

3-RV.2021.11

P 9

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Mazzocco
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Gretz Treuhand AG, Torgasse 10, 4663 Aarburg

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 19. November 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 201'455.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 219'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 3'617'104.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 4'279'511.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden betreffend die Liegenschaft Y-Weg 24 in Q. (C. Gebäude) CHF 12'806.00 für Stellwände nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Oktober 2020 erhob die Vertreterin von A. und B. mit Schreiben vom 10. November 2020 Einsprache und beantragte, es seien die CHF 12'806.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 19. November 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 19. November 2020 (Versanddatum 17. Dezember 2020) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 9. Januar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Die steuerliche Aufrechnung von Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 12'806 betreffend Liegenschaft Q. Y-Weg 24 / X-Strasse 281 (C. Gebäude) sei aufzuheben. Das im Kanton Aargau steuerbare Einkommen sei folglich auf CHF 188'600 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 206'900 festzusetzen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen"

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

5.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. 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 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrenten sind seit Juli 1985 Eigentümer des ehemaligen C. Gebäudes in Q. Nach dem Auszug der Hauptmieterin per 30. Juni 2017, die zum Teil grossflächige Räume im Erdgeschoss sowie im ersten und zweiten Obergeschoss gemietet hatte, ist der Mietertrag eingebrochen. Da die grossen Flächen nicht mehr vermietbar waren, wurden diese mittels eines Trennwandsystems aus Spanplatten unterteilt (vgl. Rekurs, S. 2).

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es seien die dadurch aufgelaufenen Kosten von total CHF 12'806.00 (CHF 10'770.00 + CHF 7'036.00 ./ CHF 5'000.00; vgl. Rekursbeilage 2) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat die Kosten von CHF 12'806.00 nicht zum Abzug zugelassen, weil mit diesen Auslagen kein Bauteil ersetzt, sondern eine neue Raumeinteilung geschaffen worden sei. Es liege eine Investition für die künftige Vermietbarkeit vor (vgl. Einspracheentscheid).

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

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

3.2.

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen

voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

3.3.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017, in: StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

3.4.

Vorliegend geht es um die Kosten, welche durch die erstmalig vorgenommene Unterteilung der grossen Räume der ehemaligen C. entstanden sind. Es wurden also keine bisherigen Bauteile instand gestellt oder ersetzt, sondern neue Bauteile angeschafft. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich dabei nicht um Unterhalts-, sondern um Anlagekosten. In einem vergleichbaren Fall hat das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) im Urteil vom 23. Juni 2005 (RV.2005.50102) das Folgende ausgeführt:

"Es handelt sich dabei um Aufwendungen, welche durch die von den neuen Mietern verlangte Büroeinteilung entstanden sind, also klarerweise um Anlagekosten, welche nicht abzugsfähig sind. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die neuen Mieter die Räumlichkeiten ohne neue Büroeinteilung nicht gemietet hätten."

Damit in Einklang steht die Beurteilung in verschiedenen anderen Kantonen, wonach die Kosten für die (erstmalige) Erstellung von Trennwänden nicht abzugsfähige Anlagekosten sind (vgl. Steuerverwaltung des Kantons Zug, Erläuterungen zu § 29 – Kosten des Privatvermögens, Liegenschaftskatalog ab Steuerperiode 2010, Stand Juni 2021, S. 6; Kanton Obwalden, Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 1. November 2020, gültig ab Steuerperiode 2020, S. 13; Solothurner Steuerbuch § 39 Nr. 2, Anhang: Ausscheidungskatalog, S. 6; Richtlinie des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 21. Januar 2010, Liegenschaftskosten, S. 11; Luzerner Steuerbuch § 39 Nr. 4: Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten, S. 7; Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt betreffend den Abzug von Liegenschaftskosten mit Katalog für die Abgrenzung der abziehbaren Liegenschaftskosten von den nicht abziehbaren Anlagekosten, Ausgabe 31.12.2019, S. 8; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt 5, natürliche Personen, ab 2020, Grundstückskosten, S. 4).

4.

4.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht geltend, Liegenschaftsaufwendungen seien dann steuerlich absetzbar, wenn sie erforderlich seien, um den Nutzungswert einer Liegenschaft zu sichern und im Idealfall zu erhalten. Sie nimmt, im Gegensatz zur Steuerkommission Q., eine Gesamtbetrachtung vor (Rekurs, S. 2).

4.2.

Grundsätzlich erfolgt die Ausscheidung der werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen aufgrund einer Einzelbetrachtung der getätigten baulichen Massnahmen. Kommt eine Totalsanierung jedoch praktisch einem Neubau gleich, erfolgt eine Gesamtbetrachtung und stellt dies gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (VGE vom 13. Februar 2020 [WBE.2019.221] mit Hinweis auf den VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.245]).

4.3.

Weil vorliegend keine Totalsanierung vorgenommen wurde, kommt die Einzelbetrachtung zur Anwendung, d.h. es ist die Raumeinteilung durch Trennwände isoliert zu beurteilen. Wie bereits ausgeführt, stellen die Kosten für die (erstmalige) Erstellung von Trennwänden nicht abzugsfähige Anlagekosten dar. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass mit den Trennwänden keine Erhöhung des Mietertrages angestrebt wurde, sondern weitere Leerstände mit entsprechenden Mietausfällen vermieden werden sollten. Bei der erstmaligen Anschaffung funktionell neuer (nicht energiesparender) Bauteile handelt es sich immer um eine nicht abzugsfähige Investition, auch wenn sie nicht auf die Erzielung von Mehrwert bzw.

-ertrag ausgerichtet ist, sondern auf veränderte Marktverhältnisse zurückzuführen ist und lediglich dazu dienen soll, den bisherigen Liegenschafts-ertrag zu erhalten bzw. wieder zu erreichen.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

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 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic