



2 DB.2025.105
2 ST.2025.127

Entscheid

16. Dezember 2025

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

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

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2022 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2022

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2022 deklarierten A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) ein steuerbares Einkommen von Fr. 31'948.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 36'896.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 589'447.- (nur Staats- und Gemeindesteuern). Unter anderem machten sie Liegenschaftenunterhaltskosten von Fr. 143'206.- geltend und beurteilten davon Fr. 96'250.- als abzugsfähig. Sie reichten dazu diverse Unterlagen ein.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 15. Mai 2024 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 110'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. schätzte sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 115'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) ein. Das steuerbare Vermögen (Staats- und Gemeindesteuern) wurde gemäss der Steuererklärung eingeschätzt und blieb fortan unbestritten. Das kantonale Steueramt liess effektive Liegenschaftenunterhaltskosten von Fr. 17'498.- zum Abzug zu.

Als nicht abzugsfähig wurden sämtliche Aufwendungen beurteilt, welche den Ersatzneubau der Garage mit Velounterstand, die Stützmauer und den Gartensitzplatz betreffen. Der Steuerkommissär wies darauf hin, dass bezüglich der verweigerten Liegenschaftenunterhaltskosten keine wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Anwendung gelange. Der Ersatzneubau eines Gebäudes stelle keinen abzugsfähigen Liegenschaftenerhalt dar. Er verwies auf die Baubewilligung, gemäss welcher die Garage mit Velounterstand und die Stützmauer abgebrochen und durch eine Doppelgarage mit Velounterstand sowie einer neuen Stützmauer ersetzt wurden. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der Liegenschaftenunterhaltskosten entweder auf das Rechnungsdatum oder auf das Zahlungsdatum abzustellen sei. Die von den Pflichtigen einmal getroffene Wahl sei beizubehalten.

Mit E-Mail vom 2. Juni 2024 beschwerte sich der Pflichtige beim Regierungsrat Ernst Stocker über den Steuerkommissär und die Veranlagung bzw. Einschätzung.

B. Am 3. Juni 2024 (Datum Poststempel) erhoben die Pflichtigen Einsprache und beantragten die Veranlagung bzw. Einschätzung gemäss ihrer Steuererklärung 2022.

Das kantonale Steueramt unterbreitete den Pflichtigen am 30. September 2024 einen Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren. Es hielt an seiner Beurteilung fest und schlug den Pflichtigen infolgedessen weiterhin ein steuerbares Einkommen von Fr. 110'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 115'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) vor.

Dazu nahmen die Pflichtigen mit Schreiben vom 6. Oktober 2024 Stellung und kritisierten, dass der Steuerkommissär nur teilweise auf die Vorwürfe eingegangen sei. Sie forderten eine detaillierte Begründung pro Position der Steuererklärung.

Mit Entscheid vom 20. Juni 2025 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab und setzte somit ein steuerbares Einkommen von Fr. 110'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 115'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest.

C. Mit Schreiben vom 2. Juli 2025 (Datum Poststempel) gelangten die Pflichtigen erneut an das kantonale Steueramt und führten aus, dass sie mit dem Einspracheentscheid nicht einverstanden seien. Die Begründung der Einsprache sei nicht nachvollziehbar. Der Steuerkommissär hätte die Fakten beim zuständigen kommunalen Bauamt beziehen müssen und sich mittels Augenschein über die Begebenheiten vor Ort informieren sollen.

Das kantonale Steueramt leitete dieses Schreiben zuständigkeitshalber zwecks Abklärung betreffend einer möglichen Beschwerde bzw. eines möglichen Rekurses am 3. Juli 2025 an das Steuerrekursgericht weiter.

Da das Schreiben vom 2. Juli 2025 weder als Beschwerde und/oder Rekurs bezeichnet noch an das Steuerrekursgericht gerichtet war, wurden die Pflichtigen mit Verfügung vom 8. Juli 2025 durch das Steuerrekursgericht aufgefordert, innert 8 Tagen schriftlich zu erklären, ob die Eingabe vom 2. Juli 2025 als Beschwerde und Rekurs zu betrachten sei. Im Säumnisfall werde angenommen, dass die Pflichtigen keine Be-

schwerde und keinen Rekurs erheben wollten und werde die Sache als erledigt abgeschrieben.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2025 (Datum Poststempel) bekräftigten die Pflichtigen gegenüber dem Steuerrekursgericht ihren Rechtsmittelwillen. Sie beantragten sinngemäss die Veranlagung und Einschätzung gemäss ihrer Steuererklärung sowie einen Augenschein und eine mündliche Verhandlung.

Mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 12. August 2025 beantragte das kantonale Steueramt die kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die Gemeinde liessen sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. In den Schreiben vom 2. Juli 2025 sowie vom 21. Juli 2025 machen die Pflichtigen geltend, sie hätten einen Augenschein beantragt. Das kantonale Steueramt habe dieses Angebot jedoch nicht wahrgenommen. Diese formalrechtliche Rüge ist vorab zu prüfen, da sich eine materiellrechtliche Beurteilung im Falle einer Rückweisung an die Vorinstanz erübrigen würde.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Pflichtigen erstmals nach Erlass des Einspracheentscheids vorbrachten, sie hätten einen Augenschein gefordert. Weder in der Einspracheschrift noch der Reaktion auf den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren ist die Rede von einem Augenschein. Eine Rückweisung des Falls an die Vorinstanz ist daher nicht angezeigt, da die formale Rüge ins Leere geht. Ein Verfahrensmangel liegt nicht vor.

2. Die Pflichtigen stellen in der Eingabe vom 21. Juli 2025 zwei prozessuale Anträge. Sie fordern einerseits einen mündlichen Besprechungstermin sowie andererseits insbesondere die Durchführung eines Augenscheins.

a) aa) Das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht ist grundsätzlich schriftlich; es ergibt sich weder aus der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) noch aus der Europäischen Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950 (EMRK) ein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung bzw. persönliche Anhörung im Rechtsmittelverfahren (VGr, 5. März 2014, SB.2013.105 + SB.2013.106, E. 5.4). So räumt der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) keinen grundsätzlichen Anspruch auf eine mündliche Anhörung ein (BGr, 27. September 2013, 2C_104/2013, E. 2; BGE 134 I 140 E. 5.3). Dasselbe gilt für das Recht auf ein faires Verfahren gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK; diese Garantie findet nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und der europäischen Organe auf Steuerverfahren ohnehin keine Anwendung (BGr, 1. Juni 2010, 2C_24/2010, E. 3.2).

bb) Soweit die Pflichtigen ihr Begehren auf Durchführung einer mündlichen Hauptverhandlung auf Art. 142 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 148 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) stützten, geben diese beiden Bestimmungen dem Steuerrekursgericht zwar die Möglichkeit der Anordnung einer mündlichen Verhandlung, verleihen den Pflichtigen jedoch keinen Anspruch auf deren Durchführung.

cc) Vorliegend besteht kein Anlass für die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sodass das entsprechende Begehren abzuweisen ist. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass eine vollständige und nachvollziehbare Darstellung des Zustands der Garage, der Stützmauer und des Gartens – inklusive Untermauerung des dargestellten Sachverhalts vor der strittigen Sanierung – grundsätzlich durch schriftliche Unterlagen zu erbringen ist. Ein allfälliger Mehrwert einer mündlichen Verhandlung wurde weder dargelegt noch ist ein solcher aufgrund der Akten erkennbar.

b) aa) Ein Augenschein ist die Besichtigung von Gegenständen, Örtlichkeiten und Vorgängen, die für die Beurteilung eines Sachverhalts bedeutsam sind, aber nicht unmittelbar als Beweisgegenstände vorliegen (Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Ver-

waltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 7 N 78). Augenscheine ermöglichen der Entscheidungsbehörde die unmittelbare Wahrnehmung von Tatsachen und dadurch ein besseres Verständnis des Sachverhalts.

bb) Eine Behörde ist nur dann zur Durchführung eines Augenscheins verpflichtet, wenn die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise nicht ausreichend geklärt werden können (vgl. etwa BGE 136 II 539 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2275/2018 vom 15. Januar 2019 E. 4.3). Vorliegend ist streitig, ob die geltend gemachten Aufwendungen als Liegenschaftenunterhaltskosten steuerlich abzugsfähig sind. Als geeignete Beweismittel kommen hierfür insbesondere Rechnungen bzw. Offerten, Fotografien (vor und nach dem Umbau), Baueingaben, Baubewilligungen sowie Grundriss- oder Baupläne in Betracht. Darüber hinaus ist in jedem Fall eine substantiierte Darstellung des Sachverhalts durch die Pflichten erforderlich, aus der Art, Umfang und Zweck der Arbeiten klar hervorgehen.

cc) Für das Steuerrekursgericht ist nicht ersichtlich, welche zusätzlichen Erkenntnisse durch einen Augenschein gewonnen werden könnten. Ein Augenschein vermag insbesondere eine substantiierte Sachdarstellung sowie die Einreichung der oben erwähnten Beweismittel nicht zu ersetzen. Der Antrag auf Durchführung eines Augenscheins ist daher abzuweisen.

3. Streitig ist vorliegend die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftenunterhaltskosten.

a) Gemäss Art. 25 DBG und § 25 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 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Dazu gehören Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, wobei sich diese Massnahmen auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden beziehen

(Art. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 9. März 2018, nachfolgend Liegenschaftskostenverordnung). Was als abzugsfähige Investition gelten kann, ist in Art. 1 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 aufgelistet. Diese Investitionen stellen offensichtlich wirtschaftlich und technisch Anlagekosten dar. Sie sind der Abzugsfähigkeit zugeführt worden, weil der Gesetzgeber damit eine wirtschafts- und energiepolitische Zielsetzung verfolgt (Lissi/Dini, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 4. A., 2022, Art. 32 N 44 ff. DBG, auch zum Folgenden). Abziehbar sind die Massnahmen gemäss Art. 1 der Liegenschaftskostenverordnung nur bei bestehenden Bauten, nicht hingegen bei Neubauten. Zu begründen ist diese Differenzierung mit dem Ziel, energietechnisch veraltete bzw. ineffiziente Bausubstanz und Installationen zu ersetzen. Schliesslich sind die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau von Gesetzes wegen sowohl bei der Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern den Unterhaltskosten gleichgestellt (Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG und § 30 Abs. 2 Satz 2 StG). Als Ersatzneubau gilt gemäss Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung ein Bau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist.

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). Dasselbe gilt für die Begriffe der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, des Ersatzneubaus und der Rückbaukosten. 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; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 32 N 39 ff. DBG und 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 Kehrichtabfuhr, 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/Rohner, Art. 32 N 39 ff. DBG und § 30 N 40 ff. StG), sodass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

c) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber grundsätzlich Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG und § 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/Rohner, Art. 32 N 56 DBG und § 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).

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass an einem untergegangenen Gebäude kein Unterhalt mehr möglich ist und die Kosten diesbezüglich für einen Neubau anfallen, weswegen es sich umfassend um (wertvermehrende) Anlagekosten handelt. Entsprechend gelten auch die Kosten für einen Ersatzneubau, auch wenn er baugleich ist und die bisherige Zweckbestimmung übernimmt, nicht als Unterhalt, sondern als wertvermehrende Aufwendungen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 64 DBG und § 30 N 68 StG).

d) Aufgrund des Periodizitätsprinzips sind grundsätzlich nur die in der streitbetroffenen Steuerperiode getätigten Unterhaltskosten abziehbar. Aufwendungen fliessen grundsätzlich zu dem Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist, sofern mit der Zahlung gerechnet werden kann. Ist dagegen die Erfül-

lung der Forderung besonders unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 41 N 98 DBG und § 50 N 17 StG). Bei periodenübergreifenden Umbauten hat dabei die Abgrenzung bei Liegenschaften des Privatvermögens entweder nach dem Zahlungsdatum oder nach dem Datum der Rechnung zu erfolgen (BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016 = StE 2017 B 25.6 Nr. 71). Ebenso hält das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 26. März 2021 (ZStB Nr. 30.3, nachfolgend Merkblatt Liegenschaftunterhalt) fest, dass der Abzug bei Liegenschaften im Privatvermögen entweder im Zeitpunkt der Fälligkeit oder im Zeitpunkt der Zahlung der Schuld zu erfolgen hat (Rz. 44). Die einmal gewählte Abgrenzungsmethode ist in künftigen Steuerperioden beizubehalten. Damit ist es grundsätzlich auch möglich, Akontorechnungen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit steuerlich zum Abzug geltend zu machen (Lissi/Dini, Art. 32 N 17 DBG).

e) Als steuermindernde Tatsachen sind Abzüge vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, welcher die Beweislast für deren Vorhandensein trägt. Der Steuerpflichtige hat diese Tatsachen – spätestens im Rekursverfahren – rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen (vgl. RB 1987 Nr. 35; 1980 Nr. 69). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweis-erhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Gelingt dem Steuerpflichtigen der entsprechende Nachweis nicht, muss demzufolge zu seinen Ungunsten angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (BGE 92 I 393 E. 2; VGr, 26. Oktober 2005, SB.2005.00045, E. 2.2).

4. Vorab ist auf die Periodizität der geltend gemachten Liegenschaftunterhaltskosten einzugehen. Unabhängig von der von den Pflichtigen gewählten Abgrenzungsmethode (vgl. oben E. 3/d) erweisen sich mehrere Aufwendungen als periodenfremd. Als nicht abzugsfähig in der Steuerperiode 2022 sind deshalb die Baubewilligungsgebühr der Gemeinde C mit dem Rechnungsdatum 26. März 2021 (Pos.-Nr. 24 der Unterhaltsaufstellung), der bei der D GmbH erworbene Kühlschrank mit Rechnungsdatum 3. Januar 2023 (Pos.-Nr. 21 der Unterhaltsaufstellung, zwei

Rechnungen der E GmbH je vom 6. Januar 2023 (Pos.-Nrn. 4 und 5 der Unterhaltsaufstellung) sowie die Schutzraumgebühr der Gemeinde C laut Rechnung vom 11. Januar 2023 (Pos.-Nr. 1 der Unterhaltsaufstellung) zu beurteilen.

Die Periodizität der zum Abzug zugelassenen Rechnung der F GmbH vom 30. Dezember 2022 (Pos.-Nr. 19 der Unterhaltsaufstellung) sowie der verweigerten Rechnungen der E GmbH vom 17. Dezember 2022 (Pos.-Nr. 3 der Unterhaltsaufstellung) und vom 13. Dezember 2022 (Pos.-Nr. 7 der Unterhaltsaufstellung) bleiben unklar. Die Pflichtigen haben sich zur von ihnen gewählten Abgrenzungsmethode nie eindeutig geäußert. Je nach angewandter Methode erweisen sich diese Aufwendungen als periodenfremd oder periodengerecht.

5. Umstritten sind die Aufwendungen für den Ersatzneubau der Garage und der Stützmauer sowie für die Gartenumgestaltung und weitere Unterhaltskosten der Liegenschaft.

a) aa) Die Pflichtigen nehmen zur Thematik der Abzugsfähigkeit eines Ersatzneubaus nicht direkt Stellung. Sie vertreten die Auffassung, dass die Stützmauer aufgrund der Risse zwingend abgerissen werden musste. Aus diesem Grund sei die ersetzte Stützmauer vollständig abzugsfähig. Die Pflichtigen erläutern in ihren Eingaben verschiedene Gefahrenszenarien im Falle eines Einsturzes der bestehenden Stützmauer bzw. der Böschung. So hätte z.B. der vom Nachbarn platzierte Aufbewahrungcontainer zerstört werden können. Zudem wäre auch eine Verschüttung der Strasse oder von Personen möglich gewesen. Die Pflichtigen weisen sinngemäss darauf hin, dass lediglich ein Teil der Aufwendungen für die neue Garage geltend gemacht werde. Die Natursteinmauer verhindere das Nachrutschen der Böschung bzw. des Hanges. Sie halten die geltend gemachten Abzüge für wohlbegründet und bemängeln, dass ihnen nicht dargelegt wurde, welche Aufwendungen weshalb nicht akzeptiert wurden.

bb) Das kantonale Steueramt wendet dagegen ein, dass Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung und Wertvermehrung von Vermögensgegenständen nicht abzugsfähig seien. Die Kosten für einen Ersatzneubau seien nicht als Unterhaltskosten, sondern als wertvermehrende Aufwendungen zu qualifizieren. Aus der Sachdarstellung, wonach die erstellte Natursteinmauer das Ab- und Nachrutschen von Erdreich

in Zukunft verhindere, lassen sich keine Rückschlüsse auf deren Abzugsfähigkeit ziehen. Die Sicherung der Böschung hätte mit weniger kostenintensiven Massnahmen realisiert werden können. Der Verweis auf den Schutz des Nachbargrundstücks und der Strasse überzeuge nicht. Eine eingehende Prüfung der öffentlich einsehbaren Katasterpläne bestätige diese Sichtweise nicht.

b) Der Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. Art. 30 Abs. 2 StG zeigt eindeutig, dass sich der Abzug von Unterhalts- und Instandstellungskosten auf bestehende Gebäude bezieht. Der Begriff der Instandstellung umfasst das Ausbessern oder Reparieren einer vorhandenen Bausubstanz. Ist ein Gebäude jedoch – wie im Fall eines Abbruchs – untergegangen, fehlt es an einer Baute, die überhaupt noch instand gestellt werden könnte. Bei einem Neubau besteht somit kein Gebäude, an dem Unterhalts- oder Instandstellungsarbeiten vorgenommen werden können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Rohner, Art. 32 N 64 DBG und § 30 N 68 StG).

Dabei spielt es keine Rolle, ob der Neubau "auf der grünen Wiese" entsteht oder ob es sich um einen Ersatzneubau handelt, wie er etwa nach einem Brand oder einem altersbedingten Abbruch errichtet wird (BGr, 21. Juni 2018, 2C_1003/2017, E. 5.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Art. 32 N 27). Aus ökonomischen oder praktischen Gründen mag es zweckmässig erscheinen, anstelle einer Sanierung einen Ersatzneubau vorzunehmen. Ungeachtet dessen stellen Aufwendungen für Ersatzneubauten, die an die Stelle einer renovationsbedürftigen Baute treten, keine Unterhaltskosten, sondern wertvermehrende Investitionen dar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 64 DBG und § 30 N 68 StG).

Sowohl das Verwaltungsgericht als auch das Bundesgericht haben dies bestätigt (VGr, 12. Mai 2010, SB.2009.00102; BGer, 29. November 2021, 2C_582/2021). Das Verwaltungsgericht führte aus, der Abbruch und Neubau einer Liegenschaft sprengte den Rahmen der Instandstellung, da damit nicht bestehende Werte erhalten, sondern neue geschaffen werden (E. 3.3). Das Bundesgericht präzisierte sodann, dass auch keine hypothetischen Sanierungskosten abgezogen werden können. Deshalb sind auch jene Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau der Liegenschaft betroffenen Teile bloss unterhalten bzw. saniert worden wären, nicht abzugsfähig (E. 2.3).

c) Es gibt indes keinen Grund, diese Sichtweise nicht auch auf einen Ersatzneubau von Nebengebäuden wie Garagen anzuwenden. Die entsprechenden Aufwendungen für den Ersatzneubau der Garage erweisen sich deshalb als nicht abzugsfähig.

d) aa) Hinsichtlich der Stützmauer ist vorab auf die obigen Ausführungen zu verweisen. Die ursprüngliche Stützmauer ist untergegangen, weshalb eine Instandstellung eines bestehenden Wertes ausgeschlossen ist.

bb) Ungeachtet dessen kommt hinzu, dass Standort, Dimension und Zustand der früheren Stützmauer in den Akten nicht dokumentiert sind und somit teilweise im Dunkeln bleiben. Die Pflichtigen machen geltend, das kantonale Steueramt trage hierfür die Verantwortung, da es sich nicht um die Beschaffung entsprechender Unterlagen – z.B. beim Bauamt der Gemeinde C – bemüht habe. Dieser Einwand ist unbehelflich. Nach der allgemeinen Beweislastregel hat die Steuerbehörde steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen nachzuweisen, während die steuerpflichtige Person diejenigen Tatsachen zu belegen hat, welche ihre Steuerschuld mindern oder aufheben (Art. 8 ZGB). Es ist daher Sache der Pflichtigen, den geltend gemachten Liegenschaftenerhalt als steuermindernde Tatsache nachzuweisen (BGE 144 II 427 E. 2.3.2; BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 121 II 257 E. 4c/aa).

cc) Der Informationskopie des Vermessungsamtes der Gemeinde C ist zu entnehmen, dass die neue Garage flächenmässig rund dreimal so gross ist wie die ursprüngliche. Zudem wurde sie um mehr als einen Meter näher an den Hang gebaut. Die eingereichten Fotos zeigen, dass die neue Garage zudem deutlich höher ist als die bisherige, über eine Absturzsicherung bzw. ein Geländer verfügt und ein begehbare Dach aufweist.

Es stellt sich ferner die Frage, ob bei einer Garage mit den bisherigen Dimensionen am ursprünglichen Standort eine einfache und wesentlich weniger aufwendige Sanierung der alten Stützmauer möglich gewesen wäre. Wer eine kleinere, einfache Garage durch ein deutlich grösseres und höheres Bauwerk ersetzt und dieses zudem weiter in den Hang verschiebt, schafft damit eine vollständig neue bauliche Ausgangslage. Wenn infolgedessen eine Stützmauer von grundlegend anderer Tragfähigkeit, Dimension und Bauqualität erforderlich ist, liegt kein abzugsfähiger Liegenschaftenerhalt vor.

terhalt vor. Dies gilt auch dann, wenn es aus praktischen oder ökonomischen Gründen zweckmässiger erschien, anstelle einer Sanierung einen Ersatzneubau zu realisieren.

dd) Schliesslich vermögen die von den Pflichtigen angeführten Gefahrenszenarien nicht zu überzeugen. Sie wurden nicht durch konkrete, belastbare Unterlagen belegt und sind damit als blosser Behauptungen ohne Beweiswert zu qualifizieren.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Ersatzneubau der Stützmauer nicht abzugsfähig ist.

e) Des Weiteren strittig sind die Aufwendungen für die Natursteinmauer aus Granitblöcken. Die Pflichtigen machen hierfür insgesamt vier Rechnungen der E GmbH im Gesamtbetrag von Fr. 9'522.50 geltend, welche vom kantonalen Steueramt nicht zum Abzug zugelassen wurden.

aa) Von diesen Rechnungen erweisen sich diejenigen vom 6. Januar 2023 (Pos.-Nrn. 4 und 5 der Unterhaltsaufstellung) als periodenfremd (vgl. oben E. 4.) und können daher in der Steuerperiode 2022 nicht berücksichtigt werden.

bb) Bei den möglicherweise periodengerechten Rechnungen der E GmbH vom 17. Dezember 2022 (Pos.-Nr. 3 der Unterhaltsaufstellung) und vom 13. Dezember 2022 (Pos.-Nr. 7 der Unterhaltsaufstellung) betreffend die neu errichtete Natursteinmauer stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage, wie der Garten vor dem Ersatzneubau der Garage und der Stützmauer gestaltet war.

Da die Baueingabe und die Baubewilligungsunterlagen nicht vorliegen, lässt sich dies nicht abschliessend klären. Das von den Pflichtigen im Einspracheverfahren eingereichte Foto zeigt die alte Garage. In östlicher Richtung (Richtung Hang) ist eine niedrige Stützmauer erkennbar, auf oder hinter der ein Holzschuttschutz befestigt wurde. Auch in Richtung Einfamilienhaus bzw. nach Norden ist derselbe Typ Holzschuttschutz zu sehen, welcher auf dem Geländeniveau montiert wurde. Es spricht vieles dafür, dass erstmals eine Mauer in nördlicher Richtung erstellt wurde. In diesem Fall wäre die nun streitige Natursteinmauer als wertvermehrende Investition zu qualifizieren.

cc) Auch diesbezüglich ist auf die vollständig neue bauliche Ausgangslage hinzuweisen. Charakteristisch für den Ersatzbau der Garage und der Stützmauer ist, dass die Böschungssicherung durch die Natursteinmauer derart mit den Ersatzneubauten verknüpft ist, dass im Ergebnis der gesamte Aussenbereich im Rahmen eines einheitlichen Umbauprozesses neugestaltet wurde. Die Natursteinmauer wurde erst durch die wesentlich grössere Garage erforderlich und ist infolgedessen nicht abzugsfähig.

Das Bundesgericht hielt sodann fest, die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung habe nicht mehr aufgrund einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung zu erfolgen, sondern auf der Basis einer objektiv-technischen Einzelbetrachtung jeder Massnahme. Entscheidend sei, ob durch die Massnahme tatsächlich eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung eintrete (BGr, 27. September 2013, 2C_104/2013, E. 2). Dies gilt auch für vorliegend zu beurteilende Natursteinmauer, welche durch die wesentlich grössere Garage und den Ersatzneubau der Stützmauer erforderlich wurde.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Aufwendungen für die Natursteinmauer einerseits (teilweise) periodenfremd und andererseits wertvermehrender Natur sind und aufgrund des Ersatzneubaus der Garage und der Stützmauer erforderlich wurden, weshalb diese Aufwendungen in mehrfacher Hinsicht nicht zum Abzug zugelassen werden können.

f) Des Weiteren machen die Pflichtigen die von der Serafe in Rechnung gestellte Radio- und Fernsehgebühr von Fr. 335.– (Pos.-Nr. 32 der Unterhaltsaufstellung) sowie den Kauf eines Hochdruckreinigers im Betrag von Fr. 269.– (Pos.-Nr. 27 der Unterhaltsaufstellung) geltend und begründen diese Abzüge mit den Wetterwarnungen, welche Schäden an Storen oder Rollläden verhindern würden, sowie der erforderlichen Freilegung der Stützmauer für die Baubehörde. Das kantonale Steueramt verweigerte die Abzugsfähigkeit.

Vorab ist festzustellen, dass diese Aufwendungen nicht belegmässig nachgewiesen wurden.

Die streitige Radio- und Fernsehgebühr ist von jedem Haushalt in der Schweiz zu entrichten und steht daher in keinem Zusammenhang mit der Liegenschaft

im Eigentum der Pflichtigen. Steuerrechtlich ist sie als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten im Sinn von Art. 34 lit. a DBG bzw. § 33 lit. a StG einzustufen (vgl. Merkblatt Liegenschaftenunterhalt, Rz. 23).

Es bleibt offen, ob die Pflichtigen im März 2022 einen Hochdruckreiniger zur Freilegung der Stützmauer für einen Augenschein der Baubehörde angeschafft haben. Die erteilte Baubewilligung, die unter anderem den Ersatzneubau der Stützmauer genehmigte, stammt aus dem Jahr 2021. Die vorgebrachten Argumente der Pflichtigen sind nicht überzeugend, da unklar bleibt, für welchen konkreten Augenschein der Gemeinde C eine Freilegung erforderlich war und durch wen diese durchgeführt wurde. Soweit die Freilegung im Zusammenhang mit dem Ersatzneubau der Stützmauer steht, ist sie nicht als werterhaltend zu qualifizieren. Folglich erweist sich diese Anschaffung als nicht abzugsfähig.

g) Die Pflichtigen liessen die Garage und die Stützmauer abbrechen und durch Neubauten ersetzen. Es wurde somit kein Wohnhaus oder ein gemischt genutztes Gebäude abgebrochen, weshalb sich die Frage der abzugsfähigen Rückbaukosten vorliegend nicht stellt.

6. a) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von den Pflichtigen für jede Position bzw. Rechnung geforderte Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen inklusive Begründung nicht erforderlich ist, da die Begründung identisch ist: Wertvermehrnde Investitionen sind grundsätzlich nicht abzugsfähig. Dies trifft gemäss den obigen Ausführungen auf den Ersatzneubau von Garage und Stützmauer sowie auf die dadurch erforderlich gewordene Natursteinmauer zu.

b) In ihrer Einspracheschrift forderten die Pflichtigen eine wohlwollende Betrachtungsweise. In ihren Eingaben äusserten sie sich mehrfach abfällig über den Steuerkommissär. Sie verkennen jedoch, dass dieser mehrere Abzüge gewährte, obwohl sie periodenfremd waren, wie etwa der bei der D GmbH erworbene Kühlschrank (Pos.-Nr. 21 der Unterhaltsaufstellung) oder die Schutzraumgebühr der Gemeinde C (Pos.-Nr. 1 der Unterhaltsaufstellung), möglicherweise periodenfremd waren, wie die Rechnung der F GmbH vom 30. Dezember 2022 (Pos.-Nr. 19 der Unterhaltsaufstellung), oder als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind (Mitglie-

derbeitrag HEV [Pos.-Nr. 31 der Unterhaltsaufstellung). Zu Unrecht gewährte Abzüge sind im Beschwerde- und Rekursverfahren grundsätzlich zu korrigieren.

Obwohl ein Verzicht auf eine Verböserung des Einspracheentscheids zugunsten der Pflichtigen dem Grundsatz der von Amtes wegen zu beachtenden Rechtsanwendung widerspricht, überwiegt vorliegend aus prozessökonomischen Gründen das Interesse an einem zeitnahen Abschluss des Rechtsmittelverfahrens. Eine einfache Bestätigung des Einspracheentscheids führt zudem voraussichtlich eher zum Verfahrensabschluss als eine Korrektur zuungunsten der Pflichtigen. Aus diesen Gründen wird auf Weiterungen verzichtet.

7. Die Beschwerde und der Rekurs sind nach dem Gesagten abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]