

06/07 20 Direkte Bundessteuer. Art. 18 Abs. 2, Art. 32 Abs. 2, Art. 34 lit. d DBG. Selbstständige Erwerbstätigkeit. Abgrenzung Privat- und Geschäftsvermögen: Notwendiges Geschäftsvermögen, notwendiges Privatvermögen und Alternativgüter. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, ist aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände zu entscheiden. Ist der Steuerpflichtige Bauunternehmer oder ein dem Baugewerbe nahe stehender Unternehmer, so kann auch ein an sich der privaten Anlage und Wohnzwecken dienendes Ein- oder Mehrfamilienhaus eine dem Betrieb zugute kommende Funktion erfüllen, in dem es bspw. durch Arbeitsbeschaffung oder auf andere Weise die unternehmerische Tätigkeit fördert. In concreto ist aufgrund der gesamten Umstände das Grundstück weiterhin als Privatvermögen zu qualifizieren. Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten und nicht abzugsfähigen Anlagekosten. Nach der so genannten Dumont-Praxis sind Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neu erworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft kurz nach Anschaffung aufwenden muss, nicht abziehbar. Die Kosten für den Unterhalt neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften können vom rohen Einkommen abgezogen werden, wenn es um den periodischen Unterhalt geht. Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter die Liegenschaft renoviert, um den Mietertrag zu steigern oder wo eine Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Hier dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen ertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern. In concreto können die getätigten Aufwendungen nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

Obergericht, 12. Januar 2007, OG V 05 49

Aus den Erwägungen:

3. Streitig ist, ob das Grundstück X Privat- oder Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers ist. Nach Art. 18 Abs. 2 DBG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen.

a) Die Beschwerdeführer weisen darauf hin, dass das Architekturbüro des Beschwerdeführers in der Baubranche tätig sei. Die Tätigkeiten des Architekturbüros würden Bauplanung und -leitung, Architekturarbeiten sowie Handel (Kauf und Verkauf) mit und Vermietung von Liegenschaften umfassen. Die Liegenschaft X sei aus geschäftlichen Gründen erworben worden. Die Beschwerdeführer verweisen auf eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der Y. Danach verpflichtete sich die Y bei einem Kauf des Grundstücks X durch den Beschwerdeführer, für alle Neubauten, welche durch sie, die Y, ausgeführt werden, die Architektur- und Bauleitungsarbeiten zu Konkurrenzpreisen an den Beschwerdeführer zu vergeben. Diese Vereinbarung gelte bis zum 31. Dezember 2006. Der Kauf des Grundstücks durch den Beschwerdeführer sei also aus dem geschäftlichen Interesse an Aufträgen an das Architekturbüro des Beschwerdeführers erfolgt. Infolge dieser Vereinbarung habe der Beschwerdeführer einen Umsatz von rund Fr. 300'000.-- erzielen können. Im Weiteren stelle die Vermietung der Räumlichkeiten X einen eigenen "Betrieb bzw. Teilbetrieb" des Architekturbüros dar; die Vermietung sei eine geschäftliche Nutzung. Zudem diene die Liegenschaft der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers als Betriebsreserve, als Sicherheit für künftige Betriebskredite, aber auch als Gegenstand eines gewerbmässigen Handels mit Liegenschaften.

b) Die Vorinstanz weist darauf hin, dass die Beschwerdeführer das Grundstück in der Steuererklärung 1999/2000 vom 3. April 2000 noch als Privatvermögen deklariert hatten,

ebenso in den Steuererklärungen 2001A, 2001B, 2002 und 2003 (In den entsprechenden Akten ist das Grundstück mit der neuen Hausnummer Z aufgeführt.). Entsprechend sei die Liegenschaft auch nicht in den Jahresabschlüssen von 1997 bis 2000 verbucht worden. Auch die Finanzierung sei aus privaten Mitteln erfolgt, wie die Deklaration des zu diesem Zweck aufgenommenen Darlehens im Schuldenverzeichnis 1999/2000 zeige. Die Vorinstanz zeigt weiter auf, dass sich das Architekturbüro des Beschwerdeführers nicht auf dem Grundstück in A, sondern in B befand. Das Grundstück in A sei an Drittpersonen vermietet worden. Die Vermietung eines Grundstücks gehöre aber zur privaten Vermögensverwaltung; das entsprechende Vermögensobjekt stelle deshalb eine private Kapitalanlage dar. Das Grundstück in A sei kein geschäftliches Umlaufvermögen eines Liegenschaftenhändlers. Der Beschwerdeführer sei bis anhin mangels Verkaufs nicht als Liegenschaftenhändler aufgetreten. Gegen eine Verkaufsabsicht spreche auch die lange Eigentumsdauer von mittlerweile acht Jahren. Auch als Betriebsreserve sei das Grundstück nicht nötig, da der Beschwerdeführer seit dem Jahr 2001 bei C angestellt sei und keine nennenswerten Aufträge als Selbstständigerwerbender mehr ausführe. Was den behaupteten Umsatz von rund Fr. 300'000.-- aus einer Überbauung angeht, weist die Vorinstanz darauf hin, dass die Verkäuferin des Grundstücks X, D, nicht als Eigentümerin der Überbauung aufgetreten sei.

4. a) Notwendiges Geschäftsvermögen sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die aufgrund ihrer Beschaffenheit und ihrer konkreten Zweckbestimmung für die betriebliche Leistungserstellung erforderlich sind. Die Zugehörigkeit ergibt sich hier unmittelbar aus der betriebswirtschaftlichen Funktion des Vermögensobjektes. Notwendiges Privatvermögen bilden diejenigen Sachen, die aufgrund ihrer Beschaffenheit und ihrer konkreten Zweckbestimmung ausschliesslich privaten Bedürfnissen dienen. Als Alternativgüter werden diejenigen Sachen, Rechte und übrigen Wirtschaftsgüter bezeichnet, welche aufgrund ihrer Beschaffenheit und ihrer konkreten Zweckbestimmung für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar erforderlich, jedoch auch nicht ausschliesslich auf die Befriedigung privater Bedürfnisse ausgerichtet sind. Ihrer Art und Bestimmung nach können die Alternativgüter sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen. Die Gliederung beruht auf der Erkenntnis, dass die Beziehungen der Wirtschaftsgüter von unterschiedlicher Intensität sein können. Es wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die unmittelbar im betrieblichen Leistungserstellungsprozess integriert und demnach betriebsnotwendig sind, und solchen, die nur mittelbar zur unternehmerischen Leistungserstellung beitragen, indem sie lediglich die finanzielle Situation des Unternehmens verbessern und stärken (Markus Reich, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht [nachfolgend: Abgrenzung], SJZ 1984 S. 222 f.).

b) Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, ist auf Grund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände zu entscheiden (BGE 125 II 118 E. 3c, 122 II 449 E. 3b). Als Abgrenzungskriterien können die äussere Beschaffenheit, die Herkunft der Mittel, das Erwerbsmotiv und die technisch-wirtschaftliche Funktion sowie der Wille und die Sachdarstellung des Steuerpflichtigen herangezogen werden (Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 223 ff.). Massgebend ist vor allem die technisch-wirtschaftliche Funktion, d.h. ob der Vermögenswert dem Geschäft tatsächlich dient (BGE 120 Ia 355 E. 4c/aa; Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a [nachfolgend: Kommentar I/2a], Basel 2000, N. 48 zu Art. 18 DBG). Im Bereich der Alternativgüter dienen die Vermögenswerte dem Geschäft lediglich mittelbar durch den Wert, den sie verkörpern (Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 224 f.). Der Mittelherkunft für die Anschaffung des betreffenden Aktivums kommt auch bei der Zuteilung eines alternativen Wirtschaftsgutes geringes Gewicht zu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 18 N. 80; Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 224).

c) Ist der Steuerpflichtige Bauunternehmer oder ein dem Baugewerbe nahestehender Unternehmer, so kann auch ein an sich der privaten Anlage und Wohnzwecken dienendes Ein- oder Mehrfamilienhaus eine dem Betrieb zugute kommende Funktion erfüllen,

indem es bspw. durch Arbeitsbeschaffung oder auf andere Weise die unternehmerische Tätigkeit fördert (BGE 112 Ib 83 f. E. 3a u. E. 3b/bb; ASA 62 S. 412 E. 3a). Mit einem Grundstück beschafft sich ein Bauunternehmer Arbeit, wenn er mit den Arbeitskräften, Gerätschaften und Materialien seines Unternehmens darauf ein Gebäude erstellt (ASA 46 S.114 E. 2).

d) Wenn sich alternative Wirtschaftsgüter nicht allein aufgrund äusserer und in diesem Sinne eindeutig fassbarer Umstände dem geschäftlichen oder privaten Bereich zuteilen lassen, ist auf den Willen des Steuerpflichtigen abzustellen. Dabei kann aber nicht auf beliebige Willensäusserungen des Steuerpflichtigen abgestellt werden. Für die Abgrenzungsfrage relevant ist einzig der Wille, ein Wirtschaftsgut dem Geschäft zu widmen, und nicht der Wille, ein Wirtschaftsgut für die Zwecke der Besteuerung als Geschäftsvermögen zu behandeln. Der Wille, der den Steuerbehörden gegenüber erklärt wird, muss in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht werden. Die buchmässige Behandlung stellt dabei ein gewichtiges Indiz für die Zuteilung dar (ASA 63 S. 41 E. 5a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N. 83; Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 226). Die Aufnahme in die Buchhaltung allein vermag die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen aber noch nicht zu bewirken (ASA 63 S. 41 E. 5a, 49 S. 74). Ein Wechsel der Zuordnung ist zwar möglich. Eine Zweckänderung wird steuerlich aber nur anerkannt, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen geboten ist und wenn sie klar zum Ausdruck gebracht wird. Aus rein steuerlichen Gründen wird eine solche Änderung nicht akzeptiert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N. 86; Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 227).

5. a) Die Vereinbarung mit der Y bedeutet für sich, dass das fragliche Grundstück in A für Geschäftszwecke erworben wurde und dem Geschäft auch tatsächlich diene. Auch Wirtschaftsgüter, die ihrer äusseren Beschaffenheit wegen meistens notwendiges Privatvermögen darstellen, können im konkreten Fall Geschäftsvermögen sein, wenn sie aus geschäftlichen Gründen erworben werden, wenn z.B. wie vorliegend der Erwerb solcher Güter vom Geschäftspartner zur Bedingung des Abschlusses eines anderen Vertrages gemacht wird (Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 224). Dieser Umstand allein rechtfertigt die Zuweisung zum Geschäftsvermögen aber nicht, sondern es sind die weiteren Umstände mitzubedenken. Wird das Wirtschaftsgut tatsächlich zu privaten Zwecken verwendet, reicht es für die Zuweisung zum Geschäftsvermögen nicht aus, dass beim Erwerb geschäftliche Überlegungen mitspielten oder gar ausschlaggebend waren.

b) Die übrigen Argumente des Beschwerdeführers für eine Qualifikation als Geschäftsvermögen überzeugen nicht. Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liegt erst vor, wenn der Handel mit Liegenschaften in der Absicht erfolgt, mit dem planmässigen An- und Verkauf von Grundstücken einen Verdienst zu erzielen. Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Liegenschaftenhandel entweder hauptberuflich oder in engem Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit nebenberuflich durchgeführt wird, kann aber auch im nur gelegentlichen oder vereinzelt Kauf und Verkauf von Grundstücken erblickt werden, sofern sich der Steuerpflichtige bemüht, die Entwicklung des Liegenschaftsmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen (BGE 125 II 118 f. E. 3c u. 124 E. 6a, 112 Ib 81 E. 2a). Eine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Aktivität wird auch nach Inkrafttreten des DBG nicht verlangt (BGE 125 II 123 E. 5e; a.M. Markus Reich, Kommentar I/2a, N. 11 ff. zu Art. 18 DBG). Zwar ist ein Handel mit Immobilien auch im Zusammenhang mit einer Architektentätigkeit denkbar. Allein das Eigentum an einem Grundstück lässt den Eigentümer aber noch nicht zum Immobilienhändler werden. Über das Eigentum hinausgehende Umstände, welchen auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel hinweisen würden, liegen beim Beschwerdeführer nicht vor. Verkaufsbemühungen wurden nicht aufgezeigt, würden aber im Einzelfall immer noch nicht einen geschäftsmässigen Immobilienhandel bedeuten. Auch die Vermietung der auf dem eigenen Grundstück stehenden Gebäude oder der sich darin befindlichen Räumlichkeiten ist noch keine selbstständige Erwerbstätigkeit, sondern stellt grundsätzlich private Vermögensverwaltung dar (ASA 52 S. 369 f. E. 6a), auch wenn der Beschwerdeführer die Wohnungen instand halten und Mieter suchen muss (ASA 48 S. 364 E. 4c). Der Aufwand für die Verwaltung eines einzelnen Hauses wie des Vorliegenden lässt

nur auf eine private Kapitalanlage schliessen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N. 88). Auch allfällige Bauplanungs- und -leitungsarbeiten bei der Renovation des einzelnen Hauses machen dieses noch nicht ohne weiteres zu einem Geschäftsbereich des Architekturbüros. Das Büro des Beschwerdeführers befand sich an einer anderen Adresse, wie die Vorinstanz zudem aufzeigte.

c) Die Bezeichnung eines Vermögenswertes als Betriebsreserve ist sehr unbestimmt und nur von geringer Bedeutung für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N. 89). Die erhöhte Kreditwürdigkeit fällt beim Einzelunternehmer zudem nicht entscheidend ins Gewicht, da dieser ohnehin mit seinem gesamten Vermögen haftet (Markus Reich, Abgrenzung, a.a.O., S. 225).

d) Durch die bisherige buchmässige Behandlung des Grundstücks wurde gegenüber der Steuerbehörde zuerst der Wille zur Zuteilung zum Privatvermögen geäussert. Das Grundstück X wurde vom Beschwerdeführer bereits 1996 erworben. In den vorliegenden Jahresrechnungen 1997, 1998 und 2000 wird es aber nicht als Aktivum aufgeführt. Die vom Beschwerdeführer beabsichtigte Zweckänderung ist aus wirtschaftlichen Gründen nicht geboten. Die Zuteilung zum Privatvermögen ist gerechtfertigt. Damit besteht kein Grund, das Grundstück neu als Geschäftsvermögen zu betrachten.

e) Demnach ist aufgrund der gesamten Umstände das Grundstück X weiterhin als Privatvermögen zu qualifizieren. Rechtsbegehren Ziff. 2 und 3 sind demnach abzuweisen.

6. Zwischen den Beschwerdeführern und der Vorinstanz ist streitig, welche Liegenschaftskosten vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind.

a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DGB können von Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

b) Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neuerworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft kurz nach Anschaffung aufwenden muss, sind nach der sog. Dumont-Praxis nicht abziehbar (Art. 1 Abs. 2 lit. a Verordnung der EStV vom 24.08.1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer, SR 642.116.2). Kurz nach der Anschaffung getätigte Unterhaltsaufwendungen sind aus der subjektiven Perspektive des Grundstückseigentümers wertvermehrende Investitionen und dürfen nicht abgezogen werden, zumal andernfalls der Erwerber einer schlecht unterhaltenen Liegenschaft einkommenssteuerrechtlich besser gestellt würde als der Erwerber einer bereits renovierten Liegenschaft (Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N. 20a zu Art. 9 StHG, m.H. auf BGE 99 Ib 363 ff.; Bernhard Zwahlen, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a [nachfolgend: Kommentar I/2a], Basel 2000, a.a.O., N. 12 zu Art. 32 DBG).

c) Diese Rechtsprechung gilt für Liegenschaften, die im Unterhalt vernachlässigt worden sind und bei denen die Instandstellung zu einer Wertvermehrung des Grundstückes führt. Anders verhält es sich jedoch bei Liegenschaften, die vom bisherigen Eigentümer normal instand gehalten worden sind und bei denen folglich nicht von einer Entwertung wegen fehlenden Unterhalts gesprochen werden kann. In diesem Falle bezwecken die Renovationarbeiten, die Liegenschaft in ihrem bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten. Es handelt sich um Arbeiten, die den Wert des Grundstückes nicht oder höchstens kurzfristig über denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs erhöhen. Auch wenn die diesbezüglichen Ausgaben unmittelbar nach dem Erwerb einer Liegenschaft getätigt werden, steigern sie den Wert des Grundstückes nicht dauernd und nachhaltig. Die Kosten für den Unterhalt neuerworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften können also vom rohen Einkommen abgezogen werden, wenn es um den periodischen Unterhalt geht (BGE 123 II 222 f. E. 1c).

d) Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter die Liegenschaft renoviert, um den Mietertrag zu steigern, oder wo eine Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Hier dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (BGE 123 II 222 f. E. 1c). Derartige wertvermehrende Unterhaltskosten sind nicht abzugsfähige Anlagekosten i.S.v. Art. 34 lit. d DBG (vgl. Bernhard Zwahlen, Kommentar I/2a, N. 13 zu Art. 32 DBG). Wertvermehrend sind Aufwendungen, welche eine nachhaltige Verbesserung des Vermögenswertes bewirken, d.h. zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem bleibenden Mehrwert führen (Markus Reich, Kommentar I/2a, N. 22 zu Art. 34 DBG). Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der ersetzten Installation (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil 2001, Rz. 25 zu Art. 32). Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 N. 47 f.).

7. a) Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die nach dem Kauf der Liegenschaft getätigten Arbeiten lediglich gewöhnliche Instandhaltungs- und Instandstellungskosten und den Ersatz von Gegenständen ohne Mehrwert beinhaltet hätten. Die gekaufte Liegenschaft sei vor dem Erwerb regelmässig unterhalten worden und sei deshalb nicht vernachlässigt oder verwaorlost gewesen. Mit den getätigten Aufwendungen sei nicht unterbliebener Unterhalt nachgeholt worden. Der Wert der Liegenschaft sei vor und nach den Unterhaltsarbeiten identisch gewesen. Mit den Unterhaltsarbeiten sei lediglich das bestehende Mietzinsniveau gewahrt worden. Die Liegenschaft sei weder ganz oder teilweise um- oder ausgebaut noch einer neuen Nutzung zugeführt worden. Es habe auch kein Baugesuch eingereicht werden müssen, weil die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt gewesen seien.

b) Nach Ansicht der Vorinstanz wurde das ganze Erdgeschoss völlig neu erstellt. Die getätigten Investitionen würden über das Nachholen von unterlassenen Unterhalt hinausgehen und echte wertvermehrende Investitionen darstellen, da sie den Nutzungswert der Liegenschaft steigern, was sich auch in einer höheren Grundstückschätzung niederschlägt.

c) Es scheint nicht, dass die Liegenschaft X in ihrem Zustand vernachlässigt war. Direkte Hinweise darauf fehlen. Insbesondere zeigen die vom Beschwerdeführer eingereichten Fotografien der Aussenansicht des Hauses vor der Renovation keine Vernachlässigung, auch wenn die Erscheinung durch den neuen Anstrich aufgefrischt worden ist. Als indirekter Hinweis auf eine Vernachlässigung könnte nur die damals tiefe Schätzung des Steuerwertes von Fr. 275'000.-- herangezogen werden. Dem widerspricht aber nicht nur der Kaufpreis von Fr. 550'000.-- gemäss Handänderungsmitteilung des Grundbuchamts. Die nach der Renovation vorgenommene, nicht unerhebliche Erhöhung des Steuerwertes auf Fr. 402'000.-- wurde vom Schätzer E in einer Aktennotiz vom 20. Mai 2005 auch damit begründet, dass die tiefe Schätzung aus dem Jahre 1993 teilweise korrigiert worden sei.

d) Das bedeutet aber nicht, dass die Kosten für die Renovation vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind. Das wäre nur dann der Fall, wenn es sich um Unterhaltskosten handeln würde. Die Vorinstanz ist aber zu Recht der Ansicht, dass die vorgenommenen Arbeiten wertvermehrende Investitionen darstellen. Das ergibt sich nicht nur aus der Erhöhung des Steuerwertes, die nur teilweise mit der Korrektur der zu tief geratenen bisherigen Bewertung begründet wird, gemäss Aktennotizen E's vom 21. April und vom 20. Mai 2005 aber auch mit den vorgenommenen Investitionen. Diese beliefen sich auf insgesamt Fr. 20'877.95 im Jahr 1997 und auf ganze Fr. 114'799.35 im Jahr 1998. Allein aus der bei den Akten liegenden Fotodokumentation ist ersichtlich, dass die getätigten Arbeiten über den gewöhnlichen Unterhalt hinausgingen. So wurde nicht nur ein neuer Bodenbelag verlegt, sondern eine neue Bodenkonstruktion mit Heizschlangen eingebaut. Auch eine neue Deckenkonstruktion inklusive Isolation und Stromleitungen wurde aufgehängt. Die Treppe wurde neu verlegt. Neue Fenster und Türen wurden eingesetzt. Damit wurde nicht nur werterhaltender

Unterhalt vorgenommen, sondern die Arbeiten haben wertvermehrenden Charakter. Das gilt unabhängig davon, ob für die renovierte Wohnung ein neuer Mietzins erhoben wird oder nicht. Die getätigten Aufwendungen können deshalb nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. ...