

3-RV.2021.145

P 10

Urteil vom 26. Januar 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch UTA Treuhand AG, Niederlenzerstrasse 27,
5600 Lenzburg

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 25. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 134'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 135'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 491'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 780'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden die Kosten von CHF 2'377.00 für die "Wandlampen LED" nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2020 erhob die Vertreterin von A. und B. mit Schreiben vom 11. März 2020 Einsprache und beantragte, es sei die Rechnung der E. AG als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 25. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. Juni 2021 (Zustellung an die Vertreterin der Rekurrenten am 21. Juli 2021, an die Rekurrenten am 28. Juli 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 14. September 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen das folgende Begehren:

"Die Rechnung der E. AG ist im Betrag von CHF 2'377.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen."

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.

Die Vertreterin von A. und B. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. 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 Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es seien die Kosten von CHF 2'377.00 gemäss der Rechnung der E. AG vom 30. August 2018 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Es handelt sich dabei um 5 Wandleuchten ROD 1001 sowie 2 Ersatzleuchtmittel Aussenlicht und 1 Ersatzleuchtmittel Ovronaz.

2.2.

Die Vorinstanz hat keinen Abzug gewährt, weil (diese) Lampen gemäss der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts (heute: Spezialverwaltungsgericht) Mobiliarcharakter haben (vgl. Einspracheentscheid).

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).

3.2.

Art. 5 ("Begriff der Investitionen") der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 lautet wie folgt:

"Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden."

3.3.

3.3.1.

Art. 1 ("Massnahmen") der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 lautet wie folgt:

"Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien sind insbesondere:

(...)

d. Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, wie Kochherden, Backöfen, Kühlschränken, Tiefkühlern, Geschirrspülern, Waschmaschinen, Beleuchtungsanlagen usw., die im Gebäudewert eingeschlossen sind."

3.3.2.

Nach Auffassung der Vertreterin der Rekurrenten handelt es sich um Kosten für den Ersatz von Beleuchtungsanlagen mit grossem Stromverbrauch gemäss Art. 1 lit. d der genannten Verordnung durch solche mit deutlich tieferem Energieverbrauch (vgl. Einsprache).

3.4.

Als Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien gelten unter anderem die "Kosten für den Ersatz von Beleuchtungsanlagen". Mit dem Zusatz "die im Gebäudewert eingeschlossen sind" wird zum Ausdruck gebracht, dass alle Aufwendungen für Beleuchtungsanlagen, die nicht fest mit einer Liegenschaft verbunden sind, steuerlich nicht abzugsfähig sind, auch wenn sie dem Energiesparen dienen, denn in diesem Fall haben die Beleuchtungsanlagen "Mobiliarcharakter". Damit liegen keine energiesparenden Investitionen "in bestehenden Gebäuden" vor, sodass dafür kein Abzug gewährt werden kann.

Diese (bundesrechtliche) Regelung hat auch Eingang in die Merkblätter/Weisungen/Richtlinien etc. vieler Kantone gefunden. So werden gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Änderungen vom 1. Juli 2020, gültig ab 2020, die Kosten für den "Ersatz von im Gebäudewert eingeschlossenen Beleuchtungsanlagen mit grossem Stromverbrauch (exkl. Erweiterungen)" zu 50 % als Liegenschaftsunterhalt und zu 50 % als Investition in Energiesparmassnahmen zum Abzug zugelassen (S. 30). In vielen anderen Kantonen wird ausdrücklich auf den "Mobiliarcharakter" von (nicht fest installierten) "Beleuchtungskörper(n)" hingewiesen und ein Abzug der Kosten für deren Ersatz ausgeschlossen (z.B. Merkblatt 5 der Steuerverwaltung des Kantons Bern: Natürliche Personen ab 2021, Grundstückskosten, S. 6 Ziff. 7.3 lit. a; besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegen-

schaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, gültig ab der Veranlagungsperiode 2020, S. 25; Veranlagungshandbuch für die natürlichen Personen des Kantons Solothurn, Stand 1. Januar 2016, S. 46; Schwyzer Steuerbuch, Lieferung 2021, Ziff. 3.6; Merkblatt Liegenschaftsunterhalt der Steuerverwaltung des Kantons Glarus, Stand 1. Januar 2020, Ziff. 7.1.1, 9.1.4 und 10.14.1; Luzerner Steuerbuch Band 1, § 39 Nr. 4, Ziff. 6.7.3 lit. a; Dienstanleitung zum obwaldnerischen Steuergesetz 9/2020 vom 1. November 2020, gültig ab Steuerperiode 2020, Liegenschaften – Einkünfte und Unterhaltskosten, S. 18; Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Stand 1. Januar 2022, Ziff. 9.3.1).

3.5.

3.5.1.

Für die Beurteilung der Frage, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Kosten als "Investition in Energiesparmassnahmen" abzugsfähig sind, ist also entscheidend, ob die neuen Leuchten aus steuerlicher Sicht als Mobiliar oder eine Installation in ein bestehendes Gebäude zu beurteilen sind.

3.5.2.

Das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) hat im Urteil vom 26. April 2012 (3-RV.2012.31) das Folgende ausgeführt:

"3.5.

[...]

Deckenleuchten sind naturgemäss auf irgendeine Art mit dem Gebäude verbunden, z.B. mit einem Haken an der Decke oder durch Dübel bzw. fest verankerte Seilkonstruktionen etc. Dies genügt aber nicht, um sie aus steuerrechtlicher Sicht als Teil eines Gebäudes zu betrachten. Die in der erwähnten Verordnung gestellte Anforderung, dass die Beleuchtungsanlage 'im Gebäudewert eingeschlossen' sein muss, zeigt, dass der Verordnungsgeber eine qualifizierte Verbindung mit einem (bestehenden) Gebäude voraussetzt. Eine solch verordnungskonforme Verbindung liegt nach Auffassung des Steuerrekursgerichts nur dann vor, wenn die Beleuchtungsanlage so eingebaut ist, dass durch deren Entfernung am betroffenen Gebäude objektiv gesehen ein Mangel bzw. Schaden entsteht und dadurch sein Wert (zumindest theoretisch) geschmälert wird. Das ist beispielsweise der Fall bei der Entfernung von bereits bei der Erstellung eines Gebäudes in der Zimmerdecke eingebaute Halogenspots oder der Entfernung einer in einem fest verankerten Einbauschrank integrierten Beleuchtung. Nur bei einer solch engen Verbindung mit dem Gebäude ist der 'Mobiliarcharakter' einer 'Beleuchtungsanlage' zu verneinen. Demgegenüber haben alle 'Beleuchtungsanlagen', welche bei einem Eigentümer- bzw. Mieterwechsel üblicherweise demontiert und vom bisherigen Eigentümer bzw. Mieter mitgenommen werden, aus steuerrechtlicher Sicht 'Mobiliarcharakter'. Daran vermag

auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Entfernung dieser 'Beleuchtungsanlagen' am Gebäude häufig gewisse 'Spuren' hinterlässt (z.B. Loch eines Dübels; 'Schatten' an der Decke bzw. Wand etc.), denn es fehlt in diesen Fällen die enge bauliche Verbundenheit zum Gebäude."

3.5.3.

Gemäss den aktenkundigen Fotos sind die fraglichen Leuchten "auf Putz" an der Wand montiert. Sie können jederzeit wieder entfernt und an einem neuen Ort installiert werden, ohne dass der Wert der Liegenschaft beeinträchtigt würde. Damit fehlt ihnen die oben beschriebene qualifizierte Verbindung zum Gebäude. Leuchten, welche zwar mit Hinterlassung von Spuren, aber ohne Substanzverlust an der Liegenschaft entfernt und ersetzt werden können, sind als Einrichtungen zu qualifizieren (vgl. Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St.Gallen, Abteilung 1 – 1. Kammer, vom 23. April 2018; StP 34 Nr. 1, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6.3 [Einrichtung, Mobiliar, Lampen, Maschinen und Geräte]) bzw. haben aus steuerrechtlicher Sicht "Mobiliarcharakter", was einen Abzug der durch die Anschaffung entstandenen Kosten als Investition in Energiesparmassnahmen bzw. Unterhalt ausschliesst. Daran vermag auch der Einwand nichts zu ändern, dass die fraglichen Leuchten bei einem allfälligen Verkauf des Hauses mit Sicherheit nicht entfernt würden (vgl. Rekurs, Replik), weil die Demontage der Leuchten beim Hausverkauf zwar ein Indiz für deren "Mobiliarcharakter" ist, bei fehlender Demontage jedoch nicht zwingend eine qualifizierte Verbindung zum Gebäude besteht.

4.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 95.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 495.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der 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, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic