

3-RV.2021.127

P 123

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

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

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

beide vertreten durch lic. iur. Stefan Galligani, Rechtsanwalt,
Ruederstrasse 8, Postfach 1, 5040 Schöftland

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 26. Mai 2021 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 2. September 2019 verkauften A. und B. als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft Q. / aaa, Einfamilienhaus, Y-Weg 4, sowie die Liegenschaft Q. / bbb, Gartenanlage, Garage, zum Preis von CHF 668'000.00 an E. und F. als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft.

2.

Mit Verfügung vom 23. Juli 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 129'810.00 bei einer Besitzesdauer von 3 Jahren und einem Steuersatz von 36 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 46'731.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 668'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 520'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 18'190.00 zu Grunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 23. Juli 2020 erhob der Vertreter von A. und B. mit Schreiben vom 14. August 2020 Einsprache, ohne Antrag und Begründung. Die Einsprache wurde aufforderungsgemäss mit Eingabe vom 24. April (recte wohl: August) 2020 mit den folgenden Begehren ergänzt:

"1.

Es sei die definitive Steuerveranlagung 2019 (Grundstückgewinnsteuer) vom 23. Juli 2020 aufzuheben.

2.

Es sei dem Einsprecher 1 und der Einsprecherin 2 unter Ziff. 8.2.2 Aufwendungen gemäss § 104 StG der Betrag von CHF 148'000.00 anrechnen zu lassen.

3.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

4.

Mit Eingabe vom 26. Oktober 2020 hat der Vertreter von A. und B. eine bei der G. in S. in Auftrag gegebene "Bewertung Wertvermehrnde Anteile" (im Folgenden: Gutachten) eingereicht. Gestützt darauf beantragte der Vertreter von A. und B., es seien wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 30'837.90 zum Abzug zuzulassen, so dass ein steuerbarer Grundstückgewinn von CHF 117'162.10 resultiere.

5.

Mit Entscheid vom 26. Mai 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 (Zustellung am 28. Juni 2021) haben A. und B. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 11. August 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Begehren:

"1.

Es sei der Einsprache-Entscheid vom 26. Mai 2021 aufzuheben.

2.

Es sei den Rekurrenten unter Ziff. 8.2.2 Aufwendungen gemäss § 104 StG in der definitiven Steuerveranlagung (Grundstückgewinnsteuer) 2019 der Betrag von CHF 30'838.00 anrechnen zu lassen.

3.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

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

7.

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

8.

Der Vertreter von A. und B. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2019. 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.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG).

2.2.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten 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 StG).

Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Werterhaltend sind Aufwendungen, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie die steuerpflichtige Person erworben hat. Aufwendungen, die zu einer Wertvermehrung der Liegenschaft führen (Anlagekosten), können nicht vom Einkommen abgezogen werden (§ 41 lit. d StG).

3.

3.1.

Die Steuerkommission Q. hat im Einspracheverfahren wertvermehrende Aufwendungen von total CHF 18'190.00 zum Abzug zugelassen (vgl. Einspracheentscheid, S. 3 f.)

3.2.

Der Vertreter der Rekurrenten beantragt im Rekurs, es seien Aufwendungen von CHF 30'838.00 zu berücksichtigen. Im Folgenden sind die umstrittenen Positionen zu beurteilen.

4.

4.1.

Die Rekurrenten haben die über 40 Jahre alte Küche ersetzt (vgl. Schreiben der Rekurrenten vom 5. Juni 2020). Die Kosten beliefen sich auf total

CHF 16'750.00 (vgl. "Schlussabrechnung Kücheneinrichtung" der H. AG vom 19. Juli 2017).

4.2.

Die Steuerkommission Q. hat einen wertvermehrenden Anteil von CHF 845.00 berücksichtigt. Sie führt dazu das Folgende aus (vgl. Einspracheentscheid, S. 4):

"Die im Einspracheverfahren einverlangten Pläne und Fotos der alten ersetzten Küche konnten nicht eingereicht werden. Aufgrund der bereits vorhandenen Unterlagen können bei den Auslagen für den Küchenersatz keine weiteren wertvermehrenden Aufwendungen eruiert werden. Der Abzug beschränkt sich deshalb auf den bereits gewährten Mehrwert von CHF 845.00 bei der Anschaffung der Granitarbeitsplatte."

4.3.

Der Vertreter beantragt gestützt auf das von den Rekurrenten in Auftrag gegebene Gutachten die Anrechnung eines wertvermehrenden Anteils von CHF 5'582.78, d.h. 1/3 der Gesamtkosten. Im Gutachten ist betreffend "Einbauküche" das Folgende ausgeführt (S. 4).

Arbeitsgattung/Text	vor der Renovation	nach der Renovation
Einbauküche	ältere Küche-Geräte	zeitgemässe Küchenfronten mit teilweiser Erweiterung / neue Einbaugeräte
Qualitative Wertsteigerung bei allen Bauteilen		

Ausserdem wird betreffend "Anteil Küchenfronten CHF 5'932.78" das Folgende festgehalten (S. 3):

"Bei der Erneuerung und Erweiterung der Küchenfronten ist ein Anteil an höherem Standard der Materialien festzustellen."

5.

5.1.

Das Steueramt des Kantons Aargau hat im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" eine Tabelle ausgearbeitet, aus der für häufig vorkommende Liegenschaftsaufwendungen die Aufteilung in wertvermehrende und wert-erhaltende hervorgeht. In der auf alle noch hängigen Verfahren anwendbaren aktuellen Version vom 1. Juli 2020 gilt bei "Küchenkombinationen im gleichen Umfang" die folgende Regelung (S. 42):

Arbeitsgattung/Bauteil	LUK
- Ersatz von gleichwertigen Fronten auf bestehend bleibende Korpusse (z.B. Portas-System)	100 %
- Ersatz von Kombinationen, bei denen die bisherige Kombination einen tieferen Qualitäts- oder Komfortstandard hatte	67 %
- Ersatz von gleichwertigen Kombinationen	100 %

Danach sind 2/3 der Kosten einer neuen Küchenkombination als Unterhalt abziehbar und 1/3 gilt als wertvermehrende Investition, wenn die neue Küchenkombination einen höheren Qualitäts- oder Komfortstandard aufweist als die ersetzte. Die Kosten für den Ersatz einer älteren durch eine neue Küchenkombination sind dann voll als Unterhalt abzugsfähig, wenn die neue Einrichtung ungefähr den gleichen Komfort bietet wie die alte zu ihrer Zeit. Eine Verbesserung der Funktionalität durch technische Neuerungen (wie z.B. voll statt nur teilweise ausziehbare Schubladen auf Rollen statt auf Holzleisten etc.) sowie eine verbesserte Ausnützung (z.B. durch Drehtüren in den Kombinationsecken) führen nicht automatisch und zwingend dazu, dass nicht die vollen Kosten der neuen Küchenkombination als Unterhalt zum Abzug zuzulassen sind. Ein wertvermehrender Anteil der Kosten ist nur auszuscheiden, wenn die neue Küchenkombination aus heutiger Sicht einen vergleichsweise höheren Standard aufweist als die ersetzte Küchenkombination aus der damaligen Perspektive. Rein durch den Zeitablauf bedingte Verbesserungen der neuen Küchenkombination ohne eigentlichen "Klassenwechsel" haben also keine Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils zur Folge (RGE vom 22. Oktober 2009 [3-RV.2009.7]).

5.2.

Eine sachgerechte Unterscheidung zwischen (bei der Einkommenssteuer abziehbaren) Liegenschaftsunterhalts- und (bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigenden) Investitions- resp. Anlagekosten kann nur vorgenommen werden, wenn sowohl der bisherige, als auch der neue Zustand einer Küche bekannt sind. Diese Zustände können beispielsweise durch ("alte" und "neue") Rechnungen oder Fotos ("vorher" und "nachher") nachgewiesen werden. Es gibt zwar keine Rechtspflicht zur fotografischen Aufnahme der Vorher- und Nachhersituation (RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.152]) und es fehlen oft (aus welchen Gründen auch immer) die "alten" Rechnungen. Für steuermindernde Sachverhalte sind aber in jedem Fall die Steuerpflichtigen beweispflichtig, wobei sie steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen haben (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2011.24]). Ein Abstellen auf bloße Angaben der Steuerpflichtigen reicht für den

Nachweis nicht aus (VGE vom 4. Oktober 2016 [WBE. 2016.70]). Daher kommt dem von den Rekurrenten in Auftrag gegebenen Gutachten beweisrechtlich keine Bedeutung zu. Ausserdem ist die steuerliche Qualifikation von Liegenschaftsaufwendungen nicht durch die Steuerpflichtigen oder von diesen beauftragte Dritte, sondern von den Steuer(justiz)behörden vorzunehmen. Letztlich kommt eine Schätzung (vgl. Rekurs, Ziff. II.4.2.) von nicht belegmässig nachgewiesenen (werterhaltenden bzw. wertvermehrenden) Liegenschaftsaufwendungen grundsätzlich nur in Frage, soweit sie den Steuer(justiz)behörden aufgrund anderer Umstände (z.B. Augenschein) bekannt sind.

5.3.

5.3.1.

Von der neuen Küche sind sowohl Fotos als auch eine detaillierte Beschreibung des Lieferumfanges aktenkundig. Bezüglich der ersetzten Küche fehlen jedoch jegliche Unterlagen. Es ist daher nicht möglich, aufgrund eines "Vorher/Nachher-Vergleichs" eine sachgerechte Unterscheidung zwischen Liegenschaftsunterhalts- und Investitions- resp. Anlagekosten vorzunehmen.

5.3.2.

Dass die alte Küchenkombination, den Ausführungen im Gutachten entsprechend, im Rahmen der Renovation durch eine qualitativ höherwertige Kombination ersetzt und überdies umfangmässig erweitert wurde, ist belegmässig nicht nachgewiesen. Daher und weil die Gesamtkosten der Küche mit CHF 16'750.00 als moderat zu beurteilen sind, ist davon auszugehen, dass eine zeitgemässe Erneuerung ohne Wechsel in eine "höhere" Klasse stattgefunden hat. Überdies hat die Steuerkommission Q. CHF 350.00 für einen neuen Oberbauschrank (vgl. Ziff. 15 des Gutachtens) als Investition berücksichtigt. Eine Erhöhung des wertvermehrenden Anteils kommt unter den vorliegenden Umständen nicht in Frage.

5.4.

Die Vorinstanz hat von den Kosten für die Arbeitsfläche von CHF 2'720.00 einen Drittel als wertvermehrend zum Abzug zugelassen. Diese Ausscheidung ist aufgrund des Umstandes, dass die Art der Arbeitsfläche vor der Renovation unklar ist, als grosszügig zu beurteilen. Eine Erhöhung des wertvermehrenden Anteils ist nicht angezeigt.

6.

6.1.

Gemäss dem Gutachten entstanden für "Garten-Umgebung" Kosten von CHF 5'250.00. Es sei "Rasen" durch "Verlegen von best. Zementplatten" ersetzt worden. Daher sei ein Viertel der Kosten, d.h. CHF 1'312.50 als "wertvermehrend" zu qualifizieren.

6.2.

Bezüglich dieser Kosten ist eine "Quittung" vom "16-8-17" mit dem Vermerk "Garten / Umgebung" und "Akonto CHF 5250" aktenkundig. Sie trägt eine nicht identifizierbare Unterschrift. Es ist daraus weder ersichtlich, welche (Garten-/Umgebungs-)Arbeiten geleistet wurden, noch von wem diese ausgeführt wurden. Es sind darüber hinaus aber auch noch Fotos vom Garten ("vorher" und "nachher") aktenkundig. Daraus geht jedoch nicht hervor, dass im Rahmen der Renovation die Gartenplattenfläche (wesentlich) erhöht wurde. Die Anrechnung eines wertvermehrenden Anteils der Kosten von einem Viertel ist unter diesen Umständen ausgeschlossen.

7.

7.1.

Gemäss dem Gutachten entstanden für "Sanitär, Garten, Umgebung" Kosten von CHF 6'000.00. Es seien beim Rasen Erneuerungen vorgenommen worden. Daher sei ein Viertel der Kosten, d.h. CHF 1'500.00 als "wertvermehrend" zu qualifizieren.

7.2.

Bezüglich dieser Kosten ist eine "Quittung" vom "29-8-17" mit den Vermerken "Sanitär, Garten / Umgebung, div. Kleinarbeiten" und "Akonto CHF 6.000" aktenkundig. Sie trägt eine nicht identifizierbare Unterschrift. Es ist daraus weder ersichtlich, welche (Sanitär-/Garten-/Umgebungs-)Arbeiten geleistet wurden, noch von wem diese ausgeführt wurden. Auch auf den aktenkundigen Fotos des Gartens sind keine wertvermehrenden Erneuerungen des Rasens erkennbar. Die Anrechnung eines wertvermehrenden Anteils von einem Viertel ist unter diesen Umständen ausgeschlossen.

8.

8.1.

Gemäss dem Gutachten entstanden für "Garten-Umgebung" Kosten von CHF 1'100.00. Es sei "Neue Abstellfläche mit gebrauchten Zementplatten" erstellt worden. Daher sei ein Viertel der Kosten, d.h. CHF 275.00 als "wertvermehrend" zu qualifizieren.

8.2.

Bezüglich dieser Kosten ist eine "Quittung" vom "18-12-17" mit den Vermerken "Garten / Umgebung, div. Kleinarbeiten" und "Akonto CHF 1100" aktenkundig. Sie trägt einen handschriftlich geschriebenen, nicht (vollständig) identifizierbaren Namen. Es ist daraus weder ersichtlich, welche (Sanitär-/Garten-/Umgebungs-)Arbeiten geleistet wurden, noch von wem diese ausgeführt wurden. Auch auf den aktenkundigen Fotos des Gartens sind keine neuen Flächen aus Gartenplatten erkennbar. Die Anrechnung eines wertvermehrenden Anteils von einem Viertel ist unter diesen Umständen ausgeschlossen.

9.

9.1.

Gemäss dem Gutachten entstanden für eine "Schiebetürfront" Kosten von CHF 3'500.00. Da vorher keine Schiebetürfront vorhanden gewesen sei, seien die Kosten vollumfänglich als "wertvermehrend" zu qualifizieren.

9.2.

Bezüglich dieser Kosten ist eine "Quittung" vom "11-4-18" mit den Vermerken "Garten / Umgebung, div. Kleinarbeiten + Material" und "Akonto CHF 3500" sowie dem handschriftlichen Vermerk "Schiebetüre Wintergarten" aktenkundig. Sie trägt eine nicht identifizierbare Unterschrift. Allein gestützt darauf wäre eine Anerkennung als Anlagekosten nicht möglich. Es sind darüber hinaus aber noch Fotos aktenkundig, aus welchen ersichtlich ist, dass ein Wintergarten erstellt wurde. Die Vorinstanz hat denn auch die diesbezüglich geltend gemachten Kosten von CHF 4'600.00 und CHF 4'540.00 als Anlagekosten berücksichtigt. Aus den Fotos ergibt sich, dass überdies der Sitzplatz zwischen dem neu erstellten Wintergarten und der Aussenwand neu mit einer aus Schiebetüren bestehenden Glasfront geschlossen wurde (vgl. auch Gutachten, S. 3, als "Wintergarten zwei" bezeichnet). Die dadurch entstandenen Kosten stellen, wie die Kosten des neuen Wintergartens (im Gutachten als "Wintergarten eins" bezeichnet), Anlagekosten dar. Da die Kosten von CHF 3'500.00 plausibel erscheinen, ist ein entsprechender Abzug zu gewähren.

10.

10.1.

Gemäss dem Gutachten beliefen sich die Kosten für "Material Sichtschutzwände" auf CHF 1'602.24. Eine "Teilweise Buchenhecke" wurde wie folgt saniert: "Teilw. Ersatz, Neu Holz-Palisaden". Daher sei ein Drittel der Kosten, d.h. 534.03 als "wertvermehrend" zu qualifizieren.

10.2.

Die Steuerkommission Q. hat im Einspracheverfahren CHF 500.00 als wertvermehrend qualifiziert (vgl. Einspracheentscheid, S. 4). Dies entspricht (aufgerundet) den von den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren geltend gemachten CHF 499.11 (vgl. Aufstellung "Diverse Materialbezüge"), welchen eine detaillierte Auseinandersetzung mit den einzelnen Positionen zugrunde liegt. Eine Erhöhung auf CHF 534.03 ist unter diesen Umständen nicht angebracht.

11.

11.1.

Gemäss dem Gutachten entstanden für "Gipser-Malerarbeiten UG Treppe" Kosten von CHF 1'320.00. Es sei "Kalkstein roh" mit "Schwemmputz gestrichen" worden. Daher seien die Kosten vollumfänglich als "wertvermehrend" zu qualifizieren.

11.2.

Bezüglich dieser Kosten ist belegmässig nichts aktenkundig. Eine Berücksichtigung als Anlagekosten ist damit ausgeschlossen.

12.

Zusammenfassend ist somit in teilweiser Gutheissung des Rekurses der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 129'810.00 um CHF 3'500.00 auf CHF 126'310.00 herabzusetzen.

13.

13.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu ca. 10 %. Sie haben daher 90 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG; analog VGE vom 30. November 2017 [WBE.2017.291]).

13.2.

Die Parteikostenentschädigung ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 24. November 2020 [3-RV.2019.17]). Die Kostennote des Vertreters der Rekurrenten für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'497.25 (inkl. 7.7 % MWSt) und ist angemessen. Davon sind 10 %, d.h. CHF 249.75 auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 126'310.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 645.00 zu 90 % mit CHF 580.50 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 249.75 (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. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic