

Marktwerts) Eigenschaften einer Liegenschaft aus bzw. solche Auswirkungen sind zumindest ohne Einsatz der geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Abwehr einer Massnahme mit rechtlichen Mitteln mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten. Eine solche Beeinträchtigung im Miet- und/oder Vermögenswert der von den Beschwerdeführern bewohnten Liegenschaft ist hier – und zwar trotz der in den vorstehend behandelten Verfahren eingereichten Gutachten – weder substantiiert behauptet noch erscheint sie sonst als plausibel. Bei der Liegenschaft der Beschwerdeführer handelt es sich um eine komfortable städtische Wohnliegenschaft in einem verkehrsberuhigten Quartier. Der an der Liegenschaft vorbeiführende Verkehr wird als Folge der Massnahmen zur Erschliessung des Torfeldquartiers zwar in Zukunft mit einer erheblichen Wahrscheinlichkeit in einem moderaten Ausmass zunehmen. Dass der Miet- und/oder Vermögenswert der Liegenschaft in absehbarer Zukunft deswegen abnehmen oder nicht im gleichen Mass zunehmen wird wie bei Liegenschaften in vergleichbarer Lage ohne Berührtheit durch den infolge des neuen Quartiers "Torfeld Süd" entstehenden Verkehr, ist indessen äusserst unwahrscheinlich, so dass aus diesem Grund die geltend gemachten Anwaltskosten nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten qualifiziert werden können. Die geltend gemachten Kosten sind nicht abzugsfähig. Das führt zur Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

(Hinweis: Das Bundesgericht wies die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit Urteil vom 2. Februar 2017 [2C\_690/2016] ab.)

- 19 Liegenschaftsunterhaltskosten: Anwendbarkeit der Neubaupraxis  
Kein Unterhaltsabzug auch bei Geschäftsliegenschaften im Fall einer  
kompletten Neugestaltung; Gleichsetzung mit Neubau**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 11. August 2016, i.S. KStA gegen D.V. und S.V. (WBE.2015.280) und D.V. und S.V. gegen KStA (WBE.2015.279).

### *Aus den Erwägungen*

#### 2.

##### 2.1.

Gemäss § 25 Abs. 1 i.V.m. § 27 Abs. 1 StG sind alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte steuerbar, namentlich aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft, aus freiberuflicher sowie jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 StG). Von diesen Einkünften können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (§ 36 Abs. 1 StG), wozu bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen auch die Aufwendungen mit werterhaltendem Charakter gehören, wie das Spezialverwaltungsgericht richtig festgehalten hat. Hingegen sind die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens nicht abzugsfähig, sondern zu aktivieren (§ 27 Abs. 3 StG i.V.m. § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG). Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten gelten Vermögensabgänge, die für geschäftliche Zwecke, im Interesse des Unternehmensziels getätigt worden sind. Die Aufwendungen sind abziehbar, wenn sie für die Erzielung der Einkünfte geeignet sind und in engem Zusammenhang mit dieser stehen. Entscheidend ist, ob ein Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (PHILIPP FUNK, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [HRSG.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Bern/Muri 2015, [Kommentar StG] § 36 N 5).

##### 2.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat unabhängig von der Anwendbarkeit der Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen zu Recht festgestellt, dass die Begriffe werterhaltend und

wertvermehrend bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen und im Privatvermögen einheitlich ausgelegt werden.

#### 2.2.1.

Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit bereits zum Geschäftsvermögen gehörenden Gegenständen des Anlagevermögens stellt sich die Frage, ob diese werterhaltend oder wertvermehrend sind. Führen die Aufwendungen zu einer Wertvermehrung, so besteht in diesem Umfang eine Aktivierungspflicht; dienen sie ausschliesslich der Werterhaltung, so handelt es sich um Aufwendungen, die der Erfolgsrechnung zu belasten sind. Inwieweit die Aufwendungen wertvermehrend (z.B. Umbauten, Modernisierungen) bzw. nur werterhaltend (z.B. laufende Reparaturen, Unterhalts- und Wartungsarbeiten zur Erhaltung der Funktionstüchtigkeit) sind, ist im konkreten Falle zu beurteilen. Eine Wertvermehrung und damit eine Verpflichtung zur Aktivierung ist aus handelsrechtlicher und damit auch steuerlicher Sicht nur möglich, wenn der Wert des Vermögensgegenstands über den bisherigen einkommenssteuerlich massgebenden Wert gestiegen ist. In vielen Fällen enthalten Aufwendungen einen wertvermehrenden und einen werterhaltenden Anteil. Die Aufteilung ist den Steuerbehörden im Zusammenhang mit der Veranlagung von natürlichen Personen als Diskussionspunkt bestens bekannt. Bei den juristischen Personen fehlt jedoch die gleiche Brisanz, da nicht aktivierte wertvermehrende Aufwendungen über verminderte Abschreibungen in den Folgejahren ohnehin in die Erfolgsrechnung, einfach periodenverschoben, Eingang finden (PETER EISENRING, Kommentar StG, § 68 N 58). Werterhaltende Aufwendungen werden i.d.R. für die laufenden Reparaturen und Unterhaltsarbeiten vorgenommen, währenddessen wertvermehrende Aufwendungen von der Unternehmung für Umbauten bzw. für die Modernisierung von Betriebsanlagen gemacht werden (PETER BRÜLISAUER/FLURIN POLTERA, in: ZWEIFEL/ATHANAS [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 58 N 77).

#### 2.2.2.

Die von den Beschwerdeführern II aufgezeigten Unterschiede bei der Besteuerung von Liegenschaften im Geschäftsvermögen gegenüber solchen im Privatvermögen (keine Pauschalierung der

Unterhaltskosten, kein Abzug für Kosten im Zusammenhang mit Umweltschutzmassnahmen und im Bereich des Denkmalschutzes bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen sondern Aktivierung derselben) sind gesetzliche Ausnahmetatbestände. Die Abgrenzung von wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen wird dadurch nicht berührt und gilt auch für das Geschäftsvermögen. Die Beurteilung des Spezialverwaltungsgerichts trifft damit zu.

### 2.2.3.

Die Beschwerdeführer II weisen für ihren Standpunkt ausserdem auf die unterschiedliche Vergleichsbasis bei wertvermehrenden Aufwendungen im Geschäftsvermögen (bisheriger [Einkommenssteuer-]Wert der Liegenschaft vor Ausführung der Arbeiten) und im Privatvermögen ([Einkommenssteuer-]Wert im Erwerbszeitpunkt) hin. Dieser Unterschied ist auf das dualistische System der Grundstückgewinnsteuer für Liegenschaften im Privatvermögen zurückzuführen und die Tatsache, dass Liegenschaften im Geschäftsvermögen im Gegensatz zu denjenigen im Privatvermögen ab dem Erwerb abgeschrieben werden können. Die unterschiedliche Vergleichsbasis ändert jedoch nichts an der Art der Beurteilung, ob wertvermehrende oder werterhaltende Aufwendungen vorliegen.

### 3.

#### 3.1.

Die Beschwerdeführer II führen richtig aus, dass bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen nur dann eine Aktivierung möglich ist, wenn der Wert des Vermögensgegenstands über den bisherigen steuerlich massgebenden Wert gestiegen ist (EISENRING, a.a.O., § 68 N 58). Ebenso zutreffend ist, dass alle Kosten für die Vermehrung oder dauernde Verbesserung von Wirtschaftsgütern, welche dem Unternehmen zur Verfügung stehen, ihm über den Bilanzstichtag hinaus einen Nutzen abwerfen und als Objekte einzeln identifizierbar und bewertbar sind, aktivierungsfähig sind (DIETER EGLOFF, Kommentar StG, § 39 N 124; siehe auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 12. Februar 2014 [VG.2013.88] Erw. 2.3.3). Solche (wertvermehrenden) Investitionen können, im Gegensatz zu den (werrerhaltenden) Unterhalts- und Reparaturkosten, nicht dem Aufwand der laufenden Geschäftsperiode belastet werden (vgl. ERNST

KÄNZIG, Die direkte Bundessteuer, II. Teil, 2. Auflage, Basel 1982-1992, Art. 49 N 114). Die Ausgaben für Um- und Erweiterungsbauten bilden wertvermehrenden Aufwand. Ihre Aktivierung ist steuerrechtlich sachgemäss. Auch Grossreparaturen, die die Nutzungsdauer verlängern, sind zu aktivieren (KÄNZIG, a.a.O., Art. 49 N 170 f.).

### 3.2.

Den Beschwerdeführern II ist überdies zuzustimmen, dass für Liegenschaften im Geschäftsvermögen nicht direkt § 39 StG zur Anwendung kommen kann, sondern gemäss § 36 StG die Grundsätze des Handelsrechts gelten. Sie übersehen dabei aber, dass bereits von Handelsrechts wegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und wertvermehrende Aufwendungen, soweit sie aktivierungsfähig sind, auch aktiviert werden müssen, d.h. aktivierungspflichtig sind (vgl. nunmehr ausdrücklich Art. 959 Abs. 2 OR [in der Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit 1. Januar 2013] sowie dazu PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014, S. 74 f.; ebenso bereits zum alten Recht PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Basel 2004, Art. 58 N 87; vgl. ebenfalls zum alten Recht und dem grundsätzlichen Fehlen von Ansatzwahlrechten im schweizerischen Rechnungslegungsrecht ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000, S. 177 f.).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer II hat bereits handelsrechtlich bei einer umfassenden Totalsanierung einer Liegenschaft mit Auskernung und erheblicher Nutzungserweiterung eine Gesamtbetrachtung Platz zu greifen und sind die Kosten insgesamt als Herstellungskosten zu aktivieren. Nichts anderes ergibt sich insbesondere auch aus der von den Beschwerdeführern II angeführten Textstelle aus dem Handbuch der Wirtschaftsprüfung (Schweizerische Treuhandkammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, S. 202). Dort wird ausgeführt, dass bei Umbauten "weniger einzelne Bautätigkeiten, sondern das Projekt als Ganzes" zu beurteilen seien. Das kann nichts anderes heissen, als dass bei einem umfassenden Projekt grundsätzlich die gesamten Kosten als Herstellungskosten aktivierungsfähig und damit auch aktivierungs-

pflichtig sind. In der Neuauflage des Handbuchs der Wirtschaftsprüfung (Zürich 2014, S. 192), wird denn auch der Fokus sogar noch stärker auf die Gesamtbetrachtung gelegt, wenn es dort zu Umbauten in bestehenden Gebäuden heisst: "Der Bewerter soll in solchen Fällen zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit nicht zu eng am Kriterium der Wertvermehrung haften. Bei Umbauten kann eine vorbereitende Bauleistung von an sich wertvermindernder Art dennoch einen Nutzen haben. In diesem Sinne sind weniger einzelne Bautätigkeiten zu beurteilen, sondern das Projekt als Ganzes". Anderes kann und muss nur dann gelten, wenn die umfassende Totalsanierung mit Umbau einer Liegenschaft und die Aktivierung der damit verbundenen Kosten zu einem Buchwert führen würden, der über dem Verkehrswert liegt (vgl. dazu LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basel 2013, S. 277 Rz 598). Das ist hier aber nicht erkennbar.

Die Beschwerdeführer II wollen dagegen (unter Bezugnahme auf die von ihrem Rechtsvertreter stammende Kommentierung von § 39 StG; vgl. DIETER EGLOFF, Kommentar StG, § 39 N 117 ff.) auch im Zusammenhang mit der umfassenden Totalsanierung mit Auskernung und Nutzungserweiterung einer Liegenschaft an einer Trias von Kosten, nämlich aktivierungsfähigen Kosten (für die ein Aktivierungswahlrecht bestehen soll), aktivierungspflichtigen Kosten und zuletzt bloss werterhaltenden Investitionen unterscheiden, wobei letztere geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen und dementsprechend steuerlich zu berücksichtigen sein sollen. Diese Unterscheidung überzeugt nicht. Werden Massnahmen, die ansonsten als blosser Gebäudeunterhalt geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen würden, im Rahmen einer umfassenden Neugestaltung einer Liegenschaft vorgenommen, bilden auch diese Massnahmen Bestandteil der Totalsanierung und tragen zusammen mit den übrigen Massnahmen zum Gesamtzusatzwert des Vermögensgegenstands bei, über den der Geschäftsinhaber verfügen kann, aus dem ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und dessen Wert (als Ganzes) verlässlich geschätzt werden kann. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer II rechtfertigt sich daher bei Totalsanierungen wie der vorliegend zu beurteilenden keine Aufspaltung zwischen aktivie-

rungspflichtigen, aktivierungsfähigen und bloss werterhaltenden Massnahmen; dies zumal auch deshalb, weil ein Unterscheidungskriterium zwischen den verschiedenen Arten von Massnahmen gerade im Zusammenhang mit einer Gesamtsanierung nicht erkennbar ist: So kann etwa ohne Abbruchkosten gar keine umfassende Neugestaltung stattfinden; diese sind gewissermassen kausale Voraussetzung für die Neugestaltung selbst. Ebenso wäre es kaum nachvollziehbar den Einbau eines neuen Bads oder einer neuen Küche, auf den zu verzichten bei einer Komplettumgestaltung ökonomisch gesehen geradezu sinnwidrig wäre, auch im Rahmen einer Totalsanierung als bloss werterhaltende Massnahme zu betrachten. Dementsprechend ist schon aus handelsrechtlicher Perspektive, die gemäss Wirtschaftsprüferhandbuch einen Blick auf ein "Projekt als Ganzes" verlangt, die von den Beschwerdeführern II vertretene Unterscheidung zwischen verschiedenen Kostenarten abzulehnen (vgl. im Übrigen zur Rechtsgleichheitsproblematik gegenüber Eigentümern privat gehaltener Liegenschaften hinten Erw. 4.4).

### 3.3.

Die Beschwerdeführer II machen weiter geltend, bezüglich des neu erstellten Dachstuhls/Dachs seien 85% als werterhaltend und 15% als wertvermehrend anzusehen. Es seien daher Fr. 60'426.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen.

Die Beschwerdeführer II verkennen, dass die vorgenommenen baulichen Arbeiten über den Bilanzstichtag hinaus einen Wert bzw. Nutzen behalten. Der Marktwert des Wohnhauses wurde gegenüber dem bisherigen Buchwert durch die Investitionen bleibend verbessert. Es handelt sich dementsprechend um Herstellungskosten. Insgesamt haben die Beschwerdeführer II im Jahr 2007 eine Summe von Fr. 467'285.00 in das Wohnhaus investiert. Damit war jedoch der Umbau noch nicht abgeschlossen. Bis im Jahr 2009 beliefen sich die Investitionen auf rund Fr. 1,2 Mio. Die Beschwerdeführer II haben das Zweigenerationenhaus in ein Einfamilienhaus umgebaut. Gemäss den Plänen und den Luftaufnahmen wurden in das neu erstellte Dach, welches zudem zwecks Raumgewinns erhöht wurde, beidseitig grosse Lukarnen eingebaut. Unter dem Dach entstanden neu ein beheizter Wohnraum mit zwei Zimmern, ein Estrichzimmer, ein Vor-

raum sowie ein WC. Im Obergeschoss liessen die Beschwerdeführer II ein Elternschlafzimmer, zwei Kinderzimmer, ein Büro, ein Badezimmer und einen separaten Ankleideraum einbauen. Im entkernten Erdgeschoss entstand ein grosser offener Raum mit Küche, Esszimmer und Wohnzimmer, davon abgetrennt ein Lagerraum, ein WC und ein weiteres Zimmer. Neu erstellt wurde sodann eine Terrasse mit teilweiser Glasüberdachung.

Offensichtlich liegt hier eine umfassende Gebäudemodernisierung vor, mit welcher sich längerfristig eine Wertvermehrung gegenüber dem Markt- und Verkehrswert im Zeitpunkt der Investition ergeben hat. Die Investitionen können daher nicht als Aufwand verbucht werden, sondern sind zu aktivieren. Bei umfassenden Gebäudemodernisierungen ist anstelle der Einzelbetrachtung eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, da sich aus dem gesamten Projekt eine Wertvermehrung ergibt. Die Aktivierungspflicht bei umfassenden Gebäudemodernisierungen fusst direkt auf dem Handelsrecht, womit auch ohne Anwendung der Neubaupraxis die Kosten des Totalumbaus nicht der Erfolgsrechnung belastet werden dürfen.

#### 3.4.

Die Sanierung/Neuerstellung des Kachelofens erfolgte ebenfalls im Zuge der umfassenden Gebäudemodernisierung und kann nicht losgelöst davon beurteilt werden. Die Massnahme ist ein Teil des allumfassenden Projekts, bei dem nicht die einzelnen Massnahmen als solche betrachtet werden, sondern das grosse Ganze. Der Minderheitsmeinung im angefochtenen Entscheid liegt eine Gesamtbetrachtung zugrunde, wie sie für Liegenschaften im Privatvermögen angewendet wird. Diese Betrachtung muss auch für Liegenschaften im Geschäftsvermögen zur Anwendung gelangen (vgl. unten Erw. 4). Handelt es sich wie hier um eine umfassende Gebäudemodernisierung einer Liegenschaft im Geschäftsvermögen und resultiert daraus eine Wertvermehrung gegenüber dem Markt- und Verkehrswert im Zeitpunkt der Investition, sind sämtliche in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten zu aktivieren.

#### 3.5.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Kosten der Gebäudemodernisierung inklusive Kachelofen zu aktivieren sind und nicht als



Aufwand der Erfolgsrechnung belastet werden können. Die Beschwerde ist bereits aus diesem Grund abzuweisen. Wie nachfolgend aufgezeigt wird, ist die Beschwerde auch unter dem Gesichtspunkt der Anwendbarkeit der Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen abzuweisen.

4.

Die Beschwerdeführer II bestreiten die Rechtmässigkeit der Anwendung der für Liegenschaften im Privatvermögen entwickelten Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Dies widerspreche dem Handelsrecht und dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und führe zu einer Verletzung des Legalitätsprinzips.

4.1.

Wie bereits aufgezeigt (siehe vorne Erw. 3), schreibt das Handelsrecht selbst die Aktivierung von Kosten im Zusammenhang mit umfassenden Gebäudemodernisierungen vor. Ein Widerspruch zum Handelsrecht besteht entgegen den Beschwerdeführern II nicht. Die Rechtsfolgen bei der für Liegenschaften im Privatvermögen entwickelten Neubaupraxis und der vom Handelsrecht vorgeschriebenen Aktivierung von Kosten bei Gebäudemodernisierungen sind identisch (kein Abzug der entsprechenden Kosten). Der einzige Unterschied besteht darin, dass für die Praxis bei Liegenschaften im Privatvermögen der Begriff "Neubaupraxis" entwickelt worden ist. Da die Rechtsfolgen dieselben sind, liegt in der Anwendung der Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen weder eine Verletzung des Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz noch des Legalitätsprinzips.

4.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Gesamtbetrachtung, respektive die Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen mit dem Verweis auf die mittlerweile aufgegebene Dumont-Praxis angewendet. Gemäss der vom Bundesgericht zu Liegenschaften im Privatvermögen entwickelten Praxis stellt eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind. Auch ein völliger Um- oder

Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt. Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Oktober 2015 [2C\_460/2015] Erw. 4.1 mit weiteren Hinweisen). Diese Praxis stützt sich auf einen Bundesgerichtsentscheid (BGE 123 II 218, Erw. 1c) aus dem Jahre 1997: Damit Kosten als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht werden können, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stets vorausgesetzt, dass die vor der Durchführung der entsprechenden Massnahmen und die nachher bestehende Nutzung im Wesentlichen miteinander vergleichbar sind.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hat auf diese Rechtsprechung in einem Entscheid vom 2. Februar 2011 abgestellt: Liegt nach der "Renovation" ein eigentliches Aliud vor, so stellt sich die Frage nach der Qualifikation der baulichen Massnahmen im Einzelnen nicht, sondern es ist gesamthaft die Abzugsfähigkeit zu verweigern (WBE.2010.164 Erw. 5). Bei Liegenschaften im Privatvermögen kommt im Normalfall bei der Beurteilung von Liegenschaftsunterhaltskosten die Einzelbetrachtung zur Anwendung; die Gesamtbetrachtung ist der Ausnahmefall. Einzig dann, wenn die Liegenschaft als Ganzes oder einzelne Teile der Liegenschaft so grundlegend neu gestaltet werden, dass die Arbeiten einer eigentlichen Neuerstellung gleichkommen oder der Nutzwert der Liegenschaft so merklich erhöht wird, dass die ausgeführten Arbeiten einem Aus- oder Umbau der Liegenschaft gleichzusetzen sind, ist eine Gesamtbetrachtung angezeigt (EGLOFF, Kommentar StG, § 39 N 29).

#### 4.3.

Der Umbau des Wohnhauses der Beschwerdeführer II (siehe vorne Erw. 3.2) von einem Zweigenerationenhaus in ein Einfamilienhaus mit der damit einhergehenden Entkernung und Neueinteilung des Wohnraums ist nicht mehr vergleichbar mit der Situation vor dem Umbau. Die Umbauten im Dachgeschoss stellen zudem den klassischen Fall einer Wohnraumerweiterung dar, deren Kosten als

Herstellungskosten zu qualifizieren sind (Urteil des Bundesgerichts vom 4. September 2014 [2C\_153/2014] Erw. 3.2). Aufgrund dieser massiven Veränderungen kann auch nicht mehr von einer vergleichbaren Nutzung gesprochen werden, damit ist entgegen den Beschwerdeführern von einer Nutzungsänderung auszugehen.

Auch in Anbetracht der investierten Mittel von rund Fr. 1,2 Mio. liegt hier wirtschaftlich betrachtet ein Neubau vor. Wie im vorinstanzlichen Urteil richtig ausgeführt, wendete das Bundesgericht die inzwischen aufgehobene Dumont-Praxis, auch auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen an (BGE 108 Ib 316), ebenso das Verwaltungsgericht (Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. April 2003 [BE.2002.239] Erw. 4a). Hier handelt es sich zwar nicht um eine Instandstellung einer stark vernachlässigten Liegenschaft sondern um den Totalumbau einer selbst genutzten Liegenschaft, dennoch sind die Umstände vergleichbar. In beiden Fällen wird eine Liegenschaft vollständig umgebaut, sodass die Liegenschaft mit dem ursprünglichen Zustand nicht mehr vergleichbar ist. Aufgrund dieser Gemeinsamkeiten zwischen Dumont-Praxis und Neubaupraxis ist es naheliegend, die Neubaupraxis auch auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen anzuwenden.

#### 4.4.

Dass Aufwendungen aktiviert werden müssten, welche lediglich dem Unterhalt dienen, trifft entgegen den Beschwerdeführern II, wie bereits dargelegt, vorliegend nicht zu. Durch die vorgenommene Totalsanierung kommt der Umbau einem Neubau gleich, bei welchem nicht mehr zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen unterschieden wird. Anstelle der Einzelbetrachtung erfolgt eine Gesamtbetrachtung. Auch in der von den Beschwerdeführern II zitierten Stelle im Handbuch für Wirtschaftsprüfer wird bei Umbauten "eher das Projekt als Ganzes und weniger einzelne Bautätigkeiten beurteilt" (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, Zürich, S. 202). Dass Aufwendungen aktiviert werden müssen, die bei Einzelbetrachtung lediglich dem Unterhalt dienen und nicht zu einer Wertvermehrung der Liegenschaft führen, ist gerade der Sinn der Neubaupraxis, da wie der Name schon sagt, ein Neubau ange-

nommen wird und sämtliche damit verbundenen Kosten als Herstellungskosten und damit als wertvermehrend zu qualifizieren sind. Würde zudem die Neubaupraxis zwar auf Liegenschaften im Privatvermögen angewendet, nicht aber auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen, resultierte daraus eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung. Auch bei Liegenschaften im Privatvermögen können bei der Anwendung der Neubaupraxis Aufwendungen für den Unterhalt nicht zum Abzug gebracht werden. Die entwickelten Grundsätze der Neubaupraxis betreffen Liegenschaften an sich, keine Rolle spielt, ob sich diese nun im Geschäftsvermögen oder Privatvermögen befinden. Würde die Praxis lediglich für Liegenschaften im Privatvermögen gelten, könnte sie durch Gründung einer juristischen Gesellschaft und Einbringung der Liegenschaft einfach umgangen werden.

#### 4.5

Entgegen den Beschwerdeführern II kann somit die Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen angewendet werden und die Beschwerde erweist sich auch aus diesem Grund als unbegründet.

#### 5.

Unter Bezugnahme auf das Rekursverfahren wollen die Beschwerdeführer II eine ausserordentliche Abschreibung vornehmen für den Fall, dass ihr Begehren nicht gutgeheissen wird. Zwar fehlt ein entsprechender formeller Eventualantrag, doch kann ein solcher aus der Beschwerde abgeleitet werden. Das Spezialverwaltungsgericht hat die ausserordentliche Abschreibung abgelehnt, weil die Voraussetzungen für eine nachträgliche Änderung der Bilanz nicht vorliegen würden. Der von den Beschwerdeführern II geltend gemachte Irrtum – sie bringen vor, die Anwendung der Neubaupraxis auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen sei nicht voraussehbar gewesen und aufgrund dessen hätten sie keine Veranlassung gehabt, eine ausserordentliche Abschreibung vorzunehmen – ändert nichts. Die Kosten des Umbaus hätten bereits von Handelsrechts wegen aktiviert werden müssen (siehe vorne Erw. 3.2). Der Versuch, diese Kosten über die Erfolgsrechnung zu buchen, gründet nicht in einem Irrtum sondern wurde vorgenommen, um damit eine erhebliche

Steuerersparnis zu erzielen. Unter diesen Umständen hat das Spezialverwaltungsgericht mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 16. August 2012 [2C\_29/2012], Erw. 2.1 die nachträgliche Änderung der Bilanz zu Recht nicht zugelassen, da Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden, in der Regel ausgeschlossen sind.

Auch die Befürchtung der Beschwerdeführer II, dass der Buchwert der Liegenschaft per 31. Dezember 2007 deutlich höher als der Verkehrswert wäre, kann nicht zu einer nachträglichen Bilanzänderung führen. Anhaltspunkte für eine Überbewertung, welche angesichts der bestehenden Aktivierungspflicht für die vorgenommenen Investitionen, von den Beschwerdeführern II zu liefern wären, sind nicht erkennbar. Wie das Spezialverwaltungsgericht korrekt festhält, handelt es sich vorliegend um handelsrechtlich aktivierungsfähige und damit auch -pflichtige Aufwendungen. Es ist daher nicht einzusehen, weshalb deren Aktivierung zu einer handelsrechtswidrigen Überbewertung des Wohnhauses in der Steuerbilanz führen sollte. Das Wohnhaus kann in den folgenden Steuerperioden weiterhin abgeschrieben werden. Eine ausserordentliche Abschreibung, welche nur dann in Frage kommt, wenn auf Geschäftsvermögen eine ausserordentliche Wertminderung eintritt, ist mangels eines entsprechenden Nachweises durch die Beschwerdeführer II nicht vorzunehmen.