

FR_GERICHTE 604 2021 100 vom 7. Juli 2022

FR Kantonsgericht, 2022-07-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_100

FR: FR_GERICHTE 604 2021 100 du 7 juillet 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2021 100 del 7 luglio 2022

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1.1

Eintretensfragen Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 14. August 2021 gegen die Einspracheentscheide vom 15. Juli 2021 ist durch die Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwer- deinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerschuldnerin durch die ange- fochtenen Einspracheentscheide berührt und hat ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

Kantonsgericht KG Seite 5 von 18

E. 1.2

Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sind die Einspracheentscheide vom 15. Juli 2021, mit welchen die von der Beschwerdeführerin gegen die Steuerveranlagungen vom 21. Juni 2018 (Steuerperiode 2015) bzw. 16. August 2018 (Steuerperiode 2016) erhobenen Beschwerden abgewiesen wurden. Zwar basieren die Steuerveranlagungen 2015 und 2016 auf der Veranlagungsanzeige für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften, gültig ab der Steuerperiode 2016, vom 24. April 2018 bzw. 14. September 2018; diese Veranlagungsanzeige für nichtlandwirtschaftli- che Liegenschaften ist aber für sich allein nicht anfechtbar und wurde von der Beschwerdeführerin auch nicht angefochten, richteten sich doch die Einsprachen vom 20. Juli 2018 und 16. September 2018 gegen die

Steuerveranlagungen vom 21. Juni 2018 und 16. August 2018. Insofern die Beschwerdeführerin also beantragt, es sei die Veranlagungsanzeige für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften vom 14. September 2018 aufzuheben (Rechtsbegehren 1), ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Gleichwohl wird im Rahmen der vorliegend zu behandelnden Rechtsbegehren 2 und 3 zu prüfen sein, ob der veranlagte Eigenmiet- und Steuerwert der Liegenschaft (Code 3.310) korrekt ermittelt wurde.

E. 1.3

Vereinigung der Verfahren Gemäss Art. 42 Abs. 1 Bst. b VRG kann die Behörde aus wichtigen Gründen den gleichen Gegenstand betreffende Eingaben in einem einzigen Verfahren vereinigen. Da die Beschwerden 604 2021 100/101 (betreffend die direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2015) und 604 2021 102/103 (betreffend die direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2016) den gleichen Sachverhalt betreffen und sich folgedessen in beiden Verfahren auch die gleichen Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und ist darüber in einem einzigen Entscheid zu befinden. Direkte Bundessteuer (604 2021 100 und 604 2021 102)

E. 2.1

Eigenmietwert

E. 2.1.1

Rügen der Beschwerdeführerin Die Beschwerdeführerin moniert in ihrer Beschwerde, dass die Vorinstanz bei der Berechnung des Eigenmietwerts zu Unrecht vom Baujahr 2010 und einem Ausbaustandard von 6 (anstatt 5) Punkten ausgegangen sei. Zudem habe sie den offenen Raum mit den noch vorhandenen Installationen der Käserei (Brunnen und Kannenablage) im Erdgeschoss fälschlicherweise als normalen Wohnraum (1.4 Zimmereinheiten) anstatt als Halle/Wohndiele (0.3 Zimmereinheiten) deklariert und die Dach-schräge im Treppenhaus-Zimmer im Obergeschoss vergessen (0.7 anstatt 0.8 Zimmereinheiten). Schliesslich habe die Vorinstanz eine Garagenbox berücksichtigt, die gar nicht existiere.

E. 2.1.2

Rechtliche Grundlagen

E. 2.1.2.1

Gemäss Art. 16 DBG unterliegen der Einkommenssteuer grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Abs. 1); als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art (Abs. 2). Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG sieht vor, dass insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, als Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar sind. Dies entspricht dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen, die eine eigene Liegenschaft bewohnen und Schuldzinsen sowie Unterhaltskosten

Kantonsgericht KG Seite 6 von 18 vom rohen Einkommen abziehen können, mit denjenigen, die eine Wohnung mieten, jedoch keinen Abzug für die aufgewendeten Mietzinse geltend machen können (vgl. z.B. StE 1987 B 25.3 Nr. 4 sowie Amtliches Tagblatt der Sitzungen des Grossen Rates [TGR] 1983, S. 1052 ff.). Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der

tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG). Als Grundlage für die Bemessung des anzurechnenden Eigenmietwertes gilt der objektive Marktwert (vgl. auch ASA 63 S. 819 E. 3b, ASA 55 S. 620 E. 3 und BGE 124 I 145). Nach einhelliger Ansicht der Lehre handelt es sich dabei um den Betrag, den der Steuerpflichtige für die Miete des betreffenden Wohnobjekts an Dritte zahlen müsste bzw. den eine Drittperson für die entgeltliche Überlassung der Nutzung zu zahlen bereit wäre (vgl.

AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, Art. 21 S. 92 und Pra, Band 86, S. 646). Fehlt es für die Ermittlung des Mietwertes eines Hauses oder einer Wohnung an Vergleichsobjekten, so ist der Mietwert nach objektiven Kriterien und unter Berücksichtigung aller wesentlichen Umstände zu schätzen (vgl. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage 2019, Art. 21 Rz. 52 ff.; RAUCH, Die Besteuerung des Eigenmietwertes, 1986, S. 130 ff.; StE 1987 B 25.3 Nr. 4; ASA 54 S. 85 f.).

E. 2.1.2.2

Der Kanton Freiburg verfügt ausserdem über den Beschluss des Staatsrats vom 9. April 1992 über die Besteuerung von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften (SGF 631.33; nachfolgend kurz: Staatsratsbeschluss). Gemäss diesem wird der Mietwert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft oder einer vom Eigentümer oder Nutzniesser selbst benutzten Wohnung aufgrund von Normen nach Zimmereinheiten, zusätzlichen Räumen und Garagen festgesetzt (Art. 1). Die Anzahl der Zimmereinheiten wird aufgrund der Wohnfläche ermittelt (Art. 2 Abs. 1). Für die Ermittlung der Anzahl Einheiten werden die Zimmer, Küchen, geheizten Wintergärten und die Schwimmbäder im Haus in Betracht gezogen. Im Untergeschoss werden einzig die Zimmer mit normalen Fenstern berücksichtigt (Art. 2 Abs. 1 und 2). Die Wohnflächen werden nach der in Art. 2 Abs. 3 enthaltenen Tabelle in Zimmereinheiten umgerechnet. Die übrigen Räumlichkeiten – wie Hallen oder Wohndielen, zusätzliche Waschräume, zusätzliche/separate Toiletten, Saunen oder Duschen – werden pauschal bewertet (Art. 2 Abs. 4). Anschliessend wird der Wert der jeweiligen Zimmereinheit unter Berücksichtigung des Baujahres, des Jahres des Umbaus oder der Renovation sowie des Ausbaus und der Lage der Liegenschaft bestimmt und der Ausbau und die Lage der Liegenschaft aufgrund von Punkten bewertet (Art. 3 ff.). Schliesslich ist jeder Gemeinde ein Quotient zugeteilt, um den regionalen Unterschieden, das heisst den örtlichen Mietzinsverhältnissen, Rechnung zu tragen (Art. 10; vgl. auch TGR 1983, 1050 f.). Die Gemeinde D. _____ hat einen Quotienten von 80 (Basisquotient 100).

E. 2.1.3

Subsumption

E. 2.1.3.1

Zimmereinheiten Die Beschwerdeführerin moniert, dass der offene Raum im Erdgeschoss mit 1.4 (anstatt 0.3) Zimmereinheiten und das Treppenhaus-Zimmer im Obergeschoss mit 0.8 (anstatt 0.7) Zimmereinheiten berücksichtigt worden sei. Ausserdem habe die Vorinstanz eine Garagenbox berücksichtigt, die gar nicht existiere. ■ Offener Raum im Erdgeschoss Aus den bei den Akten liegenden Bauplänen lässt sich entnehmen, dass sich im Erdgeschoss der Liegenschaft unter anderem ein als «Atelier Peinture» bezeichneter Raum mit einer Fläche von

Kantonsgericht KG Seite 7 von 18 47.00 m² und einem offenen Durchgang zu einem als «Bureau» bezeichneten Raum mit einer Fläche von 27.05 m² befindet. Beide Räume verfügen über Tageslicht (normale Fenster), das «Atelier Peinture» zusätzlich über einen Zugang von aussen (Türe). Ausserdem befindet sich im Erdgeschoss ein Eingangsbereich («Entrée») mit Zugang zu einem weiteren, als «Bureau» bezeichneten Raum sowie einem Reduit, ein als «Magasin/Galerie» bezeichneter, fensterloser Lagerraum sowie die Heizung («Chaufferie»), welche über ein WC und ein Lavabo verfügt. Auch wenn das erstgenannte «Bureau» (von der Beschwerdeführerin als «offener Raum» resp. «open space» bezeichnet) mit 3,08 m x 8.78 m über einen eher schmalen resp. länglichen Grundriss verfügt, kann nicht gesagt werden, es handle sich um eine Wohndiele, die mit nur 0.3 Zimmereinheiten (vgl. Art. 2 Abs. 4 Bst. a des Staatsratsbeschlusses) ins Gewicht fällt. Im gängigen Sprachgebrauch versteht man unter einer Diele einen Vorraum oder geräumigen Flur, unter einer Wohndiele eine geräumige Diele, die auch als Wohnraum genutzt werden kann. Beim «Bureau» handelt es sich aber weder um einen Vorraum noch um einen Flur, sondern um einen abgegrenzten Raum mit Tageslicht und einer Breite von immerhin über 3 m, der aufgrund seines Grundrisses (die Fenster befinden sich auf der schmalen Aussenseite, die beiden Zugänge zum Raum in etwa der Mitte der Innenseite) ohne weiteres als Wohnraum genutzt werden kann. Die Beschwerdeführerin plant denn auch, in diesem Raum eine Küche und ein Esszimmer unterzubringen. Aufgrund der Fläche (27.05 m²) hat die Vorinstanz zu Recht 1.4 Zimmereinheiten berücksichtigt (vgl. Art. 2 Abs. 3 des Staatsratsbeschlusses). ■Gästezimmer im Obergeschoss Im Obergeschoss befindet sich, gleich gegenüber der Treppe, ein Gästezimmer («Chambre d'amis») mit einer Fläche von 14.31 m², wofür die Vorinstanz – entsprechend Art. 2 Abs. 3 des Staatsratsbeschlusses – 0.8 Zimmereinheiten berücksichtigt hat, was nicht zu beanstanden ist. Auch wenn das Zimmer nach Angaben der Beschwerdeführerin eine Dachschräge aufweist, wird nicht geltend gemacht, ihr stünde aufgrund der Dachschräge nicht die gesamte Wohnfläche zur Verfügung. Gemäss Fotodokumentation zum Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften (Beschwerdebeilage 13) fällt die Dachschräge im Gästezimmer denn auch in dem Sinne bescheiden aus, als sie erst in etwa der Mitte der Wandhöhe beginnt und einen steilen Neigungswinkel hat. Zudem existiert in der Schweiz keine einheitliche und rechtsverbindliche Methode, wie Dachschrägen bei der Berechnung von Wohnflächen berücksichtigt werden müssen. ■Garagenbox Nicht zu beanstanden ist schliesslich, dass die Vorinstanz bei der Ermittlung des Eigenmietwerts eine Garagenbox (CHF 50.-) berücksichtigt hat. Gemäss den Akten (vgl. die Fotos der Aussenansicht der Käserei; Beschwerdebeilage 1) befindet sich auf der Westseite der Liegenschaft, neben dem fensterlosen Lagerraum, ein Anbau, der als Garage genutzt werden kann. Auch in der Verkaufsdokumentation von Betterhomes ist erwähnt, dass die Liegenschaft über eine Garage verfügt. Mit CHF 50.- für eine Garagenbox (Tiefgarage oder gedeckter Platz im Freien) hat die Vorinstanz denn auch den tiefst möglichen Betrag für einen Garagenplatz eingesetzt (vgl. Art. 9 des Staatsratsbeschlusses).

Kantonsgericht KG Seite 8 von 18

E. 2.1.3.2

Ausbaustandard (Baujahr) Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Vorinstanz bei der Berechnung des Eigenmietwerts zu Unrecht vom Baujahr 2010 und einem Ausbaustandard von 6 Punkten (CHF 260.-/m²) anstatt

E. 2.1.3.3

Berücksichtigter Eigenmietwert Die Vorinstanz hat in der Veranlagungszeige Nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften, gültig ab der Steuerperiode 2016, vom 24. April 2018 bzw. 14. September 2018, die den Steuerveranlagungen 2015 und 2016 zu Grunde liegt, einen jährlichen Eigenmietwert von CHF 26'232.- ermittelt. Die Berechnungen der Vorinstanz sind nicht zu beanstanden und werden von der Beschwerdeführerin – mit Ausnahme der soeben behandelten Punkte (Zimmereinheiten und Ausbaustandard) – nicht kritisiert. Für das Steuerjahr 2015 hat die Vorinstanz einen Betrag von CHF 12'012.- berücksichtigt, wobei sie richtigerweise davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführerin die Räumlichkeiten im Erdgeschoss (Schlafzimmer, offener Raum, Wohnzimmer; entspricht 4.5 Zimmereinheiten) das ganze Jahr über zur Verfügung standen (zur Berechnung des Eigenmietwerts siehe Beilage B-02 zur Eingabe vom 19. Mai 2022). Für das Steuerjahr 2016 wurde ein Betrag von CHF 19'122.- berücksichtigt. Auch hier ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführerin die Räumlichkeiten im Erdgeschoss das ganze Jahr über zur Verfügung standen. Für die Monate Januar-Juni 2016 wurde dafür ein Eigenmietwert von CHF 6'006.- (die Hälfte von CHF 12'012.-) veranschlagt. Ab Juli 2016 stand der Beschwerdeführerin auch die (Miet-) Wohnung im Obergeschoss und somit die gesamte

Kantonsgericht KG Seite 10 von 18 Liegenschaft zur Verfügung, weshalb für die Monate Juli-Dezember 2016 ein Eigenmietwert von CHF 13'116.- (die Hälfte von CHF 26'232.-) veranschlagt wurde (zur Berechnung des Eigenmietwerts siehe Beilage B-03 zur Eingabe vom 19. Mai 2022). Damit beläuft sich der Eigenmietwert für das ganze Jahr 2016 auf insgesamt CHF 19'122.- (CHF 6'006.- plus CHF 13'116.-).

E. 2.1.4

Schlussfolgerung Zusammenfassend ist festzustellen, dass der von der Vorinstanz ermittelte Eigenmietwert nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt vollumfänglich abzuweisen.

E. 2.2

Steuerwert Die Veranlagung des Steuerwerts betrifft nur die Kantonssteuern. Die direkte Bundessteuer, welche keine Vermögenssteuer vorsieht, ist nicht betroffen. In diesem Punkt ist somit auf die entsprechenden Erwägungen betreffend die Kantonssteuern (nachfolgende E. 3.2) zu verweisen.

E. 2.3

Unterhaltskosten

E. 2.3.1

Rügen der Beschwerdeführerin Die Beschwerdeführerin rügt, es seien gewisse Unterhaltskosten nicht berücksichtigt worden (hierzu weiter hinten unter Erwägung 2.3.3).

E. 2.3.2

Rechtliche Grundlagen

E. 2.3.2.1

Es ist vorwegzunehmen, dass der vorliegende Streit die Steuerjahre 2015 und 2016 betrifft, weshalb er nach demjenigen Recht zu beurteilen ist, das in diesen beiden Jahren in Kraft war (Urteil BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3). Nachstehend werden die anwendbaren Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen in dieser Fassung zitiert.

E. 2.3.2.2

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG). Den gleichen Wortlaut hatte Art. 1 Abs. 1 der per 1. Januar 2020 aufgehobenen Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116). Konkreter bestimmt Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) den Begriff der Unterhaltskosten als «Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen». Die erwähnten Grundsätze wurden alsdann von der Kantonalen Steuerverwaltung in einem Merkblatt vom Januar 2012 konkretisiert (vgl. Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, abrufbar unter: <https://docplayer.org/7458820-kantonale-steuerverwaltung-besonderes-merkblatt.html>; nachfolgend: Merkblatt). Dieses Merkblatt soll der einheitlichen Rechtsanwendung dienen. Es enthält nebst den allgemeinen Grundsätzen insbesondere einen ausführlichen Ausscheidungskatalog über die Abgrenzung der abziehbaren Unterhalts-, Energiespar- und Umweltschutzkosten von den (nicht abziehbaren) wertvermehrenden Aufwendungen und anderen Kosten.

Kantonsgericht KG Seite 11 von 18 Der Passus «die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften» in Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG wurde mit Wirkung ab 1. Januar 2010 eingefügt. Mit dieser Änderung wurde die sogenannte «Dumont-Praxis» abgeschafft, wonach in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer Liegenschaft keine Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen wurden (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 (Urteile BGer 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2.1; 2C_286 und 287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.1).

E. 2.3.2.3

Die steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnungskosten sind einerseits von den Lebenshaltungskosten (Art. 34 lit. a DBG) und andererseits von den Anlagekosten (Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen; Art. 34 lit. d DBG) abzugrenzen. Im Gegensatz zu den wertvermehrenden Aufwendungen besteht der besondere Charakter der abzugsfähigen Unterhaltskosten darin, dass sie der Erhaltung des nutzungsfähigen Zustandes der Liegenschaft dienen. Unterhaltskosten umfassen also hauptsächlich diejenigen Ausgaben für die Instandstellung einer Liegenschaft, welche bezwecken, die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs auszugleichen; sie sind dazu bestimmt, die Liegenschaft als Einkommensquelle zu erhalten. Unterhaltskosten sind demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage 2016, Art. 32 Rz. 37 f.). Nicht darunter fallen hingegen jene Auslagen, welche den Wert der

Liegenschaft und das daraus fliessende Einkommen im Vergleich zum ursprünglichen Zustand erhöhen (zum Begriff der Unterhaltskosten: vgl. auch BGE 133 II 287). Auch das Merkblatt hält fest, dass jene Aufwendungen abziehbar sind, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie die steuerpflichtige Person erworben hat. Dazu gehören unter anderem Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen (Ziff. 3.1 und 3.1.1). Investitionen, die den Wert der Liegenschaft erhöhen (Erweiterungen, Verbesserungen, neue Installationen), oder die der Fertigstellung respektive der Vollendung (Endausbau der Lokalitäten, Fertigstellung der Umgebung etc.) eines Bauwerkes dienen (sogenannte Gestehungskosten), sind nicht zum Abzug zugelassen (Ziff. 3.2.1). 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. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste, neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt kein Unterhalt mehr vor, sondern eine Wertvermehrung, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 32 Rz. 47; LOCHER, Art. 32 Rz. 25).

E. 2.3.2.4

Aus der Natur der Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten ergibt sich, dass ein Abzug grundsätzlich nur dann gerechtfertigt ist, wenn der Aufwand tatsächlich mit steuerbaren Einkünften zusammenhängt (BGE 124 I 193 E. 3g; Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3). Zwar spielt der Periodizitätsgedanke in dem Sinne eine untergeordnete Rolle, als Unterhaltskosten ausnahmsweise auch dann abgezogen werden können, wenn ein Grundstück infolge Unterhaltsarbeiten vorübergehend nicht vermietet werden kann (vgl. LOCHER, Art. 32 N. 1 f.; ASA 69 S. 609 f. sowie die dort erwähnten Entscheide; Urteil BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1).

Kantonsgericht KG Seite 12 von 18 Verlangt wird jedoch, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Steht den (erstmaligen) Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (Urteil BGer 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 32 Rz. 34 f.). Die Unterhaltskosten müssen also in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (Urteil BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2). Sind weder Mieteinnahmen noch ein Eigenmietwert steuerbar, so können konsequenterweise auch keine Unterhaltskosten abgezogen werden (Urteil BGer 2C_558 und 559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2). Von diesem Grundsatz kann – wie bereits gesagt – nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn keine Erträge eingehen, weil die Liegenschaft infolge Unterhaltsarbeiten vorübergehend nicht vermietet wird.

E. 2.3.3

Subsumption Die Beschwerdeführerin moniert, es seien die folgenden Unterhaltskosten nicht zum Abzug zugelassen worden: ■Ersatz von Waschmaschine und Tumbler (Position 29) Gemäss dem von der Vorinstanz herausgegebenen und von der Beschwerdeführerin angerufenen Merkblatt stellen die Kosten für den Ersatz von Waschmaschine und

Wäschetrockner bei selbstgenutzten Liegenschaften (ohne Mieter) nicht abziehbare andere Kosten dar. Nur die Kosten für den Ersatz von Waschmaschine und Wäschetrockner bei vermieteten Liegenschaften berechtigen zum Steuerabzug (nicht jedoch der Anteil des Eigentümers), sofern die Benützung der Maschine im Mietzins inbegriffen ist oder wenn die Einnahmen für deren Benützung im Einkommen aufgeführt sind (Ausscheidungskatalog Ziff. 5.3.1). Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, waren Waschmaschine und Tumbler in der Wohnung im ersten Stock zum Zeitpunkt, als sie die Liegenschaft erworben hat, unbrauchbar, weshalb die Geräte ersetzt werden mussten (Beschwerde S. 4; vgl. auch Einsprache vom 20. Juli 2018 S. 5 und undatiertes Kurzbericht über die Bemühungen zur Vermietung der Wohnung). Bis zum Zeitpunkt, als die neuen Geräte angeschafft wurden (8. Mai 2015; vgl. die Rechnung von Media Markt vom selben Tag), wurde die Wohnung im ersten Stock indes nicht vermietet. Vielmehr wurde die Wohnung von den Voreigentümern selbst genutzt, bevor sie, nach dem Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin, für einige Zeit leer stand. Eine Vermietung erfolgte erst ab dem 20. Juni 2015 (vgl. den Mietvertrag vom 6. resp. 15. April 2015 sowie den undatierten Kurzbericht über die Bemühungen zur Vermietung der Wohnung). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wurde also nicht der Waschturm einer vermieteten, sondern einer (bislang) selbstgenutzten Liegenschaft ersetzt, weshalb die entsprechenden Kosten nicht zum Steuerabzug berechtigen. Dass der Ersatz der Geräte im Hinblick auf eine künftige Vermietung erfolgte, ändert daran nichts. Die Kosten für den Ersatz von Waschmaschine und Tumbler können folglich nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden. ■ Reparaturen an Kamin und Dach (Positionen 45, 52, 54, 57 und 60) Gemäss Merkblatt handelt es sich bei den Reparaturkosten resp. den Kosten für den Ersatz des Kamins um Unterhaltskosten, die zum Steuerabzug berechtigen. Gleich verhält es sich bei den Reparaturkosten resp. den Kosten für den gleichwertigen Ersatz des Daches (Ausscheidungskatalog Ziff. 2 und 6.5.1).

Kantonsgericht KG Seite 13 von 18 Vorliegend ist unbestritten, dass Kamin und Dach repariert werden mussten, nachdem ein Teil des Verputzes am Kamin in Brocken abgebrochen war und die darunterliegenden Dachziegel beschädigte. Mit den Reparaturarbeiten wurde der nutzungsfähige Zustand der Liegenschaft wiederhergestellt und die Liegenschaft als Einkommensquelle erhalten. Mit anderen Worten wurde die Liegenschaft in denjenigen Zustand versetzt, in dem sie sich bereits einmal befunden hat. Es handelt sich damit um werterhaltende Aufwendungen, die vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können. Was die Vorinstanz dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Namentlich handelt es sich bei den Reparaturkosten an Kamin und Dach nicht um Kosten, die in Zusammenhang mit einem Baumangel resp. arglistiger Täuschung in Zusammenhang stehen. Vielmehr handelt es sich um Kosten für die Beseitigung von Schäden, die dadurch entstanden sind, weil im Verlauf der Jahre Wasser in den Verputz am Kamin eingedrungen ist, das Wasser im Winter gefroren ist und den Zementverputz porös gemacht hat (vgl. Einsprache vom 20. Juli 2018 S. 6 mit Bezug auf den Bericht G._____ vom

E. 2.4

Ausgang des Verfahrens Nach dem Gesagten ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie die Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2015 und 2016 im Sinne der Erwägungen (Berücksichtigung der Kosten in Zusammenhang mit den Reparaturarbeiten an Kamin und Dach sowie Trinkwasserschacht) neu veranlagt.

Kantonssteuer (604 2021 101 und 604 2021 103) 3. 3.1. Eigenmietwert Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem (harmonisierten) kantonalen Recht. Die entsprechenden, praktisch gleichlautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 7 Abs. 1 StHG sowie Art. 17 Abs. 1 und 2, 22 Abs. 1 Bst. b und 22 Abs. 2 DStG enthalten. Der Kanton Freiburg verfügt ausserdem über den bereits erwähnten Staatsratsbeschluss. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in der Erwägung 2.1 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer in diesem Punkt vollumfänglich abzuweisen. 3.2. Steuerwert 3.2.1. Rügen der Beschwerdeführerin Die Beschwerdeführerin kritisiert den von der Vorinstanz ermittelten Steuerwert der Liegenschaft von CHF 601'000.-. Sie stellt den sinngemässen Antrag, es sei der Steuerwert auf CHF 448'792.- herabzusetzen. 3.2.2. Rechtliche Grundlagen 3.2.2.1. Gemäss Art. 52 DStG sowie Art. 13 Abs. 1 StHG unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 67 Abs. 1 DStG und Art. 17 Abs. 1 StHG). Die Aktiven werden grundsätzlich, d.h. unter Vorbehalt von Sondervorschriften, zum Verkehrswert bewertet (Art. 53 Abs. 2 DStG und Art. 14 Abs. 1 StHG).

Kantonsgericht KG Seite 16 von 18 Art. 54 DStG bestimmt, dass die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke zum Steuerwert besteuert werden. Dieser entspricht dem Verkehrswert des Bodens und der Bauten unter entsprechender Berücksichtigung des Ertragswertes (Abs. 1; siehe auch Art. 14 Abs. 2 StHG). Der Verkehrswert entspricht dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Verkaufspreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (Abs. 2). Der Ertragswert entspricht dem kapitalisierten jährlichen Mietwert. Für vermietete Grundstücke entspricht der Ertragswert dem Mieterspiegel, d.h. dem Nettomietzins (Mietzins ohne Nebenkosten) der Wohnungen, Lokale und anderen Teilen des Grundstückes (Abs. 3). Der Staatsrat erlässt die nötigen Vorschriften für die Bewertung der Grundstücke (Art. 53 Abs. 3 DStG). 3.2.2.2. Gemäss Art. 13 Abs. 1 des bereits erwähnten Staatsratsbeschlusses wird der Steuerwert von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften in der Regel aufgrund des arithmetischen Mittels zwischen dem Verkehrswert (Marktwert) und dem zweifachen Ertragswert ermittelt. Der Ertragswert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft ergibt sich durch Kapitalisierung des Bruttoertrages der Liegenschaft. Der Bruttoertrag entspricht dem Gesamtmietwert der Liegenschaft oder der Wohnung des Eigentümers und dem Mietwert der Berufs- und Geschäftsräume im Jahr sowie der Mietzinseinnahmen entsprechend der Mietzinsaufstellung für die Wohnungen, Geschäfts- und übrigen Räume. Für Mehrfamilienhäuser kommt ein Kapitalisierungssatz von 8,5 Prozent und für Stockwerkeigentum und Eigentumswohnungen ein Kapitalisierungssatz von 8 Prozent zur Anwendung. Andere nach 1960 erstellte Liegenschaften werden mit 8 Prozent kapitalisiert (Art. 14 des Staatsratsbeschlusses). Der Verkehrswert des Bodens oder eines Gebäudes wird anhand des mittleren Preises ermittelt, welcher für gleiche oder ähnliche Liegenschaften in derselben Gegend während einer längeren Zeitspanne bei Verkäufen erzielt wurde und mit Wahrscheinlichkeit auch für die betreffende Liegenschaft erzielt werden könnte. Die unter dem Einfluss spezieller oder persönlicher Umstände erzielten Veräusserungspreise sind nicht zu berücksichtigen. Der Verkehrswert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft kann grundsätzlich nicht unter dem Ertragswert liegen (Art. 15 des Staatsratsbeschlusses). 3.2.3. Subsumption Bei der Ermittlung des Steuerwerts hat die Vorinstanz den ermittelten (und wie gesehen nicht zu beanstandenden)

Eigenmietwert von CHF 26'232.- mit 8 Prozent kapitalisiert und den so ermittelten Ertragswert ($26'232 \cdot 0.08 = 327'900$) mit CHF 655'800.- zweifach berücksichtigt. Der berücksichtigte Marktwert der Liegenschaft wiederum wurde mit den angefochtenen Einspracheentscheiden um CHF 70'000.- von CHF 1'150'000.- auf CHF 1'080'000.- korrigiert. Damit wurde der von der Beschwerdeführerin mit den Voreigentümern vereinbarte Ausgleichszahlung Rechnung getragen. Bei einem jährlichen Ertragswert von CHF 327'900.- und einem Verkehrswert (Marktwert) von CHF 1'080'000.- resultiert ein Steuerwert von CHF 578'600.-, was sich zwar nicht explizit aus den Einspracheentscheiden ergibt, aber die logische Konsequenz der Herabsetzung des Marktwertes ist. Der Vorhalt, dass die Vorinstanz eine Neuberechnung des Steuerwerts ablehne, obwohl der tiefere Marktpreis Teil der Berechnungsformel sei und den Steuerwert beeinflusse, ist damit unbegründet (vgl. hierzu auch die Veranlagungsanzeige Nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften, gültig ab der Steuerperiode 2016, vom 10. Juni 2022 sowie die von der Beschwerdeführerin zu den Akten

Kantonsgericht KG Seite 17 von 18 gereichte definitive Veranlagungsanzeige 2016 vom 16. September 2021). Weitere Einwände gegen die Ermittlung des Steuerwerts erhebt die Beschwerdeführerin nicht. Da der ermittelte Steuerwert der Liegenschaft zu keinen Beanstandungen Anlass gibt, ist die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen. 3.3. Unterhaltskosten Auch hier entsprechen die (harmonisierten) kantonalen Gesetzesbestimmungen dem Bundesrecht (vgl. Art. 9 Abs. 3 StHG sowie Art. 33 Abs. 2 und Art. 35 Bst. d DStG). Die Einzelheiten sind in der Verordnung der Kantonalen Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421) sowie in dem bereits erwähnten Besonderen Merkblatt geregelt. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung und kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in der Erwägung 2.3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie die Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2015 und 2016 im Sinne der Erwägungen (Berücksichtigung der Kosten in Zusammenhang mit den Reparaturarbeiten an Kamin und Dach sowie Trinkwasserschacht) neu veranlagt. Kosten- und Entschädigungsfolge 4. 4.1. Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz vom 17. Dezember 1991 (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf insgesamt CHF 1'600.- festzusetzen und diese zu CHF 1'400.- der in den meisten Punkten unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet, der Saldo (CHF 200.-) wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Von der ebenfalls teilweise unterliegenden Vorinstanz sind keine Kosten zu erheben (Art. 144 Abs. 1 und 3 DBG; Art. 131 und Art. 133 VRG). 4.2. Da sich die Beschwerdeführerin nicht anwaltlich vertreten liess, besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren

[VwVG; SR 172.021]; Art. 137 Abs. 1 VRG).

Kantonsgericht KG Seite 18 von 18 Der Hof erkennt: Vereinigung der Verfahren 1. Die Beschwerdeverfahren 604 2021 100/101 und 604 2021 102/103 werden vereinigt. Direkte Bundessteuer (604 2021 100 und 604 2021 102) 2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg zurückgewiesen, damit sie A. _____ für die Steuerjahre 2015 und 2016 im Sinne der Erwägungen (Berücksichtigung der Kosten in Zusammenhang mit den Reparaturarbeiten an Kamin und Dach sowie Trinkwasserschacht) neu veranlagt. Kantonssteuer (604 2021 101 und 604 2021 103) 3. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg zurückgewiesen, damit sie A. _____ für die Steuerjahre 2015 und 2016 im Sinne der Erwägungen (Berücksichtigung der Kosten in Zusammenhang mit den Reparaturarbeiten an Kamin und Dach sowie Trinkwasserschacht) neu veranlagt. Kosten und Entschädigung 4. Die Kosten (Gebühr: CHF 1'600.-) werden zu CHF 1'400.- A. _____ auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Saldo (CHF 200.-) wird A. _____ zurücker- stattet. 5. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 7. Juli 2022/dki Der Präsident: Der Gerichtsschreiber-Berichterstatter:

E. 5

Punkten (CHF 234.-/m²) ausgegangen sei. Mit der Steuerverwaltung ist festzustellen, dass die Liegenschaft im Jahr 2010 von den Voreigentü- mern für CHF 415'000.- gekauft und für über eine halbe Million Schweizer Franken renoviert wurde. Dies wird auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten (vgl. hierzu die Beilage 1 zur Einsprache vom 16. September 2018). Dabei wurden nicht nur bestehende Räume aufgefrischt oder renoviert. Vielmehr wurden die alten Käsereilokale im Erdgeschoss umgenutzt und dazu der Bodenbelag erneuert (Wohnzimmer, offener Raum und Gästezimmer), Fenster ersetzt, Stromleitungen verlegt und neue Flächenradiatoren installiert (offener Raum und Gästezimmer), zwei Terrassentüren und ein Cheminée eingebaut (Wohnzimmer) und eine Brandschutztüre zwischen Anbau und Hauptge- bäude installiert. Im Obergeschoss wiederum wurden ein neuer Parkett- resp. Schieferboden verlegt (Gästezimmer, Küche), der Parkett abgeschliffen, versiegelt und ausgebessert (Salon, Bibliothek, Esszimmer), die Wände neu gestrichen (Küche, Salon, Bibliothek) und teilweise mit Einbauregalen verkleidet (Bibliothek), Stromkabel neu verlegt (Salon, Bibliothek, Esszimmer, Schlafzimmer), ein neues Fenster eingebaut (Schlafzimmer) und die Kücheneinrichtung komplett erneuert. Zudem wurden die Decken über Keller und Obergeschoss isoliert. Insgesamt wurden knapp CHF 180'000.- in die Leitungen, Haustechnik, Türen und Fermacellwände, knapp CHF 100'000.- in den Innenaus- bau, die Einbauschränke und das Cheminée und gut CHF 55'000.- in Bad und Küche investiert. Wenn die Vorinstanz unter den gegebenen Umständen für den Innenausbau 6 Punkte vergibt, was einem normalen Ausbaustandard entspricht (resp. gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. c des Staatsratsbe- schlusses einem Innenausbau «Standard»), ist dies nicht zu beanstanden. Auf jeden Fall kann nicht bloss von einem einfachen (4 Punkte) resp. einfachen bis normalen Ausbaustandard (5

Punkte) gesprochen werden, hat doch die Liegenschaft mit den vorgenommenen Renovationsarbeiten eine erhebliche Wertsteigerung erfahren, weshalb die Voreigentümer die Liegenschaft nach den durchgeführten Renovationsarbeiten denn auch für mehr als das Doppelte verkaufen konnten (wenn auch zu einem übersetzten Preis, der eine Ausgleichszahlung von CHF 70'000.- zur Folge hatte). Auch die Beschwerdeführerin hat auf dem Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften vom 15. Oktober 2015 und 24. April 2018 den Ausbau der Liegenschaft als «standardmässig» bezeichnet und 6 Punkte dafür eingesetzt (nur auf dem Fragebogen vom 23. Januar 2018 ging sie von 5 Punkten aus). Sodann lässt auch die Liegenschaftsbeschreibung auf der ersten Seite des Fragebogens vom 24. April 2018 (gemischte Bauart, durchschnittliche Isolation, doppelt verglaste Fenster, zentrale Ölheizung, standardmässige Kücheneinrichtung mit Dampfzug, Kühlschrank, Kochfeld, Mikrowelle, Abwaschmaschine und Backofen, insgesamt 2 Badezimmer, 3 Lavabos, 2 Duschen [1 Badewanne und 1 Duschkabine] und 2 Toiletten sowie ein Cheminée) auf einen normalen und nicht auf einen einfachen resp. einfachen bis normalen Ausbaustandard schliessen. Bleibt zu erwähnen, dass die Beschwerdeführerin die 4,5-Zimmer-Wohnung im Obergeschoss der Liegenschaft zwischenzeitlich für CHF 1'500.- (ohne Garage/Abstellplatz und Nebenkosten) vermieten konnte. Der Marktwert für die Wohnung im Obergeschoss liegt damit bei jährlich CHF 18'000.-. Der von der Vorinstanz für diese Wohnung (Zimmereinheiten: 4.2, Anzahl Punkte: 8, Jahr der Renovation: jünger als 1991, monatlicher Wert der Basisnormen: CHF 260.-, vgl. hierzu Art. 6 des Staatsratsbeschlusses) eingesetzte Eigenmietwert von CHF 10'716.- macht nur gerade 60 Prozent (gerun-

Kantonsgericht KG Seite 9 von 18 det) dieser Marktmiete aus und liegt bereits an der Untergrenze von 60 Prozent, die nicht unterschritten werden darf (BGE 124 I 145 E. 4d, bestätigt in BGE 143 I 137 E. 3.3). Anhaltspunkte dafür, dass der Ausbaustandard im Obergeschoss höher wäre als im Untergeschoss, ergeben sich nicht aus den vorliegenden Akten und werden von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Entsprechend rechtfertigt es sich, für die gesamte Liegenschaft für den Ausbaustandard 6 Punkte und als massgebendes Jahr der Renovation das Jahr 2010 einzusetzen. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag ihr nicht weiterzuhelfen. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Voreigentümer die Liegenschaft nicht einer Totalsanierung unterzogen haben und dass diese Folge dessen immer noch zahlreiche Elemente aufweist, die aus der Zeit vor 1991 stammen. Die Liegenschaft kann zweifelsfrei auch nicht einer Liegenschaft gleichgesetzt werden, die im Jahr 2010 neu erbaut wurde. Anlässlich der von den Voreigentümern realisierten Sanierung wurde indessen der Innenausbau der Liegenschaft so instandgesetzt, dass er insgesamt einem Ausbaustandard von 6 Punkten entspricht. Immerhin konnte die 4,5-Zimmer-Wohnung im Obergeschoss der Liegenschaft – trotz teilweise alten Fenstern und Radiatoren und schlechter Isolation – zwischenzeitlich für monatlich CHF 1'500.- vermietet werden. Auch nützt der Beschwerdeführerin der Vergleich mit den Marktmieten in umliegenden Gemeinden (Murten, Lugnorre und Vully), die im Übrigen weder substantiiert noch belegt sind, nichts. Der Eigenmietwert wurde anhand des Staatsratsbeschlusses ermittelt und die Berechnungen der Vorinstanz sind – wie gesehen – nicht zu beanstanden. Abschliessend ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass mit dem Ausbaustandard allein der Innenausbau bewertet wird. Als Innenausbau werden alle Baumassnahmen der Liegenschaft bezeichnet, die nicht zum Rohbau, also zur Erstellung der Gebäudehülle, oder der Haustechnik gehören. Im

Wesentlichen sind damit also Ausbauarbeiten in den Innenräumen des Gebäudes gemeint. Die von der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde erwähnte Fassade, das Dach, die fehlende Blitzschutzanlage sowie die über Putz verlaufenden Leitungen gehören da auf jeden Fall nicht dazu.

E. 6

November 2015 S. 6). Mit den Reparaturarbeiten an Kamin und Dach wurden also keine Arbeiten ausgeführt, die zu einer Wertvermehrung der Liegenschaft geführt haben. Ebenfalls handelt es sich nicht um sogenannte Gestehungskosten. Vielmehr wurde die Liegenschaft wieder instand gestellt und die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs resp. des Zeitablaufs ausgeglichen, um sie als Einkommensquelle (Eigenmietwert, Mietzinseinnahmen) zu erhalten. Dass die Voreigentümer der Beschwerdeführerin eine Ausgleichszahlung von CHF 70'000.- per Saldo aller Ansprüche leisteten (vgl. das Urteil des Zivilgerichts des Seebezirks vom 12. April 2017), ist für die Qualifikation der Arbeiten unbeachtlich, ändert doch diese Ausgleichszahlung nichts am werterhaltenden Charakter der erfolgten Reparaturarbeiten. Die erfolgte Zahlung ist denn auch ein Ausgleich dafür, dass die Beschwerdeführerin für die Liegenschaft in dem Zustand, in dem sie sich zum Zeitpunkt ihres Erwerbs durch die Beschwerdeführerin befand, einen zu hohen Preis bezahlt hat. Mit anderen Worten wurde mit der Ausgleichszahlung der geleistete Kaufpreis von CHF 1'150'000.- um CHF 70'000.- auf CHF 1'080'000.- reduziert, was sich zwar auf den Markt- und auch auf den Steuerwert der Liegenschaft auswirkt (vgl. hierzu nachstehende E. 3.2), nicht jedoch auf die Qualifikation der durchgeführten Arbeiten. Die Kosten für die Reparaturarbeiten an Kamin und Dach sind folglich vollumfänglich zum Steuer- abzug zuzulassen. ■ Trinkwasseranalyse und Reparatur des Trinkwasserschachts (Positionen 26 und 27) Hierzu gilt es vorerst zu erwähnen, dass die Liegenschaft nicht an das Trinkwassernetz der Gemein- de angeschlossen ist. Die Trinkwasserversorgung erfolgt über eine private Quelle. Die Quelfassung liegt etwa 450m von der Liegenschaft entfernt auf einem Feld, das landwirtschaftlich genutzt wird. Der Schacht der Brunnenfassung liegt tiefer als das umliegende Erdreich, was zur Folge hat, dass Oberflächenwasser eindringen und das Quellwasser verunreinigen kann. Als die Beschwerdeführe- rin die Liegenschaft übernommen hat, war ein Teil der Brunnenstube undicht und in einem der Bassins schwamm eine tote Maus (Einsprache vom 20. Juli 2018 S. 6 f.; Zivilklage vom 22. Novem- ber 2016 S. 14 f.). Diese Umstände führten dazu, dass die Beschwerdeführerin – im Hinblick auf eine künftige Vermietung der Wohnung im ersten Stock – eine Trinkwasseranalyse in Auftrag gab und den Trinkwasserschacht reparieren liess. Bei den Kosten für die Trinkwasseranalyse handelt es sich indes nicht um Kosten für den Unterhalt oder die Instandstellung der Liegenschaft im Sinne der vorstehenden Ausführungen. Vielmehr wollte die Beschwerdeführerin mit der Erstellung der Trinkwasseranalyse sichergehen, dass das Wasser,

Kantonsgericht KG Seite 14 von 18 das der Quelle entspringt und durch die Leitungen und aus den Hähnen der Liegenschaft fliesst, auch tatsächlich Trinkwasserqualität aufweist und bedenkenlos konsumiert werden kann. Die Analy- se erfolgte also in Zusammenhang mit der Quelle resp. dem daraus entspringenden Wasser und nicht in Zusammenhang mit einer sanitären Installation der Liegenschaft. Auch hatte das Ergebnis der Trinkwasseranalyse keine Unterhaltsarbeiten an den sanitären Installationen zur Folge. Die Kosten für die Analyse der Wasserqualität können damit bei den Abzügen nicht berücksichtigt werden. Anders verhält es sich mit den Kosten in Zusammenhang mit der Reparatur des undichten

Trink- wasserschachts. Diese Aufwände waren notwendig, um sicherzustellen, dass die Liegenschaft auch weiterhin über fliessendes Trinkwasser verfügt, und somit letztendlich unabdingbar, um den Wert der Liegenschaft zu erhalten; denn eine Liegenschaft, die über kein fliessendes Trinkwasser mehr verfügt, büsst viel an Wert ein. Sie kann zwar weiterhin bewohnt werden, der Ausbaustandard wäre aber viel tiefer anzusetzen, was sich wiederum in einem tieferen Eigenmietwert niederschlagen würde. Auch kann eine Wohnung ohne fliessendes Wasser kaum vermietet werden und wenn, dann nur zu einem tiefen (tieferen) Mietzins. Kommt hinzu, dass die Liegenschaft in der Vergangenheit zweifelsohne über fliessendes Trinkwasser verfügte, war doch darin eine Käserei untergebracht: Auch wurde sie in der Vergangenheit als Wohnhaus genutzt. Mit der Reparatur des undichten Trinkwasserschachts wurde die Liegenschaft also in denjenigen Zustand versetzt, in dem sie sich bereits einmal befunden hat. Die werterhaltenden Aufwendungen für die Reparatur des Trinkwasser- schachts können daher vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. In diesem Zusammenhang sei auch auf den Ausscheidungskatalog im Merkblatt verwiesen, wo fest- gehalten wird, dass die Reparatur und der gleichwertige Ersatz (in Menge und Wert) von Installatio- nen und Leitungen im Allgemeinen (Wasser, Heizung, Elektrizität, Gas, Fernsehen, Telefon, usw.) Unterhalt darstellt (Ausscheidungskatalog Ziff. 7.1.1). Anders als das Quellwasser, das durch die Leitungen fliesst, ist der Trinkwasserschacht eine sanitäre Installation. Der Abzug der Reparaturkos- ten am Trinkwasserschacht rechtfertigt sich damit auch unter diesem Blickwinkel. ■Kondensatablauf Ölheizung (Position 42) Die Vorinstanz hat die Kosten in Zusammenhang mit der erstmaligen Installation eines Kondensat- ablaufs nicht zum Abzug zugelassen, was nicht zu beanstanden ist. Wie bereits gesehen können nur diejenigen Kosten zum Abzug zugelassen werden, die notwendig sind, um die normale Abnüt- zung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs auszugleichen. Als Unterhaltskosten kommen demnach nur jene Aufwendungen in Frage, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass die Ölhei- zung ihrer Liegenschaft bislang über keinen Kondensatablauf verfügte. Die Kosten für die erstmalige Installation eines solchen können demnach nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden. ■Versetzen des Elektroverteilerkastens (Positionen 28) Die Beschwerdeführerin beruft sich darauf, dass der Elektroverteilerkasten im Durchgangszimmer im Erdgeschoss montiert worden sei, was nicht schön anzusehen gewesen sei. Ausserdem seien die Stromleitungen keiner Logik folgend verlegt worden. Schliesslich habe sie aus Kostengründen eine Unterteilung in Tag- und Nachtтарif und eine Unterteilung mit zwei Stromzählern gewollt, um die Wohnung im ersten Stock vermieten zu können. Aus diesen Gründen habe sie den Kasten in den Keller versetzen lassen. In diesem Zusammenhang seien auch alle Stromleitungen untersucht und richtig verkabelt worden. Ausserdem habe ein neues Tableau montiert werden müssen, um die Separierung der Leitungen machen zu können.

Kantonsgericht KG Seite 15 von 18 Bereits aus diesen Schilderungen erhellt, dass es sich bei den durch die Versetzung des Elektrover- teilerkastens nicht um Unterhaltskosten im Rechtssinne handeln kann. Es wurde nicht der bisherige Zustand instand gestellt resp. erhalten, sondern ein neuer Zustand geschaffen. Als wertvermehr- de Anlagekosten können diese Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden. ■Isolierung Liftschachtdeckel sowie Einbau Brandschutztür und Fermacellwand (Position 19) Auch bei diesen Kosten handelt es sich um wertvermehrende Anlagekosten, die nicht zum Abzug zugelassen sind, war doch der Liftschachtdeckel zum Zeitpunkt, als die Beschwerdeführerin die Liegenschaft erworben hat, nicht isoliert. Auch verfügte die Liegenschaft über keine

Brandschutztür und Fermacellwand.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.