

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2022.92
1 ST.2022.126

Entscheid

25. Oktober 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

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

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. Die in eingetragener Partnerschaft lebenden A und B (nachfolgend die Pflichtigen) erwarben je als hälftige Miteigentümer am ... 2017 in der Gemeinde D an der ...strasse 63 die Liegenschaft Kat.-Nr. ... zum Preis von Fr. 1'975'000.-. Es handelt sich dabei um ein Einfamilienhaus mit Baujahr 1967, das aus einem Nachlass verkauft wurde. In den Jahren 2018 und 2019 nahmen die Pflichtigen eine umfassende Sanierung der Liegenschaft vor. Die diesbezüglich in der Steuererklärung 2018 als Liegenschaftsunterhalt deklarierten Kosten in Höhe von Fr. 398'335.- wurden zum Abzug zugelassen. In der Steuererklärung 2019 wurden im Zusammenhang mit diesem Liegenschaftsumbau weitere Unterhaltskosten im Umfang von Fr. 758'074.- deklariert.

Mit Auflage vom 1. Oktober 2021 verlangte das kantonale Steueramt im Zusammenhang mit den deklarierten Umbaukosten diverse zusätzliche Angaben und Belege. Die Pflichtigen liessen diese mit Eingabe vom 28. Oktober 2021 beantworten, woraufhin der Steuerkommissär mit E-Mail vom 17. November 2021 weitere Belege einforderte. Mit Eingabe vom 3. Dezember 2021 liessen die Pflichtigen auch dies beantworten. Am 21. Dezember 2021 erging schliesslich ein Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag, welcher die vollständige Aufrechnung der Umbaukosten 2019 bezüglich der Liegenschaft in D sowie – infolge Neubewertung der Liegenschaft – eine Anpassung des Eigenmietwerts vorsah. Weitere Korrekturen betrafen die Berücksichtigung nur der pauschalen Unterhaltskosten für eine weitere Liegenschaft in E sowie eine höhere Bewertung der im Wertschriftenverzeichnis deklarierten Anteile an der F AG. Die Aufrechnung der Umbaukosten wurde damit begründet, dass vor dem Hintergrund der ausgeführten Arbeiten von einer Totalsanierung bzw. einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen sei. Die Umbaukosten würden mit Fr. 1'985'835.- den Kaufpreis für die Liegenschaft, der mit Fr. 1'975'000.- für die Fläche von 1'201m² praktisch nur dem Landpreis entspreche, übersteigen. In der Steuerperiode 2018 seien zudem bereits Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 398'335.- akzeptiert worden.

Die Pflichtigen lehnten den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag am 24. Januar 2022 ab und führten hinsichtlich der aufgerechneten Umbaukosten aus, dass mit den Renovationsarbeiten lediglich eine zeitgemässe Erneuerung und Modernisierung bewirkt worden sei, dies im Rahmen der ursprünglichen Ausgestaltung. Der exklusiveren Materialisierung bei den Sanitäranlagen sei Rechnung getragen worden,

indem ein angemessener Anteil als wertvermehrend ausgeschieden worden sei. Im Weiteren seien gemäss Gerichtspraxis auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses grundsätzlich abzugsfähig bzw. nicht per se als wertvermehrend zu betrachten. Es treffe vorliegend auch nicht zu, dass das Raumprogramm komplett geändert worden sei. Die Räume im EG befänden sich alle noch an derselben Stelle und die Kosten für die Aufstockung, den Anbau und den Pool seien als wertvermehrend ausgeschieden worden. Bezüglich Kostenvergleich gelte es sodann zu beachten, dass die Baukosten insgesamt Fr. 1'891'000.- betragen hätten und davon insgesamt Fr. 685'446.11 als wertvermehrend ausgeschieden worden seien. Die Unterhaltskosten würden demzufolge den Kaufpreis nicht übersteigen. Dieser sei davon abgesehen auch sehr günstig gewesen, da die Liegenschaft ohne ein Bieterverfahren durchlaufen zu müssen aus einem Nachlass habe erworben werden können. Eine Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau sei in der Rechtsprechung sodann bei Liegenschaften im landwirtschaftlichen Bereich oder bei unbewohnten Liegenschaften anzutreffen, die wieder bewohnbar gemacht worden seien. Die vorliegende Konstellation sei damit nicht vergleichbar.

Am 10. Februar 2022 verlangte der Steuerkommissär zwecks Abklärung der Vorbringen der Pflichtigen zusätzliche Belege, welche die Pflichtigen am 11. März 2022 einreichten.

Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 18. März 2022 legte das kantonale Steueramt für die Steuerperiode 2019 schliesslich ein steuerbares Einkommen von Fr. 528'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 686'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 4'323'000.- fest. Damit wurden im Wesentlichen der Veranlagungs- und der Einschätzungsvorschlag zum Entscheid erhoben, wobei in Abweichung zum Einschätzungsvorschlag bei der Liegenschaft in D für Vermögenssteuerzwecke neu von einem Verkehrswert von Fr. 1'848'000.- ausgegangen wurde.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 19. April 2022 Einsprache erheben mit dem Antrag, bei der Liegenschaft in E die effektiven Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 5'394.- zum Abzug zuzulassen und bei der Liegenschaft in D auf eine Aufrechnung der deklarierten Umbaukosten in Höhe von Fr. 758'073.69 (inkl. der darin enthaltenen Kosten in Höhe von Fr. 186'804.49 für Energiesparmassnahmen) zu verzichten.

Mit Entscheid vom 30. Mai 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. Dies mit der Begründung, dass bereits basierend auf der initialen Grobkostenschätzung des Architekten in Höhe von total Fr. 1'221'500.- maximal Fr. 195'000.- für Renovationsarbeiten und Fr. 36'000.- für Energiesparmassnahmen hätten abgezogen werden können. Die übrigen Positionen hätten sich auf steuerlich nicht abzugsfähige Wertvermehrung bezogen. Im Ergebnis habe der nach Projektänderungen vollendete Bau Fr. 1'891'200.- gekostet, was ungefähr dem Kaufpreis der Liegenschaft entspreche. Damit sei vorliegend von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen. Die Abbrüche im Erdgeschoss kämen auch einer Auskernung sehr nahe. Die Liegenschaft weise innen und aussen inkl. Umgebung einen völlig anderen Charakter auf. Im Übrigen seien bereits im Steuerjahr 2018 Unterhaltskosten in Höhe von rund Fr. 400'000.- akzeptiert worden. Die effektiven Unterhaltskosten anstelle der Pauschale bezüglich der Liegenschaft in E anerkannte das kantonale Steueramt dagegen. Im Ergebnis resultierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 526'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 695'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 4'323'000.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 28. Juni 2022 liessen die Pflichtigen an ihrem Antrag festhalten, die Kosten für die Sanierung der Liegenschaft in D in Höhe von Fr. 758'073.69 zum Abzug zuzulassen. Mit der Erhöhung des Eigenmietwerts bzw. der Neubewertung der Liegenschaft erklärten sich die Pflichtigen dagegen einverstanden.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 12. Juli 2022 unter Verweis auf den Einspracheentscheid auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren 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. Den Unterhaltskosten sind nach § 30 Abs. 2 Satz 1 StG Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig sind.

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 (vgl. VGr, 18. September 1997, SB 97.00002; RB 1981 Nr. 55, beide auch zum Folgenden; Reimann/Zuppinger/Schärrier, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 25 N 40, 44 und 54; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 32 N 35 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 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 im Sinn von Grundgebühren: Wasserzins, Gebühren für Schwemmkanalisation und Kehrrechtabfuhr, Dolenreinigung und Feuerschau. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften usw.). Mit anderen Worten sind Unterhaltskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987

B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 39 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 40 ff. StG), sodass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

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 Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 58 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 und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 52 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 solcher nicht angestiegen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 47 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 51 StG).

Besondere Regeln gelten bei Umbauten, die auf eine Nutzungsänderung, eine Wohnraumerweiterung bzw. Ertragswertsteigerung abzielen (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 verfallener, 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; StRK, 14. September 2004, ST.2004.175; RB 1978 Nr. 36) 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 wertvermehrnde Aufwendungen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57 und 111 sowie Art. 34 N 77 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 68, 72 und 123 StG), auch wenn nach objektiv-technischen Kriterien nicht unbedingt eine Wertvermehrung in entsprechender Höhe erfolgte. Diese Rechtsprechung basiert auf der Überlegung, dass an einem untergegangenen Gebäude kein Unterhalt mehr möglich ist.

e) Erfordern als wertvermehrend einzustufende Lieferungen oder Leistungen Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen, sind auch diese im entsprechenden Umfang wertvermehrender Natur (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 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 mangelhaft erstellten Einrichtung nicht als Unterhaltskosten anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 35 StG).

f) Gemäss dem für die strittige Steuerperiode 2019 relevanten Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB Nr. 30.3; nachfolgend Merkblatt) sind auch Abbruchkosten im Zusammenhang mit einem Um- und Ausbau im Verhältnis der anteiligen Unterhalts- und Anlagekosten aufzuteilen (Merkblatt Lit. J, Abgrenzungskatalog, Ziff. 6.2). Im Falle eines Neubaus wird den Abbruchkosten die Abzugsfähigkeit gänzlich abgesprochen.

g) Es obliegt 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 Besonderheit der Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen bei Liegenschaftsunterhaltskosten: StRG, 12. August 2019 in ZStP 2019, Nr. 20).

2. a) Die Pflichtigen erwarben die Liegenschaft in D am ... 2017 zum Preis von Fr. 1'975'000.- aus einem Nachlass. Gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen habe der Nachlassverwalter den Verkauf schnell abwickeln wollen und daher auch auf die Durchführung eines langwierigen Bieterverfahrens verzichtet. Bei der aus dem Jahr 1967 stammenden, exklusiven Liegenschaft aus einem gehobenen Segment an bester Lage habe es sich schon immer um eine schöne, sehr gepflegte Liegenschaft gehandelt. Das Haus sei als Einfamilienhaus genutzt und auch immer bewohnt worden. Es sei normal ausgebaut gewesen und habe im Kaufzeitpunkt einen der Lage entsprechenden guten und zeitgemässen, modernen Ausbaustandard aufgewiesen.

In den Jahren 2018 und 2019 liessen die Pflichtigen die Liegenschaft in D umfangreich sanieren. Die Renovationsarbeiten umfassten neben dem Einbau einer neuen Küche den Ersatz der sanitären Anlagen, Elektroleitungen sowie der Böden und den Austausch der Fenster und der zentralen Ölheizung (Ersatz durch eine Wärmepumpenheizung). Weiter wurde das Dach isoliert und begrünt und es wurde eine Aussenwärmedämmung angebracht. Schliesslich wurden gewisse Garten- und Umgebungsarbeiten durchgeführt, darunter Asphaltarbeiten, die Errichtung einer Gartenmauer und der Einbau eines neuen Hauszugangs.

Das Raumprogramm im Erdgeschoss wurde insofern verändert, als eine weitgehende Öffnung der gesamten Ebene durch den Abbruch der Wände zwischen Küche und Esszimmer sowie zwischen Küche und Wohnzimmer erfolgte, was auch eine Sanierung und Umgestaltung des Cheminées mit sich brachte. Weiter wurde im Erdgeschoss im Bereich des Garten-Sitzplatzes der Wohnraum um diese Fläche erweitert. Neu wurde zudem im Badezimmer im Erdgeschoss eine Dampfkabine installiert und im Anschluss an das Schlafzimmer ein Gebäudeteil angebaut, der als Vorraum und Sauna dient. Im Garten wurden ein Pool und eine Pergola neu erstellt. Auf das Erdgeschoss wurde sodann eine zusätzliche Etage mit einem offenen Zimmer mit Ankleide, einem Badezimmer und zwei Terrassen gesetzt. Zusätzlich zur bestehenden Garage wurde ein Carport erstellt.

Die mutmasslichen Totalkosten wurden durch den Architekten gemäss einer Grobkostenschätzung vom ... 2017 zunächst mit Fr. 1'133'500.- beziffert. Gemäss "KV-Original per ... 2018" wurden schliesslich Kosten in Höhe von Fr. 1'238'161.- veranschlagt. Im Ergebnis betragen diese schliesslich Fr. 1'985'834.85.

Im Rahmen der Steuererklärung 2018 wurden Umbaukosten in Höhe von Fr. 398'334.97 als werterhaltend deklariert und im Ergebnis auch zum Abzug zugelassen. Aus der in diesem Zusammenhang eingereichten Kostenzusammenstellung ging die Ausscheidung in werterhaltende und wertvermehrnde Kosten sowie in Energiesparmassnahmen hervor. Ersichtlich war ausserdem, dass zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2018 für die Arbeiten im Jahr 2019 bereits zusätzliche werterhaltende Kosten in Höhe von Fr. 704'428.04 aufgelaufen waren und der gesamte Umbau zu diesem Zeitpunkt mit Fr. 1'853'258.47 veranschlagt wurde.

b) Die Pflichtigen stellen sich auf den Standpunkt, dass es sich beim Haus in D um eine im Erstellungszeitpunkt im Jahr 1967 sehr exklusive Liegenschaft in einem gehobenen und der Lage entsprechenden Segment gehandelt habe. Das Haus sei bereits vor der Renovation komfortabel ausgebaut gewesen und laufend unterhalten und nach dem dannzumal aktuellen Stand der Technik modernisiert worden. Die Liegenschaft sei auch immer als Einfamilienhaus genutzt und bewohnt gewesen. Mit der Renovation sei diese wieder auf den zeitgemässen, ursprünglichen Ausbaustandard gebracht worden, ohne diesen zu erhöhen oder den modernsten Stand der Technik zu wählen. Zusätzlich sei die vorhandene, zulässige Ausnützungsreserve von 68 m² teilweise genutzt worden.

Die als wertvermehrend qualifizierenden Kosten seien sodann in den Jahren 2018 und 2019 im Umfang von insgesamt Fr. 685'446.11 entsprechend ausgeschieden worden. Dabei handle es sich um die Kosten für die Wohnraumerweiterung, den Einbau des Pools und die Renovationskosten mit Mischcharakter, aufgeteilt anhand des Ausscheidungskatalogs gemäss Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften.

Die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Kosten habe nach objektiv-technischen Kriterien zu erfolgen, wobei jeweils die konkret instand gehaltene oder ersetzte Installation und nicht der Wert des Grundstücks als Ganzes zu beurteilen sei. Die betreffende Ausscheidung sei umsichtig vorgenommen worden. So sei z.B. selbst für die neue Küche, bei welcher es sich um ein 8-jähriges Ausstellungsmodell gehandelt habe, lediglich ein werterhaltender Anteil von 25% berücksichtigt worden. Insgesamt sei ein Anteil von 63.76% (inkl. Kosten für Energiesparmassnahmen) als werterhaltend berücksichtigt worden. Diese Aufteilung der Liegenschaftskosten

ten sei sinnvoll und praxiskonform. Es entspreche auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass bei weitgehender Beibehaltung der vorbestehenden inneren Konstruktion eine Aufteilung der Kosten sachgerecht sei.

Die zur Thematik wirtschaftlicher Neubau vom kantonalen Steueramt zitierten Gerichtsentscheide beträfen sodann durchwegs Liegenschaften im landwirtschaftlichen Bereich. Die dort vom Bundesgericht beurteilten Baumassnahmen seien mit dem vorliegend zu beurteilenden Fall nicht vergleichbar. Es handle sich auch nicht um eine Gebäudeaushöhlung oder einen vollständigen Abbruch und Neuaufbau. Vielmehr handle es sich um eine zulässige Bündelung von Renovationsmassnahmen, auch dadurch bedingt, dass das Haus zuletzt von einer älteren Dame bewohnt worden sei, die auf grössere Renovationen verzichtet habe.

Zu den Arbeiten, welche in der Vergangenheit vorgenommen worden seien, zähle der Ersatz der Heizungsanlage im Jahr 1994. Weiter seien die Storen im Wohnzimmer auf eine elektrische Bedienung umgerüstet und der Closomat im Gäste-WC eingebaut worden. Die Küchengeräte seien sodann offensichtlich ersetzt und auch das Dach sei durch die Vorbesitzerin erneuert worden. Der Garten sei schliesslich laufend durch einen Gärtner unterhalten worden.

Bis auf die zeitgemässe Öffnung der Küche sei die Konstruktion weitgehend beibehalten worden.

In Bezug auf die Kostenüberschreitung machten die Pflichtigen sodann geltend, dass es in der Natur der Sache liege, dass eine erste Grobkostenschätzung eher tief ausfalle und letztlich überschritten werde. Im konkreten Fall seien Probleme mit dem Architekten hinzugekommen, da dieser sich völlig verkalkuliert habe und es schlussendlich auch bezüglich Honorar zu Unstimmigkeiten gekommen sei, betreffend welcher man dann auch anwaltlich vorgegangen sei. Ein weiterer Kostentreiber seien Auflagen der Gemeinde im Zusammenhang mit energetischen Massnahmen gewesen.

Der Vergleich der Umbaukosten mit dem Kaufpreis für die Liegenschaft sei in Anbetracht des günstigen Kaufpreises infolge Verzichts auf die Durchführung eines Bieterverfahrens sodann zu relativieren. Davon abgesehen würden höhere Kosten nur ein Indiz darstellen und nicht zwangsläufig dazu führen, dass der Umbau einem Neubau gleichzusetzen wäre. Die Kosten seien auch nur ein Hilfsargument und im Vorder-

grund stünden in der diesbezüglichen Rechtsprechung Fälle, in welchen eine eigentliche Umnutzung stattgefunden habe. Selbst bei einem Investitionsvolumen, das den Anschaffungspreis übersteige – was aber wie gezeigt hier nicht der Fall sei – sei zu prüfen, welche Kosten objektiv-technisch dem Erhalt dienen würden. Damit verbiete sich vorliegend die Annahme eines Quasi-Neubaus. Dies umso mehr, als 2018 bereits Umbaukosten im Betrag von Fr. 398'335.- zum Abzug zugelassen worden seien und die Pflichtigen deklariert hätten, dass der Umbau erst 2019 abgeschlossen sein würde. Es sei vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar, wenn nun im Jahr 2019 von einem wirtschaftlichen Neubau ausgegangen würde.

c) Festgehalten werden muss, dass die Pflichtigen ihren Mitwirkungspflichten nachkamen. Der Nachweis von wesentlichen Unterhaltsarbeiten an der Liegenschaft ist Ihnen indessen nicht gelungen. Bereits die blossе Tatsache, dass die Umbaukosten mit insgesamt Fr. 1'985'834.85 (2018 und 2019) den Kaufpreis für die Liegenschaft von Fr. 1'975'000.- übersteigen, das Gebäudevolumen durch den Umbau um rund 42%, d.h. von 688m³ auf 1'183m³, erhöht wurde sowie der Schätzwert der Gebäudeversicherung sich mehr als verdoppelte, legt den Schluss nahe, dass wirtschaftlich gesehen von einem Neubau auszugehen ist. Praxisgemäss stellt eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft – wie vorliegend – kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich (BGr, 29. November 2021, 2C_582/2021, E. 2.2.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 69 StG). Dass diese Praxis in erster Linie oder sogar ausschliesslich bei landwirtschaftlichen Liegenschaften anwendbar sein sollte, trifft entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht zu. Den diesbezüglich von den Pflichtigen zitierten Entscheiden ist gemein, dass Kosten einer Sanierung, welche eine Umnutzung oder auch eine Nutzungserweiterung zur Folge haben bzw. bewirken, als wertvermehrend zu qualifizieren sind. Diese Thematik mag gehäuft bei landwirtschaftlichen Gebäuden auftreten, ist aber jedenfalls nicht auf diese beschränkt.

Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang der Einwand, wonach die Liegenschaft zu einem äusserst günstigen Preis habe erworben werden können. Einerseits ist diese Behauptung in keiner Weise belegt (die alleinige Tatsache, dass es zu keinem Bieterverfahren gekommen ist und die Pflichtigen den gemäss Verkaufsdokumentation genannten Preis gezahlt haben, ist dafür jedenfalls nicht geeignet). Andererseits ist

auch unklar, wie hoch der mutmasslich höhere Marktpreis gewesen sein sollte. Dessen ungeachtet wäre vorliegend – wie hiernach gezeigt wird – auch bei einem etwas höheren Kaufpreis weiterhin von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen. Dass die Umbaukosten den Kaufpreis übersteigen, ist mit anderen Worten keine Voraussetzung für diese Qualifikation.

Die Annahme eines wirtschaftlichen Neubaus wird durch die im vorliegenden Fall im einzelnen ausgeführten Arbeiten qualitativer sowie quantitativer Natur bestätigt. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass im Rahmen der Sanierung viele Installationen zusätzlich errichtet wurden (insbesondere Aufstockung des Dachgeschosses mit zusätzlichen Terrassen, Wohnraumerweiterung im Erdgeschoss verbunden mit weitgehender Öffnung der früheren Raumstruktur, Anbau mit Sauna und Einbau eines Dampfbads sowie Einbau eines Pools und eines Carports zusätzlich zur bestehenden Garage), rückt der blosser Ersatz bestehender Elemente (hier unter anderem Böden, sanitäre Anlagen und Elektroinstallation) stark in den Hintergrund. Es kann nicht mehr von einer blossen, zeitgemässen Modernisierung gesprochen werden. Vielmehr wurden der Ausbaustandard und damit einhergehend der Komfort mit den diversen baulichen Massnahmen insgesamt angehoben und die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft deutlich erweitert. Dieser Beurteilung steht auch nicht entgegen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der periodische Unterhalt Schwankungen unterliegen kann und es zweckmässig ist, mehrere Instandstellungsarbeiten zusammen auszuführen. Denn wie auch im von den Pflichtigen zitierten Bundesgerichtsentscheid erwähnt wird, scheidet abziehbarer Unterhalt aus, wenn alle Renovationsarbeiten zusammen einen bedeutenden Umfang annehmen und auch noch wertvermehrende Umbauten dazukommen, so dass sie den Wert des Grundstücks nicht bloss vorübergehend, sondern dauernd und nachhaltig erhöhen (BGr, 26. Mai 2008, 2C_673/2007, E. 4.1). In diesem Fall führen die Arbeiten regelmässig zu einer Änderung bzw. Erweiterung der bisherigen Nutzung und kommt die objektiv-technische Abgrenzungsmethode wie gezeigt nicht zum Zug. Vielmehr sind die Kosten ganz oder überwiegend als wertvermehrende Aufwendungen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57 und 111 sowie Art. 34 N 77 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 68, 72 und 123 StG), auch wenn nach objektiv-technischen Kriterien nicht unbedingt eine Wertvermehrung in entsprechender Höhe erfolgte.

Dass die Liegenschaft stets bewohnt und bis zum Schluss in einem guten Zustand gewesen sei, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal die Qualifikation einer

umfangreichen Sanierung als wirtschaftlicher Neubau nicht voraussetzt, dass die Liegenschaft schlecht unterhalten oder sogar verwahrlost gewesen wäre. Im Gegenteil würde der von den Pflichtigen beschriebene, tadellose Zustand der Liegenschaft sogar den Schluss zulassen, dass auch der Ersatz von Bestehendem von vornherein nicht als Unterhaltskosten zu qualifizieren, sondern – als Liebhaberei bzw. Umsetzung persönlicher Vorlieben der Pflichtigen – den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zuzuschreiben wäre.

Zu beachten ist im Weiteren, dass das Bundesgericht bei Totalsanierungen mit wirtschaftlichem Neubaucharakter namentlich auch Aufwendungen für Energiesparmassnahmen als nicht abzugsfähig erklärt (vgl. BGr, 6. Juli 2010, 2C_65/2010, E. 2.1 und BGr, 4. September 2014, 2C_153/2014, E. 3.3), womit auch eine Berücksichtigung der diesbezüglichen Kosten grundsätzlich entfällt. Dies gilt vorliegend insbesondere für die Wärmedämmung anlässlich der Flachdachsanierung, die infolge Aufstockung des Gebäudes ohnehin nicht als Ersatz oder als erstmalige Anbringung von Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden qualifiziert, sondern in jedem Fall im Zusammenhang mit einem Neubau steht.

Für die vorliegende Beurteilung nicht relevant ist schliesslich auch, dass die Pflichtigen am Ende offenbar mit den Leistungen des Architekten unzufrieden waren und eine Schlussrechnung desselben – basierend auf einer Zweitmeinung – haben zurückweisen lassen. Im Gegenteil wären die abzugsfähigen Kosten um den Betrag dieser bestrittenen Rechnung vom ... 2019, die soweit ersichtlich ebenfalls Eingang in die finale Kostenzusammenstellung gefunden hat, zu kürzen.

3. Damit stellt sich abschliessend die Frage, wie es sich damit verhält, dass das kantonale Steueramt bei der Liegenschaft D in der Steuerperiode 2018 einen Betrag in Höhe von Fr. 398'335.- als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen hat.

a) Unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes kann behördliches Verhalten gemäss Lehre und Rechtsprechung unter anderem dann relevant sein, wenn mit Bezug auf einen konkreten Sachverhalt eine Auskunft erteilt wird. Insofern begründet in der Regel nur eine individuelle und konkrete Zusicherung der Behörde den Vertrauensschutz des Grundsatzes von Treu und Glauben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 59 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131

N 62 StG, je auch zum Folgenden). Allein aus dem Umstand, dass eine Steuerdeklaration genehmigt wurde, kann für die verschiedenen in die Deklaration eingeflossenen Sachverhalte dagegen nicht abgeleitet werden, darin liege eine Zusicherung der Einschätzungsbehörde, die verschiedenen Sachverhalte auch künftig gleich zu würdigen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen (vgl. BGr, 8. November 2011, 2C_361/2011, 2C_364/2011, E. 3.3 mit Hinweisen = ZStP 2012, 32; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 80 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 18 N 84b sowie VB zu §§ 119-131 N 87 StG, mit Hinweisen). In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet.

Im Grundsatz von Treu und Glauben ist auch das Verbot des "venire contra factum proprium", d.h. des widersprüchlichen Verhaltens, enthalten. Demgemäss dürfen sich sowohl die Steuerbehörde als auch die steuerpflichtige Person zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten ist im Allgemeinen darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Steuerperioden anders beurteilt als in früheren; eine früher beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Einschätzung neu überprüft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 87 StG, mit Hinweisen). Allgemein ist die Neubeurteilung durch die Steuerbehörden eingeschränkt, wenn es sich um Dauersachverhalte handelt, d.h. wenn die Beurteilung eines Sachverhalts als Zusicherung für spätere Steuerperioden angesehen werden kann. Die Annahme widersprüchlichen Verhaltens kann indessen nicht aus dem blossen Umstand abgeleitet werden, dass eine Gesetzesnorm (allenfalls sogar nur einmalig) falsch angewendet wurde. Eine Aufrechterhaltung der falschen Rechtsanwendung wäre diesfalls nur unter der Bedingung der Gleichbehandlung im Unrecht denkbar, was voraussetzen würde, dass eine eigentliche, gesetzeswidrige Praxis bestehen würde (vgl. z.B. BGr, 8. Juli 2015, 2C_961/2014, E. 6.2. sowie BGE 146 I 105 E. 5.3.1, mit zahlreichen Hinweisen).

Von falschen behördlichen Auskünften und widersprüchlichem behördlichem Verhalten zu unterscheiden ist die Frage der verfassungsmässigen Anwendung einer Rechtsnorm, die in erster Linie das Gebot der Rechtssicherheit betrifft. Dieses dient, dem Interesse der Steuerpflichtigen an der Berechenbarkeit des Rechts und dem

Schutz des Vertrauens in die Gültigkeit und Beständigkeit der Rechtsanwendung (Planungssicherheit; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 102 ff. StG).

b) Die Pflichtigen machen selber zu Recht nicht geltend, eine individuelle, konkrete Zusicherung erhalten zu haben. Insofern scheidet eine Berufung auf Vertrauensschutz grundsätzlich aus. Aus der Tatsache, dass im Jahr 2018 ein Teil der Kosten zum Abzug zugelassen wurde und für den Rest der Kosten in der Steuerperiode 2019 infolge Neubeurteilung des Sachverhalts eine Abzugsfähigkeit verneint wurde, kann – wie gezeigt – auch kein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden abgeleitet werden.

Fraglich bleibt, ob allenfalls das Gebot der Rechtssicherheit verletzt wurde, bzw. ob die Pflichtigen aus diesem Gebot etwas für sich ableiten können. Die Hürde hierfür ist allerdings hoch, geht doch das Gebot der Rechtssicherheit weniger weit als der Grundsatz von Treu und Glauben (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 104 StG). Will sich eine steuerpflichtige Person auf das Gebot der Rechtssicherheit berufen, wird zudem – wie beim Grundsatz von Treu und Glauben – verlangt, dass sie im Zusammenhang mit dem betreffenden Verhalten der Steuerverwaltungsbehörden nachteilige Dispositionen getroffen hat. Die Pflichtigen haben vorliegend weder behauptet, geschweige belegt, solche nachteiligen Dispositionen getroffen zu haben und solche sind auch nicht ersichtlich. Im Ergebnis können die Pflichtigen daher auch aus dem Gebot der Rechtssicherheit nichts für sich ableiten.

c) Die Vorinstanz war nach dem Gesagten befugt, hinsichtlich Qualifikation der Unterhaltskosten im Zusammenhang mit der Sanierung der Liegenschaft in D eine von der Steuerperiode 2018 abweichende Haltung einzunehmen. Es besteht damit kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Dies umso weniger, als sie noch gut gefahren sind, da ihnen grundsätzlich bereits in der Steuerperiode 2018 ein Abzug an sich hätte verweigert werden können.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwal-

tungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]