

3-RV.2022.130

P 146

Urteil vom 21. September 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 16. August 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Juni 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 74'600.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 9'784.00 lediglich CHF 6'732.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Juni 2021 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 7. Juli 2021 Einsprache und beantragten, die deklarierten Maschinen und Gartengeräte seien als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 16. August 2022 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 73'631.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 16. August 2022 (Zustellung am 21. September 2022) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 3. Oktober 2022 (Postaufgabe am 4. Oktober 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

es seien CHF 116.00 für die C._____ Kettensäge, CHF 119.80 für die D._____ Versenk-Viereckregner OS 140 und CHF 1'128.00 für die Wall Box als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Gutheissung des Rekurses betreffend die Kosten des Versenk-Viereckregners und der Wall Box-Ladestation.

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

3.

3.1.

Die Rekurrenten beantragen, es seien CHF 119.80 für den Ersatz der defekten Versenkgrenner und CHF 1'128.00 (CHF 530.00 + CHF 124.70 + CHF 322.55 + CHF 71.20 + CHF 79.55) für den Ersatz der Ladestation als Unterhalt zum Abzug zuzulassen (vgl. Liste der Rekurrenten betreffend "ausgeführte Leistung").

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt, der Rekurs sei in diesen Punkten gutzuheissen (vgl. Vernehmlassung vom 19. Dezember 2022).

3.3.

Das Kantonale Steueramt beantragt ebenfalls die Gutheissung in diesen beiden Punkten (vgl. Vernehmlassung vom 3. Januar 2023).

3.4.

Es liegen somit diesbezüglich übereinstimmende Anträge vor.

3.5.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Oficialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.85]). Das ist vorliegend der Fall. Es sind daher zusätzlich (aufgerundet) CHF 1'248.00 (CHF 119.80 + CHF 1'128.00) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

4.

4.1.

Die Rekurrenten beantragen weiter, es seien CHF 116.00 für den Ersatz der alten Kettensäge als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Sie würden diese ausschliesslich für die Pflege von Hecken und Feldgehölze und den kleinen Wald benötigen. Dafür würden sie ein Gerät brauchen, welches dickes Holz schneide.

4.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Kosten nicht zum Abzug zugelassen, weil eine Kettensäge nicht nur ausschliesslich für den Unterhalt des Geländes verwendet werden könne (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

4.3.

Gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020 (im Folgenden: MB LUK), sind die Kosten für den gleichwertigen Ersatz von Rasenmähern, Heckenscheren und Gartenhäckslern, Vertikutierern, Motorsensen, Fadenscheidern und Düngerwägelchen vollumfänglich abzugsfähig (S. 34), obwohl sie wegen der fehlenden qualifizierten Verbindung mit einem Gebäude Mobiliarcharakter haben, was einen Abzug grundsätzlich ausschliesst (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]; MB LUK, S. 36). In Analogie dazu hat das Spezialverwaltungsgericht auch die Kosten für den Ersatz eines Saugbläfers zum Abzug zugelassen (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.14]; vgl. auch RGE vom 26. April 2007 [3-RV.2005.50213] mit Analogie zur Abzugsfähigkeit von Kosten für den Ersatz eines gleichwertigen Rasenmähers). All diese Geräte dienen ausschliesslich dem Garten- bzw. Liegenschaftsunterhalt.

4.4.

4.4.1.

Das aargauische Verwaltungsgericht führt betreffend die Kosten eines Dampfreinigers das Folgende aus (VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]):

"II.

4.2.

[...]

Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können bei Liegenschaften im Privatvermögen u.a. die Unterhaltskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Reinigungskosten der selbstbewohnten Liegenschaft gehören demgegenüber zu den Lebenshaltungskosten und sind in der Regel nicht abzugsberechtigt (FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 34 N 8, Art. 32 N 65). Die Regelung im aargauischen Steuergesetz weicht nicht von der Lösung ab, welche im DBG vorgese-

hen ist und auch das Merkblatt LUK orientiert sich an dieser Aufteilung. Steuerharmonisierungsrechtlich verbleibt dem Kanton zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten kaum ein Freiraum (Art. 9 Abs. 4 StHG; DIETER EGLOFF, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl., Muri-Bern 2004, § 39 N 3).

4.3.

Beim Dampfreiniger handelt es sich um ein Heimwerkergerät, welches – wie schon die Vorinstanz ausführte – auf vielfältigste Weise eingesetzt werden kann. Bereits hier besteht ein Unterschied zu den Fremdkosten der periodisch von einem Fachmann ausgeführten Reinigungsarbeiten, die ausschliesslich und eindeutig dem abzugsberechtigten Zweck dienen. Der Dampfreiniger dient primär der Reinigung der Liegenschaft und nicht ausschliesslich dem von Zeit zu Zeit notwendigen Liegenschaftsunterhalt, dessen Nichtvornahme zu einer Wertverminderung der Liegenschaft führen würde. Die Ablehnung eines Abzugs für die Neuanschaffung eines Dampfreinigers ist daher nicht zu beanstanden."

4.4.2.

Weil ein Dampfreiniger nicht ausschliesslich dem von Zeit zu Zeit notwendigen Liegenschaftsunterhalt dient, sind gemäss der dargelegten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung dessen Kosten bei der erstmaligen Anschaffung nicht als Liegenschaftsunterhalt abziehbar. Aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise gilt dies auch für die Kosten der Ersatzanschaffung.

4.5.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Kosten für den Ersatz einer Leiter in Anlehnung an die dargelegte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen, weil eine Leiter auf vielfältigste Weise (z.B. Obst pflücken, Haus oder Pflanzen mit Weihnachtsbeleuchtung versehen etc.) eingesetzt werden kann, also nicht ausschliesslich dem von Zeit zu Zeit notwendigen Liegenschaftsunterhalt dient (SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.73]).

4.6.

Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass gemäss der aargauischen Rechtsprechung die Kosten für (mobile) (Garten-)Geräte, welche nicht ausschliesslich dem notwendigen Liegenschaftsunterhalt dienen, nicht abziehbar sind. Weil die Kosten für Geräte mit Mobiliarcharakter, wie bereits erwähnt, grundsätzlich nicht abziehbar sind, also im Bereich des Gartenunterhalts eine aus der Praxis stammende (rechtlich nicht nachvollziehbare) Ausnahmeregelung besteht, ist diese restriktiv anzuwenden. Es sind also nur zurückhaltend die Kosten weiterer (mobiler) (Garten-)Geräte als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

4.7.

Eine Kettensäge dient grundsätzlich dazu, Holz zu bearbeiten. Dabei gibt es verschiedene Einsatzarten. So können damit Bäume und Sträucher zurückgeschnitten bzw. gefällt werden, was als (abzugsfähigen) Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren ist. Desweiteren kommt eine Kettensäge auch bei der Erstellung neuer (kleinerer oder grösserer) Bauten aus Holz zum Einsatz, was steuerlich gesehen eine (nicht abzugsfähige) Investition darstellt. Es können mit einer Kettensäge aber auch Hölzer zugeschnitten werden, um sie nachher zu spalten und als Brennholz zu verwenden. Die dadurch entstehenden Kosten sind steuerlich als (nicht abzugsfähige) Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Diese Einsatzmöglichkeiten auch ausserhalb des Liegenschaftsunterhalts haben zur Folge, dass eine Kettensäge nicht zu den (Garten-)Geräten gehört, deren Kosten steuerlich abzugsfähig sind (vgl. auch Richtlinie des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 21. Januar 2010, Stand 12.12.2022, wonach die Kosten für "Werkzeuge für den Haushalt" [u.a. Leiter, Säge usw.] bei selbstgenutzten Liegenschaften nicht abzugsfähig sind [S. 18]). Daran vermag der Umstand nicht zu ändern, dass die Rekurrenten glaubwürdig darlegen, dass sie für das Sägen von Brennholz keinen Bedarf hätten, da sie zum Heizen eine Wärmepumpe einsetzen würden (vgl. Rekurs). Bereits die theoretische Einsatzmöglichkeit der Kettensäge (auch) ausserhalb des steuerlichen Unterhaltsbereichs schliesst den Abzug von deren Kosten aus. Da die Gründe, welche zu Liegenschaftsaufwendungen führen, bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit grundsätzlich irrelevant sind (SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2018.145]), ist es unerheblich, dass sich das unterhaltene Grundstück in der Landschaftsschutzzone befindet, dessen Pflege und Unterhalt in der Bau- und Nutzungsordnung (BNO) der Gemeinde Q._____ beschrieben wird und dafür eine Kettensäge benötigt wird. Ebenfalls nicht von Belang ist der Umstand, dass die Pflege der Gehölze durch einen Gärtner zu einem viel höheren steuerlichen Abzug führen würde (vgl. die aktenkundige Rechnung aus dem Jahre 2012), da dies keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung der Ersatzbeschaffung einer Kettensäge hat, und nur effektiv angefallene Kosten abgezogen werden können.

4.8.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen von CHF 73'631.00 um CHF 1'248.00 auf CHF 72'383.00 herabzusetzen.

6.

Gemessen an ihren Anträgen obsiegen die Rekurrenten zu mehr als 90 %. Dies ist einem vollständigen Obsiegen gleichzusetzen (SGE vom 22. Mai 2014 [3-RV.2013.107]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 72'383.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 21. September 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic