

3-RV.2018.178
P 116

Urteil vom 22. Juli 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Schatzmann
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Martin Plüss, Rechtsanwalt,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 16. August 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Oktober 2017 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 227'700.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 2'300.00) veranlagt. Dabei wurden für die Liegenschaft X-Strasse 1 in Q. effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 7'904.00 gewährt anstelle der geltend gemachten pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 15'808.00.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. Oktober 2017 liessen A. und B. mit Schreiben vom 9. November 2017 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, für die Liegenschaft X-Strasse 1 in Q. seien die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 15'808.20 zu gewähren. Eventuell seien die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 10'085.95 zum Abzug zuzulassen.

3.

Am 16. August 2018 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 16. August 2018 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Einkommen um CHF 2'182.00 auf CHF 225'570.00. Dabei wurden für die Liegenschaft X-Strasse 1 in Q. die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten auf CHF 10'086.00 erhöht.

5.

Den Einspracheentscheid vom 16. August 2018 (Zustellung am 28. September 2018) haben A. und B. mit Rekurs vom 25. Oktober 2018 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"Anträge

1. Bei der Liegenschaft Grundbuch Q. Parzelle aaa, Plan 3, Wohn- und Geschäftshaus an der X-Strasse 1 in Q. AG, seien pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von 20% der Mietzinseinnahmen von CHF 79'041.00, somit Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 15'808.20 zum Abzug zuzulassen. Entsprechend sei das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen um CHF 5'722.25 zu reduzieren.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben keine Replik erstatten lassen.

8.

Mit Schreiben vom 25. März 2019 haben A. und B. aufforderungsgemäss ergänzende Informationen und Unterlagen einreichen lassen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens 3-RV. 2015.154 in Sachen A. und B. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 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.

Der Rekurrent ist als Architekt für die von ihm beherrschte C. AG tätig. Zudem ist er in selbständiger Nebenerwerbstätigkeit Inhaber des Einzelunternehmens A. (im Folgenden: EU A.), welches den Betrieb einer Generalunternehmung bezweckt.

2.2.

Der Rekurrent ist Eigentümer mehrerer Liegenschaften im Kanton Aargau, die teilweise als Geschäfts- und teilweise als Privatvermögen zu qualifizieren sind. Umstritten ist einzig die Qualifikation der Liegenschaft GB Q. Parzelle aaa, Wohn- und Geschäftshaus, (nachfolgend Liegenschaft X-Strasse).

2.3.

Während der Rekurrent von Privatvermögen ausgeht und einen Pauschalabzug für den Liegenschaftsunterhalt von 20 % der Mieteinnahmen von CHF 79'041.00 beansprucht, qualifizierte die Steuerkommission Q. die Liegenschaft X-Strasse als Geschäftsvermögen und liess lediglich effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 10'086.00 zum Abzug zu.

3.

3.1.

Bereits im Veranlagungsverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 war die Qualifikation der Liegenschaft X-Strasse umstritten.

3.2.

3.2.1.

Die Steuerkommission Q. führte in der Abweichungsbegründung 2011 das Folgende aus:

"Parzelle aaa, X-Strasse 1, Q.

Wir halten an der Qualifikation dieser Parzelle als Geschäftsvermögen bei.
[...]"

Daran hielt sie auch im Einspracheentscheid vom 24. September 2015 fest.

3.2.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hob den Einspracheentscheid mit Urteil vom 26. Mai 2016 (3-RV.2015.154) aus formellen Gründen insoweit auf, als die Vorinstanz die Liegenschaft X-Strasse als dem Geschäftsvermögen zugehörig feststellte.

3.3.

Da im vorliegenden Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 über die Höhe der abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten mit einer Leistungsverfügung zu befinden ist, muss vorfrageweise über die Vermögensqualifikation der Liegenschaft X-Strasse entschieden werden.

4.

4.1.

4.1.1.

Mit der Veranlagung 2013 wurde die Liegenschaft X-Strasse erneut "seit der Periode 2011 als Geschäftsvermögen qualifiziert" (Details zur Steuerveranlagung vom 16. Oktober 2017). Auch in der Vernehmlassung wurde darauf hingewiesen, dass die Liegenschaft X-Strasse seit 2011 als Geschäftsvermögen behandelt werde. Entgegen dieser von der Steuerkommission Q. vertretenen Ansicht steht die Vermögensqualifikation der Liegenschaft X-Strasse offensichtlich nicht seit der Steuerperiode 2011 fest. Das rechtskräftige Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Mai 2016 (3-RV.2015.154) betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 spricht klar dagegen.

4.1.2.

Daran ändert auch die Darstellung im angefochtenen Einspracheentscheid nichts, wonach die Liegenschaft X-Strasse in der Steuerperiode 2012 wiederum als Geschäftsliegenschaft qualifiziert worden sei, zumal 2012 die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten über dem Pauschalabzug für Privatliegenschaften lagen (Aktennotiz [Post-it] auf der Einsprache vom 9. November 2017). Dementsprechend bestand auch in der Steuerperiode 2012 weder ein Feststellungsinteresse, noch ein Anfechtungsinteresse in Bezug auf die Vermögenszugehörigkeit der Liegenschaft X-Strasse.

4.1.3.

Somit ist für die Steuerperiode 2013 erstmals im Rahmen einer Leistungsverfügung zu befinden, ob die Liegenschaft X-Strasse zum Geschäfts- oder Privatvermögen des Rekurrenten gehört. Eine Bindung an einen in einer Vorperiode gefällten "Feststellungsentscheid" besteht nicht.

4.1.4.

Die Steuerkommission Q. akzeptierte mit der Veranlagung 2013 pauschal 10 % der Miteinnahmen von CHF 79'041.00 als Liegenschaftsunterhaltskosten. Dazu wurde ausgeführt:

"Bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens können nur die effektiv angefallenen Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden. Wir tolerieren, ohne Präjudiz für künftige Steuerperioden, ohne Belege 10% der deklarierten Mieteinnahmen als effektive Liegenschaftsunterhaltskosten. Sie haben die Möglichkeit uns innerhalb der Rechtsmittelfrist höhere effektiv angefallenen Liegenschaftsunterhaltskosten, als die pauschal gewährten, belegmässig nachzuweisen."

Trotz der Gewährung von pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten, was nur bei einer Privatliegenschaft möglich wäre, hat die Steuerkommission Q. die Zugehörigkeit der Liegenschaft X-Strasse zum Privatvermögen nicht anerkannt. Ein entsprechender Vorbehalt wurde in der Abweichungsbegründung angebracht.

4.1.5.

Mit dem Einspracheentscheid wurden die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten auf CHF 10'086.00 erhöht. Der Pauschalabzug wurde mit der Begründung, es handle sich bei der Liegenschaft X-Strasse um Geschäftsvermögen, weiterhin verweigert. Dabei wurde im Wesentlichen darauf abgestellt, dass der Rekurrent langjähriger Liegenschaftenhändler im engeren Sinn sei. Bei der Liegenschaft X-Strasse handle es sich um eine "Vorratsimmobilie" des Geschäftsvermögens. Weiter wurde erläutert, dass die "Bemerkungen in der Veranlagung 2013 betreffend der Qualifikation der Liegenschaft Parzelle aaa zum Geschäftsvermögen" gelöscht werden.

4.2.

Mit Einsprache und Rekurs wird geltend gemacht, die Liegenschaft X-Strasse befinde sich seit je im Privatvermögen des Rekurrenten. Der Rekurrent habe die Liegenschaft X-Strasse am 2. Juni 2003 erworben. Der Kaufpreis von CHF 900'000.00 sei mit einer auf die Privatadresse des Rekurrenten lautenden Hypothek von CHF 720'000.00, der Erhöhung der auf dem Eigenheim lastenden Hypothek um CHF 80'000.00 sowie durch Übertrag von CHF 100'000.00 von der C. AG mit gleichzeitiger Belastung des Privatkontos des Rekurrenten im gleichen Umfang und damit privat finanziert worden. Mittel oder Sicherheiten des Geschäftsvermögens seien für den Kauf nicht eingesetzt worden. Es handle sich um eine langfristige Kapitalanlage des Rekurrenten, die seiner Vorsorge diene. Die Liegenschaft X-Strasse sei in den Steuererklärungen stets als Privatvermögen deklariert worden. In den Steuerperioden 2005 bis 2007 sowie 2010 habe der Rekurrent für die Liegenschaftsunterhaltskosten einen Pauschalabzug von 20 % geltend gemacht. Die Steuerkommission Q. habe die Erträge stets als Liegenschaftserträge (Ziff. 6.4. der Veranlagungsdetails) und nicht als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert und die geltend gemachten Pauschalen für den Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen. Die Liegenschaft X-Strasse sei nie für die selbständige Erwerbstätigkeit als Architekt oder

gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler verwendet worden. Die Liegenschaft X-Strasse und die daraus fliessenden Erträge seien dementsprechend nie in einer Buchhaltung erfasst worden. Auch ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler könne Privatliegenschaften halten. Der Rekurrent verfüge nur über eine mässig ausgebaute Vorsorge. Die Liegenschaft X-Strasse und die daraus fliessenden Erträge dienten damit der Vorsorge der Rekurrenten.

5.

5.1.

5.1.1.

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. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

5.1.2.

Gemäss § 39 Abs. 5 StG können für Grundstücke des Privatvermögens an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien folgende Pauschalabzüge geltend gemacht werden:

- a) für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode oder beim Eintritt in die aargauische Steuerpflicht bis und mit 10 Jahre alt sind: 10 % des gesamten Mietrohertrages;
- b) für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode oder beim Eintritt in die aargauische Steuerpflicht über 10 Jahre alt sind: 20 % des gesamten Mietrohertrages.

Die Steuerpflichtigen können in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen (§ 39 Abs. 6 StG).

5.1.3.

Zur Beschränkung des pauschalierten Abzuges für Liegenschaftsunterhaltskosten hat das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 11. September 2018 (2C_1020/2017 = StE 2019 B 25.6 Nr. 77) unter Auslegung von Art. 4 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung]; SR 642.116) festgehalten, dass ein Pauschalabzug für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, nicht in Betracht kommt. Diese Rechtsprechung ist – obwohl das Bundesgericht auch Ausführungen zu Art. 8

Abs. 4 StHG als Rahmengesetz für die Kantons- und Gemeindesteuern macht – nicht auf den vorliegenden Sachverhalt zu übertragen, da § 24 Abs. 4 StGV zwar die sinngemässe Anwendbarkeit der bundesrätlichen Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 vorsieht, deren Art. 4 aber von der Anwendbarkeit ausnimmt.

5.2.

Demgegenüber sind Liegenschaftsunterhaltskosten auf Geschäftsliegenschaften – soweit geschäftsmässig begründet – nur im effektiven Umfang abziehbar (§ 36 Abs. 1 StG).

5.3.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (vgl. Art. 8 Abs. 1 Satz 1 StHG; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; § 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden oder – wie namentlich Liegenschaften – Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteil 2C_1037/2016 vom 24. August 2017 E. 4.2).

5.4.

5.4.1.

Zur Frage, ob bei einem Liegenschaftenhändler in engerem Sinne Liegenschaften im Privatvermögen gehalten werden können, hat sich das Bundesgericht in seinem Urteil vom 6. Juni 2017 (2C_866/2016) wie folgt geäußert:

"3.3. Bei einem Liegenschaftenhändler unterscheiden Rechtsprechung und Lehre drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen (vgl. Urteile 2C_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3; 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, publ. in: StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8; 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 2, publ. in: StE 2008 B 23.43.2 Nr. 15; vgl. auch BGE 131 I 249 E. 2.1 S. 252). Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, d.h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften (vgl. Urteile 2C_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3; 2A.36/2007 vom 21. August 2007 E. 2.1, publ. in: StE 2009 B 11.3 Nr. 18, jeweils mit Hinweisen). Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler auch Kapitalanlageliegenschaften in seinem Liegenschaftsbestand hält. Eine

solche Kapitalanlageliogenschaft gehört grundsätzlich weiterhin zum Privatvermögen des Pflichtigen, soweit sie nicht als Vorratsimmobilie für den Liegenschaftenhandelsbetrieb erworben wurde (Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.2, a.a.O.).

3.4. Mit welcher Absicht eine Liegenschaft erworben wurde, ist ein innerer Umstand. Als solcher ist er einem direkten Beweis nicht zugänglich, sondern es muss vielmehr anhand äusserer Indizien abgewogen werden, ob für den Steuerpflichtigen beim Erwerb der Immobilie die Absicht des Handels oder aber die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stand. Dabei bildet die Festlegung des erforderlichen Beweismasses Rechtsfrage, wogegen die eigentliche Beweiswürdigung eine Tatfrage darstellt (Urteile 2C_483/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3, publ. in: StR 70 [2015] S. 811, ASA 84 S. 254, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, RDAF 2016 II 110; 2C_392/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1; ferner Urteil 2C_511/2013 vom 27. August 2013 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 139 II 451)."

5.4.2.

Im Urteil vom 11. Juni 2019 (2C_551/2018) hat das Bundesgericht zur gleichen Fragestellung ausgeführt:

"2.1.4. Keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Immobilienhandel liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (Urteile 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.4; 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.4, in: StE 2015 B 23.1 Nr. 82; 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 2.5, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; je mit Hinweisen).

2.2.

2.2.1. Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, der Kauf der Liegenschaft im Jahr 2007 sei als langfristiger privater Altersvermögensaufbau erfolgt; die Liegenschaft sei ausdrücklich auch zum langfristigen Selbstbewohnen gekauft worden. Der Ausbau des Dachgeschosses sei nach eigenen Bedürfnissen, d.h. insbesondere mit Einrichtung einer Dachterrasse erfolgt, was einen Verlust an Wohnfläche bedeutet habe, und nicht etwa mittels einer Wohnflächenoptimierung im Hinblick auf einen späteren Verkauf vorgenommen worden. Auch der Abschluss unbefristeter Mietverträge selbst noch Ende 2010 zeige, dass zu keinem früheren Zeitpunkt vor 2012 ein Verkauf geplant gewesen sei. Diverse Investitionen seien im Übrigen schon kurz nach dem Erwerb der Liegenschaft und nicht etwa, wie bei einem frühzeitig geplanten Verkauf, erst kurz vor dem Verkaufszeitpunkt vorgenommen worden (Beschwerdeschrift, S. 3 f).

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz bei einer Liegenschaft, die der Beschwerdeführer im Alter von 19 Jahren ohne Eigenkapital erworben und rund fünf Jahre später wieder veräussert hat, als Erwerbsmotiv die langfristige Vermögensanlage verneint hat. Im Übrigen schliessen auch die vom Beschwerdeführer geschilderten Umstände eine Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler nicht aus. Namentlich ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige eine Liegenschaft allein mit der Absicht eines möglichst raschen Weiterverkaufs erwirbt. Der Handel mit Liegenschaften ist kein Tagesgeschäft. Vielmehr ist eine langfristige Perspektive typisch; ein

zeitweiliges eigenes Bewohnen ist auch bei einem Liegenschaftenhändler keineswegs unüblich (Urteil 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 4.1.2). Auch wird nicht gefordert, dass allfällige Umbau- und/oder Sanierungsarbeiten unmittelbar vor dem Verkauf erfolgen müssen oder gar dass wegen der bestehenden Verkaufsabsicht nur kurzfristige Mietverträge abgeschlossen werden. Es ist im Übrigen nicht ungewöhnlich, dass ein - während einer gewissen Zeitdauer - selbstbewohnender Liegenschaftenhändler bei einem Um- und/oder Ausbau seine eigenen Bedürfnisse berücksichtigt. Auch eine Maximierung der Wohnfläche gerade bei einer Dachwohnung führt nicht notwendigerweise zu einer schlechteren Vermarktbarkeit eines Objekts. Die Einrichtung einer grosszügigen Dachterrasse - gegebenenfalls auch zu Lasten des übrigen Wohnraums - kann unter Umständen sogar die Attraktivität einer Dachwohnung mit Blick auf deren später geplanten Verkauf erhöhen.

(...)

2.2.5. Der Beschwerdeführer behauptet ausserdem, dass die Steuerbehörden in Veranlagungsprotokollen zu früheren Steuerperioden die Liegenschaft als Privatvermögen bezeichnet und ihm in den Steuerperioden 2007-2011 jeweils den Pauschalabzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten (Art. 32 Abs. 4 DBG) gewährt habe. Es widerspreche Treu und Glauben und dem Vertrauensschutzgedanken, nunmehr rückwirkend eine andere Würdigung vorzunehmen.

Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120; Urteil 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.2.1 m.w.H.). Dies gilt grundsätzlich auch für die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers, ungeachtet des Umstands, dass sie typischerweise über mehrere Jahre anwachsen und deshalb Berührungspunkte zu verschiedenen Veranlagungszeiträumen aufweisen können. Hiervon wäre höchstens dann abzuweichen, falls und soweit sich infolge der Klassifizierung der Liegenschaft als Privatvermögen in den Vorperioden eine Mehrbelastung des Steuerpflichtigen ergäbe, die ihm bei einheitlicher Würdigung erspart geblieben wäre. Dies wäre etwa der Fall, wenn der Steuerpflichtige in den Vorperioden für die Liegenschaft höhere Kosten (ausgenommen Abschreibungen) hätte zum Abzug bringen können, wäre sie bereits damals dem Geschäftsvermögen zugerechnet worden. Es ist nun aber weder vom Beschwerdeführer dargetan noch sonstwie ersichtlich, dass ihm höhere Abzüge zugestanden hätten, wäre die Liegenschaft auch in den Vorperioden als Geschäftsvermögen eingestuft worden."

5.5.

5.5.1.

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 mehren, 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 rechtsgenügend 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]).

5.5.2.

Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht hat der Rekurrent die Zugehörigkeit der Liegenschaft X-Strasse zum Privatvermögen nachzuweisen, da davon der von ihm beanspruchte höhere Liegenschaftsunterhaltskostenabzug für Privatliegenschaften abhängig ist (BGE 124 II 361, Erw. 2.a.).

6.

6.1.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten liegt klarerweise eine überwiegende Fremdfinanzierung des Liegenschaftskaufes vor. Die daneben geringfügige Erhöhung der Hypothek auf der Privatliegenschaft um CHF 80'000.00 ändert daran nichts. Gleiches gilt für die Entnahme der CHF 100'000.00 aus der C. AG. Hingegen ist der Grad der Selbstfinanzierung von 20 % auch beim Kauf einer Privatliegenschaft nicht völlig unüblich. Insofern spricht die Finanzierung weder für, noch gegen Privatvermögen.

6.2.

Keinen entscheidenden Hinweis kann auch die Besteuerung der Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft X-Strasse unter Ziff. 6.4 der Steuererklärung und die Gewährung von Pauschalabzügen für Privatliegenschaften in Vorperioden geben. Zwar sprechen diese eher für Privatvermögen. Jedoch vermögen sie die Steuerbehörden nicht an eine solche Beurteilung zu binden. Eine Neubeurteilung ist in jeder Steuerperiode möglich (vgl. das in Erw. 5.4.2.zitierte Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Juni 2019 [2C_551/2018], Erw. 2.2.5.).

6.3.

Die Liegenschaft X-Strasse wurde vom am D 1944 geborenen Rekurrenten am 4. Juni 2003 im Alter von 59 Jahren erworben. Sie steht bis heute – d.h. während rund 18 Jahren – unverändert in seinem Eigentum. Für eine von Anfang an bestehende Absicht, die Liegenschaft X-Strasse langfristig zu halten, spricht nicht nur die bisherige lange Besitzesdauer, sondern auch der nach dem Kauf über die gewerblichen Räume abgeschlossene Mietvertrag mit einer festen Mietdauer von 10 Jahren. Die Ausführungen des Rekurrenten im Rekurs zum Stand seiner Altersvorsorge sind glaubhaft und von der Vorinstanz unwidersprochen geblieben.

Die lange Besitzesdauer und der Erwerbszeitpunkt (Rekurrent im 60. Altersjahr) sprechen gegen eine "Vorratsimmobilie" eines Liegenschaftenhändlers und für eine im Hinblick auf die Altersvorsorge erworbene private Kapitalanlageliegenschaft.

6.4.

Kein Argument für das Vorliegen von Privatvermögen wäre der noch im Einspracheverfahren von den Rekurrenten geltend gemachte Verzicht auf Abschreibungen. Das Bundesgericht hat sich zur Zulässigkeit von Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften in seinem Urteil vom 21. Februar 2020 (2C_726/2019) wie folgt geäußert:

"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 Entscheide Relevanz. 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."

Im Zeitpunkt der Beurteilung der Einsprache durch die Steuerkommission Q. war diese neuere Rechtsprechung noch nicht bekannt. Es wären nur Abschreibungen auf geschäftlichen Betriebsliegenschaften – eine solche stellt die Liegenschaft X-Strasse mit Sicherheit nicht dar – gewährt worden. Würde aktuell von Geschäftsvermögen ausgegangen, müsste die Liegenschaft X-Strasse nach der zitierten neueren Rechtsprechung aufgrund der über achtzehnjährigen Besitzesdauer als Anlageliegenschaft qualifiziert werden. Dementsprechend wären (sofern verbucht) Abschreibungen zuzulassen. Nachdem die Liegenschaft X-Strasse vorliegend als Privatvermögen qualifiziert wird, braucht darüber nicht entschieden zu werden.

6.5.

Zusammenfassend ist die Liegenschaft X-Strasse dem Privatvermögen des Rekurrenten zuzurechnen. Dementsprechend sind die abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten antragsgemäss mit 20 % des Bruttomietertrages mit CHF 15'808.00 zum Abzug zuzulassen.

7.

Der Rekurs ist gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 225'570.00 um CHF 5'722.00 auf CHF 219'848.00, gerundet CHF 219'800.00 (davon CHF 2'300.00 qualifizierter Beteiligungsertrag).

8.

8.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

8.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

8.2.2.

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 2'500.00 (inkl. Auslagen und MWSt) geltend gemacht.

8.2.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 1'300.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine eher geringe Bedeutung. Zudem ist von einem maximal mittleren 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 800.00 (inkl. Auslagen und MWSt) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 219'800.00 (davon CHF 2'300.00 qualifizierter Beteiligungsertrag) festgesetzt.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 800.00 (inkl. 7.7 % 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, 22. Juli 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann