

3-RV.2024.12

P 66

Urteil vom 25. April 2024

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

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

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

beide vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 11. Dezember 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Mai 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 57'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 106'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 395'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 726'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden anstelle der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 540'123.00 lediglich CHF 66'529.00 zum Abzug zugelassen. Für die Liegenschaft in Land._____ wurde kein Abzug für Unterhalt gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Mai 2023 erhob die damalige Vertreterin von A._____ und B._____ mit Schreiben vom 21. Juni 2023 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Die definitive Steuerveranlagung 2020 vom 23.05.2023 sei aufzuheben.
2. Die eingereichte Steuererklärung 2022 (recte: 2020) mit den darin deklarierten effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten für Land._____ sei zu akzeptieren respektive entsprechend anzupassen und neu zu veranlagen."

3.

Mit Entscheid vom 11. Dezember 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2023 (Zustellung an die damalige Vertreterin am 12. Dezember 2023, an die Steuerpflichtigen am 14. Dezember 2023) haben A._____ und B._____ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 16. Januar 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2020 sei auf CHF 0.00 (zu einem Satz von CHF 0.00) festzulegen. Das Vermögen sei unverändert mit CH 395'000.00 zum Satz von CHF 726'000.00 festzulegen.
2. Eventualiter: Der Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2023 sei aufzuheben und die Sache sei zur Neuurteilung der Abzüge für den Liegenschaftsunterhalt an die Steuerkommission zurückzuweisen.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses, das Kantonale Steueramt dessen Gutheissung.

6.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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 an ihrer an der R-Strasse 41 in S._____ gelegenen Liegenschaft die folgenden Arbeiten vornehmen lassen (vgl. "Baubeschreibung" vom 13. September 2019, S. 2):

"Abbruch, Sanierung, Umbau des bestehenden Gebäudes zu drei Wohneinheiten samt Carport für insges. 6 PKW Abstellplätze, sowie einer Einfriedung strassenseitig."

Die gesamten Kosten beliefen sich auf CHF 474'660.00.

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ geht in Anwendung der Gesamtbetrachtung von einem wirtschaftlichen Neubau aus und hat daher gestützt auf die (überholte) Rechtsprechung des Bundesgerichts und des aargauischen Verwaltungsgerichts keinen Abzug für Liegenschaftsunterhalt gewährt (vgl. Einspracheentscheid).

2.3.

Die Rekurrenten sind der Auffassung, dass CHF 227'357.15 abzugsfähig sind und beantragen daher im Rekurs, es seien das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 0.00 festzusetzen.

3.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften 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 gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

4.

4.1.

Das Bundesgericht hat die von der Steuerkommission Q._____ angewandte Gesamtbetrachtung kürzlich aufgegeben (Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2023 [9C_677/2021], seither bestätigt im Urteil vom 29. März 2023 [9C_724/2022]). Es hielt dafür, dass eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, 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 Abs. 2 DBG vereinbar ist. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft – wie bei allen anderen Liegenschaften - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist 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 können (Bundesgerichtsurteil vom 6. Juni 2023 [9C_161/2023] mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2023 [9C_677/2021]).

4.2.

Obwohl die damalige Vertreterin der Rekurrenten die Steuerkommission Q._____ ausdrücklich auf diese Praxisänderung des Bundesgerichts hingewiesen hat und das Kantonale Steueramt an der "Aargauer Steuertagung 2023" im November 2023 daraus das "Fazit" gezogen hat, dass keine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung mehr vorgenommen wird, sondern nur noch eine Einzelbetrachtung nach objektiv-technischen Kriterien (vgl. "Aargauer Steuertagung 2023", Fragen aus dem Bereich Natürliche Personen), hat die Steuerkommission Q._____ dennoch eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung vorgenommen. Dies ist absolut unverständlich und nicht nachvollziehbar.

4.3.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Gutheissung des Rekurses (vgl. Vernehmlassung vom 8. März 2024). Dieser Antrag ist dahingehend zu verstehen, dass sowohl das steuerbare als auch das satzbestimmende Einkommen dem Hauptantrag entsprechend auf CHF 0.00 festzusetzen sind. Diesem Antrag kann angesichts des Umstandes, dass die Rekurrenten von den Gesamtkosten von CHF 474'660.69 "nur" CHF 227'357.15 als abzugsfähigen Unterhalt qualifizieren (vgl. "Kostenaufstellung Liegenschaft Land._____", Rekursbeilage 4) und sich vor dessen Abzug das steuerbare Einkommen auf CHF 57'544.00 und das satzbestimmende Einkommen auf

CHF 106'306.00 belaufen, nach einer summarischen Betrachtung der einzelnen Aufwendungen stattgegeben werden.

5.

In Gutheissung des Rekurses sind daher das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 0.00 festzusetzen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 3'248.60

6.3.

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]).

6.4.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von CHF 8'126.10, einem maximal mittleren Schwierigkeitsgrad, einer eher geringen Bedeutung des Falles und einem eher geringen notwendigen Aufwand auf CHF 1'500.00 (inkl. 8.1 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs.1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 0.00 festgesetzt.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt 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, Obere Vorstadt 37, 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, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic