

3-RV.2024.42

P 151

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 17. April 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. November 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 95'300.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Unterhaltskosten für den Schopf am R-Weg 1 in Q._____ von pauschal CHF 540.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2022 erhob die damalige Vertreterin von A._____ und B._____ mit Schreiben vom 21. Dezember 2022 Einsprache und beantragte, es seien für den Schopf Unterhaltskosten von CHF 51'478.95 zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 17. April 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 17. April 2024 (Zustellung am 22. April 2024) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 17. Mai 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Die im ordentlichen Veranlagungsverfahren 2020 nachträglich beantragten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 51'478.95 gemäss beiliegender Aufstellung sind vollumfänglich als Abzug zuzulassen. Das steuerbare Einkommen soll somit neu CHF 43'826 betragen."

5.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt beantragt die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz.

6.

A._____ und B._____ haben 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.

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).

3.

3.1.

Die Steuerkommission Q._____ führt in der "Abweichungsbegründung 2020" zu den Liegenschaftsunterhaltskosten das Folgende aus:

"Gemäss Baugesuchsunterlagen wurde der bestehende Lagerschopf ohne Ausbau zu einer Imkerei umgebaut. Es liegt somit eine Nutzungsänderung vor. Grundsätzlich stellen Aufwendungen für Umbauten Investitionen dar und können nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht werden. Gemäss Urteil des VGE vom 16.08.2021 (WBE.2021.132) und BGE vom 23.06.2022 (2C 734/2021) können Aufwendungen welche wirtschaftlich als Neubau zu qualifizieren sind, nicht in Abzug gebracht werden. Bei den nachträglich, eingereichten Kosten handelt es sich somit zu 100 % um nicht abzugsfähige Investitionen."

3.2.

Das Kantonale Steueramt, Geschäftsbereich Recht, führt in seiner Vernehmlassung vom 12. Juli 2024 das Folgende aus:

"Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist nach BGer 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung auch bei einer Nutzungsänderung nicht mehr möglich, sondern es ist eine individuelle Beurteilung vorzunehmen. Eine solche hat die Vorinstanz nicht vorgenommen. Die Rechtsprechung weist in solchen Konstellationen die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurück."

Demgemäss beantragen wir eine Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz."

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.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich eine Einzelbetrachtung der geltend gemachten Unterhaltskosten vorzunehmen, ist der Einspracheentscheid vom 17. April 2024 aufzuheben und die Angelegenheit, dem Antrag des Kantonalen Steueramtes entsprechend, an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen (vgl. SGE vom 21. März 2024 [3-RV.2023.88]).

5.

5.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kostenfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (SGE vom 25. April 2024 [3-RV.2021.29]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind demnach auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

5.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 17. April 2024 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur Fällung eines neuen Einspracheentscheides im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

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