

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.67 vom 20. Oktober 2022

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2022-10-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2021.67

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.67 du 20 octobre 2022

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.67 del 20 ottobre 2022

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 19. Mai 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 126'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'262'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'307'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 323'521.00 lediglich CHF 184'512.00 zum Abzug zugelassen.

E. 2

Gegen die Verfügung vom 19. Mai 2020 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 9. Juni 2020 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging vom folgenden Begehren aus: "Die Liegenschaftsunterhaltskosten seien gem. der im Schreiben der Einsprache enthaltenen Detailbetrachtung zu gewähren."

E. 2.1

Die Rekurrenten stellen den (Haupt-)Antrag, "es sei zu beurteilen, ob nach § 47 des Steuergesetzes und den Artikeln § 12 – 15 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke des Kantons Aargau eine Mietzinssenkung, die zu einer Ertragsminderung führt nicht auch zu einer Wertverminderung einer Liegenschaft führt (Rekurs, Ziff. 1.2.1.)." Zur Begründung wird das Folgende ausgeführt (Rekurs, Ziff. 1.3): "§ 47 des Steuergesetzes sagt, dass Vermögenswerte zum Verkehrswert bewertet werden müssen. § 12 – 15 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke enthalten die Vorgaben zur Berechnung des Verkehrswertes. In § 15 ist definiert, dass der Ertragswert eines Grundstückes aus der Summe der zukünftigen, auf den Bewertungsstichtag diskontierten Erträgen ermittelt wird. In der Einsprache haben wir darauf hingewiesen, dass der Wert einer Liegenschaft von den Erträgen abhängt, was durch § 15 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke gestützt wird. Wir haben weiter Belege eingereicht, die belegen, dass wir die Wohnungen nicht mehr zum gleichen Mietzins vermieten konnten. Alleine schon aus den gesetzlichen Vorgaben zur Verkehrswertberechnung geht hervor, dass eine Minderung des Ertrags zu einer Minderung des Verkehrswertes führt."

E. 2.2

Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bildet die ordentliche Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Dieses Veranlagungsverfahren ist strikte zu trennen vom Verfahren betreffend Grundstückschätzung. Auf alle Einwendungen der Rekurrenten, welche die Bewertung von Liegenschaften betreffen, ist im vorliegenden Verfahren nicht einzutreten. Die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes hat in ihrer

Vernehmlassung bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass sie für die Festsetzung bzw. Überprüfung des Vermögenssteuerwertes von Liegenschaften erstinstanzlich zuständig ist. Im vorliegenden Verfahren sind einzig die streitigen Liegenschaftsaufwendungen zu beurteilen. In diesem Zusammenhang spielen weder § 47 StG noch die §§ 12 – 15 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke eine Rolle.

- 5 - 3.

E. 3

Mit Entscheid vom 15. März 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 123'680.00.

E. 3.1

Die Rekurrenten beantragen weiter, es sei zu beurteilen, ob die von der Vorinstanz verwendeten Quellen (Textauszüge von Bundesgerichtsurteilen, Gesetzestexte und Merkblätter) ganzheitlich betrachtet und im Sinne des Gesetzgebers bzw. korrekt angewendet worden seien.

E. 3.2

Die Beurteilung der vorinstanzlichen Anwendungen von gesetzlichen Bestimmungen, diesbezüglichen Weisungen und Merkblättern und der dazu ergangenen Rechtsprechung erfolgt immer im Zusammenhang mit den streitigen Liegenschaftsaufwendungen. Das Spezialverwaltungsgericht wird sich, falls bzw. soweit notwendig, im Folgenden damit befassen. 4

E. 4

Den Einspracheentscheid vom 15. März 2021 (Zustellung am 21. April 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 4. Mai 2021 (Postaufgabe am 11. Mai 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen das Folgende: "1.2. Hauptantrag 1. Es sei zu beurteilen, ob nach § 47 des Steuergesetzes und den Artikeln § 12 – 15 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke des Kantons Aargau eine Mietzinssenkung, die zu einer Ertragsminderung führt nicht auch zu einer Wertverminderung einer Liegenschaft führt. Zudem sei zu beurteilen, ob Instandstellungsarbeiten wertvermehrend sein können, wenn eine Liegenschaft an Wert verliert, insbesondere dann, wenn die Berechnungsmethode des Verkehrswerts dem kantonalen Steuergesetz entspricht. Die Beurteilung sei für den Rekurssteller nachvollziehbar zu begründen. 2. In den Erwägungen werden partiell Textauszüge von Bundesgerichtsurteilen, Gesetzestexte und Merkblätter zitiert, nur teilweise mit Quellenangaben. Es sei zu Beurteilen, ob die verwendeten Quellen ganzheitlich betrachtet und im Sinne des Gesetzgebers angewendet worden sind. Die Beurteilung sei für den Rekurssteller nachvollziehbar zu begründen.

- 3 - 3. Es sei zu beurteilen, ob das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Departement für Finanzen und Ressourcen korrekt angewandt wurde, insbesondere im Hinblick auf die Kaskade Gesetz – Verordnung und innerhalb des Merkblatt selbst, ob Kapitel 3.2. in seiner Gesamtheit korrekt angewandt worden ist. Die Beurteilung sei für den Rekurssteller nachvollziehbar zu begründen.

E. 4.1.1

Gemäss § 196 Abs. 1 StG muss der Rekurs einen Antrag und eine Begründung enthalten. Allfällige Beweismittel sollen bezeichnet und soweit als möglich beigelegt werden. Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten. Sind Antrag und Begründung unklar oder widersprüchlich, ist unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen (§ 196 Abs. 3 StG).

E. 4.1.2

Aus dem Rekursantrag muss sinngemäss ersichtlich sein, dass und inwiefern die Rekurrenten den Einspracheentscheid anfechten wollen. Das Spezialverwaltungsgericht muss wissen, was die Rekurrenten konkret am Einspracheentscheid anzusetzen haben. Es muss eine Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Einspracheentscheid stattfinden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, §196 StG N 19 f.).

E. 4.2

Die Steuerkommission Q. hat sich im Einspracheentscheid mit den folgenden Liegenschaftsaufwendungen befasst (vgl. Einspracheentscheid, S. 2 ff.): - Renovation Bad - Ersatz Küche - Aussenhülle 1 - Geländer - Leitung Renovation - Küche Attika - Gebäudeversicherung

- 6 -

E. 4.3.1

Dem Rekurs kann dazu das Folgende entnommen werden: "2.2.1. Es sei zu beurteilen, ob Kapitel 3.2. (siehe auch Antrag 1), insbesondere der 2te Abschnitt 'Das Wesen der Modernisierung' sinngemäss bei der Beurteilung der Unterhaltsarbeiten bei Küche, Bad und Geländer angewandt wurde und es ist zu begründen, wieso die getätigten Instandstellungen auf grund einer funktionalen Betrachtungsweise eine qualitative Verbesserung erfahren und damit wertsteigernd sein sollen und wie die Steuerbehörden festlegen, was zu einer messbaren Wertsteigerung führt." Und weiter: "2.3 [...] Das Steueramt hat in seinen Erwägungen auch nicht ausgeführt, welche Funktionen nun besser sind, die Funktion des Geländers bleibt gleich, die Funktion der Dusche bleibt gleich und die der Abdeckung grundsätzlich auch. Dabei sei nochmals auf das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Kapitel 3.2 verwiesen, das werterhaltende Massnahmen Aufwendungen für die von Zeit zu Zeit erforderlichen Renovationen sowie für den zeitgemässen gleichwertigen und gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen mit dem Gebäu[d]e verbundenen Einrichtungen. Mit dieser Auffassung im Merkblatt für Liegenschaftsunterhalt anerkennt der Gesetzgeber, dass der Zeitgeist andere Materialien oder eine andere Bauweise erfordert. Dies ist auch im Sinne des Fiskus, denn je höher der Mietzins ertrag, desto höher sind die Steuereinnahmen." [...] Das vom Gemeindesteuernamt verwendete RGE 3R[recte: 3-RV].2005.50432 ist insofern nicht anwendbar, weil es sich nicht um mit dem Gebäude verbundene Einrichtungen handelt und deren Funktionalität eine vollständig Andere ist."

E. 4.3.2

Der Rekurs befasst sich ausschliesslich mit der Küche, dem Bad und dem Geländer. Darauf ist im Folgenden einzugehen. Die übrigen von der Vorinstanz beurteilten Aufwandpositionen werden im Rekurs nicht thematisiert. Sie bilden daher nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens. 5.

E. 5

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

E. 5.1

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).

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

E. 5.2

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.

E. 5.3

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, in: StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

E. 6

A. und B. haben eine Replik erstattet.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2.

E. 6.1

Die Vorinstanz hat sich betreffend das Bad detailliert mit den einzelnen Ausgabenpositionen befasst und ausgeführt, welcher Kostenanteil aus welchem Grund in welchem Umfang abzugsfähig ist. Die Rekurrenten erwähnen das Bad im Rekurs zwar mehrfach. Es geht aus ihren Ausführungen jedoch nicht klar hervor, welche Positionen aus welchem Grund anders zu beurteilen sind. Für das Spezialverwaltungsgericht besteht daher keine Verpflichtung und keine Veranlassung, sich detailliert mit den einzelnen

- 8 - Ausgabenpositionen und deren Beurteilung durch die Vorinstanz zu befassen (analog VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.74]). Zu erwähnen bleibt, dass die Funktionsgleichheit des Bades vor und nach der Renovation nicht zwingend zum Abzug aller durch die Erneuerung entstandenen Kosten berechtigt.

E. 6.2

Die Vorinstanz hat sich betreffend Küche mit den Kosten für die Arbeitsfläche und die Rückwand befasst und ausgeführt, aus welchen Gründen welche Kostenanteile zum Abzug zugelassen worden sind (vgl. Einspracheentscheid, S. 2 f.). Auch die Küche wird von den Rekurrenten im Rekurs mehrfach erwähnt. Es geht aus ihren Ausführungen jedoch auch diesbezüglich nicht klar hervor, weshalb die vorinstanzliche Beurteilung nicht korrekt sein soll und in welchem Umfang eine Korrektur vorzunehmen ist. Es besteht daher auch diesbezüglich für das Spezialverwaltungsgericht kein Anlass, sich damit zu befassen. Im Übrigen gilt auch hier, dass die Funktionsgleichheit der Abdeckung und der Rückwand vor und nach der Renovation nicht zwingend zum Abzug aller dadurch entstandenen Kosten berechtigt.

E. 6.3.1

Auch betreffend das Geländer hat die Vorinstanz detailliert ihre Auffassung zur Abzugsfähigkeit der Kosten dargelegt (vgl. Einspracheentscheid, S. 3): "Vorliegend wurde ein Balkongeländer aus Holz durch ein Staketengeländer ersetzt. Gemäss Rechtsprechung ist unter anderem dann ein wertvermehrender Anteil der Kosten auszuscheiden, wenn ein Bauteil durch einen materialmässig höherwertigen Bauteil ersetzt wird. Ein Geländer aus Rundeisenstaketen hat im der Witterung ausgesetzten Aussehenbereich eine längere (durchschnittliche) Lebensdauer als ein Geländer aus Holz. Es kommt hinzu, dass ein Geländer aus Rundeisenstaketen zwar gereinigt werden muss, aber keinen Unterhaltsbedarf aufweist. Im Unterschied dazu muss ein Holzgeländer, damit es sowohl farblich als auch funktional in erstklassigem Zustand bleibt, nicht nur regelmässig gereinigt, sondern auch nachgeölt werden. Diese Unterschiede haben zur Folge, dass vorliegend aus steuerlicher Sicht nicht von einem adäquaten Ersatz des Holzgeländers ausgegangen werden kann, sondern ein wertvermehrender, nicht abzugsfähiger Anteil der Kosten auszuscheiden ist. Der abzugsberechtigte Anteil ist gleich zu beurteilen, wie Eisenbahn- bzw. Holzschwellen, die durch Granitsteine ersetzt werden, wonach der abzugsberechtigte Anteil 50 % beträgt (RGE vom 22. Februar [2007] [3RV.2005.50432])."

- 9 -

E. 6.3.2

In der Replik führen die Rekurrenten dazu das Folgende aus: "1 Stellungnahme der Gemeinde S. [...] In Bezug auf das Geländer möchte ich nochmals darauf hinweisen, dass es sich beim vom Steueramt S. zitierten Bundesgerichtsurteil um ganz andere Materialien

handelt und ein Vergleich meines Erachtens sehr weit hergeholt ist, wenn nicht sogar unstatthaft ist. Im hier zu beurteilenden Fall war der Grossteil, d.h. die gesamte Rahmenkonstruktion inklusive der Halterungen für die Holzbretter aus Stahl. Wenn der Pflegeaufwand das wesentliche Kriterium für die Höherwertigkeit sein soll, dann müsste konsequenterweise jeder Parkettboden, der durch Laminat ersetzt wird als höherwertig gelten, denn das Parkett ist aufwändiger in der Pflege. Hinzu kommt, dass Staketengeländer gemäss BKP in die Kategorie 272.2 fallen, die gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt zu 100 % abzugsfähig sind."

E. 6.3.3

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz entgegen den Ausführungen der Rekurrenten nicht ein Bundesgerichtsurteil zitiert hat, sondern ein Urteil des Steuerrekursgerichts (heute: Spezialverwaltungsgericht). Zutreffend ist jedoch, dass die in diesem Urteil beurteilten Materialien (Ersatz von Eichenschwellen durch Natursteine) und die vorliegenden Materialien (Ersatz von Holz durch Staketengeländer) nicht identisch sind. Weil Staketengeländer für Balkone meistens aus Metall bzw. Stahl hergestellt werden, welches betreffend Langlebigkeit und Unterhaltsbedarf mit Natursteinen verglichen werden kann, ist der vorinstanzliche Vergleich nachvollziehbar und keinesfalls unstatthaft. Dass beim ersetzten Holzgeländer "die gesamte Rahmenkonstruktion inklusive der Halterungen für die Holzbretter aus Stahl" war, mag zutreffen, ändert aber nichts daran, dass es sich im Grundsatz bzw. zur Hauptsache um ein Holzgeländer handelte. Es ist daher nicht von einem gleichartigen, sondern höherwertigen Balkongeländerersatz auszugehen, was die Ausscheidung eines steuerlich nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Kostenanteils zur Folge hat. Dessen vorinstanzliche Festsetzung auf 50 % wird durch den RGE vom 12. Februar 1998 (RV.97.50107) gestützt, wo die hälftige Ausscheidung beim Ersatz eines Holzgeländers durch ein Metallgeländer als vertretbar beurteilt wird. Bei dieser Beurteilung wird auch berücksichtigt, dass der Pflegeaufwand bzw. Unterhaltsbedarf von Metall im Vergleich zu Holz (erheblich) geringer ist. Dieser Umstand stellt jedoch entgegen der Auffassung der Rekurrenten nicht das "wesentliche Kriterium" dar. Der geringere Unterhaltsbedarf steht meistens im Zusammenhang mit einer (massiv) höheren durchschnittlichen Lebensdauer des neuen Bauteils, welche den Hauptgrund für die Ausscheidung eines wertvermehrenden Kostenanteils bildet.

- 10 -

E. 6.4

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass die Ausscheidung von wertvermehrenden Kostenanteilen bei Liegenschaftsaufwendungen auch möglich ist, wenn der (ursprüngliche) Wert der Liegenschaft als solches nicht gestiegen ist (vgl. StE 2021 B 25.6 Nr. 83) bzw. der Wert der Liegenschaft durch die Steuerbehörden nicht (nach oben) korrigiert wurde. Weil die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung nach objektiven Kriterien erfolgt und dabei als Vergleichsmassstab nicht der Wert der Liegenschaft insgesamt, sondern derjenige der konkret Instand gehaltenen oder ersetzten Installation herangezogen wird, ist sogar bei einer (behaupteten) Wertminderung einer Liegenschaft als Ganzes die Vorannahme einer Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils betreffend die Kosten der Instandstellung bzw. des Ersatzes eines spezifischen Bauteils nicht ausgeschlossen. Die Ausscheidung wertvermehrender Kostenanteile setzt auch nicht voraus, dass nach der Renovation der Liegenschaft höhere Mieterträge erzielt

werden können. Hingegen ist es zutreffend, dass "der Zeitgeist andere Materialien oder eine andere Bauweise" erfordern kann (vgl. Rekurs, Ziff. 2.3), ohne dass deswegen aus steuerlicher Sicht eine Wertvermehrung anzunehmen ist. Dies ist dann der Fall, wenn das neue Bauteil trotz Verwendung anderer Materialien ungefähr den gleichen Standard aufweist wie das ersetzte aus der damaligen Perspektive und auch die durchschnittliche Lebensdauer ungefähr gleich bleibt.

E. 7

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 8

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 11 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'230.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet. Zustellung an: die Rekurrenten das Kantonale Steueramt das Regionale Steueramt T. 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]).

- 12 - Aarau, 20. Oktober 2022 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Lenarcic

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