

3-RV.2021.100

P 104

Urteil vom 1. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch renius treuhand ag, Postplatz 3, 8303 Bassersdorf

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 26. Mai 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission C. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 116'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 276'000.00), einem qualifizierten Beteiligungsertrag von CHF 100'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 140'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 126'513.00 lediglich CHF 85'402.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2020 erhob die Vertreterin von A. und B. mit Schreiben vom 14. Januar 2021 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Die Verfügungen vom 17. Dezember 2020 sind aufzuheben.
2. Die nicht akzeptierten Abzüge aus dem Liegenschaftsunterhalt sind neu zu beurteilen, und nachträglich in der Steuerperiode 2017 zu berücksichtigen, oder der Vorperiode anzurechnen.
3. Der vorerwähnte Antrag hat auch auf die Steuerauscheidung mit der Stadt R. einen Einfluss und ist entsprechend neu zu beurteilen."

3.

Mit Entscheid vom 26. Mai 2021 wies die Steuerkommission C. die Einsprache ab, soweit darauf eingetreten wurde.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 (Zustellung am 28. Mai 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 24. Juni 2021 (Postaufgabe am 25. Juni 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Wiedererwägung unserer Einsprache vom 14. Januar 2021 resp. der Verfügungen vom 17. Dezember 2020 resp. des Einsprache-Entscheid vom 26. Mai 2021.
2. Die nicht akzeptierten Abzüge aus dem Liegenschaftsunterhalt gemäss Einsprache-Entscheid sind neu zu beurteilen.

Der vorerwähnte Antrag hat auch auf die Steuerauscheidung mit der Stadt R. einen Einfluss und ist entsprechend neu zu beurteilen."

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

5.

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

6.

Die Vertreterin von A. und B. hat keine Replik erstattet.

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.

Die Rekurrenten haben in den Jahren 2016/2017 ihre Liegenschaft an der Y-Gasse 10 in Q. einer grösseren Sanierung (Dach und Fassade inkl. Fensterersatz) unterzogen. Diese Sanierung wurde vom Architekturbüro E. GmbH begleitet.

3.

3.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es sei die (Akonto-)Rechnung der F. AG vom 19. Dezember 2016 von CHF 8'000.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

3.2.

Die Steuerkommission C. hat die CHF 8'000.00 nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich dabei um periodenfremden Aufwand handle.

4.

4.1.

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 sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

4.2.

4.2.1.

Zum Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten hat das aargauische Verwaltungsgericht das Folgende ausgeführt (VGE vom 4. März 2004 [BE.2003.00204]):

"2. Bei Liegenschaften können gemäss § 39 Abs. 2 StG die Unterhaltskosten abgezogen werden. Über den Zeitpunkt findet sich im Gesetz keine ausdrückliche Bestimmung. Nach dem Grundsatz der Periodizität der Steuern sind Liegenschaftsunterhaltskosten in jener Steuerperiode zu berücksichtigen, in der

sie angefallen sind. Aus rein praktischen Gründen fällt das Abstellen auf die Vertragserfüllung bzw. den Abschluss der Arbeiten ausser Betracht. Stellen Handwerker ihre Rechnungen erst mit grosser Verspätung, so stehen die Kosten in dem Kalenderjahr, in welchem die Arbeiten ausgeführt wurden, noch nicht fest. Zudem ist den Steuerbehörden der Zeitpunkt des Abschlusses der Arbeiten regelmässig nicht bekannt (vgl. Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 N 119 mit Hinweisen). Praktikabel sind nur zwei Methoden, entweder das Abstellen auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung (sogenannte Soll-Methode) oder auf denjenigen der Bezahlung (sogenannte Ist-Methode). In der Praxis werden beide Methoden toleriert. Sie führen beide zu einem korrekten Ergebnis, wenn sie konsequent angewendet und nicht vermischt werden. Es ist deshalb erforderlich, das einmal gewählte System beizubehalten (Egloff, a.a.O., § 39 N 119 mit Hinweisen). Kein Zweifel über die zeitliche Zuordnung besteht bei Barzahlung, wo das Datum nach der Ist- und der Soll-Methode übereinstimmt. Auch bei Vorauszahlungen kann auf das Datum der Rechnungsstellung bzw. Bezahlung abgestellt werden, sofern sie nicht erkennbarermassen zu Steuerumgehungszwecken geleistet worden sind."

4.2.2.

Im Urteil vom 17. März 2010 (WBE.2009.329) wird vom aargauischen Verwaltungsgericht das Folgende ausgeführt:

"4.6.

(...)

Für den steuerrechtlich massgebenden Zeitpunkt des Abzuges von Aufwendungen stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Entweder wird auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Arbeiten bzw. der Rechnungsstellung abgestellt (sog. Soll-Methode) oder auf den Zeitpunkt der Bezahlung (sog. Ist-Methode). Vorausgesetzt wird allerdings, dass die Kosten jeweils nach der gleichen Methode geltend gemacht werden (vgl. DIETER EGLOFF, a.a.O., § 39 N 120 f.)."

4.2.3.

Im Urteil vom 3. April 2017 (WBE.2017.19) bestätigt das aargauische Verwaltungsgericht die oben dargelegte kantonale Praxis zum für den Abzug von Unterhaltskosten massgebenden Zeitpunkt und hält fest, darauf sei nicht zurückzukommen.

4.2.4.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist praxisgemäss entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung massgebend (Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2017 [2C_456/2017]; Bundesgerichtsurteil vom 14. Februar 2017 [2C_800/2016, 2C_801/2016] = StR 2017 S. 402 ff. = StE 2017 B 25.6 Nr. 71).

4.2.5.

Aus den (auszugsweise) aktenkundigen Steuererklärungen der Jahre 2015, 2016 und 2018 ist ersichtlich, dass die Rekurrenten die Liegenschaftsunterhaltsaufwendungen jeweils mit dem entsprechenden Rechnungsdatum deklariert haben. Die Steuerkommission C. stellt daher bei den Rekurrenten, wie allgemein üblich, bei der Vornahme der Veranlagungen der Selbstdeklaration entsprechend auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung ab (vgl. Einspracheentscheid, S. 2). Die Auffassung der Vertreterin der Rekurrenten, es seien die Liegenschaftsunterhaltskosten in der Steuerperiode 2016 nach der Ist-Methode (Zeitpunkt der Bezahlung) deklariert worden (Rekurs, S. 3), ist falsch. Die Soll-Methode ist immer dann anzuwenden, wenn die Steuerpflichtigen den Liegenschaftsunterhaltsrechnungen nicht bereits im Veranlagungsverfahren von sich aus und lückenlos die Zahlungsnachweise beilegen. Nur wenn im Veranlagungsverfahren für sämtliche Liegenschaftsaufwendungen die Zahlungsnachweise erbracht werden, könnte dies als Antrag auf Anwendung der Ist-Methode verstanden werden (RGE vom 9. September 1999 [RV.99.50066]). Solche Zahlungsnachweise wurden von den Rekurrenten in den Jahren 2015, 2016 und 2018 keine erbracht. Es ist daher die Soll-Methode anzuwenden. Es können demzufolge im Jahr 2016 in Rechnung gestellte Liegenschaftsunterhaltskosten grundsätzlich nicht (erst) im Jahr 2017 abgezogen werden, weil sie in diesem Jahr periodenfremd sind.

5.

5.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht geltend, die Rechnungsstellung sei an den Architekten der E. GmbH erfolgt. Erst mit der "Zwischenrechnung Nr. 5 vom 20.01.2017" seien die CHF 8'000.00 der Bauherrschaft, d.h. den Rekurrenten in Rechnung gestellt worden. Diese hätten keine Möglichkeit gehabt, von dieser Rechnung vorher Kenntnis zu haben respektive diese noch im Jahr 2016 zu bezahlen und bei den Steuern (2016) in Abzug zu bringen.

5.2.

Vorweg ist festzustellen, dass die CHF 8'000.00 in der Steuererklärung 2017 mit dem Datum "23.01.2017" deklariert wurden. Angesichts des Rechnungsdatums (19.12.2016), des Datums der Weiterleitung an die Rekurrenten (20.01.2017) sowie des Datums der Zahlung (13.02.2017) ist das Deklarationsdatum "23.01.2017" nicht nachvollziehbar.

5.3.

Es trifft zu, dass die Rechnung der F. AG vom 19. Dezember 2016 an die "E. GmbH, Herr G." adressiert ist. Dabei handelt sich um die 3. Akontozahlung für die Kellerdeckendämmung der von den Rekurrenten selbstbewohnten Liegenschaft in Q.. Es ist nachvollziehbar, dass die durch die Sanierung angefallenen Kostenabrechnungen jeweils durch den

zuständigen Architekten kontrolliert und dann zur Bezahlung an die Rekurrenten weitergeleitet wurden. Dieser Ablauf ist in der Baubranche üblich, ändert aber nichts daran, dass die Akontozahlung am 19. Dezember 2016 in Rechnung gestellt wurde. Dem Datum der "Zwischenrechnung" (20.01.2017) kommt aus steuerlicher Sicht keine Bedeutung zu. Ebenfalls bedeutungslos ist der Umstand, dass die Rekurrenten die Akontozahlung nicht (mehr) im Jahr 2016 bezahlen konnten, weil sie in diesem Jahr von der entsprechenden Rechnung noch gar keine Kenntnis hatten, denn bei den Rekurrenten wird die Soll-Methode angewendet. Da die Rekurrenten im Zeitpunkt des Ausfüllens der Steuererklärung 2016 Kenntnis von der Rechnung der F. AG vom 19. Dezember 2016 hatten, hätten sie diese ohne weiteres in diesem Jahr deklarieren können und müssen. Auch eine steuerperiodenübergreifende Sanierung einer Liegenschaft rechtfertigt keinen Methodenwechsel bei der Deklaration der Liegenschaftsaufwendungen.

5.4.

Es sei im Übrigen darauf hingewiesen, dass bereits im Oktober/November 2016 drei vergleichbare Situationen vorlagen.

Mit an den Rekurrenten adressierter "1. A-Kontorechnung Nr. aaa" vom 6. Oktober 2016 stellte die H. GmbH CHF 40'000.00 in Rechnung. Diese wurde von der E. GmbH mit "Akontorechnung Nr. 3 vom 15.11.2016" an die Rekurrenten weitergeleitet. In der Steuererklärung 2016 wurden die CHF 40'000.00 mit dem Datum "06.10.2016" deklariert, und nicht mit dem Datum "15.11.2016".

Mit an die "E. GmbH, Herr G." adressierter "1. Akontorechnung Nr. bbb" vom 17. Oktober 2016 stellte die F. AG CHF 16'000.00 in Rechnung. Diese wurde von der E. GmbH mit "Akontorechnung Nr. 1 vom 15.11.2016" an die Rekurrenten weitergeleitet. In der Steuererklärung 2016 wurden die CHF 16'000.00 mit dem Datum "17.10.2016" deklariert, und nicht mit dem Datum "15.11.2016".

Mit an die "E. GmbH, Herr G." adressierter "2. Akontorechnung Nr. ccc" vom 31. Oktober 2016 stellte die F. AG CHF 11'000.00 in Rechnung. Diese wurde von der E. GmbH mit "Akontorechnung Situation Nr. 2 vom 15.11.2016" an die Rekurrenten weitergeleitet. In der Steuererklärung 2016 wurden die CHF 11'000.00 mit dem Datum "31.10.2016" deklariert, und nicht mit dem Datum "15.11.2016".

Die Rekurrenten waren in diesen drei Fällen also (richtigerweise) auch der Auffassung, dass aus steuerlicher Sicht das Rechnungsdatum (und nicht das Datum der Weiterleitung der Rechnung durch den Architekten) massgebend ist. Der Rekurs steht in offensichtlichem Widerspruch dazu.

6.

6.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht weiter geltend, bei der Rechnung der I. GmbH vom 21. Dezember 2016 von CHF 797.75 sowie der "Einzelrechnung Nr. 4 vom 15.12.2016" der E. GmbH von CHF 32'312.95, welche auf der Rechnung der J. vom 5. Dezember 2016 von (ohne Berücksichtigung von 2 % Skonto) CHF 32'972.40 basiert, seien die Rekurrenten davon ausgegangen, "innert der Zahlungsfrist von mind. 30 Tagen zu bezahlen und somit die Rechnungen aufgrund der erfolgten Zahlungen im 2017 beim Liegenschaftsunterhalt in Abzug zu bringen" (Rekurs, S. 3).

6.2.

Wie bereits ausgeführt, deklarierten die Rekurrenten die Liegenschaftsunterhaltskosten in den Jahren 2015, 2016 und 2018 nach der Soll-Methode (Rechnungsdatum). Diese Methode ist daher auch im Jahr 2017 anzuwenden. Die beiden Rechnungen hätten demzufolge entsprechend ihrem Datum im Jahr 2016 deklariert werden müssen.

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

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).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebühr von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 800.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

die C.

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 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic