Urteilskopf

108 Ib 316

58. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 18. Juni 1982 i.S. Wehrsteuerverwaltung des Kantons Bern gegen U.W.S. und Kantonale Rekurskommission Bern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 22 Abs. 1 lit. a und e, Art. 23 WStB.

Unterhaltsaufwendungen an einem neu erworbenen Grundstück können bei Privat- und Geschäftsliegenschaften nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Diese Praxis gilt auch für (buchführende und nichtbuchführende) Landwirte, die ein landwirtschaftliches Heimwesen nicht zum Verkehrs-, sondern zum landwirtschaftlichen Ertragswert erworben haben.

Regeste (fr):
Art. 22 al. 1 lettres a et e, art. 23 AIN.

Les frais d'entretien d'un immeuble qui vient d'être acheté ne peuvent pas être déduits du revenu imposable, que cet immeuble fasse partie de la fortune privée ou commerciale du contribuable. Cette règle s'applique également aux agriculteurs (tenant ou non une comptabilité) qui ont acquis une exploitation non à sa valeur vénale mais à sa valeur de rendement agricole.

Regesto (it):
Art. 22 cpv. 1 lett. a, e, art. 23 DIN.

Le spese di manutenzione di un fondo acquistato recentemente non possono essere dedotte dal reddito imponibile, indipendentemente dal fatto che il fondo faccia parte del patrimonio privato o commerciale del contribuente. Tale regola si applica anche agli agricoltori (sia che tengano sia che non tengano una contabilità) che abbiano acquistato un'azienda non al suo valore venale, bensì al suo valore di reddito agricolo.

Sachverhalt ab Seite 316

BGE 108 Ib 316 S. 316

U.W.S. bewirtschaftete seit 1964 den Bauernhof seines Vaters als Pächter. Seit 1967 führt er als Betriebsinhaber eine doppelte RUF-Buchhaltung, deren Ergebnisse die Veranlagungsbehörden jeweils der Wehrsteuerveranlagung zu Grunde legen. Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 1974 übernahm er den Hof zum amtlichen (Ertrags-) Wert zu Eigentum, wobei der Übergang von Nutzen und Gefahr rückwirkend auf den 1. Januar 1974 vereinbart wurde.

BGE 108 Ib 316 S. 317

In der 18. Wehrsteuerperiode beanspruchte er einen Abzug von Unterhaltskosten für die gepachteten und dann zu Eigentum erworbenen Grundstücke, die er u.a. im Bemessungsjahr 1974 in seinen Geschäftsabschlüssen

als Aufwand verbucht hatte. Die Veranlagungsbehörde rechnete den 1974 als Aufwand verbuchten Betrag zum wehrsteuerpflichtigen Einkommen auf. U.W.S. erhob Einsprache, die von der Veranlagungsbehörde abgewiesen wurde, und anschliessend Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission Bern. Die kantonale Rekurskommission hiess in ihrem Urteil vom 31. August 1979 die Beschwerde gut. Sie ging in ihrer Begründung davon aus, dass die in BGE 99 I 362 ff. eingeleitete Rechtsprechung, wonach die unmittelbar nach dem Erwerb einer Liegenschaft an dieser ausgeführten Arbeiten für die Wehrsteuer nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden könnten, für zum Ertragswert erworbene landwirtschaftliche Liegenschaften nicht Anwendung finde. Gegen diesen Rekursentscheid führt die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Bern Verwaltungsgerichtsbeschwerde, mit der sie Herstellung der ursprünglichen Veranlagung beantragt. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen

Erwägungen:

1. Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB werden vom rohen Einkommen die Kosten des Unterhalts von Grundstücken und Gebäuden während der Berechnungsperiode abgezogen. Nicht in Abzug gebracht werden können die Aufwendungen für Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen (Art. 23 WStB). Während früher Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB immer dann zur Anwendung gebracht wurde, wenn es sich um Unterhaltsarbeiten in technischem Sinne handelte, hat das Bundesgericht in BGE 99 Ib 362 ff. eine Praxisänderung vorgenommen und erkannt, dass auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen ist, da nur dann die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen richtig erfasst wird. Im Augenblick, wo das Grundstück in das Vermögen des Steuerpflichtigen eintritt, repräsentiert es einen bestimmten Wert, der insbesondere von seinem Unterhaltszustand abhängt. Einzig die Ausgaben, die notwendig sind zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung dieses Zustandes, sind gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB vom Roheinkommen abziehbar. Unterhaltsaufwendungen

im technischem Sinn, die eine Wertvermehrung über den Wert im Zeitpunkt des Kaufs hinaus bewirken, sind als Aufwendungen für Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen im Sinne von Art. 23 WStB zu betrachten (a.a.O., S. 365). Daher können Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen werden, in der Regel nicht vom Einkommen abgezogen werden. Nur jene Kosten sind abziehbar, die notwendig sind für die Beseitigung eines Schadens, der seit dem Erwerb eintrat. Auf diese Weise wird auch die Rechtsgleichheit hergestellt zwischen demjenigen, der eine Liegenschaft in schlechtem Zustand (und zu entsprechend niedrigem Preis) kauft, und jenem, der eine Liegenschaft nach der Renovation durch den früheren Eigentümer (zu entsprechend höherem Preis) kauft (a.a.O., S. 366). Diese Rechtsprechung wurde seither in BGE 103 Ib 197 ff. sowie in weitern nicht amtlich publizierten Urteilen vom 14. März 1980 (ASA 49 S. 563 ff.), 13. Februar 1981 (E. 1, teilweise publiziert in BGE 107 Ib 22 ff.) und 24. März 1981 i.S. M. gegen kantonale Rekurskommission Bern bestätigt.
Eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach für die Qualifizierung von Instandstellungskosten als werterhaltend oder wertvermehrend auf den Zustand der Liegenschaft im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs abzustellen ist, wurde einzig in BGE 107 Ib 24 f., E. 2a für den Fall des Erbgangs gemacht, da die Erben in die gesamte vermögensrechtliche Stellung des Erblassers eintreten (Art. 560 ZGB) und Instandstellungskosten an einem Erbschaftsgegenstand für sie denselben Charakter haben, den sie für den Erblasser gehabt hätten (vgl. KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. Aufl., Art. 22, N. 166, S. 655). Diese Ausnahme greift nicht Platz, wenn bei der Erbteilung eine Sache durch Singularsukzession (vgl. Art. 637 ZGB) zu ausschliesslichem Eigentum zugewiesen wird (BGE

107 Ib 25 E. b; Entscheid vom 24. März 1981 i.S. M. gegen kantonale Rekurskommission Bern).

2. Noch nicht erörtert hat das Bundesgericht bisher allerdings, ob seine in BGE 99 Ib 362 ff. eingeleitete Praxis für Betriebsliegenschaften gleichermassen wie für Privatliegenschaften und namentlich für private Wohnliegenschaften gilt. Der Beschwerdegegner beruft sich darauf, bei Instandstellungskosten handle es sich um Aufwand an den Betriebsgebäuden, der mit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit als Landwirt direkt zusammenhänge, und den er demzufolge unter dem Konto Liegenschaftsunterhalt in seiner Buchhaltung (ertragsmindernd) ausgewiesen habe. Es

BGE 108 Ib 316 S. 319

fragt sich also, ob ein Abzug für den Liegenschaftsunterhalt bei Geschäftsliegenschaften ausschliesslich unter Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB fällt, nicht unter lit. e, und ob allenfalls die 1973 eingeleitete Praxisänderung bloss für unter lit. e fallende Abzüge von Bedeutung ist. a) KÄNZIG, von dessen Kritik an seiner früheren Auffassung sich das Bundesgericht bei der Praxisänderung leiten liess, bemerkt beiläufig (a.a.O., 2. Aufl., Art. 22, N. 164, S. 652), Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB habe nur die Unterhaltskosten von Privatliegenschaften zum Gegenstand. Art. 22 Abs. 1 WStB bezieht sich aber nicht bloss auf Abzüge vom Brutto-Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und aus Ertrag des Privatvermögens, sondern ebenfalls auf Abzüge vom Erwerbseinkommen Selbständigerwerbender, einschliesslich der Teilhaber von Personengesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit (vgl. Art. 18 und Art. 21 Abs. 1, lit. a WStB). Lit. b, c und f können sogar ausschliesslich für Selbständigerwerbende gelten. Auch sie können die Kosten des Unterhalts von Geschäftsliegenschaften von ihrem Roheinkommen in Abzug bringen, wie Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB es allgemein vorsieht. Soweit es sich um Roheinkommen aus einer Unternehmertätigkeit handelt (zu der auch die des Landwirts zu rechnen ist, vgl. KÄNZIG, a.a.O., Art. 22, N. 24, S. 513 f.), würde dafür zwar schon die Vorschrift in Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB über den Abzug der zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten genügen. Ein grundsätzlicher Unterschied ergibt sich daraus aber nicht, was den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten vom Roheinkommen betrifft. b) Selbst wo es sich um einen buchführungspflichtigen Unternehmer handelt, sind im Rahmen der kaufmännischen Buchhaltung die Kosten der Instandstellung neu erworbener Liegenschaften nicht als geschäftsmässig begründeter Betriebsaufwand der Erfolgsrechnung zu belasten, sondern zu aktivieren (BLUMER/GRAF, Kaufm. Bilanz und Steuerbilanz, 6. Aufl., S. 414; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., § 19 lit. b, N. 130, S. 84; - STUDER, Bilanzsteuerrecht, S. 84/85 und KÄNZIG, a.a.O., 1. Aufl., Art. 49, N. 66, S. 352 halten die Aktivierung immerhin soweit unerlässlich, als infolge Instandstellungsarbeiten der wirkliche Wert eines Vermögensgegenstands den steuerlich massgebenden Buchwert übersteigt). c) Erst recht ist ein grundsätzlicher Unterschied nicht zu machen, wo ein Geschäftsbetrieb - wie namentlich ein Landwirtschaftsbetrieb -

BGE 108 Ib 316 S. 320

nicht buchführungspflichtig ist. Während bei buchführungspflichtigen Betrieben die Steuerbehörden eventuell nicht eingreifen, falls Instandstellungsarbeiten nach dem Erwerb einer Liegenschaft zu Lasten des Betriebserfolgs als Aufwand gebucht werden, da mit einer entsprechenden Erhöhung des steuerbaren Gewinns in späteren Steuerperioden zu rechnen ist, und bei einer Veräusserung oder Betriebsaufgabe die gebildete stille Reserve - soweit noch erhalten - von der Kapitalgewinnbesteuerung erfasst wird (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB), sind Kapitalgewinne bei der Veräusserung oder Privatentnahme von Grundstücken aus nicht buchführungspflichtigen Betrieben nicht wehrsteuerpflichtig. (Bei Landwirtschaftsbetrieben ist überdies damit zu rechnen, dass

in späteren Steuerperioden mangels genügender Bücher die Einkommensbesteuerung nach dem geschätzten volkswirtschaftlichen Einkommen zu erfolgen hat.) Es könnte daher zu einer ungerechtfertigten Entlastung von der Einkommenssteuer führen, wenn die Wehrsteuerbehörden es zuliessen, dass der nicht buchführungspflichtige Unternehmer nach dem Erwerb einer Liegenschaft die Instandstellungskosten als Aufwand verbucht und den steuerbaren Geschäftsgewinn entsprechend schmälert.
d) Sodann stützt sich die in BGE 99 Ib 362 ff. eingeleitete Praxisänderung im wesentlichen auf Art. 23 WStB, der Aufwendungen für Anschaffungen oder Verbesserung von Vermögensgegenständen generell nicht zum Abzug zulässt, unabhängig davon, ob sie unter Art. 22 Abs. 1 lit. a oder lit. e WStB fielen, unabhängig auch davon, ob sie auf Geschäfts- oder Privatliegenschaften getätigt worden sind (MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, Art. 23, N. 1, S. 173/74; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., Art. 23, N. 2, S. 699/700). e) Es besteht darum kein Anlass, für Geschäftsliegenschaften von der seit BGE 99 Ib 362 geltenden Praxis abzuweichen. Dies erst recht nicht, weil buchführende Betriebsinhaber auf aktivierten Instandstellungskosten in der Folge Abschreibungen vom Buchwert zu Lasten des Betriebserfolgs künftiger Jahre vornehmen dürfen, und zwar nach Ziff. I lit. a des Kreisschreibens der Eidg. Steuerverwaltung vom 14. Februar 1952 (ASA 20, S. 345) auch buchführende Landwirte auf Betriebsgebäuden (KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., Art. 22, N. 34, S. 527; vgl. die revidierten Richtlinien im Merkblatt von 1979, a.a.O., S. 599 ff.).

3. Die Vorinstanz geht an sich von diesen gleichen Grundsätzen aus, welche sie allerdings nuancieren will.

a) Dabei erblickt sie den Grundgedanken der bundesgerichtlichen Praxis darin, dass der Mehrwert, den eine neuerworbene Liegenschaft durch Instandstellungsarbeiten regelmässig erfährt, realisierbar sei, d.h. die in schlechtem Zustand erworbene Liegenschaft nach Vornahme der Unterhaltsarbeiten zu einem höheren Preis verkauft werden könne. Der von der Vorinstanz so formulierte Grundgedanke ist als Ausgangspunkt jedoch zu eng. Die bundesgerichtliche Praxis beruht auf dem Gedanken, dass - unabhängig von Verkaufsmöglichkeiten, bei denen ein Mehrwert der Liegenschaft sich realisieren lässt - der innere Wert des Grundstücks durch Instandstellungsarbeiten nach dem Erwerb über den im Erwerbszeitpunkt vorhandenen inneren Wert hinaus erhöht wird und die Instandstellungsaufwendungen deswegen nach Art. 23 WStB nicht in Abzug gebracht werden können. Es kann darum offen bleiben, ob wertvermehrende Aufwendungen für eine landwirtschaftliche Liegenschaft - eventuell bedingt, wie auch die Vorinstanz selber zugesteht - realisierbar sind. b) Deshalb kann es entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht entscheidend darauf ankommen, ob eine Liegenschaft zum Verkehrswert oder - als landwirtschaftliches Heimwesen - zum Ertragswert gemäss Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes erworben wird. Wie in der in BGE 99 Ib 362 eingeleiteten Praxis inzwischen mehrfach entschieden wurde, kann es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die vom innern Wert der Liegenschaft im Erwerbszeitpunkt ausgeht, keinen Unterschied machen, wenn der Steuerpflichtige einen von diesem innern Wert abweichenden Erwerbspreis bezahlte, sei es beispielsweise, weil ihm versteckte Mängel der Liegenschaft entgangen waren (BGE 103 Ib 200 /1, E. 3b, vgl. betreffend die aargauische Einkommenssteuer auch das nicht amtlich publizierte Urteil vom 5. Juli 1977 in ASA Bd. 47, S. 633, E. 3), oder weil er die Liegenschaft auf Rechnung künftiger Erbschaft besonders günstig oder sogar unentgeltlich erwarb (nicht publiziertes Urteil vom 24. März 1981 i.S. M. gegen kantonale Rekurskommission Bern). Dass der Steuerpflichtige im Erwerbszeitpunkt in einem Falle einen Vermögensverlust erlitt, im andern Falle eine unentgeltliche Vermögenszuwendung erhielt, ändert nichts daran, dass er sein Vermögen durch die Instandstellungsarbeiten an der Liegenschaft nach dem Erwerbszeitpunkt vermehrte.

4. Die Vorinstanz wollte bewusst die in BGE 99 Ib 362 ff. eingeleitete Praxis aufgeben für sämtliche landwirtschaftlichen

Grundstücke, an denen der Erwerber kurz nach dem Eigentumserwerb Instandstellungsarbeiten ausführt. Dazu besteht kein genügender Anlass. a) Es kann offen bleiben, wie weit der Unterhaltszustand der Gebäude den Ertragswert landwirtschaftlicher Grundstücke beeinflusst, wie dies die Beschwerdeführerin geltend macht. Auch Unterhaltsarbeiten nach dem Erwerb landwirtschaftlicher Grundstücke erhöhen - genau wie bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken - das Vermögen des Erwerbers, zu dem die Grundstücke vom Eigentumserwerb an zu rechnen sind. Gewiss erhöht sich mit dem innern Wert der Grundstücke der landwirtschaftliche Ertragswert nicht im gleichen Masse, sondern - wie die Beschwerdeführerin einräumt - nur um vielleicht 30-40% der Kosten der wertvermehrenden Bauarbeiten. Dies wirkt sich bei der Besteuerung des Vermögens durch Kanton und Gemeinde zu Gunsten des Steuerpflichtigen aus und kann sich später gegebenenfalls bei einer Veräusserung zum Ertragswert zu seinen Ungunsten auswirken. Für die Einkommensbesteuerung jedoch bleiben die Instandstellungskosten nach dem Erwerb der Liegenschaft auf ihre Verbesserung gerichtet (Art. 23 WStB), was ganz allgemein nicht voraussetzt, dass sie sich in einer Erhöhung des Ertrags- oder Verkehrswertes voll niederschlagen. (Man denke an unnötig hohe Aufwendungen wegen Fehlern der Bauausführung oder aus Liebhaberei des Eigentümers.) Eine von der Praxis, wie sie für alle übrigen Steuerpflichtigen gilt, abweichende Behandlung der Landwirte lässt sich mit den von der Vorinstanz angestellten Überlegungen nicht rechtfertigen. Davon ist das Bundesgericht schon in BGE 107 Ib 22 ff. stillschweigend ausgegangen. b) Während der Beschwerdegegner schon in den Bemessungsjahren 1973/4, als die Buchführungspflicht gemäss Art. 89 Abs. 3 WStB in der seit 1. Januar 1978 geltenden Fassung vom 9. Juni 1977 noch nicht Gesetz war, eine Betriebsbuchhaltung führte, ist dies bei der grossen Mehrzahl der Landwirte noch heute nicht der Fall. Diese werden vielmehr nach statistisch erhobenen Erfahrungswerten des sog. volkswirtschaftlichen Einkommens (oder Netto-Rohertrag) der Landwirtschaftsbetriebe veranlagt (MASSHARDT, a.a.O., Art. 21, N. 27/8, S. 87; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., Art. 21, N. 42, S. 258/59; vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II § 19 lit. b, N. 448 ff., S. 177 ff. und als weitere Anwendungsbeispiele AGVE 1975, S. 334 ff. und RDAF 1971, S. 129 ff.). Dabei sind die

mittleren Gebäudeunterhaltskosten statistisch miterfasst. Besonderheiten des einzelnen Betriebs werden durch Zuschläge oder Abzüge berücksichtigt, welche den Netto-Rohertrag in einem bestimmten Umfange abweichen lassen von den für die einzelne Gemeinde bestimmten Mittelwerten pro Flächeneinheit. Das geschieht in Bern wie in andern Kantonen durch eine Punktierung der verschiedenen den Ertrag beeinflussenden Betriebsfaktoren, wozu auch die Betriebseinrichtungen und somit die Gebäude gehören. Eine Berücksichtigung des schlechten, besonders hohe Unterhaltskosten verursachenden Gebäudezustands ist im Rahmen dieser Punktierung an sich möglich, kann aber neben der Vielzahl anderer punktierter Faktoren nur von relativ geringem Einfluss auf das Ergebnis, den für die Steuerveranlagung massgebenden Netto-Rohertrag des Betriebs sein. Davon werden für die Veranlagung des Reinertrags des Landwirtschaftsbetriebs einzig die Löhne, Schuld- und Pachtzinsen in Abzug gebracht, während der Mietwert der Wohnung des Betriebsinhabers, die Subventionen und Familienzulagen individuell hinzugerechnet werden. Ein individueller Abzug für Gebäudeunterhaltskosten wird dagegen nicht zugelassen (vgl. für die bernische Staatssteuer die Verordnung vom 28. September 1956/25. Oktober 1972 betreffend den Abzug der Kosten des Unterhalts, der Sachversicherung und der Verwaltung von Grundstücken sowie der Liegenschaftssteuer bei der Veranlagung der direkten Staats- und Gemeindesteuern, VOU, bei H. GRUBER, Handkommentar zum bernischen Steuergesetz, 3. Aufl., Anhang V, insbesondere § 6 Abs. 2, S. 330; ebenso die neue Fassung der VOU vom 12. November 1980, bei Gruber, a.a.O., 4. Aufl., Anhang V, insbesondere Art. 4 Abs. 2, S. 365/66; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 451, S. 177 und N. 462-466, S. 179/80; MASSHARDT, a.a.O., N. 29/30, S. 87/88; RIVIER: Droit fiscal suisse, S. 100; RDAS 1971, S. 131), namentlich auch nicht in Form des Pauschalabzugs (Richtlinien der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Oktober

1967, vgl. ASA 36, S. 271; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., Art. 22, N. 175, S. 664). Im Ergebnis entsteht daher kein Widerspruch zu den Veranlagungsgrundsätzen, wie sie bei der grossen Zahl der Landwirtschaftsbetriebe angewendet werden, und auch keine stossende Ungleichbehandlung der Buchführenden verglichen mit den nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen veranlagten Landwirten, wenn Instandstellungskosten nach dem Erwerb landwirtschaftlicher Grundstücke zum Abzug nicht zugelassen werden.

BGE 108 Ib 316 S. 324

5. Der Beschwerdegegner hat auch geltend gemacht, es seien ihm seinerzeit als Pächter sämtliche Instandstellungskosten zum Abzug zugelassen worden, die er schon damals auf einem Konto Liegenschaftsunterhalt ertragsmindernd verbucht habe. Dies trifft in der Tat zu, wurden doch in der Wehrsteuerveranlagung der 16. und 17. Periode solche Unterhaltskosten (einschliesslich Abschreibungen auf eigenen Investitionen in den Pachtliegenschaften) von den Veranlagungsbehörden anerkannt. In seinem Rekurs betreffend die kantonale Steuerveranlagung hatte der Beschwerdegegner eine rechtsungleiche Behandlung als Eigentümer und Pächter gerügt. Soweit er diese Rüge nun auch für die Wehrsteuer erheben will, tut er dies zu Unrecht. Denn sind vom Pächter, der schon nach Gesetz den ordentlichen (gewöhnlichen) Unterhalt der Pachtgrundstücke zu tragen hat (Art. 284 Abs. 1 und 2 OR; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., Art. 22, N. 175, S. 665), nach Pachtvertrag auch die in grösseren zeitlichen Abständen anfallenden Instandhaltungs- bzw. Instandstellungsarbeiten zu seinen Lasten auszuführen, so handelt es sich für ihn um Gewinnungskosten. Im Rahmen einer geordneten Buchhaltung, wie sie der Beschwerdegegner schon als Pächter führte, mussten ihm solche den Gewinn schmälernde Aufwendungen auch steuerrechtlich zugestanden werden (KÄNZIG, a.a.O., Art. 21, N. 42, S. 259), da es sich nicht um Aufwendungen für die Verbesserung von Gegenständen des eigenen Vermögens (Art. 23 WStB) handelte. Mit dem Erwerb des Hofs zu Eigentum, bei dem Nutzen und Schaden rückwirkend auf den 1. Januar 1974 auf den Beschwerdegegner übergingen, entfielen für ihn seit dem gleichen Zeitpunkt auch die Verpflichtungen aus dem früheren Pachtvertrag. Die Veranlagungsbehörde behandelte zutreffend die 1974 gemachten Ausgaben für die Instandstellung der Gebäude als wertvermehrende, der Verbesserung der Gegenständen des eigenen Vermögens dienende Anlage. Sind die Aufwendungen in der Buchhaltung des Beschwerdegegners somit zu aktivieren, steht ihm dafür das Recht zu, jährliche Abschreibungen vorzunehmen (vgl. vorne E. 2e).