

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 19. Dezember 2006 in Sachen R.W. gegen Steuerrekursgericht. Publikation in StE 2007 vorgesehen.

25 Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 39 StG; § 24 StGV).

- **Generelle Umschreibung der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten (Erw. 1).**
- **Anwendung der "Dumont-Praxis" unter neuem Recht. Auslegung der aktuellen, auch für das kantonale Recht verbindlichen Praxis des Bundesgerichts (Erw. 2).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 18. September 2006 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und J.G. Publikation in StE 2007 vorgesehen.

Aus den Erwägungen

1./1.1. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, 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).

1.2./1.2.1. Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV; § 41 lit. d StG e contrario). Sie dienen dazu, die Liegenschaft im einkommenssteuerrechtlich massgebenden Nutzwert zu erhalten. Durch solche Massnahmen bleiben Gestalt und Zweckbestimmung des Gebäudes unverändert. Lediglich die mangelhaften Installationen werden ersetzt bzw. die vorhandenen, aber schadhaft gewordenen Gebäudeteile repariert. Die Liegenschaft wird unterhaltsmässig wieder in denjenigen Zustand versetzt, in dem sie einmal war. Der bisherige Verwendungszweck, allenfalls modernisiert, bleibt erhalten (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 32 N 24; Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 39 N 38; Richner/Frei/ Kauf-

mann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 30 N 38). Die Liegenschaftsunterhaltskosten, die dementsprechend als Gewinnungskosten abzugsfähig sind, lassen sich wie folgt unterscheiden (vgl. Locher, a.a.O., Art. 32 N 24; Egloff, a.a.O., § 39 N 38; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 N 41ff.):

- *Instandhaltungskosten* sind die in kürzeren Zeitabständen anfallenden Auslagen, welche dem Erhalt der Liegenschaft in ihrer technischen Funktionsfähigkeit dienen (Reparaturen, Ausbesserungen, Servicearbeiten an fest installierten Geräten).

- *Instandstellungskosten* fallen in grösseren Zeitabständen an und dienen der Erhaltung der Ertragsfähigkeit des Objektes (z.B. Fassadenrenovation, Neuanstrich).

(Der Unterbegriff *Wiederinstandstellungskosten* wird im Folgenden dort verwendet, wo die Instandstellung über Gebühr hinausgeschoben wurde.)

- *Ersatzanschaffungskosten* für den zeitgemässen, gleichwertigen und gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen (Heizungsanlagen, Kucheneinrichtungen, sanitäre Installationen, Bodenbeläge).

1.2.2. Wenn nach objektiven technischen Kriterien, unter funktionaler Betrachtungsweise, die Liegenschaft jedoch in einen besseren Zustand mit höherem Nutzungswert gebracht wird und damit in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes rückt, handelt es sich insoweit um wertvermehrende Kosten, die nicht abziehbar sind (Locher, a.a.O., Art. 32 N 25; Egloff, a.a.O., § 39 N 59 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 N 48).

Für die Abgrenzung der werterhaltenden von den wertvermehrenden Aufwendungen wird der ersetzte oder renovierte Bauteil darauf untersucht, ob er eine Wertsteigerung erfahren hat, ob er gegenüber dem alten Bauteil eine höhere Qualität oder einen besseren Komfort bietet. Ist dies nicht der Fall, können die Unterhaltskosten vollständig abgezogen werden. Weist ein neuer Bauteil demgegenüber eine bessere Qualität bzw. einen höheren Komfort als der ersetzte Bauteil auf, dann liegen im Umfang der Wertsteigerung nicht abzugsfähige Anlagekosten vor (vgl. Egloff, a.a.O., § 39 N 30; Rich-

ner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 N 48). Weisen Arbeiten an einer Liegenschaft sowohl werterhaltende wie wertvermehrnde Komponenten auf, ist eine Aufteilung der Kosten nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (Egloff, a.a.O., § 39 N 40).

1.3. Läuft die Instandstellung, Umgestaltung oder Modernisierung der Liegenschaft auf eine grundlegende Neugestaltung hinaus, die einer eigentlichen Neuerstellung gleichkommt (als Merkmale oder Indizien hierfür werden genannt: Steigerung des Miet-/Pachtertrags, geänderte Nutzung [Locher, a.a.O., Art. 32 N 46]), werden die dafür aufgewendeten Kosten behandelt wie die Kosten von Neu-, Um-, Ein- und Ausbauten; sie sind nicht - auch nicht teilweise - als Unterhalt abziehbar (vgl. Locher, a.a.O., Art. 32 N 30, Art. 34 N 27; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 N 48).

2./2.1. Gemäss § 39 Abs. 3 StG können die Unterhaltskosten vollumfänglich auch von der neuen Eigentümerschaft zum Abzug gebracht werden, sofern die Liegenschaft nicht in vernachlässigtem Zustand erworben wurde. Diese Bestimmung beruht auf der 1973 eingeführten und später präzisierten bzw. relativierten sog. Dumont-Praxis des Bundesgerichts (BGE 99 Ib 362 ff.; 123 II 218 ff.; StE 2005, A 23.1 Nr. 10 mit weiteren Hinweisen). Die ursprünglich rein bautechnische Betrachtungsweise der abzugsfähigen Liegenschaftskosten wurde zu Gunsten einer wirtschaftlichen aufgegeben. Unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit soll der Steuerpflichtige, der eine Liegenschaft in schlechtem Zustand erwirbt, nicht besser gestellt sein als derjenige, der ein bereits durch den Verkäufer saniertes Objekt zu entsprechend höherem Preis erwirbt (StE 2005, A 23.1 Nr. 10; Egloff, a.a.O., § 39 N 71). "Handelt es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, so sind die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, steuerlich grundsätzlich nicht abziehbar ... Geht es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, kann der neue Eigentümer die "anschaffungsnahen" Kosten steuerlich abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet werden. Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pachtertrag zu steigern, oder

wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern" (StE 2005, A 23.1 Nr. 10 mit weiteren Hinweisen).

2.2. Das Bundesgericht hat im soeben erwähnten Entscheid ausdrücklich erkannt, dass der Begriff der Unterhaltskosten unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden darf als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (vertikale Steuerharmonisierung). Ebenso gilt die Dumont-Praxis des Bundesgerichts uneingeschränkt auch für das kantonale Steuerrecht (StE 2005, A 23.1 Nr. 10 Erw. 3). Die Vorgabe des Bundesgerichts, wonach die Zulässigkeit der Abzüge von Liegenschaftsunterhaltskosten nach einer Eigentumsübertragung (Dumont-Praxis) für die ganze Schweiz einheitlich beurteilt werden muss, schliesst grundsätzlich die Berücksichtigung des kantonalen Rechts (§ 39 Abs. 3 StG; § 24 Abs. 2 und 3 StGV; Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des KStA vom 30. September 2001 [Merkblatt LUK]) selbst im Sinne einer Auslegungshilfe aus.

2.3./2.3.1. Die vom Bundesgericht zur Dumont-Praxis ergangenen publizierten Entscheide betrafen weit überwiegend vernachlässigte, einer umfassenden Renovation unterzogene Liegenschaften.

- BGE 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006: Kaufpreis Liegenschaft Fr. 2'000'000.--, Renovation für Fr. 600'000.--, davon der grösste Teil als Unterhalt geltend gemacht.

- StE 2005, A 23.1 Nr. 10: Renovation Einfamilienhaus Baujahr 1931 für rund Fr. 120'000.--

- BGE 2A.389/2003 vom 10. März 2004: Kaufpreis Einfamilienhaus Fr. 925'000.--, Renovation für Fr. 460'000.--

- BGE 123 II 218: Kaufpreis Mehrfamilienhaus Fr. 2'280'000.--, umfassende Renovation mit Um- und Anbauten für Fr. 3'380'000.--, davon Fr. 2'310'000.-- als Unterhalt geltend gemacht

- BGE 99 Ib 362: Umbau- und Renovationskosten von Fr. 168'000.--, davon Fr. 89'000.-- Unterhalt.

- ASA 70/2001-02, S. 155 ff.: Kaufpreis Liegenschaft Fr. 1'400'000.--. Soweit ersichtlich, liess das Bundesgericht hier ohne nähere Prüfung, ob es tatsächlich um die Nachholung unterlassenen Unterhalts ging, die anschaffungsnahen Kosten für den Ersatz von Kühlschrank, Waschmaschine und Rollläden (Kosten total rund Fr. 9'700.--), zum Abzug nicht bzw. nur zur Hälfte (Energiesparmassnahmen) zu - möglicherweise weil nur die Rechtmässigkeit der Regelung betreffend Energiesparmassnahmen streitig war.

Bei diesen Fällen (ausser dem letztgenannten) stellten die Höhe der Renovationskosten sowie das Verhältnis zwischen Erwerbspreis und Instandstellungskosten ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaft dar. Art und Umfang der Bauarbeiten gingen über den normalen periodischen Unterhalt offensichtlich weit hinaus. Es konnte ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der Preis für derart vernachlässigte Liegenschaften deutlich niedriger lag als für ordnungsgemäss unterhaltene bzw. renovierte Vergleichsobjekte.

2.3.2. Für weniger klar liegende Fälle löst die bundesgerichtliche Umschreibung der Dumont-Praxis (vorne Erw. 2.1 zitiert) nicht alle Zuordnungsprobleme, denn die Formulierungen sind, wie das Verwaltungsgericht schon früher festgehalten hat (StE 2000, B 25.6 Nr. 38 [noch zum aStG, bevor das StHG direkte Anwendung beanspruchte]), nicht durchwegs eindeutig.

Das Bundesgericht unterscheidet zunächst zwischen vernachlässigten und nicht vernachlässigten Liegenschaften. Bei den vernachlässigten Liegenschaften sind die in den ersten fünf Jahren nach dem Erwerb aufgewendeten Kosten als Wiederinstandstellungskosten grundsätzlich nicht abzugsfähig. Bei den nicht vernachlässigten Liegenschaften kann der neue Eigentümer die Unterhaltskosten von Anfang an vollumfänglich abziehen. Der hier in Klammern angebrachte Vorbehalt der Kosten zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts ist aus systematischen Überlegungen (da es sich immer noch um die Kategorie der nicht vernachlässigten Liegenschaften handelt) offenbar so zu verstehen, dass bei einzelnen Bauteilen und Einrichtungen, wo der frühere Eigentümer einzelne bereits überfällige Instandstellungsarbeiten sowie Ersatzanschaffungen nicht mehr vornahm (ohne dass deswegen die Liegenschaft insgesamt als vernach-

lässigt zu bezeichnen wäre), die dadurch anfallenden Wiederinstandstellungskosten - gleich wie bei vernachlässigten Liegenschaften - in den ersten fünf Jahren nach dem Erwerb nicht abgezogen werden können. Dagegen ist bei Instandstellungskosten, die im gewöhnlichen Lauf der Dinge anfallen, die Abzugsfähigkeit gegeben. Unabhängig vom Zustand beim Erwerb ist der Fall der Neugestaltung (dazu vorne Erw. 1.3; von Renovation zu sprechen, wirkt missverständlich, da dieser Begriff auch im Zusammenhang mit der Instandstellung des Gebäudes verwendet wird) zu behandeln; diese Kosten stellen nicht Unterhaltskosten dar.

2.3.3. Dies führt, bezogen auf die ersten fünf Jahre nach dem Erwerb, zu folgenden Ergebnissen:

- *Neugestaltung*: Keine Unterhaltskosten, kein Abzug.
- *Vernachlässigte Liegenschaft*: Alle Kosten gelten als Wiederinstandstellungskosten, kein Abzug.
- *Nicht vernachlässigte Liegenschaft*: Abzug der Instandhaltungs-, der Ersatzanschaffungs- und der (normalen) Instandstellungskosten, kein Abzug der Kosten von Wiederinstandstellungsarbeiten und überfälligen Ersatzanschaffungen. Bei grundsätzlicher Abzugsfähigkeit, insbesondere bei den Ersatzanschaffungskosten, ist gegebenenfalls nach Werterhaltung/Wertvermehrung aufzuteilen.

2.3.4. Die Abgrenzung zwischen Neugestaltung, vernachlässigter und nicht vernachlässigter Liegenschaft muss aufgrund einer Gesamtbetrachtung erfolgen. Für die Abgrenzung (bei den nicht vernachlässigten Liegenschaften) zwischen den normalen Instandstellungsarbeiten einerseits und den Wiederinstandstellungsarbeiten und überfälligen Ersatzanschaffungen andererseits kommt nur eine Einzelbetrachtung in Frage (siehe Locher, a.a.O., Art. 32 N 18; Egloff, a.a.O., § 39 N 29 ff.).

3./3.1. Sofern die obige Auslegung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zutrifft - was letztlich nur durch das Bundesgericht selber zu beantworten ist -, entsprechen ihr die einschlägigen Bestimmungen des aargauischen Rechts (§ 39 Abs. 2-4 StG; § 24 StGV; Merkblatt LUK), namentlich soweit es um die Dumont-Praxis geht, nur teilweise (nachfolgend Erw. 3.2). Wegen des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 72 Abs. 2 StHG) ist dies jedoch bedeutungslos.

3.2./3.2.1. Nach § 24 Abs. 2 und 3 StGV gilt eine Liegenschaft als vernachlässigt, wenn die in grösseren Zeitabständen (15 und mehr Jahre) anfallenden Unterhaltsarbeiten unterblieben sind und erst durch die neue Eigentümerschaft ausgeführt werden. Bei einer vernachlässigten Liegenschaft können innert 5 Jahren seit Erwerb nur die den Unterhaltskosten gleichgestellten Investitionskosten gemäss § 39 Abs. 2 StG abgezogen werden.

Im Übrigen werden gemäss Merkblatt LUK sämtliche Aufwendungen für den Ersatz von Bauteilen mit einer Lebensdauer von weniger als 15 Jahren stets, auch bei umfassenden Renovationen, zum Abzug zugelassen. Demgegenüber gelten Aufwendungen für den Ersatz von Bauteilen mit einer Lebensdauer von mehr als 15 Jahren in den ersten 5 Jahren seit dem Erwerb der Liegenschaft generell als nicht abzugsfähig (Merkblatt LUK, Ziff. 5.1.2. S. 8 ff.).

3.2.2. § 24 Abs. 2 StGV definiert die Vernachlässigung einer Liegenschaft danach, ob die in grösseren Zeitabständen (15 und mehr Jahre) anfallenden Unterhaltsarbeiten unterblieben sind und erst vom neuen Eigentümer nachgeholt werden. Dagegen knüpft das Merkblatt LUK allein an die Lebensdauer des ersetzten Bauteils an, ohne Rücksicht darauf, wie alt dieser tatsächlich ist und in welchem Unterhaltszustand er sich befindet. Baujahr der Liegenschaft und letztmaliger Ersatz oder Reparatur des entsprechenden Bauteils bleiben ohne Bedeutung. Der Ersatz einer intakten Holzbaukonstruktion beispielsweise, ob sie 2-, 10- oder 20-jährig ist, würde gemäss Merkblatt somit in jedem Fall als nicht abzugsfähige Instandstellung gelten, weil die mittlere Lebensdauer (60-80 Jahre) die 15-Jahres-Grenze überschreitet. Demgegenüber kann der Ersatz eines 20-jährigen, zerschlissenen Spannteppichs vollumfänglich zum Abzug gebracht werden, weil die Lebensdauer nach dem Merkblatt lediglich 8-12 Jahre beträgt, es sich daher um Instandhaltung, nicht Instandstellung handeln soll.

Die Regelung mag durch Praktikabilität bestechen, doch ist sie mit der massgebenden Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht zu vereinbaren. Das Vorliegen einer vernachlässigten Liegenschaft hängt von einer über § 24 Abs. 2 StGV hinausgehenden Gesamtbetrachtung ab; für die übrigen Fragen kann nicht einzig auf die gene-

relle durchschnittliche Lebensdauer eines Bauteils, ohne Berücksichtigung des tatsächlichen Alters des zu ersetzenden Bauteils, abgestellt werden.

3.3. Ob und wie die Widersprüche zu beheben sind, ist nicht hier zu erörtern. Für die Unterscheidung, ob es sich um Instandstellungs- oder Wiederinstandstellungskosten handelt bzw. ob Ersatzanschaffungen im normalen Zeitablauf erfolgten oder überfällig waren, wird es aber (überkantonale) Grundlagen brauchen, bei denen eine Normalgebrauchsdauer (übliche Gebrauchsdauer, "Lebensdauer", "Lebenserwartung") von Bauteilen und Einrichtungen festgesetzt wird, und zwar aus Praktikabilitätsgründen - wie beispielsweise in der "Lebensdauertabelle", herausgegeben vom Hauseigentümerverband Schweiz und dem Schweizerischen Mieterinnen- und Mieterverband vom Dezember 2005 (Lebensdauertabelle HEV/MV), aber anders als im Merkblatt LUK - nicht mit Zeitrahmen, sondern mit fester Normalgebrauchsdauer.

4./4.1. Die Beschwerdegegner haben kurz nach dem Erwerb der 17-jährigen Liegenschaft (Kaufpreis Fr. 850'000.--) Renovationsarbeiten für rund Fr. 53'000.-- getätigt, wovon rund Fr. 43'000.-- als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht werden.

4.2. Eine detaillierte Beschreibung des Vorzustandes der Liegenschaft fehlt. Sie wird jedoch von den Beschwerdegegnern wie auch von den Steuerbehörden übereinstimmend als in gutem, nicht vernachlässigtem Zustand geschildert. Hierauf ist abzustellen.

26 Zeitpunkt des Zufließens von Einkünften.

- **Beim Verkauf eines durch den Verkäufer noch zu überbauenden Grundstücks hängt der Einkommenszufluss von den konkreten Vertragsbedingungen ab, in der Regel liegt er zeitlich nicht vor der Übergabe der Baute.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 19. Dezember 2006 in Sachen S.G. gegen Steuerrekursgericht. Publikation in StE 2007 vorgesehen.

27 Abzug von Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (§ 40 lit. i StG).

- **Anwendung auf behinderungsbedingte Kosten.**