

# FR\_GERICHTE 604 2021 34 vom 28. September 2021

FR Kantonsgericht, 2021-09-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_34](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_34)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 34 du 28 septembre 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 34 del 28 settembre 2021

## Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 DBG; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 DStG). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 4. März 2021 gegen den Einspracheentscheid vom 2. Februar 2021 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuerschuld-

Kantonsgericht KG Seite 5 von 12 ner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### E. 2.1

Im Beschwerdeverfahren sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig; neue Begehren verfahrensrechtlicher Art können ebenfalls gestellt werden. Dabei können vor der Beschwerdeinstanz auch solche Noven vorgebracht werden, welche schon im Veranlagungs- und/ oder Einspracheverfahren in den Prozess hätten eingebracht werden können. Darüber hinaus ist es den Parteien grundsätzlich gestattet, vor der Beschwerdeinstanz gegenüber dem Verfahren vor der Einspracheinstanz neue Rechtsbegehren zu stellen oder ihre Begehren auszuweiten. Da die formalen Voraussetzungen einer Einsprache keinen Antrag verlangen (vgl. Art. 132 Abs. 1 DBG; Art. 176 Abs. 1 DStG), kann in jenen Fällen, in denen der Einsprecher (zulässigerweise) keinen Antrag gestellt hat, auch nicht überprüft werden, ob er seinen Antrag vor der Beschwerdeinstanz ausgeweitet hat. Es würde deshalb zu einer rechtsungleichen Behandlung führen, wenn derjenige Einsprecher, der (von Gesetzes wegen unnötigerweise, verfahrensökonomisch aber sinnvollerweise) im Einspracheverfahren einen

Antrag gestellt hätte, diesen im Beschwerdeverfahren nicht mehr ausweiten könnte (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage 2016, Art. 140 N. 38). Allerdings sind Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, unzulässig, weil sie den Streitgegenstand überschreiten. Die Beschwerdeinstanz kann indessen auf neue Begehren eintreten, sofern sie innerhalb des Streitgegenstandes liegen, d.h. in einem inneren Zusammenhang zum bisher Angefochtenen stehen (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 140 N. 45; vgl. in diesem Sinne auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, 2. Auflage 2018, § 24 Rz. 50).

## **E. 2.2**

Streitgegenstand des Einspracheverfahrens war die Abzugsfähigkeit der Renovationskosten für die Liegenschaft in D. .... Im Einspracheverfahren haben sich die Beschwerdeführer auf den Standpunkt gestellt, es seien die gesamten Kosten zum Abzug zuzulassen, weil es sich um denkmalpflegerische Arbeiten gehandelt habe. Diese Argumentation wiederholen sie auch im Beschwerdeverfahren. Wenn sie für den Fall, dass das Kantonsgericht zu einem gegenteiligen Schluss kommt, eventualiter beantragen, es sei mindestens der auf die Unterhaltskosten entfallende Anteil der Renovationskosten zum Abzug zuzulassen, so handelt sich dabei um ein neues Begehren. Dieses ist, da es offensichtlich innerhalb des Streitgegenstandes liegt, ohne weiteres zulässig. Direkte Bundessteuer (604 2021 34)

## **E. 3**

Streitig ist die Frage, ob es sich bei den Renovationsarbeiten an der Liegenschaft um denkmalpflegerische Arbeiten handelt und die entsprechenden Kosten deshalb vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind.

### **E. 3.1**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit

Kantonsgericht KG Seite 6 von 12 Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 DBG). Abziehbar sind ferner die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind (Art. 32 Abs. 3 DBG). Diese Bestimmung hat ebenso wenig mit den Gewinnungskosten von Grundeigentumsertrag zu tun wie die Investitionen für Energiesparmassnahmen. Vielmehr geht es hier in erster Linie darum, dass der Grundeigentümer, welcher kraft hoheitlicher Verfügung oder im Interesse der Allgemeinheit Kosten für den Schutz von Natur und Heimat übernimmt, dafür steuerlich nicht bestraft werden soll. Stattdessen soll er ermuntert werden, dem Gemeinwesen bei der Erfüllung des Verfassungsauftrags von Art. 24sexies BV zu helfen, und dadurch steuerlich keine Nachteile erleiden (ZWAHLEN/LISSI in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 32 N. 29). Unter Kosten

denkmalpflegerischer Arbeiten sind ausschliesslich Restaurations- bzw. Instandstellungsarbeiten zu verstehen (Urteil BVGer A-5065/2015 vom 9. Mai 2016 E. 3.3.1 mit Verweis auf Urteil BGer 2C\_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.4). Diese sind unabhängig davon abziehbar, ob es sich um werterhaltende oder um wertvermehrnde Aufwendungen handelt. Vorausgesetzt wird jedoch, dass die steuerpflichtige Person diese Arbeiten aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift und im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (REICH, Steuerrecht, 3. Auflage 2020, § 13 Rz. 93; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – 1. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Auflage 2019, Art. 32 N. 50; StE 1999 B 25.6 N. 35 E. 1; vgl. auch ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N. 29). Gesetzliche Vorschriften können Normen auf allen hierarchischen Ebenen sein (Bund, Kantone, Gemeinden, Bezirke). Massgeblich dürfte nur sein, dass die Grundlage als gesetzliche Vorschrift qualifiziert und nicht nur dem Wunsch eines Gemeinwesens entspricht. Die Abzugsfähigkeit ist bei Vorliegen einer gesetzlichen Vorschrift aber gegeben, ob im Einvernehmen oder erst auf Anordnung der Behörden die Auslage vom Grundeigentümer oder steuerpflichtigen Nutzungsberechtigten übernommen wird (ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N. 30). Bleibt darauf hinzuweisen, dass keine behördliche Mitwirkung gegeben ist, wenn bei den baulichen Massnahmen durch die steuerpflichtige Person bloss fachtechnische Hinweise der Denkmalpflegebehörde befolgt werden. Liegt keine behördliche Mitwirkung vor, können die Kosten nicht unter dem Titel der denkmalpflegerischen Arbeiten zum Abzug gebracht werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 32 N. 130).

### **E. 3.2**

Vorliegend ist festzustellen, dass das Dorf C.\_\_\_\_\_ (D.\_\_\_\_\_) im ISOS erfasst ist. Objekte des ISOS sind die Ortsbilder. Ortsbilder sind Siedlungen in ihrer Gesamtheit. Sie umfassen sowohl bebaute Bereiche mitsamt Strassen, Plätzen und zur Bebauung gehörenden Zwischenräumen als auch nicht bebaute, mit der Bebauung in einem räumlichen Zusammenhang stehende Bereiche wie Gärten, landschaftsarchitektonisch gestaltete Freiräume oder Kulturland. Ortsbildteile sind Perimeter innerhalb eines Ortsbilds. Sie können bebaute oder nicht bebaute Bereiche, einzelne Bauten oder Teile von Bauten umfassen. Die Summe der Ortsbildteile bildet das Ortsbild (Art. 5 Abs. 1-3 der Verordnung vom 13. November 2019 über das Bundesinventar der schützenswerten Ortsbilder der Schweiz [VISOS; SR 451.12]). Auch wenn C.\_\_\_\_\_ im ISOS erfasst ist und die Liegenschaft in der Zone «centre ancien (CA)» von C.\_\_\_\_\_ liegt, ist damit noch nicht gesagt, dass die Beschwerdeführer die Renovationsarbei-

Kantonsgericht KG Seite 7 von 12 ten aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift vorgenommen haben. Vielmehr ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer weder gesetzlich verpflichtet waren, die Liegenschaft zu renovieren, noch haben die Behörden, namentlich die «commission des paysages et des sites», entsprechende Arbeiten angeordnet. Vielmehr waren es die Beschwerdeführer, die die stark renovationsbedürftige Liegenschaft erworben haben, um sie umfassend zu sanieren, damit sie wieder bewohnt werden kann. In diesem Zusammenhang haben sie Kontakt mit der «commission des paysages et des sites» aufgenommen, welche sich in einem (undatierten) Bericht zum Bauprojekt äusserte. Der Bericht fiel positiv aus, gleichzeitig sprach die «commission des paysages et des sites» Empfehlungen aus (Südfassade: die Rahmen der zwei im Holzteil der Fassade vorgesehenen neuen Fenster seien dunkel zu halten und der Garten sowie die

bestehende Stützmauer zu erhalten; Ostfassade: der rurale Charakter des Ökonomieteils des Gebäudes sei zu respektieren und auf einen Balkon zu verzichten; Nordfassade: die Holzverkleidung des alten Ökonomieteils des Gebäudes sei beizubehalten und die Anzahl Veluxfenster zu reduzieren). Auch wenn sich die «commission des paysages et des sites» zum Bauprojekt geäußert hat, handelt es sich dabei nicht um eine behördliche Mitwirkung, wie die Beschwerdeführer glaubhaft machen wollen. Vielmehr enthält der Bericht eine fachspezifische Beurteilung der denkmalpflegerischen Aspekte der beabsichtigten Renovationsarbeiten. Eine solche berechtigt noch nicht zum Abzug der Renovationsarbeiten unter dem Titel der denkmalpflegerischen Arbeiten. Auch weist die Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass die Liegenschaft zwar in einem geschützten Perimeter liegt («périmètre 2: partie ouest du corps principal de l'agglomération, structure linéaire caractérisée par des espaces intermédiaires plus généreux que dans la partie est, ess. 19e s.» und «périmètre 2.0.2: front de gouttereaux définissant le côté nord de la rue, trame rythmée par de larges espaces verts»), die Liegenschaft als solches oder Teile von ihr sind aber nicht geschützt. Kommt hinzu, dass die Liegenschaft nicht im Sinne einer Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes bzw. einer Rekonstruktion restauriert wurde. Vielmehr wurde der Ökonomieteil des Gebäudes abgebrochen und neu aufgebaut. Dabei wurde mit einem Technikraum, einem Keller, einer Garage und einem Atelier im Erdgeschoss, einer Nasszelle und 4 Zimmern im 1. Obergeschoss und einem zusätzlichen Raum («espace détente») im Dachgeschoss zusätzlicher Wohnraum geschaffen. Ausserdem wurde das gesamte Dach erneuert, womit – nicht zuletzt auch wegen der neu eingebauten Veluxfenster – auch im bisherigen Wohnteil des Gebäudes zusätzlicher Wohnraum («espace détente» im Dachgeschoss) geschaffen wurde. Auch die übrigen, im bisherigen Wohnteil des Gebäudes vorgenommenen Arbeiten dienten nicht primär der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes, wurden doch mehrere Mauern komplett abgebrochen resp. abgebrochen und versetzt und damit der zur Verfügung stehende Raum neu aufgeteilt. Insgesamt ist festzustellen, dass die Renovationsarbeiten nicht dem Erhalt eines alten Bauernhauses aus dem 19. Jahrhundert dienen (mit dem alten Gebäude hat das neue Gebäude weder äusserlich noch im Gebäudeinnern viel gemein). Vielmehr wurde eine alte Liegenschaft in eine neue umgebaut. Von denkmalpflegerischen Arbeiten kann unter diesen Umständen keine Rede sein.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die vorgenommenen Renovationsarbeiten nicht als Restaurations- bzw. Instandstellungsarbeiten, die der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes bzw. einer Rekonstruktion dienen, qualifiziert werden können. Die entsprechenden Kosten können damit nicht als Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten im Sinne von Art. 32 Abs. 3 DBG zum Abzug gebracht werden.

### **E. 4**

Kantonsgericht KG Seite 8 von 12 Stellt sich die Frage, ob den Beschwerdeführerin ein Abzug für Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 DBG gewährt werden kann.

#### **E. 4.1**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG). Den gleichen Wortlaut hat Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom

24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116). Konkreter bestimmt Art. 1 Abs. 1 lit. a der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) den Begriff der Unterhaltskosten als «Auslagen für Reparaturen und Renovierungen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen». Die erwähnten Grundsätze wurden von der Kantonalen Steuerverwaltung in einem Merkblatt vom Januar 2012 konkretisiert (vgl. Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, abrufbar unter: <https://docplayer.org/7458820-kantonale-steuerverwaltung-besonderes-merkblatt.html>; nachfolgend: Merkblatt). Dieses Merkblatt soll der einheitlichen Rechtsanwendung dienen. Es enthält nebst den allgemeinen Grundsätzen insbesondere einen ausführlichen Ausscheidungskatalog über die Abgrenzung der abziehbaren Unterhalts-, Energiespar- und Umweltschutzkosten von den (nicht abziehbaren) wertvermehrenden Aufwendungen und anderen Kosten. Die steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnungskosten sind einerseits von den Lebenshaltungskosten und andererseits von den Anlagekosten (Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen; Art. 34 lit. d DBG) abzugrenzen. Im Gegensatz zu den wertvermehrenden Aufwendungen besteht der besondere Charakter der abzugsfähigen Unterhaltskosten darin, dass sie der Erhaltung des nutzungsfähigen Zustandes der Liegenschaft dienen. Unterhaltskosten umfassen also hauptsächlich diejenigen Ausgaben für die Instandstellung einer Liegenschaft, welche bezwecken, die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs auszugleichen; sie sind dazu bestimmt, die Liegenschaft als Einkommensquelle zu erhalten. Nicht darunter fallen hingegen jene Auslagen, welche den Wert der Liegenschaft und das daraus fliessende Einkommen im Vergleich zum ursprünglichen Zustand erhöhen (zum Begriff der Unterhaltskosten: vgl. auch BGE 133 II 287). In diesem Sinne hat das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2-2.4 unter zahlreichen Hinweisen auf die bisherige Rechtsprechung festgehalten, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkomme, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstelle, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar seien. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft komme wirtschaftlich einem Neubau gleich. Werde eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liege Herstellung vor, wenn die «Renovation» umfangmässig einem Neubau gleichkomme. Das sei insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall. Steuerlich als (Teil-) Neubau zu betrachten sei dabei auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt werde (vgl. Urteile 2C\_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4: Verglasung und Überdeckung eines offenen Sitzplatzes; 2C\_63/2010 vom 6. Juli 2010 Sachverhalt und E. 2.3: Umbau einer Garage mit Schopf von 45m<sup>2</sup> in eine Wohnung mit Garage von 3,75 Raumeinheiten; vgl. auch Urteil 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.2: Ausbau eines Dachgeschosses zu einem Schlafzimmer mit Ankleide und Bad). Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung komme wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Als Herstellung zu

Kantonsgericht KG Seite 9 von 12 gelten hätten dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen würden bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst würden. Die Verwaltungspraxis lasse daher zu Recht namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug zu (vgl. hierzu insbesondere das Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Freiburg, Ziff. 5/2.2.1). Das (auch vom Bundesgericht zitierte) Merkblatt hält fest, dass Investitionen, die den Wert der Liegenschaft erhöhen (Erweiterungen, Verbesserungen, neue Installationen), oder die der Fertigstellung respektive der Vollendung (Endausbau der Lokalitäten, Fertigstellung der Umgebung etc.) eines Bauwerkes dienen (sogenannte Gestehungskosten) sowie Investitionen, welche zum Zweck haben die Räumlichkeiten umzunutzen, umzubauen oder das Gebäude zu erweitern, oder die wirtschaftlich einem Neubau gleichgestellt werden, nicht zum Abzug zugelassen sind (Ziff. 3.2.1 und 3.2.2). Entsprechend erwähnt auch der im Merkblatt enthaltene Ausscheidungskatalog, dass die Kosten bei der Umnutzung von Räumen nicht unter die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten subsumiert werden (Ausscheidungskatalog Ziff. 10.1.5), dies insbesondere beim Einbau von Zimmern oder Wohnungen im Estrich (Ausscheidungskatalog Ziff. 2.2.1).

#### **E. 4.2**

Aus der Natur der Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten ergibt sich beim Ertrag aus Privatvermögen, dass ein Abzug grundsätzlich nur dann gerechtfertigt ist, wenn der Aufwand tatsächlich mit steuerbaren Einkünften zusammenhängt. Sind weder Mieteinnahmen noch ein Eigenmietwert steuerbar, so können konsequenterweise auch keine Unterhaltskosten abgezogen werden. Von diesem Grundsatz kann nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn keine Erträge eingehen, weil die Liegenschaft infolge Unterhaltsarbeiten vorübergehend nicht vermietet wird (vgl. LOCHER, Art. 32 N. 1 f.; GURTNER/LOCHER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in ASA 69 597 ff., S. 609 f. sowie die dort erwähnten Entscheide; Urteil BGer 2C\_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1).

#### **E. 4.3**

Vorliegend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer im Steuerjahr 2018 zwar Unterhaltskosten für die Liegenschaft geltend machen, aber keinen Ertrag (Eigenmietwert; Mietzinseinnahmen) deklarieren. Dies deshalb, weil sich die Liegenschaft, seit sie im Jahr 2018 durch die Beschwerdeführer erworben worden war, im Umbau befand. Da den geltend gemachten Renovationskosten weder ein gegenwärtiger noch ein vergangener, sondern bloss ein künftiger Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht, sind sie als (nicht abziehbare) Anlagekosten zu qualifizieren (vgl. Urteil BGer 2C\_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2). Auch kann nicht von einer bloss vorübergehenden, durch Renovationsarbeiten bedingten Nichtnutzung der Liegenschaft gesprochen werden kann, wo ausnahmsweise vom Grundsatz der Periodizität abgewichen werden kann (vgl. hierzu auch die Urteile KG/FR 604 2012 38/39 vom 8. April 2014 E. 2b und c und 604 2019 24/25 vom 9. September 2019 E. 3 und 4).

#### **E. 4.4**

Ausserdem kann bei den durchgeführten Renovationsarbeiten nicht mehr von blossen Unterhaltsarbeiten gesprochen werden. So dienen die in Zusammenhang mit der Renovation der Liegenschaft erbrachten Arbeiten ganz offensichtlich nicht dazu, das

Gebäude zu renovieren, um lediglich die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs auszugleichen und den Zustand der Liegenschaft mit seinem bisherigen Nutzungszweck zu erhalten. Vielmehr wurde die Liegenschaft, auch wenn sich die Beschwerdeführer bei ihrem Äusseren bezüglich Baumasse und Materialien am Bestehenden orientierten, im Innenbereich komplett umgebaut: So wurde im Ökonomieteil des Gebäudes auf insgesamt 3 Stockwerken neuer Wohnraum geschaffen. Aber auch die Innenraumeinteilung des ehemaligen Wohnteils des Gebäudes wurde weitgehend neu gestaltet. So wurden im Erdgeschoss mehrere Wände entfernt, wodurch ein grosser Wohnraum mit offener Küche

Kantonsgericht KG Seite 10 von 12 entstanden ist. Zudem befindet sich neben der Küche neu ein Stauraum («economat»). Auch im 1. Obergeschoss wurde eine Wand versetzt und so ein Schlafzimmer («chambre 1») und das Büro vergrössert, ein anderes Schlafzimmer («chambre 2») wiederum verkleinert. Zudem wurde das Dachgeschoss ausgebaut und damit ein zusätzlicher Raum («espace détente») geschaffen. Schliesslich wurde sowohl im Erdgeschoss wie auch im 1. Obergeschoss ein Durchgang zum ehemaligen Ökonomieteil des Gebäudes geschaffen, so dass die sich im Gebäude befindliche Wohnung nun über insgesamt sechs Schlafzimmer, drei Nasszellen, ein Büro, ein Atelier und zwei «espaces détentes» verfügt anstatt wie bisher über eine einzige Nasszelle und 4 (Schlaf-)Zimmer. Durch diesen Ausbau fand nicht nur eine teilweise Umnutzung der Liegenschaft statt, vielmehr wurde der Wohnraum mehr als verdoppelt. Bei einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung aller Massnahmen kommt die Sanierung der Liegenschaft einem Neubau gleich.

#### **E. 4.5**

Für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Neubaus spricht auch die Gesamthöhe des finanziellen Aufwands der Beschwerdeführer, welche in den Jahren 2018 und 2019 für die Sanierungsarbeiten mehr als CHF 300'000.- ausgegeben haben.

#### **E. 4.6**

Die Steuerverwaltung stellt sich folglich zu Recht auf den Standpunkt, dass den Renovierungskosten wertvermehrender Charakter zukomme, der nicht zum Steuerabzug berechtigt. Folglich ist der angefochtene Einspracheentscheid nicht zu beanstanden und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 800.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

#### **E. 5.2**

Die unterliegenden Beschwerdeführer haben keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. Kantonssteuer (604 2021 35)

## **E. 6**

Auch gemäss Art. 33 Abs. 2 DStG (vgl. zudem Art. 9 Abs. 3 StHG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften abgezogen werden, nicht jedoch die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 35 lit. d DStG). Abziehbar sind ferner die nicht durch Subventionen gedeckten Kosten für Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern, die die steuerpflichtige Person auf Grund gesetzlicher Vorschriften im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat (Art. 33 Abs. 3 DStG). Die Einzelheiten sind in der Verordnung der Kantonalen Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug der

Kantonsgericht KG Seite 11 von 12 Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421) geregelt. Die Kantonale Steuerverwaltung verfügt zudem über das vorne (unter E. 4.1) bereits erwähnte Merkblatt. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in E. 3 und 4 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer abzuweisen.

### **E. 7.1**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif VJ zur Anwendung (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 800.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

### **E. 7.2**

Die unterliegenden Beschwerdeführer haben keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2021 34)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.