

5.3.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

50 Aktivierungspflicht von Umbaukosten (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG)

- Die steuerliche Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Kosten bei Liegenschaften des Privatvermögens deckt sich grundsätzlich mit handelsrechtlichen Grundsätzen. Einer analogen Anwendung dieser Grundsätze im Geschäftsvermögensbereich steht nichts im Weg.
- Wird eine Liegenschaft nahezu vollständig um- und ausgebaut, sind die Kosten zu aktivieren. Es liegen keine abzugsfähigen Unterhaltskosten vor.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Oktober 2018 in Sachen B. AG (3-RV.2016.185).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

In den Jahren 2011 und 2012 wurde die der Rekurrentin gehörende Liegenschaft umfassend erneuert. Die Rekurrentin hat im Jahr 2011 in der Erfolgsrechnung CHF 1'056'119.45 als "Unterhalt Liegenschaft" (Kto. 4200) geltend gemacht.

Die Liegenschaft wurde per 31. Dezember 2011 mit CHF 595'000.00 und per 31. Dezember 2012 in Berücksichtigung einer Aktivierung von Liegenschaftskosten von CHF 110'000.00 ("Umbuchung Umbaukosten US"; Kto. 4201 mit CHF 705'000.00 (Kto. 1110 Liegenschaft) bilanziert.

(...)

5.

5.1.

Die Vorinstanz hat im Jahr 2011 CHF 620'000.00 für Liegenschaftsunterhalt nicht dem geschäftsmässig begründetem Aufwand zugerechnet. Vielmehr wurde in diesem Umfang eine Aktivierung verlangt, da eine Nutzung der Investitionen über den Bilanzstichtag hinaus möglich sei. Die Rekurrentin bestreitet diese Aktivierungspflicht.

5.2.

Mit der Bilanzierung und Bewertung der Geschäftsaktiven wird der Unternehmungsgewinn massgeblich mitbestimmt. Kosten für Gegenstände des Anlagevermögens sind dementsprechend im Sinne von § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG aktivierungspflichtig und nicht direkt der Erfolgsrechnung des Erwerbsjahres als Aufwand zu belasten, wenn sie einen bleibenden Wert haben und über den Bilanzstichtag hinaus genutzt werden. Die Vorschrift konstituiert eine Aktivierungspflicht und lässt damit die (vollständige) Direktabschreibung nicht zu (RGE vom 1. Juli 2004 [3-RV.2003.50373]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 68 StG N 47; Francis Cagianut/ Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 4 Rz 61). Nicht aktivierungspflichtig sind Gegenstände von geringem Wert auf Grund des Rechnungslegungsgrundsatzes der Wesentlichkeit und des verwaltungsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismässigkeit. Die Wertgrenze ist aufgrund der Art und Grösse des Geschäfts und des Buchführungsaufwandes zu beurteilen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 68 StG N 48).

5.3.

Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit bereits zum Geschäftsvermögen gehörenden Gegenständen des Anlagevermögens sind die wertvermehrenden Aufwendungen aktivierungspflichtig. Kosten für werterhaltende Massnahmen sind – soweit sie nicht aktivierungsfähig sind – der Erfolgsrechnung als Aufwand zu belasten. Eine Wertvermehrung und damit eine Verpflichtung zur Aktivierung ist aus handelsrechtlicher Sicht nur möglich, wenn der Wert des Vermögensgegenstandes über den bisherigen steuerlichen Wert gestiegen ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 68 StG N 58; F. Richner, Unterhaltskosten und Abschreibungen bei Geschäftsgrundstücken, ZStP 2018 S. 98).

5.4.

Sachanlagen wie Bauten sowie technische Anlagen stehen dem Unternehmen zur langfristigen oder mehrmaligen Nutzung zur Verfügung und gehen durch Abnutzung mittelbar in das Leistungsergebnis ein. Die Aktivierung von Kosten für Erneuerungen, Verbesserungen und Umbauten ist gerechtfertigt, sofern damit eine Wertvermehrung oder eine zusätzliche Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Dem Kriterium des künftigen "Nutzenzuflusses" kommt entscheidende Bedeutung zu (Ulrike Stefani, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, Art. 959 OR N 11).

Bei Umbauten in bestehenden Gebäuden ist eine Unterscheidung zwischen Bauleistungen mit wertvermehrendem, werterhaltendem und werterhöhendem Charakter vorzunehmen. Zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit soll nicht zu eng am Kriterium der Wertvermehrung angeknüpft werden. Bei Umbauten kann eine vorbereitende Bauleistung mit an sich werterhöhendem Charakter sehr wohl einen Nutzen haben. In diesem Sinne sind weniger einzelne Bautätigkeiten zu beurteilen, sondern eher das Projekt als Ganzes. Eine Aktivierung ist nicht zulässig bei Kosten, die lediglich dem Unterhalt dienen. Reparaturen sind der Erfolgsrechnung zu belasten (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Zürich 2009, S. 202 ff.).

Handelsrechtlich ist somit bei Geschäftsliegenschaften einerseits zwischen Unterhalt (Reparaturen), welcher der laufenden Rechnung zu belasten ist, und wertvermehrenden Investitionen, welche zu aktivieren sind, zu unterscheiden. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips ist diese Regelung – unter Vorbehalt steuerlicher Vorschriften – vorab zu beachten.

5.5.

Eine ausdrückliche Regelung mit der Unterscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen kennt das Steuerrecht nur für die Bemessung des abziehbaren Unterhaltes von Liegenschaften des Privatvermögens. Diese steuerliche Unterscheidung deckt sich jedoch vorab mit den handelsrechtlichen Grundsätzen.

5.6.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 4. Oktober 2017 (2C_1166/2016 und 2C_1167/2016 = StE 2018 B 23.45.1 Nr. 5) dazu wie folgt geäußert:

"4.

4.1. Laut Beschwerdeführerin ist vorliegend strittig und zu bestimmen, was vom Begriff der Instandsetzungskosten miteingeschlossen werde. Für das Kantonsgericht bilden die Instandstellungskosten allerdings gar keine eigene Kategorie von Liegenschaftskosten. Die Vorinstanz erklärt vielmehr sämtliche Ausgaben im Zusammenhang mit Liegenschaften für aktivierungspflichtig, soweit sie einen über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Mehrwert zur Folge haben.

Aufgrund der konkreten Vorbringen der Beschwerdeführerin ist in der Sache vorliegend daher vielmehr strittig, ob Instandsetzungs- bzw. Instandstellungskosten im geschäftlichen Bereich von vornherein vom Abzug ausgeschlossen sind - zumindest dann, wenn der Buchwert der Liegenschaft zuvor im selben Umfang abgeschrieben worden war. Eine präzise Umschreibung des Begriffs der Instand^{stellungs}kosten (so Art. 32 Abs. 2 DBG) bzw. Instand^{setzungs}kosten (so Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]) - im französischen Wortlaut der beiden genannten Gesetzesbestimmungen identisch als 'frais de remise en état' bezeichnet -, wäre mithin nur dann rechtserheblich, wenn sich herausstellen sollte, dass über die Aufwendungen für die Wertvermehrung gemäss Art. 34 lit. d DBG hinaus bei Geschäftsliegenschaften bestimmte Kosten (der Instandstellung bzw. Instandsetzung) nicht von der Einkommenssteuer abziehbar wären.

4.2. Nach Ansicht des Thurgauer Verwaltungsgerichts, auf welche sich sowohl der angefochtene Entscheid als auch die Beschwerdeführerin abstützen, dürfen Ausgaben, die aufgewendet werden, um eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen in ihrem Bestand zu vermehren (wertvermehrende Aufwendungen) oder in ihrem Zustand dauernd wesentlich zu verbessern (Instandstellungskosten), nicht dem Aufwand der aufgelaufenen Geschäftsperiode belastet werden. Bei Geschäftsliegenschaften könnten einzig die Instandhaltungskosten sowie die periodischen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen als Aufwand geltend gemacht werden (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 11. Februar 2015 E. 2.1, in: TVR

2015 Nr. 10). Eine solche Aktivierungspflicht von Instandstellungskosten für Selbständigerwerbende, die den Buchwert abgeschrieben haben, postuliert auch DIETER EGLOFF (in: Klöti/Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, Rz. 125 zu § 39). Indessen widerspricht diese Auffassung der gesetzlichen Konzeption des Liegenschaftenkostenabzugs:

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den Einkünften abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Einkommenssteuerlich nicht abziehbar sind nach dem Wortlaut von Art. 34 lit. d DBG, der für Privat- und Geschäftspersonen gleichermaßen gilt, die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder *Wertvermehrung* von Vermögensgegenständen. Für juristische Personen statuiert Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 1 DBG gleichermaßen, dass die verbuchten Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzuge-rechnet werden.

Dass Selbständigerwerbende oder juristische Personen über die Kosten für Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung hinaus bestimmte Kosten für die Instandstellung von (abgeschriebenen) Grundstücken nicht abziehen können sollen, findet keine Grundlage in der Bundessteuergesetzgebung. Diese kennt keine Korrektornorm, wonach Instandstellungskosten für (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften - unabhängig von einer Wertvermehrung - zu aktivieren wären (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 18 Abs. 3 DBG).

4.3. Die Verknüpfung der Instandstellungskosten mit den Abschreibungen, wie sie die Beschwerdeführerin vornimmt, drängt sich auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht auf:

Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG werden Abschreibungen in der Regel nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift ausführt, dass mit Abschreibungen der Altersentwertung Rechnung getragen wird, hat sie möglicherweise vorab die (ausserordentliche) Abschreibung *nach dem tatsächlichen Wert* der Vermögensteile im Visier und damit ein zu enges Begriffsverständnis der Abschreibung. Art. 28 Abs. 2 DBG sieht darüber hinaus vor, dass ge-

tätigte Investitionen in jenen Geschäftsjahren zum Abzug gebracht werden, in denen der Gegenstand voraussichtlich gebraucht wird und dank seiner Nutzung ein höherer Betriebsertrag erzielt wird. Diese (ordentlichen) Abschreibungen betreffen die entsprechende Investition; sie haben keinen unmittelbaren inneren Zusammenhang mit den späteren Kosten der Instandstellung und präjudizieren deren Verbuchung nicht. Dass als Folge der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer auf dem Vermögensgegenstand stille Reserven entstehen können, vor allem wenn die Liegenschaft gleichzeitig mittels werterhaltenden Aufwendungen instandgehalten und instandgestellt wird, ist systembedingt und von der Steuerbehörde hinzunehmen. Diese stillen Reserven werden erst dann steuerlich erfasst, wenn infolge Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung Kapitalgewinne anfallen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG für Selbständigerwerbende; analog Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG für juristische Personen).

4.4. Die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin würde darauf hinauslaufen, Instandstellungskosten - gestützt auf eine aussergesetzliche Fiktion - den wertvermehrenden Kosten gleichzusetzen. Das Gesetz erlaubt die Verweigerung des Liegenschaftskostenabzugs bei Geschäftsliegenschaften aber nur, wenn die Aufwendungen tatsächlich wertvermehrenden Charakter haben. Somit ist analog zu Privatliegenschaften zu prüfen, ob Instandstellungskosten im Einzelfall werterhaltend oder wertvermehrend sind (vgl. E. 2.1 hiavor).

Die Vorinstanz hat diese Prüfung vorgenommen und lediglich Renovationskosten von Fr. 111'450.-- als wertvermehrend qualifiziert. Dagegen wehrt sich die Beschwerdeführerin nicht. Namentlich behauptet sie nicht, dass im vorliegenden Einzelfall Instandstellungskosten in einem grösseren Umfang als wertvermehrend im Sinne von Art. 34 lit. d DBG gelten. Der angefochtene Entscheid ist daher nicht zu beanstanden.

4.5. Offen bleiben kann, wie die wertvermehrenden Kosten gemäss Art. 34 lit. d DBG für Selbständigerwerbende genau zu ermitteln sind. Der Beschwerdegegner möchte dieselben Regeln anwenden wie sie für Privatliegenschaften gelten. Ihm schwebt demnach eine restriktivere Auscheidung nicht abzugsfähiger Aufwendungen vor als dem Kantonsgericht, das ein extensiveres Verständnis der aktivierungspflichtigen Aufwendungen hat. Da bezüglich der hierfür massgeblichen Sachverhaltselemente jedoch keine entsprechende Rüge erhoben wurde, hat das Bundesgericht hier nicht

zu prüfen, ob das Kantonsgericht allenfalls einen zu hohen Anteil an wertvermehrenden Kosten ausgeschieden hat.

(...)

5.

Art. 9 Abs. 1 StHG sowie Art. 28 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR) betreffend die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von Selbständig-erwerbenden sowie Art. 35 lit. d DStG/FR betreffend nicht abziehbare Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen lauten im Wesentlichen gleich wie Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. Art. 34 lit. d DBG. Sodann kann der Begriff der (Liegenschafts-)Unterhaltskosten im Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.1). Dementsprechend kann hinsichtlich der Kantonssteuer auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Kantonssteuer abzuweisen."

Auch danach bleibt massgebliches Kriterium für einen Abzug immer die geschäftsmässige Begründetheit. Einer *analogen* Anwendung der für Liegenschaften des Privatvermögens entwickelten Praxis zu den werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen steht jedoch nichts im Wege (RGE vom 17. Dezember 2009 [3-RV.2008.31]).

5.7.

5.7.1.

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. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August

1992 ist mit Ausnahme von deren Art. 4 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV).

5.7.2.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind die nicht abzugsfähigen übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 41 Abs. 1 lit. d StG).

5.7.3.

Grundsätzlich erfolgt die Ausscheidung der werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen aufgrund einer Einzelbetrachtung der getätigten baulichen Massnahmen. Läuft die Instandstellung, Umgestaltung oder Modernisierung einer Liegenschaft jedoch auf eine grundlegende Neugestaltung der Liegenschaft hinaus, die einer eigentlichen Neuerstellung gleichkommt, so erfolgt eine Gesamtbetrachtung und es werden die dafür aufgewendeten Kosten behandelt wie die Kosten von Neu-, Um-, Ein- und Ausbauten. Sie sind bei Liegenschaften im Privatvermögen nicht – auch nicht teilweise – als Unterhalt abziehbar (vgl. VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.139]; VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.245]; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.329]; AGVE 2006 S. 113 ff.).

5.7.4.

Die für die Liegenschaftsunterhaltskosten zur Anwendung kommende Gesamtbetrachtung bei einer grundlegenden Neugestaltung einer Liegenschaft (auch im Hinblick auf bestehen gebliebene Gebäudeteile) gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen. Ein Abzug für energiesparende und umweltschonende Massnahmen ist mithin nur für Massnahmen an vorhandenen Bauten, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten möglich. Denn bei Neubauten können die Auslagen nie Quasiunterhaltskosten bilden, sondern stellen nicht absetzbare Herstellungskosten dar. Dazu zählen auch energiesparende und umweltschonende Aufwendungen für Um- und Ausbauten bzw. grundlegende Neugestaltungen von Liegenschaften (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 4. September 2014 [2C_153/2014]; Urteil des Bundesgerichts vom 6. Juli 2010 [2C_63/2010]; Urteil des

Bundesgerichts vom 23. Februar 2015 [2C_286/2014, 2C_287/2014] = StE 2015 B 25.6 Nr. 64 = StR 2015 S. 428).

5.8.

Das Verwaltungsgericht hat sich im Urteil vom 3. Juli 2017 (WBE.2017.21) zur Unterscheidung von nicht abziehbaren Um- und Ausbaurkosten einerseits und Liegenschaftsunterhaltskosten andererseits wie folgt geäussert:

"2.2.

Beim Entscheid, ob es sich um nicht abziehbare Um- und Ausbaurkosten oder um abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten handelt, ist der Zweck der baulichen Massnahme wegleitend. Dient die Massnahme in erster Linie oder ganz überwiegend einer Ausweitung der Nutzung, so ist in aller Regel auf reine Um- bzw. Ausbaurkosten zu schliessen. Dagegen liegen zumindest hinsichtlich des nicht klar wertvermehrenden Anteils baulicher Massnahmen Liegenschaftsunterhaltskosten vor, wenn die infrage stehenden Arbeiten insgesamt gesehen keine massgebliche Nutzungserweiterung zur Folge haben. Die Grenze zum Umbau dürfte indessen dann überschritten sein, wenn zusätzlicher Wohnraum geschaffen wird, d.h. wenn aus den baulichen Massnahmen zusätzliche Raumeinheiten resultieren. Sobald diese eine gewisse Grösse übersteigen, überwiegt der Um- bzw. Ausbaucharakter, so dass ein Unterhaltsabzug ausser Betracht fällt (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.245] Erw. 3.4).

2.3.

Bei der Unterscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen besteht eine grosse Begriffsvielfalt. Zuweilen ist auch von Modernisierungen die Rede. Diese können, müssen aber nicht Wertvermehrung darstellen: Das Wesen der Modernisierung, welche noch als Instandstellung bezeichnet werden kann, besteht darin, dem Gebäude den zeitgemässen Komfort wiederzugeben, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten jedoch verloren hatte. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstücks, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind dagegen nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Wird ein Gebäude umfassend erneuert, spricht die Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH

MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 32 N 49 ff.).

3.

3.1.

Das Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung liessen die Beschwerdeführer in ein Zweifamilienhaus umbauen und daran Stockwerkeigentum begründen. Dazu musste die innenliegende Treppe abgebrochen und mussten die Eingangsbereiche neu konzipiert werden, sodass jede Wohnung danach über einen eigenen Eingang verfügte. Weiter wurde die gesamte Haustechnik und der Innenausbau entfernt, sodass bloss noch der Rohbau vorhanden war. In etwa die Hälfte der Innenwände mussten weichen und zudem fand ein Eingriff in die tragende Struktur des Gebäudes statt. Die beiden Wohnungsgrundrisse wurden grundlegend umgestaltet – Küchen und Nasszellen erhielten einen anderen Standort. Schliesslich vergrösserte sich das Volumen der Wohnliegenschaft durch einen zusätzlichen Anbau gemäss den Berechnungen der Beschwerdeführer um 24,4%. Durch den Anbau von je zwei zusätzlichen Zimmern entstanden nach dem Umbau zwei 5-½-Zimmer-Wohnungen. Schliesslich liessen sie einen Carport mit Geräteschuppen und auf dem abparzellierten Grundstück eine Teichanlage sowie eine Stützmauer erstellen.

3.2.

Entgegen den Beschwerdeführern ist das vom Spezialverwaltungsgericht zitierte Urteil des Bundesgerichts vom 23. Februar 2015 (2C_286/2014) für die Beurteilung ihres Falles einschlägig, obwohl der Sachverhalt nicht identisch ist. Das Spezialverwaltungsgericht hat denn auch bloss die auch auf den vorliegenden Fall zutreffenden allgemeingültigen Ausführungen in Erwägung 3.4 des Bundesgerichtsurteils wiedergegeben. Von einer Ruine, welche 30 Jahre unbewohnt war, ist das Spezialverwaltungsgericht klarerweise nicht ausgegangen. Zu relativieren ist einzig der Vorhalt im angefochtenen Urteil, wonach die Renovation deutlich mehr gekostet habe als die Liegenschaft – spielte sich der Kauf doch innerhalb der Familie ab, wobei meist Vorzugspreise zur Anwendung kommen. Wie im zitierten Bundesgerichtsurteil wurden aber auch bei der Liegenschaft der Beschwerdeführer Heizung, elektrische Installationen, sanitäre Anlagen und Fenster mit kostspieligen Arbeiten auf einen Schlag erheblich verbessert. Sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft waren betroffen, womit

es sich nicht mehr um eine partielle, sondern um eine umfassende Instandstellung handelte.

Ein Bündel derartiger Baumassnahmen hebt den Standard eines Gebäudes gegenüber seinem Zustand beim Erwerb und führt zu einer Wertvermehrung (FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., Art. 32 N 53). Instandstellungs- und Modernisierungsmassnahmen, die für sich allein noch als Unterhaltsmassnahmen zu beurteilen wären, können in ihrer Gesamtheit zu einer Wertvermehrung führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand (im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung) deutlich erhöht wird (RICHNER UND ANDERE, a.a.O. Art. 32 N 52). Dies trifft auf die Liegenschaft der Beschwerdeführer zu, denn mit dem Ausbau zu zwei separaten Wohnungen hat sich das Nutzungspotential verdoppelt. Das Spezialverwaltungsgericht hat damit die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten zu Recht verneint.

3.3.

Auch im Hinblick auf die in Erw. 2.2. dargelegte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung (WBE.2013.245) erscheint die vorinstanzliche Würdigung überzeugend. Im Ergebnis geht das Spezialverwaltungsgericht davon aus, dass ein Umbau der Liegenschaft vorliegt, durch den die Art der Nutzung der Liegenschaft zwar nicht grundlegend verändert, aber doch merklich ausgeweitet worden ist, weshalb keine Kosten zum Abzug zuzulassen sind. Aufgrund der erheblichen Umbaumassnahmen, der hohen Kosten und des Umstands, dass anstelle des Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung neu zwei separate Eigentumswohnungen bestehen, sowie der vorgenommenen Abarzellierung, wäre überdies die Annahme einer grundlegenden Neugestaltung und somit eines Neubaus – wie von der Steuerkommission D. angenommen – ebenfalls nicht abwegig. Da jedoch das Resultat (Nichtabziehbarkeit der Kosten) dasselbe bleibt, erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

3.4.

Das Spezialverwaltungsgericht liess schliesslich offen, ob beim Umbau eines Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung in ein Zweifamilienhaus mit gleichzeitiger Wohnraumerweiterung eine Nutzungsänderung vorliegt. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist immer dann von einer Wertvermehrung auszugehen, wenn die Renovation zu einer Nut-

zungsänderung führt (BERNHARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32 N 13, mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführer haben die obere Wohnung von den unteren Räumlichkeiten durch den Abbruch der innenliegenden Verbindungstreppe abgetrennt, im Erd- wie auch im Untergeschoss die Wohnfläche erweitert, die beiden Wohnungen mit separaten neuen Hauseingängen erschlossen und an den beiden Einheiten schliesslich Stockwerkeigentum begründet. Das vormals im Eigentum der Beschwerdeführer stehende Untergeschoss gehört neu ihrer Tochter und deren Ehemann. Es fand somit eine Nutzungsänderung statt. So gesehen stand hier auch nicht der Erhalt der Einkommensquelle im Vordergrund, sondern die Schaffung einer neuen Einkommensquelle, welche die Beschwerdeführer allerdings mit dem Verkauf der Stockwerkeinheit wieder abgestossen haben. Die Liegenschaft wurde entsprechend umfunktioniert, was zur Verweigerung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten führt (Urteile des Bundesgerichts vom 28. Juli 2011 [2C_233/2011] Erw. 3.2; vom 4. September 2009 [2C_153/2014]). Damit ist der beantragte Abzug auch deshalb zu verwehren, weil mit dem umstrittenen Umbau auch eine Nutzungsänderung einherging."

Vorerst ist festzustellen, dass die Liegenschaften X und Y auf zwei eigenständigen Parzellen (...) stehen. Für die Beurteilung der Frage, in welchem Umfang gewinnmindernde Liegenschaftsunterhaltskosten bzw. aktivierungspflichtige Anlagekosten vorliegen, ist jedoch nicht auf diese rein grundbuchrechtliche Betrachtung abzustellen, da die Liegenschaften insbesondere baulich/bautechnisch eine Einheit darstellen. Es ist von einer Gesamtbetrachtung auszugehen.

5.10.

5.10.1

Die Liegenschaften der Rekurrentin wurden in ganz wesentlichem Umfang umgenutzt und die Nutzung zudem erheblich erweitert. Einerseits wurde die Gastwirtschaft mit Bar im Erdgeschoss der Wohnnutzung zugeführt. Im ersten Stock wurden die ehemaligen Säle des Restaurants zu zusätzlichen Wohnräumen umgebaut. Im Dachgeschoss wurden fünf neue Wohnungen eingebaut. Aus einem

Restaurant und drei Wohnungen wurde ein Mehrfamilienhaus mit 10 Wohnungen (Die Bar blieb unverändert). Insofern überwiegt der Um- und Ausbaucharakter eindeutig, was auch für getroffene Energiesparmassnahmen gilt. Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung ist schwer nachvollziehbar, weshalb das KStA überhaupt von abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten ausgegangen ist.

5.10.2.

Zwar treffen die Überlegungen betreffend Umnutzung und Erweiterung der Nutzung für die im angebauten Haus bereits vor der Liegenschaftssanierung vorhandenen zwei Wohnungen nicht zu. Hingegen ist für beide Liegenschaftsteile festzustellen, dass sie im Unterhalt vernachlässigt waren und die Rekurrentin selbst ohne Sanierung von der Gefahr eines einschneidenden Substanzverlustes ausging. Dementsprechend wurden nahezu sämtliche Bauteile, insbesondere Heizung, elektrische Installationen, sanitäre Anlagen, Dach, Fenster und Fassade mit kostspieligen Arbeiten erheblich verbessert. Sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft waren betroffen, womit es sich nicht mehr um eine partielle, sondern um eine umfassende Instandstellung handelt. In einer Gesamtbetrachtung ist von einem Neubau auszugehen, was durch das Investitionsvolumen bestätigt wird.

5.10.3.

Zum selben Ergebnis führt die Gesamtbetrachtung, wenn in einem ersten Schritt die Liegenschaften X und Y separat betrachtet würden, und erst anschliessend eine Gesamtbilanz über die getätigten Arbeiten gezogen würde.

Bei der Liegenschaft Y ist keine abweichende Betrachtung möglich. Für einen "Neubau" sprechen auch die an der Verhandlung gemachten Ausführungen. So wurde erklärt, dass der Hausteil Y während zwei Jahren zum Verkauf gestanden habe. Die Liegenschaft habe wegen des Renovationsbedarfes niemand gewollt. Es wurde dargelegt, dass praktisch alles erneuert worden sei.

Die Liegenschaft X wurde erst im Jahr 2010 vor der grossen Renovation dazugekauft. Das habe Sinn gemacht. Die Nutzung wurde von zwei Wohnungen auf fünf Wohnungen ausgebaut. In den

bisherigen Wohnungen im Erdgeschoss und im 1. Stock wurden die Küche und das Bad renoviert. Die Liegenschaft wurde umfassend mit einer Innendämmung versehen. Die Fenster wurden ersetzt. Neu wurde im 2. Stock eine Wohnung (Loft) eingebaut. Damit wurden auch allein bezogen auf die Liegenschaft X sehr erhebliche Nutzungsänderungen vorgenommen.

5.10.4.

In einer Gesamtbilanz überwiegen die Nutzungsänderungen und Wohnraumerweiterungen bei weitem. Auch deshalb kann bei den Kosten des Umbaus bzw. den Sanierungskosten in einer Gesamtbetrachtung nicht von gewinnmindernden Liegenschaftsunterhaltskosten ausgegangen werden. Die Ausführungen der Rekurrentin in der Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in peius ändern daran nichts.

5.10.5.

Im Ergebnis sind die gesamten Liegenschaftsunterhaltskosten zu aktivieren. Das gilt für sämtliche Kostenarten, insbesondere etwa auch für die Rückbaukosten und die Kosten der Mulden sowie die Kosten für die Wärmedämmung. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen (...).

51 Aktivierungspflicht von Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG)

Abschreibungen auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens implizieren nicht automatisch, dass Liegenschaftsunterhaltskosten zwingend zu aktivieren wären. Massgeblich ist die Frage, ob eine Wertvermehrung eingetreten ist. Bei wertvermehrenden Aufwendungen ist eine Aktivierung vorzunehmen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Oktober 2018 in Sachen W. AG (3-RV.2017.42).