

3-RV.2021.156

P 30

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Lämmli Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 26. August 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Januar 2021 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 114'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 346'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 52'812.00 lediglich CHF 14'671.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. Januar 2021 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 2. Februar 2021 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging vom folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Die deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 30'972 und CHF 7'503 seien gemäss der Selbstdenklaration in der Steuererklärung vollständig zu gewähren."

3.

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

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. August 2021 (Zustellung am 22. September 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 5. Oktober 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Neubeurteilung der Einsprache und angemessene Anrechnung von Unterhaltskosten für den Ersatz von Verglasung und Flachdach."

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.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 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.

Die Rekurrenten haben den sich im Obergeschoss ihrer Liegenschaft befindende Dachbalkon durch ein schräges Dachfenster ersetzt (vgl. aktenkundige Baupläne). Die Kosten für die Schrägverglasung beliefen sich auf CHF 30'972.00 (vgl. Rechnung der E. AG, S., vom 10. September 2019 [CHF 28'758.10 plus 7.7 % MWSt]) und für den Einbau der Dachverglasung auf CHF 7'502.75 (vgl. Rechnung der F. AG, T., vom 21. August 2019). Die Dachverglasung wurde vorgenommen, weil der Balkonboden (Decke über der Küche) undicht war (bei jedem Starkregen tropfte Wasser aus einer Deckenleuchte in die Küche; Leuchte und Deckenputz mussten ersetzt werden) und die Verglasung zum Balkon über 30 Jahre alt war. Im Rekurs beantragen die Rekurrenten "eine angemessene Anrechnung von Unterhaltskosten für den Ersatz von Verglasung und Flachdach."

2.2.

Die Vorinstanz hat diese Kosten mit folgender Begründung nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Einspracheentscheid, S. 2):

"Gemäss dem eingereichten Baugesuch wurde der Balkon abgerissen und Dachfenster eingebaut. Die anschliessend durchgeführte Neuschätzung durch den kant. Schätzer hat ergeben, dass neu anstelle des Balkons im Innern der Liegenschaft eine Galerie ausgebaut wurde. Gemäss Raumeinheitenblatt der jeweils gültigen Schätzung, war der Balkon mit 0.1 Raumeinheiten und die Galerie nun neu mit 0.4 Raumeinheiten bewertet. Der Eigenmietwert erhöhte sich von CHF 18'045 auf CHF 19'597.

Damit ist die Bedingung der unveränderten Gestalt für die Gewährung des Abzugs für Liegenschaftsunterhaltskosten nicht mehr erfüllt. Nach dem Willen der Einsprecher ist der alte Balkon abgebrochen worden. Durch den Einbau der Dachfenster und den Bau der Galerie ist ein neuer Wert geschaffen worden und kein bisheriger Liegenschaftswert erhalten worden. Die Zweckbestimmung ist nicht die gleiche und hat auch nicht die gleiche Funktion."

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). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 41 Abs. 1 lit. d StG).

3.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht führt in seinem Urteil vom 17. Dezember 2013 (WBE.2013.84) zur Abgrenzung zwischen "Um- und Ausbaurkosten" und "Liegenschaftsunterhaltskosten" das Folgende aus:

"II.3.4.

Angesichts der ungeheuren Vielfalt möglicher baulicher Massnahmen an einer bestehenden Liegenschaft fällt es schwer, nur eines oder mehrere griffige, in der Praxis einfach umzusetzende Kriterien zu nennen, nach denen zwischen 'Um- und Ausbaurkosten' einer- und zumindest hinsichtlich ihrer Werterhaltungsfunktion abzugsfähigen 'Liegenschaftsunterhaltskosten' andererseits unterschieden werden kann. Immerhin lässt sich wohl sagen, dass in jedem Fall begleitend sein muss, welcher Zweck der baulichen Massnahme im Vordergrund steht: Dient die Massnahme in erster Linie oder ganz überwiegend einer Ausweitung der Nutzung, so dürfte in aller Regel auf reine Um- bzw. Ausbaurkosten zu schliessen sein. Dagegen liegen wohl zumindest hinsichtlich des nicht klar wertvermehrenden Anteils baulicher Massnahmen Liegenschaftsunterhaltskosten vor, wenn die infrage stehenden Arbeiten insgesamt gesehen keine massgebliche Nutzungserweiterung zur Folge haben. Ein Blick auf die Bewertungsparameter der VBG lässt jedenfalls die bereits erwähnten Parameter Ausbau und wirtschaftliches Baujahr im Regelfall als unkritisch erscheinen. Eine Verbesserung des Ausbaustandards ist grundsätzlich im Hinblick auf die Gewährung des Unterhaltskostenabzugs unproblematisch. Ebenso dürfte selbst beim Abbruch und Neuaufbau von (gegebenenfalls auch selbständigen) Bauteilen zu entscheiden sein, sofern diese funktionsgleich mit den bisher bestehenden sind. Die Grenze zum Umbau dürfte indessen dann überschritten sein, wenn zusätzlicher Wohnraum geschaffen wird, d.h. wenn – in der Terminologie der VBG – aus den baulichen Massnahmen zusätzliche Raumeinheiten (vgl. Anhang 9 zur VBG) resultieren. Es ist zwar selbst dann vorstellbar, dass die Zunahme so gering ausfällt, dass doch noch der Unterhaltscharakter im Vordergrund steht (z.B. bessere Raumausnutzung infolge besserer Anordnung bzw. Verzicht auf bestehende Küchenkombinationen oder Sanitäreinrichtungen nach einer Küchen- und/oder Badsanierung, etc.). Sobald indessen neue Raumeinheiten einer gewissen Grösse geschaffen werden, dürfte in aller Regel der Umbau- bzw. Ausbaucharakter überwiegen, so dass ein Unterhaltsabzug

ausser Betracht fällt. Letztendlich muss die Entwicklung möglichst einfach handhabbarer Kriterien jedoch der Veranlagungspraxis überlassen werden. Das enthebt das Verwaltungsgericht, wenn es zum Streit kommt, indessen nicht seiner Aufgabe, im Einzelfall zu entscheiden, ob der 'Liegenschaftsunterhalts-' oder der 'Um- bzw. Ausbaucharakter' einer baulichen Massnahme, für welche ein Abzug der Kosten beansprucht wird, überwiegt."

3.3.

Die Rekurrenten machen geltend, der Grund für den Einbau der Dachverglasung sei nicht die Erweiterung der Wohnfläche gewesen. Den ganzen Aufwand zu treiben, um 0,3 Raumeinheiten zu gewinnen, komme ja wohl auch niemandem in den Sinn. Der Zweck der Dachverglasung habe darin bestanden, die 30-jährigen Fenster zu ersetzen und das Problem des undichten Flachdaches zu lösen. Mit dem Einbau der Dachverglasung hätten beide Probleme gelöst werden können. Überdies habe die Gebäudeausenhülle um ca. 10 m² verkleinert werden können (vgl. Rekurs, Replik).

3.4.

Durch den Abbruch des Dachbalkons unter gleichzeitiger Schaffung einer Galerie im Innern der Liegenschaft wurde deren Nutzung in diesem Bereich wesentlich verändert. Ausserdem entstanden dadurch zusätzliche 0,3 Raumeinheiten. Dem Umstand, dass das zusätzliche Raumvolumen zu 100 % unter der Dachschräge mit einer mittleren Raumhöhe von 1,6 m liegt, was die Nutzung recht einschränke (vgl. Replik), wird bei der Festsetzung der Raumeinheiten insoweit Rechnung getragen, dass Dachzimmer mit Dachschräge ab 1 m bis 1,80 m fiktiver Kniewandhöhe nur zur Hälfte mitgemessen werden (vgl. Anhang 9 [Tabellarische Festsetzung der Raumeinheiten] zur Verordnung über die Bewertung der Grundstücke [VBG] vom 4. November 1985).

Unter den vorliegenden Umständen liegt keine funktionsgleiche Renovation bisheriger Bauteile vor. Es überwiegt vielmehr der Umbau- bzw. Ausbaucharakter, sodass ein Unterhaltsabzug ausser Betracht fällt. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Rekurrenten glaubhaft darlegen, dass für sie der Unterhaltscharakter im Vordergrund gestanden hat, weil bei der steuerrechtlichen Beurteilung der fraglichen Aufwendungen die objektiven Umstände den subjektiven Absichten der Rekurrenten vorgehen (vgl. zum Ganzen auch RGE vom 23. August 2007 [3-RV.2006.281], wo der im Dachgeschoss eingebaute Balkon undicht war und nicht in seiner bisherigen Art saniert, sondern mit einer Dachlukarne überdacht wurde; RGE vom 22. Februar 2007 [3-RV.2005.50429], wo eine Dachlukarne im Rahmen der Sanierung verlängert und damit das Volumen des Raumes vergrössert wurde).

4.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

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 500.00, der Kanzleigebür von CHF 90.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 690.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic