

3-RV.2025.60

P 129

Urteil vom 18. September 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Loser
Richter Wick
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch HPF Revisions- und Wirtschaftsberatungs-AG,
Bahnhofplatz 2a, 5400 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission P.**_____
vom 20. März 2025
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2025 wurde A._____ von der Steuerkommission P._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 101'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 107'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'704'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'025'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde anstelle der geltend gemachten Unterhaltskosten für die Liegenschaft C-Strasse, S._____, von (gerundet) CHF 23'812.00 lediglich CHF 22'307.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Februar 2025 erhob die Vertreterin von A._____ mit Schreiben vom 14. März 2025 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Die Kosten für die Enthärtungsanlage B._____ von total CHF 1'505 in 2022 soll, wie in der Steuererklärung 2022 geltend gemacht, zum Abzug zugelassen werden. Das steuerbare Gesamteinkommen deshalb auf CHF 105'900 reduziert und die Steuerausscheidung mit dem Kanton T._____ entsprechend angepasst werden."

3.

Mit Entscheid vom 20. März 2025 wies die Steuerkommission P._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. März 2025 (Zustellung am 24. März 2025) hat die Vertreterin von A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 2. April 2025 (Postaufgabe am 4. April 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt den folgenden Antrag:

"Das steuerbare Einkommen sei um die Mietaufwendungen für das Entkalkungsgerät von CHF 1'505 in 2022 auf CHF 99'600 zum Satze von CHF 105'900 zu reduzieren."

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

5.

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

6.

Die Vertreterin von A. _____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. 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 Rekurrentin beantragt, es seien die in der Steuererklärung 2022 geltend gemachten CHF 1'505.00 (4 x CHF 376.25) als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Es handelt sich dabei um die Kosten für das "[...] Abo" für die von der Lieferantin zur Verfügung gestellte Enthärtungsanlage (vgl. die Rechnungen der B._____ AG, U._____, für das Jahr 2022).

2.2.

Die Steuerkommission P._____ hat die Kosten nicht zum Abzug zugelassen, weil gemäss dem Merkblatt über den Liegenschaftsunterhalt Kosten für gemietete Bauteile und gemietete Geräte nicht zum Abzug zugelassen werden. Als Kosten für den Liegenschaftsunterhalt würden nur Kosten für den gleichwertigen Ersatz von Bauteilen, Geräten und kleineren untergeordneten Gebäudeteilen gelten, die sich im Eigentum der Steuerpflichtigen befinden (vgl. Einspracheentscheid).

3.

3.1.

3.1.1.

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). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

3.1.2.

Unterhaltskosten können nur die Eigentümer oder die Nutzniessungs- und Wohnberechtigten einer Liegenschaft abziehen (die neue Steuerpraxis 2011, S. 61 ff.). Den Mietern steht kein Abzug zu (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" [im Folgenden: MB LUK] des Kantonalen Steuer-

amtes, gültig ab 1.1.2020, Ziff. 9), weil sie keinen Ertrag aus unbeweglichem Vermögen versteuern müssen.

3.2.

Gemäss dem MB LUK sind die Kosten für den Ersatz, die Reparaturen, ein Service-Abonnement sowie die Betriebskosten wie Salz und dergleichen oder Betriebsabonnemente von Wasserenthärtungsanlagen zu 100 % als Liegenschaftsunterhalt abzugsberechtigt (S. 45).

Im MB LUK wird überdies das Folgende ausgeführt (S. 10):

"Abzugsberechtigt können nur Kosten für den gleichwertigen Ersatz von Bauteilen, Geräten und kleineren untergeordneten Gebäudeteilen sein, die sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden. Kosten für gemietete Bauteile und gemietete Geräte wie z.B. [...] Entkalkungsanlagen [...] können grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen werden."

4.

4.1.

Die Rekurrentin hat am tt.mm. 2003 mit der B._____ AG, U._____, ein "[...] Abo" für monatlich CHF 116.45 abgeschlossen. Der Vertrag ist gültig bis tt.mm. 2023 (vgl. die Rechnungen der B._____ AG aus dem Jahr 2022). Die daraus resultierenden Leistungen der B._____ AG werden wie folgt umschrieben (vgl. "[...] – das Abo gegen Kalk"):

"Weiches Wasser sorgt für die Werterhaltung Ihrer Liegenschaft

Mit dem Abschluss eines [...] Abos erhalten Sie von uns für eine definierte Laufzeit eine Enthärtungsanlage zur Verfügung gestellt. Sie bezahlen nur die Installationskosten und eine monatliche Abogebühr. Inbegriffen sind die Gerätenutzung, die periodische Wartung, der Unterhalt und allfällige Ersatzteile inklusive 100% Garantie mit einem Geräteersatz im Störfall während der ganzen Vertragsdauer. Je nach Abotyp liefern wir Ihnen auch das Salz, so dass Sie sich um nichts kümmern müssen.

Zudem werden Kleinanlagen alle 5 Jahre vorbeugend revidiert, bevor die Störungsanfälligkeit zunehmen kann. Damit haben Sie die höchste Zuverlässigkeit, volle Kostenkontrolle und geniessen viele Vorzüge."

4.2.

Die erstmalige Installation einer Enthärtungsanlage stellt gemäss dem MB LUK eine wertvermehrende Investition dar, welche nicht als Unterhalt abzugsfähig ist. Erst die Kosten für deren gleichwertigen Ersatz sind steuerlich als Unterhaltskosten abzugsfähig. Daraus folgt, dass auch die Miete einer erstmalig installierten Enthärtungsanlage steuerlich keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt darstellt.

Mangels gegenteiligen Nachweises ist davon auszugehen, dass vor der Installation der ab August 2003 gemieteten Enthärtungsanlage in der Liegenschaft der Rekurrentin keine solche vorhanden war. Die im Jahr 2022 angefallenen (Miet-)Kosten für die Enthärtungsanlage sind daher nicht als Unterhalt abzugsfähig.

4.3.

4.3.1.

Auch bei der erstmaligen Installation einer Enthärtungsanlage sind aber gemäss dem MB LUK die Reparaturkosten, die Kosten eines Service-Abonnements sowie die Betriebskosten wie Salz etc. als Unterhaltskosten vollumfänglich abziehbar.

4.3.2.

Das von der Rekurrentin abgeschlossene Abo beinhaltet nebst der Benutzung des Gerätes eine "Vollgarantie während Vertragslaufzeit", "Kostenlose Ersatzteile", "Kostenloser Störungsdienst", "jährlicher Hygiene- und Kontrollservice" sowie die "Salzlieferung". Der auf diese Dienstleistungen entfallende Anteil der monatlichen Abo-Kosten ist gemäss dem MB LUK grundsätzlich als Unterhaltskosten abziehbar. Da die Enthärtungsanlage jedoch aus dem steuerlich relevanten Blickwinkel der Einzelbetrachtung nicht im Eigentum der Rekurrentin steht, kann dafür kein Abzug gewährt werden. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass weiches Wasser gemäss dem Gerätehersteller dem Werterhalt einer Liegenschaft dient.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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 Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 500.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (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, 18. September 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic