



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.101
3 DB.2009.53

Entscheid

27. Januar 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Widl und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

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

vertreten durch AB Steuerberatungen,
Agnes Baltensberger-Keller,
Hatzenbühlstrasse 2, Postfach 232, 8309 Nürensdorf,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) erwarben per 1. Januar 2007 vom Vater der Ehefrau das in den Fünfzigerjahren erstellte Chalet C, in D/SG. In der Folge führten sie verschiedene Umbauten durch. In der Steuererklärung 2007 deklarierten sie bisher aufgelaufene Kosten von Fr. 106'622.85. Am 10. Oktober 2008 forderte der Steuerkommissär die Pflichtigen u.a. auf, sämtliche diesbezügliche Belege (Rechnungskopien) einzureichen. Ferner verlangte er detaillierte Auskünfte über die ausgeführten Arbeiten und über den Zustand sowie die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau. Gleichzeitig verlangte er zur Dokumentation der Situation vor und nach den ausgeführten Arbeiten Beweismittel (wie z.B. Grundrisspläne, Fotos, Schätzungsberichte und dergleichen). In der Folge reichten die Pflichtigen sämtliche Rechnungen, diverse Fotos und drei Pläne mit Grundrissen und Seitenansichten des Chalets ein. Bezüglich der verlangten Auskünfte über die ausgeführten Arbeiten und über den Zustand sowie die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau verwiesen sie auf die eingereichten Handwerkerrechnungen und Fotos. Die Erteilung von detaillierten Auskünften über Lieferungen und Leistungen sowie zum Zustand vor und nach dem Umbau erachteten sie als überflüssig. Am 11. November 2008 wiederholte der Steuerkommissär im Sinn einer Mahnung die früher ergangene Mitwirkungsaufforderung. Dabei gab er keine schriftliche Erklärung darüber ab, welche Punkte der Auflage er als nicht (genügend und klar) beantwortet erachtete. Nachdem sich die Pflichtigen in einem hinterher erfolgten Telefongespräch von der Unvollständigkeit ihrer Auflageantwort nicht überzeugen liessen, befolgten sie die zweite Mitwirkungsaufforderung nicht mehr.

Am 12. Dezember 2008 veranlagte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 191'700.- und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-. Zu dieser Veranlagung gelangte er, nachdem er u.a. die für das Ferienhaus in D deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinn einer partiellen Ermessenseinschätzung nur im Umfang von Fr. 56'623.- (Fr. 106'623.- - Fr. 50'000.-) zum Abzug zugelassen hatte. Am 23. Januar 2009 erging eine entsprechende Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2007, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 193'400.-.

B. Hiergegen erhobene Einsprachen, womit die Pflichtigen beantragten, Unterhaltskosten von Fr. 78'808.10 zu berücksichtigen, hiess das kantonale Steueramt am 18. März 2009 teilweise gut, indem es die abzugsfähigen Unterhaltskosten um Fr. 10'000.- auf Fr. 66'623.- erhöhte. Entsprechend wurde das steuerbare Einkommen bei der Staats- und Gemeindesteuer 2007 auf Fr. 181'700.- und bei der direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2007, auf Fr. 183'400.- herabgesetzt.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 15. April 2009 beantragten die Pflichtigen der Steuerrekurskommission, den Fall an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

In seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 24. April 2009 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rekurses und der Beschwerde.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte.

2. a) 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 (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz,

2. A., 2006, § 30 N 36 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 37). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt – wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen – sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften u. dgl.). Mit anderen Worten sind Unterhaltskosten im Sinn von § 30 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 43, und Richner/Frei/Kaufmann, Art. 32 N 30 ff.), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (§ 33 lit. d StG, Art. 34 lit. d DBG). Dazu gehören alle Aufwendungen, 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, § 30 N 48, Art. 32 N 48). Ferner sind all jene Aufwendungen nicht abzugsfähig, die sich als Lebenshaltungskosten erweisen (§ 33 lit. a StG). Dies ist der Fall, wenn sie weder dem Unterhalt noch der Schaffung liegenschaftlicher Werte, sondern einzig der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Neigungen eines Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2001, Art. 34 N 4). Als Lebenshaltungskosten gelten bei selbstbewohnten Liegenschaften beispielsweise Farbtonänderung einer neuwertigen Bemalung, luxuriöse Anlagen, Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition etc. (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 69), aber auch die periodisch wiederkehrenden Verbrauchskosten (inkl. Grundgebühren) für Wasser, Abwasser, Entwässerung, Strom, Erdgas, Fernheizung, Kehricht und Feuerchau (BGr, 15. Juli 2005 = StE 2006 B 25.6 Nr. 53).

d) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 47). Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1982 Nr. 55, 1997 Nr. 47). Son-

derregeln bestehen bei Aufwendungen, die der Beseitigung einer seit Erwerb bestehenden Verwahrlosung dienen oder die mit einer Gebäudeauskernung verbunden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 35 und 36). Ferner sind aufgrund bundesgerichtlicher Rechtsprechung, an welche die Kantone bei der Auslegung des Begriffs der Unterhaltskosten gebunden sind (StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 3.3), bei neu erworbenen Liegenschaften die bundesrechtlichen Regeln der sog. Dumont-Praxis zu beachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 53 ff., § 221 N 35, Art. 32 N 60). Danach kann der Erwerber einer Liegenschaft, die im Unterhalt vernachlässigt worden war, in den ersten fünf Jahren seit Erwerb des Grundstücks, Aufwendungen zur Instandstellung der neuerworbenen Liegenschaft, die objektiv-technisch als reine Unterhaltskosten zu qualifizieren wären, nicht von den steuerbaren Einkünften abziehen. Diese können im Fall eines späteren Verkaufs einzig als Anlagekosten (sog. "anschaffungsnahe Erwerbskosten") bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden. Auf diese Weise wird die Rechtsgleichheit hergestellt zwischen dem Steuerpflichtigen, der ein Grundstück nach der Renovation durch den früheren Eigentümer erwirbt und demjenigen, der ein im Unterhalt vernachlässigtes Grundstück – zu einem entsprechend niedrigeren Preis – kauft, um es anschliessend zu renovieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 53). Die Dumont-Praxis ist auch dann anwendbar, wenn ein Grundstück im familiären Verbund zu einem Vorzugspreis, als Erbvorbezug oder Schenkung übereignet wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 60).

e) Im Übrigen lassen sich bei Umbauten bestehender Gebäude wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinanderhalten; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten und 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.

f) Zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von § 139 Abs. 2 StG wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ein-

wandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. einen von ihm geltend gemachten Abzug, so führt dies nach neuerer verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398 = ASA 36, 192; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. In diesem Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 30 ff. StHG; RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343 = StE 2004 B 92.3 Nr. 13).

3. Vorliegend ist streitig, ob das kantonale Steueramt bezüglich der in der Steuererklärung deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 106'622.85, welche im Einspracheverfahren auf Fr. 78'808.10 reduziert wurden, zu Recht eine partielle Ermessenseinschätzung mit einem zuletzt geschätzten Unterhaltsanteil von Fr. 66'622.85 vorgenommen hat.

a) Die Pflichtigen vertreten die Auffassung, dass sie die Auflage des Steuerkommissärs vom 10. Oktober 2008 fristgerecht, vollständig und mit allen Belegen und Unterlagen versehen beantwortet hätten. Die eingereichten Handwerkerrechnungen seien selbsterklärend und textlich gut verständlich. Aufgrund der erteilten Auskünfte und eingereichten Unterlagen (Pläne und Fotos zum Zustand vor und nach der Sanierung des Ferienhauses) wären die geltend gemachten Kosten überprüfbar gewesen.

Zumindest aber hätte der Steuerkommissär die Pflichtigen auf allfällig verbleibende Unklarheiten hinweisen müssen. Stattdessen habe er ohne Kommentar, inwiefern die erste Mitwirkungsaufforderung nicht richtig oder vollständig erfüllt worden sei, am 11. November 2008 eine gleichlautende Mahnung erlassen. Auf telefonische Nachfrage hin habe der Steuerkommissär lediglich erklärt, dass die Auflage nicht vollständig beantwortet worden sei. Jedoch habe er nicht im Detail erklärt, welche Auskünfte oder Unterlagen er für die Einschätzung noch benötige. Bei dieser Sachlage sei die Ermessenseinschätzung bezüglich der Liegenschaftsunterhaltskosten zu Unrecht erfolgt und die Sache an das kantonale Steueramt zur neuerlichen Prüfung und Neuveranlagung zurückzuweisen.

b) Der Auffassung der Pflichtigen, die Auflage des Steuerkommissärs sei vollständig beantwortet worden, kann nicht gefolgt werden. Zwar haben die Pflichtigen einen Grossteil der Auflage erfüllt, indem sie sämtliche Rechnungen samt den dazugehörigen Offerten und diverse Fotos und Pläne einreichten. Mit diesen Unterlagen sind die beim Umbau erfolgten Lieferungen und Leistungen genügend dokumentiert. Insofern ist den Pflichtigen beizupflichten, dass die Mahnung hinsichtlich der bereits eingereichten vollständigen Rechnungen pro 2007 nicht nötig gewesen wäre. Es hätte sich auch erübrigt, von den Pflichtigen in der Mahnung eine weitergehende Sachdarstellung über die ausgeführten Arbeitsgattungen zu verlangen, weil diese aus den eingereichten Unterlagen und abgegebenen, wenn auch knappen Erklärungen genügend deutlich hervorgehen. Eine unbeteiligte Person kann sich jedenfalls von Art und Umfang des Umbaus ein einigermaßen anschauliches Bild machen.

c) Detaillierte Angaben über Lieferungen und Leistungen reichen jedoch allein nicht aus, um die steuerliche Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen liegenschaftsbezogenen Aufwendungen vorzunehmen. Erforderlich sind – insbesondere bei Umbauten – auch detaillierte Angaben über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau. Diesbezüglich haben die Pflichtigen die Auflage nicht erfüllt, sondern sich einzig mit dem Hinweis begnügt, dass die Liegenschaft renoviert worden sei. Dabei seien im Jahr 2007 Fenster, Türen, Einbauschränke, Böden, Treppen, Badezimmer, WC, Strom- und Wasserleitungen, ersetzt worden. Diese allgemeine Aussage erlaubt jedoch keine steuerrechtliche Würdigung, weil der Ersatz von Bauteilen durch Einbau von quantitativ und/oder qualitativ besseren Materialien durchaus auch zu einem teilweisen Mehrwert der Liegenschaft führen

kann. Bei einer Liegenschaft, die in den Fünfzigerjahren erstellt wurde, drängt sich diese Annahme erst Recht auf, weil Liegenschaften aus dieser Zeit heutigen Material- und Komfortansprüchen i.d.R. nicht mehr genügen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen sind die eingereichten Rechnungskopien zur Dokumentation des Zustands vor und nach dem Umbau – abgesehen von wenigen Ausnahmen, nämlich Malerarbeiten (Fr. 2'376.45 und Fr. 3'206.50), Gebäudeversicherungsprämie (Fr. 154.05) und Kaminreinigung (Fr. 62.20) – nicht selbsterklärend, weil der Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau aus diesen Unterlagen nicht hervorgeht. Auch die eingereichte Fotodokumentation ist wenig aufschlussreich, weil sie bezüglich der streitbetroffenen Arbeitsgattungen im überwiegenden Ausmass nur den Neuzustand dokumentiert und somit ein Vergleich zwischen dem ursprünglichen und dem neuen Zustand (samt Ausstattung) über weite Strecken nicht möglich ist. Hinzu kommt, dass es sich um schwarz-weiss replizierte Fotokopien mit teilweiser schlechter Bildqualität handelt. Ferner ist auch nicht immer klar, welche Bauteile die Bildmotive darstellen sollen. Mit den im Veranlagungsverfahren eingereichten Unterlagen lässt sich die bei jedem Umbauvorhaben gebotene Abgrenzung von wertvermehrenden und -erhaltenden Aufwendungen nicht einwandfrei vornehmen. Schon gar nicht lässt sich aus diesen Angaben – wie im Veranlagungsverfahren noch geltend gemacht – ableiten, sämtliche Renovationsaufwendungen seien werterhaltender Natur und damit bei der Einkommenssteuer abzugsfähig, zumal der Umbau auch mit einem wertvermehrenden Anbau im Eingangsbereich verbunden war. Zudem stellt sich vorliegend auch die Frage nach der Anwendbarkeit der Dumont-Praxis, weil die Pflichtigen die Liegenschaft im Jahr 2007 erworben und in den Jahren 2007 und 2008 mit einem Kostenaufwand von rund Fr. 150'000.- saniert haben. Die erforderliche Unterhaltsvernachlässigung lag beim Erwerb zumindest teilweise vor, weil die Pflichtigen im Einspracheverfahren erklärten, dass die bisherigen elektrischen Installationen hobbymässig erstellt worden seien und öfters zu Stromausfällen führten. Einzelne Innenholzwände seien beim Aufschlitzen gleich in sich zusammengefallen. Wasserleitungen und Ablaufrohre seien an einigen Stellen undicht bzw. gebrochen gewesen. Jedenfalls handelt es sich bei Gesamtinvestitionen von rund Fr. 150'000.- nicht um Unterhaltsaufwendungen, die bei jedem Mieterwechsel üblicherweise vorgenommen werden müssen.

d) Die vom Steuerkommissär verlangten Mitwirkungsaufforderungen waren im Übrigen klar formuliert, erfüllbar und verhältnismässig. Denn eine genaue Sachdarstellung über die ausgeführten Arbeiten und über den Zustand sowie die Ausstattung der

Liegenschaft vor und nach dem Umbau ist nach dem Gesagten nicht nur geeignet, sondern in jedem Fall auch notwendig, um die Abzugsfähigkeit damit zusammenhängender Kosten beurteilen zu können. Zudem darf dem Eigentümer eines selbstgenutzten Grundstücks eine derartige Sachdarstellung auch zugemutet werden (RB 1992 Nr. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 38). Dass der Steuerkommissär im Rahmen seiner Mitwirkungsaufforderungen auch Beweismittel zur Dokumentation des Zustands vor und nach dem Umbau verlangte, war ebenfalls zulässig, wäre jedoch nicht nötig gewesen. Denn eine detaillierte Sachdarstellung über erfolgte Lieferungen und Leistungen und über Zustand und Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau genügt im Allgemeinen für eine steuerliche Beurteilung.

e) Zwar wäre es angebracht gewesen, wenn der Steuerkommissär im Rahmen der Mahnung kurz begründet hätte, inwiefern die mit der Auflage beigebrachten Auskünfte und Unterlagen nicht genügten. Inwieweit dies auf Anfrage der Vertreterin telefonisch erfolgte, lässt sich hinterher nicht mehr feststellen, weil der Steuerkommissär die telefonische Besprechung nicht protokollierte. Ein gravierender Mangel ist jedoch in der fehlenden Begründung im vorliegenden Fall nicht zu erblicken. Denn es musste den steuerrechtskundig vertretenen Pflichtigen bekannt sein, dass detaillierte Angaben zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau notwendig sind, um werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen voneinander abgrenzen zu können. Ebenso hätte es den Pflichtigen bei selbstkritischer Durchsicht der Auflageantwort auffallen müssen, dass sie die erste Mitwirkungsaufforderung gerade in diesem Punkt nicht erfüllt haben. Bei dieser Sachlage war der Steuerkommissär nicht verpflichtet, den über weite Strecken unklar gebliebenen Sachverhalt weiter abzuklären.

f) Weil die detaillierten Angaben zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau aus der Auflageantwort nicht hervorgingen, hat das kantonale Steueramt zu Recht eine partielle Ermessenseinschätzung über die anrechenbaren Liegenschaftsunterhaltskosten getroffen. Nach dem Gesagten kann dem kantonalen Steueramt keine Verletzung der Untersuchungspflicht im Sinn von § 149 Abs. 3 StG vorgeworfen werden. Somit sind die Voraussetzungen für eine Rückweisung an die Vorinstanz nicht erfüllt und der diesbezügliche Hauptantrag abzuweisen.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beinhaltet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2000, Art. 132 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist das nicht möglich oder misslingt dies, kann der Steuerpflichtige sodann darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

b) Der Rekurskommission sind weitere Untersuchungen verwehrt. Sie hat vielmehr bei ihrer eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

c) Im vorliegenden Fall haben die Pflichtigen die versäumte Mitwirkungspflicht, nämlich die Ablieferung eines detaillierten Beschriebs über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau, weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren nachgeholt. Ihre Annahme, die detaillierten Handwerkerrechnungen

und die eingereichte Fotodokumentation seien in dieser Hinsicht selbsterklärend, trifft – wie dargelegt – nicht zu. Die ergänzenden Erklärungen im Einspracheverfahren zu einzelnen Arbeiten weisen den erforderlichen Detaillierungsgrad nicht auf. Als unbehelflich erweist sich schliesslich die im Einspracheverfahren eingereichte Aufstellung über die Aufteilung zwischen werterhaltenden und -vermehrenden Aufwendungen, weil es sich dabei in erster Linie um eine rechtliche Würdigung handelt. Daraus gehen die Fakten, die zu dieser Würdigung geführt haben, nicht klar hervor.

Damit ist der Unrichtigkeitsnachweis gescheitert und die getroffene Ermessenseinschätzung in betraglicher Hinsicht lediglich noch auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen, auch wenn die Pflichtigen keinen entsprechenden Antrag gestellt haben.

d) Der Steuerkommissär hat die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten auf Fr. 66'622.85 geschätzt bzw. einen Anteil von Fr. 40'000.- nicht einkommensmindernd berücksichtigt. Demgegenüber machen die Pflichtigen abzugsfähige Unterhaltskosten von Fr. 78'808.10 geltend.

aa) Als grundsätzlich abzugsfähige, von den Pflichtigen zu 100% geltend gemachte Unterhaltskosten fallen folgende Aufwendungen in Betracht:

- Innere Malerarbeiten gem. Rechnung von E	2'376.45
- Äussere Malerarbeiten gem. Rechnung von E	3'206.50
- Ersatz der Bodenbeläge gem. Rechnung von F	5'785.60
- Gebäudeversicherung, Versicherungsprämie 2007	154.05
- Kaminreinigung gem. Rechnung von G	62.20
Total	<hr/> 11'584.80

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Pflichtigen einen wertvermehrenden Anbau erstellten, welcher ebenfalls einen wertvermehrenden Farbanstrich bzw. wertvermehrende Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen erforderte. Zudem ist davon auszugehen, dass der Anbau einen vorher noch nicht bestehenden und somit wertvermehrenden Bodenbelag erforderte. Weiter fällt in Betracht, dass die Pflichtigen bei den Malerkosten Skontoabzüge von jeweils 2% des Rechnungsbetrages, insgesamt somit einen Betrag von Fr. 111.65 in Abzug bringen durften. Aufgrund der Lebenserfahrung werden solche Vergünstigungen, die nach dem Prinzip der effektiven

Kostenanrechnung steuerlich nicht beim Aufwand berücksichtigt werden dürfen (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 8), i.d.R. genutzt. Vor diesem Hintergrund ist es geboten, von den oben aufgeführten Gesamtkosten einen geschätzten Anteil von Fr. 500.- beim Unterhalt nicht zu berücksichtigen.

bb) Nicht zu den Unterhaltskosten gehören – wie die Pflichtigen zu Recht beantragen – die Kosten für die TV-Installation im Wohnzimmer gemäss Rechnung der H (Fr. 681.25) und die von der gleichen Firma in Rechnung gestellte Anschlussgebühr für das Kabelfernsehen (Fr. 1'883.-).

cc) Hinsichtlich Elektroinstallationen (Gesamtkosten Fr. 17'434.65, davon Fr. 11'240.45 als Unterhalt geltend gemacht) brachten die Pflichtigen vor, dass die alten (hobbymässig erstellten) Installationen veraltet gewesen seien und nicht mehr den heutigen Sicherheitsvorschriften entsprochen hätten. Es habe infolge durchgebrannter Sicherungen öfters Stromausfälle gegeben. Ausserdem seien die Leitungen über Putz montiert gewesen. Der Ersatz der Elektroinstallationen sei zur Reduktion der Brandgefahr unumgänglich gewesen. Sämtliche neuen Leitungen seien unter Putz verlegt worden, was entsprechende Folgekosten (für Schreiner- und Maurerarbeiten) zur Folge gehabt habe.

Aus dieser Sachdarstellung geht nicht hervor, inwiefern die neu verlegten Elektroinstallationen (Sicherungsverteilung, Leitungen, Wand- und Deckenleuchten, Steckdosen, Schalter, Dimmer, Wandheizgeräte, Schnellheizer, Speicherheizung mit Funk-Thermostat und Aufladesteuerung) hinsichtlich Menge und Qualität bereits vor dem Umbau vorhanden gewesen sind. Die eingereichten Unterlagen (Fotodokumentation und Rechnungen) erteilen diesbezüglich keine Aufschlüsse. Bei dieser Sachlage kann der werterhaltende Anteil nicht ermittelt werden. Es erweist sich somit nicht als willkürlich, wenn der Steuerkommissär bei seiner internen Kalkulation die betreffenden Kosten nur im Umfang von ca. Fr. 7'434.- beim Unterhalt berücksichtigt hat. Aufgrund der Sachdarstellung der Pflichtigen zum bedenklichen Zustand der Elektroinstallationen im Zeitpunkt des Erwerbs wäre es im Übrigen auch nicht willkürlich, diesbezüglich die Dumont-Praxis anzuwenden und überhaupt keine Kosten beim Unterhalt zu berücksichtigen.

dd) Die Kosten für Maurerarbeiten gemäss Rechnung der I vom 20. Juli 2007 (Gesamtkosten brutto Fr. 7'558.90, davon Fr. 1'582.80 als Unterhalt geltend gemacht) stehen einerseits im Zusammenhang mit dem neu erstellten Anbau. Andererseits wurden Abbruch- und Maurerarbeiten für Elektro- und Wasserleitungen und die Kanalisation erbracht. Die Abbruch- und Betonarbeiten für den Anbau stellen wertvermehrende Aufwendungen dar. Gleiches gilt für die Ab- und Durchbrucharbeiten für die neu unter Putz verlegten Elektroleitungen. Damit verbleibt ein Unterhaltskostenanteil nur mehr für die Maurerkosten im Zusammenhang mit dem Ersatz von Wasserleitungen und Arbeiten an der Kanalisation. Der hierauf entfallende Unterhaltskostenanteil beläuft sich auf maximal Fr. 2'000.-.

ee) Die von der J in Rechnung gestellten Kosten von Fr. 10'924.15 betreffen einerseits die Aussensanierung (Fassadenverkleidung, Fensterbänke) und andererseits auch die Dachdecker- und Spenglerarbeiten für den neu erstellten Vorbau. Insgesamt bezifferten die Pflichtigen den werterhaltenden Anteil auf Fr. 3'969.95, was nicht zu beanstanden ist.

ff) Die zu 100% als Unterhalt geltend gemachten Kosten von Fr. 4'198.40 für innere Verputzarbeiten gemäss Rechnung von K vom 16. Juli 2007 stehen gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen im Zusammenhang mit den Elektroleitungen, welche neu unter Putz verlegt wurden. Da letztere Arbeiten einen Mehrwert zur Folge haben, gilt dies auch für sämtliche Folge- und Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40). Somit sind die streitbetroffenen Kosten nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig.

gg) Hinsichtlich der Erneuerung der sanitären Anlagen im Badezimmer und WC mit werterhaltend geltend gemachten Gesamtkosten von Fr. 12'357.70 gemäss Rechnung der L vom 21. September 2007 fehlt eine detaillierte Sachdarstellung über den Zustand und die Ausstattung dieser Räume vor dem Umbau. Ein im Einspracheverfahren eingereichtes Foto zeigt nur einen kleinen Bildausschnitt der alten Badewanne, die – soweit aus der Rechnung ersichtlich ist – durch eine Dusche ersetzt wurde. Weitere Einzelheiten der ursprünglichen Ausstattung sind auf der Fotodokumentation nicht ersichtlich. Bei dieser Sachlage kann ein allfälliger Mehrwert für zusätzliche Installationen und Qualitätssteigerungen nicht ausgeschlossen werden. Unter diesen Umständen erweist es sich nicht als willkürlich, die betreffenden Kosten gemäss inter-

ner Kalkulation des Rekursgegners bzw. der Beschwerdegegnerin nur im Umfang von Fr. 7'357.- zu berücksichtigen.

hh) Schliesslich leisteten die Pflichtigen im Jahr 2007 noch Akontozahlungen von Fr. 40'000.- für Schreinerarbeiten, welche sie im Umfang von Fr. 33'874.- als werterhaltende Aufwendungen geltend machen. Gemäss Schlussabrechnung des zuständigen Unternehmens vom 18. Mai 2008 belaufen sich die Gesamtkosten auf Fr. 60'145.75 (vor Skontoabzug von 2%). Aus der Sachdarstellung und den eingereichten Unterlagen (Rechnung, Fotodokumentation und Pläne) ergibt sich jedoch nicht, dass die Arbeiten im geltend gemachten Umfang von rund 85% der Werterhaltung dienten. Als überwiegend werterhaltend erscheinen folgende Arbeiten: Ersatz Haustüre mit Zylinder (Fr. 4'967.-), Ersatz Treppe (Fr. 3'265.-), Anfertigen von Schranktüren für bestehenden Einbauschränk im OG (Fr. 550.-), Ersatz Wand bei Küche/Wohnzimmer (Fr. 687.-), Ersatz Möbelgriffe in Küche (Fr. 185.15), Anfertigen Estrichklappe mit Treppe (Fr. 778.-), Isolation Treppenaufgang und Gang OG (Fr. 4'689.-), Ersatz Ortsbretter (Fr. 467.-). Das Total dieser Kosten beläuft sich auf Fr. 15'588.15. Bei allen übrigen Arbeiten ist der Unterhaltscharakter dagegen entweder nicht gegeben oder im behaupteten Ausmass fraglich. Als wertvermehrend ist der neu erstellte Anbau beim Eingang (Fr. 5'484.-) und das neu erstellte Wandregal im Wohnzimmer für Fernseher, Satellit und DVD (Fr. 642.-) zu würdigen. Bezüglich der Position "Zimmertüren" (Fr. 3'975.-) ist unklar, ob es sich diesbezüglich ausschliesslich um Ersatz oder teilweise um neue Türen im Zusammenhang mit dem neu erstellten Anbau gehandelt hat. Der Ersatz der Fenster durch energetisch bessere Fenster (Fr. 9'471.-) stellt zwar grundsätzlich abzugsfähigen Unterhalt dar. Allerdings deutet die eingereichte Plankopie darauf hin, dass auch beim neu erstellten Anbau ein Fenster eingebaut wurde, womit die betreffenden Kosten teilweise als wertsteigernde Neuinvestition zu würdigen sind. Bezüglich der Anfertigung von Einbauschränken im Untergeschoss (mit Garderobe) und Obergeschoss (Fr. 2'985.- und Fr. 3'450.-) ist fraglich, ob an diesen Stellen bereits vorher Einbauschränke und gegebenenfalls in vergleichbarer Qualität bestanden haben. Der Beschrieb der Abbrucharbeiten erwähnt den Abbruch bestehender Einbauschränke nicht. Unklar ist ferner, ob die alte Treppe im OG bereits ein Treppengeländer aufgewiesen hat. Unter diesen Umständen können die Kosten von Fr. 975.- für die Anfertigung eines neuen Treppengeländers nicht dem Unterhalt zugerechnet werden. Die Anfertigung eines Küchenschranke für den Kühlschrank und eines Schubladenschranke mit Küchenarbeitsplatte (Fr. 1'950.-) deutet auf eine wertvermehrende Zusatzausstattung hin.

Bezüglich der Arbeiten im WC und insbesondere in der Dusche im neu erstellten Anbau (Fr. 2'424.- und Fr. 4'145.-) ist ebenfalls nicht belegt, dass es sich hierbei ausschliesslich um Unterhalt gehandelt hat. Der Einbau eines Einbauschränklis und die Ergänzung der Bodenbretter deuten eher auf wertvermehrnde Anpassungsarbeiten resp. Zusatzausstattungen hin. Dasselbe gilt bezüglich der Kosten von Fr. 680.- für die Ergänzung der Aussenwand. Bezüglich der Kosten für den Holzzaun unterhalb des Hauses (Fr. 1'450.-) geht aus der Fotodokumentation nicht hervor, dass bereits früher ein Zaun vorhanden war. Weitere Kosten für Planung und Kostenvoranschlag (Fr. 1'500.-), Abbrucharbeiten (Fr. 2'426.-) und Entsorgung (Fr. 1'514.60 + Fr. 1'450.- + Fr. 36.-) sind im gleichen Umfang wie die entsprechenden Baukosten als Unterhaltskosten abzugsfähig. Da die Baukosten wie dargelegt nicht ausschliesslich der Werterhaltung dienen bzw. eine Beurteilung mangels hinreichender Sachdarstellung nicht möglich ist, verbietet sich die vollumfängliche Berücksichtigung dieser Kosten.

ii) Aufgrund dieser Erwägungen erweist sich die Schätzung der Vorinstanz in betraglicher Hinsicht keineswegs als willkürlich zu tief, sondern im Gegenteil sogar als grosszügig. Denn der geschätzte Unterhaltskostenanteil von Fr. 66'622.85 lässt sich aufgrund der fehlenden Sachdarstellung nicht einmal dann übertrumpfen, wenn die Kosten für Schreinerarbeiten im beantragten (zu hohen) Umfang von Fr. 33'874.- als Unterhalt angerechnet würden (Fr. 11'584.80 - Fr. 500.- + Fr. 7'434.- + 2'000.- + 3'969.95 + 7'357.- + 33'874.- = Fr. 65'719.75).

Somit sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen.

4. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]