



Entscheid

24. April 2026

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte im Jahr 2024 das Grundstück Kat.-Nr. an der strasse in der Gemeinde C (nachfolgend Liegenschaft C) zum Preis von Fr.- an die D AG. Mit der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 29. Juli 2024 deklarierte sie einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 7'945'934.- resp. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'583'880.-. Bei Berechnung des Grundstücksgewinns bzw. der Anlagekosten (total Fr.-) berücksichtigte sie dabei namentlich Fr. 500'000.- an wertvermehrenden Aufwendungen. Die deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen entstanden der Pflichtigen resp. ihren Eltern (die Pflichtige war damals noch minderjährig und hielt die Liegenschaft bloss als Nutzniessungsgeberin im nackten Eigentum) im Rahmen eines Umbaus in den Jahren 2005 und 2006, dessen Kosten sie im Rahmen der Deklaration in Anlehnung an die Neuberechnung der Gebäudeversicherung (nachfolgend GVZ-Neuschätzung) zu rund 35% als wertvermehrend taxierte.

Mit Vorschlag vom 10. Dezember 2024 teilte die zuständige Einschätzungsspezialistin des Steueramts der Gemeinde C der Pflichtigen – soweit noch strittig – mit, dass die Eltern der Pflichtigen in den Jahren 2005 und 2006 bereits beinahe sämtliche Sanierungskosten als Liegenschaftenunterhalt steuerlich deklariert hätten (Fr. 449'959.- im Jahr 2005 und Fr. 900'131.- im Jahr 2006). An dieser Deklaration ihrer Eltern sei sie nach Treu und Glauben zu behaften, auch wenn diese damals hohe Aufwandüberschüsse deklariert hatten, die sie gar nicht vollumfänglich steuerlich zur einkommensseitigen Verrechnung bringen konnten. Aufgrund des Verbots der doppelten Geltendmachung könne nunmehr lediglich die Differenz des deklarierten Liegenschaftenunterhalts (Fr. 1'350'090.-) und der totalen Kosten gemäss Bauabrechnung (Fr. 1'412'881.-) und somit der Betrag von Fr. 62'791.- bei den Anlagekosten berücksichtigt werden. Die Pflichtige zeigte sich damit mit Schreiben vom 13. Januar 2025 nicht einverstanden. Daraufhin schätzte die Gemeinde C die Pflichtige mit Veranlagungsbeschluss vom 25. Februar 2025 mit einem steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 8'383'143.- und einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'671'320.- ein. Abweichend von der Deklaration der Pflichtigen wurden dabei insbesondere die deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen bei den Anlagekosten in der Höhe von Fr. 500'000.- wie angekündigt nur im Umfang von Fr. 62'791.- berücksichtigt.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 31. März 2025 Einsprache mit dem (sinngemässen) Antrag, sie sei namentlich unter Berücksichtigung des Aufwandüberschusses bei den Einkommenssteuern 2005 und 2006 über Fr. 500'000.- mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 7'615'934.- resp. einer Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 1'517'880.- einzuschätzen. Die Gemeinde C hiess die Einsprache mit Beschluss vom 19. August 2025 teilweise gut und setzte den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 8'283'143.- sowie die zu bezahlende Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 1'651'320.- herab. An der Berücksichtigung der wertvermehrenden Aufwendungen im Umfang von lediglich Fr. 62'791.- hielt sie dabei aber fest.

C. Mit Rekurs vom 29. September 2025 liess die Pflichtige sinngemäss beantragen, der Grundstücksgewinn sei auf Fr. 7'845'934.- resp. der Steuerbetrag auf Fr. 1'563'880.- festzusetzen; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin. Das Steueramt der Gemeinde C schloss mit Rekursantwort vom 27. Oktober 2025 auf Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge zu Lasten der Pflichtigen. Die vollständigen Einschätzungsakten der Steuerperioden 2005 und 2006 der Eltern der Pflichtigen sind von Amtes wegen beigezogen worden. Auf entsprechende Rückfrage hin erklärten sich die Eltern der Pflichtigen mit Schreiben vom 13. April 2026 einverstanden, dass bei Bedarf der Inhalt ihrer Einschätzungsakten vom Steuerrekursgericht im vorliegenden Verfahren direkt der Pflichtigen zur Kenntnis gebracht wird.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstücksgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

b) Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 3). Dazu gehören laut lit. a Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde. Ins Gewicht fallen damit zunächst die Kosten für die erstmalige Erstellung einer Liegenschaft. Was alsdann die Kosten für bauliche Massnahmen an einer bereits bestehenden Liegenschaft anbelangt, sind diese gemäss ständiger Rechtsprechung nicht schlechthin bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die Anrechenbarkeit ist grundsätzlich vielmehr auf die wertvermehrenden Aufwendungen beschränkt (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Darunter sind solche Aufwendungen zu verstehen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks nach objektiv-technischer Betrachtungsweise dauernd verbessern (RB 1983 Nr. 42; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 30). Hiervon abzugrenzen sind die bei der Einkommenssteuer abziehbaren Unterhaltskosten bzw. die Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 36 ff.).

c) Die Abgrenzung zwischen den werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen hat dabei grundsätzlich lückenlos zu sein, jedenfalls soweit im Einzelfall nicht blosse Lebenshaltungskosten vorliegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 88). Grundsätzlich sollten alle Aufwendungen für Grundstücke abzugsfähig sein, aber auch nur einmal; eine Nichtberücksichtigung wie auch eine doppelte Berücksichtigung sind unzulässig (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 N 152). Somit kann eine steuerpflichtige Person, die gewisse Aufwendungen bereits als werterhaltend bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer abgezogen hat, dieselben Positionen nicht im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer – nun als wertvermehrend – nochmals zum Abzug bringen, und zwar unabhängig von der objektiv richtigen Beurteilung (BGE 143 II 382 E. 4.1.2). Denn neben dem Grundsatz der lückenlosen Abstimmung der beiden Steuerarten verbietet auch der Grundsatz von Treu und Glauben eine doppelte Berücksichtigung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 33, mit Hinweis auf StRK III, 20. Juni 2005, ZStP 2005, 397; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, § 10 N 153).

d) aa) Nach dem Prinzip der gemischten Einschätzung (§ 132 Abs. 1 StG) stellen die Steuerbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Daraus geht zunächst hervor, dass Behörden und steuerpflichtige Personen grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 133 Abs. 2 StG). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung (BGr, 17. September 2013, 2C_656/2013, E. 2.1).

bb) Grundsätzlich ist es Sache des Steuerpflichtigen, genaue Angaben über die von ihm behaupteten Aufwendungen zu machen. Die diesbezüglich erforderliche substantiierte Sachdarstellung muss spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, welche – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung bzw. -ermässigung erlaubt. Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so hat die Steuerminderung bzw. -ermässigung an sich zu unterbleiben (vgl. RB 1980 Nr. 72).

cc) Gerade bei Umbauten bestehender Gebäude lassen sich wertvermehrnde und werterhaltende Aufwendungen jedoch naturgemäss nicht immer scharf auseinanderhalten; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Leitfaden für die Abgrenzung solcher "gemischten Aufwendungen" bildet dabei oftmals das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften (in der aktuellen Fassung vom 26. März 2021; nachfolgend Merkblatt Unterhalt; in älteren Fassungen können die Ziffern abweichen, soweit vorliegend von Bedeutung ist der Inhalt indessen gleich geblieben), welches in Ziff. 57 einen umfassenden Abgrenzungskatalog enthält. Diesem kann entnommen werden, in welchem Umfang gängige (Misch-)Reparaturen im Normalfall als werterhaltend und wertvermehrend einzustufen sind. Es hält aber auch fest, dass bei

komplexen, umfangreichen Renovationsarbeiten in jedem Fall eine detaillierte Abklärung der konkreten Umstände notwendig sei.

dd) Grundsätzlich ist es dabei Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten sowie den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Andernfalls 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 § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind. Die Höerschätzungsanzeige der kantonalen Gebäudeversicherung kann eine taugliche Grundlage für die Schätzung der werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen beim Liegenschaftsunterhalt darstellen (VGr, 25. September 2014, SB.2014.00060, E. 4.3; RB 1996 Nr. 32).

e) Bei periodenübergreifenden Umbauten hat bei Liegenschaften des Privatvermögens der Abzug der Unterhaltskosten entweder anhand des Zahlungsdatums oder nach dem Datum der Rechnung zu erfolgen (BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016 = StE 2017 B 25.6 Nr. 71, mit Hinweisen). Damit ist es grundsätzlich auch möglich, Akontorechnungen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit steuerlich zum Abzug zu bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 50 N 89; Lissi/Dini, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 32 N 17 DBG). Eine steuerpflichtige Person kann mit der Geltendmachung von Unterhaltskosten nicht bis zu derjenigen Steuerperiode zuwarten, in welcher diese der Höhe nach endgültig feststehen (z.B. nach Abschluss von rechtlichen Streitigkeiten), wenn die Unterhaltskosten bereits in einer früheren Steuerperiode in Rechnung gestellt und bezahlt worden sind (BGr, 31. Oktober 2017, 2C_456/2017, E. 4.2.1 f.). In diesem Sinn hält auch das Merkblatt Unterhalt in Ziff. 44 fest, dass der Abzug bei Liegenschaften im Privatvermögen entweder im Zeitpunkt der Fälligkeit oder im Zeitpunkt der Zahlung der Schuld zu erfolgen hat. Die einmal gewählte Abgrenzungsmethode ist in künftigen Steuerperioden beizubehalten, damit alle abzugsfähigen Kosten nur einmal in die Bemessung des in der massgebenden Steuerperiode steuerbaren Einkommens einfließen. Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen ist hingegen die aufgrund der Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsvorschriften erforderliche Methode (Soll- resp. Ist-Methode) anzuwenden. Praxisgemäss kommt es dabei zum Teil vor, dass bei gros-

sen und langandauernden Umbauten die wertvermehrenden Kosten (linear) periodisch nach Baufortschritt aktiviert werden.

2. a) Die Pflichtige (Jahrgang 19XX) war seit dem Jahr 19XX nach erfolgter Erbteilung Alleineigentümerin der Liegenschaft C. Sie erhielt die Liegenschaft von ihrem Grossvater vererbt, wobei diese (und auch ihr übriger Erbanteil) mit einer Nutzniessung zu Gunsten ihres Vaters belastet war. Bei der besagten Liegenschaft handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus mit XX Wohnungen. Soweit vorliegend massgebend wurde sie im Zeitraum 2005 bis 2006 saniert. Die Pflichtige war im Zeitpunkt des Umbaus noch minderjährig. Entsprechend beeinflusste der Umbau unmittelbar die Steuereinschätzung resp. die Steuerfaktoren ihrer Eltern bzw. ihres Vaters als Nutzniesser (§ 20 Abs. 1 lit. d StG). Diese deklarierten die gesamten, ihnen im Zusammenhang mit der Sanierung angefallenen Kosten als werterhaltende "Spezial-"Unterhaltskosten (total ca. Fr. 1.35 Mio.; zu den konkreten Zahlen vgl. nachfolgend E. 3b) gemäss § 30 Abs. 2 StG. Die hohen Renovationsaufwendungen führten dazu, dass ihnen in den Steuerperioden 2005 und 2006 bereits vor Berücksichtigung etwelcher allgemeiner Steuerabzüge (§ 31 ff. StG) betragsmässig insgesamt negative Einkünfte (sprich ein Aufwandüberschuss) resultierten. Sie deklarierten folglich für die beiden Steuerperioden ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.-. Vom kantonalen Steueramt wurden sie daraufhin für die beiden Jahre deklarationsgemäss eingeschätzt.

b) Im Jahr 2024 verkaufte die zwischenzeitlich volljährig gewordene Pflichtige die Liegenschaft C zum Preis von Fr. ...-. Grundstücksgewinnsteuerlich machte sie dabei in ihrer Steuerdeklaration bei den Anlagekosten (total Fr.-) wertvermehrende Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG von Fr. 500'000.- geltend (entspr. gerundet 35% der gesamten Umbaukosten 2005/06 von Fr. 1'412'881.- gemäss Bauabrechnung, die ihr resp. ihren Eltern im Zusammenhang mit dem Umbau im Zeitraum 2005/06 entstanden waren. Sie bestritt dabei im vorinstanzlichen Einschätzungsverfahren wie auch im Rekursverfahren nicht, dass dieselben Kosten von ihren Eltern bereits einkommensseitig betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2005 und 2006 als werterhaltende Aufwendungen geltend gemacht worden waren. Dies stehe aber, so die Pflichtige, einer grundstückgewinnsteuerlichen Geltendmachung im konkreten Fall nicht entgegen. Aufgrund der grossen einkommenssteuerlichen Aufwandsüberschüsse in den Jahren 2005 und 2006 könne im vorliegenden Fall keine Rede davon sein, dass dieselben Kosten über Fr. 500'000.- bereits als (werterhaltende) Unterhaltskosten bei

der Einkommenssteuer bei ihren Eltern steuermindernd berücksichtigt worden seien. Folglich komme es im vorliegenden Fall bei Berücksichtigung der Fr. 500'000.- bei den grundstücksgewinnsteuerlichen Anlagekosten gemäss Nettobetrachtung zu keiner unstrittig unzulässigen doppelten Berücksichtigung. Vielmehr liege lediglich eine doppelte Geltendmachung vor, was aber gesetzlich nicht verboten sei. Ein Verbot der blossen doppelten Geltendmachung würde auch keinen Sinn ergeben, zumal die Abgrenzung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen in der Praxis oftmals schwierig sei. Jede Person sei demgemäss gut beraten, bei der ersten Gelegenheit einen möglichst grossen Anteil an den Umbaukosten steuermindernd geltend zu machen, was aufgrund der Periodizität häufig bei den Einkommenssteuern der Fall sei. Weiter liege auch kein Verstoss gegen Treu und Glauben vor. Sie müsse sich das Verhalten ihrer Eltern in den besagten zwei Steuerperioden nicht entgegenhalten lassen.

c) Das Steueramt der Gemeinde C stellt sich hingegen im Einspracheentscheid sowie der Rekursantwort auf den Standpunkt, dass sich die Pflichtige auf die einkommenssteuerlichen Deklarationen ihrer Eltern der Steuerperioden 2005 und 2006 nach Treu und Glauben behaften lassen müsse. Ihre Eltern hätten sämtliche Kosten wider besseres Wissen als "Spezial-Liegenschaftenunterhalt" deklariert und steuerlich zum Abzug gebracht. Dass ihnen dabei jeweils ein negatives Einkommen resultiert sei, sei irrelevant. Im Rahmen des ordentlichen Veranlagungs- und Einschätzungsverfahrens sei auch keine detaillierte Bauabrechnung eingereicht worden, wie sie nun im Grundsteuerverfahren vorliege. Aus den beigezogenen teilweise lesbaren Notizen des Steuerkommissärs auf der Steuererklärung pro 2005 gehe sodann hervor, dass er die Deklaration materiell als gerechtfertigt erachtet und die Deklaration als werterhaltende Unterhaltskosten deshalb akzeptiert habe. Dies, weil die Mietzinseinnahmen trotz der Möglichkeit der Mietzinserhöhung gemäss Art. 269a lit. b OR bei Wertmehrung konstant geblieben seien. Mittels ihrer Deklaration hätten die Eltern der Pflichtigen damit die Irreführung bewusst in Kauf genommen. Jetzt implizit zu behaupten, dass der aufwandsüberschüssende Anteil grösstenteils der Wertvermehrung gemäss GVZ-Neuschätzung entspreche, könne nichts anderes sein als ein Verstoss gegen Treu und Glauben. Hinzu komme eine jahrelange verfahrensökonomische Praxis der kantonalen Steuerbehörde, die wertvermehrende Anteile einer über mehrere Jahre dauernden umfassenden Renovation zu Beginn des Renovationsjahres prozentual für die ganzen Baukosten festlege und diesen Prozentsatz in den besagten Perioden gleichmässig anwende. Dies stehe vorliegend dem Vorgehen der Eltern der Pflichtigen ebenfalls entgegen. Damit habe es mit der Gewährung der wertvermehrenden Aufwendungen in

der Höhe von Fr. 62'791.- sein Bewenden. Die Fr. 62'791.- entsprechen dabei der Differenz zwischen den in den Jahren 2005/06 steuerlich geltend gemachten Unterhaltskosten von Total Fr. 1'350'090.- (Fr. 449'959.- im Jahr 2005 sowie Fr. 900'131.- im Jahr 2006) und dem Total der Kosten gemäss Bauabrechnung von Fr. 1'412'881.-.

3. a) aa) Betreffend die Renovationsarbeiten, welche von den Eltern der Pflichtigen in Auftrag gegeben wurden, reichte Pflichtige dem Steueramt der Gemeinde C zusammen mit der Grundstückgewinnsteuererklärung einen Kostenvoranschlag samt umfassendem Renovationsbeschrieb vom 5. August 2005 ein. Diesem kann entnommen werden, welche einzelnen Arbeiten an der Liegenschaft C effektiv ausgeführt wurden. Zusammenfassend kann dazu gesagt werden, dass namentlich die einzelnen XX Wohnungen, die gemeinsam genutzte Infrastruktur (z.B. Lift und Waschküche, Wasserleitungen, jedoch exkl. Heizung) wie auch die Gebäudehülle umfassend saniert wurden (unstrittig ohne energetische Sanierung). Grössere bauliche Veränderungen an der Liegenschaft (z.B. Aufstockungen, Anbauten wie Vergrösserung der Balkone etc.) sind hingegen nicht ersichtlich. Betreffend geschätzte Dauer der Arbeiten ging der Renovationsbeschrieb von einem Zeitraum zwischen drei bis vier Monaten aus. Der Zustand der Liegenschaft vor und nach dem Umbau ist in den Unterlagen dabei nicht dokumentiert. Es sind lediglich ein paar Fotos eingereicht worden, die den Zustand der Liegenschaft im Jahr 2024 dokumentieren. Der Renovationsbeschrieb enthält keine eindeutigen Hinweise auf Sanierungsmassnahmen, welche augenscheinlich in objektiv-technischer Hinsicht klar als wertvermehrend zu qualifizieren wären. Dies muss aber nicht heissen, dass keine solchen getätigt wurden. Nach Erfahrung des Steuerrekursgerichts fallen bei einem aufwändigen Bauvorhaben gewöhnlich immer gewisse (gemischten) Aufwendungen an, die zumindest teilweise als wertvermehrend zu würdigen sind (StRG, 19. September 2012, 2 GR.2012.18, E. 3b; vorne E. 1c/dd). Im Renovationsbeschrieb gibt es denn auch beispielsweise Indizien dafür, dass etwa die elektrischen, sanitären und heizungstechnischen Anlagen nicht nur erneuert, sondern auch objektiv-technisch verbessert wurden. Ein Indiz für die Vornahme von wertvermehrenden Aufwendungen gemäss objektiv-technischer Betrachtungsweise ist zudem, dass die Eltern der Pflichtigen gemäss Aussage der Pflichtigen nach Abschluss der Arbeiten eine teilweise Überwälzung durch generelle Anpassung der Mietzinsen vornahmen (dies war dem Steuerkommissär anlässlich der Prüfung der Steuererklärung 2005 wohl noch nicht bekannt, da der Umbau erst später abgeschlossen wurde, vgl. E. 2c). Dies ist gesetzlich nur bei Mehrleistungen des Vermieters zulässig (vgl.

Art. 269a lit. b OR i.V.m. Art. 14 der Verordnung über die Miete und Pacht von Wohn- und Geschäftsräumen vom 9. Mai 1990; Roger Weber, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 8. A., 2026, Art. 269a N 9 ff. OR), wobei es in der Praxis aber auch häufig vorkommt, dass sich die Mietzinssteigerung nur teilweise mit den effektiv erbrachten Mehrleistungen rechtfertigen lässt. Dass bei der Renovation auch wertvermehrende Aufwendungen getätigt wurden, wurde auch vom Steueramt der Gemeinde C bis anhin nicht explizit bestritten.

bb) Wenn man sich die von den Eltern der Pflichtigen eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen der Jahre 2005 und 2006 anschaut, kann daraus in zeitlicher Hinsicht abgelesen werden, dass die Totalsanierung im Herbst/Winter 2005 begann. Die erste erfasste (bezahlte) Rechnung stammt vom 27. September 2005 (der Abgleich des mit der Steuererklärung eingereichten Kontoblatts mit der Bauabrechnung vom 15. Dezember 2006 ergibt, dass die Eltern der Pflichtigen bei der Auflistung jeweils auf das Zahldatum abstellten). Am 2. November 2005 ist von ihnen weiter die Installation eines provisorischen Elektroanschlusses bezahlt worden, was darauf hindeutet, dass dann oder kurz danach mit den Hauptarbeiten begonnen wurde. Welche Sanierungsarbeiten effektiv noch im Jahr 2005 ausgeführt wurden, lässt sich den Unterlagen nicht entnehmen. Zum zeitlichen Ablauf der Arbeiten äussert sich weder die Bauabrechnung noch der Renovationsbeschrieb. Die meisten Auslagen im Jahr 2005 entstanden den Eltern der Pflichtigen aber durch die Leistung von Teilzahlungen. Allein am 28. Dezember 2005 wurden solche (ersten) Teilzahlungen über ca. Fr. 360'000.- getätigt (entspricht ca. 80% des pro 2005 deklarierten Unterhalts über Fr. 449'959.-). Weder der Bauabrechnung noch dem Renovationsbeschrieb kann dabei entnommen werden, ob es sich bei diesen Zahlungen vor Jahresende um (Teil-)Zahlungen für bereits erbrachte Leistungen der rechnungsstellenden Unternehmen oder aber um reine Vorschussleistungen handelte. Abgeschlossen wurden die Arbeiten schliesslich im Spätsommer/Herbst 2006. Die letzten Schlussrechnungen datieren zwar erst vom November 2006 und die Bauabrechnung datiert vom 15. Dezember 2006. Die GVZ-Neuschätzung datiert hingegen bereits vom 15. August 2006. Der Umbau dürfte demgemäss etwas länger gedauert haben als die ursprünglich projektierten drei bis vier Monate (E. 3a/aa).

b) Diese Baukosten hatten in den Steuerperioden 2005 und 2006 Auswirkungen auf das steuerbare Einkommen der Eltern bzw. des nutzniessungsberechtigten Vaters der Pflichtigen. Sie deklarierten in beiden Steuerperioden bereits vor Berück-

sichtigung der allgemeinen Steuerabzüge gemäss § 31 ff. StG negative Einkünfte. Unbestritten ist dabei, dass sie sämtliche der ihnen entstandenen Renovations- und Umbaukosten als werterhaltende Unterhaltskosten deklarierten. Der Verlustüberschuss in den beiden Steuerjahren war dabei sehr unterschiedlich. Währenddem sie die Ausgaben von Fr. 449'959.- im Jahr 2005 bis auf Fr. 727.- mit den übrigen Einkünften verrechnen konnten, resultierte ihnen in der Steuerperiode 2006 nach Verrechnung der total Fr. 900'131.- ein Aufwandüberschuss von Fr. 491'978.-. Da sich die Liegenschaft unstrittig in ihrem Privatvermögen befand, konnte dieses überschüssige "Verlustsubstrat" nicht auf spätere Steuerperioden übertragen und dann einkommensmindernd eingesetzt werden. Die deklarierten Kosten wurden dabei vom kantonalen Steueramt unstrittig ohne weitergehende Untersuchungsmassnahmen steuerlich akzeptiert. Von den Eltern der Pflichtigen wurden konkret nie mittels z.B. einer Auflage zusätzliche Unterlagen eingefordert. Im Jahr 2005 scheint der Steuerkommissär aber die Aufstellung der Kosten der Eltern der Pflichtigen in der Steuererklärung im Detail angeschaut zu haben. Er kam dabei gemäss Handnotiz – evtl. irrtümlich (E. 3a/aa) – zum Schluss, dass er die Deklaration aufgrund der unterlassenen Mietzinsanpassung als gerechtfertigt erachte und deshalb die Einordnung akzeptiere (E. 2c). Für das Folgejahr sind hingegen aus den Unterlagen keine derartigen amtsinternen Abklärungen dokumentiert. Wie es scheint, sah das kantonale Steueramt vielmehr aufgrund des bereits deklarierten hohen Aufwandsüberschusses (zusammen mit den allgemeinen Abzügen ca. Fr. 676'000.-) von einer detaillierten Prüfung der einzelnen Positionen ab und schätzte die Eltern der Pflichtigen im Folgenden wiederum mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- ein.

4. a) Die hauptsächlich strittige Frage ist, ob der Pflichtigen der Abzug der deklarierten werterhaltenden Kosten allein mit dem Verweis auf Treu und Glauben verwehrt werden kann, weil ihre Eltern die gesamten Renovationskosten als werterhaltende Unterhaltskosten deklarierten (E. 3b). Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es in der Praxis häufig vorkommt, dass steuerpflichtige Personen bei umfassenden Umbauten den werterhaltenden Teil bewusst oder unbewusst höher schätzen und in ihrer ordentlichen Steuererklärung deklarieren. Insbesondere bei gemischten Aufwendungen wird dabei nicht selten vom beispielhaften Abgrenzungskatalog in Ziff. 57 des Merkblatts Unterhalt abgewichen (E. 1d/dd). Dies ist in nicht unerheblichem Mass dem Steuersystem geschuldet. Einerseits bildet die beispielhafte Liste im Merkblatt Unterhalt den individuellen Sanierungsfall nicht immer exakt ab und es gibt systembedingt

dennoch gewisse Unschärfen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 38). Deshalb neigen die meisten Steuerpflichtigen dazu, einen möglichst hohen Anteil der Umbaukosten vorsichtshalber zunächst als einkommensmindernden Unterhalt zu deklarieren (StRG, 19. September 2012, 2 GR.2012.18, E. 3b). Andererseits ist die steuerliche Geltendmachung von wertvermehrenden Aufwendungen gewöhnlich erst zu einem viel späteren Zeitpunkt möglich, wobei es dann nicht mehr möglich ist, vergessene werterhaltende Unterhaltskosten nachträglich in wertvermehrende Kosten umzuqualifizieren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 34, auch zum Folgenden). Dies verstärkt den Anreiz, vorsichtshalber viel resp. alles als werterhaltende Unterhaltskosten zu deklarieren, um möglichst von der lückenlosen Geltendmachung der Aufwendungen profitieren zu können (E. 1c). Nachteilig ist dieses Vorgehen für die Steuerpflichtigen gewöhnlich nicht. Das "Schlimmste", was ihnen passieren kann, ist, dass einkommenssteuerlich die entsprechenden Unterhaltskosten steuerlich ganz oder teilweise nicht akzeptiert werden. Gewöhnlich keine direkte Auswirkungen hat die zu hohe Deklaration hingegen auf die oftmals viele Jahre später folgende grundstückgewinnsteuerliche Berechnung der Anlagekosten gemäss § 221 StG. Wenn die Grundsteuerbehörden anlässlich des Verkaufs zusätzlich zum objektiv-technischen Charakter der Aufwendungen prüfen (E. 1b), ob diese bereits werterhaltend einkommenssteuerlich zum Abzug zugelassen wurden, orientieren sie sich im Allgemeinen bloss an den entsprechenden kantonalen Einschätzungen resp. den dortigen berücksichtigten (Netto-)Unterhaltskosten. Hingegen wird bei der Kontrolle resp. Ermittlung des Höchstbetrags der maximal abziehbaren wertvermehrenden Kosten mit dem Verweis auf Treu und Glauben von Seiten der steuerpflichtigen Person nicht systematisch darauf abgestellt, was jeweils von der steuerpflichtigen Person einkommenssteuerlich brutto als wertvermehrend deklariert wurde. Wenn demgemäss eine steuerpflichtige Person einen zu hohen Anteil an werterhaltenden Unterhaltskosten deklariert, hat dies gewöhnlich (zu Recht) nicht zur Folge, dass sich dies mit entsprechender Bindungswirkung präjudizierend auf die grundstückgewinnsteuerliche Einschätzung auswirkt resp. grundstückgewinnsteuerlich die Differenz zwischen deklarierten und akzeptierten Unterhaltskosten trotz objektiv-technisch werterhaltendem Charakter generell nicht zum Abzug zugelassen würde. Eine Bindungswirkung für das nachfolgende Grundsteuerverfahren tritt nur dann ein, wenn die deklarierten Kosten auch steuerlich zum Abzug zugelassen bzw. berücksichtigt werden (E. 1b).

b) aa) Fraglich ist hingegen, ob das vorhin Gesagte auch uneingeschränkt gilt, wenn bei einer grossen Renovation mit offensichtlichen Mischaufwendungen bei der

einkommenssteuerlichen Deklaration keine Aufteilung vorgenommen wird und sämtliche Aufwendungen als werterhaltende Unterhaltskosten deklariert werden. Auf den ersten Blick und nach Konsultation der vom Gemeindesteueramt angegebenen Präjudizien (dazu nachfolgend E. 4c/aa) ist man dabei versucht zum Ergebnis zu gelangen, dass in diesem Fall von einer wissentlichen und willentlichen Falschdeklaration auszugehen ist, die auch später nach Treu und Glauben nicht mehr korrigiert werden kann, obwohl aufgrund des Aufwandüberschusses einkommenssteuerlich nicht alle Kosten verrechnet werden konnten. Bei näherer Betrachtung drängt sich ein derartiger Rückschluss zumindest im vorliegenden Einzelfall hingegen nicht auf. Insbesondere wenn man sich die als Beilage zu den Steuererklärungen eingereichten Verwaltungsabrechnungen etwas genauer anschaut, wird klar, dass den Eltern der Pflichtigen nur sehr begrenzt eine treuwidrige Falschdeklaration vorgeworfen werden kann. Zu beachten gilt es zunächst, dass sie betreffend die Steuerperiode 2005 in zulässiger Weise (E. 1e) eine Vielzahl von reinen pauschalen Teil- resp. Akontozahlungen steuerlich geltend machten, wofür von den Empfängern eventuell noch gar keine Bauleistungen erbracht wurden (vgl. vorne E. 3a/bb). Als sie am 23. März 2006 die Steuererklärung 2005 einreichten, war es für sie in objektiver Hinsicht wohl schlicht unmöglich, sich bereits abschliessend zum werterhaltenden und wertvermehrenden Charakter der Arbeiten zu äussern resp. diesen verlässlich zu schätzen. Gleichwohl waren sie aber von Gesetzes wegen gezwungen, eine Steuererklärung einzureichen und darin auch die entsprechende Auslagen steuermindern zu deklarieren. In der Folgeperiode und damit nach Abschluss des Umbaus wäre dies unter periodischen Gesichtspunkten bereits zu spät gewesen, da sie die Rechnungen unstrittig noch vor Ende 2005 bezahlt hatten (E. 1e).

bb) Auch für das Jahr 2006 gestaltete sich eine entsprechende Aufschlüsselung augenscheinlich als schwierig. Für diese Periode stellte sich grundsätzlich das Problem der Akontozahlungen nicht mehr, da im Jahr 2006 auch alle massgeblichen Schlussrechnungen eingingen und auch bezahlt wurden (vgl. Bauabrechnung). Als sie die Steuererklärung 2006 am 11. September 2007 einreichten (Datum Eingang, ausgefüllt wurde die Steuererklärung – sofern korrekt datiert – am 23. August 2007), waren sodann die Arbeiten bereits abgeschlossen und über die Renovation war definitiv abgerechnet. Das Problem der periodischen Zuordnung war allein damit aber nicht gelöst. Dies insbesondere auch deshalb nicht, weil die Eltern der Pflichtigen die Steuererklärung 2006 höchstwahrscheinlich noch ohne Kenntnis ihrer Einschätzung 2005 ausfüllten. Gemäss Stempel wurde ihre Deklaration 2005 amtsintern am 24. August

2007 geprüft (bis zum Versand der anschliessenden Schlussrechnung, die als nächster Verfahrensschritt versandt wird, wenn die Einschätzung deklarationsgemäss erfolgt, dauert es erfahrungsgemäss jeweils noch mindestens ein paar Tage). Für sie war damit beim Ausfüllen (noch) nicht abschätzbar, in welchem Umfang das kantonale Steueramt die Kosten akzeptieren würde. Das Problem, dass sich die Renovationsarbeiten über zwei Steuerperioden erstreckten, erschwerte es ihnen zweifelsohne immer noch, die Unterhaltskosten gemessen an einem objektiv-technischen Massstab korrekt auszuweisen, handelte es sich doch unstrittig um ein grösseres Renovationsprojekt.

cc) Nach näherer Betrachtung ist damit im vorliegenden Fall zu verneinen, dass die Eltern der Pflichtigen in den Steuerperioden 2005 und 2006 bei der Deklaration der Unterhaltskosten treuwidrig sämtliche Renovationskosten als Unterhaltskosten deklarierten. Wie von der Pflichtigen zutreffend festgehalten, erschien dies unter den gegebenen Umständen vielmehr als nachvollziehbare Vorsichtsmassnahme. Dass die Eltern der Pflichtigen damals gemäss der nunmehr vertretenen Auffassung nicht nur zu viel, sondern gar alles steuerlich als werterhaltende Unterhaltskosten deklarierten, kann folglich der Pflichtigen aus heutiger Sicht auch nicht als treuwidriges Verhalten angerechnet werden. Ihren Eltern kann unter den gegebenen Umständen auch nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie sich bei der Deklaration der augenscheinlich überwiegenden gemischten Aufwendungen nicht an die Aufschlüsselung gemäss Abgrenzungskatalog in Ziff. 57 des Merkblatts Unterhalt hielten (E. 1d/cc, auch zum Folgenden). Dies deshalb, weil in Ziff. 57 des Merkblatts Unterhalt auch explizit festgehalten wird, dass bei komplexen, umfangreichen Renovationsarbeiten in jedem Falle eine detaillierte Abklärung der konkreten Umstände notwendig ist. Der Vorwurf des Steueramts der Gemeinde C an die Adresse der Eltern der Pflichtigen, sie hätten mit ihrer Deklaration die Irreführung bewusst in Kauf genommen, geht damit fehl. Sie anders zu behandeln als steuerpflichtige Personen, die insbesondere bei kleineren Reparaturen mehr als werterhaltende Aufwendungen deklarieren, als nach objektiv-technischer Betrachtungsweise angefallen (E. 4a), und sie demgemäss auf ihre Deklaration zu beharren, erscheint nicht angezeigt.

c) aa) Nichts anderes ergibt sich bei näherer Betrachtung auch aus den vom Steueramt der Gemeinde C genannten Präjudizien. Diese unterscheiden sich in wesentlichen Punkten allesamt zum strittigen Einzelfall, sodass sie grundsätzlich nicht als einschlägig zu betrachten sind. Zu den Präjudizien vom 20. Juni 2005, 1. Juni 2021 und 12. August 2025 besteht zunächst der frappante Unterschied, dass das Steuerre-

kursgericht einen Verstoss gegen Treu und Glauben (auch) damit begründete, dass die damals jeweils betroffene steuerpflichtige Person (oder deren Vertretung) die ausschliesslich werterhaltenden Unterhaltskosten nicht nur in ihrer Steuererklärung deklarierten, sondern an dieser Deklaration auch auf Rückfrage im Rahmen eines gewinnsteuerlichen Auflageverfahrens bzw. allgemein der Kommunikation mit dem kantonalen Steueramt explizit festhielten (StRG, 12. August 2025, 2 GR.2025.7, E. 3a/bb; StRG, 1. Juni 2021, 2 GR.2020.44, E. 3a; der diesbezügliche Einwand der Pflichtigen, es sei in letzterem Fall nur um eine doppelte Berücksichtigung gegangen, stimmt hingegen nicht; vgl. R-act. 2 S. 3; StRK III, 20. Juni 2005, 2 GR.2004.5, E. 2a/cc, nicht publiziert in ZStP 4/2005, 397 ff.). Die Annahme eines treuwidrigen Verhaltens erscheint in einem solchen Fall als weitaus naheliegender, zumal bei eingehender Prüfung der Entscheidung über den werterhaltenden oder wertvermehrenden Charakter aufgrund der lückenlosen Abstimmung der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer wohl – zumindest nach der Meinung der Lehre (Richner/Frei/Kaufmann/ Rohner, § 221 N 34) – bis zu einem gewissen Grad präjudizierende (beidseitige) Bindungswirkung haben kann (E. 1c). In sämtlichen der zitierten Fälle waren sodann die Renovations- und Umbauarbeiten betragsmässig weitaus geringer. Unter diesen Umständen konnte von den betroffenen Personen insbesondere gestützt auf den Abgrenzungskatalog im Merkblatt Unterhalt eher verlangt werden, dass sie nach Treu und Glauben von sich aus bei der Deklaration eine entsprechende Aufschlüsselung der Renovationskosten vornehmen. Probleme mit der zeitlichen Abgrenzung stellten sich sodann soweit ersichtlich in den Präjudizien ebenfalls nicht. Unterschiede bestehen sodann auch zum vielfach zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts Bern vom 22. Februar 1999 (BVR 1999 S. 368, auch zum Folgenden). Darin wird zwar ebenfalls festgehalten, dass dann, wenn Aufwendungen bei der Einkommenssteuererklärung als Unterhalt deklariert würden und später versucht werde, dieselben Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendungen erneut zum Abzug zu bringen, dies gegen Treu und Glauben verstosse. Dieser Fall hatte allerdings im Gegensatz zum vorliegenden Verfahren (auch) die doppelte Berücksichtigung und nicht nur die doppelte Geltendmachung zum Gegenstand, weshalb diese Schlussfolgerung unter den gegebenen Umständen als nachvollziehbar und folgerichtig erscheint. Die Frage, ob das Verwaltungsgericht Bern in einer vergleichbaren Konstellation zum vorliegenden Fall mit einkommenssteuerlichem Aufwandüberschuss gleich entscheiden hätte, kann demnach nicht abschliessend beurteilt werden.

bb) Unter dem Blickwinkel des Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 9 BV) und dem Prinzip der gemischten Einschätzung (E. 1d/aa) lässt sich sodann auch durchaus darüber diskutieren, ob die kantonale Steuerverwaltung aufgrund der Steuerdeklarationen in den Jahren 2005 und 2006 ungeachtet des hohen deklarierten Aufwandsüberschusses nicht von sich aus hätte aktiv werden und zusätzliche Unterlagen wie zum Beispiel die Bauabrechnung hätte einfordern müssen (dahingehend BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016, E. 4.2). Dass die Eltern der Pflichtigen jedenfalls damals diese nicht zusammen mit der Steuererklärung einreichten, kann ihnen entgegen der Auffassung des Steueramts der Gemeinde C unter diesen Umständen nicht zum Vorwurf gemacht werden. Aufgrund des Prinzips der gemischten Einschätzung brauchten sie auch nicht in der Steuererklärung eigens auf die Problematik hinzuweisen, sondern sie konnten vielmehr vom kantonalen Steueramt erwarten, dass dieses dann von sich aus aktiv werden würde. Dementsprechend schwer fällt es, im vorliegenden Fall nunmehr den Eltern der Pflichtigen resp. stellvertretend der Pflichtigen selbst einseitig ein treuwidriges Verhalten vorzuwerfen resp. ihrer Deklaration insoweit vollumfängliche Bindungswirkung zuzuerkennen.

cc) Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann das Steueramt der Gemeinde C sodann aus der Behauptung, es existiere eine jahrelange verfahrensökonomische Praxis der kantonalen Steuerbehörde, gemäss welcher die wertvermehrenden Anteile einer über mehrere Jahre dauernden umfassenden und zusammenhängenden Renovation zu Beginn des Renovationsjahrs prozentual über die ganze Baukosten festzulegen und diesen Prozentsatz in den betreffenden Steuerperioden gleichmässig anzuwenden sei. Dass eine solche Praxis existiert, ist aus dem Gesetz nicht ersichtlich. Sie wird auch nirgends im Merkblatt Unterhalt explizit erwähnt (zumindest betreffend Liegenschaften im Privatvermögen; dazu aber nachfolgend E. 5d). Entsprechend kann einer steuerpflichtigen Person kaum treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden, wenn sie sich nicht daranhält. Eine entsprechende individuelle Absprache zwischen den Eltern der Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt ist auch nicht dokumentiert.

5. a) Zumindest für den vorliegend strittigen Fall ist damit insgesamt festzuhalten, dass sich nicht bereits die doppelte Geltendmachung, sondern nur eine allfällige doppelte Berücksichtigung als unzulässig erweisen würde. Die Gemeinde C hätte die von der Pflichtigen deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen deshalb im Einsprachebeschluss vom 19. August 2025 nicht einzig mit dieser Begründung und ohne

materielle Prüfung steuerlich nicht zum Abzug zulassen dürfen. Aufgrund der vom Steueramt der Gemeinde C unterlassenen materiellen Sachverhaltsabklärung betreffend die wertvermehrenden Aufwendungen leidet das Einschätzungsverfahren damit an einem Verfahrensmangel, weshalb als Nächstes zu prüfen ist, wie diesbezüglich vorzugehen ist.

b) Stellt das Steuerrekursgericht einen Verfahrensmangel des Steueramts fest, sorgt es grundsätzlich selbst für dessen Behebung und legt sodann im Rahmen seiner umfassenden Kognition (§ 206 StG i.V.m. § 147 Abs. 3 StG) die Steuerfaktoren aufgrund eigener Erhebungen fest (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 f., auch zum Folgenden). Nur ausnahmsweise weist es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an das Steueramt zurück, namentlich, wenn der vorinstanzliche Entscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Ein Fehler, der ebenso gut vom Steuerrekursgericht wie von der Vorinstanz behoben werden kann, führt dagegen regelmässig nicht zu einer Rückweisung. Insbesondere ist eine Rückweisung dann nicht geboten, wenn sie bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde.

c) Die von der Vorinstanz unterlassene materielle Sachverhaltsbeurteilung betreffend anrechenbare wertvermehrende Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG qualifiziert zweifelsohne als Verfahrensmangel (E. 4). Dennoch ist von einer Rückweisung abzusehen, da diese bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde. Leerlauf deshalb, weil sich die Parteien an sich einig sind, dass sich der (anrechenbare) wertvermehrende Anteil der Renovation in den Jahren 2005 und 2006 gemäss objektiv-technischer Betrachtungsweise auf total ca. Fr. 500'000.- belief. Dieser Wert, der auf einer GVZ-Neuschätzung vom 15. August 2006 basiert (entspr. ca. 35% der Renovationskosten), ist von der Pflichten von Anfang an geltend gemacht worden, obwohl es sich ihrer Meinung nach um eine eher konservative Schätzung handle. Auch das Steueramt ging anlässlich einer Berechnung vom 14. März 2024 von wertvermehrenden Aufwendungen im Umfang von Fr. 500'000.- aus. Im weiteren Verfahrensverlauf äusserte es sich auch nie – z.B. in Form einer Eventualbegründung in der Rekursantwort – materiell zur eingereichten Bauabrechnung und dem Renovationsbeschrieb. Aufgrund der grundsätzlichen Einigkeit der Parteien ist im Folgenden davon auszugehen, dass sich die wertvermehrenden Aufwendungen der Sanierung in den Jahren 2005 und 2006 auf insgesamt Fr. 500'000.- resp. 35% der Gesamtaufwendungen beliefen. Es bestehen dabei im Weiteren keinerlei Anzeichen dafür, dass die bei

der Renovation angefallenen wertvermehrnde Aufwendungen in temporaler Hinsicht ausschliesslich in der Steuerperiode 2006 zu verorten wären resp. die vor Jahresende 2005 geleisteten Teilzahlungen ausnahmslos reine Vorschusszahlungen waren (E.3a/bb). Vielmehr ist gemäss gewöhnlichem Lauf der Dinge und in Übereinstimmung zur vom Steueramt der Gemeinde C angetönten Praxis des kantonalen Steueramts davon auszugehen, dass sich die vorgenommenen wertvermehrnden Aufwendungen linear auf beide Jahre 2005 und 2006 verteilten. Aufgrund der grundsätzlichen Einigkeit betreffend die Höhe der wertvermehrnden Aufwendungen erübrigen sich auch weitere diesbezügliche Abklärungen des Steuerrekursgerichts von Amtes wegen. Dies umso weniger, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts die anlässlich des Umbaus einer Liegenschaft durch die Gebäudeversicherung vorgenommene Höher-schätzung eine taugliche Grundlage für die Ermittlung der wertvermehrnden Aufwen-dungen bei der Grundstückgewinnsteuer darstellen kann (RB 1996 Nr. 32; Rich-ner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 19 und N 38). Dies insbesondere bei weit zurückliegenden Renovationen (StRG, 19. September 2012, 2 GR.2012.18).

d) Auch wenn damit der Anteil der wertvermehrnden Aufwendungen pro 2005 und 2006 sich gemäss objektiv-technischer Betrachtungsweise unstrittig auf ins-gesamt 35% der Renovationskosten resp. gerundet Fr. 500'000.- belief, bedeutet dies nicht automatisch, dass diese Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer als An-lagekosten i.S.v. § 221 Abs. 1 lit a StG ohne Weiteres vollumfänglich zu berücksichti-gen wären. Der steuerlichen Geltendmachung könnte nämlich unbestrittenermassen allenfalls noch das Verbot der doppelten Berücksichtigung entgegenstehen (E. 1c). Diesbezüglich gilt es zusätzlich zu berücksichtigen, dass das kantonale Steueramt be-treffend die Steuerperiode 2005 die von den Eltern der Pflichtigen deklarierten werter-haltenden Unterhaltskosten gemäss § 30 Abs. 2 StG über Fr. 449'959.- nach amtsin-terner Abklärung explizit vollumfänglich als solche akzeptierte (E. 3b, auch zum Folgenden). Die Fr. 449'959.- wurden damit nicht nur als werterhaltende Unterhaltskos-ten deklariert, sondern bei der Festsetzung der Steuerfaktoren auch bereits vollum-fänglich als solche berücksichtigt. Im akzeptierten Betrag von total Fr. 449'959.- waren dabei aufgrund der Annahme der gleichmässigen Verteilung der wertvermehrnden Aufwendungen über beide Steuerperioden auch fälschlicherweise 35% resp. Fr. 157'485.- an wertvermehrnden Aufwendungen gemäss nach objektiv-technischer Betrachtungsweise enthalten. Dieser Anteil kann folglich aufgrund des unstrittig gelten-den Verbots der doppelten Berücksichtigung ungeachtet seines objektiv-technischen Charakters nicht mehr steuerlich bei der Festsetzung der Anlagekosten gemäss § 221

Abs. 1 lit. a StG berücksichtigt werden (E. 1c). Dass die Eltern der Pflichtigen auch bei bloss teilweiser Akzeptanz der deklarierten Unterhaltskosten aufgrund weiterer ihnen zustehenden Abzüge immer noch mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- einzuschätzen gewesen wären, kann der expliziten Akzeptanz nicht entgegengehalten werden.

e) Betreffend die Steuerperiode 2006 ist hingegen mit Bezug auf die deklarierten Fr. 900'131.- keine explizite Berücksichtigung eines wertvermehrenden Anteils durch das kantonale Steueramt bei der Festsetzung der Steuerfaktoren ersichtlich (Einschätzungsakten 2006; E. 3b, auch zum Folgenden). Vielmehr scheint der zuständige Steuerkommissär aufgrund des hohen Aufwandsüberschusses von Total ca. Fr. 676'000.- (inkl. allgemeiner ungeprüfter Abzüge gemäss § 31 ff. StG) von einer detaillierten Prüfung abgesehen zu haben. Folglich kann aufgrund der Unterlagen nicht eruiert werden, welche effektiven Abzüge letztendlich zur festgesetzten sog. "Nulleinschätzung" führten. Insoweit kann der Pflichtigen das Verbot der doppelten Berücksichtigung nicht entgegengehalten werden. Der gemäss Deklaration vorhandene Aufwandüberschuss von insgesamt Fr. 491'987.- nach der Verrechnung sämtlicher Einkünfte, der nach Massgabe von § 30 Abs. 2 StG einkommensteuerlich noch nicht berücksichtigt worden ist, steht dementsprechend – soweit es sich um wertvermehrende Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG handelt – für die grundstückgewinnsteuerliche Geltendmachung zur Verfügung. Betragsmässig können folglich wertvermehrende Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG im Umfang von Fr. 315'046.- (35% von Fr. 900'131.-) anstatt wie bis anhin Fr. 62'791.- bei den Anlagekosten berücksichtigt werden. Im Ergebnis ist damit der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Grundstückgewinnsteuer wie folgt festzusetzen:

Steuerberechnung Rekursverfahren	Fr.
Verkehrswert vor 20 Jahren	-
Wertvermehrende Aufwendungen (neu anstatt Fr. 62'791.-)	315'046.-
Mäklerprovision beim Verkauf	140'530.-
Handänderungskosten beim Verkauf	13'536.-
Anlagewert	-
Verkaufserlös	-
Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn	8'030'888.-

Steuerbetrag gemäss § 225 StG	3'201'720.-
50% Ermässigung 20 Jahre Besitz	1'600'860.-
Zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer*	1'600'860.-

* Zinsabrechnung vorbehalten.

6. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der vertretenen Rekurrentin ist sodann eine – gemessen an ihrem Obsiegen – angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes von 24. Mai 1959/8. Juni 1997 sowie §§ 1 Abs. 1 und 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einsprachebeschluss der Gemeinde C vom 19. August 2025 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. 1'651'320.- auf Fr. 1'600'860.- herabgesetzt.

[...]