

3-RV.2021.96

P 29

Urteil vom 23. Februar 2023

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

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 8. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Im Veranlagungsverfahren hat die Steuerkommission Q. unter anderem die in der Buchhaltung der Einzelfirma "B." verbuchten CHF 54'761.00 für die Sitzplatz-/Teichsanierung der Privatliegenschaft bei C. (Lebenspartner von A.) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet und als nicht abzugsfähige Investition qualifiziert.

2.

Mit Verfügung vom 18. März 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 23'500.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen der Selbstdeklaration entsprechend Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1'334.00 zu Grunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 18. März 2021 erhob A. mit Schreiben vom 29. März 2021 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

1. "Die Veranlagungsverfügung vom 18.03.2021 über die Kantons- Gemeinde- und Kirchensteuern sind aufzuheben;
2. Die Veranlagung sei neu wie folgt vorzunehmen
 - a. Die Liegenschaftskosten von CHF 54'761 für die Sanierung des bestehenden Teiches und Sitzplatzes, welche korrekterweise aus der Betriebsbuchhaltung der Einzelfirma B. gestrichen wurden, sind den effektiven Unterhaltskosten der Liegenschaft am X-Weg 2 anzurechnen.
 - b. Diese Liegenschaftskosten sind korrekterweise unter den Hausbesitzern, C. und A. aufzuteilen, sodass jeder zusätzliche Unterhaltskosten von je CHF 27'380.50 geltend machen kann."

4.

Mit Entscheid vom 8. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 8. Juni 2021 (Zustellung am 11. Juni 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 17. Juni 2021 (Postaufgabe am 18. Juni 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt das folgende Begehren:

"Die Liegenschaftskosten für Teich und Sitzplatzsanierung im Gesamtbetrag von CHF 54761 seien zu je 50% zwischen Fr.A. und Hr.C., d.h. zu je CHF 27380.50 zum Abzug zuzulassen"

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

6.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat 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 Rekurrentin und C. sind je hälftig Eigentümer der von ihnen bewohnten Liegenschaft am X-Weg 2 in Q. Im Jahr 2019 haben sie den Sitzplatz und den Teich sanieren lassen. Dadurch sind Kosten von total CHF 54'761.00 entstanden. Die Rekurrentin beantragt, es seien diese Kosten je zur Hälfte bei ihr und C. als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat die Abzugsfähigkeit dieser Kosten als Liegenschaftsunterhalt mit der folgenden Begründung verneint (vgl. Einspracheentscheid, S. 2 f.):

- "- Rückbau des bisher[ger]igen Sitzplatzes mit Neuaufbau an einem anderen Standort näher am Haus stellt, keinen Liegenschaftsunterhalt (LUK) dar.
- Erweiterung des neuen Sitzplatzes auf bisher mit Gras bedeckter Fläche stellt keinen LUK dar.
- Veränderung der Grundfläche des Teichs mit Rückbau zu Gunsten des neuen Sitzplatzes, neue Ausdehnung über den bisherigen, ebenfalls rückgebauten alten Sitzplatz hinaus, bei lediglich geringer Überschneidung der alten und der neuen Wasserfläche, stellen im Gesamtkontext eine Neugestaltung des Gartens und damit keinen LUK dar.
- Die Anpassung der bestehenden Grünfläche in den Randzonen an die neuen Verhältnisse ist eine Folge der Neugestaltung und damit ebenfalls nicht als LUK abzugsfähig.

Die Veränderung des Gartens kommt einer Neugestaltung gleich. Losgelöste einzelne Elemente, die für sich einzeln betrachtet Liegenschaftsunterhalt darstellen würde, teilen bei einer Neugestaltung das Schicksal der Gesamtbetrachtung und sind damit ebenfalls nicht abzugsfähig. Bei einem Investitionsvolumen von rund CHF 54'000 sprechen zudem deutliche Argumente für eine Investition gegenüber von laufendem ordentlichen Gartenunterhalt."

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.

Das Bundesgericht führt in Fall, in welchem für den Ersatz des Schwimmbades sowie der Stützmauer CHF 268'951.00 aufgewendet wurden, das Folgende aus (Urteil vom 29. November 2021 [2C_582/2021]):

"**2.4.** Ebenfalls nicht um abziehbare Unterhaltskosten handelt es sich bei Garten-Sanierungsarbeiten, wenn diese nicht der Erhaltung bzw. der Wiederherstellung eines zuvor bestehenden Werts dienen, sondern einen neuen Wert schaffen (Urteil 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.5.). Im Sachverhalt, der dem Urteil 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 zugrunde lag, wurden folgende Sanierungsarbeiten unternommen: Erneuerung des Rasens, Entfernung von schlechter Erde und Lehm, Einbringung von Humus, Versetzung sowie Ersetzung und Entsorgung von Pflanzen. Der Sanierungsbedarf schon weniger als zwei Jahre nach der Erstellung der Gartenanlage war auf einen 'schlechten und lehmigen (bei der Bauphase verkarrten) Boden' zurückzuführen. Das Bundesgericht erwog, dass die Höhe der Aufwendungen von Fr. 12'821.— gegen die Annahme einer ursprünglich intakten und gebrauchsfähigen Gartenanlage sprach, und kam zum Schluss, dass die ursprüngliche, mit dem Bau des Hauses erstellte Gartenanlage nicht intakt, sondern mangelhaft war und den erwarteten Mehrwert nicht erbrachte (Urteil 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 2.5).

3.

3.1. Nach den Sachverhaltsfeststellungen des Verwaltungsgerichts war das früher einbetonierte Schwimmbecken der Beschwerdeführer nicht vollständig in den Boden eingelassen. Das neu vorgefertigte Keramikschwimmbecken mit halbrundem Einstieg ist demgegenüber ebenerdig eingelassen. Gemäss Rechnung unter dem Titel 'ausgeführte Baumeisterarbeiten für Neubau Schwimmbad' im Betrag von Fr. 35'376.— wurden das alte Schwimmbecken komplett abgebrochen, insgesamt 33 Kubikmeter Beton und 97 Kubikmeter Aushub abgeführt und die neue Monobetonbodenplatte gegossen und rundum abgeschalt. Die Arbeiten unter dem Titel 'Garten-Umänderung' für einen Gesamtbetrag von Fr. 127'103.70 umfassten 'Plattenentfernung, Aushub Mauer, Mauer-schalung, Kies einbauen, Treppe Abbruch, Stellriemen und Quadersteine setzen, Bockstufen in Beton versetzen, Aushub Quader, Poolplatten verlegen, Quadersteine in Beton setzen, Treppe setzen, Rollrasen verlegen etc.'. Die Stützmauer wurde im Bereich des Schwimmbeckens mit einer Betonhinterfüllung neu aufgebaut und als Hangsicherung für das neue Schwimmbecken angepasst und erhöht, wobei die ursprünglichen Löffelsteine wieder eingesetzt wurden. Die bestehende Hangböschung wurde in diesem Bereich aufgehoben. Die Treppe wurde abgebrochen, alsdann gegen Süden verschoben und wieder aufgebaut. Westlich des Wohnhauses wurde die Rasenfläche aufgehoben und neu ein befestigter Platz erstellt. Zusammen mit der Neuerstellung des

Schwimmbades machen die Beschwerdeführer Gesamtkosten von Fr. 268'951.— für die neugestaltete Pool- und Gartenanlage geltend.

3.2. Das Verwaltungsgericht erwog, dass der Rückbau der Stützmauer für das neue Becken und die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Renovation umfangmässig einer Totalsanierung des Schwimmbeckens sowie wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme, weshalb die hierfür geltend gemachten Kosten als nicht abziehbare Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Die Verstärkung und Erhöhung der neuen Stützmauer sei durch den Neubau des Schwimmbeckens erforderlich geworden und folglich Teil der Totalsanierung. Der neu befestigte Platz stehe ebenfalls im Zusammenhang mit der Neugestaltung der Gartenanlage bzw. der nicht abziehbaren Totalsanierung; damit seien auch die Aufwendungen für Gartentreppe und die Rasenfläche bzw. für die übrige Umgebungsgestaltung nicht abziehbare Herstellungs- bzw. Anlagekosten. Nach der eigenen Darstellung der Beschwerdeführer neigte sich die Poolanlage im Laufe der Jahre talwärts und die Stützmauer drohte einzubrechen. Die bestehende Stützmauer vermochte die Stabilisierung des Hanges und damit den Mehrwert für eine ebene Gartenanlage demnach nicht zu gewährleisten. Der Rückbau des Schwimmbades, um eine neue waagrechte, armierte Bodenplatte für den Pool zu giessen, der Wiederaufbau des Schwimmbades und die Neugestaltung der Gartenanlage unterscheidet sich nach ihrem Gesamtbild wirtschaftlich nicht von der Aushöhlung von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung. Es wurden nicht bestehende Werte repariert, sondern wortwörtlich 'von Grund auf' – angefangen mit der neu gegossenen Bodenplatte – neue Werte geschaffen.

4.

Was die Beschwerdeführer vorbringen, vermag an der zutreffenden rechtlichen Würdigung der Vorinstanz und damit am Ergebnis nichts zu ändern.

4.1. Die Beschwerdeführer rügen vorerst eine offensichtlich unrichtige Ermittlung des Sachverhalts im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG. Der neue Pool sei nicht grösser als der alte. Beide hätten einen Schwimmbereich von rund neun Metern Länge. Ebenso wenig stimme die Feststellung der Vorinstanz, wonach der neue Pool um einige Meter nach Nordosten verschoben worden sei. Weiter übersehe die Vorinstanz, dass sich der Hang abgesenkt habe und beim Pool die Bodenplatten hätten ausnivelliert werden müssen.

Wie es sich damit verhält, ist für den Ausgang des bundesgerichtlichen Verfahrens nicht entscheidend. Nach der eigenen Darstellung der Beschwerdeführer vor Bundesgericht wurde die bestehende Gartenbepflanzung weggeräumt, um eine neue waagrechte, armierte Bodenplatte für den Pool zu giessen, wofür das Schwimmbad zuvor abgebaut werden musste. Die Stützmauer sei 'zumindest teilweise zurückgebaut' worden, um sie zu verstärken. Ein wirtschaftlicher (Teil-)Ersatzneubau liegt unter diesen Umständen auch dann vor, wenn der Pool an derselben Stelle in derselben Grösse wiederaufgebaut worden sein sollte.

4.2. Weiter bemängeln die Beschwerdeführer, dass das Verwaltungsgericht die Absicht der Beschwerdeführer, nämlich die Sanierung des schiefen Pools und die Stabilisierung des Hanges nicht beachtet habe. Die Beschwerdeführer hätten

ten vor allem die Erhaltung bestehender Werte, nämlich des Pools und die Erhaltung der Ebene rund um den Pool durch Stabilisierung des Hanges mittels Verstärkung der Stützmauer bezweckt. Die gewählte Vorgehensweise zeigt allerdings, dass nicht die frühere Stabilisierung des Hanges erneuert wurde, sondern mit der neu erstellten Stützmauer und der neuen Schwimmbadwanne neue Werte geschaffen wurden. Die ausgeführte Totalrenovation im Gesamtbetrag von Fr. 268'951.— kommt umfangmässig einem Neubau gleich, weshalb die damit verbundenen Aufwendungen gesamthaft als Herstellungskosten qualifizieren.

Ferner halten die Beschwerdeführer fest, dass der objektive Nutzungswert vor und nach der Schwimmbad- und Hangsanierung nicht massgebend geändert habe und dass die Gebäudeversicherungswerte keine Wertvermehrung auswiesen. Auf die Veränderung des objektiven Marktwertes kommt es bei einem Ersatz-Neubau indes gerade nicht an: Der Marktwert dürfte zwar meist steigen, erst recht wenn verdichtet gebaut wird bzw. der Ersatzbau grösser ist, kann aber je nach Ersatzbau auch abnehmen. Investitionen für die Schaffung neuer Werte sind unabhängig davon, was sich vorher auf dem Gebäudeteil befand, als Herstellungskosten zu qualifizieren.

4.3. Schliesslich halten es die Beschwerdeführer nicht für sachgerecht, die Regeln des Total-Ersatzneubaus auf einen Teil-Ersatzneubau zu übertragen. Die umfassende Sanierung von Teilbereichen, wie Nasszellen und Küchen oder Dächern und Böden, werde ebenso wenig als Teil-Ersatzneubau qualifiziert. Bei diesen von den Beschwerdeführern genannten Beispielen für den Innenausbau oder für die Gebäudehülle handelt es sich allerdings um blosser Bestandteile einer Liegenschaft, die ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden können (Art. 642 Abs. 2 ZGB). Beim Ersatz solcher Gebäude-Bestandteile, der für jeden Bestandteil bautechnisch grundsätzlich separat erfolgen kann, werden bestehende Werte unterhalten, wobei allenfalls aufgrund des Mischcharakters der getätigten Investition ein wertvermehrender Anteil auszuscheiden ist (vgl. dazu Urteil 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.6).

Charakteristisch für einen (Teil-)Ersatzbau ist dagegen, dass verschiedenartige Arbeiten an einer Mehrheit von Gebäude-Bestandteilen (vorliegend Stützmauer, Schwimmbad, Garten) untereinander derartig miteinander verkettet sind, dass im Ergebnis das ganze Gebäude oder ein Gebäudeteil in einem ganzheitlichen Umbauprozess neugestaltet wird. Die Pool- und Gartenanlage der Beschwerdeführer ist ein Gebäudeteil, der sachenrechtlich sogar verselbständigt werden könnte, indem er durch Abparzellierung als selbständiges Grundbuchblatt im Grundbuch eingetragen würde (Art. 656 Abs. 1 ZGB)."

4.

4.1.

Die Rekurrentin hat mit ihrem Partner den Sitzplatz ihrer Liegenschaft saniert, weil sich die Platten zum Teil bis zu 2 cm gesenkt bzw. erhöht hatten. Bei dieser Sanierung wurden die bisherigen Platten und der Altbeton entfernt. In der Folge wurde ein neues Fundament erstellt, neue Keramikplatten verlegt und der Sitzplatz mit Granitstellriemen eingefasst. Entgegen der

Auffassung der Vorinstanz befindet sich der sanierte Sitzplatz nicht "an einem anderen Standort näher am Haus" (vgl. Einspracheentscheid, S. 2), d.h. es hat keine Verlegung des mit Platten versehenen Sitzplatzes stattgefunden (vgl. Rekurs und aktenkundige Fotos). Die Gesamtkosten beliefen sich auf netto CHF 6'401.60 (vgl. Rechnung E., S., vom 30. Oktober 2019).

4.2.

Überdies wurde der bisherige Teich saniert, weil dieser aufgrund von Schilf undicht war. Dabei wurden vorhandene Zäune, Betonsockel, Wege, Platten und Pflanzen entfernt und insgesamt 80 m³ Material entsorgt. Danach erfolgte die Geländegestaltung mittels Aushub und Abtrag, wurde das Plandum erstellt, die Foundationsschichten aus Kiesgemisch eingebaut und planiert sowie die Wassertechnik eingebaut und die Bepflanzung vorgenommen. Der sanierte Teich befindet sich am gleichen Ort, es wurde jedoch die Fläche leicht reduziert und ein Teil des Teiches (neu) mit einem Holzrost umrandet. Ausserdem wurde im Rahmen der Teichsanierung die bisherige Feuerstelle verlegt. Von einer "gänzliche[n] Neuordnung der Gartenanlage" (Vernehmlassung der Abteilung Steuern der Gemeinde Q. vom 6. Juli 2021) kann jedoch keine Rede sein. Weil durch die vorgenommenen Arbeiten die Grünfläche beschädigt wurde, musste diese neu angesät werden. Die Kosten beliefen sich auf total netto CHF 48'360.00 (vgl. Rechnung E., S., vom 31. Oktober 2020 [recte wohl: 2019]).

5.

5.1.

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt deckt sich mit dem vom Bundesgericht beurteilten Fall insoweit, als ebenfalls verschiedenartige Arbeiten an mehreren Gebäude-Bestandteilen (vorliegend Sitzplatz, Teich, Grünfläche) vorgenommen wurden. Im Übrigen unterscheiden sich die beiden Fälle aber in entscheiderelevanten Punkten. So wurde gemäss den Ausführungen des thurgauischen Verwaltungsgerichts (Vorinstanz des Bundesgerichts) die Verstärkung und Erhöhung der neuen Stützmauer durch den Neubau des Schwimmbeckens erforderlich. Die Arbeiten am Schwimmbecken und an der Stützmauer waren gemäss der bundesgerichtlichen Formulierung also "miteinander verkettet", was nach Auffassung des Bundesgerichts aus steuerlicher Sicht zu deren gesamtheitlichen Betrachtung führt. Eine solche "Verkettung" der vorgenommenen Arbeiten fehlt vorliegend, weil die Erneuerung des Sitzplatzes nicht zwingend auch die Erneuerung des Teiches erforderte, und umgekehrt. Sowohl der Sitzplatz als auch der Teich hätten problemlos je für sich alleine saniert werden können. Unter diesen Umständen besteht kein Grund, vom Normalfall der Einzelbetrachtung abzuweichen und eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Da es sich beim Sitzplatz und Teich flächenmässig nur um einen kleinen Teil der ganzen Gartenanlage handelt (vgl. die aktenkundigen Luftaufnahmen), ist die Situation nicht mit der vollständigen Aushöhlung eines Gebäudes mit

anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung vergleichbar. Es kommt hinzu, dass die vorliegend zu beurteilenden Gesamtkosten von CHF 54'761.00 nur rund 1/5 der Gesamtkosten gemäss dem vom Bundesgericht beurteilten Fall betragen.

5.2.

Zusammenfassend ist das Spezialverwaltungsgericht der Ansicht, dass es bei gewissen Bauteilen zwangsläufig so ist, dass sie bei einer Sanierung vollständig abgebrochen werden müssen und anschliessend von Grund auf wiederaufgebaut werden. Daher und aufgrund der vorliegend fehlenden "Verkettung" der am Sitzplatz und Teich vorgenommenen Sanierungsarbeiten ist nicht von einem wirtschaftlichen (Teil-)Ersatzneubau auszugehen. Es ist demzufolge eine Einzelbetrachtung vorzunehmen. Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts kann es unter den vorliegenden Umständen nicht richtig sein, die Abzugsfähigkeit der fraglichen Kosten pauschal zu verneinen, d.h. den Sachverhalt im Ergebnis steuerlich gleich zu beurteilen, wie wenn bisher weder ein Sitzplatz noch ein Teich vorhanden gewesen wären.

6.

6.1.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, die geltend gemachten Unterhaltskosten erstinstanzlich einzeln auf ihre Abzugsfähigkeit zu prüfen, ist der Einspracheentscheid vom 8. Juni 2021 aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen.

6.2.

Gemäss den Ausführungen von C. hat sich die Rekurrentin an den fraglichen Sanierungskosten nicht beteiligt, weil sie vor Jahren den Umbau im Keller finanziert hat (vgl. E-Mail vom 2. Juni 2021 betreffend Teichsanierung und Terrasse). Die Steuerkommission Q. wird sich daher vorweg damit befassen müssen, ob unter den vorliegenden Umständen die fehlende Mitfinanzierung durch die Rekurrentin einen hälftigen Abzug der als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizierenden Kosten grundsätzlich ausschliesst.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 8. Juni 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit zum Vorgehen im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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