

3-RV.2024.131

P 34

Urteil vom 20. Februar 2025

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 26. September 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. November 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 316'300.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 112'601.00 lediglich CHF 84'159.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 16. Dezember 2023 Einsprache. Die Steuerkommission R._____ ging vom sinngemäss gestellten Begehren aus, es seien die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten um CHF 28'442.00 zu erhöhen.

3.

Mit Entscheid vom 26. September 2024 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. September 2024 (Zustellung am 2. Oktober 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 28. Oktober 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "1. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 sei unter Berücksichtigung der in 2020 gestellten Akontorechnungen von G._____ im Betrag von Fr. 24'000 sowie von E._____ GmbH von Fr. 5'843.45 festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin"

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

5.

Die Steuerkommission R._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. 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.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (SGE vom 25. Juli 2024 [3-RV.2022.148]).

2.2.

Der Rekurs wurde nur von A. _____ unterzeichnet. Da keine getrennte Ehe vorliegt, kommt auch B. _____ im vorliegenden Verfahren Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Die Rekurrenten erwarben mit Kaufvertrag vom 24. November 2020 die Liegenschaft R. _____/aaa zum Preis von CHF 2'600'000.00. In dessen Ziffer "IV. Verschiedene Bestimmungen" wird das Folgende ausgeführt:

"1. Antritt und Eigentumsübertragung

1.1. Die Käuferschaft tritt das Vertragsobjekt per 15.01.2021 in Nutzen und Schaden an, wobei die Zinspflicht noch bis zum 01.02.2021 ausschliesslich bei der Verkäuferschaft verbleibt.

Die Käuferschaft wird von der Verkäuferschaft ausdrücklich ermächtigt, ab Vertragsunterzeichnung und damit vor dem Übergang von Nutzen und Schaden (15.01.2021) mit den erforderlichen Umbauarbeiten an der separaten 3-1/2-Zimmer-Wohnung zu beginnen. Die Verkäuferschaft gewährt der Käuferschaft hierfür vollen Zugang zu der 3 ½ Zimmer-Wohnung auf dem Kaufsobjekt."

Im Zuge der nachfolgenden Renovation der Liegenschaft haben die Rekurrenten am 3. Dezember 2020 (vgl. Kontobuchung Details der F._____) G._____ für das Verlegen des Parketts eine Akontozahlung von CHF 24'000.00 (vgl. "Rechnung A Kontozahlung" vom 28. Dezember 2020) und am 9. Dezember 2020 der E._____ GmbH für die Küche eine Akontozahlung von CHF 5'843.45 (vgl. Rechnung bbb vom 12. April 2021) geleistet.

3.2.

Die Steuerkommission R._____ hat diese Akontozahlungen nicht zum Abzug zugelassen, weil vor dem "Datum Nutzen und Gefahr" angefallene Kosten nicht abzugsfähig sind (vgl. Einspracheentscheid vom 26. September 2024).

3.3.

Die Rekurrenten beantragen, es seien die beiden Akontozahlungen als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung berufen sie sich auf die Ziffer 10 des Merkblattes Liegenschaftsunterhalt des Kantonalen Steueramtes. Da beiden Akontozahlungen ausschliesslich Materialkosten zu Grunde liegen würden und dieses Material nach dem 15. Januar 2021 verbaut worden sei, seien die Akontozahlungen im Jahr 2021 abzugsfähig.

4.

4.1.

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 StG). 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).

4.2.

Das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, gültig ab 1.1.2020 (im Folgenden: MB LUK 2020), führt zum "10. Zeitpunkt des Abzugs" das Folgende aus:

"Für den Abzug der Unterhaltskosten ist entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung massgebend.

Die Kosten sind in der Regel nach derselben Abzugsmethode geltend zu machen. Änderungen der Abzugsmethode stehen unter dem Vorbehalt von Treu und Glauben.

Bei Akontozahlungen wird auf das Datum der Rechnungsstellung bzw. Bezahlung abgestellt, sofern die Akontozahlungen dem Arbeitsfortschritt bis Ende der Steuerperiode entsprechen. Akontozahlungen für Material gelten als Vorauszahlungen, wenn die Montage erst im Folgejahr erfolgt; der Abzug kann erst im Folgejahr gewährt werden."

5.

5.1.

Das aargauische Verwaltungsgericht führt im Urteil vom 20. Oktober 2004 (BE.2004.00152/Art. Nr. 91) das Folgende aus:

"II.

2.a) Das Verwaltungsgericht hatte sich in AGVE 2003, S. 121 ff. mit der Frage zu befassen, wann der Käufer einer Liegenschaft in zeitlicher Hinsicht berechtigt ist, Liegenschaftsunterhaltskosten steuerlich zum Abzug zu bringen. Es hat dabei erwogen, dass sich diese Frage nicht losgelöst davon beantwortet lasse, wann die Steuerpflicht für den Liegenschaftsertrag beginne bzw. ende, und festgehalten, eine Anknüpfung an den Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Schaden sei dann gesetzeskonform und sachgerecht, wenn dieser mit dem Datum des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags übereinstimme oder aufgrund einer gültigen Vereinbarung diesem nachfolge. Dagegen könne die Zurechnung von Mietwert und Tragung der Liegenschaftsunterhaltskosten nicht vor den Vertragsschluss vorverschoben werden. Dies deshalb, weil nach zivilrechtlichen Grundsätzen zwar ein Hinausschieben der Gefahrtragung bis zur späteren Übergabe der Sache, nicht aber die rückwirkende Übertragung von Nutzen und Gefahr zulässig sei. Letzteres könnte nur durch die Eingehung eines Nutzniessungsvertrages oder einer Wohnrechtsvereinbarung bewirkt werden, welche aber der gleichen qualifizierten Form, wie der Liegenschafts Kauf bedürfe (Art. 746 Abs. 2, Art. 776 Abs. 3 des Zivilgesetzbuches [ZGB, SR 210] vom 10. Dezember 1907)."

5.2.

Das Bundesgericht führt in seinem dazu ergangenen Urteil vom 21. Juni 2005 (2A.693/2004) das Folgende aus:

"3.

Der streitige Liegenschaftsunterhaltskostenabzug ist das Korrelat zur Eigenmietwertbesteuerung (vgl. § 30 lit. b und § 39 Abs. 2 StG-AG); der Abzug kann sich dementsprechend nur auf einen Zeitraum beziehen, für den auch der Eigenmietwert erfasst wird. Gemäss ausdrücklicher Regelung im Kaufvertrag gingen Nutzen und Gefahr per 1. Juli 2000 auf den Beschwerdeführer über, womit auch erst ab diesem Zeitpunkt eine Eigenmietwertbesteuerung mit der Möglichkeit des Liegenschaftsunterhaltskostenabzugs erfolgen kann (vgl. Bernhard Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basel 1985, S. 55, wonach sowohl für die Anrechenbarkeit des Eigenmietwertes als auch für die Abzugsberechtigung von Unterhaltskos-

ten der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr entscheidend ist).

Die vor dem 1. Juli 2000 getätigten Aufwendungen des Beschwerdeführers sind nicht abziehbar."

5.3.

Die Rekurrenten haben, der kaufvertraglichen Regelung betreffend Übergang von Nutzen und Schaden entsprechend, ab dem 15. Januar 2021 einen Eigenmietwert von CHF 32'803.00 zu versteuern (vgl. "Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes" [aufgrund Handänderung] vom 31. August 2021). Die davor geleisteten Akontozahlungen sind aufgrund der dargelegten Rechtsprechung daher steuerlich nicht abziehbar. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass mit diesen Akontozahlungen Material gekauft wurde, welches erst nach dem 15. Januar 2021 verbaut wurde.

5.4.

5.4.1.

Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts ist überdies auf alle hängigen Verfahren die aktuelle Version des MB LUK anwendbar (SGE vom 21. April 2022 [3-RV.2021.19]). Die oben wiedergegebene Ziff. 10 des MB LUK 2020 wurde mit Gültigkeit ab 1. Januar 2024 wie folgt geändert:

"Akontozahlungen, basierend auf abgeschlossenen Werkverträgen werden ebenfalls zum Abzug zugelassen, sofern eine vertragliche Zahlungspflicht besteht."

Danach erfolgt keine zeitliche Verschiebung mehr des Abzugs von Akontozahlungen für Material, falls dieses erst im Folgejahr montiert wurde. Entscheidend ist einzig, dass die Akontozahlungen auf einem abgeschlossenen Werkvertrag basieren. Für den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit werkvertraglich geschuldeter Akontozahlungen gilt daher der allgemeine Grundsatz (SGE vom 19. Dezember 2024 [3-RV.2023.17]), d.h. massgebend für den Abzug ist entweder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Zahlung der Rechnung.

5.4.2.

Da die beiden fraglichen Akontobeträge im Jahr 2020 in Rechnung gestellt bzw. bezahlt wurden, ist ein Abzug (erst) im Jahr 2021 periodenfremd.

6.

Der Rekurs erweist sich somit sowohl unter Berücksichtigung des MB LUK 2020 also auch der aktuell gültigen Version 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 Gerichtsgebühr von CHF 1'000.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs