

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).

Aus den Erwägungen

2.4.

Die Rekurrentin machte mit der Einsprache im Wesentlichen geltend, die Systematik der Buchhaltungsgrundsätze sei seit der Gründung unverändert geblieben. Wertvermehrende Aufwendungen und Instandstellungskosten seien als Anlagekosten aktiviert worden. Unterhalts- und Reparaturkosten würden als Kosten der Instandhaltung dem Aufwand belastet.

In der Liegenschaft A hätte die 5 ½-Zimmerwohnung ohne Erneuerung nicht mehr vermietet werden können. Haupthinderungsgrund seien das veraltete Küchenkonzept und die alten Küchengeräte gewesen. Die Küche sei daher ersetzt worden. Die Wohnung habe per 1. Mai 2015 wieder vermietet werden können.

In der Liegenschaft B seien in der 4 ½-Zimmerwohnung Küche und Badezimmer renoviert worden. Damit habe die Wohnung nach einem mehrmonatigen Leerstand zur ursprünglichen Miete wieder vermietet werden können. Zudem seien in der Liegenschaft B die Waschmaschine und der Tumbler ersetzt worden. Die neuen Geräte seien energie- und wassersparend. Zusätzlich seien die letzten, noch nicht ersetzten Storen erneuert worden. Der Ersatz und die Reparatur einzelner nicht mehr funktionsfähiger Storen seien unverhältnismässig teuer geworden.

(...)

3.

3.1.

Die Vorinstanz hat im Jahr 2015 CHF 70'000.00 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.

(...)

4.

4.1.

Vorerst ist festzuhalten, dass die vorgenommenen Unterhaltsarbeiten nicht zu einer wesentlichen Umnutzung oder Vermehrung der Nutzung der Liegenschaft geführt haben. Es liegt kein "Quasi-Neubau" vor. Die vom Verwaltungsgericht im Urteil vom 3. Juli 2017 (WBE.2017.21) dazu aufgestellten Grundsätze (Gesamtbetrachtung bei allumfassendem Liegenschaftsunterhalt) sind daher nicht anwendbar.

4.2.

Dass juristische Personen über die Kosten für Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung hinaus bestimmte Kosten für die Instandstellung von (abgeschriebenen) Grundstücken nicht abziehen können sollen, findet nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine Grundlage im DBG und im StHG. Die Bundesgesetzgebung kennt keine Korrektornorm, wonach Instandstellungskosten für (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften – unabhängig von einer Wertvermehrung – zu aktivieren wären. Sodann ist die Verknüpfung der Instandstellungskosten mit den Abschreibungen auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zwingend. Die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz und der Rekurrentin zur Bewertung der Liegenschaften in Verbindung mit zu gewährenden oder gewährten Abschreibungen sind daher nicht relevant.

4.3.

4.3.1.

Das KStA JP hat nicht geltend gemacht, mit den vorgenommenen Unterhaltsarbeiten sei eine bessere Qualität oder eine Verbesserung des Standards eingetreten. Keine anderslautenden Anhaltspunkte ergeben sich aus den eingereichten Rechnungen für die ausgeführten Arbeiten. Das spricht für "gewöhnlichen" Liegenschaftsunterhalt, jedenfalls nicht für eine Wertvermehrung.

4.3.2.

Im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des KStA, Stand 21. November 2014, wird für Liegenschaften im Privatvermögen folgendes festgehalten:

- Ersatz von Jalousien, Raffstoren und Rollläden (BKP 228): Abzug von 100 % als Liegenschaftsunterhaltskosten;

- Kücheneinrichtungen (BKP 258): Abzug von 100 % als Liegenschaftskosten, sofern ein gleichwertiger Ersatz von Geräten, Küchenkombinationen, Arbeitsflächen und Wandbekleidungen erfolgt;
- Malerarbeiten (BKP, 285): Abzug von 100 %;
- Sanitäranlagen (BKP 25): Abzug für gleichwertigen Ersatz zu 100 %;
- Waschmaschinen (BKP 252): Abzug für Waschmaschinen, Tumbler 100 %.

4.3.3.

Bei einer analogen Anwendung der Grundsätze im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des KStA besteht bei den vorgenommenen Unterhaltsarbeiten keine Wertvermehrung, die bei einer juristischen Person zu einer Aktivierung führen muss.

4.4.

Auf eine fehlende Wertvermehrung ist auch aufgrund der nach der Renovation (wieder) erzielbaren Mieten zu schliessen. Der mehrmonatige Leerstand beider Wohnungen zeigt, dass eine wesentliche Abnützung und Demodierung eingetreten war. Die Mieten nach der Teilrenovation befinden sich wieder auf dem gleichen Niveau wie vor den Unterhaltsarbeiten, was für eine Beibehaltung des Standards spricht.

4.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die teilweise Aufrechnung der Kosten für den Liegenschaftsaufwand im Betrag von CHF 70'000.00 zu Unrecht erfolgt ist. Eine Aktivierung ist nicht geboten. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

52 Feststellungsverfügung über unbeschränkte Steuerpflicht bei beschränkter Steuerpflicht (Art. 127 Abs. 3 BV)

Ist im interkantonalen Verhältnis die unbeschränkte Steuerpflicht bei unbestrittener beschränkter Steuerpflicht (Liegenschaft im Kanton Aargau) bestritten, ist direkt eine Leistungsverfügung zu erstellen.