründung zur Abzugsfähigkeit, Angaben über Art und Natur der aufgeführten Arbeiten sowie auch Angaben über den Zustand vor und nach der Renovation inklusive diesbezüglicher Beweismittel wie z.B. Baupläne, Baueingabe, Baubewilligung, Werkverträge, Aufträge oder Auftragsbestätigungen, Fotos usw.

cc) Die Pflichtigen reichten dem Steuerkommissär zur Auflagebeantwortung zunächst fünf Ordner mit Originalbelegen und Fotos ein und ersuchten zugleich um eine Besprechung (vgl. Email vom 27. Januar 2017). Eine solche Besprechung hat alsdann am 7. Februar 2017 beim Steueramt auch stattgefunden. Ein diesbezügliches Protokoll findet sich indes nicht in den Steuerakten und offenbar wurden auch die fünf Ordner den Pflichtigen ohne Kopien anzufertigen wieder ausgehändigt. Dieses steueramtliche Vorgehen (Entgegennahme von Akten, welche wieder zurückgegeben werden, das Nichtprotokollieren der Besprechung) ist von vornherein problematisch, muss doch für das Steuerrekursgericht das Resultat der steuerbehördlichen Untersuchung

(Inhalt der besagten fünf Ordner; Vorbringen der Pflichtigen anlässlich der besagten Besprechung) überprüfbar sein.

Aktenkundig ist immerhin, dass sich die Parteien anlässlich der besagten Besprechung vom 7. Februar 2017 darauf einigten, mit Blick auf das zu dieser Zeit absehbare Ende der Sanierung die Gesamtübersicht aller Umbaukosten 2015 - 2017 abzuwarten. Dies ergibt sich aus dem Schreiben, welches die Vertreterin der Pflichtigen dem Steuerkommissär am 2. Oktober 2017 hat zukommen lassen (vgl. Steueraktenmappe neben diesem Schreiben ein grosser Stapel von nicht akturierten Beilagen abgelegt ist; ganzer Inhalt dieser Mappe auch zum Folgenden). In diesem Schreiben wurde die Renovation des denkmalgeschützten Hauses beschrieben und wurde in diesem Zusammenhang auch auf ein Schreiben der kantonalen Denkmalpflege zum geplanten Umbau vom ... März 2015 sowie einen sehr detaillierten Bericht über alle ausgeführten Arbeiten zuhanden der Denkmalpflege vom ... März 2017 verwiesen. Zum Zustand vor und nach der Sanierung wurden sodann auch zahlreiche Fotos der einzelnen Räumlichkeiten sowie die Grundrisspläne mit den rot eingetragenen Veränderungen beigelegt. Beigebracht wurden wiederum detaillierte Bauabrechnungen nach BKP-Nrn. für alle Jahre 2015 bis 2017 sowie sämtliche Rechnungsbelege.

Bereits an dieser Stelle lässt sich damit sagen, dass der Sachverhalt eigentlich "auf dem Tisch lag" und im Grunde genommen der Steuerkommissär die einzelnen Positionen mit Blick auf die Abzugsfähigkeit sehr wohl hätte überprüfen können. Dabei stand es ihm jedoch frei, mit Bezug auf allenfalls verbliebene Unklarheiten im Sachverhalt nachzufassen und die Auflage zu mahnen.

dd) Eine Mahnung erging dann auch am 24. November 2017, wobei der Steuerkommissär allerdings nicht näher genannten verbliebenen Unklarheiten nachging, sondern kurzerhand bemerkte, dass die "vorgelegten Unterlagen nicht rechtsgenügend" seien, weshalb eine Mahnung "aus formaljuristischen Gründen" ergehe. Letzteres war sinngemäss bereits ein Hinweis darauf, dass das Ganze auf eine pauschale Schätzung der abziehbaren Liegenschaftunterhaltskosten nach pflichtgemäßem Ermessen hinauslaufen würde. Unter diesen Umständen ist verständlich, dass die Pflichtigen diese Mahnung (als Laien) nicht nachvollziehen konnten. Weniger verständlich war zwar, dass sie sich deswegen im noch offenen Verfahren an den kantonalen Ombudsmann wandten. Aus dem Schreiben des kantonalen Steueramts an den Om-

budsmann wird dann freilich ersichtlich, dass Ersteres offensichtlich ein falsches Verständnis der ermessensweisen Schätzung von steuermindernden Liegenschaftenerhaltungskosten hat. So wird darin einleitend ausgeführt, dass bei einer umfangreichen Liegenschaftensanierung die Kosten selbst aufgrund der Rechnungen regelmässig nicht genau in steuerlich abzugsfähige Unterhaltungskosten und nicht abzugsfähige Investitionskosten aufgeschlüsselt werden könnten. Dies sei auch vorliegend der Fall, weshalb also der Steuerkommissär die abzugsfähigen Kosten ermessensweise schätzen müsse. Formalrechtlich setze dies voraus, den Steuerpflichtigen vorher zu mahnen, "um allenfalls doch noch die exakte Aufschlüsselung in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Kosten nachweisen zu können". Letzterer Hinweis ist unverständlich, denn wenn im Sinn der einleitenden Bemerkungen zwangsläufig ohnehin eine Schätzung vorzunehmen ist, so wird der Pflichtige auf die Mahnung hin niemals die exakte Aufschlüsselung nachweisen können; mit oder ohne Mahnung wird eine Schätzung vorzunehmen sein. Gerade hier zeigt sich wieder, dass Mahnungen ("aus formalrechtlichen Gründen") zur Auflageerfüllung bei steuermindernden Umständen nichts bringen (vgl. E. 2c/dd. vorstehend), sondern höchstens zu Unverständnis führen.

ee) Auf die vorstehend erwähnte Mahnung hin reichten die Pflichtigen dann weitere Eingaben vom 4. Dezember 2017 und 18. Januar 2018 ein, in welchen sie unter Bezugnahme auf die bereits eingereichten Unterlagen erneut substantiierte Ausführungen zu sämtlichen Positionen der streitbetroffenen Liegenschaftensanierung machten.

ff) Ungeachtet der somit feststehenden umfassenden Mitwirkung der Steuerpflichtigen in der steuerbehördlichen Untersuchung, der substantiierten Sachverhaltsdarstellung und der zur Untermauerung vorgelegten umfangreichen Unterlagen bzw. Beweismittel schritt der Steuerkommissär im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung zu einer pauschalen Schätzung der abziehbaren Kosten nach pflichtgemäßem Ermessen. Dabei schätzte er diese mit Fr. 14'457.- auf rund 30% der ausgewiesenen werterhaltenden Kosten. Zur "Begründung" fügte er lediglich an, dass mit den eingereichten Unterlagen die Liegenschaftenerhaltungskosten nicht nachgewiesen worden seien. Auf die einzelnen Positionen und die diesbezüglichen Sachverhaltsdarstellungen der Pflichtigen ging er mit keinem Wort ein; sämtliche vorgelegten Unterlagen blieben ungewürdigt. Die Pflichtigen konnten damit nicht einmal erahnen, welche baulichen Massnahmen von der 30%-Schätzung erfasst wurden und in Bezug auf welche hiervon

nicht erfassten baulichen Massnahmen sie sich im Rahmen der Ergreifung eines Rechtsmittels allenfalls zur Wehr setzen sollten.

Dieses Vorgehen des Steuerkommissärs lässt sich nach dem Gesagten nicht halten. Der Weg über die pauschale Ermessensschätzung war in der gegebenen Situation nicht zulässig und bewirkte im Ergebnis eine Gehörsverweigerung, wurden doch die Vorbringen der Steuerpflichtigen und deren vorgelegten Beweismittel in Missachtung der gesetzlichen Verfahrensvorschriften in keiner Weise gewürdigt (vgl. Art. 115 DBG und Art. 41 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG]).

gg) Im Einspracheverfahren hätte das kantonale Steueramt diesen Fehler noch korrigieren können, was aber trotz entsprechendem Antrag der Pflichtigen nicht geschehen ist. Obwohl die Pflichtigen in der Einsprache und wohl auch anlässlich der Einspracheverhandlung vom 8. Mai 2018 (diese wurde wiederum nicht protokolliert) weitere detaillierte Angaben zu den zu beurteilenden baulichen Massnahmen vorbringen liessen und zudem auch noch die steuerliche Behandlung der gleichen Angelegenheit im Kanton Aargau ins Spiel brachten und dokumentierten (den Miteigentümern der streitigen Altstadtliegenschaft wurde dort der gleiche Abzug gewährt; vgl. Beilagen zur Einsprache), verzichtete die Vorinstanz in den Einspracheentscheiden darauf, die fehlende detaillierte Beweismwürdigung aller in Frage stehenden Positionen nachzuholen. Sie beschränkte sich stattdessen darauf, mit zwei, drei Sätzen ihre pauschale Schätzung zu rechtfertigen. So erwog sie in Ziff. 2.8, das Haus sei vor der Sanierung ein Jahr leer gestanden bzw. unbewohnbar gewesen und gemäss Unterlagen aus dem Kanton Aargau habe eine Wertsteigerung von Fr. 100'000.- (Ankaufspreis) auf Fr. 272'258.- (Neuschätzung nach Sanierung) stattgefunden, was darauf schliessen lasse, dass ein Grossteil der Gesamtkosten von Fr. 213'483.- für die Steuerperioden 2015 bis 2017 wertvermehrende Investitionen darstellten. Damit wurde die pauschale Schätzung des Steuerkommissärs sogar noch undurchsichtiger gemacht, indem ihr nunmehr ein sich über drei Steuerperioden hinweg erstreckender Sachverhalt zugrunde gelegt wurde. Hinzu kommt, dass selbst diese Schätzungsrechtfertigung noch Raum für die Annahme belässt, dass grundsätzlich per 2015 Kosten für werterhaltende Massnahmen von über Fr. 41'000.- möglich wären.

Wie erwähnt wäre es Aufgabe des kantonalen Steueramts gewesen, die per 2015 deklarierten Liegenschaftenunterhaltskosten wenigstens im Einspracheverfahren im Detail zu prüfen und sich dabei mit allen Vorbringen und Unterlagen der Pflichtigen auseinanderzusetzen. Dies hätte dabei nicht ausgeschlossen, in Bezug auf einzelne Positionen allenfalls auch die Themen "Unbewohnbarkeit und Verwahrlosung" in die Beurteilung einfließen zu lassen (vgl. E. 1e). Erforderlich war jedoch, sämtliche Positionen im Detail zu prüfen und das Ergebnis der jeweiligen Prüfung (z.B. 100% werterhaltend und damit abziehbar, 100% wertvermehrend und damit nicht abziehbar, nicht abziehbar infolge Neuinstallation, zu einem geschätzten %-Anteil abziehbar etc.) zu begründen. Dergestalt haben die Pflichtigen alsdann die Möglichkeit, in Bezug auf die einzelnen das Steuerjahr 2015 betreffenden Positionen, bei welchen sie mit dem steueramtlich begründeten Ergebnis nicht einverstanden sind, den Rechtsmittelweg zu beschreiten.

b) Nach alledem ist offensichtlich, dass die Steuerbehörde mit dem beschrittenen Weg über die pauschale Schätzung der strittigen Liegenschaftenunterhaltskosten nach pflichtgemäsem Ermessen vermeiden wollte, den hohen Aufwand einer detaillierten Prüfung der baulichen Massnahmen anhand aller Vorbringen und Beweisunterlagen auf sich zu nehmen. Dies zeigt insbesondere auch deren Argumentation in der Beschwerde- und Rekursantwort, in welcher nun geltend gemacht wird, "nach Würdigung der gesamten Unterlagen (Rechnungen, Fotos, Baubeschrieb und persönliches Gespräch) sei immer noch unklar, welche Kosten abzugsfähig und welche nicht abzugsfähig gewesen seien", weshalb es bei der getroffenen, quantitativ nicht zu beanstandenden Schätzung zu bleiben habe. Eine Würdigung der umfangreichen Unterlagen (und der nicht einmal protokollierten Gespräche) hat nach dem Gesagten nicht im Ansatz stattgefunden und die Nichtwürdigung bzw. die schwerwiegende Gehörsverweigerung lässt sich nicht mit einer solchen Pauschalaussage aus der Welt schaffen. Die gebotene Würdigung wird das kantonale Steueramt mithin in einem zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei wird zudem auch dem Anliegen der Pflichtigen betreffend die korrekte Umsetzung der (unbestrittenermassen) zurückzunehmenden Kleinkorrektur bei der direkten Bundessteuer nachzugehen sein.

4. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Die Einspracheentscheide vom 14. September 2018 sind aufzuheben und die Sache

ist im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

b) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Verfahrenskosten sind daher der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

c) Den formell obsiegenden Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG).

d) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 14. September 2018 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 14. September 2018 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]