

Einkommenssteuer

Liegenschaftsunterhalt und wirtschaftlicher Neubau

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 26. März 2021

Zur Beurteilung, ob es sich um objektiv-technische Unterhaltskosten oder um einen wirtschaftlichen Neubau handelt, müssen die verschiedenen Unterlagen beigezogen werden. Wenn die eingereichten Fotos, Baubeschriebe, Verträge und Gebäudeversicherungspolice einen Abbruch des alten Bauernhauses mit Scheune und die Erstellung eines Mehrfamilienhauses belegen, können diese Kosten nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug gebracht werden. Dabei ist der Wohnsitzkanton nicht an die steuerliche Qualifikation dieser Kosten durch den Belegenheitskanton gebunden. Der Entscheid wurde an das Kantonsgericht weiter gezogen.

Sachverhalt:

A. Mit Steuererklärung der Staatssteuer 2014 vom 19. September 2017 deklarierten die Pflichtigen Unterhaltskosten für Liegenschaften ausserhalb des Kantons Basel-Landschaft in Höhe von CHF 215'180, insbesondere CHF 200'000 für die Liegenschaft in der Gemeinde G./BE, und ein steuerbares Einkommen von CHF 47'140.

Mit Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2019 kürzte die Steuerverwaltung die steuerlich abzugsfähigen Liegenschaftskosten für die betreffende Liegenschaft in G./BE von CHF 200'000 auf CHF 54'100 und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 202'229 fest.

B. Am 24. Juli 2019 erhob die Vertreterin der Pflichtigen, die V., Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung und lieferte am 20. August 2019 die Begründung nach. Darin machte sie geltend, dass die Kürzung des Liegenschaftsunterhalts nicht gerechtfertigt sei. Es sei eine umfassende Sanierung vorgenommen worden und von den Gesamtkosten von CHF 1'300'000 seien mindestens 31 % werterhaltende Kosten gewesen. Das Schreiben der Bauherrenvertretung, B. AG, bestätige dies. Entsprechend seien CHF 200'000 als Liegenschaftsunterhalt für das Steuerjahr 2014 und gleichzeitig derselbe Betrag nochmals für das Steuerjahr 2015 zum Abzug zuzulassen.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2020 bat die Steuerverwaltung um eine detaillierte Baukostenabrechnung (A., B. und C.) über die angefallenen Kosten (inkl. Zuordnung der angefallenen Kosten im betreffenden Jahr gemäss Rechnungsstellung), um Baupläne (farbig) sowie um eine Fotodokumentation zur Beurteilung des Sachverhalts.

Am 9. September 2020 reichte die Vertreterin weitere Unterlagen ein. Die werterhaltende Gesamtsumme von CHF 400'000 sei je hälftig auf die Jahre 2014 und 2015 gelegt worden, da aufgrund der Konstellation mit einem Generalunternehmer und dem Fehlen einer detaillierten Baukostenabrechnung die Aufteilung in wertvermehrnde und werterhaltende Zahlungen schwierig sei. Der Liegenschaftsteuerkanton Bern habe dies so mit der Veranlagungsverfügung der Kantons- und Gemeindesteuer 2014 und 2015 vom 20. Mai 2019 vollumfänglich akzeptiert.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 22. September 2020 ab und führte an, dass die nachgereichten Unterlagen nicht nachweisen würden, dass es sich vorliegend nicht um einen Abriss und Neubau, sondern um eine umfassende Sanierung gehandelt habe. Es lägen widersprüchliche Aussagen vor und es seien keine Fotos während des Umbaus beigebracht worden. Aufgrund des Baubeschriebs und in Anbetracht der investierten Mittel von CHF 1'300'000 sei davon auszugehen, dass die alten Gebäulichkeiten nahezu vollständig abgebrochen und zumindest ein faktischer Neubau erstellt worden sei. Entsprechend würden die Baukosten in ihrer Gesamtheit überwiegend eine wertvermehrnde Investition darstellen. Entgegenkommenderweise habe die Steuerverwaltung einen Betrag von CHF 54'100 als Liegenschaftsunterhaltsabzug zugelassen. Mangels steuerbarem Einkommen im Kanton Bern habe sich eine konkrete Überprüfung der geltend gemachten Kosten durch den Kanton Bern erübrigt.

C. Gegen den Einspracheentscheid erhebt der Vertreter der Pflichtigen, neu W., mit Eingabe vom 23. Oktober 2020 Rekurs und begehrt, (1) der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 22. September 2020 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen bei der Staatssteuer 2014 sei auf CHF 0 festzusetzen, (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen sowie (3) unter Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates. Als Verfahrensantrag seien die Steuerakten der Rekurrenten zur Staatssteuer 2014 und zur Staatssteuer 2015 zum Verfahren beizuziehen. Es stelle sich die Frage, in welchem Umfang die getätigten Baukosten als wertvermehrnde und als werterhaltende Aufwendungen zu betrachten seien. Die Steuerverwaltung habe ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt, als sie argumentiert habe, dass die alten Gebäulichkeiten nahezu vollständig abgebrochen und durch einen Neubau ersetzt worden seien. Die drei konkreten Objekte der Liegenschaft in G./BE seien vielmehr differenziert zu betrachten.

Der Autounterstand/Schopf «A.» sei in seiner Bauweise vollständig unverändert belassen worden. Er habe denselben Zweck vor wie auch nach den Bauarbeiten. Die auf dieses Objekt fallenden Kosten seien mit CHF 99'187 zu beziffern, welche vollumfänglich als Renovationskosten und somit als werterhaltenden Liegenschaftsunterhaltskosten zu akzeptieren seien. Beim Objekt «B.» habe sich das Volumen und die Art der Nutzung als Wohnhaus nach den Bauarbeiten nicht verändert. Die Sanierungsarbeiten seien aufgrund eines Holzwurmbefalls notwendig gewesen. Die Kosten hierfür würden sich auf CHF 592'293 belaufen. Diese hätten nicht zu einem höheren Wert als den Neuwert der ersetzten Einrichtungen geführt. Wenn also von den Rekurrenten bloss 60 % dieser Kosten als werterhaltenden Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht würden, zeuge dies vom Augenmass und der Vernunft der Rekurrenten und es sei nicht ersichtlich, weshalb man diesen Anteil noch weiter reduzieren solle. Die Kosten in Höhe von CHF 648'520 für das Objekt «C.» seien zugestandenermassen grösstenteils als wertvermehrnd zu betrachten. Einzig die Grundmauern und die Kellerräume der ehemaligen Scheune seien beibehalten und saniert worden. Es sei fraglich, ob nicht doch ein Teil dieser Arbeiten als werterhaltend zu berücksichtigen sei. Das sei von den Rekurrenten aber weder in den Steuererklärungen 2014 und 2015 noch in der Einsprache geltend gemacht worden.

Der massgebende Zeitpunkt für die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhalt sei das Datum der Rechnungsstellung. Von den gesamten Kosten in Höhe von CHF 1'340'000 seien CHF 819'000 (rund 60 %) im Jahr 2014 in Rechnung gestellt worden. Entsprechend könnten die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von total CHF 400'000 zu CHF 240'000 auf das Jahr 2014 verlegt werden. Daraus ergebe sich, dass für das Jahr 2014 kein steuerbares Einkommen mehr resultiere. Zum Vorwurf, die Steuerverwaltung Bern habe nicht pflichtgemäss und gesetzeskonform veranlagt, sei erwidert, dass dies nicht belegt sei und Bern als Belegenheitskanton «näher am Geschehen dran» sei. Es müsse von der Korrektheit der Veranlagung des Kantons Bern ausgegangen werden, da bei der direkten Bundessteuer ausschliesslich auf die Unterhaltskosten des Belegenheitskantons abgestellt werde.

Mit Vernehmlassung vom 27. Januar 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und begründet dies damit, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkomme, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstelle, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerrechtlich nicht absetzbar seien. Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen würden, würden üblicherweise als wertvermehrnd gelten. Im vorliegenden Fall sei nebst der Totalsanierung auch zumindest ein Teilabbruch mit anschliessendem Neubau vorgenommen worden. Wie die Fotos dokumentieren würden, habe innen wie aussen eine völlige Umgestaltung und Umnutzung stattgefunden.

Als Hauptsteuerdomizil gehe der Kanton Basel-Landschaft dem Kanton Bern als sekundäres Steuerdomizil vor. Wegen des geringen Einkommens aus der Liegenschaft sei der Kanton Bern auch nicht an einer qualifizierten Beurteilung der Liegenschaftsinvestitionen interessiert. Während des Neu- bzw. Umbaus habe so oder so kein steuerbares Einkommen im Kanton Bern resultiert.

Der Generalunternehmervertrag beinhalte den «Abbruch Wohnhaus und Scheune sowie Ersatzneubau 4-Familienhaus mit Velounterstand». Obwohl die Zahlungsmodalitäten an Zeitpunkte wie «Baubeginn inkl. Abbruch» und «nach betonierter Betondecke» geknüpft seien, werde weiterhin behauptet,

dass es sich mehrheitlich um Liegenschaftsunterhalt handle. Im Baubeschrieb werde auch die Umnutzung des Schopfes in einen Autounterstand erwähnt. Die amtlichen Gebäudeversicherungswerte nach dem Um- bzw. Neubau würden ausserdem eine Verdopplung bis Vervierfachung aufweisen. Auf Anfrage des Gemeindesteueramts B. bei der bernischen Gemeindeverwaltung S. sei bestätigt worden, dass das ganze Bauernhaus mitsamt Scheune abgebrochen worden sei und die neu erstellten Wohnungen zwischen August 2015 und Mai 2016 von Mietern bezogen worden seien. Des Weiteren habe sich der mit dem Generalunternehmer vereinbarte Pauschalbetrag wegen Mehraushubarbeiten um CHF 40'000 erhöht, wobei fraglich sei, wofür Aushubarbeiten bei einer Vornahme von Liegenschaftsunterhalt notwendig seien. Unter diesen Umständen wäre sachgerecht, dass keinerlei Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen wären, weshalb sich die Steuerverwaltung sich den Antrag auf eine reformatio in peius vorbehalte.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000 pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Im vorliegenden Fall gilt es zu beurteilen, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von CHF 200'000 als Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren und somit bei der Einkommenssteuer zum Abzug zuzulassen sind.

2.1. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG können die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden. Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2a, m.w.H.).

Als Aufwendungen für den Unterhalt von Liegenschaften gelten gemäss § 6 des Dekrets vom 19. Februar 2009 zum Steuergesetz (SGS 331.1) insbesondere die Reparatur- und Erneuerungskosten (lit. a), die Prämien für Sachversicherungen, soweit sie sich auf das Gebäude oder seine Umgebung beziehen (Brand-, Haftpflicht-, Wasserschaden-, Glasschadenversicherung usw.; lit. b) und die Verwaltungskosten (lit. c). Bei den Unterhaltskosten handelt es sich demgemäss um Aufwendungen, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind Unterhaltsarbeiten Aufwendungen, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2b, m.w.H.).

Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen (§ 29 Abs. 3 StG), also diejenigen Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstückes führen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, z.B. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wert-

vermehrenden Aufwendungen hat die Rekursgegnerin im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege", Stand 1. Januar 2020 (Merkblatt), einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2d, m.w.H.).

Keine Unterhaltskosten liegen insbesondere dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind. Das Bundesgericht hat zum wirtschaftlichen Neubau mehrere Kriterien entwickelt. Demnach ist von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, die Gebäudehülle ersetzt wird oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumverteilung vorgenommen wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_425/2020 vom 13. Juli 2020, E. 3.5.3). Herstellungskosten sind ebenfalls gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird. So gelten Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, üblicherweise als wertvermehrend. Als Herstellung zu gelten haben allgemein sämtliche Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 123 II 218, E. 2; BGer 2C_558, 559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.4.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014, E. 2.2; 2C_666, 667/2012 vom 12. Dezember 2012, E. 2; StGE vom 27. April 2018, 510 17 111, E. 4.).

2.2. Zunächst ist festzuhalten, dass der Wohnsitzkanton Basel-Landschaft bei der Erhebung der Einkommenssteuer und bei der rechtlichen Qualifikation dieser steuerrelevanten Tatsachen nicht an die Beurteilung des Belegenheitskantons Bern gebunden ist. Der Kanton Basel-Landschaft kann als Hauptsteuerdomizil der Rekurrenten die einkommenssteuerrechtliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen autonom bewerten. Nur wenn der werterhaltende Charakter einer Aufwendung auch wirklich gegeben ist bzw. es sich tatsächlich um Liegenschaftsunterhaltskosten handelt, hat der Hauptsteuerdomizilkanton den Aufwandsüberschuss zum Abzug zuzulassen (vgl. dazu BGE 131 I 285, E. 3.1). Der Einwand der Rekurrenten, die Qualifikation als Unterhaltskosten sei vom Kanton Basel-Landschaft vorbehaltlos zu akzeptieren, vermag daher nicht zu überzeugen.

2.3. Sodann ist dem Vertreter der Rekurrenten teilweise zuzustimmen, dass der Schopf «A.» separat von den beiden anderen Liegenschaften Nummer B. und C. zu beurteilen ist. Nach den Bauarbeiten beim Wohnhaus und der ehemaligen Scheune liegt jedoch zweifelsfrei nur noch ein Objekt vor, was eine gemeinsame Beurteilung unumgänglich macht. Das ergibt sich einerseits aus den Fotos, die vor den Umbauten zwei verschiedene Gebäude zeigen, die zwar räumlich aneinandergrenzten, aber optisch und strukturell voneinander getrennt waren, wohingegen nach den Umbauten eine äussere Differenzierung zwischen den beiden Gebäudeteilen nicht mehr erkennbar ist. Andererseits ergibt sich dies auch aus den Bauplänen, die ebenfalls von einer einheitlichen Struktur ausgehen, die beide Gebäudeteile zusammenfasst. Insofern können die beiden Altbauten Bauernhaus und Scheune nicht einzeln betrachtet werden, wie das von den Rekurrenten vorgebracht wird. Demzufolge wird in den nachfolgenden Erwägungen zwischen dem Wohngebäude «B. und C.» und dem Schopf «A.» unterschieden.

2.4. Zur Beurteilung, ob beim Objekt «B. und C.» objektiv-technische Unterhaltskosten aufgewendet worden sind oder es sich um einen wirtschaftlichen Neubau handelt, bei dem keine werterhaltenden Kosten angerechnet werden können, werden die verschiedenen in den Akten befindlichen Unterlagen hinzugezogen.

Im Generalunternehmervertrag, den die Rekurrenten mit der X. zur Umsetzung des Bauprojekts abgeschlossen haben, inklusive Baubeschrieb und den allgemeinen Vertragsbedingungen ist an mehreren Stellen ersichtlich, dass Abbrucharbeiten und ein Neubau vorgenommen wurden. So ist dem Baubeschrieb zu entnehmen, dass das Wohnhaus und die Scheune abgebrochen und ein Ersatzneubau vorgenommen werden sollte. Weiter sei das Gebäude über die ganze Fläche mittels einer durchgehenden Platte fundiert worden, was einen Abbruch des oberirdischen Gebäudeteils erfordert. Auch der Zahlungsplan ist entsprechend an Zeitpunkte wie «Baubeginn inkl. Abbruch», «nach betonierter

Kellerdecke» und «bei aufgerichtetem Dachstuhl» geknüpft. Das E-Mail vom 10. Mai 2019 der Gemeindeverwaltung S. bestätigte auf Anfrage der Gemeinde B., dass beim Ersatzbau des besagten Wohnhauses das ganze Bauernhaus und die Scheune abgerissen worden seien.

Die von den Rekurrenten eingereichten Fotos zeigen ausserdem, dass es sich nach den Umbauarbeiten optisch um ein völlig anderes Gebäude handelt. Die Struktur des alten Objekts ist nicht mehr erkennbar. Die Bauweise, die Front, das Dach und die Fenster wurden völlig umgestaltet.

Zusätzlich weisen die Versicherungspolizen der Gebäudeversicherung Bern eine markante Zunahme der Versicherungssumme auf. So erhöhte sich die Summe des Wohnhauses «B.» von CHF 507'500 auf CHF 1'030'000 und bei der ehemaligen Scheune «C.» von CHF 157'900 auf CHF 730'000. Des Weiteren erfuhr die Bauart eine Änderung von «nicht massiv» zu «massiv» und als Mutationsgrund wurde «Abbruch und Neubau» vermerkt. Schliesslich mussten für die Liegenschaften Nrn. B. und C. Baugesuche eingereicht werden.

Überdies ist noch auf das Schreiben vom 14. August 2019 der B. AG zu verweisen, in dem festgehalten wird, dass das alte Wohnhaus aufgrund Holzwurmbefalls nicht mehr bewohnbar gewesen sei. Der Holzwurmbefall des ab Erdgeschoss aus Holz bestandenen Gebäudes sowie dessen Unbewohnbarkeit verdeutlichen, dass eine Totalsanierung erforderlich war.

Wie von den Rekurrenten bestätigt wurde und der Gebäudeversicherungspolice zu entnehmen ist, wurde die ehemalige Scheune zudem von einem landwirtschaftlichen Betriebsgebäude zu einem Wohnhaus umfunktioniert. Eine derartige Zweckänderung widerspricht grundsätzlich einem blossen Liegenschaftsunterhalt (BGer 2C_558, 559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.4.1).

2.5. Aufgrund all dieser Anhaltspunkte kommt das Steuergericht zum Schluss, dass es sich bei den Liegenschaften «B. und C.» um einen beinahe kompletten Abbruch und eine Erstellung eines neuen Objekts und deswegen um eine Totalsanierung handelt. Die Mauern, der Dachstock und die gesamte Struktur mussten neu erstellt werden, was den Rahmen eines bloss werterhaltenden Liegenschaftsunterhalts sprengt (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern [VGE] vom 20. Januar 2015, 100 2013 370, E. 3.3.3). Zusätzlich sind die investierte Bausumme von insgesamt CHF 1'300'000 und die markante Wertsteigerung der Gebäudeversicherungswerte zu berücksichtigen, welche Indizien für einen wirtschaftlichen Neubau darstellen. Massgebend ist letztendlich der Gesamteindruck der durchgeführten Arbeiten und der baulichen Veränderungen. Der Umbau der Liegenschaften hat ein derartiges Ausmass angenommen, dass nicht mehr von Unterhaltskosten ausgegangen werden kann. So entspricht es einem wirtschaftlichen Neubau, welchem als Ganzes wertvermehrenden Charakter zukommt. Eine detaillierte Unterscheidung zwischen einzelnen werterhaltenden und wertvermehrenden Positionen ist in diesem Fall nicht möglich und allfällige effektive Liegenschaftsunterhaltskosten können bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug gebracht werden (BGE 123 II 218, E. 2; BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010, E. 2.1; StGE vom 27. April 2018, 510 17 111, E. 5.3.).

2.6. Hinsichtlich des Schopfes «A.» ist festzustellen, dass dieser vor den Arbeiten bereits als Auto- unterstand genutzt wurde und somit keine Zweckänderung einherging, auch wenn der Gebäudeversicherungswert eine markante Wertzunahme aufweist. Ausserdem wurde die grundlegende Struktur des Schopfes und die nichtmassive Bauart beibehalten. Teure Ausbaukosten wie für Heizung, Küche, Bad etc. waren nicht notwendig. Aus diesen Überlegungen ist es situationsgerecht und vertretbar, einen grösseren Teil der Kosten als Liegenschaftsunterhalt anzurechnen. Da die Aufteilung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen praxisgemäss schwierig ist, kann sich mit Pauschal- lösungen beholfen werden. In Anbetracht der im Jahr 2014 in Rechnung gestellten Arbeiten werden in diesem Sinne dem Schopf die in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 vom 27. Juni 2019 zugestandenen CHF 54'100 als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten zugewiesen. Es ist fest- zuhalten, dass sich dieser Betrag ausschliesslich auf den Schopf beschränkt und, wie oben dargelegt, bei den Liegenschaften Nrn. B. und C. keine Unterhaltskosten angerechnet werden können.

3. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs abgewiesen, weshalb die Gerichtskosten in Höhe von CHF 2'000 den Rekurrenten aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...