

3-RV.2024.44

P 214

Urteil vom 19. Dezember 2024

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

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 13. März 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Dezember 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission R._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 44'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 49'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 52'605.00 lediglich CHF 3'304.00 und anstelle der geltend gemachten Berufsauslagen von CHF 12'587.00 lediglich CHF 9'447.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 15. Dezember 2020 erhob A._____ mit Schreiben vom 11. Januar 2021 Einsprache. Die Steuerkommission R._____ ging von den folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Es seien die folgende[n] Kosten als Liegenschaftsunterhalt zuzulassen: (1) Ersatz Aussenlampe Solar, (2) Ersatz Birnen Aussenleuchten, (3) Ersatz Aussenlampe Sensor, (4) Ersatz Pflanzenroller, (5) Ersatz Rasenregner, (6) Ersatz Markiese und Umhängen der bestehenden Markiese an seitliche Hauswand, (7) Wespenfalle und Spray und Ersatz Kabelrolle für Elektro-Gartengeräte, (8) Rasenregner Ersatz, (9) Div. Gartengeräte, (10) Ersatz Markiesen – Elektroanschlüsse und Laubsauger. Ebenfalls seien die Kosten für den Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug zum Abzug zuzulassen."

3.

Mit Entscheid vom 13. März 2024 reduzierte die Steuerkommission R._____ das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf CHF 98'100.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. März 2024 (Zustellung am 19. April 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 18. Mai 2024 (Postaufgabe am 21. Mai 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragt,

es seien die Kosten für den "Ersatz Aussenlampe Solar-Strahler", den "Ersatz Markisen" und den Ersatz der Gartengeräte für den Erhalt des Umgeländes in gebrauchsfähigem Zustand als Liegenschaftsunterhalt sowie die Fahrtkosten mit dem Auto zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Die Steuerkommission R. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ hat eine 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.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten für den Ersatz des Solar LED-Strahlers mit Bewegungsmelder (CHF 54.32 + CHF 59.90; vgl. Aufstellung "Liegenschaften-Aufwand 2019 – Q-Strasse 68, R.____") als Unterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Steuerkommission R.____ hat keinen Abzug gewährt, weil es sich dabei aus steuerlicher Sicht um Mobiliar handle (vgl. Einspracheentscheid, S. 1 f.).

3.

3.1.

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). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG). Die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 9. März 2018 ist mit Ausnahme von deren Art. 5 Abs. 3 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV).

3.2.

3.2.1.

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."

3.2.2.

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.

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 (im Folgenden: MB LUK), Stand 1. Januar 2024, 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 2023, Grundstückkosten, S. 6 Ziff. 7.3 lit. a; besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, gültig ab der Veranlagungsperiode 2023, S. 25; Veranlagungshandbuch für die natürlichen Personen des Kantons Solothurn, Stand 1. Januar 2016, S. 46; Schwyzer Steuerbuch, Lieferung 2023, 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 9/2023

vom 20. Dezember 2022, gültig ab Steuerperiode 2023, 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).

3.4.

3.4.1.

Für die Beurteilung der Frage, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Kosten abzugsfähig sind, ist entscheidend, ob der Solar LED-Strahler mit Bewegungsmelder aus steuerlicher Sicht "Mobiliarcharakter" hat.

3.4.2.

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."

3.4.3.

Gestützt auf diese Rechtsprechung hat das Spezialverwaltungsgericht im von der Steuerkommission R._____ zitierten Urteil vom 26. Januar 2023 (3-RV.2021.145) das Folgende ausgeführt:

"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."

3.4.4.

Der Solar LED-Strahler mit Bewegungsmelder ist "auf Putz" an der Hausmauer und das Solarpanel an der Metallschutzleiste der Balkonmarkise verschraubt (vgl. die aktenkundigen Fotos; Rekurs, S. 1). Sie können daher jederzeit wieder entfernt und an einem neuen Ort installiert werden, ohne dass der Wert der Liegenschaft beeinträchtigt wird. Mangels qualifizierter Verbindung zum Gebäude im Sinne der dargelegten Rechtsprechung haben sie somit aus steuerrechtlicher Sicht "Mobiliarcharakter", was einen Abzug der Kosten bei Ersatz ausschliesst. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass bei einem Rückbau im Falle eines Eigentumswechsel der Liegenschaft an der Hauswand bzw. der Metallschutzleiste der Balkonmarkise eine Reparatur vorgenommen werden muss, weil die Entfernung des LED-Strahlers und des Solarpanels nicht zu einem wertvermindernden Substanzverlust der Liegenschaft führt.

3.5.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

4.

4.1.

Die Rekurrentin hat die Terrasse erstmalig mit einer baubewilligungspflichtigen Glasüberdachung versehen und die bereits vorhandenen elektrischen horizontalen und vertikalen Markisen ersetzt.

4.2.

Die Steuerkommission R. _____ hat die dadurch entstandenen Kosten von total CHF 45'947.60 (CHF 92.60 + CHF 31.00 + CHF 323.10 + CHF 11'700.00 + CHF 16'000.00 + CHF 17'500.90 + CHF 300.00 [inkl. amtliche Vermessung, Auszug Grundbuch für Baugesuch, Baugesuch und

Bauprofil]; vgl. Aufstellung "Liegenschaften-Aufwand 2019 – Q-Strasse 68, R. _____") nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich um eine neue Überdachung handle und somit keine Unterhaltskosten gegeben seien. Auch eine Verschiebung von Stromanschlüssen, Markisen und weiteren Anlagen würde keine Unterhaltskosten darstellen (vgl. Einspracheentscheid, S. 2 f.).

4.3.

Die Rekurrentin kann nachvollziehen, dass das neue Glasdach wertvermehrend und damit nicht abziehbar ist (vgl. Replik). Sie beantragt aber sinngemäss einen Abzug für die Kosten des Ersatzes der bereits vorhandenen gewesenen elektrisch betriebenen Horizontal- und Vertikal-Markisen (Rekurs, S. 2)

4.4.

Die Rekurrentin führt in der Einsprache vom 11. Januar 2021 das Folgende aus:

"Punkt 6 – 9 Ersatz Markise und Umhängen der bestehenden Markisen an seitliche Hauswand

Die durch das Glasdach ersetzte bestehende elektrische, horizontalen und vertikalen Markisen wurden an die seitliche Hausmauer ummontiert. Dazu mussten die Stromanschlüsse verschoben werden. Ebenfalls waren neue Befestigungskonsolen notwendig, da die Markisen bisher unter einem Dachvorsprung montiert waren und neu direkt an die Hausmauer montiert werden mussten. [...]"

4.5.

4.5.1.

Als Unterhalt abgezogen werden können die Kosten für den zeitgemässen, gleichwertigen und den gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen, mit dem Gebäude verbundenen Einrichtungen (MB LUK, Stand 1. Januar 2024, Ziff. 3.2). Die Kosten für zusätzliche Einrichtungen sind als wertvermehrende Investition nicht abzugsfähig.

4.5.2.

Die Rekurrentin hat die bisherigen vertikalen und horizontalen Markisen bei der Terrasse durch ein vergleichbares Beschattungssystem ersetzt. Weil sie die ersetzten Markisen an eine seitliche Hausmauer montiert hat, verfügt ihre Liegenschaft nun über zwei sonnengeschützte Aussenbereiche, was eine funktionale Verbesserung und damit eine Wertvermehrung der Liegenschaft zur Folge hat. Die Kosten für die neue Beschattung sind daher nicht abzugsfähig (analog zu SGE vom 19. September 2024 [3-RV.2024.25], wonach die Kosten für die Erstellung einer neuen gleichwertigen Pergola an einem neuen Ort nur als Unterhalt zum Abzug zugelassen werden, wenn die alte Pergola abgebrochen wird, ansonsten

kein Ersatz, sondern eine zusätzliche Pergola und damit eine nicht abzugsfähige Investition vorliegt).

4.5.3.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass die Kosten für die Ummontage bzw. örtliche Verlegung sowie Anpassungen bereits bestehender elektrischer Leitungen aufgrund des neuen Glasdaches bzw. der Montage der bisherigen Markisen an der Seitenwand nicht abzugsfähig sind, weil dies als Umbau zu qualifizieren ist (SGE vom 19. September 2024 [3-RV.2024.25]).

4.6.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten für die Geräte, welche dem Erhalt des Umgeländes in gebrauchsfähigem Zustand dienen, als Unterhalt zum Abzug zuzulassen.

5.2.

Die Steuerkommission R. _____ hat für diese Kosten mit der folgenden Begründung keinen Abzug gewährt (vgl. Einspracheentscheid, S. 2):

"Gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt gilt die Anschaffung und der Ersatz von Mobiliar und Gegenstände mit Mobiliarcharakter, Werkzeugen aller Art, Heimwerkergeräten, Gartencheminées in Elementbauweise usw. als Lebenshaltungskosten.

Die Kosten für den Ersatz Pflanzenroller, Ersatz Rasensprenger, die Wespenfalle inkl. Spray und Ersatz der Kabelrolle für Elektrogeräte, den Rasenregner, die Gartengeräte und die Ersatzstromanschlüsse sowie den Laubsauger sind somit nicht abziehbar."

5.3.

5.3.1.

Die Steuerkommission R. _____ hat offenbar übersehen, dass es nebst der von ihr zitierten Passage des MB LUK auch noch die folgende gibt (S. 34):

"Gleichwertiger Ersatz von Rasenmähern, Heckenscheren und Gartenhäcksler, Vertikutierern, Motorsensen, Fadenschneidern und Düngerwägelchen"

Gemäss dem MB LUK sind die Kosten für den gleichwertigen Ersatz dieser Gartengeräte vollumfänglich als Unterhalt abziehbar. Dies hat die Steuerkommission R. _____ bei der Beurteilung der fraglichen Kosten nicht berücksichtigt.

5.3.2.

Es kommt hinzu, dass eine Steuerkommission nicht nur die Merkblätter des Kantonalen Steueramtes zu berücksichtigen hat, sondern auch die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungs- und des Spezialverwaltungsgerichts. Letzteres hat im Urteil vom 21. September 2023 (3-RV.2022.130) das Folgende ausgeführt:

"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 vorgesehen 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 Reinigungs-

arbeiten, 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 X._____ 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."

5.3.3.

Die Argumentation der Steuerkommission R._____ greift also in zweifacher Hinsicht zu kurz, nämlich durch eine unvollständige Anwendung des MB LUK und eine Nichtberücksichtigung der einschlägigen aargauischen Rechtsprechung. Dies ist umso unverständlicher, weil das Spezialverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 23. März 2023 in Sachen der Rekurrentin betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 auf die einschlägigen Passagen des MB LUK und die damals geltende Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts hingewiesen bzw. diese angewendet hat.

5.4.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, unter Berücksichtigung der dargelegten Grundlagen und Rechtsprechung erstinstanzlich eine sachgerechte Beurteilung der geltend gemachten Kosten für zahlreiche (Garten-)Geräte auf ihre Abzugsfähigkeit zu prüfen und die dafür notwendigen Abklärungen vorzunehmen (z.B. ob es sich beim Laubsauger um eine Ersatzanschaffung handelt), ist die Angelegenheit in diesem Punkt zur Neubeurteilung an die Steuerkommission R._____ zurückzuweisen.

6.

6.1.

Die Rekurrentin beantragt weiter, es seien die Autokosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges zum Abzug zuzulassen.

6.2.

Die Steuerkommission R._____ hat unter Hinweis auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. März 2023 in Sachen der Rekurrentin betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nur die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel zum Abzug zugelassen.

6.3.

6.3.1.

Im Urteil vom 23. März 2023 wird ausführlich dargelegt, weshalb die Rekurrentin für das Jahr 2018 nicht die Autokosten, sondern lediglich die Kosten des öffentlichen Verkehrs abziehen kann. Im Jahr 2019 haben weder die Arbeitgeberin (C._____) noch der Arbeitsort (Y._____) und die Funktion der Rekurrentin (SAP Entwicklerin) sowie ihr Arbeitspensum (100%-Pensum) geändert. Von der im erwähnten Urteil aufgeführten Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von R._____ nach Y._____ haben sich im Jahr 2019 lediglich drei Abfahrts- bzw. Ankunftszeiten um je eine Minute verändert, was auf die Zumutbarkeit der Zurücklegung des Arbeitsweges mit den öffentlichen Verkehrsmitteln keinen Einfluss hat. Der Vorwurf der Rekurrentin, dass die (tatsächlichen) Verbindungen "nicht den von Ihnen Aufgelisteten entsprechen" (Rekurs, S. 2), ist eine tatsachenwidrige Behauptung. Ausserdem sei darauf hingewiesen, dass die im Urteil vom 23. März 2023 aufgeführten Verbindungen des öffentlichen Verkehrs lediglich dazu dienen, die tägliche Zeitersparnis zu berechnen. Es wird der Rekurrentin damit keineswegs quasi vorgeschrieben, zu welchen Zeiten mit welchen öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit gefahren werden soll (Rekurs, S. 2).

6.3.2.

Aus dem Umstand, dass bei der Rekurrentin gemäss ihren Angaben in den Jahren 2006, 2007 sowie 2012 die Autokosten zum Abzug zugelassen worden seien (vgl. Rekurs, S. 2), kann die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil frühere Veranlagungen grundsätzlich keine Vertrauensgrundlage bilden, da einer Veranlagung nur für die betreffende Steuerperiode Rechtskraft zukommt. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Jede Periode wird ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen, neu beurteilt (Bundesgerichtsurteil vom 31. Juli 2017 [2C_99/2017] E. 3.3.5).

6.4.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

7.

Zusammenfassend wird der Rekurs betreffend "Ersatz Aussenlampe Solar Strahler", "Ersatz Markisen" und "Fahrkosten" abgewiesen und die Angelegenheit betreffend "Unterhaltskosten – Umgelände" an die Steuerkommission R._____ zurückgewiesen.

8.

8.1.

Die Rekurrentin wird kostenpflichtig, soweit der Rekurs abgewiesen wird (§ 189 Abs. 1 StG). Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensaus-

gang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolge von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrentin auszugehen (SGE vom 19. September 2024 [3-RV.2024.25]).

Bei einer betragsmässigen Gewichtung der Rekursanträge unterliegt die Rekurrentin zu ca. 90 % und hat daher in diesem Umfang die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

8.2.

Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird betreffend "Ersatz Aussenlampe Solar Strahler", "Ersatz Markisen" und "Fahrtkosten" abgewiesen.

2.

Die Angelegenheit wird betreffend "Unterhaltskosten – Umgelände" zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission R. _____ zurückgewiesen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebrühr von CHF 175.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 875.00, zu 90 % mit CHF 787.50 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Steueramt R. _____

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, Obere Vorstadt 37, 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, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic