

3-RV.2024.46

P 179

Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Loser Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------------	---

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

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

beide vertreten durch Viscon Treuhand AG, Luzernerstrasse 1,
6343 Rotkreuz

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission P. _____ vom 18. April 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. April 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission P._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 114'900.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 17'423.00 lediglich CHF 13'384.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. April 2023 erhob die Vertreterin von A._____ und B._____ mit Schreiben vom 24. Mai 2023 Einsprache. Die Steuerkommission P._____ ging von den folgenden Begehren aus:

- Es seien die Kosten für die LED Spots zum Abzug zuzulassen.
- Es seien die Kosten für die F._____ Anlage vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2024 wurde der Vertreterin bzw. A._____ und B._____ eine reformatio in peius angedroht. Mit Schreiben vom 22. Februar 2024 nahm die Vertreterin dazu Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 18. April 2024 wies die Steuerkommission P._____ die Einsprache ab und erhöhte das steuerbare Einkommen auf CHF 116'074.00.

5.

Den Einspracheentscheid vom 18. April 2024 (Zustellung am 29. April 2024) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 24. Mai 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie beantragen das Folgende:

"Es wird der Antrag gestellt, die geltend gemachten Abzüge anzuerkennen. Es handelt sich um abzugsfähige Aufwendungen, die weder eine[n] höheren Komfort noch eine grössere Leistungsfähigkeit zur Folge haben."

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

6.

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

7.

Die Vertreterin von A. _____ und B. _____ hat keine 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.

2.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt sinngemäss, es seien die Kosten von CHF 1'037.00 (ohne MWSt) für "Einsatz für Spot LED E._____ 6.2W 2700K" (vgl. Rechnung vom 22. Dezember 2020 der C._____ GmbH) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Steuerkommission P._____ hat dafür keinen Abzug gewährt, weil die Kosten für Leuchtmittel als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten gelten (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

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."

3.2.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten ist der Auffassung, dass bei einem Ersatz der gesamten Beleuchtungsanlage auch die Leuchtmittel unter den Begriff "Beleuchtungsanlagen" fallen (vgl. Schreiben vom 22. Februar 2024).

3.3.

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 Spezialverwaltungsgerichts 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 (vgl. RGE vom 26. April 2012 [3-RV.2012.31]).

3.4.

Die Leuchtmittel einer Beleuchtungsanlage können in der Regel – und auch vorliegend - bei Defekt einzeln ausgewechselt werden, ohne dass die Beleuchtungsanlage einen Schaden erleidet oder ganz ersetzt werden muss.

Es fehlt ihnen eine qualifizierte Verbindung mit einem (bestehenden) Gebäude. Aus steuerlicher Sicht haben die Leuchtmittel daher "Mobiliarcharakter", was einen Abzug als Liegenschaftsunterhalt ausschliesst. Es werden daher nur die Kosten für die Reparatur bzw. den Ersatz von fest eingebauten (im Gebäudewert eingeschlossenen) Beleuchtungsanlagen ohne Leuchtmittel als Unterhalt (bzw. Investitionen in Energiesparmassnahmen) zum Abzug zugelassen (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Januar 2024, S. 30; Solothurner Steuerbuch § 39 Nr. 2, Anhang: Ausscheidungskatalog, Ziff. 8.1 lit. b [Fassung vom 17.08.2023]); Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt betreffend den Abzug von Liegenschaftskosten mit Katalog für die Abgrenzung der abziehbaren Liegenschaftskosten von den nicht abziehbaren Anlagekosten, Ausgabe 1.1.2024, Ziff. 8.2; Dienstanleitung 9/2023 vom 20. Dezember 2022 zum Steuergesetz des Kantons Obwalden, Art. 23 und 34 StG/Art. 21 und 32 DBG, Liegenschaften – Einkünfte und Unterhaltskosten, S. 18, Ziff. 5.1; Richtlinie des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 21.1.2010 [Stand: 12.12.2022], Liegenschaftskosten, S. 14, Ziff. 7).

Die Vertreterin der Rekurrenten vertritt daher zu Recht selber die Auffassung, dass der Ersatz von einzelnen defekten Leuchtmitteln nicht als Unterhalt geltend gemacht werden kann (vgl. Schreiben vom 22. Februar 2024). Es ist nicht ersichtlich, warum diese steuerrechtliche Qualifizierung des Ersatzes von einzelnen defekten Leuchtmitteln im Rahmen einer Gesamterneuerung einer Beleuchtungsanlage nicht gelten soll. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es sich um ein "Auswechseln der nun verbotenen Halogen-Spots" (Einsprache vom 24. Mai 2023) gehandelt hat (analog RGE vom 22. Februar 2007 [3-RV.2005.50432], wonach der Umstand, dass aus Umweltschutzgründen der Ersatz von Bahnschwellen nicht mehr erlaubt ist, nichts daran ändert, dass eine Granitmauer gegenüber Bahnschwellen nicht einen gleichwertigen Ersatz darstellt und daher nicht sämtliche Kosten als Unterhalt abziehbar sind). Der Hinweis, dass die Leuchtmittel bei einem Neubau nicht aus den Anlagekosten herausgestrichen werden (vgl. Schreiben vom 22. Februar 2024), dürfte in der Praxis mehrheitlich zutreffen, ändert aber nichts am Mobiliarcharakter der Leuchtmittel, welcher einem Abzug der Kosten als Liegenschaftsunterhalt entgegensteht.

3.5.

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

4.

4.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt sinngemäss, es sei die Akonto-rechnung 1 für die "F._____ Gebäudeautomation" von CHF 8'082.90 (vgl. Rechnung der D._____ AG vom 22. Dezember 2020) vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

4.2.

Die Steuerkommission P._____ hat im Veranlagungsverfahren 50 % der Kosten, d.h. CHF 4'042.00 zum Abzug zugelassen. Sie führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 2):

"Werden im Zuge von Instandstellungsarbeiten oder auch bei anderer Gelegenheit Verbesserungen an einer Liegenschaft vorgenommen, oder werden alte Einrichtungen durch solche mit vergleichsweise höherem Komfort oder grösse-rer Leistungsfähigkeit ersetzt, so können nicht die gesamten Aufwendungen als Unterhaltskosten qualifiziert werden. Ein durch Schätzung zu ermittelnder Teil der Aufwendungen hat wertvermehrenden bzw. Investitionscharakter und ist nicht abzugsfähig.

Die 10-jährige Gebäudeautomation wurde ersetzt. Die technische Entwicklung für solche Anlagen während der letzten 10 Jahren ist rasant vorwärts gegangen. Es ist deshalb klar, dass es sich bei der neuen Anlage um eine Anlage handelt, welche einen höheren Komfort und sicher auch eine grössere Leistungsfähig-keit besitzt. Im Schreiben vom 07.02.2023 anerkennt der Vertreter selber ei-nen wertvermehrenden Anteil an den Kosten. Gemäss Einsprache können keine Belege der ursprünglichen Gebäudeautomation beigebracht werden. Mangels Nachweis des ursprünglichen Zustandes wird an der Aufteilung ge-mäss Veranlagung festgehalten."

5.

5.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten wendet ein, dass es keine Pflicht geben würde, anhand von Fotos und anderen nicht näher umschriebenen Unter-lagen die getätigten Anschaffungen nachzuweisen (Rekurs, S. 2, Ziff. 1).

5.2.

Es trifft zu, dass es keine Rechtspflicht zur fotografischen Aufnahme der Vorher- und Nachhersituation gibt (RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.152]). Für steuermindernde Sachverhalte sind aber in jedem Fall die Steuerpflichtigen beweispflichtig, wobei sie steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen haben (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2011.24]). Ein Abstellen auf blosser Angaben der Steuerpflichtigen reicht für den Nachweis nicht aus (VGE vom 4. Oktober 2016 [WBE.2016.70]).

6.

6.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten wendet weiter ein, bei Anschaffungen seien die Belege einzureichen, so dass die Aufbewahrung Sache der Steuerbehörde sei (Rekurs, S. 2, Ziff. 2).

6.2.

Weil steuermindernde Tatsachen von den Steuerpflichtigen zu beweisen sind, besteht die Aufbewahrungspflicht von Unterlagen primär bei den Steuerpflichtigen. Kommt hinzu, dass Steuerbehörden nur Unterlagen aufbewahren können, die von den Steuerpflichtigen auch eingereicht wurden. Die Vertreterin der Rekurrenten führt selber aus, dass die Belege für die ursprüngliche Gebäudeautomation nicht beigebracht werden können, da die entsprechenden Bauabrechnungen bei der Erbauerin des Mehrfamilienhauses liegen und nicht zur Verfügung stehen würden (Einsprache, S. 2).

7.

7.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht geltend, Einrichtungen, Maschinen, Apparate etc., die vor 10 Jahren angeschafft worden seien, seien kaum mehr erhältlich. Ersatzanschaffungen seien heute stets mit einem höheren Komfort verbunden (Rekurs, S. 2, Ziff. 3 – 5).

7.2.

Grundsätzlich sind die Kosten für den gleichwertigen Ersatz eines Bauteils vollumfänglich als Unterhalt abzugsfähig. Ein gleichwertiger Ersatz liegt vor, wenn veraltete Einrichtungen durch zeitgemässe von gleicher Art ersetzt werden, welche ungefähr den gleichen Komfort bieten, wie die alten zu ihrer Zeit, und daher notwendig ist, um die Liegenschaft weiterhin benutzen zu können (StR 2002, S. 88). Wird eine alte Installation aber nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt (anteilmässig) kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der (ursprüngliche) Wert des Grundstücks als solches nicht gestiegen ist. Alle Aufwendungen, welche das Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, das heisst in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Grundstücks aufrücken lassen, 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 erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (StE 2021 B 25.6 Nr. 83).

Die Kosten für die neue Gebäudeautomation sind steuerlich also nur insoweit abziehbar, als diese einen funktional adäquaten, dem aktuellen Stand

der Technik angepassten Ersatz der alten Gebäudeautomation darstellt (analog SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.7] betreffend Ersatz einer Alarmanlage).

7.3.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel obliegt der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen. Auch wenn ein Steuerpflichtiger bzw. Liegenschaftseigentümer zivilrechtlich nicht (mehr) zur Aufbewahrung der Belege verpflichtet war, kann daraus nichts zu seinen Gunsten abgeleitet werden. Es kann von ihm erwartet werden, sofern er die effektiven Kosten als Anlage- (bei der Grundstückgewinnsteuer) bzw. Unterhaltskosten berücksichtigt haben will, dass er die entsprechenden Belege erheblich länger als 10 Jahre aufbewahrt (VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.449] mit Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 3. Juni 1982, publiziert in Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts Zürich [RB] 1982, Nr. 107, S. 130, wonach von einem Hauseigentümer erwartet werden kann, dass er die entsprechenden Belege während zweier Jahrzehnte aufbewahrt).

7.4.

Gemäss den Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten wurde eine bestehende, über 10-jährige Gebäudeautomation infolge eines Defekts gesamthaft ersetzt. Ein Nachweis, dass es sich um einen Ersatz handelt, ist nicht aktenkundig. Die ersetzte Gebäudeautomation ist weder belegmässig noch fotografisch dokumentiert. Die entsprechenden Bauabrechnungen würden bei der Erbauerin des Mehrfamilienhauses liegen und nicht zur Verfügung stehen.

Blosse Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen jedoch nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom 24. Oktober 2013, mit Hinweis auf den BGE 130 III 321, E. 3.2). Kommt hinzu, dass es den Rekurrenten zumutbar gewesen wäre, die Erbauerin des Mehrfamilienhauses (Baujahr 2009; vgl. "Aufstellung zu Liegenschaftsverzeichnis") um die Herausgabe allfällig vorhandener Unterlagen betreffend die ersetzte Gebäudeautomation zu ersuchen. Dass ein entsprechender Versuch erfolgt ist, aber erfolglos war, wird von der Vertreterin der Rekurrenten nicht geltend gemacht.

7.5.

Mangels aktenkundiger Unterlagen zur ersetzten Gebäudeautomation kann nicht beurteilt werden, ob es sich tatsächlich um einen Ersatz handelt bzw. ob es sich gegebenenfalls bei der neuen Gebäudeautomation um einen funktional adäquaten, dem aktuellen Stand der Technik angepassten Ersatz handelt. Da beim Ersetzen einer bestehenden Anlage erfahrungsgemäss meistens gewisse Verbesserungen gegenüber der ersetzten Anlage resultieren, die über den zwischenzeitlich erfolgten technischen Fort-

schritt hinausgehen, ist ein nach Ermessen festgesetzter, nicht abzugsfähiger wertvermehrender Anteil der Kosten auszuscheiden. Angesichts des Umstandes, dass nicht aktenkundig nachgewiesen ist, dass ein Ersatz der Gebäudeautomation vorliegt, erscheint die von der Steuerkommission P._____ vorgenommene Ausscheidung eines abzugsfähigen Unterhaltsanteils von 50 % als grosszügig.

7.6.

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

8.

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 Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 545.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt P. _____

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, 24. Oktober 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic