

3-RV.2025.64

P 130

Urteil vom 18. September 2025

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richter Wick Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 26. März 2025 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. April 2022 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ und B._____ für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 33'846.00 bei einer Besitzesdauer von 30 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 1'692.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 640'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 527'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 79'154.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. April 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 17. Mai 2022 Einsprache. Gleichzeitig ersuchte er um die Zustellung des höchstrichterlichen Entscheids, welcher der Veranlagung zu Grunde liegt und stellte nach dessen Erhalt ein Begehren und eine Begründung der Einsprache in Aussicht.

3.

Mit Entscheid vom 5. September 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. September 2022 (Zustellung am 6. September 2022) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 3. Oktober 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellte das folgende Begehren:

"Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q._____ sei aufzuheben und zur korrekten Behandlung an die Vorinstanz zurückzuweisen."

5.

Mit Urteil vom 25. Mai 2023 hob das Spezialverwaltungsgericht den Einspracheentscheid vom 5. September 2022 auf und wies die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurück.

6.

Mit Entscheid vom 26. März 2025 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache erneut ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 26. März 2025 (Zustellung am 28. März 2025) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 22. April

2025 (Postaufgabe am 23. April 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen das folgende Begehren:

"Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q._____ sei so zu korrigieren, dass die ausgewiesenen und belegten Kosten vollumfänglich zu berücksichtigen sind."

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

8.

Das Gemeindesteuernamt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

9.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 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.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 25. Mai 2023 die Angelegenheit an die Steuerkommission Q._____ zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens zurückgewiesen, weil die Rekurrenten keine Erklärung für die unterschiedliche grundstückgewinnsteuerliche Behandlung der Kosten für "Fenster ersetzen" (eine Rechnung zu 50 % berücksichtigt, die beiden anderen Rechnungen zu 0 %) erhalten haben und es ihnen daher nicht möglich war, ihre Erfolgsaussichten im Rechtsmittelverfahren abzuschätzen und ihre Rechtsbegehren treffend zu begründen.

2.2.

Gestützt darauf teilte die Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ den Rekurrenten mit Schreiben vom 22. Januar 2025 das Folgende mit:

"Das Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 2020 (Stand 1. Januar 2020), StG, führt im § 104 Abs. 2 lit. a aus, dass Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können, im Grundstückgewinnsteuerverfahren nicht anrechenbar sind.

Für die Berücksichtigung von Anlagekosten (und damit die Unterscheidung von Liegenschaftsunterhaltskosten und Anlagekosten) aus vergangener Zeit sind die damals gültigen gesetzlichen Grundlagen anzuwenden. Zur Beurteilung der Rechnung für den Fensterersatz vom 27.07.1995 galt gemäss damals gültigem 'Merkblatt Liegenschaftsunterhalt' der Grundsatz, dass innerhalb der ersten 5 Jahre nach Kauf einer Liegenschaft einzig die Kosten für energiesparende Massnahmen zu 50% im Rahmen der Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer abzugsfähig waren.

Im Grundstückgewinnsteuerverfahren wurden aufgrund dieser Bestimmung die restlichen 50% der Kosten der Rechnung vom 27.07.1995 als Anlagekosten zugelassen.

Bis zum Zeitpunkt des Fensterersatzes vom 20.04.2000 respektive vom 23.04.2010 wurde die Steuergesetzgebung erneut angepasst. Gemäss dem zu diesem Zeitpunkt gültigen 'Merkblatt Liegenschaftsunterhalt' waren Kosten für energiesparende Massnahmen bereits zu 100% als Liegenschaftsunterhaltskos-

ten im Rahmen der Einkommenssteuer absetzbar, weshalb ein erneuter Abzug bei den Anlagekosten im Grundstückgewinnsteuerverfahren nicht möglich ist.

Nur die Anlagekosten dürfen vom Verkaufserlös abgezogen werden. Dazu gehören u. a. der Kaufpreis, wertvermehrende Ausgaben, Grundeigentümerbeiträge und die Maklerprovisionen, Insertionskosten sowie Abgaben für die Handänderung beim Kauf und beim Verkauf.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von der Einkommenssteuer 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 StG).

Aufgrund vorgenannter Ausführungen konnten die Kosten für die Fenstersanierung im Grundstückgewinnsteuerverfahren teilweise bzw. nicht den Investitionskosten zugeordnet werden."

2.3.

Mit diesen Ausführungen wurde die Begründungspflicht für die unterschiedliche grundstückgewinnsteuerliche Behandlung der Kosten für "Fenster ersetzen" nachträglich erfüllt, auch wenn die Rekurrenten damit inhaltlich nicht einverstanden sind. Die vom Rekurrenten im Antwortschreiben vom 10. Februar 2025 (als auch in der Replik) vertretene Auffassung, es sei nirgends in der Antwort erklärt, weshalb Fenster teilweise gar nicht und teilweise nur halb abzugsberechtigt seien, trifft nicht zu.

3.

3.1.

Die Rekurrenten vertreten die Auffassung, dass sämtliche Investitionen berücksichtigt werden müssen, da sie nachweislich nirgends sonst abgezogen wurden (Rekurs, S. 4).

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrenten haben die Liegenschaft am R-Weg in Q._____ am 13. Februar 1991 erworben. Die Vorinstanz hat zutreffend ausgeführt, dass im Jahr 1995 die Kosten für den Ersatz bisheriger Fenster bei einer Besitzesdauer der Liegenschaft bis 5 Jahre zu 50 % als Energie- und Umweltschutz-Massnahme beim Einkommen abziehbar waren (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1.1.1995, S. 14, Ziff. 10).

3.2.2.

Die Vorinstanz hat daher richtigerweise die beim Einkommen nicht abziehbaren 50 % der Kosten von CHF 3'839.00 (vgl. Rechnung der D._____ AG vom 27. Juli 1995), d.h. (gerundet) CHF 1'920.00 bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten berücksichtigt (vgl. Details Steuerveranlagung Grundstückgewinnsteuer 2021).

3.2.3.

Die Steuerveranlagung 1997/98 basiert auf den Bemessungsjahren 1995/96. Für das Jahr 1995 wurden für den "Unterhalt Liegenschaften" CHF 2'613.00 (20 % von CHF 13'069.00 [Einkünfte Liegenschaften]) berücksichtigt (vgl. Details zur Steuerveranlagung 1997/1998). Dieser Pauschalbetrag übersteigt die bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigten 50 % von (gerundet) CHF 1'920.00.

Wenn die Rekurrenten es versehentlich unterlassen haben sollten, die (gerundet) CHF 1'920.00 als Liegenschaftsunterhalt geltend zu machen, so dass beim Einkommen ein Abzug von mehr als (pauschal) CHF 2'613.00 resultiert hätte, kann diese Unterlassung nicht bei der Grundstückgewinnsteuer kompensiert werden, indem vergessene Liegenschaftsunterhaltskosten als anrechenbare Aufwendungen zu den Anlagekosten gerechnet werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Auflage, Muri-Bern 1991, § 75 aStG, N 14).

3.3.

3.3.1.

Aufgrund des Systemwechsels ab dem Steuerjahr 2001 von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Gegenwartsbemessung fielen die Jahre 1999 und 2000 in eine Bemessungslücke.

§ 263 StG regelt den "Wechsel der zeitlichen Bemessung" wie folgt:

- 1 Die Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 2001 werden nach neuem Recht erhoben.
- 2 Einer gesonderten Jahressteuer für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, unterliegen die ausserordentlichen Einkünfte (insbesondere aus nichtperiodischen Vermögenserträgen oder nichtperiodischen Gratifikationen) sowie die ausserordentlichen Erträge auf dem Geschäftsvermögen (insbesondere Kapitalgewinne, buchmässige Aufwertungen von Vermögensgegenständen, Auflösungen von Rückstellungen, Unterlassungen geschäftsmässig notwendiger Abschreibungen und Rückstellungen) der Jahre 1999 und 2000. Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, können abgezogen werden.
- 3 Die Jahressteuer wird in Anwendung der Tarife des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983 zum Steuersatz berechnet, der sich für diese Einkünfte allein ergibt, mindestens aber zum Satz von 4 %.

- 4 Die in der Steuerperiode 1999/2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen können in dieser Steuerperiode abgezogen werden, wenn am 1. Januar 2001 eine Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton besteht. Bereits rechtskräftige Veranlagungen werden zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert.
- 5 Als ausserordentliche Aufwendungen gelten:
 - a) Unterhaltskosten für Liegenschaften, soweit sie jährlich den Pauschalabzug übersteigen;
 - b) [.....]
 - c) [.....]
- 6 Die Steuerpflichtigen haben 2001 eine Steuererklärung für das Einkommen der Jahre 1999 und 2000 und das Vermögen per 1. Januar 2001 einzureichen.

Und § 93 StGV lautet wie folgt:

- 1 § 263 Abs. 2 – 5 des Gesetzes sind nur anwendbar auf ausserordentliche Faktoren, die ausschliesslich wegen des Systemwechsels in die Bemessungslücke fallen. Ausserdem muss am 1. Januar 2001 eine Steuerpflicht im Kanton bestehen.
- 2 Ausserordentliche Einkünfte unterliegen einer Sonderjahressteuer, sofern in den Jahren 1999 und 2000 keine Jahressteuer gemäss § 34 des Steuergesetzes (Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen) vom 13. Dezember 1983 vorgenommen wurde.
- 3 Im Rahmen von ausserordentlichen geschäftlichen Einkünften können, nebst den mit der Erzielung dieser Einkünfte unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen, auch geschäftliche Aufwendungen desselben Geschäftsjahres in Abzug gebracht werden, die ihrer Natur nach aussergewöhnlich sind.
- 4 Im interkantonalen Verhältnis sind ausserordentliche Unterhaltskosten für private Liegenschaften abzugsfähig, soweit sie nicht in anderen Kantonen verrechenbar sind.

3.3.2.

Die normalen jährlichen Liegenschaftsunterhaltskosten fallen im System der Sonderjahressteuer also in die Bemessungslücke. Nur die ausserordentlichen, über den normalen Unterhalt hinausgehenden Unterhaltskosten für Liegenschaften sind gemäss § 263 Abs. 5 StG abzugsfähig. Das Gesetz definiert die ausserordentlichen Liegenschaftsunterhaltskosten als diejenigen Kosten, die über die Liegenschaftsunterhaltskostenpauschale hinausgehen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 263 StG N 44).

3.3.3.

Im (Bemessungslücken-)Jahr 2000 waren die Kosten für den Ersatz von Fenster bei einer Besitzesdauer der Liegenschaft über 5 Jahre zu 100 % als Energie- und Umweltschutzmassnahmen beim Einkommen abziehbar (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Steueramtes des Kantons Aar-

gau, Stand 1.1.1999, S. 14, Ziff. 10). Die Vorinstanz hat daher zu Recht ausgeführt, dass die Kosten von CHF 6'881.50 (vgl. Rechnung C._____ vom 26. Mai 2000) nicht als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Abzugsfähigkeit gemäss § 263 Abs. 5 StG beschränkt war. Wenn die Rekurrenten es versehentlich unterlassen haben sollten, die Kosten der Fenster von CHF 6'881.50 als ausserordentlichen Aufwand im Sinne von § 263 Abs. 5 StG geltend zu machen, kann diese Unterlassung nicht bei der Grundstückgewinnsteuer kompensiert werden, indem vergessene Liegenschaftsunterhaltskosten als anrechenbare Aufwendungen zu den Anlagekosten gerechnet werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Auflage, Muri-Bern 1991, § 75 aStG, N 14).

3.4.

Im Jahr 2010 waren die Kosten für den Ersatz von Fenster zu 100 % als Liegenschaftsunterhaltskosten beim Einkommen abziehbar (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Steueramtes des Kantons Aargau, gültig ab 2009, Änderungen vom 29. Januar 2010, S. 18). Die Vorinstanz hat daher zu Recht ausgeführt, dass die Kosten von (gerundet) CHF 2'766.00 (vgl. Rechnung E._____ AG vom 23. April 2010) nicht als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können. Wenn die Rekurrenten es versehentlich unterlassen haben sollten, diese als Liegenschaftsunterhalt geltend zu machen, kann diese Unterlassung nicht bei der Grundstückgewinnsteuer kompensiert werden, weil Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge hätten berücksichtigt werden können, nicht anrechenbar sind (§ 104 Abs. 2 lit. a StG).

4.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

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 500.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

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, 18. September 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic