

3-RV.2024.78

P 213

Urteil vom 19. Dezember 2024

Besetzung Präsident Fischer
Richter Senn
Richter Wick
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.** _____

Rekurrentin 2 **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____
vom 16. Mai 2024**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 57'800.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 62'353.00 lediglich CHF 9'087.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 19. Oktober 2023 Einsprache und beantragten,

es seien Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 47'651.00 zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 16. Mai 2024 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 48'600.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 16. Mai 2024 (Zustellung am 20. Juni 2024) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 3. Juli 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

es seien die Rechnung der Firma F._____ GmbH vom 6. März 2021 von CHF 32'388.00, die Quittung von G._____ vom 4. Oktober 2021 von CHF 119.30 und die Rechnung von F._____ GmbH vom 11. April 2021 von CHF 303.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die teilweise Gutheissung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrenten beschreiben die Situation betreffend ihre Liegenschaft wie folgt (Einsprache, S. 1):

"Das Haus befindet sich erhöht an einem Steilhang. Durch die nebenstehenden Neubauten, die terrassenförmig angelegt wurden, entstand eine ca. 50m hohe senkrechte Mauer, die unterhalb unseres Grundstücks aufhört. Die Erstellung einer höheren Stützmauer war darum notwendig, da bei Regen grosse Rutschgefahr bestand und das lose Erdreich die darunterliegenden Häuser verschütten würde. Ganz abgesehen von Personen, die auch gefährdet gewesen wären. Dieses Sicherheitsrisiko wollten wir nicht auf uns nehmen. Die frühere Stützmauer war hinter einem terrassierten Erdhang verborgen. Wir mussten darum aus Sicherheitsgründen eine neue, höhere Stützmauer erstellen. Dadurch wurde auf dem unteren Teil des Grundstücks eine kleine ebene Stelle frei. Auch die Terrasse wurde etwas grösser. Aus diesem Grund sind auch wertvermehrnde Ausgaben entstanden, die wir berücksichtigt haben. In früheren Jahren, bevor die Terrassenhäuser gebaut worden sind, genügte die alte Stützmauer, da der Abhang nicht senkrecht verlief."

2.2.

Die Rekurrenten beantragen, es sei die Rechnung der F._____ GmbH vom 6. März 2021 wie folgt zum Abzug zuzulassen:

2.3.

Die Steuerkommission Q. _____ hat einen Abzug mit der folgenden Begründung abgelehnt (Einspracheentscheid, S. 2 f.):

"Der Steuerkommission ist das [in der Einsprache] erwähnte Bundesgerichtsurteil [149 II 27] bekannt. Sie sieht aber keinen Zusammenhang zur neuen Stützmauer und deren Aufschüttung sowie die Böschungssicherung, mit dem Bundesgerichtsurteil. Im Jahr 2011 haben die Vorbesitzerin der betroffenen Liegenschaft Parz. Nr. aaa und die damalige Ueberbauerin der Terrassensiedlung einen Vertrag über Landabtausch und insbesondere das Näherbaurecht abgeschlossen. Dazu ist sicher Geld geflossen, was aber für das aktuelle Problem nicht relevant ist. Von Seiten dieser beiden Parteien war nie die Rede von einer schlechten Hang-Absicherung der Liegenschaft Parzelle aaa, es flossen diesbezüglich auch keine Entschädigungsbeiträge. Von Seite der Bauverwaltung Q. _____ wurde nie eine Auflage gemacht, dass die Hangsicherung für die Parzelle aaa ungenügend ist. Grundsätzlich ist es so, dass Investitionen, die beim Bau der Liegenschaft nicht getätigt wurden, später nicht als Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht werden können.

Gemäss Merkblatt zum Liegenschaftsunterhalt des Kant. Steueramtes ist auf Seite 12 klar erwähnt, dass Kosten für die Umgestaltung der Gebäudeumgebung (Terrainveränderungen, Wege, Gartengestaltung) nicht abzugsfähig sind. Eine Aufschüttung oder ein Terraingewinn gilt als Investition.

Die Steuerkommission weist die Einsprache in diesem Punkt ab, bei den Kosten von CHF 32'388.20 handelt es sich um eine nicht abziehbare Investition und keinen Liegenschaftsunterhalt."

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

3.2.

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur

diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

3.3.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich 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.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. 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, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017 = StE 2018 B 25.6 Nr. 73)

4.

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts wird (auch) bei einer umfassenden Gartensanierung keine Gesamtbetrachtung vorgenommen, sondern es kommt, wie bei Liegenschaftsunterhalt üblich, die Einzelbetrachtung zur Anwendung (vgl. SGE vom 21. August 2014 [3-RV.2014.63]). Diese Rechtsprechung gilt umso mehr, als das Bundesgericht die Gesamtbetrachtung, welche unter bestimmten Voraussetzungen auch bei Gartenanlagen angewendet wurde (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 29. November 2021 [2C_582/2021]), kürzlich aufgegeben hat (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 6. Juni 2023 [9C_161/2023] mit Hinweis auf das Urteil vom 23. Februar 2023 [9C_677/2021] = 149 II 27). Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer Liegenschaft individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

5.

Die Steuerkommission Q._____ hat aufgrund der von ihr angewandten Gesamtbetrachtung weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren eine positionsweise Prüfung der Rechnung der F._____ GmbH vom 6. März 2021 vorgenommen. Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend alle Ausgabenpositionen dieser Rechnung einzeln auf ihre Abzugsfähigkeit zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt zur Fällung eines neuen, alle Ausgabenpositionen beurteilenden und genügend begründeten Einspracheentscheides an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen (vgl. SGE vom 21. März 2024 [3-RV.2023.88]).

6.

6.1.

Die Rekurrenten beantragen weiter, es seien die Rechnung der F._____ GmbH vom 11. April 2021 von CHF 303.05 und die Quittung von G._____ vom 4. Oktober 2021 von CHF 119.30 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

6.2.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen diesbezüglich die Gutheissung des Rekurses.

6.3.

Nach der geltenden Rechtsprechung ist – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen über die Parteienanträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten. Bei neuen Begehren wird die Angelegenheit in der Regel an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die erstinstanzliche Prüfung der Anträge vornehmen kann (SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.74]).

6.4.

Auf die im Rekurs neu gestellten Anträge kann somit eingetreten werden. Zudem kann vorliegend auf eine Rückweisung verzichtet werden, da gemeinsame Anträge vorliegen (SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2022.78]).

6.5.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Officialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301], SGE vom 31. August

2023 [3-RV.2022.78]). Das ist hier der Fall. Es sind daher zusätzliche Liegenschaftsunterhaltskosten von (gerundet) CHF 422.00 zum Abzug zuzulassen.

7.

7.1.

7.1.1.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.1.2.

Werden im Rekursverfahren über die Einsprachebegehren hinausgehende Anträge gestellt, sind die Kosten des Rekursverfahrens unabhängig vom materiellen Ausgang des Verfahrens praxisgemäss den Antragstellern zu überbinden (SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.74]).

7.1.3.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen der Rekurrenten (SGE vom 29. August 2024 [3-RV.2022.137]).

7.1.4.

Bei einer zahlenmässigen Gewichtung der gestellten Anträge hätten die Rekurrenten beim vorliegenden Verfahrensausgang knapp 2 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen. Das ist zu geringfügig, um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (vgl. SGE vom 23. April 2015 [3-RV.2014.91]). Die Verfahrenskosten sind daher vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen.

7.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 16. Mai 2024 wird betreffend die Rechnung der F._____ 6. März 2021 von CHF 32'388.20 aufgehoben und die Angelegenheit zur Fällung eines neuen Einspracheentscheides im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Rechnung der F._____ GmbH vom 11. April 2021 von CHF 303.05 und die Quittung von G._____ vom 4. Oktober 2021 von CHF 119.30 stellen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteuernamt Q._____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Fischer

Der Gerichtsschreiber:

Lenarcic