

I. Kantonale Steuern

A. Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen (aStG) vom 13. Dezember 1983

85 Abzüge vom rohen Einkommen; Kosten des Liegenschaftsunterhalts
(§ 24 lit. c Ziff. 3 aStG).

- Steuerliche Behandlung von diversen Kosten für die Küchenrenovation (inkl. Unterscheidung zwischen "Ersatz älterer Kombination" und "Ersatz von gleichwertigen Kombinationen") und für die Sanierung einer Teichanlage.

14. August 2003 in Sachen R. + E.R., RV.2003.50066/K 8109

Aus den Erwägungen

2. a) Die Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften können vom Roheinkommen abgezogen werden (§ 24 lit. c Ziff. 3 aStG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 19 Abs. 1 aStGV). Dazu gehören Instandhaltungskosten, also die Massnahmen zur Wahrung der Funktionstauglichkeit der einzelnen Bauteile durch einfache und regelmässige Massnahmen. Darunter fallen auch die Aufwendungen zur Beseitigung von Beschädigungen oder Abnützungen, die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten sind. Ferner sind abziehbar die sog. Instandstellungskosten. Es sind dies Aufwendungen für die von Zeit zu Zeit und in grösseren Abständen erforderlichen Renovationen sowie für den gleichwertigen und gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen (Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt", Stand 1.1.1999, des Kantonalen Steueramtes, S. 10). Unterhaltskosten, die innert 5 Jahren nach dem Erwerb der Liegenschaft aufgewendet werden und den Wert der Liegenschaft gegenüber dem Zeitpunkt des Erwerbs erhöhen, gelten als Anlagekos-

ten und sind nicht abzugsfähig (§ 19 Abs. 2 aStGV in der damals geltenden Fassung).

b) Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten ist in denjenigen Fällen schwierig, in denen eine Aufwendung für die Liegenschaft zum Teil werterhaltend und zum Teil wertvermehrend ist. Da es für diese Aufteilung keine eindeutigen Abgrenzungskriterien gibt, sind die entsprechenden Anteile durch Schätzung zu ermitteln. Zur Vereinfachung dieser schätzungsweise vorzunehmenden Ausscheidung hat das Steueramt des Kantons Aargau ein Merkblatt ausgearbeitet, aus welchem für häufig vorkommende Liegenschaftsaufwendungen die Aufteilung in wertvermehrende und werterhaltende hervorgeht. Damit soll sowohl eine rechtsgleiche Veranlagung als auch eine rechtsgleiche Ausübung des Ermessens durch die Veranlagungsbehörden gewährleistet werden. Diese sollen lediglich in begründeten Fällen davon abweichen, werden dadurch aber nicht von ihrer Pflicht entbunden, den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen und insbesondere den konkreten Einzelfall zu würdigen (RGE vom 23. April 1998 in Sachen M. + R.H.).

3. a) Die Rekurrenten haben im Jahr 1999 die Küche ihrer Liegenschaft renoviert. Dabei wurde die 30-jährige Küchenkombination nicht wie üblich herausgerissen, sondern in unverändertem Zustand belassen. Es wurden lediglich die Frontseiten neu beschichtet. Es muss sich dabei um das "Fronten-Wechsel-System" der P. handeln, bei welchem der noch intakte Korpus der alten Küche erhalten bleibt.

b) Gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt", Stand 1.1.1999, des Kantonalen Steueramtes, sind beim "Ersatz älterer Kombination" durch eine "Küchenkombination mit gleichem Umfang" bei einer Besitzesdauer von über 5 Jahren 2/3 der Kosten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Es ist davon auszugehen, dass diese Regelung auf der Annahme beruht, dass die alte Küchenkombination (was wohl auch mehrheitlich der Fall ist) vollständig herausgerissen und durch eine neue ersetzt wird. Dieses Ersetzen führt zweifelsohne zu einer gewissen (steuerlich auszuscheidenden) Wertvermehrung der Küche, da damit in der Regel eine Verbesserung der Funktionalität (z.B. [voll statt nur teilweise ausziehbare] Schubladen auf Rollen statt auf Holzleisten; Schubladen

statt Kästchen) und Ausnützung (z.B. Drehtüren in den Kombinationsecken) der Küche einhergeht. Werden jedoch, wie vorliegend, die alten Korpusse stehen gelassen und nur die Fronten erneuert, kann nicht von einer Wertvermehrung gesprochen werden, wenn die alten und neuen Fronten der jeweiligen Zeit entsprechend qualitätsmässig vergleichbar sind, wovon vorliegend ausgegangen werden kann. Es liegt in einem solchen Fall ein "Ersatz von gleichwertigen Kombinationen" vor, so dass die dadurch entstandenen Kosten bei über 5-jähriger Besitzesdauer vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen sind (analog dem vorliegend noch nicht anwendbaren Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt", gültig ab 2001, Nr. 24 [Kücheneinrichtungen], S. 20).

c) Die Rechnungen vom 23. Juli 1999 und vom 10. September 1999 der R. für die Küchenrenovation im Dekor A. glatte Fronten inkl. Griffe und Montage belaufen sich auf insgesamt Fr. 9'178.50 (Fr. 8'641.-- + Fr. 537.50). Sie sind vollumfänglich als Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren.

4. a) Die Rekurrenten haben bei der Renovation der Küche die bisher aus Keramikplatten bestandene Küchenabdeckung und Rückwand durch Granitplatten ersetzt. Die Vertreterin der Rekurrenten räumt selbst ein, dass von einem Mehrwert ausgegangen werden könne und beziffert diesen mit ca. Fr. 500.--. Das Steuerrekursgericht hat im RGE vom 23. April 1998 in Sachen M. + R.H. entschieden, dass beim Ersatz von keramischen Platten durch Granit (es ging um einen Fenstersims der Küche) ein wertvermehrender Anteil von 1/3 auszuschneiden sei, da Granit beständiger ist als keramische Platten. An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten; sie kann ohne weiteres auf die Küchenabdeckung übertragen werden. Von den Kosten von Fr. 9'369.-- (ohne Mehrwertsteuer; inkl. Tropfteil mit Edelstahlspülbecken; dieses kann steuerlich nicht separat behandelt werden, da dessen Kosten nicht separat ausgewiesen sind) gemäss der Rechnung der R. vom 25. Juni 1999 sind folglich Fr. 6'246.-- als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren. Die Kosten für die "Auszugsplatte unter Granit ca. 70 x 38 cm inkl. Einbeschlag" von Fr. 980.-- (ohne Mehrwertsteuer) werden nicht zum Abzug zugelassen, da davon auszugehen ist, dass diese bei der alten Küche

noch nicht vorhanden war. Nicht zum Abzug zuzulassen sind überdies die Fr. 180.-- (ohne Mehrwertsteuer) für "Neuer Korpus unter Kühlschrank". Kosten für Neuanschaffungen stellen steuerlich nie Liegenschaftsunterhaltskosten dar. Beim "Kehrichtauszug komplett" für Fr. 380.-- (ohne Mehrwertsteuer) und der "Mischbatterie chrom Brause" für Fr. 297.-- (ohne Mehrwertsteuer) ist von zeitgemäsem Ersatz auszugehen, so dass ein vollumfänglicher Abzug zu gewähren ist. Auch die Montagekosten von Fr. 860.-- (ohne Mehrwertsteuer) sind vollumfänglich abzugsfähig.

b) Die Rechnung vom 25. Juni 1999 enthält auch "Einbaugeräte E." im Betrag von Fr. 5'420.-- (ohne Mehrwertsteuer; Fr. 4'668.-- + Fr. 940.-- ./ Fr. 188.--). Es handelt sich dabei um eine Dunsthaube, einen Elektroherd mit Glaskeramikfeld und einen Kühlautomaten. Es ist davon auszugehen, dass es sich um Ersatzgeräte handelt, so dass die Kosten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind (vgl. Ziff. 19 lit. a des Merkblattes "Liegenschaftsunterhalt"). Nicht abzugsfähig ist dagegen die "Geschirrspüler Front chrom" im Betrag von Fr. 230.-- (ohne Mehrwertsteuer), da es sich dabei um den Aufpreis für eine vorher nicht vorhandene Chromstahlfront handelt.

c) Von den Kosten von total Fr. 17'716.-- (ohne Mehrwertsteuer) sind folglich Fr. 13'203.-- (Fr. 6'246.-- + Fr. 4'668.-- + Fr. 752.-- + Fr. 380.-- + Fr. 297.-- + Fr. 860.--) zum Abzug zuzulassen. Unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuer von 7,5 % resultiert ein abzugsfähiger Betrag von Fr. 14'193.20.

5. a) Die Vertreterin des Rekurrenten beantragt weiter, es seien Fr. 14'408.50 für die Sanierung der Teichanlage und die Herbstarbeiten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, der Gartenteich stelle keine Liebhaberei dar. Er sei das Ergebnis einer objektiven Analyse von Fachleuten über die bestehenden Möglichkeiten für eine optimale Gartengestaltung. Die Vorinstanz hat im Einspracheverfahren von den geltend gemachten Kosten lediglich Fr. 1'920.-- für die "Herbstarbeiten im bestehenden Garten" zum Abzug zugelassen. Den Unterhalt der Teichanlage hat sie der Pflege eines Ziergartens gleichgestellt und die entsprechenden Kosten nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt", Stand 1.1.1999, des Kanto-

naln Steueramtes, wonach für "Aufwendungen für Pflege von Ziergärten bei Eigenheimen" kein Abzug zu gewähren ist [Ziff. 13 lit. e, S. 15]).

b) Das Steuerrekursgericht hat im Entscheid vom 22. März 1995 in Sachen A.V. folgendes ausgeführt:

"Der Ersatz mehrjähriger Pflanzen eines Ziergartens dient zu dessen Erhaltung, soweit abgestorbene bzw. kranke Pflanzen ersetzt werden. Die dadurch entstehenden Kosten stellen grundsätzlich abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar. Da es sich bei einem Biotop um eine besondere (ökologisch sinnvolle) Form eines Ziergartens handelt, sind auch die Aufwendungen für den Ersatz abgestorbener bzw. kranker mehrjähriger Biotoppflanzen grundsätzlich abzugsfähig. Werden demgegenüber gesunde mehrjährige (Biotop-)Pflanzen (z.B. im Rahmen einer Neugestaltung des Gartens) ersetzt, so handelt es sich nicht um Aufwendungen, die zur Erhaltung des Gartens notwendig sind, sodass die dadurch entstehenden Kosten nicht abgezogen werden können."

Diese Rechtsprechung erfolgte in Anlehnung an den Umstand, dass die Kosten für "Pflege und Ersatz mehrjähriger Sträucher und Pflanzen" (vgl. Ziff. 13 lit. b des Merkblattes) vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden. Es ist nicht einzusehen, warum dies bei mehrjährigen (Wasser-)Pflanzen eines Biotopes anders sein sollte. Gemäss der selben Ziffer des Merkblattes werden auch die Kosten für "Zaunreparaturen, Gartenwege flicken, Stützmauern reparieren", also für den Unterhalt von "Gartenbauten" verschiedenster Art, zum Abzug zugelassen. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts stellt auch ein Gartenteich bzw. Biotop eine solche "Gartenbaute" dar. Die Kosten, welche im Zusammenhang mit dem Unterhalt einer solchen Anlage entstehen, sind daher grundsätzlich ebenfalls zum Abzug zuzulassen. Dies steht in Einklang mit den folgenden Ausführungen der Steuerrekurskommission (heute: Steuerrekursgericht) in AGVE 1982 S. 380:

"Aufwendungen für Nutz- und Ziergärten können bloss in dem Umfang als steuerlich anrechenbare Liegenschaftsunterhaltskosten betrachtet werden, als sie gemacht werden, um bereits bestehende Anlagen (Hecken, Sträucher, Wege usw.) in dem Zustand zu erhalten, in dem sie ihrem Zwecke dienen können. Aufwendungen für Neuanlagen (Pflanzen von

Rabatten, Hecken, Sträuchern usw.) stellen keine Unterhaltsaufwendungen dar."

c) Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat die Kosten für den Ersatz einer fest eingebauten Bassin-Filteranlage als Liegenschaftsunterhalt beurteilt. Mit der Bemerkung, ein Bassin im Garten sei nichts Aussergewöhnliches, hat es das Vorliegen einer privaten Liebhaberei (welche dazu führen würde, dass die Kosten nicht zum Abzug zuzulassen wären) verneint (StE 1986 B 25.6 Nr. 5). Dies gilt auch für Gartenteiche bzw. Biotope.

d) Die Arbeiten der "Renovation der Teichanlage" sind in der Offerte der K. Gartenbau AG vom 17. September 1999 wie folgt umschrieben:

"Bestehende Teichanlage, inkl. Randbefestigung, Mörtelschicht, Folie, Böschungsmatte und Vlies entfernen, zusammennehmen, aufladen und auf die Deponie des Unternehmers führen. Wassersteine vorsichtig lockern, entfernen und zu Wiederverwendung deponieren. Filteranlage, inkl. Teichpumpe, Bodenablauf und Zulaufschläuche liefern, montieren und eingraben. Bestehender Teichaushub ca. cm 20 vertiefen. Teichrand und Mergel neu ausgleichen und befestigen. Vlies, Teichfolie, Bollensteine und Rollkies in verschiedenen Grössen, liefern und fachgerecht im Teich ein- und aufbauen. Wassersteine reinigen und zusammen mit Kies, Beton und Teichfolie zu einem neuen, stabilen und dichten Wasserfall aufbauen. Teichrand neu gestalten und bepflanzen. Diverse Reinigungs- und Anpassungsarbeiten."

Die Renovation der Teichanlage war gemäss den Ausführungen der Vertreterin erforderlich, weil sich die Teichfolie zersetzte. Die Vertiefung des Teichaushubs um ca. 20 cm sei für die Beseitigung der Verschlammung unumgänglich gewesen. Aus diesem Grund hätten auch die Teichpumpe mit Filteranlage ersetzt werden müssen. Es sind folglich sämtliche mit der Renovation der Teichanlage in Zusammenhang stehenden Kosten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

Im Betrag von Fr. 12'488.50 (Fr. 14'408.50 abzüglich die von der Vorinstanz bereits gewährten Fr. 1'920.-- für die Herbstarbeiten) sind jedoch auch fünf "Natursteinplatten Granit als Schrittplatten" im Betrag von Fr. 380.-- enthalten. Es ist davon auszugehen, dass es sich

um eine Neuinvestition handelt, so dass dieser Betrag nicht abzugsfähig ist. Es sind somit für die Teichsanierung gerundet Fr. 12'000.-- als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

86 Entschädigung mit Vorsorgecharakter (§ 34 Abs. 3 lit. e aStG).

- **Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger nach dem Ausscheiden aus einer Firma weiterhin einer gewissen (dauerhaft erheblich schlechter entlöhnten) Erwerbstätigkeit nachgeht, schliesst den Vorsorgecharakter einer Kapitalabfindung nicht aus, wenn diese den finanziellen Schaden ausgleichen soll, welcher dem Steuerpflichtigen durch die lebenslängliche Kürzung der Pensionskassenrente infolge Ausscheiden vor dem reglementarischen Pensionsalter entsteht.**

20. Februar 2003 in Sachen R. + A.B., RV. 2002.50056/K 7241

Aus den Erwägungen

3. a) Der Rekurrent war seit mehr als 30 Jahren bei der X. tätig. Anlässlich der Übernahme einer neuen Aufgabe innerhalb der X. hatte er per 1. Januar 1999 vereinbart, den neuen Job noch bis zum 31. Oktober 2001 auszuüben und dann, nach 38 Dienstjahren mit dem maximalen Rentenanspruch von 65 % in den vorzeitigen Ruhestand zu treten. Anfangs Dezember 1999 ist ihm überraschend eröffnet worden, dass der von ihm geleitete Geschäftsbereich per 1. Januar 2000 mit jenem der Y. zusammengelegt und von Deutschland aus geführt werde. Es wurde dem Rekurrenten mangels einer passenden andern Aufgabe nahegelegt, den vereinbarten Rücktritt auf den 31. März 2000 vorzuziehen. In diesem Zusammenhang haben die X. und der Rekurrent die folgende Vereinbarung vom 23. Dezember 1999 abgeschlossen:

"Wie bereits mit Ihnen besprochen, werden Sie per 31. März 2000 von der Möglichkeit der vorzeitigen Pensionierung Gebrauch machen. In diesem Zusammenhang setzen wir voraus, dass Sie bei der Firma Z. das Arbeitsverhältnis per 1. April 2000 aufnehmen werden.