

3-RV.2019.169
P 59

Urteil vom 25. März 2021

Besetzung Präsident Fischer
 Richterin Sramek
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **B.**_____

vertreten durch Dr. iur. Marianne Klöti-Weber, Rechtsanwältin,
Bahnhofstrasse 42, 5401 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission A.**_____
 vom 19. August 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. September 2016 wurde B. von der Steuerkommission A. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 127'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 185'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 6'305'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 7'839'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Vermögensverwaltungskosten von CHF 18'708.00 lediglich CHF 10'190.00 und anstelle der für die Liegenschaft in R. geltend gemachten Unterhaltskosten von CHF 167'340.00 lediglich CHF 34'197.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. September 2016 erhob B. mit Schreiben vom 5. Oktober 2016 Einsprache und beantragte sinngemäss, es seien die Vermögensverwaltungskosten und die Unterhaltskosten betreffend die Liegenschaft in R. gemäss der Selbstdeklaration vollständig zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 19. August 2019 wies die Steuerkommission A. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 19. August 2019 (Zustellung am 24. August 2019) hat B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 23. September 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

"1.

Der Einsprache-Entscheid vom 19. August 2019 sei aufzuheben.

2.

Die Renovationskosten der Liegenschaft R. seien im Umfang von CHF 127'402.50 zum Abzug anzuerkennen und steuerbares und satzbestimmendes Einkommen entsprechend herabzusetzen.

3.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

5.

Das Regionale Steueramt A. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Die Vertreterin von B. hat auf eine Replik verzichtet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. 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.

Die Rekurrentin hat das Mehrfamilienhaus an der X-Strasse 31 in R. im Rahmen des Erbganges ihrer Mutter im Jahr 1993 ins Alleineigentum übernommen. Anfangs der 90er-Jahre wurden die Fassade und das Dach renoviert. In den Jahren 2014 bis 2016 folgte dann eine umfassende Renovation. Hofseitig wurden die Balkone vergrössert. Überdies wurden die Haustechnik erneuert (Warmwasser, elektrische Apparate, Lampen) und mit einer Solaranlage ergänzt, die Keller-, Dach-, Fenster- und Storenkastenisolierung verbessert und in allen Wohnungen die Küche und das Bad erneuert. Ausserdem wurden die Parkettböden neu versiegelt. Weil neu ein Lift eingebaut wurde, war im Bad eine Anpassung des Grundrisses notwendig und zulasten der Küchenfläche wurde ein neues WC eingebaut. Der bisher als Estrich genutzte Dachstock wurde ausgebaut und in zwei Maisonette-Wohnungen aufgeteilt. Die gesamten Umbau- bzw. Renovationskosten beliefen sich auf rund CHF 1'800'000.00.

2.2.

Die Steuerkommission A. hat im Veranlagungsverfahren von den für das Jahr 2014 betreffend die Liegenschaft in R. geltend gemachten Unterhaltskosten von CHF 167'340.00 lediglich CHF 34'197.00 zum Abzug zugelassen. Der im Einspracheverfahren gestellte Antrag, es seien alle Unterhaltskosten gemäss Selbstdenklaration zum Abzug zuzulassen, wurde abgewiesen, weil die Steuerkommission A. aufgrund des Ausbaus des Dachgeschosses, des Einbaus eines Lifts und der dadurch notwendigen Grundrissveränderung, und weil aufgrund der baulichen Massnahmen die Mietzinsen und der Verkehrs-/Steuerwert massiv gestiegen sind, eine Gesamtbetrachtung vornahm.

2.3.

Die Vertreterin der Rekurrentin beantragt, es seien in Anwendung der Einzelbetrachtung die Renovationskosten der Liegenschaft in R. im Umfang von CHF 127'402.50 zum Abzug zuzulassen.

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.

3.2.1.

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.

3.2.2.

Grundsätzlich erfolgt die Ausscheidung der werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen aufgrund einer Einzelbetrachtung der getätigten baulichen Massnahmen. Kommt eine Totalsanierung jedoch praktisch einem Neubau gleich, so erfolgt eine Gesamtbetrachtung und stellt dies gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus steuerlicher eine Herstellung dar, 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 Wohnraumerweiterung 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]).

3.6.

Das Bundesgericht nimmt eine Gesamtbetrachtung auch in Fällen vor, in denen bei einer Liegenschaft auf einen Schlag alle wesentlichen Bereiche wie Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie Fenster erneuert werden und damit der Standard im Vergleich zum Standard beim Erwerb gehoben wird. Ein Indiz für die Verbesserung des Standards bildet die Tatsache, dass die Renovation mehr kostet als die Liegenschaft selbst. In einem solchen Fall stellt die Renovation in ihrer Gesamtheit eine wertvermehrende Investition dar, auch wenn keine Nutzungsänderung stattgefunden hat (Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2015 = StE 2015 B 25.6 Nr. 64).

3.7.

In allen Fällen mit Gesamtbetrachtung ist der Abzug für sämtliche ausgeführten Unterhaltsarbeiten zu verweigern. Dies betrifft auch jene Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau der Liegenschaft betroffenen Teile bloss unterhalten beziehungsweise saniert worden und unter diesen Umständen abzugsfähig gewesen wären (Bundesgerichtsurteil vom 23. September 2020 in Sachen W.T. [2C_242/2020]).

4.

4.1.

Vor der Renovation bzw. dem Umbau der Liegenschaft in R. befanden sich im Erdgeschoss (EG) und im 1. - 4. Obergeschoss (OG) je eine 4-Zimmerwohnung. Der Dachstock wurde als Estrich benutzt.

4.2.

Bei der Renovation bzw. dem Umbau wurde die Liegenschaft erstmalig mit einem Lift ausgestattet. Dieser Einbau machte in den Wohnungen im EG und im 1. – 4. OG Änderungen im Grundriss im Bereich der Badezimmer notwendig. Ausserdem wurde zulasten der Küchenfläche ein neues WC eingebaut. Darüber hinaus wurden die von der Küche zugänglichen Balkone erheblich vergrössert.

Im bisher als Estrich genutzten 1. + 2. Dachgeschoss (DG) wurden neu zwei Maisonette-Wohnungen eingebaut. Es entstanden dadurch die folgenden neuen Räumlichkeiten (vgl. die aktenkundigen Baupläne):

Bezeichnung	Bruttofläche
Wohnen/Küche	34.78 m ²
Wohnen/Küche	43.90 m ²
WC/Bad	4.80 m ²
WC/Dusche	3.44 m ²
Zimmer	23.78 m ²
Zimmer	14.28 m ²
Zimmer	21.77 m ²
WC	4.48 m ²
WC	<u>2.48 m²</u>
Total	153.71 m ²

Dazu kommen zwei Balkone mit je 7.27 m².

4.3.

Gemäss der dargelegten Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist die Grenze zum Umbau dann überschritten, wenn zusätzlicher Wohnraum geschaffen wurde. Sobald dieser eine gewisse Grösse übersteigt, überwiegt der Um- bzw. Ausbaucharakter, so dass ein Unterhaltsabzug ausser Betracht fällt. Das ist vorliegend der Fall. Mit der Erstellung zweier neuer Maisonette-Wohnungen mit total über 150 m² erfolgte eine namhafte Nutzungsausweitung. Dazu kommt, dass die Sanierung viele der wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betroffen hat. So wurden die Fenster ersetzt (mit hoher Wärme- und Schalldämmung), der Wärmeerzeuger ausgetauscht (Umstellung von Öl auf Gas) und eine Solaranlage installiert. Ausserdem wurden alle Bäder und Küchen erneuert, die Böden saniert und umfassende Malerarbeiten vorgenommen. Während der eigentlichen Bauzeit vom Juli 2015 bis Frühjahr 2016 waren die Wohnungen leer.

Alle vorgenommenen Massnahmen haben nicht nur zu einer massiven Nutzungsausweitung, sondern auch dazu geführt, dass die Liegenschaft gesamthaft moderner und komfortabler wurde und einen erheblich höheren Nutzungswert aufweist. Die Mieten sind denn auch nach der Renovation um knapp 40 % gestiegen, was kaum einzig auf den Einbau des Lifts und das Nachholen früher unterbliebener Mietzinsanpassungen zurückzuführen ist (Rekurs, Ziff. 4.1).

5.

5.1.

Die Vertreterin der Rekurrentin führt unter Hinweis auf StR 2015 S. 658 ff. das Folgende aus (Rekurs, Ziff. 4.3):

"Die von der Vorinstanz vorgenommene Pauschalisierung, bei umfassenden Sanierungen seien Unterhaltskosten per se nicht abzugsfähig, erscheint als nicht sachgerecht, zumal hierdurch ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen resultieren können, insbesondere im Vergleich zu Personen, welche fortlaufend Unterhaltsarbeiten vornehmen lassen. Grössere Arbeiten sind überdies nicht fortlaufend möglich und könnten deshalb – wäre die Auffassung der Vorinstanz richtig – nie zum Abzug berechtigen (vgl. dazu Edouard Maibach/Martin Häuselmann, a.a.O., S. 660 f.). Vorliegend würde dies bedeuten, dass bei Beschränkung der Renovation auf das Erdgeschoss bis und mit 4. Obergeschoss die Einzelbetrachtung Anwendung gefunden und lediglich die Mehrwertanteile von Küche, Bad etc. sowie der Einbau des Lifts unstreitig nicht zum Abzug berechtigt hätte (vgl. Einsprache-Entscheid S. 5 oben). Denn diesbezüglich wäre nicht von einer wesentlichen Veränderung bzw. Steigerung des Standards zu sprechen gewesen. Es entspricht nun aber dem üblichen Vorgehen, grössere Arbeiten in einem Zug auszuführen, um damit unnötige und häufig auch nicht unwesentliche Mehrkosten zu vermeiden. Es ist nicht zumutbar, dass ein Eigentümer nur aus steuerlichen Gründen keine grösseren Arbeiten bestehend aus Renovation im Sinne von Instandhaltung (vorliegend Erdgeschoss bis und mit 4. Obergeschoss) und Neugestaltung im Sinne des Teilausbaus (vorliegend Dachgeschoss) vornehmen lassen kann, um damit nicht generell wegen vermeintlicher Anwendbarkeit der Gesamtbetrachtung die steuerliche Abzugsfähigkeit zu verlieren".

5.2.

Dieser Einwand ist berechtigt. Im von der Vertreterin der Rekurrentin erwähnten SGE vom 23. Mai 2019 in Sachen W.T. (3-RV.2018.85) hat daher das Spezialverwaltungsgericht erkannt, dass beim Ausbau von bisher nicht bewohnbarem Raum in einer bestehenden Liegenschaft zu einer separaten Wohnung, bei gleichzeitiger Renovation der bereits bestandenen Wohnung, kein Raum für eine Gesamtbetrachtung besteht, sondern eine Einzelbetrachtung vorzunehmen ist. Nachdem jedoch weder das aargauische Verwaltungsgericht (Urteil vom 13. Februar 2020 [WBE.2019.221]), noch das Bundesgericht (Urteil vom 23. September 2020 [2C_242/202]) dieser Auffassung gefolgt ist, kann an dieser Rechtsprechung nicht festgehalten werden.

6.

Aus dem Umstand, dass die zuständigen zürcherischen Steuerbehörden bei Vornahme ihrer Einschätzung ohne weiteres die Einzelbetrachtung angewendet haben (Rekurs, Ziff. 1.3), kann die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten ableiten, denn die Veranlagungspraxis der Steuerbehörden eines anderen Kantons bindet die Steuerbehörden des Kantons Aargau nicht (SGE vom 18. Dezember 2014 in Sachen M.C. + H.S.C. [3-RV.2014.165]).

7.

Nach dem Gesagten hat die Steuerkommission A. aufgrund der dargelegten Rechtsprechung des Bundes- und des aargauischen Verwaltungsgerichts zu Recht eine Gesamtbetrachtung vorgenommen und gegenüber dem Veranlagungsverfahren keine weiteren Aufwendungen zum Abzug zugelassen (analog SGE vom 17. Dezember 2020 in Sachen P.G. [3-RV.2019.1]).

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

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

9.

Eine Minderheit des Spezialverwaltungsgerichts lehnt die Gesamtbetrachtung grundsätzlich ab, da dadurch ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen resultieren zwischen Liegenschaftseigentümern, 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.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'700.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'930.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt A.

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, 25. März 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic