

3-RV.2019.112

P 137

Urteil vom 1. September 2021

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Lämmli
Richterin Sramek
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Remo Schmidhauser, Rechtsanwalt,
Tappolet & Partner, Drahtzugstrasse 18, Postfach, 8032 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____

vom 29. April 2019
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 18. Juli 2017 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 47'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 298'000.00 (satzbestimmendes Vermögen: CHF 2'395'000.00) veranlagt. Dabei wurde insbesondere eine Rückstellung für Grossreparaturen ermessensweise mit CHF 70'000.00 aufgerechnet.

1.2.

Gegen die Verfügung vom 18. Juli 2017 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 11. August 2017 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, das steuerbare Einkommen sei auf CHF 0.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 328'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'628'000.00) festzusetzen.

1.3.

Mit Entscheid vom 20. November 2017 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

1.4.

Den Einspracheentscheid vom 20. November 2017 haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 20. Dezember 2017 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit den Anträgen:

- "1. Das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 betrage CHF 0;
2. Das steuerbare Vermögen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 betrage CHF 264'963 und das satzbestimmende Vermögen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 betrage CHF 2'123'061;
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin;"

1.5.

Mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm. 2018 wurde der Einspracheentscheid vom 20. November 2017 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2019 unterbreitete das Gemeindesteueramt Q._____ der Vertreterin einen "Korrektur-Vorschlag 2013 (Kantons- und

Gemeindesteuern sowie Bundessteuer)" und machte mit E-Mail vom 9. April 2019 weitere Ausführungen.

2.2.

Mit Schreiben vom 29. März 2019 und E-Mail vom 10. April 2019 liessen A._____ und B._____ Stellung nehmen.

3.

Mit Entscheid vom 29. April 2019 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 29. April 2019 (am 20. Mai 2019 zugestellt) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 17. Juni 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen folgende Anträge stellen:

- "1. Der Einsprache-Entscheid des Steuerkommission Q._____ vom 29. April 2019 sei aufzuheben und die Sache sei zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen des Entscheids vom tt.mm. 2018 des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau (...) an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.
2. Eventualiter sei der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q._____ vom 29. April 2019 aufzuheben und das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen und Vermögen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sei wie folgt festzusetzen:
 - Steuerbares Einkommen: CHF 0
 - Satzbestimmendes Einkommen: CHF 0
 - Steuerbares Vermögen: CHF 279'990
 - Satzbestimmendes Vermögen: CHF 2'240'250
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin."

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

5.

Der Rechtsdienst des Kantonalen Steueramtes nahm mit Schreiben vom 27. Mai 2019 und 6. Juni 2019 zur Sache Stellung.

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt verzichtete auf eine Vernehmlassung.

7.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstatten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.ddd in Sachen von A._____ und B._____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. 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 Rekurrentin ist zu einem Drittel an der Erbgemeinschaft E. _____ (im Folgenden: EG E. _____) beteiligt. Die EG E. _____ ist Eigentümerin von drei Mehrfamilienhäusern in S.:

- X-Strasse aaa (im Folgenden: Haus aaa)
- Y-Strasse bbb (im Folgenden: Haus bbb)
- Y-Strasse ccc (im Folgenden: Haus ccc)

Die Eigentumsanteile der Rekurrentin an den Mehrfamilienhäusern gehören unbestritten zu ihrem Geschäftsvermögen.

2.2.

2.2.1.

In der Bilanz per 31. Dezember 2011 der EG E. _____ waren folgende Rückstellungen für Grossreparaturen verbucht (in CHF):

Haus aaa	975'800.00
Haus bbb	782'000.00
Haus ccc	72'000.00

2.2.2.

In der Bilanz per 31. Dezember 2012 der EG E. _____ waren folgende Rückstellungen für Grossreparaturen verbucht (in CHF):

		(Veränderung)
Haus aaa	1'065'800.00	(+ 90'000.00)
Haus bbb	1'037'000.00	(+ 255'000.00)
Haus ccc	96'000.00	(+ 24'000.00)

Die Erhöhung der Rückstellungen für Grossreparaturen im Jahr 2012 von total CHF 369'000.00 wurde von der Steuerkommission Q. _____ nicht anerkannt. Entsprechend ihrem Anteil wurden CHF 123'000.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrentin hinzugerechnet. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einer Steuerbilanz.

2.3.

Mit Verfügung vom 18. Juli 2017 wurden die Rekurrenten für das Jahr 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 47'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 298'000.00 (satzbestimmendes Vermögen von CHF 2'395'000.00) veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrentin auf CHF 9'246.00 festgesetzt. Diese basieren auf dem in der Steuererklärung 2013 deklarierten Verlust von CHF 60'754.00 und einer "Aufrechnung Rückstellung Grossreparatur n.E." von CHF 70'000.00. Die Geschäftsschulden der Rekurrentin wurden mit CHF 2'269'223.00 erfasst. Daran wurde mit Einspracheentscheid vom 20. November 2017 festgehalten.

2.4.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom tt.mm. 2018 (3-RV.eee) den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 20. November 2018 aufgehoben und "die Angelegenheit (...) zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen."

In den Erwägungen wurde zum einen ausgeführt, dass die Festsetzung der Rückstellungen in Fortführung der Steuerbilanz per 31. Dezember 2012 (Haus aaa: CHF 975'800.00; Haus bbb: CHF 782'000.00; Haus ccc: CHF 72'000.00) und nicht gestützt auf die mit der Steuererklärung 2013 eingereichte Jahresrechnung der EG E._____ zu erfolgen habe. Zum anderen wurde festgehalten, dass die ermessensweise Aufrechnung einer Rückstellung für Grossreparaturen von CHF 70'000.00 aus formellen und materiellen Gründen nicht zulässig sei. Die Berechnung der Rückstellungen für Grossreparaturen sei, eventuell nach Einforderung von ergänzenden Unterlagen, ohne weiteres möglich. Werde der Rückstellungsbedarf von den beweisbelasteten Rekurrenten nicht nachgewiesen, sei die Rückstellung als Aufwandposition zu streichen. In der Folge seien sodann die Geschäftsschulden und damit das steuerbare Vermögen neu zu berechnen. Dieser Entscheid ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.5.

2.5.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat mit Schreiben vom 11. Februar 2019 das weitere Vorgehen betreffend Steuerperiode 2013 bis 2017 beschrieben und dabei im Wesentlichen daran festgehalten, dass pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen im Kanton Aargau nicht zulässig seien. Entsprechend aufgerechnete Rückstellungen könnten nicht als Schuld berücksichtigt werden. Sodann wurde neu zu den Abschreibungen auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens erklärt, dass solche auf Kapitalanlageliegenschaften nicht zulässig seien. Den Rekurrenten wurde folgende Korrekturveranlagung vorgeschlagen:

"(...)	
Gewinn gem. Abschluss	-182'262
Gewinnanteil 1/3	-60'754
- Bildung RST Grossrep. (1/3, 2013 keine Schlechterstellung)	14'567
- Abschr. G-Lieg nicht anerkannt gemäss BG (1/3 Anteil)	55'433
- Rekl. Zinsen / Finanzerfolg (1/3 => sep. Ziff in ST-E)	41'911
Gewinn Veranlagung (bzw. Korrektur 2013)	51'157
(...)	
Aktiven exkl. Lieg	1'939'576
FK gemäss Abschluss	7'388'055
Rückstellungen Grossreparaturen	1'283'600
Aktiven & Schulden (Steuerwerte)	
Aktiven (exkl. Buchwert Liegenschaft) 1/3	646'525
FK (ab 2014 exkl. Rückst) 1/3 => Schuldenverz	
(2013: 1/3 FK + Aufr. 123' pro 2012 + Aufr. 2013 CHF 14'567)	2'325'118
Steuerbilanz	
Buchwert G-Lieg (1/3 inkl. Aufr. kumulativ ab 2013)	3'478'667
Rückstellung Grossrep. (1/3 inkl. Aufr. kum. ab 2012)	290'300"

Gestützt auf diese Berechnung wurden ein Einkommen von CHF 51'157.00 und ein Anteil am Vermögen von CHF 646'525.00 ermittelt.

2.5.2.

Die Vertreterin der Rekurrenten lehnte den Vorschlag (Korrekturveranlagung) ab. Es wurde vorab der Verzicht auf die Aufrechnung der Abschreibungen beantragt. Sodann wurde ausgeführt, die fallweise Aufrechnung des anteiligen Restbuchwertes bzw. die Berechnung dazu sei nicht nachvollziehbar. Bei den Aufrechnungen pro Steuerjahr müssten jeweils die Bildung und die Auflösung der Rückstellungen für Grossreparaturen berücksichtigt werden. Dadurch ergebe sich für das Steuerjahr ein Verlust von CHF 365'820.00 (anteiliger Verlust gemäss Handelsbilanz von CHF 60'754.00 + anteilige Bildung von CHF 28'267.00 + anteilige Auflösung von CHF 333'333.00).

2.6.

Mit dem Einspracheentscheid wurde an der (anteiligen) Aufrechnung von Abschreibungen auf den Liegenschaften des Geschäftsvermögens festgehalten. Zu den Rückstellungen für Grossreparaturen wurde ergänzt, dass die Steuerkommission Q._____ in den Jahren 2012 und 2013 die bestehenden anteilmässigen Rückstellungen für Grossreparaturen derart aufgerechnet habe, dass kein Verlust zu übernehmen gewesen sei. Dieser pragmatische Ansatz verbunden mit dem Verzicht auf Aufrechnungen der ordentlichen Abschreibungen könne ab 2013 nicht mehr fortgeführt werden. Aufgrund der Rückweisung der Sache durch das Spezialverwaltungsgericht sei die Steuerkommission gezwungen gewesen, den gesamten Sachverhalt nochmals aufzurollen. Da für die Steuerperiode 2013 eine Schlechterstellung im erneuten Einspracheverfahren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 20. November 2017 ausgeschlossen sei, "wurde die

Aufrechnung Rückstellung von ursprünglich CHF 70'000 im Umfang der neuen Aufrechnung für nicht anerkannte Abschreibungen reduziert."

2.7.

Mit Rekurs wurde im Hauptantrag die Aufhebung des Einspracheentscheides und die Rückweisung an die Vorinstanz beantragt. Die Steuerkommission Q._____ habe sich nicht an die Vorgaben des Spezialverwaltungsgerichtes im Urteil vom tt.mm. 2018 gehalten. Darin liege eine formelle Rechtsverweigerung. Insbesondere seien die geschäftsmässig begründeten Rückstellungen per 31. Dezember 2013 der Liegenschaften in S. nicht festgelegt worden. Indem die Vorinstanz die ursprünglich ermessensweise Aufrechnung von CHF 70'000.00 um die Aufrechnung von Abschreibungen gekürzt habe, liege im Ergebnis unverändert eine ermessensweise Aufrechnung von Rückstellungen für Grossreparaturen vor. Eventualiter wurde einzelfallweise aufgezeigt, in welchem Umfang Rückstellungen für Grossreparaturen begründet seien.

So wurde festgehalten, dass bezüglich dem Haus ccc per 31. Dezember 2013 für die Folgeperioden keine Grossreparaturen geplant waren. Dementsprechend wurde die Aufrechnung von Rückstellungen von CHF 96'000.00 als angemessen erachtet, was zu einem Buchwert der Rückstellungen für Grossreparaturen für das Haus ccc von CHF 120'000.00 (versteuerte stille Reserve) führte.

Im Jahr 2013 seien die Bäder und Küchen im Haus bbb saniert worden. Dementsprechend seien Rückstellungen von CHF 1 Mio. aufgelöst worden. Die in der Handelsbilanz 2013 ausgewiesenen Rückstellungen hätten noch CHF 37'000.00 betragen, welche aufgrund von notwendigen kleineren Reparaturen und ausstehenden Rechnungen per 31. Dezember 2013 begründet gewesen seien.

Für das Haus aaa seien die Rückstellungen für Grossreparaturen wegen bevorstehender Renovationsarbeiten um CHF 60'800.00 erhöht worden. Die geplanten Arbeiten seien im Jahr 2015 in Angriff genommen worden. 2015 seien Rückstellung für Grossreparaturen von CHF 1.1 Mio. aufgelöst worden. Die per 31. Dezember 2013 ausgewiesenen Rückstellungen für Grossreparaturen von CHF 1'126'000.00 seien dementsprechend geschäftsmässig begründet gewesen.

In der Folge wurde ausgehend von einem Verlust gemäss Jahresrechnung 2013 der EG E._____ von CHF 182'262.00 und der Entsteuerung von versteuerten stillen Reserven auf Rückstellungen für Grossreparaturen von CHF 249'000.00 ein steuerbarer Reingewinn (Verlust) von - CHF 431'262.00 ermittelt, dem Anteil der Rekurrentin entsprechend - CHF 143'754.00.

Sodann seien die Schuldzinsen von CHF 52'362.00 (Anteil der Rekurrentin) insgesamt bei der Ermittlung der steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen, hingegen (nur) zum Zweck der interkantonalen Steuerauscheidung auszuklammern. In der Folge wurden ein Nettoertrag aus Liegenschaften von - CHF 313'035.00 (Anteil Rekurrentin: - CHF 104'345.00) und weitere Einkommensteile von CHF 10'595.00 (100 %) ermittelt, welche ebenso dem Kanton S. zur Besteuerung zuzuweisen seien.

Für die Bestimmung des steuerbaren Vermögens wurde von Geschäftsaktiven von CHF 1'900'427.00, einem Steuerwert der Liegenschaften von CHF 15'356'142.00 und von Geschäftspassiven von CHF 7'228'906.00 ausgegangen. Das der Rekurrentin zuzurechnende steuerbare Vermögen wurde mit CHF 279'990.00, das satzbestimmende Vermögen mit CHF 2'240'250.00 angegeben.

2.8.

Das KStA hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Steuerkommission Q._____ führt in ihrer Vernehmlassung aus, sie habe aufgrund von "Auskünften innerhalb der Sektion Natürliche Personen" des KStA beschlossen, Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften und gebildete Rückstellungen für künftige Sanierungen nicht zu anerkennen. Da die Rekurrenten mit Eingabe vom 29. März 2019 Rektifikate ("Überleitung in die Steuerbilanz") ohne Rückstellungen für Grossreparaturen eingereicht hätten, habe die Steuerkommission Q._____ keinen Anlass gesehen, nochmals eine Aktenenergänzung zu diesem Sachverhalt einzuverlangen. Eine Rückweisung sei nur dann zu rechtfertigen, wenn das Spezialverwaltungsgericht die Buchführung und Rechnungslegung als nicht gesetzeskonform einstufen würde. Gestützt auf eine Kontrollrechnung wurde von einem approximativen Gewinn von CHF 160'000.00 ausgegangen. Die geltend gemachten Renovationsarbeiten seien sodann direkt der Erfolgsrechnung belastet worden. Es sei weder handelsrechtlich noch betriebswirtschaftlich opportun, dass die effektiven Aufwände für werterhaltende Sanierungen jährlich vollumfänglich der Erfolgsrechnung belastet würden und der Reingewinn wie beantragt zusätzlich mit Abschreibungen auf Liegenschaften reduziert werde. Der eventualiter beantragte Verlust könne nicht akzeptiert werden.

2.9.

In der Replik wurde auf die Mitwirkungsrechte- und -pflichten sowie die Verfahrensgrundsätze bei Rückweisung eines Verfahrens hingewiesen. Die Steuerkommission Q._____ habe die Rückstellung für Grossreparaturen per 31. Dezember 2013 nicht festgestellt, obwohl sie dazu aufgrund des Urteils des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm. 2018 verpflichtet gewesen wäre. Es seien keine Untersuchungen zur zulässigen Höhe von Rückstellungen für Grossreparaturen vorgenommen worden.

Werterhaltende Kosten für die Sanierung von Küchen und Bädern seien handelsrechtlich nicht aktivierbar und darum aufwandwirksam zu verbuchen. Demgegenüber sei der mit den Sanierungsarbeiten entstandene Mehrwert von der EG E._____ aktiviert worden. Mit der Auflösung von Rückstellungen für Grossreparaturen seien die dem Aufwand belasteten Kosten neutralisiert worden. Rückstellungen für Grossreparaturen seien darüber hinaus auch im Kanton Aargau zulässig, wenn am Bilanzstichtag ein Aufwand mit grosser Wahrscheinlichkeit feststehe.

3.

3.1.

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Dazu gehören die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG).

3.2.

3.2.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 20. Dezember 2018 – und damit vor Erlass des hier angefochtenen Einspracheentscheides – in Änderung der Praxis Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens zugelassen. Dieser Entscheid wurde in der Folge vom Verwaltungsgericht mit Urteil vom 4. Juli 2019 (WBE.2019.54) und vom Bundesgericht mit Urteil vom 20. Dezember 2020 (2C_726/2019) bestätigt.

3.2.2.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 20. Dezember 2020 (2C_726/2019) ausgeführt:

"2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die direktsteuerliche Zulässigkeit von *ordentlichen* Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften, die dem Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person angehören.

2.2.

2.2.1. Das Handelsrecht bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das 'Leitrecht' und beruht auf der Betriebswirtschaftslehre (Massgeblichkeitsprinzip; Art. 18 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; BGE 143 II 8 E. 7.1 S. 21 f. [DBG] und E. 9 S. 32 [StHG]). Über die Vermögensqualifikation als Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten gewichtet. Wird ein Alternativgut gemischt genutzt, gibt direktsteuerlich die Präponderanz den Ausschlag (Art. 8 Abs. 2 Teilsatz 1 StHG; zum Ganzen: Urteil 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.3 und 2.2.7). Das Geschäftsvermögen setzt sich aus dem Umlauf- und dem Anlagevermögen zusammen (Art. 959 Abs. 3 OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011 [nachfolgend: OR 2011], in Kraft seit dem 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]). Anlagevermögen bilden jene Werte, die in der Absicht langfristiger *Nutzung* oder langfristigen *Halten* erworben

werden. Als langfristig gilt ein Zeitraum von mehr als zwölf Monaten (Art. 960d Abs. 1 und 2 OR 2011).

2.2.2. Gebäude, die längerfristig gehalten werden und daher dem Anlagevermögen angehören, unterliegen einer Entwertung. Selbst wenn regelmässig die erforderlichen werterhaltenden Massnahmen (Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten) ergriffen werden, verliert das Objekt seine technisch-wirtschaftliche und kommerzielle Neuwertigkeit (Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG; Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl. 2019, S. 198). Die technische Entwertung ist einzig abhängig vom bautechnischen Zustand und von den daraus entstehenden Kosten (FRANCESCO CANONICA, Die Immobilienbewertung, 2009, S. 264). Keiner Entwertung unterliegen, vorbehältlich ausserordentlicher Ereignisse, Grund und Boden (Urteil 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.4.3).

2.2.3. Im Geschäftsvermögen schreiben die Betriebswirtschaftslehre und damit auch das Handelsrecht vor, dass dem 'nutzungs- und altersbedingten Wertverlust' durch Abschreibungen Rechnung getragen wird (Art. 960a Abs. 3 OR 2011). Im Anschluss daran werden Abschreibungen gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG in der Regel nach dem 'tatsächlichen Wert' der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer 'voraussichtlichen Gebrauchsdauer' angemessen verteilt (Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1). Der im vorliegenden Fall massgebende Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG ist zwar knapper gefasst, inhaltlich bestehen aber keinerlei Unterschiede (Urteil 2C_797/2018 vom 28. März 2019 E. 2.1).

2.2.4. Die Abschreibung auf Betriebsliegenschaften kann auch direktsteuerlich entweder effektiv (nach dem 'tatsächlichen Wert') oder pauschal (nach der 'voraussichtlichen Gebrauchsdauer') vorgenommen werden, wobei die pauschale Abschreibung entweder linear oder degressiv zu ermitteln ist (Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1; ROBERT DANON, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 22 zu Art. 62 DBG). Entsprechend sieht das Merkblatt A/1995 der ESTV ('Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe') für *Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser* degressive Abschreibungssätze von 2,0 Prozent ('auf Gebäuden allein') bzw. 1,5 Prozent ('auf Gebäude und Land zusammen') vor. Im Fall der linearen Abschreibung vom historischen Anschaffungswert ermässigen die Sätze sich um die Hälfte. Zu den Wohnhäusern im Eigentum einer *Betriebsgesellschaft* fehlen im Merkblatt A/1995 ausdrückliche Anordnungen. Ob ein Mehrfamilienhaus von einer Immobilien- oder einer Betriebsgesellschaft gehalten wird, ändert hinsichtlich der Entwertung aber nichts.

2.2.5. Die steuerliche Nichtanerkennung einer Abschreibung ist lediglich gerechtfertigt, wenn der Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfällt oder die Liegenschaft langfristig keine Wertminderung erfährt (BGE 132 I 175 E. 3 S. 180; zustimmend: URS BEHNISCH, in: ZBJV 144/2008 S. 421; HUGO CASANOVA, in: ASA 77 S. 78). Einer ordentlichen Abschreibung ist die steuerliche Anerkennung somit (nur) ganz bzw. teilweise zu versagen, wenn die steuerpflichtige Person zu rasch abgeschrieben hat und/oder kein Abschreibungsbedarf (mehr) besteht, weil mit keinem Wertverlust (mehr) zu rechnen ist (siehe zum Ganzen Urteile 2C_1001/2018 vom 30. Januar 2020 E. 6.1.3; 2C_814/2016 / 2C_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.4 und 4.2).

2.3.

2.3.1. Die Veranlagungsbehörde ist der Ansicht, der angefochtene Entscheid stehe in Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften nicht zulasse. Dies überzeugt nicht: Zwar wurde im Urteil 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011, auf welches sich die Veranlagungsbehörde bezieht, in E. 2.1 ausgeführt, ordentliche Abschreibungen seien nur auf Betriebsliegenschaften denkbar, d.h. nicht auf Kapitalanlageliegenschaften. Als Beleg dafür wurde das Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 zitiert; dort wird diese Aussage (E. 3.2) jedoch nur in Zusammenhang mit Kapitalanlageliegenschaften des Privatvermögens gemacht, wie die Vorinstanz mit Recht ausführt. Soweit die Aussage des Urteils 2C_50/2011 in einzelnen Urteilen (ohne Einschränkung auf Privatvermögen) wiederholt wird, handelt es sich um obiter dicta ohne Entscheidsrelevanz. Weshalb Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften, die nicht zum Privatvermögen, sondern zum Geschäftsvermögen zählen, unzulässig sein sollen, ist nicht ersichtlich (so nun auch Urteil 2C_1001/2018 vom 30. Januar 2020 E. 6.1). Die streitbetroffenen Liegenschaften gehören unbestritten zum Geschäftsvermögen des Beschwerdegegners, so dass darauf Abschreibungen grundsätzlich zulässig sind.

2.3.2. Die Veranlagungsbehörde begründet ihren Antrag sodann damit, dass der Steuerpflichtige als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziere. Auch dieser Einschätzung ist nicht zuzustimmen. Erstens lässt sich aus den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen nicht schliessen, dass der Steuerpflichtige gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler sei. Zweitens wären Abschreibungen auch auf Kapitalanlageliegenschaften eines Liegenschaftenhändlers zulässig, nur auf Liegenschaften des Umlaufvermögens nicht (zit. Urteil 2C_1008/2018 E. 4). Wie die Vorinstanz feststellte, erwarb der Steuerpflichtige die Mehrfamilienhäuser in den Jahren 1999, 2003, 2004 und 2005 (Sachverhalt, lit. A). Irgendwelche Verkaufsaktivitäten sind nicht festgestellt. Hier von Umlaufvermögen zu sprechen (Art. 959 Abs. 3 OR 2011), geht an der Realität vorbei. Ebenso wenig überzeugt der Einwand, das Gesetz kenne die privilegierte Auflösung stiller Reserven (Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. § 45 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]), weshalb eine Einschränkung der Abschreibungsmöglichkeiten am Platz sei. Kennzeichnend für den Tatbestand der privilegierten Besteuerung ist der Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation (Urteil 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.6, in: ASA 87 S. 126, StE 2018 B 23.47.2 Nr. 19, StR 73/2018 S. 876). Die Norm setzt stille Reserven voraus, stellt aber keinerlei Verbindung zu den Abschreibungen her.

2.4. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen."

3.3.

Nach dem Gesagten lässt sich die von der Steuerkommission Q._____ im erneuten Einspracheverfahren vorgenommene Aufrechnung von Abschreibungen von CHF 55'433.00 (1/3 der verbuchten Abschreibungen von CHF 166'300.00) nicht halten. Allein deshalb kann keine "Verrechnung" von Rückstellungen für Grossreparaturen mit Abschreibungen vorgenommen werden.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat im erneuten Einspracheverfahren weiter keine Rückstellungen für Grossreparaturen anerkannt.

4.1.2.

Gemäss § 36 Abs. 2 lit. b StG i.V.m. § 21 Abs. 1 StGV gehören Rückstellungen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für im massgeblichen Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, vorgenommen werden, wenn am massgeblichen Bilanzstichtag Verlustrisiken vorhanden sind, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren verbunden sind, oder wenn andere unmittelbar drohende Verlustrisiken bestehen.

Mit der Rückstellung wird ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust der laufenden Geschäftsperiode gewinnmindernd angerechnet, obwohl er geldmässig erst in einer späteren Periode verwirklicht wird. Bei Vornahme des Abschlusses ist noch unbekannt, zu welchem Zeitpunkt, in welcher Grösse oder ob überhaupt dereinst ein Verlust oder eine wirkliche Leistungspflicht entsteht. Bilanzmässig sind Rückstellungen Passiven. Sie bilden Schulden der Unternehmung, die am Bilanzstichtag vorhanden sind, aber in ihrem Rechtsbestand oder in ihrer Höhe noch nicht genau feststehen. Sie dienen der Zuordnung einer bestimmten Verpflichtung oder eines Verlustrisikos zur Periode ihrer Verursachung. Voraussetzung der Rückstellung ist, dass ein Verlust am Bilanzstichtag mit grosser Wahrscheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig auswirken wird. Ausgangspunkt bildet die Handelsbilanz. Die Veranlagungsbehörde hat nur einzugreifen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellung nicht erfüllt sind oder wenn der Steuerpflichtige das Verlustrisiko offensichtlich überbewertet hat.

Rückstellungen sind im Gegensatz zu Abschreibungen nicht definitiv, sondern provisorisch. Sie sind aufzulösen, wenn sie nicht oder nicht mehr im bisherigen Umfang geschäftsmässig begründet sind; die Auflösung kann von den Steuerbehörden erzwungen werden. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung kann denn auch jederzeit überprüft werden, ohne dass neue Tatsachen eingetreten sind (VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29]).

Für Liegenschaften des Geschäftsvermögens gilt, dass Rückstellungen für Unterhaltskosten zulässig sind, soweit sie sich auf konkrete Projekte beziehen und der Eigentümer diesbezüglich bereits Verpflichtungen eingegangen ist. Bei der Festsetzung der Rückstellung ist zu beachten, dass eine solche nur für werterhaltende Massnahmen zulässig ist, nicht jedoch für

wertvermehrnde und damit aktivierungspflichtige Investitionen (zum Ganzen: RGE vom 20. Oktober 2011 [3-RV.2011.2].; RGE vom 21. Januar 2010 [3-RV.2009.107]; RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2007.83]; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 29 DBG N 15, wonach bei der direkten Bundessteuer keine Rückstellungen für künftige Investitionen zulässig sind).

Zudem werden im Kanton Aargau, keine pauschalen Rückstellungen für Grossrenovationen von Liegenschaften des Geschäftsvermögens akzeptiert (AGVE 2009 S. 311 = RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2007.83] und RGE vom 20. September 2012 [3-BB.2012.5]; abweichend die Praxis im Kanton S.). Nach der Praxis des KStA werden Rückstellungen aufgrund der Pauschalierung als Reserven qualifiziert.

4.1.3.

Die Verweigerung von pauschalen Rückstellungen für Grossrenovationen ist, werden die Rückstellungen nicht gestützt auf bestimmte Projekte (und dabei eingegangene Verpflichtungen) oder konkrete Risiken gebildet, korrekt. Ein Anspruch auf Bildung von einkommensmindernden Reserven besteht nicht und entsprechende Rückstellungen können aufgerechnet werden.

4.2.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehrern, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteile vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 2015, 4. Auflage, § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

Es obliegt dem Steuerpflichtigen, diese Tatsachen rechtsgenüglich darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar

2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis; analog Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]).

4.3.

Die Steuerkommission Q._____ hat im erneuten Einspracheverfahren Rückstellungen für Grossrenovationen im Umfang von CHF 14'567.00 nicht anerkannt. Bei der Bemessung der Aufrechnung ist sie gemäss Einspracheentscheid von folgender Berechnung ausgegangen:

"Für die Periode 2013 ist hingegen eine Schlechterstellung im Vergleich zum ersten Einspracheentscheid vom 20. November 2017 gemäss Rechtsprechung ausgeschlossen. Deshalb wurde die Aufrechnung Rückstellung von ursprünglich CHF 70'000 im Umfang der neuen Aufrechnung für nicht anerkannte Abschreibungen reduziert."

Zudem wurde ausgeführt:

"Die Steuerkommission Q._____ hat in den Jahren 2012 und 2013 die bestehenden, anteilmässigen Rückstellungen für Grossreparaturen derart aufgerechnet, dass kein Verlust zu übernehmen ist. Dieser pragmatische Ansatz – verbunden mit dem Verzicht auf Aufrechnungen der ordentlichen Abschreibungen – mit dem Ziel, eine ungerechtfertigte Verlustübernahme zu vermeiden, kann ab 2013 so nicht mehr weiter geführt werden. Der Grund liegt darin, dass der Vertreter den Fall ans Spezialverwaltungsgericht weitergezogen hat und dieses den Fall zur nochmaligen Beurteilung an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen hat."

4.4.

Das Spezialverwaltungsgericht hat der Vorinstanz demgegenüber in seinem Entscheid vom tt.mm. 2018 folgende Weisung erteilt:

"Es wird zu beurteilen sein, inwieweit die teilweise Auflösung bzw. Bildung zusätzlicher Rückstellungen im Jahr 2013 zu berücksichtigen ist und wie hoch die anerkannten Rückstellungen für Grossreparaturen der Häuser aaa, bbb und ccc per 31. Dezember 2013 sind. Dabei wird zusätzlich festzustellen sein, ob es sich um nicht zulässige pauschale Rückstellungen handelt oder ob den Rückstellungen, wie im Rekurs ausgeführt wird, ein entsprechender, im Jahr 2013 bereits verpflichtender Aufwand gegenüber steht (vgl. dazu RGE vom 21. Januar 2010 [3-RV.2009.107])."

4.5.

Nach dem Gesagten wären die Steuerbehörden auf jeden Fall – und entgegen der in der Vernehmlassung vertretenen Auffassung – verpflichtet gewesen, weitere Abklärungen vorzunehmen, um die in einer Steuerbilanz per 31. Dezember 2013 zulässigen Rückstellungen – mit Auswirkungen auf das steuerbare Einkommen und Vermögen sowie die interkantonale Steuerausscheidung – zu bestimmen. Für das Spezialverwaltungsgericht ist nicht erkennbar, inwiefern die Steuerkommission Q._____ im erneuten Einspracheverfahren Abklärungen in Bezug auf die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen (eben nicht nur mit Bezug auf [unzulässige]

pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen) vorgenommen hat. Aus den Akten ergeben sich keine entsprechend notwendigen Auflagen oder anderweitige Abklärungen über konkrete Projekte.

Es ist denn auch gerade in dieser Hinsicht nicht nachvollziehbar, dass die Steuerkommission Q._____ im Rekursverfahren vernehmlassungsweise zum Hauptantrag geltend macht, es habe kein Bedarf für weitere Abklärungen gegeben, gleichzeitig aber zum Eventualantrag ausführt, es müsse zwischen aktivierungspflichtigen Renovationskosten und abziehbarem Aufwand unterschieden werden. Gerade zum Zweck dieser Unterscheidung wären Abklärungen unausweichlich gewesen.

Vielmehr entsteht der Eindruck, dass die Vorinstanz unverändert bemüht war, mit dem von ihr als "pragmatisch" bezeichneten Ansatz, eine allfällige Übernahme eines Verlustes zu verhindern.

5.

Die Steuerkommission Q._____ hat mit ihrem Vorgehen im erneuten Einspracheverfahren nicht nur die Anweisungen des Spezialverwaltungsgerichtes in dessen Rückweisungsentscheid vom tt.mm. 2018 zur Feststellung zulässiger (effektiver) Rückstellungen für (Gross-)Reparaturen ignoriert, sondern auch die aktuelle Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften mit dem Einspracheentscheid vom 29. April 2019 ausser Acht gelassen (vgl. auch Empfehlungen des KStA im Schreiben vom 27. Mai 2019). Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichtes ist, die erforderlichen Berechnungen und Abklärungen erstinstanzlich vorzunehmen, bleibt nichts Anderes übrig, als auch den Einspracheentscheid vom 29. April 2019 im Sinne der Erwägungen aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt. Mit der Kostennote des Vertreters wird eine Parteientschädigung von CHF 3'731.80 (inkl. Auslagen und MWSt) geltend gemacht.

6.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 3'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist

von einem – nach im Verfahren 3-RV.*** erfolgter erster Rückweisung – etwas erhöhten erforderlichen Aufwand im Rekursverfahren auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 29. April 2019 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'000.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 1. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche