



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 6. Juni 2018 (810 17 317)

Steuern und Kausalabgaben

**Direkte Bundessteuer 2013 und 2014 / Abzugsfähigkeit der Kosten einer Totalsanierung
mit Nutzungsänderung**

Besetzung	Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Niklaus Ruckstuhl, Markus Clausen, Hans Furer, Claude Jeanneret, Gerichtsschreiberin Chiara Piras
Beteiligte	Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft , Beschwerdefüh- rerin gegen Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) , Beschwerdegegner A.____ und B.____, Beschwerdegegner, vertreten durch Dr. Philipp Ziegler, Advokat Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV , Beigeladene
Betreff	Direkte Bundessteuer 2013 und 2014 (Entscheide der Abteilung Steuergericht vom 25. August 2017)

A. A.____, wohnhaft in C.____ (BL), erwarb mit Kaufvertrag vom 31. März 2010 das Eigentum an den Stockwerkeigentumspartellen Nr. S1884 (D.____strasse Nr. 55, 53, 53/1000 Miteigentum an Grundstück Nr. 578 mit Sonderrecht an Büro- und Gewerbeflächen oder zukünftiges Wohnen im 4. Obergeschoss) und Nr. S2789 (D.____strasse Nr. 55, 53, 92/1000 Miteigentum an Grundstück Nr. 578 mit Sonderrecht an Büro- und Gewerbeflächen im 3. Obergeschoss) in E.____. Der Kaufpreis belief sich auf Fr. 1'750'000.--. Das 4. Obergeschoss wurde als Büroräumlichkeiten und bis Februar 2013 auch als Fitnesscenter mit Trainingsraum und Garderoben/Toiletten genutzt. In den Jahren 2013/2014 liess A.____ die zuvor als Fitnesscenter genutzten Räumlichkeiten für Fr. 664'030.10 in eine Wohnung umbauen.

B. A.____ und B.____ reichten am 5. Januar 2015 ihre Steuererklärung für das Jahr 2013 und am 9. Dezember 2015 die Steuererklärung für das Jahr 2014 ein. In der Folge machten sie neben dem ordentlichen Unterhalt auch werterhaltende Kosten für die Renovation der Stockwerkeigentumspartelle Nr. S1884 in der Höhe von Fr. 294'380.40 geltend, Fr. 35'997.45 im Jahr 2013 und Fr. 258'382.95 im Jahr 2014.

C. Mit Veranlagungsverfügungen 2013 und 2014 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) vom 23. Juni 2016 betreffend die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer 2013 und 2014 wurden A.____ und B.____ mit einem im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommen in der Höhe von Fr. 159'900.-- (direkte Bundessteuer 2013) und Fr. 191'400.-- (direkte Bundessteuer 2014) veranlagt. Die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt Fr. 294'380.40 wurden gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2016-032 vom 10. Mai 2016 mit der Begründung abgelehnt, dass es sich vorliegend um eine Umnutzung handle, sodass sämtliche Umbaukosten als Anlagekosten zu qualifizieren seien und damit nicht einkommenssteuerwirksam seien.

D. Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 23. Juni 2016 erhoben A.____ und B.____ mit Eingaben vom 5. Juli 2016 Einsprache bei der Steuerverwaltung.

E. Mit Einsprache-Entscheiden vom 23. März 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und die direkte Bundessteuer 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprachen ab.

F. Die am 5. April 2017 dagegen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheiden vom 25. August 2017 teilweise gut. In Bezug auf die Stockwerkeigentumspartelle Nr. S1884 wies das Steuergericht die Steuerverwaltung an, bei der direkten Bundessteuer 2013 Fr. 22'924.-- und bei der direkten Bundessteuer 2014 Fr. 183'949.--, abzüglich eines allfällig bereits berücksichtigten Pauschalunterhalts, als Liegenschaftsunterhalt zuzulassen.

G. Gegen die Entscheide des Steuergerichts vom 25. August 2017 erhob die Steuerverwaltung mit Eingaben vom 21. November 2017 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte, die Entscheide des Steuergerichts seien aufzuheben (Ziff. 1), die Einsprache-Entscheide der Steuerverwaltung seien zu bestätigen und die vom Steuergericht im Zusammenhang mit dem

Umbau der zuvor gewerblich genutzten Stockwerkeigentumsparzelle S1884 in eine Mietwohnung unter Ziff. 415 (Liegenschaftsunterhalt) gewährten Unterhaltskosten von Fr. 22'924.-- (2013) bzw. Fr. 184'949.-- (2014) seien auf null zu reduzieren (Ziff. 2). Die beiden Beschwerden bezogen sich auf die Staats- und die direkte Bundessteuer 2013 bzw. auf die Staats- und die direkte Bundessteuer 2014.

H. Mit Stellungnahme vom 26. Januar 2018 beantragten die Steuerpflichtigen, vertreten durch Dr. Philipp Ziegler, Advokat, die Beschwerden seien abzuweisen und die Entscheide des Steuergerichts vom 25. August 2017 seien zu bestätigen (Ziff. 1); unter o/e-Kostenfolge (Ziff. 2).

I. In seinen Vernehmlassungen vom 29. Januar 2018 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerden.

J. Die beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV beantragte mit Vernehmlassung vom 2. März 2018 die Abweisung der Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und 2014.

K. Mit Verfügung vom 13. März 2018 wurden die Fälle der Kammer zur Beurteilung überwiesen und angeordnet, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 810 17 316 (Staatssteuer 2013 und 2014) und Nr. 810 17 317 (direkte Bundessteuer 2013 und 2014) zusammen behandelt werden.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerden eingetreten werden kann.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2.1 Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Umbaukosten in den Steuerjahren 2013 und 2014 als Unterhaltskosten und damit als einkommenssteuerlich abzugsfähig zu qualifizieren sind oder ob es sich um nicht abzugsfähige Anlagekosten handelt.

2.2 Streitgegenstand sind die Kosten der Renovation des 4. Obergeschosses der Liegenschaft Nr. 1884 an der D.____strasse 53 in E.____. Ein Teil des 4. Obergeschosses, ca. 70% der Gesamtfläche, wurde bis Ende Februar 2013 von einem Fitnesscenter mit Trainingsraum und Garderobe/Toilette genutzt. Die übrigen 30% der Gesamtfläche wurden einem Unternehmen als Büroräumlichkeiten vermietet. In den Jahren 2013/2014 wurde der Fitnessraum für

insgesamt Fr. 664'030.10 in eine Wohnung umgebaut. In dieser Zeit wurden die Büroräumlichkeiten weiterhin vermietet. Die Steuerpflichtigen möchten einen Teil der Umbaukosten als wert-erhaltend einkommenssteuerlich zum Abzug bringen, während die Steuerverwaltung die ge-samten Umbaukosten als Anlagekosten qualifiziert.

3.1 Die Vorinstanz erwägt in ihren Entscheiden betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und die direkte Bundessteuer 2014 in Bezug auf die streitgegenständlichen Liegenschaftsun-terhaltskosten, dass nach der Abschaffung der sogenannten "Dumont-Praxis" bei der Prüfung der abzugsfähigen Unterhaltskosten eine Einzelbeurteilung zu erfolgen habe. Eine pauschali-sierte Zuweisung sämtlicher Aufwendungen zu den wertvermehrenden Arbeiten könne aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht abgeleitet werden. Mit einer pauschalen Verwei-gerung des Unterhaltsabzugs infolge einer Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau würde der kantonale Ausscheidungskatalog inhaltlich ausgehöhlt. Die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau bezwecke primär eine Erleichterung für die veranlagenden Steuerbehörden. Entsprechend dem Willen des Gesetzgebers sei jedoch eine Einzelprüfung der geltend gemachten Kosten unum-gänglich, um eine sachgerechte Steuerveranlagung zu ermöglichen (Entscheiden des Steuerge-richts vom 25. August 2017 E. 6d). Im vorliegenden Fall handle es sich um eine Renovation verbunden mit einer Nutzungsänderung (Entscheiden des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7a). Eine Gesamt- oder Teilrenovation gelte nur dann in ihrer Gesamtheit als wertvermeh-rende Investition, wenn der Nutzungswert vor dem Umbau als inexistent einzustufen gewesen sei (Entscheiden des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 6c). Die komplette Verweigerung des Abzugs der Renovationskosten führe zu einer Ungleichbehandlung gegenüber den Liegen-schaftseigentümern, die beispielsweise eine umfassende Sanierung ihrer alten Liegenschaft durchführen liessen und dabei die anfallenden werterhaltenden Kosten vollumfänglich in Abzug bringen könnten. Vorliegend sei das Fitnessstudio stark renovationsbedürftig gewesen, was zu höheren Instandstellungskosten geführt habe, weshalb der Anteil dieser Wertvermehrung bei der Berechnung des Liegenschaftsunterhalts zu berücksichtigen sei. Nicht ausschlaggebend sei jedoch, dass die Räumlichkeiten nicht mehr als Fitnessstudio, sondern neu als Wohnung ge-nutzt würden (Entscheiden des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7a). Die Wohnung sei nach dem Umbau nicht neu geschätzt worden, was darauf schliessen lasse, dass der Wert der Räumlichkeiten nicht um ein Mehrfaches gestiegen sei. Dass die Steuerpflichtigen mit der Ver-mietung der neu sanierten Wohnung eine höhere Miete erzielen könnten, wirke sich indirekt auch auf die Höhe der Abziehbarkeit der Renovationskosten aus (Entscheiden des Steuerge-richts vom 25. August 2017 E. 7a). Für das Jahr 2013 stuft die Vorinstanz die Kosten für den Innenarchitekten, die Baubewilligung, den Dienstbarkeitsvertrag, die Umwandlung der Schuld-briefe, die Baubewilligung, den Ingenieur, den Dienstbarkeitsvertrag für den Wintergarten und die Baumeisterarbeiten in der Höhe von insgesamt Fr. 52'888.35 als Anlagekosten ein. Sie bringt diesen Betrag von den für das Jahr 2013 von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Kosten in der Höhe von Fr. 98'734.80 in Abzug, was zu einem bereinigten Betrag von Fr. 45'846.45 führe, dessen Hälfte, und somit Fr. 22'923.25, die Vorinstanz werterhaltenden Charakter zuschrieb (Entscheiden des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7b). Für die Steu-erperiode 2014 stuft die Vorinstanz das Architekturhonorar, den Wintergarten, die Küche, die Provision für die Vermietung, die Dachterrasse, die Plattenarbeiten für den Wintergarten und Baumeisterarbeiten in der Gesamthöhe von Fr. 197'399.-- als Anlagekosten ein. Diese Kosten

zieht die Vorinstanz – nach Abzug der im Jahr 2013 ausgeschiedenen Kosten – von den Gesamtkosten der Renovation in der Höhe von Fr. 664'030.-- ab und halbiert den Restbetrag wiederum aufgrund des wertvermehrenden Charakters der Hälfte der Aufwendungen. Einen wertverhaltenden, und damit abzugsfähigen, Charakter erkennt die Vorinstanz somit den Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 183'948.-- zu. Als Grundlage für diese Berechnungen habe der Vorinstanz die von den Steuerpflichtigen eingereichte Abrechnung vom 18. November 2014 gedient (Entscheidung des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7b). In ihren Vernehmlassungen weist die Vorinstanz insbesondere noch darauf hin, dass nach dem Umbau das Dach, die Aussenwände und die Mehrheit der Innenwände gleich geblieben seien, weshalb es sich vorliegend nicht um einen Neubau handeln könne. Aus der Bauabrechnung sei ersichtlich, dass die hohen Sanierungskosten nicht dadurch bedingt gewesen seien, dass wirtschaftlich ein Neubau erstellt worden sei, sondern dass die Aussenhülle saniert und ein gehobener Innenausbau vorgenommen worden sei (Vernehmlassungen des Steuergericht vom 29. Januar 2018, S. 2). Da die Räumlichkeiten im 4. Obergeschoss ohnehin sanierungsbedürftig gewesen seien, hätte auch eine gewerbliche Weiternutzung der Räume als Fitnesscenter zu ähnlich hohen, jedoch abzugsfähigen Renovationskosten geführt (Vernehmlassungen des Steuergericht vom 29. Januar 2018, S. 3).

3.2. Die privaten Beschwerdegegner weisen in ihrer Stellungnahme vorerst darauf hin, dass aufgrund verschiedener weitreichender Defekte eine Weiternutzung der Räumlichkeiten in der bisherigen Form nicht möglich gewesen sei (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 20). Sie hätten nicht die gesamten Umbaukosten als Gewinnungskosten geltend gemacht, sondern nur den von ihnen als werterhaltend qualifizierten Teil, nämlich zum einen diejenigen Aufwendungen, die bei der Renovation der bestehenden Büros angefallen seien und zum anderen diejenigen Kosten, die bei einem Umbau der Räumlichkeiten des Fitnesscenters in Büroeinheiten ohnehin angefallen wären (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 23). Die Kosten eines Umbaus in eine Bürofläche könnten jedoch nur geschätzt werden (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 25). Sie stellen sich ferner auf den Standpunkt, der vorgenommene Umbau könne nicht einem Neubau oder einer Entkernung mit anschliessendem Neubau gleichgestellt werden. Die Räumlichkeiten hätten Vorbestand gehabt und hätten lediglich in einen ertragsfähigen Zustand versetzt werden müssen. Die Beseitigung von Defekten sei notwendig gewesen, um die betreffenden Räume vermieten zu können, unabhängig von der Endnutzungsart (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 26). Die Kosten, die auch bei einem Büroumbau angefallen wären, seien deshalb zum Abzug zuzulassen (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 61). Hierfür hätten sie bei der Beschwerdeführerin eine angemessene Dokumentation in Form einer kostenzusammenstellungsbasierten Schätzung des involvierten Architekten eingereicht (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 58). Schliesslich weisen die Steuerpflichtigen darauf hin, dass das Gleichbehandlungsgebot eine "Alles-oder-Nichts" Betrachtung verbiete: Der Verweis auf die Kosten im Zusammenhang mit einer umfassenden Sanierung führe zwingend zur Abzugsfähigkeit eines Teils der von ihnen im Zusammenhang mit dem Umbau getragenen Aufwendungen (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 63). Es gehe deshalb darum, diejenigen Kosten, welche im Zusammenhang mit der Rückführung der Fitnessräume in Büroeinheiten angefallen wären und auch tatsächlich angefal-

len seien, als Aufwand im Sinne von Gewinnungskosten anzuerkennen. Eine auf die Nutzung als Wohnraum abstellende Qualifikation sämtlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der Instandstellung sei sachlich nicht gerechtfertigt (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 64).

3.3 Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz zunächst vor, in ihren Entscheiden das Kriterium der Zweckbestimmung und in diesem Zusammenhang die konstante bundesgerichtliche Rechtsprechung ausgeklammert (Beschwerden vom 21. November 2017, Rz. 20) und ausser Acht gelassen zu haben, dass sich Unterhaltskosten nur auf den Erhalt von bestehenden Vermögenswerten beziehen könnten, wobei die Zweckbestimmung unverändert bestehen bleiben müsse. Die vorgenommenen Arbeiten hätten jedoch gerade nicht dem Unterhalt der bestehenden Gewerberäumlichkeiten, sondern der Umwandlung eines Fitnesscenters in eine Luxuswohnung gedient (Beschwerden vom 21. November 2017, Rz. 22). Im vorliegenden Fall erweise sich ferner, dass die beiden Stockwerkeigentumspartellen zu einem Preis von Fr. 1'750'000.-- gekauft worden seien, wobei die Wertquoten der einzelnen Parzellen (92/1000 für das 3. Obergeschoss und 53/1000 für das 4. Obergeschoss) einen auf das 4. Obergeschoss entfallenden maximalen Kaufpreis von Fr. 640'000.-- ergäben. Setze man die Umbaukosten in der Höhe von Fr. 664'030.10 und den Kaufpreis ins Verhältnis zueinander, ergebe dies höhere Umbaukosten als der auf die streitgegenständliche Parzelle entfallende Kaufpreis (Beschwerden vom 21. November 2017, Rz. 27). Die Beschwerdeführerin schliesst daraus, dass vorliegend nicht von Instandstellung ausgegangen werden könne, sondern dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter hätten bzw. als Anlagekosten zu qualifizieren seien (Beschwerden vom 21. November 2017, Rz. 28). Schliesslich dienten die getätigten Umbaukosten nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand bzw. die bisherigen Mieterträge zu erhalten, sondern zielten darauf ab, die Einkommensquelle der Steuerpflichtigen deutlich zu verbessern. Die Umbaukosten stünden deshalb nicht in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Einkommenserzielung (Beschwerden vom 21. November 2017, Rz. 33).

3.4 Die Beigeladene weist in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass vorliegend sämtliche im Rahmen des Umbaus getätigten Aufwendungen darauf ausgerichtet gewesen seien, die Räumlichkeiten des ehemaligen Fitnesscenters in eine Luxuswohnung umzubauen (Vernehmlassung der ESTV vom 2. März 2018, Rz. 2.1). Bei einer solchen Ausgangslage könne bei den durchgeführten Bauarbeiten die Instandstellung oder Instandhaltung bzw. die Wiederherstellung des ursprünglichen objektiv-technischen Wertes der Liegenschaft nicht von Belang gewesen sein, auch wenn möglicherweise einzelne Anlagen oder auch Teile der Raumaufteilung der Liegenschaft aus wirtschaftlichen oder zweckmässigen Gründen beibehalten worden seien. Ein solcher Umbau müsse aus steuerlicher Sicht als Herstellung qualifiziert werden, da er wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme (Vernehmlassung der ESTV vom 2. März 2018, Rz. 2.2). Indizien hierfür seien das Verhältnis der getätigten Gesamtaufwendungen zum anteilmässig bezahlten Kaufpreis (Vernehmlassung der ESTV vom 2. März 2018, Rz. 2.2), die Veränderung der nahezu gesamten Raumaufteilung, die Weitervermietung der Büroräumlichkeiten während des Umbaus und die Erweiterung der nutzbaren Fläche durch die Errichtung eines Wintergartens bzw. einer Dachterrasse (Vernehmlassung der ESTV vom 2. März 2018, Rz. 2.3). Durch den

Umbau werde künftig ein neuartiger Mietertrag über zwei separate Liegenschaften anfallen: Einerseits durch die Luxuswohnung, andererseits durch die Büroräumlichkeiten mit eigenständigem Zugang. Die Aufwendungen wiesen keinen Mischcharakter auf, sondern seien gesamthaft als Herstellungskosten für eine neue Luxuswohnung zu qualifizieren (Vernehmlassung der ESTV vom 2. März 2018, Rz. 2.4). Schliesslich weist die Beigeladene insbesondere darauf hin, dass der Abzug von hypothetischen Kosten für eine allfällige Sanierung des Fitnesscenters bzw. für einen allfälligen Umbau in Büroräumlichkeiten nicht aus Art. 32 Abs. 2 DBG abgeleitet werden könne (Vernehmlassung der ESTV vom 2. März 2018, Rz. 3.2).

4.1 Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_1166/2016, 2C_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2). Der Passus "die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften" in Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG war mit Wirkung ab 1. Januar 2010 eingefügt worden. Mit dieser Änderung wurde die "Dumont-Praxis" abgeschafft, wonach in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer Liegenschaft keine Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden (vgl. BGE 133 II 287 E. 2.2). Die Aufhebung dieser Praxis bedeutet indessen nicht, dass alle Instandstellungskosten im Nachgang eines Liegenschaftserwerbs vollumfänglich von der Steuer absetzbar wären. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_286/2014, 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.1). Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden, sind deshalb Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG). Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, sondern (bei den kantonalen Steuern) bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig. 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3).

4.2 Nach der Rechtsprechung stellen Aufwendungen dann abzugsfähige Unterhaltskosten dar, wenn sie dazu dienen, eine Liegenschaft in ihrem Wert beziehungsweise im bisherigen Zustand zu erhalten oder sie in den Zustand zu versetzen, in dem sie sich bereits einmal befunden hat. Bei Sanierungen oder beim Ersatz bestehender Anlagen ist nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen. Ist der Ersatz qualitativ besser, wird allerdings der wertvermehrende Anteil nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Weist eine Aufwendung sowohl einen wertvermehrenden als auch einen werterhaltenden Anteil auf, so ist Letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur im entsprechenden Umfang zulässig. Die getätigten Ausgaben müssen ferner dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu

erhalten (Urteile des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3 und 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E. 2.1; BGE 123 II 218 E. 1c). Aus dem Gesagten folgt weiter, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist. Gleiches gilt bezüglich Aufwendungen für Ersatzbauten, die ein bestehendes beziehungsweise durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen (Urteil des Bundesgerichts 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 2.5; Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 20. Januar 2015, in: Der Steuerentscheid [StE] 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2). Die Kosten für Neubauten können deshalb auch nicht Mischcharakter aufweisen, das heisst teilweise werterhaltender und teilweise wertvermehrender Natur sein; es handelt sich bei Aufwendungen für die Erstellung eines Gebäudes stets vollumfänglich um Herstellungskosten, die steuerlich nicht absetzbar sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_727/2012, 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.2).

4.3 Gleich wie Neu- und Ersatzbauten werden vom Bundesgericht bauliche Massnahmen behandelt, die mit einem Abbruch von wesentlichen Teilen eines bestehenden Gebäudes einhergehen und so in wirtschaftlicher Hinsicht einem Neubau entsprechen: In diesem Sinne hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (Urteile des Bundesgerichts 2C_666/2012, 2C_667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1 m.w.H. und 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E. 2.3). Keine Unterhaltskosten liegen somit dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2). Herstellungskosten sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung namentlich dann gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird. Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, gelten deshalb üblicherweise als wertvermehrend (Urteil des Bundesgerichts 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1 m.w.H.). Das Bundesgericht hat mit anderen Worten festgehalten, dass wenn eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt wird, Herstellung vorliegt, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt (BGE 123 II 218 E. 2; BGE 103 Ib 197 E. 3b; Urteile des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 und 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall (Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 m.w.H.). Das Bundesgericht hat auch nach Inkrafttreten am 1. Januar 2010 der geltenden Fassung von Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, wonach die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften (nunmehr) abgezogen werden können, an seiner unter der Geltung der "Dumont-Praxis" etablierten Rechtsprechung festgehalten. Diese Rechtsprechung hat es in einem kürzlich ergangenen Urteil bestätigt und dabei ausdrücklich festgehalten, dass die Aufhebung der früher gültigen Praxis nicht bedeute, dass alle Instandstellungskosten im Nachgang eines Liegenschaftserwerbs vollumfänglich von der Steuer absetzbar seien. Vielmehr sei im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend seien (Urteil

des Bundesgerichts 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4). Keine Unterhaltskosten lägen jedoch dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden sei, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstelle und wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme; dann sei stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar seien. Herstellungskosten seien namentlich dann gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt werde (Urteil des Bundesgerichts 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1). Diese Rechtsprechung bezweckt letzten Endes die steuerrechtliche Gleichstellung desjenigen, der eine Liegenschaft umfassend umbaut und neuen Zwecken zuführt, sodass sie einem Neubau gleichkommt, mit dem Ersteller einer Neubaute (Urteil des Bundesgerichts 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2 m.w.H.).

5.1 Vorliegend ist unbestritten, dass mit dem Umbau der Liegenschaft diese (teilweise) einem neuen Zweck zugeführt wurde: Während vor dem Umbau 70% der Gesamtfläche von einem Fitnesscenter und 30% der Gesamtfläche von Büroräumlichkeiten eingenommen wurden, wurde mit den Renovationsarbeiten das Fitnesscenter in eine Wohnung mit Dachterrasse umgenutzt. Die Vorinstanz ging davon aus, dass es sich vorliegend um eine Renovation verbunden mit einer Nutzungsänderung handle (Entscheidung des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7a), setzte sich jedoch – wie von der Beschwerdeführerin zu Recht vorgebracht – nicht mit der damit einhergehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts auseinander, welche festhält, dass Herstellungskosten namentlich dann gegeben sind, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1 m.w.H.). Im vorliegenden Fall zielten die angefallenen Kosten darauf ab, durch den Umbau des Fitnesscenters und die klare Trennung der beiden bisher als Büroräume und Fitnesscenter genutzten Flächen eine neue Wohnung zu erstellen. In diesem Zusammenhang wurden die Umbaukosten unmittelbar durch den Umbau in Wohnraum und die Wohnraumerweiterung durch die neu entstandene Dachterrasse veranlasst. Durch den Umbau konnte sodann auch der Mietertrag um rund 25% erhöht werden (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 22).

5.2 Nach dem Gesagten ist festzustellen, dass die ursprünglich der gewerblichen Nutzung dienende Liegenschaft für Wohnzwecke umfunktioniert wurde. Insofern stehen die Ausgaben nicht in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Einkommenserzielung und dienen nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten.

6.1 Fraglich und zu prüfen ist noch, ob die streitgegenständliche Renovation umfangmässig einem Neubau gleichkommt. Ob eine Totalsanierung gegeben und die Geltendmachung des Unterhaltsabzugs ausgeschlossen ist, ist stets aufgrund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls zu entscheiden, wobei es vorab auf den Gesamtumfang und die Intensität der vorgenommenen Arbeiten ankommt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 20. Januar 2015, in: StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 3.2.3 m.w.H.).

6.2 Mit der streitgegenständlichen Renovation wurde die Eingangspartie des 4. Obergeschosses umgebaut, was einen Neuzugang zu den Büros im 4. Obergeschoss mit Integration

der entsprechenden Toilettenanlagen erfordert hat (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 28). Zudem geht aus den Akten hervor, dass unter anderem Montagearbeiten an Decken und Böden (Kostenpunkt: Fr. 5'110.--), Bedachungsarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 43'074.05), Schreinerarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 29'058.65), Metallbauarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 40'659.50) sowie Maurer- und Gipserarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 110'605.95) vorgenommen, Fenster, Aussentüren und Tore (Kostenpunkt: Fr. 39'192.40), Elektroanlagen (Kostenpunkt: Fr. 46'969.30), Lüftungsanlagen (Kostenpunkt: Fr. 9'384.40) und Sanitäranlagen (Kostenpunkt: Fr. 46'355.40) ersetzt und Unterlagsböden bzw. verschiedene Bodenbeläge (Kostenpunkt: Fr. 63'227.35) eingebaut wurden (vgl. Bauabrechnung vom 20. November 2015). Für die Planung und Koordination der Arbeiten wurde ein Architekt beigezogen. Für die Abgrenzung der Büroräumlichkeiten zur neu errichteten Wohnung wie auch in der Wohnung selbst wurden verschiedene Mauern abgebrochen und an anderer Stelle aufgebaut (vgl. Baupläne vom 14. September 2012).

6.3 Der bauliche Zustand und die notwendigen Infrastrukturen wie Heizung, elektrische Installationen und sanitäre Anlagen wurden mit den streitgegenständlichen Arbeiten auf einen Schlag erheblich verbessert. Durch die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster und Türen, welche den Nutzungswert einer Liegenschaft massgeblich bestimmen, ist der Standard im Vergleich zum Standard vor dem Umbau deutlich gehoben worden. Es handelt sich vorliegend deshalb nicht um eine partielle, sondern um eine umfassende Instandstellung, bei der sämtliche der wesentlichen Bereiche einer Liegenschaft betroffen waren. Ein weiteres Indiz für die Annahme einer Totalsanierung bildet die Tatsache, dass die Renovation erhebliche Kosten verursacht hat. Aufgrund der Akten lässt sich zwar nicht mit Sicherheit feststellen, wie hoch der Kaufpreis der Parzelle im 4. Obergeschoss ausfällt. Ein Vergleich zwischen dem Kaufpreis für beide Stockwerkeigentumsparzellen in der Höhe von insgesamt Fr. 1'750'000.-- und dem von den Steuerpflichtigen dargelegten renovierungsbedürftigen Zustand der als Fitnesscenter genutzten Räumlichkeiten (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 19 f.; Schreiben des Steuerpflichtigen an die Steuerverwaltung vom 30. April 2016, Rz. 3) legt jedoch nahe, dass die Renovationskosten in der Höhe von Fr. 664'030.10 mindestens gleich, wenn nicht höher als der Kaufpreis für die Parzelle im 4. Obergeschoss ausgefallen sind. Für das Vorliegen eines "wirtschaftlichen Neubaus" spricht auch, dass für die Planung und Koordination der Arbeiten ein Architekt beigezogen wurde, welcher ein Honorar von Fr. 48'969.-- erhielt (vgl. Bauabrechnung vom 20. November 2015). Ein völliger Um- und Ausbau einer Liegenschaft stellt keinen Liegenschaftsunterhalt dar. Aus steuerlicher Sicht geht es hier daher nicht mehr um blosse "Wertvermehrung", sondern um "Herstellung", weshalb die fraglichen Auslagen für die Renovation steuerlich nicht absetzbar sind. An dieser Beurteilung vermag weder der Umstand etwas zu ändern, dass die Gebäudehülle und einzelne Tragelemente bestehen blieben, noch dass die baulichen Massnahmen allenfalls (objektiv technisch) teilweise als Unterhalt qualifiziert werden könnten. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Vorstellungen der Steuerpflichtigen und ihres Architekten über die hypothetischen Kosten eines Umbaus in Büroräumlichkeiten keine brauchbare Grundlage für eine steuerrechtliche Abgrenzung zwischen rein werterhaltendem Unterhalt und wertvermehrenden Erneuerungen bilden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der

Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person obliegt; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.6). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass soweit die Beschwerdegegner gestützt auf Merkblätter der Steuerverwaltungen verschiedener Kantone eine entsprechende Handhabung des Begriffs der wertvermehrenden Investition anregen, dies unbehelflich ist, zumal derartige Merkblätter für die Rechtsmittelinstanzen nicht bindend sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_286/2014, 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5).

7. Nach dem Gesagten ist festzustellen, dass die vorliegend strittige Renovation zwecks Änderung von Gewerbe- in Wohnnutzung vorgenommen wurde und es sich aufgrund des Gesamtumfangs und der Intensität des Umbaus um umfassende Instandstellungsarbeiten handelt. Im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung kann deshalb nicht mehr von Liegenschaftsunterhalt die Rede sein; bei den vorliegenden Gegebenheiten liegt vielmehr eine Totalsanierung vor. Bei den Aufwendungen der Steuerpflichtigen für die Renovation der Parzelle Nr. 1884 handelt es sich folglich insgesamt um nicht abzugsfähige Herstellungskosten. Die Beschwerden sind demnach gutzuheissen.

8.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten den Beschwerdegegnern je zur Hälfte aufzuerlegen. Dem Steuergericht können im vorliegenden Verfahren keine Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 20 Abs. 3 VPO). Den unterliegenden Beschwerdegegnern A.____ und B.____ wird deshalb ein Verfahrenskostenanteil im Umfang von Fr. 700.-- auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

8.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann eine angemessene Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Kein Anspruch auf Parteientschädigung haben trotz Obsiegens Bundesbehörden und i.d.R. andere Behörden die als Partei auftreten, es sei denn, die Gegenpartei habe mutwillig, leichtsinnig oder querulatorisch Beschwerde geführt, was aber nicht leichthin anzunehmen ist (MICHAEL BEUSCH, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N 10 zu Art. 64 VwVG). Die Beschwerdeführerin macht im Übrigen auch keine Parteientschädigung geltend, weshalb die Parteikosten wettzuschlagen sind.

8.3 Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten der vorinstanzlichen Verfahren an das Steuergericht zurückzuweisen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerden werden die Entscheide des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 25. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und die direkte Bundessteuer 2014 bezüglich der gewährten Liegenschaftsunterhaltskosten für die Parzelle Nr. 1884, D.____strasse 53, E.____, aufgehoben und die Einsprache-Entscheide der kantonalen Steuerverwaltung vom 23. März 2017 in diesem Punkt bestätigt.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten der vorinstanzlichen Verfahren an das Steuergericht zurückgewiesen.
 3. Den Beschwerdegegnern A.____ und B.____ wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt.
Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin