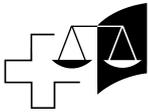


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**9C\_677/2021**

**Urteil vom 23. Februar 2023**

### **III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann, Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_,

2. B.A. \_\_\_\_\_,

beide vertreten durch Nicola Corvi und Bruno Rieder, Rechtsanwälte, Bratschi AG,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Freiburg und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, vom 28. September 2021 (604 2021 34, 604 2021 35).

### **Sachverhalt:**

**A.**

A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ wohnen im Kanton Freiburg. Im Jahr 2018 erwarben sie im Kanton Jura ein stark renovierungsbedürftiges Bauernhaus, welches sie in den Jahren 2018 und 2019 umfassend sanierten.

Am 17. Juni 2019 reichten die Eheleute A. \_\_\_\_\_ im Kanton Freiburg die Steuererklärung 2018 ein. Sie deklarierten ein Einkommen aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit von Fr. 141'873.- (Ehemann) und Fr. 76'297.- (Ehefrau), ein Einkommen aus Privatkapitalien von Fr. 18'643.- sowie ein Einkommen aus Privatliegenschaften von Fr. 31'087.-, wovon sie unter anderem Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 73'971.- (Fr. 23'318.- für die selbstbewohnte Liegenschaft im Kanton Freiburg; Fr. 50'653.- für die Liegenschaft im Kanton Jura) zum Abzug brachten.

**B.**

Am 21. Mai 2020 wurden die Eheleute A. \_\_\_\_\_ ordentlich veranlagt. Die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg übernahm die deklarierten Einkommensbestandteile, akzeptierte aber einen Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten von lediglich Fr. 19'326.- (satzbestimmend: Fr. 22'369.-) bei der Kantonssteuer und Fr. 22'369.- bei der direkten Bundessteuer. In Bezug auf die Kosten, die auf die Liegenschaft im Kanton Jura entfielen, begründete die Steuerverwaltung die Kürzung damit, dass wertvermehrnde Auslagen nicht in Abzug gebracht werden könnten. Kosten für den Teilabbruch, die Auskernung und die Neugestaltung stellten andere Kosten bzw. einen Mehrwert dar und können bei der Einkommenssteuer nicht abgezogen werden. Unter Berücksichtigung der übrigen Steuerfaktoren ergab sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 183'291.- (Kantonssteuer; geschuldete Steuer: Fr. 19'277.40)

respektive Fr. 184'081.- (direkte Bundessteuer; geschuldete Steuer: Fr. 9'729.-) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 7'412'324.- (satzbestimmend: Fr. 7'462'701.-; geschuldete Steuer: Fr. 24'460.60). Aus der gleichentags vorgenommenen interkantonalen Steuerauscheidung ergibt sich, dass für die Liegenschaft in der Gemeinde U.\_\_\_\_\_/JU (nachfolgend: die Liegenschaft) ein Abzug von Fr. 3'043.- akzeptiert wurde. Die gegen diese Veranlagung erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Februar 2021; Urteil des Kantonsgerichts Freiburg, Steuergerichtshof, vom 28. September 2021).

### C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. November 2021 beantragen die Eheleute A.\_\_\_\_\_/die Aufhebung des Urteils des Kantonsgerichts des Kantons Freiburg vom 28. September 2021. Sie seien betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 unter Berücksichtigung der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten im Betrag von Fr. 69'979.- (sich zusammensetzend aus Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in W.\_\_\_\_\_/FR im Umfang von Fr. 19'326.- und für die Liegenschaft in U.\_\_\_\_\_/JU im Umfang von Fr. 50'653.-) zu veranlagern. Die Vorinstanz, die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragen die Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

**1.2.** Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantonssteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (**BGE 135 II 260** E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (**BGE 135 II 260** E. 1.3.2; Urteil 2C\_839/2021 vom 27. Januar 2022 E. 1.2).

### 2.

**2.1.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115** E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73** E. 2.2).

**2.2.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459** E. 2.1; **134 II 207** E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: **BGE 143 II 33**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 147 I 73** E. 2.1; **143 II 283** E. 1.2.2; **139 I 229** E. 2.2; **138 I 274** E. 1.6).

## II. Direkte Bundessteuer

### 3.

Die Beschwerdeführer rügen, dass die Vorinstanz die in Bezug auf die Liegenschaft im Kanton Jura geltend gemachten Kosten nicht vollständig zum Abzug zugelassen habe. Diese Kosten seien für denkmalpflegerische Arbeiten angefallen und demgemäss nach Art. 32 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 641.11) vollständig vom Einkommen abziehbar, ungeachtet dessen, ob sie werterhaltender oder wertvermehrender Natur seien.

**3.1.** Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG). Ferner sind nach Art. 32 Abs. 3 DBG auch die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten abziehbar, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind. Dieser Abzug soll den Denkmalschutz fördern und verfolgt damit ein ausserfiskalisches Ziel; er stützt sich auf den Verfassungsartikel über den Natur- und Heimatschutz (Art. 78 BV; Art. 24sexies aBV; vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 S. 45 f. Ziff. 145.1 und S. 171). Im Einklang mit seiner ausserfiskalischen Zielsetzung hängt der Abzug solcher Kosten nicht davon, ob und gegebenenfalls wie sich die Arbeiten auf den Wert des Grundstücks auswirken (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2. Aufl. 2019, N. 50 zu Art. 32 DBG; NICOLAS MERLINO, in: Commentaire Romand, LFD, 2. Aufl. 2017, N. 100 zu Art. 32 DBG). Jedoch müssen die in der Vorschrift enthaltenen vier Voraussetzungen - 1) Konnex zwischen den Kosten und denkmalpflegerischen Arbeiten, 2) Arbeiten wurden aufgrund gesetzlicher Vorschriften sowie 3) im Einvernehmen mit den oder auf Anordnung der Behörden vorgenommen und 4) Kosten sind nicht durch Subventionen gedeckt - kumulativ erfüllt sein, damit die Kosten unter dem Titel von Art. 32 Abs. 3 DBG abgezogen werden können (vgl. LOCHER, a.a.O., N. 50 zu Art. 32 DBG; MERLINO, a.a.O., N. 98 zu Art. 32 DBG). Wie sich insbesondere aus der französischen Fassung von Art. 32 Abs. 3 DBG ergibt ("travaux de restauration de monuments historiques"), sind unter denkmalpflegerischen Arbeiten alleine Restaurations- und Instandstellungsarbeiten zu verstehen (vgl. Urteil 2C\_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.4).

**3.2.** Wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG) festgestellt hat, ist das Dorf V.\_\_\_\_\_ (Gemeinde U.\_\_\_\_\_/JU) im Bundesinventar der schützenswerten Ortsbilder der Schweiz von nationaler Bedeutung (ISOS) erfasst und liegt die Liegenschaft der Beschwerdeführer in der Zone "centre ancien (CA)" von V.\_\_\_\_\_. Objekte des ISOS sind die Ortsbilder, mithin also Siedlungen in ihrer Gesamtheit, nicht hingegen Einzelbauten (vgl. Art. 5 Abs. 1 und 2 der Verordnung vom 13. November 2019 über das Bundesinventar der schützenswerten Ortsbilder der Schweiz [VISOS; SR 451.12]; vgl. auch die Erläuterungen auf der Website des Bundesamtes für Kultur <https://www.bak.admin.ch/bak/de/home/baukultur/isos-und-ortsbildschutz/isos-in-kuerze.html> besucht am 23. Februar 2023). Die Vorinstanz hat weiter festgestellt, dass die Behörden - namentlich die Commission des paysages et des sites (des Kantons Jura) - keine Renovierungsarbeiten angeordnet hätten. Vielmehr seien es die Beschwerdeführer gewesen, die die stark renovierungsbedürftige Liegenschaft erworben haben, um sie umfassend zu sanieren, damit sie wieder bewohnt werden könne. In diesem Zusammenhang haben die Beschwerdeführer laut der Vorinstanz Kontakt mit der Commission des paysages et des sites aufgenommen. Diese habe sich in einem Bericht zum Bauprojekt geäußert und Empfehlungen ausgesprochen (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 sei beizubehalten und die Anzahl Veluxfenster zu reduzieren). Nach der Auffassung der Vorinstanz enthält der Bericht der Commission des paysages et des sites lediglich eine fachspezifische Beurteilung der denkmalpflegerischen Aspekte der beabsichtigten Renovierungsarbeiten. Darin könne keine behördliche Mitwirkung gesehen werden, welche die Beschwerdeführer zum Abzug der aufgewendeten Kosten berechtigen könnte. Zudem liege die Liegenschaft zwar in einem geschützten Perimeter. Jedoch sei die Liegenschaft weder als solche, noch seien Teile davon geschützt.

Weiter hat die Vorinstanz festgestellt, dass der Ökonomieteil des Gebäudes abgebrochen, neu aufgebaut und dabei mit einem Technikraum, einem Keller, einer Garage und einem Atelier im Erdgeschoss, einer Nasszelle und vier Zimmern im ersten Obergeschoss und einem zusätzlichen Raum ("espace détente") im Dachgeschoss zusätzlicher Wohnraum geschaffen worden sei. Ausserdem sei das gesamte Dach erneuert worden, womit auch im bisherigen Wohnteil des Gebäudes zusätzlicher Wohnraum ("espace détente" im Dachgeschoss) geschaffen worden sei. Ferner seien mehrere Mauern komplett abgebrochen respektive abgebrochen und versetzt worden und sei damit der zur Verfügung stehende Raum neu aufgeteilt worden. Insgesamt stellte die Vorinstanz fest, dass die Renovierungsarbeiten nicht dem Erhalt eines alten Bauernhauses aus dem 19. Jahrhundert dienen; mit dem alten Gebäude habe das neue Gebäude weder äusserlich noch im Gebäudeinnern viel gemein. Vielmehr sei eine alte in eine neue Liegenschaft umgebaut worden. Demgemäss kam die Vorinstanz zum Schluss, dass die vorgenommenen Arbeiten nicht denkmalpflegerischer Natur gewesen seien und die dafür aufgewendeten Kosten nicht gestützt auf Art. 32 Abs. 3 DBG vom Einkommen abgezogen werden können.

**3.3.** Die Beschwerdeführer kritisieren insbesondere, die Vorinstanz verkenne die Bedeutung des Berichts der Commission des paysages et des sites. Es sei höchst unwahrscheinlich, dass ihnen die Baubewilligung erteilt worden wäre, wenn sie sich nicht an die behördlichen Empfehlungen gehalten hätten. Ausserdem sei die Vorinstanz zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Liegenschaft nicht Gegenstand denkmalpflegerischer Arbeiten sein könne, weil sie nicht individuell geschützt sei. Ob diese Kritik begründet oder der Vorinstanz in diesen Fragen zu folgen ist, kann hier offenbleiben. Entscheidend ist nämlich bereits, dass die aufgewendeten Kosten gemäss den Feststellungen der Vorinstanz durch die Renovierung der Liegenschaft verursacht wurden und diese Renovierung insgesamt nicht der Restauration oder der Instandstellung und damit nicht dem Zweck des Denkmalschutzes diene. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zutreffend zu bedenken gibt, wäre zwar nicht von vornherein

ausgeschlossen, diejenigen (Mehr-) Kosten aus der Renovierung zum Abzug zuzulassen, die sich auf die Empfehlungen der Commission des paysages et des sites zurückführen lassen. Indessen hat die Vorinstanz nicht festgestellt, dass die Empfehlungen überhaupt Mehrkosten verursacht hätten. Da es sich dabei um eine steuermindernde Tatsache handelt, tragen die Beschwerdeführer dafür die (objektive) Beweislast und die Folgen der Beweislosigkeit (sog. Normentheorie; **BGE 144 II 427** E. 8.3.1; **142 II 488** E. 3.8.2; **140 II 248** E. 3.5; Urteil 2C\_759/2020 / 2C\_760/2020 vom 21. September 2021 E. 3.5, in: StR 76/2021 S. 893). Es ist daher zulasten der Beschwerdeführer davon auszugehen, dass die Empfehlungen der Commission des paysages et des sites keine Mehrkosten zur Folge hatten.

**3.4.** Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Kosten im Zusammenhang mit der Renovierung der Liegenschaft im Kanton Jura nicht unter dem Titel von Art. 32 Abs. 3 DBG zum Abzug zugelassen hat.

#### 4.

Zu prüfen bleibt, ob die streitbetroffenen Kosten als Unterhaltskosten gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

**4.1.** Als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG steuerlich abziehbar sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsguts in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (vgl. Art. 34 lit. d DBG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (Urteile 2C\_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.1; 2C\_450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.1, in: StE 2021 B 27.5 Nr. 24; 2C\_1166/2016 / 2C\_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2; 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 f.; vgl. auch Urteil 2C\_558/2016 / 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2).

**4.2.** Die Vorinstanz hat den Abzug der streitbetroffenen Kosten als Unterhaltskosten in einer ersten Begründungslinie ausgeschlossen, weil die Beschwerdeführer im Steuerjahr 2018 zwar Unterhaltskosten für die Liegenschaft geltend machten, aber keinen Ertrag deklarierten. Es könne auch nicht von einer bloss vorübergehenden, durch Renovationsarbeiten bedingten Nichtnutzung der Liegenschaft gesprochen werden.

Diese Begründung überzeugt nicht. Es ist typisch für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft, dass sie eine gewisse Zeit und nicht selten mehrere Monate in Anspruch nimmt, während welcher der Erwerber aus der Liegenschaft keinen Ertrag erzielt. Die Auffassung der Vorinstanz würde darauf hinauslaufen, dass Erwerber die Instandstellungskosten nie abziehen könnten, wenn die Instandstellung der Liegenschaft am Ende der betroffenen Steuerperiode noch andauert. Das liefe Art. 32 Abs. 2 DBG, der die Kosten der Instandstellung neu erworbener Liegenschaften ausdrücklich für abziehbar erklärt, offensichtlich zuwider. Auch die von der Vorinstanz zitierte Stelle im Urteil 2C\_1166/2016 / 2C\_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2 ist nicht so zu verstehen, dass Instandstellungskosten in derart weitreichendem Umfang vom Abzug ausgeschlossen sind.

**4.3.** In einer zweiten Begründungslinie stützt sich die Vorinstanz auf eine bundesgerichtliche Praxis, wonach die Totalsanierung sowie der völlige Um- oder Ausbau eine Herstellung darstellen und die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich gesamthaft nicht absetzbar sind (sog. "wirtschaftlicher Neubau"; vgl. etwa Urteile 2C\_744/2021 vom 21. September 2022 E. 2.2; 2C\_734/2021 vom 23. Juni 2022 E. 3.2.3; 2C\_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.2; 2C\_153/2014 vom 9. September 2014 E. 2.2 f., in: StE 2014 B 25.6 Nr. 63; StR 70/2015 S. 157). Diese Praxis geht auf **BGE 123 II 218** E. 1c und **BGE 103 Ib 197** E. 3b zurück, welche die sogenannte Dumont-Praxis zum Gegenstand hatten (vgl. Urteil 2C\_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Die Beschwerdeführer machen geltend, dass der Praxis zum "wirtschaftlichen Neubau" in der Literatur Kritik erwachsen sei. Beanstandet wird namentlich, dass sie den klaren Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG (in der per 1. Januar 2010 geänderten Fassung) missachte (vgl. KOCHER/ANZANTE, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, StR 75/2020 S. 710, S. 722).

**4.3.1.** Nach der früheren Dumont-Praxis konnten Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar (d.h. innert fünf Jahren) nach dem Grundstückserwerb vorgenommen werden, grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden (vgl. **BGE 123 II 218** E. 1a). Eine Ausnahme machte das Bundesgericht ab dem Leiterteil **BGE 123 II 218** bezüglich Kosten für den Unterhalt neuerwerbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften, wenn es um den periodischen Unterhalt (und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) ging; solche Kosten konnten demnach vom Einkommen abgezogen werden. Davon unterschied es jedoch den Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pachtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbstgenutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise

umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird (vgl. **BGE 123 II 218 E. 1c**; vgl. auch **BGE 133 II 287 E. 2.2**; vgl. zur geschichtlichen Entwicklung der Dumont-Praxis KOCHER/ANZANTE, a.a.O., S. 712 ff.).

**4.3.2.** Seit dem 1. Januar 2010 sieht Art. 32 Abs. 2 DBG vor, dass "die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften" abgezogen werden können. Mit dieser Gesetzesänderung wollte der Gesetzgeber die Dumont-Praxis abschaffen (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 3. September 2007 zur Pa. Iv. Müller Philipp "Einschränkung der Dumont-Praxis" [Bericht WAK-N], BBI 2007 7993 S. 7998 ff. Ziff. 2.2.1 und S. 8003 Ziff. 3; Stellungnahme des Bundesrats vom 7. November 2007, BBI 2007 8009 S. 8011). Es sollen "alle Kosten, die dazu dienen, einen früheren Zustand einer Liegenschaft wieder herzustellen, als Unterhaltskosten abgezogen werden können. Dies soll auch bei neuerworbenen Liegenschaften (entgeltlicher Liegenschaftswechsel innerhalb der letzten fünf Jahre) zutreffen. Somit soll in allen Fällen die sogenannte objektiv-technische Betrachtungsweise und nicht mehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise gelten [...]" (Bericht WAK-N, BBI 2007 7993 S. 8003 Ziff. 3).

**4.4.** Das Bundesgericht hat sich im Urteil 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 mit dem Vorwurf auseinandergesetzt, die vollständige Verweigerung des Abzugs von Kosten bei "wirtschaftlichem Neubau" stelle einen Rückfall in die vom Gesetzgeber abgeschaffte Dumont-Praxis dar. Es erwog, der Vorwurf sei unberechtigt, denn die Dumont-Praxis habe lediglich die Kosten zur Instandstellung einer stark vernachlässigten Liegenschaft in den ersten fünf Jahren nach deren Erwerb betroffen. Sei es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft gegangen, so habe schon nach früherem Recht gegolten, dass der Eigentümer Kosten habe abziehen können, soweit sie für den normalen periodischen Unterhalt aufgewendet worden seien. Davon zu unterscheiden sei (und bleibe auch nach Abschaffung der Dumont-Praxis) der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renovierte, um den Miet- oder Pachtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt werde. Insofern dienten die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielten sie darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (Urteil 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 4.2, in: StE 2014 B 25.6 Nr. 63; StR 70/2015 S. 157; vgl. auch Urteil 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 5).

**4.5.** An dieser Sichtweise kann bei erneuter Überprüfung nicht festgehalten werden (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung **BGE 146 I 105 E. 5.2.2**; **145 I 227 E. 4**). Gemäss den Materialien ging es dem Gesetzgeber bei der Änderung von Art. 32 Abs. 2 DBG darum, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, auf der die Dumont-Praxis basiert hatte, "in allen Fällen" zugunsten einer objektiv-technischen Betrachtungsweise zurückzudrängen (vgl. oben E. 4.3.2). Es ist nicht einzusehen, weswegen die Figur des "wirtschaftlichen Neubaus" davon ausgenommen sein sollte, wo sie doch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspringt und ein wesentlicher Bestandteil der im Verlauf der Jahre präzisierten Dumont-Praxis gewesen war (vgl. **BGE 123 II 218 E. 1c** und E. 2; **103 Ib 197 E. 3**; Urteil 2C\_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, ist also weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar (vgl. MAIBACH/HÄUSELMANN, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, StR 70/2015 S. 658, S. 659 f.; KOCHER/ANZANTE, a.a.O., S. 722; MERLINO, a.a.O., N. 52 zu Art. 32 DBG; für eine individuelle Betrachtung nach objektiv-technischen Kriterien auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 73 zu § 30 StG/ZH; a.M. LOCHER, a.a.O., N. 19 und N. 33 zu Art. 32 DBG; differenzierend LISSI/DINI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 35 zu Art. 32 DBG). Mit Blick auf künftige, hier nicht streitbetreffende Steuerperioden ist sodann auf Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG in der seit dem 1. Januar 2020 gültigen Fassung hinzuweisen, wonach die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt sind. Ab der Steuerperiode 2020 ist also bei Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekten ohnehin zwischen verschiedenen Kategorien von Aufwendungen zu unterscheiden, sodass insoweit auch der für die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Neubaus angeführte Praktikabilitätsvorteil einer Gesamtbetrachtung entfällt.

**4.6.** Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten (vgl. oben E. 4.1) - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) - abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (vgl. KOCHER/ANZANTE, a.a.O., S. 723).

**4.7.** Die Beschwerdeführer führen in ihrer Beschwerde im Einzelnen auf, welche Aufwendungen zu welchen Teilen als werterhaltend zu betrachten seien, und haben dazu bereits vor der Vorinstanz diverse Unterlagen eingereicht. Aufgrund ihrer im Lichte der vorstehenden Erwägungen unrichtigen Rechtsauffassung hat sich die Vorinstanz hierzu folgerichtig nicht geäußert. Da es nicht am Bundesgericht ist, die Sachverhaltsdarstellung und Beweismittel der Beschwerdeführer wie eine erste Gerichtsstanz zu

würdigen, ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zu Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG).

### **III. Kantonssteuern**

#### **5.**

Die Regelung über den Abzug von Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten des Kantons Freiburg (Art. 33 Abs. 3 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2020 [DStG/FR; SGF 631.1) entspricht im Wesentlichen der Regelung auf Bundesebene (Art. 32 Abs. 3 DBG) und ist überdies harmonisierungsrechtlich vorgegeben, wenn ein Kanton einen solchen Abzug überhaupt zulassen will (vgl. Art. 9 Abs. 3 lit. b StHG). Abgesehen davon, dass die Kantone insoweit nicht frei sind, ob sie den Abzug überhaupt gewähren wollen, gilt Analoges für die Unterhalts- und insbesondere Instandstellungskosten für neu erworbene Liegenschaften (vgl. Art. 33 Abs. 2 DStG/FR und Art. 32 Abs. 2 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 StHG). Es kann daher auf die vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Auch betreffend die Kantonssteuern ist die Sache folglich zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung**

#### **6.**

Die Beschwerde erweist sich im Eventualstandpunkt sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantonssteuern als begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache ist an die Vorinstanz zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung zurückzuweisen. Die Gerichtskosten sind nach Massgabe des Unterliegens zu einem Fünftel den Beschwerdeführern und zu vier Fünfteln dem Kanton Freiburg aufzuerlegen, da letzterer Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der Kanton Freiburg schuldet den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren, ohne selbst Anspruch auf eine solche Entschädigung zu haben (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 28. September 2021 wird aufgehoben und die Sache wird an das Kantonsgericht zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung zurückgewiesen.

#### **2.**

Die Beschwerde wird betreffend die Kantonssteuern teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 28. September 2021 wird aufgehoben und die Sache wird an das Kantonsgericht zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung zurückgewiesen.

#### **3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.- werden im Umfang von Fr. 400.- zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung den Beschwerdeführern und zu Fr. 1'600.- dem Kanton Freiburg auferlegt.

#### **4.**

Der Kanton Freiburg hat den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'600.- zu bezahlen.

#### **5.**

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonsgericht des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 23. Februar 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler