

3-RV.2024.2

P 153

Urteil vom 19. September 2024

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 22. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 113'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 998'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'443'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 59'254.00 lediglich CHF 54'020.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 28. September 2023 Einsprache. Die Steuerkommission Q._____ ging von den folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

- "1. Die Rechnung C._____ über CHF 3'843.80 sei als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.
2. Die verwendeten chemischen Teichmittel (diverse Positionen) seien als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.
3. Die Rechnung D._____ AG über CHF 4'562.65 sei vollständig (inkl. Leuchtmittel) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.
4. Die Rechnung D._____ AG über CHF 189.45 sei als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.
5. Die Quittungen der E._____ über CHF 48.80 seien als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen."

3.

Mit Entscheid vom 22. November 2023 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen um CHF 992.00 auf CHF 97'351.00 und das satzbestimmende Einkommen um CHF 999.00 auf CHF 112'067.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 22. November 2023 (Zustellung am 20. Dezember 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. Dezember 2023 (Postaufgabe am 28. Dezember 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Es sei die Veranlagungsverfügung 2022 vom 19.12.2023 aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Gemeinde Q._____ um Fr. 4'033 zu reduzieren auf Fr. 93'318 festzulegen sowie für den Bund

im gleichen Umfang von Fr. 4'033 zu reduzieren auf Fr. 108'994 festzulegen.

2. Die Kosten des Rekursverfahrens seien der Staatskasse des Kantons Aargau aufzuerlegen."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die teilweise Gutheissung des Rekurses.

6.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) sowie die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StG).

1.2.

Soweit die Rekurrenten auch eine Reduktion des steuerbaren Einkommens bei der direkten Bundessteuer beantragen, kann darauf nicht eingetreten werden, weil diese nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides ist.

2.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

3.

3.1.

Die Rekurrenten beantragen, es seien die Kosten von CHF 189.45 (vgl. Rechnung der D._____ AG, Q._____, vom 28. Januar 2022) für den Ersatz der Deckenbeleuchtung im Luftschutzkeller als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt die Gutheissung des Rekurses in diesem Punkt (vgl. Vernehmlassung vom 5. Februar 2024). Das Kantonale Steueramt schliesst sich diesem Antrag an und beantragt die teilweise Gutheissung (vgl. Vernehmlassung vom 27. Februar 2024).

3.3.

Es liegen also übereinstimmende Anträge vor.

3.4.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Officialmaxime 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 Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 19. Oktober

2023 [3-RV.2023.75]). Das ist vorliegend der Fall. Es sind daher zusätzlich CHF 189.45 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

4.

4.1.

Die Rekurrenten haben bei ihrer Liegenschaft in Q._____ im Jahr 2022 das vorhandene Biotop/Teich zurückbauen und an dessen Stelle einen Kiesplatz erstellen lassen. Sie beantragen, es seien die dadurch entstandenen Kosten von CHF 3'843.80 (vgl. Rechnung der C._____, R._____, vom 3. Oktober 2022) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, sie hätten 12 Jahre nach dem Bau ihrer Liegenschaft auf der Süd-West-Gartenseite und der Ost-Seite grössere Erdsenkungen gehabt. Im Rahmen der notwendigen Erdaufschüttungen hätten sie ein Biotop mit ca. 5'000 Liter Wassereinhalte erstellen lassen und die Erde als Aufschüttungsmaterial verwendet. Weil nach 30 Jahren die Folie undicht geworden sei, eine Sanierung auf rund CHF 15'000.00 geschätzt wurde und auch aus ökologischen Aspekten (Wasserverbrauch/Wasserverlust) hätten sie auf eine Sanierung des Biotops verzichtet. Sie hätten das Loch mit Kies auffüllen lassen und mit Split abgedeckt. Anstelle der teureren Biotop-Sanierung hätten sie sich für die günstigere Variante am gleichen Ort entschieden.

4.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Kosten nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich um keinen Ersatz des bisherigen Zustandes, sondern um eine Neugestaltung handle. Umgestaltungen, Abbrüche bzw. bauliche Veränderungen seien nicht abziehbare wertvermehrende Investitionen (vgl. Einspracheentscheid).

5.

5.1.

Als Unterhaltskosten steuerlich abziehbar sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit

eine Wertsteigerung erfahren hat (Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2023 [9C_677/2021], in: StE 2023 B 25.6 Nr. 91).

5.2.

Die Kosten, welche im Zusammenhang mit dem Unterhalt eines Gartenteichs bzw. Biotops entstehen, sind grundsätzlich abziehbar (RGE vom 23. September 2004 [RV.2004.50154]). Die Rekurrenten haben das bestehende Biotop aber nicht unterhalten, sondern vollständig zurückbauen und an dessen Stelle einen Kiesplatz erstellen lassen. Da es sich bei einem Biotop und einem Kiesplatz nicht um funktionell gleichartige Bauteile handelt, sind die Kosten für den Rückbau des Biotops trotz dem in der Rechtsprechung angewandten funktionalen Verständnis des Begriffs "Liegenschaftsunterhalt" (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 39 StG N 37) nicht abziehbar, weil Abbrucharbeiten grundsätzlich als Investitionen zu qualifizieren sind (RGE vom 23. Oktober 2008 [3-RV.2007.247]). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Fläche des Biotops vor dessen Erstellung im Jahr 1992 bereits einmal mit Splitt und Grün-Bodenpflanzen bzw. Rasen bedeckt war, also wieder in den ursprünglichen Zustand zurückversetzt wurde (vgl. Rekurs, S. 2), denn aus steuerlicher Sicht wird nur eine (funktionelle) Betrachtung des Zustandes der Liegenschaft unmittelbar vor den fraglichen Aufwendungen (Zustand vorher: Biotop) und unmittelbar nach den fraglichen Aufwendungen (Zustand nachher: Kiesplatz) vorgenommen. Eine weitergehende Rückwärtsbetrachtung (Zustand vor Biotop) findet nicht statt. Dass die Rekurrenten nicht nur aus finanziellen, sondern auch aus ökologischen Gründen (Wasserverbrauch) auf eine Sanierung des Biotops verzichtet haben, hat keinen Einfluss auf die steuerrechtliche Beurteilung der Kosten (vgl. RGE vom 28. April 2011 [3-RV.2010.224]).

5.3.

Die Kosten für den Rückbau des Biotops sind daher nicht als Liegenschaftsunterhalt abziehbar. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Zusammenfassend ist somit in teilweiser Gutheissung des Rekurses das satzbestimmende Einkommen von CHF 112'067.00 um CHF 189.00 auf CHF 111'878.00 herabzusetzen. Die Steuerkommission Q._____ ist anzuweisen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig, um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (SGE vom 26. Januar 2023 [3-RV.2018.195]). Die Rekurrenten haben daher die Kosten des

Rekursverfahrens vollumfänglich zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 111'878.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

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, 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, 19. September 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs