

3-RV.2023.66

P 120

Urteil vom 31. August 2023

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

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

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

beide vertreten durch lic. iur. Joachim Huber, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 21. März 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. November 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 250'000.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 212'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'862'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 338'736.00 lediglich CHF 32'730.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 30. November 2022 Einsprache und beantragte, es seien die effektiven Unterhaltskosten für die Liegenschaft R-Strasse 5 gemäss der Selbstdекlaration zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 21. März 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 21. März 2023 (Zustellung am 28. März 2023) haben A._____ und B._____ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 11. Mai 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 21. März 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sei aufzuheben.
2. Die in der Steuererklärung 2015 deklarierten effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft Q._____ Nr. aaa in Höhe von CHF 306'310 seien bei der Festsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.
3. *Eventualiter* seien die abzugsfähigen effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft Q._____ Nr. aaa im Rahmen einer Einzelbetrachtung für jedes Bauteil und jede bauliche Massnahme einzeln festzusetzen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive der Mehrwertsteuer)."

5.

Die Steuerkommission Q. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz.

6.

Der Vertreter von A. _____ und B. _____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

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

3.

3.1.

Die Rekurrenten erwarben im Februar 2014 die mit einem Einfamilienhaus überbaute Liegenschaft Q. _____ Nr. aaa an der R-Strasse 5 in Q. _____ und renovierten diese in den Jahren 2014 bis 2018. In der Steuererklärung 2015 machten die Rekurrenten für diese Liegenschaft Kosten von CHF 408'413.00 geltend, wovon sie CHF 102'103.00 als wertvermehrend ausschieden. Die restlichen CHF 306'310.00 brachten sie als Unterhaltskosten zum Abzug.

3.2.

Die Steuerkommission Q. _____ hat lediglich CHF 304.00 (Pauschalabzug) zum Abzug zugelassen. Sie hat sich dabei auf eine Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes vom 19. Oktober 2020 abgestützt, wonach vorliegend gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei und es sich aus steuerlicher Sicht praktisch um einen Neubau handle.

3.3.

Der Vertreter der Rekurrenten beantragt, es seien Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 306'310.00 zum Abzug zuzulassen.

4.

Im Urteil vom 23. Februar 2023 (9C_677/2021) führt das Bundesgericht aus, dass die bisherige "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Total-sanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 DBG vereinbar seien. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft – wie bei allen anderen Liegenschaftskosten – individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Könne dies nicht festgestellt werden, sei im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden könnten. Diese Änderung der Rechtsprechung hat das Bundesgericht mit Urteil vom 29. März 2023 (9C_724/2022) bestätigt.

Da die aargauische Regelung über den Abzug von Unterhalts- und insbesondere Instandstellungskosten für neu erworbene Liegenschaften sowie von Kosten für Energiesparmassnahmen der Regelung auf Bundesebene entspricht und im Übrigen durch das Harmonisierungsrecht vorgegeben ist (Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]), ist die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung auch auf die Kantons- und Gemeindesteuern anzuwenden.

5.

5.1.

Gestützt auf diese geänderte bundesgerichtliche Rechtsprechung beantragt die Steuerkommission Q._____, es sei die Angelegenheit zur Neu-beurteilung an sie zurückzuweisen (Vernehmlassung vom 22. Mai 2023).

5.2.

Das Kantonale Steueramt beantragt ebenfalls die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz (Vernehmlassung vom 23. Mai 2023).

5.3.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in lang-jähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Offizialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Be-

teiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.85]). Das ist vorliegend aufgrund der Änderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Sinne der vom Spezialverwaltungsgericht in mehreren Urteilen geäusserten Minderheitsmeinung der Fall. Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die geltend gemachten Liegenschaftsaufwendungen im Rahmen einer Einzelbetrachtung zu qualifizieren, ist die Angelegenheit an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.

6.

6.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind somit auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 5'061.90.

6.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. Dezember 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.174]).

6.2.3.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von knapp CHF 20'000.00, einem höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad, keiner besonderen Bedeutung des Falles und einem mittleren notwendigen Aufwand auf CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 21. März 2023 wird aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'500.00 (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, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic