

Vorinstanz vertretene Auffassung sogar zu einer rechtsungleichen Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen führen. Auch insoweit erweist sich der Entscheid der Vorinstanz somit als rechtsfehlerhaft.

16 Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 39 Abs. 2 StG)

Umbau von Ein- in Zweifamilienhaus als umfassende Instandstellung, bei welcher kein Unterhaltsabzug gewährt wird (kein Unterhaltsanteil; Quasi-Neubau-Praxis)

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 3. Juli 2017, i.S. R.J. und B.J. gegen KStA (WBE.2017.21)

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Streitgegenstand bildet die Höhe der abzugsfähigen Unterhaltskosten für die Liegenschaft bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2012. In diese Periode fallen von den gesamten Kosten von Fr. 1'250'000.00 lediglich Fr. 26'407.00. Das Spezialverwaltungsgericht ging davon aus, dass es sich beim Umbau der Liegenschaft um eine umfassende Instandstellung handelte, welche sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betraf und deren Nutzungswert im Vergleich zum Standard beim Erwerb erheblich erhöhte. Es taxierte die Renovation im Sinne einer Gesamtbetrachtung als wertvermehrende Investition und dementsprechend als nicht abziehbar.

1.2.

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Renovations- resp. Umbaukosten hätten Fr. 830'000.00 betragen und nicht Fr. 1'250'000.00. Die Kosten für den Anbau, den alleinstehenden Carport sowie die Kosten im Zusammenhang mit dem abparzellier-

ten Grundstück (Teichanlage, Stützmauer) seien nicht zu berücksichtigen. Für diese habe man auch keinen Abzug verlangt. Die Liegenschaft sei dauernd bewohnt und in einem gut unterhaltenen Zustand gewesen; wenn auch nicht mehr dem heutigen Standard entsprechend. Der Standard der Liegenschaft habe sich mit dem Umbau nicht erhöht und der umgebaute Teil habe keine Wertsteigerung erfahren. Die Kosten seien daher zum Abzug zuzulassen.

2.

2.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die gesetzlichen Grundlagen zu den abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Kosten von Arbeiten an Liegenschaften richtig dargestellt. Auch der Hinweis, wonach bei der Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen grundsätzlich eine Einzelbetrachtung und nur ausnahmsweise eine Gesamtbetrachtung erfolgt, ist korrekt und lediglich mit einem Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu ergänzen (Urteil vom 4. September 2014 [2C_153/2014] Erw. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen).

2.2.

Beim Entscheid, ob es sich um nicht abziehbare Um- und Ausbaukosten oder um abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten handelt, ist der Zweck der baulichen Massnahme wegleitend. 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 (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.245] Erw. 3.4).

2.3.

Bei der Unterscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen besteht eine grosse Begriffsvielfalt. Zuweilen ist auch von Modernisierungen die Rede. Diese können, müssen aber nicht Wertvermehrung darstellen: Das Wesen der Modernisierung, welche noch als Instandstellung bezeichnet werden kann, besteht darin, dem Gebäude den zeitgemässen Komfort wiederzugeben, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten jedoch verloren hatte. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstücks, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind dagegen nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Wird ein Gebäude umfassend erneuert, spricht die Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 32 N 49 ff.).

3.

3.1.

Das Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung liessen die Beschwerdeführer in ein Zweifamilienhaus umbauen und daran Stockwerkeigentum begründen. Dazu musste die innenliegende Treppe abgebrochen und mussten die Eingangsbereiche neu konzipiert werden, sodass jede Wohnung danach über einen eigenen Eingang verfügte. Weiter wurde die gesamte Haustechnik und der Innenausbau entfernt, sodass bloss noch der Rohbau vorhanden war. In etwa die Hälfte der Innenwände mussten weichen und zudem fand ein Eingriff in die tragende Struktur des Gebäudes statt. Die beiden Wohnungsgrundrisse wurden grundlegend umgestaltet – Küchen und Nasszellen erhielten einen anderen Standort. Schliesslich vergrösserte sich das Volumen der Wohnliegenschaft durch einen zusätzlichen Anbau gemäss den Berechnungen der Beschwerdeführer um 24,4%. Durch den Anbau von je zwei zusätzlichen Zimmern entstanden nach dem Umbau zwei 5½-Zimmer-Wohnungen. Schliesslich liessen sie einen Carport mit Geräteschuppen und auf dem abparzellierten Grundstück eine Teichanlage sowie eine Stützmauer erstellen.

3.2.

Entgegen den Beschwerdeführern ist das vom Spezialverwaltungsgericht zitierte Urteil des Bundesgerichts vom 23. Februar 2015 (2C_286/2014) für die Beurteilung ihres Falles einschlägig, obwohl der Sachverhalt nicht identisch ist. Das Spezialverwaltungsgericht hat denn auch bloss die auch auf den vorliegenden Fall zutreffenden allgemeingültigen Ausführungen in Erwägung 3.4 des Bundesgerichtsurteils wiedergegeben. Von einer Ruine, welche 30 Jahre unbewohnt war, ist das Spezialverwaltungsgericht klarerweise nicht ausgegangen. Zu relativieren ist einzig der Vorhalt im angefochtenen Urteil, wonach die Renovation deutlich mehr gekostet habe als die Liegenschaft – spielte sich der Kauf doch innerhalb der Familie ab, wobei meist Vorzugspreise zur Anwendung kommen. Wie im zitierten Bundesgerichtsurteil wurden aber auch bei der Liegenschaft der Beschwerdeführer Heizung, elektrische Installationen, sanitäre Anlagen und Fenster mit kostspieligen Arbeiten auf einen Schlag erheblich verbessert. Sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft waren betroffen, womit es sich nicht mehr um eine partielle, sondern um eine umfassende Instandstellung handelte.

Ein Bündel derartiger Baumassnahmen hebt den Standard eines Gebäudes gegenüber seinem Zustand beim Erwerb und führt zu einer Wertvermehrung (RICHNER UND ANDERE, a.a.O., Art. 32 N 53). Instandstellungs- und Modernisierungsmassnahmen, die für sich allein noch als Unterhaltsmassnahmen zu beurteilen wären, können in ihrer Gesamtheit zu einer Wertvermehrung führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotenzial) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand (im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung) deutlich erhöht wird (RICHNER UND ANDERE, a.a.O. Art. 32 N 52). Dies trifft auf die Liegenschaft der Beschwerdeführer zu, denn mit dem Ausbau zu zwei separaten Wohnungen hat sich das Nutzungspotenzial verdoppelt. Das Spezialverwaltungsgericht hat damit die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten zu Recht verneint.

3.3.

Auch im Hinblick auf die in Erw. 2.2. dargelegte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung (WBE.2013.245) erscheint die vorin-

stanzliche Würdigung überzeugend. Im Ergebnis geht das Spezialverwaltungsgericht davon aus, dass ein Umbau der Liegenschaft vorliegt, durch den die Art der Nutzung der Liegenschaft zwar nicht grundlegend verändert, aber doch merklich ausgeweitet worden ist, weshalb keine Kosten zum Abzug zuzulassen sind. Aufgrund der erheblichen Umbaumassnahmen, der hohen Kosten und des Umstands, dass anstelle des Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung neu zwei separate Eigentumswohnungen bestehen, sowie der vorgenommenen Abparzellierung wäre überdies die Annahme einer grundlegenden Neugestaltung und somit eines Neubaus – wie von der Steuerkommission angenommen – ebenfalls nicht abwegig. Da jedoch das Resultat (Nichtabziehbarkeit der Kosten) dasselbe bleibt, erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

3.4.

Das Spezialverwaltungsgericht liess schliesslich offen, ob beim Umbau eines Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung in ein Zweifamilienhaus mit gleichzeitiger Wohnraumerweiterung eine Nutzungsänderung vorliegt. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist immer dann von einer Wertvermehrung auszugehen, wenn die Renovation zu einer Nutzungsänderung führt (BERNHARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32 N 13, mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführer haben die obere Wohnung von den unteren Räumlichkeiten durch den Abbruch der innenliegenden Verbindungstreppe abgetrennt, im Erd- wie auch im Untergeschoss die Wohnfläche erweitert, die beiden Wohnungen mit separaten neuen Hauseingängen erschlossen und an den beiden Einheiten schliesslich Stockwerkeigentum begründet. Das vormals im Eigentum der Beschwerdeführer stehende Untergeschoss gehört neu ihrer Tochter und deren Ehemann. Es fand somit eine Nutzungsänderung statt. So gesehen stand auch hier nicht der Erhalt der Einkommensquelle im Vordergrund, sondern die Schaffung einer neuen Einkommensquelle, welche die Beschwerdeführer allerdings mit dem Verkauf der Stockwerkeinheit wieder abgestossen haben. Die Liegenschaft wurde ent-

sprechend umfunktioniert, was zur Verweigerung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten führt (Urteil des Bundesgerichts vom 28. Juli 2011 [2C_233/2011] Erw. 3.2; Urteil des Bundesgerichts vom 4. September 2009 [2C_153/2014]). Damit ist der beantragte Abzug auch deshalb zu verwehren, weil mit dem umstrittenen Umbau auch eine Nutzungsänderung einherging.

4.

Was die Beschwerdeführer gegen das angefochtene Urteil überdies noch einwenden, ändert an der Nichtabziehbarkeit der geltend gemachten Kosten nichts.

4.1.

Die Kosten des neu erstellten Carports mit Geräteschuppen, des Anbaus und der Umgebungsarbeiten sind entgegen den Beschwerdeführern nicht einfach separat zu behandeln, auch wenn klar ist, dass die drei Positionen keine Unterhaltskosten darstellen. Die Kosten gehören zum Gesamtprojekt und die Arbeiten wurden in derselben Zeit realisiert, wie die Arbeiten am Einfamilienhaus. Das Spezialverwaltungsgericht ist zu Recht von einer Bausumme von Fr. 1'250'000.00 ausgegangen bei der Beurteilung, ob eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen ist oder nicht.

4.2.

Nicht zu beanstanden ist auch die von den Beschwerdeführern kritisierte Begriffsverwendung des Spezialverwaltungsgerichts, welches die Umbauarbeiten als umfassende Instandstellung qualifizierte (die Beschwerdeführer erachten den Begriff Instandhaltung für korrekt). Denn bezüglich der Rechtsfolgen ist die begriffliche Unterscheidung von Instandstellung und Instandhaltung mit Abschaffung der Dumont-Praxis bedeutungslos geworden (DIETER EGLOFF, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri/Bern 2015, § 39 N 43). In § 39 Abs. 2 StG werden die Instandstellungskosten zudem explizit als abziehbar erwähnt. Handelt es sich jedoch um umfassende Instandstellungskosten, bei welchen die Ausweitung der Nutzung im Vordergrund steht, können diese Kosten, wie bereits ausgeführt, nicht abgezogen werden (siehe vorne Erw. 3.2).

4.3.

Die Beschwerdeführer weisen ausserdem auf den gut unterhaltenen Zustand der Liegenschaft vor Ausführung der Arbeiten hin. Das Haus sei ohne jegliche Investitionen weiter bewohnbar gewesen. In den letzten sieben Jahren vor dem Umbau seien Fr. 59'081.00 investiert worden. Diese Summe ist jedoch zu relativieren: Aus den Steuerveranlagungen geht hervor, dass in fünf von sieben Jahren lediglich der Pauschalabzug von 20% geltend gemacht worden ist. Für ihre eigene Berechnung haben sie zudem die höheren Ansätze für die direkte Bundessteuer verwendet. Der Pauschalabzug sagt offensichtlich nichts darüber aus, ob und wie hoch tatsächlich Unterhaltskosten angefallen sind. Zudem spricht die Tatsache, wonach die Liegenschaft trotz des behaupteten gut unterhaltenen Zustands dennoch umfassend erneuert worden ist, nicht für das Vorliegen von abzugsfähigen Unterhaltskosten, sondern für Einkommensverwendung, respektive Lebenshaltungskosten. Als solche gelten der Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition (RICHNER UND ANDERE, a.a.O., Art. 32 N 78). Letztendlich ändert dies nichts daran, dass die Beschwerdeführer die Liegenschaft 2012 und 2013 umfassend erneuert haben.

Die Beschwerdeführer widersprechen sich zudem hinsichtlich des Standards, wenn sie einerseits ausführen, der Standard habe teilweise nicht mehr dem heutigen entsprochen und andererseits anmerken, der Standard der Liegenschaft habe sich nicht erhöht. Sind die wesentlichen Einrichtungen (Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie Fenster) im Zeitpunkt der Anschaffung nur im nötigen Umfang und/oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden, handelt es sich um einen einfachen Wohnungsstandard. Wenn im Zug von Baumassnahmen diese Einrichtungen nicht nur in zeitgemässer Form ersetzt, sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (Gebrauchswert) deutlich erweitert und ergänzt werden und dadurch der Wohnkomfort des Hauses insgesamt deutlich gesteigert wird (bspw. Ersatz einfach verglaster Fenster durch Isolierglasfenster, höhere Zahl von Elektroanschlüssen und neue Multimedia-Anschlüsse, Ersatz technisch überholter Heizungsanlage durch eine dem Stand der Technik entsprechende Heizungsanlage), dann wird ein Wohnhaus dadurch

wesentlich verbessert (RICHNER UND ANDERE, a.a.O., Art. 32 N 52 f.). Wie bereits ausgeführt, haben die Beschwerdeführer sämtliche wesentlichen Einrichtungen der Liegenschaft auf einmal erneuert. Damit wurde das Wohnhaus insgesamt wesentlich verbessert, weshalb die damit zusammenhängenden Kosten nicht Liegenschaftsunterhalt, sondern Umbaukosten darstellen.

4.4.

Die Beschwerdeführer machen mit Verweis auf ihren Rekurs geltend, vom Eigenmietwert müssten die Kosten für den Anbau und den Carport in Abzug gebracht werden, dann falle die Erhöhung des Eigenmietwerts niedriger aus, was gegen die Annahme von nicht abzugsfähigen Umbaukosten spreche.

Diese Überlegung geht fehl. Im Eigenmietwert sind die Kosten von Anbau und Carport nicht spiegelbildlich enthalten und können daher auch nicht einfach so herausgerechnet werden. Zudem handelt es sich bei den ausgeführten Arbeiten um eine umfassende Instandstellung, wofür eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist. Diese kann nicht mittels Umweg über ein beliebiges Herausrechnen von Positionen aus dem Eigenmietwert umgangen werden. Damit gilt nach wie vor Folgendes: Erhöht sich der Eigenmietwert einer Liegenschaft infolge von Arbeiten an dieser, besteht kein Zusammenhang zwischen den dafür aufgewendeten Kosten und dem bis dahin versteuerten Ertrag der Liegenschaft. Im Umfang der zusätzlichen Nutzungsmöglichkeit und deren Ertrag liegen daher keine Liegenschaftsunterhaltskosten mehr vor (WBE.2013.245 Erw. 3.2 mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2005 [2A.480/2004]). Vorliegend hat sich der Eigenmietwert von Fr. 24'816.00 des Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung auf Fr. 46'979.00 für das Zweifamilienhaus erhöht, wobei für die Wohnung im Erdgeschoss ein Eigenmietwert von Fr. 24'139.00 und für diejenige im Untergeschoss ein solcher von Fr. 22'840.00 festgelegt worden ist. Der Eigenmietwert hat sich für die gesamte Liegenschaft beinahe verdoppelt. Hinsichtlich der Wohnung im Erdgeschoss ist der Eigenmietwert zwar annähernd gleich hoch geblieben, flächenmässig hat sich diese jedoch mit dem Wegfall der Nutzungsmöglichkeit im Untergeschoss beinahe halbiert. Eine Erhöhung des

Eigenmietwerts in diesem Umfang überschreitet die Schwelle der Wesentlichkeit der Nutzungserweiterung klar, womit keine Kosten zum Abzug zuzulassen sind.

**17 Berufskosten und Arbeitsweg (§ 35 Abs. 1 lit. a und c StG)
Beweisanforderungen, wenn berufliche Notwendigkeit der Benützung des
Privatfahrzeugs geltend gemacht wird**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 15. September 2017, i.S. B.I. und S.I. gegen KStA (WBE.2017.102)

Aus den Erwägungen

1.

Gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG werden die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten abgezogen. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benutzung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs abgezogen werden (§ 12 ff. StGV i.V.m. Art. 5 Abs. 3 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung] in der Fassung vom 1. Januar 2007 [AS 2006 4887]).

1.1.

Nach ständiger Praxis der aargauischen Steuerbehörden und Gerichte wird objektive Unzumutbarkeit namentlich dann angenommen, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg zwar möglich wäre, aber dadurch täglich im Vergleich mit der Benützung des privaten Fahrzeugs ein zusätzlicher zeitlicher Aufwand von mehr als 60 Minuten entsteht (vgl. Nachweise bei PHILIP FUNK, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl.,