

3-RV.2019.15

P 40

Urteil vom 17. Dezember 2020

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Herzog
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.** _____

vertreten durch Furttal Treuhand AG, Vorderdorfstrasse 40,
8112 Otelfingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
 vom 28. November 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. August 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 7'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 83'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 64'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 356'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden für die Liegenschaft in S. die geltend gemachten Unterhaltskosten von CHF 26'552.00 vollumfänglich gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. August 2018 erhob die Vertreterin von A. mit Schreiben vom 26. September 2018 Einsprache und beantragte, es seien die deklarierten CHF 25'552.00 (recte: CHF 26'552.00) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 28. November 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. November 2018 (Zustellung am 30. November 2018) hat A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 14. Januar 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "1. Das steuerbare Einkommen sei auf CHF 0 festzusetzen;
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin."

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

5.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Die Vertreterin von A. hat eine Replik erstattet.

7.

Am 23. Juni 2020 hat die Vertreterin von A. unaufgefordert den Protokollauszug des Gemeinderates S. vom 18. Mai 2020 betreffend "Rückzahlung Anschlussgebühren" eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. 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.

Der Rekurrent und C. haben im Dezember 2016 zu je hälftigem Miteigentum für CHF 500'000.00 die Liegenschaft am B-Weg 3, S., erworben, welche vor rund 200 Jahren erstellt und im Rahmen einer Gesamtrenovation im Jahr 1974 ausgebaut wurde. Im Jahr 1983 erfolgte ein Anbau auf der Nordseite. Im rechten Drittel wurde im Erdgeschoss eine (beheizte) Garage eingebaut. Auf der Restfläche wurde eine Sauna mit angrenzender Dusche und durch einen Zugang abgetrennt ein WC eingebaut. Diese (beheizten) Räumlichkeiten benötigten ca. 1/3 der Restfläche. Sie wurden im Jahr 2016 nicht mehr als Sauna, sondern als Zimmer genutzt. Die andern 2/3 der Restfläche waren nicht beheizt und wurden als Werkstatt benutzt. Über der Garage wurde 1983 ein Büro eingebaut (inkl. Fussbodenheizung). In der einen Ecke des Büros befand sich eine Dusche/WC und daran angrenzend eine Kochnische (vgl. mit Rekurs eingereichte Grundrisspläne 1983).

Beim im Jahr 2016 vorgenommenen Umbau wurde die Garage inklusive Zugänge und Türen unverändert belassen. Mittels hineingestellten Schränken wurde in der Garage eine Abgrenzung für die Lagerung von Geräten vorgenommen. Die Restfläche des Erdgeschosses wurde in ein Schlafzimmer (11.20 m²), einen Bereich "Wohnen/Küche/Essen" (41.20 m²) und einen Raum mit Dusche/WC aufgeteilt. Ausserdem wurde ein Treppenhaus eingebaut. Sämtliche Aussenwände im Erdgeschoss wurden mit einer zusätzlichen Isolationsschicht versehen.

Im Obergeschoss wurde aus dem ehemaligen Büro mit Dusche/WC und Kochnische eine grosszügige Küche mit direktem Zugang in ein Reduit und ein WC. Das Reduit wurde mit einer Waschmaschine und einem Tumbler ausgestattet. Auf der Restfläche im Obergeschoss befindet sich neu ein Entrée zu einem Salon (68.40 m²). Von der Küche gelangt man auf die Aussenterrasse. An der Aussenwand nebeneinanderliegende Fenster wurden zu einer Glasfront umgebaut.

Im Dachgeschoss mit Galerie befindet sich ein Schlafzimmer (24.60 m²) mit Balkon und ein Raum mit WC/Dusche mit direktem Zugang zu einem Ankleideraum (10.90 m²).

Die Vertreterin des Rekurrenten beantragt, es seien CHF 26'552.00 für den Energienachweis, eine Anzahlung für die Küche, Architekturarbeiten und den Ersatz der bisherigen Heizung durch eine Wärmepumpe als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat keinen Abzug für Liegenschaftsunterhalt gewährt, weil sie der Auffassung ist, dass es sich beim Umbau des Ökonomiegebäudes in zwei Wohnungen um eine grundlegende Nutzungsänderung handle und eine Gebäudeauskernung vorliege.

3.

3.1.

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. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 ist mit Ausnahme von deren Art. 4 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV).

3.2.

Nicht abziehbar sind gemäss § 41 Abs. 1 lit. d StG demgegenüber die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. In diesem Sinne hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind.

3.3.

Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt. Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall.

3.4.

Steuerlich als (Teil-)Neubau zu betrachten ist dabei auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohn-

raumerweiterung bezweckt wird. Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Als Herstellung zu gelten haben dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden. Die Verwaltungspraxis lässt daher zu Recht namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug zu (zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 4. September 2014 [2C_153/2014]).

3.5.

Nach Auffassung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist dazu ergänzend festzuhalten, dass beim Entscheid, ob es sich um nicht abziehbare Um- und Ausbaukosten oder um abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten handelt, der Zweck der baulichen Massnahmen wegleitend ist. Dient die Massnahme in erster Linie oder ganz überwiegend einer Ausweitung der Nutzung, so ist in aller Regel auf reine Um- bzw. Ausbaukosten zu schliessen. Dagegen liegen zumindest hinsichtlich des nicht klar wertvermehrenden Anteils baulicher Massnahmen Liegenschaftsunterhaltskosten vor, wenn die infrage stehenden Arbeiten insgesamt gesehen keine massgebliche Nutzungserweiterung zur Folge haben. Die Grenze zum Umbau dürfte indessen dann überschritten sein, wenn zusätzlicher Wohnraum geschaffen wird, d.h. wenn aus den baulichen Massnahmen zusätzliche Raumeinheiten resultieren. Sobald diese eine gewisse Grösse übersteigen, überwiegt der Um- bzw. Ausbaucharakter, so dass ein Unterhaltsabzug ausser Betracht fällt (VGE vom 13. Februar 2020 in Sachen KStA/W.T. [WBE.2019.221] mit Hinweis auf den VGE vom 17. Dezember 2013 in Sachen E. + A.H. [WBE.2013.245]).

4.

4.1.

Das aargauische Verwaltungsgericht hatte mit Urteil vom 13. Februar 2020 in Sachen KStA/W.T. (WBE.2019.221; bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 23. September 2020 [2C_242/2020]) den folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

"W.T. (Steuerpflichtiger) erwarb Anfang 2014 von seiner Lebensgefährtin D.H. die Liegenschaft am X-weg in Y. Im nördlichen Teil befand sich im Erdgeschoss eine Garage sowie im ersten Stock ein Lagerraum, im südlichen Hausteil eine zweistöckige 4.5-Zimmer-Wohnung. Zwischen den beiden Hausteilen bestand keine Verbindung. Im nördlichen Hausteil wird der Lagerraum zu einer 3.5-Zimmer-Wohnung umgebaut, wobei für die Gestaltung des Eingangs und der Aufgangstreppe ein Teil eines Zimmers der bestehenden Wohnung im südlichen Hausteil abgetrennt werden musste. Die entsprechenden Bauarbeiten begannen im Jahr 2017 und sind zum heutigen Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen. Überdies wurde das Dach über beiden Hausteilen um ca. zwei Meter angehoben, womit der Kniestock seit dem Umbau um über zwei Meter höher ist.

Im südlichen Hausteil wurde das bisher als Büro genutzte Dachgeschoss in zwei Räume unterteilt und neu eine Dusche mit WC eingebaut, womit aus der vorbestehenden 4.5-Zimmer-Wohnung eine 5.5-Zimmer-Wohnung entstand. Der Wohnraum im Erdgeschoss erfuhr durch die Entfernung von zwei nicht tragenden Wänden eines kleinen Raums eine Vergrösserung. Im Gäste-WC führte die Entfernung von zwei Wänden und die Erstellung von zwei neuen Wänden zu einer besseren Nutzung. Im an die Garage angrenzenden Raum wurde eine Wand verlängert und eine Wand verschoben, um ihn von einem neuen Bad abzugrenzen. Die Neugestaltung der Fensterfront im Erdgeschoss erfolgte, indem die Fenster verbreitert und neu bis auf den Boden heruntergezogen wurden. Überdies war im südlichen Hausteil mit der bestehenden Wohnung die Bodenheizung defekt, weshalb die Rohre ersetzt werden mussten, was eine Erneuerung des Unterlagsbodens und der Bodenbeläge nach sich zog.

Die Liegenschaft erhielt zudem rundum eine wärmedämmende Isolation.

Insgesamt deklarierte der Steuerpflichtige für den Umbau der vorbestehenden Wohnung im südlichen Hausteil seit dem Erwerb 2014 bis Ende 2016 Aufwendungen von total CHF 350'267.00. Die Baukosten für den geplanten Ausbau der Wohnung im nördlichen Hausteil schätzte er im Oktober 2016 auf rund CHF 200'000.00. Dank der Eigenleistungen des Steuerpflichtigen konnten die ausgewiesenen Kosten erheblich reduziert werden."

4.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht ging unter den beschriebenen Umständen von einer Gesamtbetrachtung aus. Es begründete dies mit der Erhöhung der Nutzfläche der Liegenschaft von 6.9 auf 14.7 Raumeinheiten, wovon 5.0 neue Raumeinheiten auf die neue 3.5-Zimmer-Wohnung entfielen und 2.8 Raumeinheiten auf die bestehende Wohnung. Durch die Schaffung zusätzlichen Wohnraums in erheblichem Umfang entstehe aus dem Einfamilienhaus (mit Garage und Lagerraum) mit Vollendung des Ausbaus der 3.5-Zimmer-Wohnung ein Zweifamilienhaus (mit Garage). Desweiteren ist für das Verwaltungsgericht entscheidend, dass die Umbauarbeiten sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betrafen, womit es sich nicht mehr nur um eine partielle Renovation, sondern um eine umfassende Instandstellung handelte. Zu berücksichtigen sei überdies, dass die baulichen Massnahmen zu Aufwendungen von total CHF 350'267.00 für bereits ausgeführte Arbeiten sowie rund CHF 200'000.00 für den Umbau der neuen 3.5-Zimmer-Wohnung führten bzw. führen werden, zuzüglich erheblichen Eigenleistungen des Steuerpflichtigen. Damit würden die Umbauarbeiten auch in wirtschaftlicher Hinsicht ein so grosses Ausmass annehmen, dass der Um- bzw. Ausbau der Liegenschaft einem Neubau gleichkomme. Sodann hätten die Baumassnahmen den Standard des Gebäudes gegenüber seinem Zustand beim Erwerb erheblich angehoben und hätten zu einer Wertvermehrung geführt, indem sich das Nutzungspotential gegenüber dem ursprünglichen Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs aufgrund der baulichen Aufwendungen der Jahre 2014 bis 2016 um über 35 % erhöht habe.

Mit der Vollendung der neuen 3.5-Zimmer-Wohnung werde das Nutzungspotential nochmals erhöht.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass das gesamte Gebäude – insbesondere durch die Dachaufstockung, die neue Raumaufteilung in beiden Geschossen der vorbestehenden Wohnung und die neue noch fertig zu erstellende 3.5 Zimmer-Wohnung – eine wesentliche Nutzungsänderung erfahren habe und durch die baulichen Massnahmen einem Neubau mit erheblich höherem Nutzwert gleichkomme.

5.

Gemäss den aktenkundigen Unterlagen wurden vorliegend in ein bestehendes Ökonomiegebäude, in welchem sich im Erdgeschoss nebst einer Garage eine (später als Zimmer benützte) Sauna mit Dusche und im Obergeschoss ein Büro mit Dusche/WC und Kochnische befand, zwei Wohnungen eingebaut, und zwar eine 2-Zimmer-Einliegerwohnung im Erdgeschoss und eine 4-Zimmer-Maisonettewohnung im Ober- und Dachgeschoss (vgl. Pläne "Umbau A. S."). Dadurch wurde in erheblichem Umfang zusätzlicher Wohnraum geschaffen. Das Ökonomiegebäude hat also eine wesentliche Nutzungsänderung erfahren. Ausserdem betrafen die Umbauarbeiten sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft, womit es sich nicht mehr nur um eine partielle Renovation, sondern um eine umfassende Instandstellung handelt. Kommt hinzu, dass sich die gesamten Kosten auf knapp eine halbe Million Franken beliefen, also auch in wirtschaftlicher Hinsicht ein so grosses Ausmass annahmen, dass der Umbau der Liegenschaft einem Neubau gleichkommt. Durch die Baumassnahmen wurde der Standard des Gebäudes gegenüber seinem Zustand beim Erwerb erheblich angehoben.

Unter diesen Umständen ist gemäss der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen und kein Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten zu gewähren. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Liegenschaft letztmals vor 33 Jahren umfassend renoviert wurde.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

8.

Eine Minderheit des Spezialverwaltungsgerichts lehnt die Gesamtbetrachtung grundsätzlich ab, da dadurch ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen resultieren zwischen Liegenschaftseigentümer, welche fortlaufend Unterhaltsarbeiten vornehmen, und solchen, welche damit (aus irgendwelchen Gründen) zuwarten. Ausserdem lässt sich die pauschalierte Aberkennung von energetischen Massnahmen als Unterhaltskosten infolge der Qualifikation einer Liegenschaft als wirtschaftlicher Neubau nicht rechtfertigen. Für eine sachgerechte und dem Willen des Gesetzgebers entsprechende Veranlagung ist eine Einzelbetrachtung unumgänglich (vgl. dazu StR 2015 S. 659 ff., weshalb die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau Ende März 2015 aufgegeben hat).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 17. Dezember 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic