



## Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtigen) wurden am 27. April 2018 vom kantonalen Steueramt für die Steuerperiode 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von je Fr. 350'700.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'078'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) eingeschätzt. Dabei setzte die Steuerbehörde die abzugsfähigen Unterhaltskosten für die Liegenschaft ...strasse 5 und 7 in der zürcherischen Gemeinde C abweichend von den deklarierten Kosten von Fr. 395'478.- auf Fr. 51'000.- fest. In diesem Punkt erging die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, da die Pflichtigen die mit Auflage und Mahnung vom 14. März 2017 bzw. 30. Mai 2017 verlangten Auskünfte nicht vollständig erteilt hatten.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 29. Oktober 2018 teilweise gut, indem es einen Fehler korrigierte und den Ertrag aus qualifizierter Beteiligung privilegiert besteuerte. Dementsprechend wurden die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 330'700.- (Fr. 350'700.- abzüglich Fr. 20'000.-) und für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 350'700.- (davon Fr. 50'000.- Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'078'000.- besteuert. Dagegen hielt es an der Ermessensveranlagung betreffend Unterhaltskosten für die Liegenschaft ...strasse 5 und 7 in C vollumfänglich fest und auferlegte den Pflichtigen für das Einspracheverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 Verfahrenskosten von Fr. 300.-.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 7. November 2018 beantragten die Pflichtigen, die Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft ...strasse 5 und 7 in C auf Fr. 402'719.- festzusetzen. Ferner seien ihnen gemeinnützige Zuwendungen von mindestens Fr. 500.- zu gewähren und die Kostenaufgabe von Fr. 300.- für das Einspracheverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 aufzuheben.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. Dezember 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten sei.

Hierzu nahmen die Pflichtigen am 14. Januar 2019 Stellung. Das kantonale Steueramt verzichtete daraufhin auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer 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, 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 unterbliebe-

ner 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 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 wertvermehrnde Aufwendungen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57, 111 und sowie § 30 N 50, 99 und 102), 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 wertvermehrnden 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 wertvermehrnd 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) Erfordern als wertvermehrnd einzustufende Lieferungen oder Leistungen Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen, sind auch diese im entsprechenden Umfang wertvermehrnder Natur (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40). 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 mangelhaft erstellten Einrichtung nicht als Unterhaltskosten anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 28).

g) Im Unterschied zur Grundstückgewinnsteuer können bei den Staats- und Gemeindesteuern keine Eigenhonorare für Unterhaltsarbeiten in Anrechnung gebracht werden. Dementsprechend sind sie im Gegensatz zu wertvermehrnden, einzig bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemachten Eigenhonoraren auch nicht als Einkommen zu versteuern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 16 N 18).

h) Bei allen Umbauten resp. Sanierungen bestehender Gebäude können wertvermehrende 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).

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 pflichtgemässem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

2. a) Zur Veranlagung nach pflichtgemässem 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 Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein

Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. 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 beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398; ASA 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 Mitwirkungshand-

lungen 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 bezüglich der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft ...strasse 5 und 7 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 Umbau- und Sanierungsprojekten nach dem Gesagten nicht nur geeignet, sondern in jedem Fall auch notwendig, um die Abzugsfähigkeit der damit zusammenhängenden Kosten beurteilen zu können. Der Steuererklärung lagen keine Rechnungen bezüglich Unterhaltskosten bei. Selbst wenn solche eingereicht worden wären, lassen die stichwortartigen Angaben auf den Rechnungen nicht immer erkennen, welche Lieferungen und Leistungen tatsächlich erfolgt sind und inwiefern sich dadurch der Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft verändert hat. Schliesslich darf dem Eigentümer eines 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) Die Pflichtigen sind den Mitwirkungsaufforderungen des Steueramts nicht genügend nachgekommen. Sie haben die Lieferungen bzw. Leistungen und den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau nicht detailliert kommentiert. Sie beschränkten sich vielmehr darauf, dem Steueramt am 31. März 2017 eine abgeänderte Unterhaltskostenaufstellung (datiert vom 28. März 2017) und vier Bundesordner mit Bauunterlagen (Bewilligungen, Offerten, Verträge, Besprechungsprotokolle, Notizen und Rechnungen) einzureichen. Daraus ist immerhin ersichtlich, dass die Pflichtige im Wesentlichen eine Dachaufstockung mit Einbau von zwei zusätzlichen vorher nicht bestehenden Dachwohnungen realisier-

ten und an der Aussenhülle der Gebäude zwei Personenlifte einbauten (vgl. insbesondere Baubewilligung vom ... 2014, Register grün). Die Rechnungen wurden trotz Aufforderung nicht vollständig eingereicht. Es fehlen sämtliche Rechnungen zum periodischen Unterhalt (siehe Aufstellung zur Steuererklärung, bzw. abgeänderte Aufstellung vom 28. März 2017, "Beleg"-Nrn. ...). Ferner fehlen zahlreiche Umbaurechnungen. Nicht belegt sind beispielsweise die Kosten für Dachdeckerarbeiten (insgesamt Fr. 46'000.- gemäss Pos. ..., ..., ..., ... der abgeänderten Aufstellung vom 28. März 2017), Kaminverlängerung (Anteil pro 2014, Fr. 4'350.-, Pos. ..), Sanitärarbeiten (Fr. 30'000.- gemäss Pos. ..., ...), Treppen (Fr. 31'450.- gemäss Pos. ...und ...), Einbau Personenlift (Kostenanteil 2004 Fr. 180'000.- gemäss Pos. ..., ..., ... und ...), Heizung (Pos. ..., Fr. 23'000.-), Unterlagsböden (Pos. ..., Fr. 10'000.-), elektrische Anlagen (insgesamt Fr. 49'500.- gemäss Pos. ... und ...), Malerarbeiten (Fr. 10'190.- gemäss Pos. ... und ...) und Spenglerarbeiten (Pos. ..., Fr. 6'758.50). Offerten und Auftragsbestätigungen vermögen fehlende Rechnungen nicht zu ersetzen, da sich im Zuge der Bauausführung abrechnungsrelevante Änderungen ergeben können. Wie das kantonale Steueramt dazu kam, die Auflage hinsichtlich der einverlangten Rechnungskopien pro 2014 als erfüllt zu betrachten, ist nicht nachvollziehbar. Zahlungsbelege (vom Steueramt nicht einverlangt) fehlen nahezu vollständig. Das Total der Umbaukosten (inkl. periodischem Unterhalt) ist damit in quantitativer Hinsicht nicht belegt. Ausserdem unterlief dem Pflichtigen in seiner Unterhaltskostenaufstellung pro 2014 ein Additionsfehler, indem er das Total der aufgeführten Kosten auf Fr. 948'478.80 statt richtigerweise (inkl. Beträge der Belege 6-8 und 16 gemäss) auf Fr. 956'075.50 bezifferte. Da sich der Umbau zumindest abrechnungstechnisch über zwei Jahre erstreckte und weder belegte Zahlungs- noch Rechnungsdaten vorliegen, ist eine steuerliche Zuordnung der in der Steuerperiode 2014 anrechenbaren Unterhaltskosten nicht möglich.

d) Das kantonale Steueramt schritt bei dieser Sachlage im Ergebnis zu Recht zu einer Ermessenseinschätzung. 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, seine Argumente näher erläutert und in der Rechtsmittelbelehrung auf die gesetzlichen Anfechtungsschwernisse (Nichteintretensfolge bei fehlender Begründung und fehlender Beweismittellofferte) hingewiesen. Die Pflichtigen erhoben, was die formellen und materiellen Vo-

oraussetzungen einer Ermessenseinschätzung betrifft, im vorliegenden Rechtsmittelverfahren keine substantiierten Beanstandungen.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 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 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 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 dem Umbau wurde weder im Einsprache- noch im vorliegenden Rechtsmittelverfahren umfassend nachgeholt. Damit ist eine Abgrenzung zwischen wertvermehrenden und -erhaltenden Aufwendungen bezüglich jener Positionen, welche nicht den wertvermehrenden Dachausbau und Liftanbau betreffen, weiterhin unmöglich. Der Hinweis der Pflichtigen, dass sich die beiden Estriche in einem desolaten Zustand befunden hätten, ist untauglich, da die Umnutzung der beiden Estriche in zwei Wohnungen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch dann eine wertvermehrende Massnahme ist, wenn die beiden Estriche sanierungsbedürftig gewesen sein sollten (vgl. E. 1.e). Auch der Hinweis auf den desolaten Zustand der Fassade hilft den Pflichtigen nicht weiter, da – soweit ersichtlich – im Jahr 2014 überhaupt keine Arbeiten an der Fassade stattgefunden haben. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist das Steueramt bei Vornahme einer Ermessenseinschätzung nicht verpflichtet, konkrete Angaben darüber zu machen, welche Unterhaltskosten im Einzelnen akzeptiert bzw. nicht anerkannt wurden. Im Übrigen ist entgegen der Auffassung der Parteien die Hörschätzung der kantonalen Gebäudeversicherung bei Umbauten, die mit einer Auskernung oder einem Teilabbruch mit anschliessendem Wiederaufbau verbunden sind, nicht geeignet, den wertvermehrenden resp. -erhaltenden Kostenanteil zu bestimmen. Denn die Gebäudeversicherung ermittelt den Gebäudemehrwert nach einem objektiv-technischem Massstab, welches Kriterium bei verfalls- oder auskernungsbedingten Umbauten sowie auch bei Umbauten, die mit einem Abbruch und Wiederaufbau verbunden sind, steuerlich nicht zur Anwendung kommt (vgl. E. 1.e). Ein solcher Umbautyp liegt hier vor, da in beiden Gebäuden die Estriche in zwei Wohnungen umgenutzt wurden. Dies bedingte den Abbruch und den Wiederaufbau des gesamten Dachstocks. Das gesamte Umbauvorhaben erweist sich damit im Wesentlichen als eine ertragswertsteigernde Massnahme.

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

5. Das kantonale Steueramt liess von den in der Steuererklärung geltend gemachten Unterhaltskosten von Fr. 395'478.- nur Kosten in geschätzter Höhe von Fr. 51'000.- zum Abzug zu.

a) Die Pflichtigen erachten diese Schätzung als willkürlich tief, da allein schon der laufende periodische Unterhalt ohne Dachaufstockung und Lifteinbau Ausgaben von Fr. 22'819.- verursacht habe. Von den gesamten Umbaukosten von Fr. 1'553'966.90 (inkl. Eigenhonoraren) wären damit nur Kosten von Fr. 28'181.-, entsprechend 1,8% der Bausumme einkommensmindernd berücksichtigt worden. Wäre statt der Dachaufstockung eine blosser Sanierung des Dachgeschosses ins Auge gefasst worden, hätten sich abzugsfähige Unterhaltskosten von mindestens Fr. 250'000.- ergeben. Diese Argumentationsweise ist indessen unbehelflich. Welche Kosten abzugsfähig wären, wenn statt einer Dachaufstockung eine blosser Renovation durchgeführt worden wäre, ist nicht entscheidend, da nicht hypothetische Kosten einer alternative Massnahme, sondern nur die konkreten Kosten der effektiv erfolgten Arbeiten relevant sind. Sämtliche Kosten, die mit der Dachaufstockung, dem Neubau von zwei Wohnungen und mit dem Einbau von Liften (mit neuem Eingangsbereich) zusammenhängen, können somit nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden, da sie wertvermehrender Natur sind. Dazu gehören folgende in der Unterhaltskostenaufstellung vom 28. März 2017 aufgeführte Positionen:

| Pos. | Unternehmer, Lieferung Leistung                          | Gesamt Fr. |
|------|--|------------|
|      | Gesamtkosten (statt deklariert Fr. 948'478.80) abzüglich | 956'075.50 |
| ...  | C, Baubewilligung vom ...2014                            | 10'287.65  |
| ...  | ... Zimmerei Schreinerei                                 | 48'500.00  |
| ...  | ... Zimmerei Schreinerei                                 | 48'500.00  |
| ...  | ... Fenster  | 21'000.00  |
| ...  | ... Dach   | 12'000.00  |
| ...  | ... Zimmerei Schreinerei                                 | 48'500.00  |
| ...  | ... Kaminbau   | 4'350.00   |
| ...  | ... Zimmerei Schreinerei                                 | 48'500.00  |
| ...  | ... Zimmerei Schreinerei                                 | 48'500.00  |
| ...  | ... Dach   | 5'000.00   |
| ...  | ... Zimmerei Schreinerei                                 | 48'500.00  |
| ...  | ... Dach   | 19'000.00  |

|  |           |
|--|-----------|
| ... .. Zimmerei Schreinerei                            | 29'100.00 |
| ... .. Dach  | 10'000.00 |
| ... .. Treppe  | 26'950.00 |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Balkenlage AK             | 14'550.00 |
| ...  |           |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Balkenlage (Fr. 7'327.75) | 0.00      |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Trennwände                | 9'700.00  |
| ... .. Schacht und Div.                                | 1'728.00  |
| ... Platten ... AK1                                    | 3'048.20  |
| ... .. Gipser AK 1                                     | 10'000.00 |
| ... .. Sanitäre Einrichtungen                          | 10'000.00 |
| ... .. Kernbohrungen                                   | 356.25    |
| ... .. Treppe  | 4'500.00  |
| ... .. Gipser, AK 2                                    | 7'000.00  |
| ... Lift   | 50'000.00 |
| ... Lift   | 50'000.00 |
| ... Lift   | 50'000.00 |
| ... .. Heizung   | 23'000.00 |
| ... .. Unterlagsboden                                  | 10'000.00 |
| ... .. Aufzugsschacht                                  | 3'427.60  |
| ... .. Gipser, AK 3                                    | 7'000.00  |
| .. .. Gipser   | 5'000.00  |
| ... Lift   | 30'000.00 |
| ... .. Fundament Lift                                  | 6'597.75  |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Täfer                     | 10'000.00 |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Trennwände                | 5'302.35  |
| ... .. Gipser  | 10'000.00 |
| ... .. Gipser  | 10'000.00 |
| ... .. Platten AK2                                     | 12'268.95 |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Täfer AK                  | 10'000.00 |
| ... .. elektrische Anlagen                             | 27'500.00 |
| ... .. Fenster   | 9'025.25  |
| ... .. Gipser  | 10'000.00 |
| ... .. Zimmerei Schreinerei, Täfer SR                  | 11'666.45 |
| ... .. Gipser  | 5'000.00  |

|                               |           |                  |
|-------------------------------|-----------|------------------|
| ... .. Gipser                 | 4'000.00  |                  |
| ... Platten ..., ..., SR      | 8'319.20  |                  |
| ... Sicherheitst. C, Zylinder | 4'926.85  |                  |
| ... .. Maler                  | 3'150.00  |                  |
| ... .. Gipser                 | 2'686.70  |                  |
| ... .. (AT ...) AK            | 20'000.00 |                  |
| ... .. Löcher                 | 746.75    |                  |
| ... .. Spengler               | 6'758.50  |                  |
| ... .. Gipser                 | 4'000.00  |                  |
| ... .. elektrische Anlagen    | 22'000.00 |                  |
| ... .. Boden, Wg. 1 ...       | 4'233.60  |                  |
| ... .. Maler                  | 7'040.00  | -933'220.05      |
| verbleibende Kosten           |           | <u>22'855.45</u> |

b) Ausser dem Ausbau des Dachgeschosses und dem Einbau von Personenliften wurden im Jahr 2014 keine weiteren Arbeiten ausgeführt. Insbesondere wurden die bisherigen 12 Wohnungen nicht saniert. Auch die Fassade blieb – abgesehen von der Eingangsfront mit den zwei neu errichteten Lifttürmen – unberührt.

Damit erweist sich die Schätzung des kantonalen Steueramts keineswegs als willkürlich, sondern im Gegenteil als entgegenkommend, weil sich lediglich bei einem Kostenumfang von Fr. 22'855.45 die Frage stellt, ob es sich hierbei um anrechenbare Unterhaltskosten handelt. Eigenleistungen für Projekt- und Bauleitung sowie Fahrkosten von C nach D, die der Pflichtige in der Steuererklärung auf Fr. 12'000.- resp. Fr. 576.- bezifferte und in der oben aufgeführten Kostenaufstellung nicht enthalten sind, können bei der Einkommenssteuer nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden (vgl. E. 1.f + g). Weitere in der Steuererklärung deklarierte, in der oben aufgeführten Kostenaufstellung nicht enthaltene Kosten von Fr. 2'500.- (Liegenschaftsverwaltung Frau E) haben in der Schätzung des kantonalen Steueramts von Fr. 51'000.- Unterhaltskosten noch ausreichend Platz. Da die Belege für die verbleibenden Kosten von Fr. 22'855.45 zuzüglich Verwaltungskosten von Fr. 2'500.- komplett fehlen, hätten sich die Pflichtigen nicht wundern dürfen, wenn ihnen das kantonale Steueramt statt der deklarierten Kosten lediglich den Pauschalabzug von Fr. 26'118.- (20% von Fr. 130'591.-) gewährt hätte.

6. a) Weiter beantragen die Pflichtigen den Abzug gemeinnütziger Zuwendungen von mindestens Fr. 500.-. Neben kleineren, nicht belegbaren Spenden, hätten sie die Rega mit Fr. 60.-, eine prominente Sportlerin mit Fr. 3'000.-, den Quartierverein mit Fr. 25.-, die Institution H mit Fr. 50.- und die Schriftstellerin (und zugleich Hausverwalterin) Frau E mit Fr. 1'000.- unterstützt. Zudem wiesen sie darauf hin, dass ihnen das kantonale Steueramt in früheren Jahren einen Abzug von Fr. 500.- gewährt habe.

b) Gemäss Art. 33a DBG und § 32 lit b StG sind nur jene freiwilligen Leistungen von Geld und anderen Vermögenswerten an Institutionen mit Sitz in der Schweiz abzugsfähig, die im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, wenn diese Leistungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen und insgesamt 20% der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte nicht übersteigen.

Die Voraussetzung der Steuerbefreiung ist einzig beim Beitrag an die Rega erfüllt. Alle übrigen aufgeführten Geldempfänger erfüllen die Voraussetzung der Steuerbefreiung nicht, so dass, weil alle aufgeführten belegbaren Spenden den Mindestbetrag von Fr. 100.- im Jahr 2014 nicht erreichen, den Pflichtigen kein Abzug für gemeinnützige Zuwendungen zusteht. Daran ändert nichts, dass den Pflichtigen in früheren Steuerjahren – offenbar ohne belegmässigen Nachweis, aber gemäss Schreiben des kantonalen Steueramts vom 5. Januar 2015 auch ohne Präjudiz für kommende Jahre – ein Abzug von Fr. 500.- gewährt wurde. Denn frühere Steuereinschätzungen sind für die Steuerbehörde nicht verbindlich und begründen keine Vertrauensgrundlage des Steuerpflichtigen für künftige Steuerperioden. Die Steuerbehörde hat die Steuererklärung in jeder Steuerperiode neu zu prüfen und darf die Einschätzung ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen vornehmen (BGr, 31. Juli 2017, 2C\_99/2017, E. 3.3.5).

7. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 DBG).

Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern von Fr. 300.- ist zu bestätigen, da die Pflichtigen zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt worden sind (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der

Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (§ 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Der Rekurs wird abgewiesen.
- [...]