

3-RV.2021.129
P 165

Urteil vom 23. November 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Lämmli
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Reto Hartmann, AnkerGroup AG,
Baarermattstrasse 10, 6340 Baar

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 31. Mai 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 189'400.00 veranlagt. Die in der Selbstdeklaration geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 240'918.00 wurden nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 15. Oktober 2019 erhob A. mit Schreiben vom 23. Oktober 2019 Einsprache und beantragte, es seien zumindest die Kosten der Asbestsanierung von CHF 57'000.00 als Liegenschaftsunterhalt sowie die Fahrtkosten an das Mastertreffen zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 31. Mai 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen um CHF 468.00 auf CHF 189'002.00. Der Antrag betreffend Liegenschaftsunterhaltskosten wurde abgewiesen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 31. Mai 2021 (Versanddatum 23. Juni 2021) haben A. und B. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 16. August 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen das folgende Rechtsbegehren stellen:

"Die geltend gemachten Kosten in der Höhe von CHF 57'365.00 für die Asbestsanierung seien als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen."

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

5.

Das Gemeindesteueramt 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 haben im August 2017 das Einfamilienhaus (Baujahr 1971) an der X-Strasse 12 in R. mit der Absicht erworben, dieses komplett zu renovieren und anschliessend selbst zu bewohnen. Entgegen einer ursprünglichen Erstbeurteilung wurde mittels einer aufwändigen Schadstoff-Analyse eine massive Asbestbelastung festgestellt, d.h. es wurden zusammenfassend die folgenden schadstoffhaltigen Materialien entdeckt (vgl. "Schadstoff-Diagnosebericht" des C.):

- DG: Asbesthaltige Faserzementplatten als Unterdach
- EG: Kontamination des gesamten Innenbereiches (Boden, Staub, Wände etc.)
- EG: Fliesenkleberreste an Wänden
- EG/UG: Asbesthaltiger Putz (gesamtes EG / UG [Gang, Treppenbereich, Hobbyraum] in Wand und Decke)
- UG: Verdacht auf asbesthaltige Bestandteile (Heizungsinstallation)
- UG: Verdacht auf PCB-haltige Vorschaltgeräte in FL-Lampen

Gestützt darauf wurde für die Liegenschaft ein Betretungsverbot verfügt. Das führte dazu, dass vor der geplanten Renovation eine Asbestsanierung durchgeführt werden musste.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es seien die Kosten der Asbestsanierung von CHF 57'365.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen (vgl. Rechnung vom 27. Juli 2018 der D. AG, S.).

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat die Kosten für die Asbestsanierung nicht zum Abzug zugelassen, da die Liegenschaft durch die Renovation eine wesentliche Nutzungsausweitung erfahren habe und durch die baulichen Massnahmen einem Neubau mit erheblich höherem Nutzungswert gleichkomme, weshalb eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei. Unter diesen Umständen könnten die Kosten für die Asbestsanierung nicht als

Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen werden (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). 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).

3.2.

Aufwendungen zur Behebung konstruktiver bzw. ursprünglicher Mängel sind nicht Unterhaltskosten, sondern nicht abzugsfähige Investitionen. Ebenfalls nicht zu den Liegenschaftsunterhaltskosten zählen Aufwendungen für die Beseitigung von verborgenen Mängeln. Ist ein Bauwerk mangelhaft erstellt worden, so dient eine spätere Mängelbehebung nicht der Erhaltung oder Wiederherstellung eines bestehenden Wertes. Vielmehr wird mit der Beseitigung der ursprünglichen Mängel erstmals ein mängelfreies Bauwerk und damit ein neuer Wert geschaffen. Die Kosten für die Behebung von ursprünglichen Mängeln sind daher nicht abzugsfähig. Ob der Bauherr oder erst ein nachfolgender Eigentümer die Behebung der ursprünglichen Mängel vornimmt, ist unerheblich. Erwirbt ein Steuerpflichtiger eine mit ursprünglichen Mängeln behaftete Liegenschaft und kann er für die Kosten der Mängelbehebung nicht auf den Veräusserer zurückgreifen (vgl. Art. 219 Abs. 3 OR), so erleidet er folglich einen einkommenssteuerrechtlich unbeachtlichen Vermögensverlust (vgl. SGE vom 23. Oktober 2014 [3-RV.2014.102]; RGE vom 19. November 2009 [3-RV.2009.140]; RGE vom 24. Mai 2007 [3-RV.2006.54]; RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2004.50407]; RGE vom 18. November 2004 [RV.2004.50259]; Urteil des Bundesgerichts vom 29. Mai 2009 [2C_677/2008]; Urteil des Steuergerichtshofes des Kantons Freiburg vom 15. Oktober 2010 [604 2009-82/604 2009-83]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 39 StG N 68; Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, Ziff. 3.6; Richtlinie Liegenschaftskosten des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 21. Januar 2010, Stand 1.1.2021, Ziff. 3.4; Weisung der Staatssteuerkommission des Kantons Appenzell Ausserrhoden über die steuerliche Behandlung des Liegenschaftsunterhalts vom 27. November 2012, Ziff. 2.5).

Demgegenüber stellen Kosten für die Beseitigung von Schäden, welche die Folge von verborgenen Mängeln einer Liegenschaft sind, abzugsfähige Unterhaltskosten dar, sofern damit weder der Wert der Liegenschaft erhöht, noch deren Zustand gegenüber demjenigen im Zeitpunkt des Kaufes verbessert wird (Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, Ziff. 3.6; Richtlinie Liegenschaftskosten des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 21. Januar 2010, Stand 1.1.2021, Ziff. 3.4; Weisung der Staatssteuerkommission des Kantons Appenzell Ausserrhoden über die steuerliche Behandlung des Liegenschaftsunterhalts vom 27. November 2012, Ziff. 2.5).

3.3.

3.3.1.

Es hat sich nach dem Kauf der fraglichen Liegenschaft herausgestellt, dass (unter anderem) der gesamte Innenputz asbesthaltig war (vgl. Einsprache vom 23. Oktober 2019). Die Rekurrenten haben also eine Liegenschaft gekauft, welche sich in einem Zustand befand, der nicht ihren Vorstellungen entsprach. Der effektive Wert der Liegenschaft war als Folge des Asbests im Zeitpunkt des Erwerbs reduziert. Die Asbestsanierung diente daher dazu, der Liegenschaft denjenigen Wert zu geben, den sie nach der Ansicht der Rekurrenten im Zeitpunkt des Erwerbs hätte haben sollen, aber wegen des verdeckten Mangels objektiv nicht hatte.

Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts sind Aufwendungen für die Beseitigung von (verborgenen) Mängeln (in casu für die Asbestsanierung) vollumfänglich als wertvermehrende Investition zu beurteilen und somit einkommenssteuerlich nicht abzugsfähig, weil durch diese Massnahme der Zustand der Liegenschaft im Vergleich zum Zeitpunkt des Erwerbs verbessert wurde, indem sie asbestfrei einer Nutzung wieder zugänglich war.

3.3.2.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht geltend, beim asbesthaltigen Innengrundputz handle es sich nicht um einen Baumangel, weil die Verwendung von Asbest zum Zeitpunkt des Baus der fraglichen Liegenschaft ein zugelassener Werkstoff gewesen sei. Dieser Beurteilung kann das Spezialverwaltungsgericht nicht zustimmen. Der Kaufpreis einer Liegenschaft bestimmt sich (unter anderem) nach dem baulichen Zustand im Zeitpunkt des Kaufs. Erfüllt eine Liegenschaft in diesem Zeitpunkt geltende bauliche Vorschriften nicht, ist sie mit einem "Mangel" behaftet, welcher sich preissenkend auswirkt, auch wenn die Liegenschaft im Zeitpunkt ihrer Erstellung alle damals geltenden Bauvorschriften erfüllt hat. Bei den Kosten für die Mängelbehebung handelt es sich um einen privaten Kapitalverlust, welcher nicht von den Einkünften abgezogen werden kann. Daran vermag auch der

Umstand nichts zu ändern, dass die Rekurrenten keine andere Wahl hatten, als die Asbestsanierung durchzuführen, um zu verhindern, dass ihre Liegenschaft zu einer wertlosen Bauruine verkommt.

3.3.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten wendet weiter ein, die Vorinstanz habe die Kosten für Asbestanalyse des C. von CHF 2'285.95 zum Abzug zugelassen, die Kosten für die Asbestsanierung aber nicht. Das sei ein Widerspruch. Ob das zutrifft, kann offengelassen werden, denn die Rekurrenten können so oder anders aus dem gewährten Abzug für die Asbestanalyse nichts zu ihren Gunsten betreffend die Kosten für die Asbestsanierung ableiten, weil alle Liegenschaftsaufwendungen aus steuerlicher Sicht unabhängig voneinander einzeln zu beurteilen sind.

4.

Da die Kosten der Asbestsanierung auch bei einer Einzelbetrachtung nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen werden können, kann offengelassen werden, ob die von der Vorinstanz vorgenommene Gesamtbetrachtung, die grundsätzlich unbestritten ist, auch die Asbestsanierung umfasst, oder der Argumentation der Vertreterin der Rekurrentin folgend "ein eigenständiges, abgeschlossenes Projekt und kein Teil der Gesamtsanierung" ist (vgl. Rekurs, Ziff. 4.c) und demzufolge diesbezüglich eine Einzelbetrachtung vorzunehmen ist. Ein Abzug der Kosten für die Asbestsanierung ist so oder anders nicht möglich.

5.

Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass gemäss der Verordnung des Bundesrates über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 9. März 2018 unter anderem auch die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens nicht abziehbar sind (Art. 2 Abs. 2), was mit dem vorliegenden Sachverhalt (Asbestsanierung eines Gebäudes) vergleichbar ist.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

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 900.00, der Kanzleigebür von CHF 95.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'095.00 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, 23. November 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic