

3-RV.2022.59

P 99

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Loser
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 27. April 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. September 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 174'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'348'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 8'073.00 lediglich CHF 6'325.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. September 2021 erhob A. mit Schreiben vom 13. Oktober 2021 Einsprache und beantragte, es seien zusätzliche Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1'748.00 für den Unterhalt der Terrasse zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheidung vom 27. April 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. April 2022 (Zustellung am 2. Mai 2022) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 16. Mai 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt,

es seien zusätzliche Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1'748.00 für den Unterhalt der Terrasse 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 Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat keine Replik erstattet.

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.

Der Rekurrent beantragt, es seien zusätzlich CHF 1'748.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Es handelt sich dabei um die folgenden Rechnungen der C. AG, Q.:

30. Juni 2019	Unterhaltsarbeiten April 2019	CHF	471.55
24. Sept. 2019	Unterhaltsarbeiten Juli 2019	CHF	746.20
20. Nov. 2019	Unterhaltsarbeiten November 2019	<u>CHF</u>	<u>529.85</u>
Total		CHF	1'747.60

Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten handelt es sich dabei um die Kosten für die Pflege der in Trögen eingepflanzten Bäume und mehrjährigen Sträucher, welche sich auf der Terrasse befinden, sowie den Unterhalt (Entkalkung, Reinigung etc.) des in der Front der Terrasse fest eingebauten Brunnens (vgl. Rekurs).

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat die geltend gemachten Kosten nicht zum Abzug zugelassen, weil nicht fix mit dem Gebäude verbundene Anlagen zu keinem Liegenschaftsunterhalt berechtigten, da diese Mobiliar darstellen würden. Dabei sei unerheblich, dass die Tröge viel schwerer seien als normale Töpfe (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 (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

3.2.

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

3.3.

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).

3.4.

Bauteile ohne feste körperliche Verbindung mit einem Gebäude haben aus steuerlicher Sicht Mobiliarcharakter. Damit ein Bauteil nicht Mobiliarcharakter hat, sondern als Teil eines Gebäudes zu betrachten ist, muss eine qualifizierte Verbindung mit dem Gebäude bestehen (SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.63]).

3.5.

Gemäss der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts (heute: Spezialverwaltungsgericht) haben Pflanzen in mobilen Gefässen Mobiliarcharakter. Weil Aufwendungen für das Mobiliar einer Liegenschaft nicht als Liegenschaftsunterhalt gelten, sind alle vom Rekurrenten für die Tröge bzw. deren Bepflanzung geltend gemachten Kosten steuerlich nicht abziehbar (vgl. RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2006.113]).

3.6.

3.6.1.

Der Rekurrent macht geltend, die Tröge seien fix platziert und könnten aufgrund der Grösse und des Gewichtes nicht beliebig verschoben werden. Folglich würden sie zum festen Bestandteil der Terrasse gehören (Rekurs, S. 2).

3.6.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat bezüglich eines freistehenden Tiefkühlschranks das Folgende ausgeführt (VGE vom 13. Juni 2016 [WBE.2016.30], II.1.2.):

"Bezüglich des beantragten Abzugs für den Tiefkühlschrank hat das Spezialverwaltungsgericht korrekt festgehalten, dass ein solches Gerät zum Mobiliar zählt und somit ein Ersatz desselben keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt darstellt (vorinstanzlicher Entscheid Erw. 3). Die Angelegenheit wäre allenfalls anders zu beurteilen, wenn der Tiefkühlschrank bspw. wie ein Backofen, Herd oder Geschirrspüler fest in der Küche eingebaut worden wäre. Dies macht die Beschwerdeführerin jedoch nicht geltend; dass es sich beim Tiefkühlschrank allenfalls um ein schweres Gerät handelt, welches nur mit erheblichem Kraftaufwand bewegt werden kann und tatsächlich nie oder nur selten bewegt wird, spielt keine Rolle. Vorliegend ist somit von Mobiliar auszugehen, für dessen Ersatz kein Unterhaltskostenabzug gewährt werden kann."

Diese Ausführungen lassen sich ohne Weiteres auf schwere freistehende Pflanzentröge übertragen. Es sind daher weder die Kosten für deren Ersatz, noch für deren Unterhalt steuerlich abziehbar. Dass dies auch für deren Bepflanzung gilt, versteht sich von selbst. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Kosten für den Ersatz und Unterhalt von mehrjährigen Pflanzen, welche fest im Garten eingepflanzt sind, abzugsfähig sind (vgl. SGE vom 21. August 2014 [3-RV.2014.63]), denn diese haben aus steuerlicher Sicht (wie ein fest in der Küche eingebauter Tiefkühlschrank) nicht Mobiliarcharakter. Auch wenn es zutreffen mag, dass die Tröge die Brüstung der Terrasse ergänzen und die Pflanzen als Sichtschutz dienen (vgl. Rekurs, S. 2), ändert dies nichts an ihrem Mobiliarcharakter, welcher einen Abzug der Unterhaltskosten ausschliesst.

Aus dem Umstand, dass die vom Rekurrenten geltend gemachten Kosten für die Terrassenbepflanzung gemäss seinen Ausführungen in den Steuerantragungen 2015 bis 2018 als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen wurden (vgl. Rekurs, S. 1), kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten, denn nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (Bundesgerichtsurteil vom 17. Februar 2022, in: StE 2022 B 23.1 Nr. 94).

3.6.3.

Der Rekurs erweist sich somit betreffend die Kosten für die Tröge bzw. deren Bepflanzung als unbegründet und ist abzuweisen.

3.7.

3.7.1.

Der Rekurrent machte bereits in der Einsprache geltend, dass der Brunnen in der Front der Terrasse fest eingebaut und folglich Bestandteil der Terrasse sei. Es seien daher dessen Unterhaltskosten (Entkalkung, Reinigung etc.) wie in den Vorjahren zum Abzug zuzulassen (S. 2).

3.7.2.

3.7.2.1.

Der aus dem Anspruch des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 fliessenden Begründungspflicht wird Genüge getan, wenn sich die Behörde auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt. Der betreffende Anspruch ist aber verletzt, wenn die Behörde auf die für den Verfahrensausgang wesentlichen Vorbringen selbst implizite nicht eingeht (VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.7.2.2.

Die Steuerkommission Q. hat sich auch nicht ansatzweise mit dem Einwand befasst, der Brunnen sei fest eingebaut und bilde demzufolge Bestandteil der Terrasse. Da aufgrund der aktenkundigen Fotos nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Brunnen im Sinne der dargelegten Rechtsprechung mit der Terrasse qualifiziert verbunden ist, hätte sich die Steuerkommission Q. mit dieser Frage befassen müssen. Der Einspracheentscheid leidet insoweit an einem gravierenden Mangel. Falls dem Brunnen kein Mobiliarcharakter zukommt, müssen die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen einzeln auf ihre Abzugsfähigkeit geprüft werden.

3.7.2.3.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend die Verbindung des Brunnens mit der Terrasse zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen (vgl. SGE vom 1. September 2021 [3-RV.2020.129]).

4.

4.1.

4.1.1.

Soweit der Rekurs abgewiesen wird, hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen des Rekurrenten auszugehen (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]).

4.1.2.

Da zu den drei Rechnungen der C. AG keine Arbeitsrapporte vorhanden sind, ist nicht nachvollziehbar, in welchem Umfang die Rechnungen einerseits die Tröge bzw. deren Bepflanzung und andererseits den Brunnen betreffen. Es ist daher behelfsweise von einer hälftigen Kostenaufteilung auszugehen. In Anbetracht dieser Annahme obsiegt der Rekurrent zu 50% (Rückweisung). Er hat daher 50% der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen.

4.2.

Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird betreffend die Kosten für die Tröge bzw. deren Bepflanzung abgewiesen.

2.

Die Angelegenheit wird betreffend die Kosten für den Unterhalt des Brunnens zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, zu 50 % mit CHF 250.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 22. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs