

**3-RV.2022.26**

P 94

**Urteil vom 25. Mai 2023**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Fischer  
                    Richter Wick  
                    Richter Schorno  
                    Gerichtsschreiber Lenarcic

\_\_\_\_\_  
Rekurrentin      **A.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                         **vom 1. Dezember 2021**  
                         betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 22. Juli 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 97'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 80'200.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 32'171.00 lediglich CHF 6'293.00 zum Abzug zugelassen.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 22. Juli 2021 erhob A. mit Schreiben vom 21. August 2021 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Ich beantrage, dass der Steuersatz für das Ersatzeinkommen reduziert wird.
2. Ich beantrage, dass aufgrund der besonderen Situation die bis auf 0 % reduzierten Abzüge bei den Liegenschaftsunterhaltskosten neu beurteilt werden, namentlich a) die Beträge für amtl. Vermessung, b) die Architektenkosten, c) die Baubewilligungsgebühr und d) die Treppenanlage."

### **3.**

Mit Entscheid vom 1. Dezember 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 65'900.00. Der Antrag 2 wurde vollumfänglich abgewiesen.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2021 (Zustellung am 21. Dezember 2021) hat A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 29. Januar 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Ich beantrage, dass der abzugsfähige Anteil der Architektenkosten auf 50% (was ich durchaus für realistisch halte) oder mindestens auf 25% erhöht wird.
2. Ich beantrage, dass die nicht zum Abzug zugelassenen Auslagen für den Architekt nach Abschluss der Bauarbeiten bei der Aufteilung in abzugsfähige Unterhalts- und nicht abzugsfähige Investitionskosten berücksichtigt werden können, wie das für den Ersatz der Treppenanlage in Aussicht gestellt wurde."

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

**5.**

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

**6.**

A. hat eine Replik erstattet und zahlreiche Fotos eingereicht.

---

## Das Gericht zieht in Erwägung:

### 1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. 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 bewohnt seit über 20 Jahren eine Liegenschaft mit Baujahr aaa. An dieser Liegenschaft hat sie umfassende Sanierungs- sowie Um- und Ausbaurbeiten vornehmen lassen. Sie beantragt, es seien 50 % oder mindestens 25 % der Architekturkosten von CHF 16'000.00 (vgl. 1. Akonto-Rechnung für Architekturarbeiten der C. GmbH, S., vom 3. Juli 2019) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Die 1. Akonto-Rechnung umfasst die folgenden Arbeitsleistungen:

- Gebäudeaufnahmen	CHF	3'000.00
- Aufzeichnen des bestehenden Gebäudes	CHF	5'000.00
- Ausarbeiten des Vorprojektes	CHF	4'000.00
- Bauprojekt	CHF	1'500.00
- Baueingabe inkl. allen Formularen	CHF	1'500.00
- Energienachweis	CHF	1'000.00

#### 2.2.

Die Vorinstanz hat lediglich einen Abzug von CHF 2'000.00 gewährt (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

### 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 (§ 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). Die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 9. März 2018 ist mit Ausnahme von deren Art. 5 Abs. 3 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV).

### **3.2.**

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich 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.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. 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, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017, in: StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

### **3.3.**

Sind bauliche Massnahmen gestützt auf Planungsarbeiten ausgeführt worden, die teilweise als wertvermehrend und teilweise als werterhaltend qualifiziert wurden, ist es sachgerecht, die Architekturhonorare für die Architekturleistungen im gleichen Verhältnis als wertvermehrend bzw. werterhaltend zu beurteilen (BVR 2013 S. 150; StR 2004 S. 294; SGE vom 26. Februar 2015 [3-RV.2013.202]).

## **4.**

### **4.1.**

Die Steuerkommission Q. führt betreffend "Kosten für die Erstellung von Plänen" das Folgende aus (Einspracheentscheid, S. 2):

"Auf der Rechnung der C. GmbH sind Kosten für die Gebäudeaufnahme, Aufzeichnen des bestehenden Gebäudes, Ausarbeiten des Vorprojekts, Bauprojekt, Baueingabe inkl. allen Formularen sowie Energienachweis im Gesamtbetrag von CHF 16'000 (Akontozahlung) aufgeführt.

Diese Pläne wurden grossmehrheitlich im Hinblick auf den bevorstehenden Um- und Ausbau erstellt. Daher muss der Anteil der abziehbaren Kosten durch die Veranlagungsbehörde geschätzt werden. Diese hat im ordentlichen Veranlagungsverfahren CHF 2'000 als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

Die Steuerkommission Q. kommt bei ihrer Überprüfung zum Schluss, dass die gewährten Liegenschaftsunterhaltskosten im Betrag von CHF 2'000 in An[n]betracht des zugrundeliegenden Sachverhalts (Um- und Ausbau) ein sachgerechtes Ergebnis ist."

#### **4.2.**

Die Rekurrentin macht geltend, die geplanten Arbeiten würden zu einem grossen Teil aus Sanierungsarbeiten und energetischen Verbesserungen bestehen. Die Feststellung der Vorinstanz, die Pläne seien grossmehrheitlich im Hinblick auf den bevorstehenden Um- und Ausbau erstellt worden, entbehre jeglicher Grundlage. Die Architekturkosten seien hauptsächlich durch den Sanierungsbedarf begründet. Für das notwendige Baugesuch seien aktuelle Pläne zu erstellen. Von einer Bausumme von CHF 320'000.00 bis CHF 400'000.00 ausgehend würden die von der Vorinstanz zugelassenen Architekturkosten von CHF 2'000.00 nur gerade einen Achtel ausmachen. Dies würde einem abzugsfähigen Teil von CHF 40'000.00 bis CHF 50'000.00 der gesamten Bausumme entsprechen, was komplett unrealistisch sei. Die projektierten Erweiterungen würden den kleinsten Teil des Aufwandes ausmachen. Es könnte allenfalls ein Teil der Positionen "Vorprojekt" und "Bauprojekt" als Investition beurteilt werden (vgl. Einsprache und Rekurs).

#### **4.3.**

Die Planung der Sanierung bzw. des Umbaus erfolgte 2019. Nach einem durch die Pandemie bedingten Unterbruch im Jahr 2020 begannen die Bauarbeiten im Jahr 2021 (vgl. Einsprache) und waren im März 2022 immer noch im Gang (vgl. Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes vom 10. März 2022). Weil die Architekturhonorare im gleichen Verhältnis in wertvermehrende, werterhaltende sowie energiesparende Aufwendungen aufzuteilen sind, wie die übrigen Kosten einer Liegenschaftssanierung, können die Kantons- und Gemeindesteuern für die Jahre 2019 und folgende erst definitiv veranlagt werden, wenn die Liegenschaftssanierung abgeschlossen ist und alle Arbeiten in Rechnung gestellt sind. In der Folge haben die Steuerbehörden sämtliche Aufwendungen in die Kategorien "Liegenschaftsunterhaltskosten [U]", "Investitions- resp. Anlagekosten [I]" sowie "Investitionen in Energiesparmassnahmen [E/R]" zu unterteilen und betragsmässig festzusetzen. Anschliessend sind die Architekturhonorare proportional nach den Anteilen I, U und E/R aufzuteilen (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Änderungen vom 1. Juli 2020, S. 40 [Honorare]).

#### **4.4.**

Die Steuerkommission Q. hat den abzugsfähigen Teil der fraglichen Architekturhonorare voreilig, d.h. vor Abschluss der Sanierung ohne Vornahme einer periodenübergreifenden Gesamtbetrachtung aller Kosten der Liegenschaftssanierung festgesetzt. Diese Vorgehensweise entspricht nicht dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" und der dargelegten Rechtsprechung. Es kommt hinzu, dass der gewährte Abzug betragsmässig weder für die Rekurrentin noch das Spezialverwaltungsgericht nachvollziehbar bzw. überprüfbar ist.

**4.5.**

Der Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2021 ist daher aufzuheben und die Angelegenheit ist zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" und der dargelegten Rechtsprechung an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen.

**5.**

**5.1.**

Die Rekurrentin beantragt weiter, "dass die nicht zum Abzug zugelassenen Auslagen für den Architekten nach Abschluss der Bauarbeiten bei der Aufteilung in abzugsfähige Unterhalts- und nicht abzugsfähige Investitionskosten berücksichtigt werden können, wie das für den Ersatz der Treppenanlage in Aussicht gestellt wurde" (Rekurs, S. 2).

**5.2.**

Dieser Antrag wird aufgrund der Rückweisung der Angelegenheit an die Steuerkommission Q. zur Neubeurteilung der Angelegenheit hinfällig.

**6.**

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrentin auszugehen (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind somit auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Der nicht vertretenen Rekurrentin ist im Rekursverfahren keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2021 wird aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens 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 Rekurrentin  
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, 25. Mai 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Fischer

Der Gerichtsschreiber:

Lenarcic