



**Entscheid vom 1. März 2013 (510 12 71)**

---

**Liegenschaftsunterhalt**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiber i.V. v. Q. P. Tran

\_\_\_\_\_ Parteien **A.A. und B.A., vertreten durch C.**

**Rekurrenten**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2010**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2010 vom 8. Dezember 2011 wurden die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 37'992.-- auf Fr. 16'593.-- gekürzt.

2. Mit Schreiben vom 6. Januar 2012 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Einsprache und beantragte, die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 37'992.-- seien vollständig zum Abzug zuzulassen.

Die Vertreterin führte aus, bei den Unterhaltskosten sei ein Anteil von Fr. 4'000.-- bereits für wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt worden. Die Pflichtigen hätten die Liegenschaft im Jahre 2010 teilweise renoviert. Der bestehende Sonnenschutz inkl. Motorantrieb sei dabei durch ein gleichwertiges Produkt ersetzt worden. Weiter sei der bestehende Einbauschränk durch einen neuen ersetzt worden. Die Stütz- bzw. Gartenmauer zum Nachbargrundstück sei sanierungsbedürftig gewesen. Da mit der Bebauung des angrenzenden Grundstücks begonnen worden sei, sei eine Sanierung unumgänglich gewesen. Eine Reparatur der Mauer sei mit Fr. 30'000.-- budgetiert worden, weshalb sich die Steuerpflichtigen für eine kostengünstigere Fertiggarage entschieden hätten, die die Mauer zur Einfriedung ersetze. Gleichzeitig reichte die Vertreterin diverse Rechnungskopien ein.

3. Mit Schreiben vom 19. Juli 2012 bat die Steuerverwaltung um Pläne oder Skizzen woraus hervorgehe, wo sich die Fertiggarage befinde. Zudem verlangte sie diverse Unterlagen ein: Rechnung D. AG, Garage und die Endabrechnung; Rechnung Bezirksschreiberei E.; Rechnung Bauinspektorat; Offerte (falls vorhanden) über Renovation der Mauer; Nachweis, dass der alte (fest eingebaute) Schränk durch einen gleichwertigen Schränk ersetzt worden sei und Fotos (Garage, Sonnenschutz, Einbauschränk), welche den Zustand vor und nach den vorgenommenen Sanierungsmassnahmen dokumentierten.

Mit Schreiben vom 14. August 2012 lieferte die Vertreterin die verlangten Unterlagen nach. Ergänzend führte sie aus, es gebe vom Einbauschränk vor den Sanierungsmassnahmen keine Fotos. Der Ersatz sei jedoch von der F. AG per 20. September 2010 bestätigt worden.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 31. August 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und verzichtete dabei auf eine reformatio in peius.

Zur Begründung führte sie aus, bei den vorgenommenen Arbeiten seien auch einige Verbesserungen erzielt worden. Der abzugsfähige Liegenschaftsunterhalt sei folgendermassen festzusetzen: Fr. 494.30 für die Gebäudeversicherung (G.), Fr. 5'000.-- für den Ersatz Trockner/Waschmaschine (H. AG), Fr. 1'081.05 für Malerarbeiten (I. AG), Fr. 1'264.30 für die Dachreparatur (J.), Fr. 5'833.35 (1/3 von Fr. 17'500.--) für den Ersatz Sonnenschutz (K. AG) und Fr. 656.35 für das Versetzen des Ablaufrohrs (L.), total: Fr. 14'329.35.

Nicht abzugsfähig seien Fr. 397.05 für die Plissee Vorhänge, Fr. 1'114.80 für das Erstellen des Baugesuches, Fr. 853.20 für die Eintragung des Grenzbaurechts und Fr. 460.-- für die Baubewilligung. Anstelle der Sonnenstoren sei eine Pergolakonstruktion aus Aluminium installiert worden. Weil es sich dabei nicht um einen reinen Ersatz handle, seien die zusätzlichen Investitionen den nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendungen zuzuordnen. Daher sei ein Drittel der Kosten als gleichwertiger Ersatz einzustufen. Für die Einbauschränke könne mangels genügender Unterlagen kein Abzug angerechnet werden. Aus den nachgereichten Unterlagen gehe hervor, dass die Stützmauer keine Grenzmauer darstelle, weshalb kein steuerlicher Abzug gemacht werden könne.

5. Mit Schreiben vom 25. September 2012 erhob die Vertreterin Rekurs mit dem Begehren, die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten seien mit Fr. 25'564.75 zu veranlagern.

Zur Begründung führte sie aus, dem Schreiben liege eine Offerte des Storenbauers bei, die die Kosten für einen gleichwertigen Ersatz der zuvor installierten Sonnenstoren nachweisen würden. Weiter seien die bestehenden Einbauschränke ersetzt worden, da diese den Pflichten nicht mehr entsprochen hätten. Ein Umbau der Schränke hätte einen wesentlichen finanziellen Mehraufwand bedeutet. Wie aus der eingereichten Rechnung hervorgehe, seien Standardmaterialien verwendet worden. Als wertvermehrnde Komponenten würden einzig die abschliessbaren Zylinder betrachtet werden können, was aber nur ein Bruchteil des Wertes ausmachen könne. Dem Rekurschreiben würde eine Bestätigung beigelegt, welche präzisiere, dass es sich bei den demontierten und entsorgten Schränken um Einbauschränke gehandelt habe.

Betreffend Ersatz des Plissee führte die Vertreterin aus, dass diese keine Vorhänge, sondern ein im Fenster fest montierter Licht- und Blickschutz und somit Bestandteil des Gebäudes seien, weshalb die Kosten abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt darstellten.

Den Ersatz der Gartenmauer betreffend hielt die Vertreterin fest, dass - wie die Steuerverwaltung richtig festhalte - die sanierungsbedürftige Gartenmauer keine Grenzmauer gewe-

sen sei, weshalb die Instandstellung dieser Mauer nur bei der direkten Bundessteuer, nicht aber bei der Staatssteuer abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten darstellen würden.

6. Mit Vernehmlassung vom 12. November 2012 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses.

Betreffend Sonnenstoren führte sie aus, der Rechnung vom 20. Dezember 2010 sei zu entnehmen, dass die ersetzten Storen bereits über eine Sonnen-Windsteuerung verfügt hätten und ebenfalls bereits motorisiert gewesen seien. Somit sei die Hälfte der Kosten, d.h. Fr. 8'750.- zum Abzug zuzulassen.

Bezüglich der Einbauschränke hielt die Steuerverwaltung fest, es dürfe davon ausgegangen werden, dass die neuen Schränke speziell nach den Bedürfnissen der Pflichtigen erstellt worden seien und somit keinen reinen Ersatz darstellen würden. Es rechtfertige sich, die Hälfte der Kosten zum Abzug zuzulassen. Weiter führte die Steuerverwaltung aus, dass es sich bei den sog. "Plissees" um Faltstoren handle, welche am Fenster angebracht würden und daher als Mobiliar einzustufen seien. Abschliessend hielt die Steuerverwaltung fest, da es sich bei der Gartenmauer weder um eine Einfriedung, noch um eine Grenzmauer handle, seien allfällige Kosten lediglich bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig, nicht jedoch bei der Staatssteuer.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an Ihren Anträgen fest.

## **Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung :**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die im Rekurs geltend gemachten Liegenschaftskosten in Höhe von Fr. 25'564.75 zum Abzug zugelassen werden können.

a) Nach § 29 Abs. 1 lit. e StG werden die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Die Kosten des Unterhalts von Gebäuden können nach Wahl des Steuerpflichtigen entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden (vgl. § 29 Abs. 2 StG). Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 8. Juni 2012, 510 11 66, E. 4b; StGE vom 29. Juni 2007, 510 06 66, E. 2b).

b) Als Aufwendungen für den Unterhalt von Liegenschaften gelten gemäss § 9 des Dekrets zum Steuer- und Finanzgesetzes vom 19. September 1974 insbesondere die Reparaturkosten (lit. a); die Prämien für Sachversicherungen, soweit sie sich auf das Gebäude oder seine Umgebung beziehen (Brand-, Haushaftpflicht-, Wasserschaden-, Glasschadenversicherung usw.) (lit. b) und die Verwaltungskosten (lit. c). Es handelt sich demgemäss bei den Unterhaltskosten um Aufwendungen, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind Unterhaltsarbeiten, Aufwendungen, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt (vgl. StGE vom 10. August 2012, 510 12 8, E. 3a; StGE Nr. 145/2006 vom 10. November 2006, E. 2b).

Nicht abzugsfähig sind indessen die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen (§ 29 Abs. 3 StG). Also diejenigen Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrnde Aufwendungen sind bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig (vgl. zum Ganzen Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Art. 29 N 111 ff.). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. z.B. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrnden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig: ebenso wenig wie die Kosten für die Beseitigung einer Verwahrlosung (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 25 ff. zu § 30).

Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrnden Aufwendungen hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege", Stand 1. Januar 2010 (nachfolgend Merkblatt) einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt.

c) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre gehören die Unterhaltskosten für Liegenschaften zu den Gewinnungskosten (Der Steuerentscheid [StE], 2005, A 23.1 Nr.10, E. 3.3.; Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 29 N 69; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, § 30 N 36). Gewinnungskosten sind alle Vermögensabgänge, die wesentlich durch ein Handeln, das beruflich motiviert ist oder Erwerbszwecken dient, verursacht oder bewirkt werden (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA), Bd. 58, S. 338). Zwischen § 29 Abs. 2 StG, der den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten regelt, und § 24 Abs. 1 lit. d StG, wonach Einkünfte aus dem Eigengebrauch unbeweglichen Vermögens zum steuerbaren Einkommen zu rechnen sind, liegt somit ein vom Gesetzgeber gewollter Konnex vor (StGE Nr. 145/2006 vom 10. November 2006, E. 4; StGE vom 25. Februar 2011, 510 10 71, E. 5a). Der Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten kann dementsprechend nur geltend gemacht werden, wenn der liegenschaftliche Wert, an dem der Unterhalt getätigt wurde bei der Eigenmietwertberechnung berücksichtigt wird (vgl. Egloff in: Klöti-Weber, Siegrist, Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A. Aarau 2009, 30 N 132).

3. a) Häufig kann eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. In diesen Fällen müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrende Aufwendungen zerlegt werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, § 41 N 84).

b) Unbestritten sind vorliegend die Positionen G., H. AG, I. AG, J. sowie L., weshalb im Folgenden nicht weiter auf sie einzugehen ist.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten jeweils um abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinne des Art. 29 Abs. 1 StG BL oder um wertvermehrende und damit nicht abzugsfähige Aufwendungen handelt. In casu machen die Rekurrenten folgende Liegenschaftsunterhaltskosten geltend:

19.02.2010	G., Gebäudeversicherung	Fr. 494.30
28.04.2010	H. AG, Ersatz Trockner/Waschmaschine	Fr. 5'000.00
12.07.2010	M. GmbH, Ersatz Plissee	Fr. 397.05
20.09.2010	F. AG, Ersatz Einbauschränke	Fr. 7'171.70
23.09.2010	I. AG, Malerarbeiten	Fr. 1'081.05
09.11.2010	J., Dachreparatur	Fr. 1'264.30
10.12.2010	K. AG, Offerte Ersatz Sonnenschutz	Fr. 17'500.00
17.12.2010	L., Ablaufrohr versetzen	Fr. 656.35
	abzüglich Fr. 8'000.-- wertvermehrende Aufwendungen	- Fr. 8'000.00
<b>Total</b>		<b>Fr. 25'564.75</b>

4. a) In Ihrem Rekurs führte die Vertreterin aus, ein Plissee sei ein im Fenster fest montierter Licht- und Blickschutz und somit Bestandteil des Gebäudes.

Als Plisseeanlage bezeichnet man nach allgemeiner Auffassung eine dem Rollo artverwandte Form des Sonnenschutzes am Fenster. Anders als beim Rollo wird der Stoff vorgefaltet (plissiert) und ziehharmonikaartig zu einem Stapel zusammengeschoben. Plisseeanlagen werden erfahrungsgemäss mit wenigen Schrauben am innen liegenden Fensterrahmen montiert und können ohne grösseren Aufwand wieder demontiert werden. Sie unterscheiden sich massgeblich von Fenster- und Rollläden gemäss Ziffer 1.1.7 des Merkblattes. Diese sind in die Wand eingelassen, fest verbaut und können nicht ohne erheblichen Aufwand entfernt, resp.

ersetzt werden. Plissees zählen deshalb nicht zum festen Bestandteil eines Hauses und stellen Mobiliar dar, dessen Ersatz nicht als Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht werden kann (vgl. StGE vom 21. November 2008, 510 08 36, E. 4b.)

b) Betreffend die Einbauschränke legten die Rekurrenten ihrem Rekurs eine Bestätigung der F. AG vom 12. September 2012 bei, worin erklärt wird, dass lediglich bereits bestehende Einbauschränke ersetzt worden seien. Der Rechnung vom 20. September 2010 ist nicht zu entnehmen, dass beim Ersatz höherwertige Materialien verbaut wurden, die auf eine Komfortsteigerung und somit auf eine Wertvermehrung schliessen lassen. Ebenfalls erscheint der Gesamtpreis von Fr. 7'171.70.- als nicht unverhältnismässig hoch. Die Rekurrenten räumen zwar ein, dass beim Medikamentenschrank neu Schliesszylinder verbaut worden seien, welche wertvermehrenden Charakter hätten. Diese Wertvermehrung ist allerdings vernachlässigbar.

Im Merkblatt werden Einbauschränke nicht explizit genannt oder aufgeführt. Einbauschränke sind allerdings mit Küchenschränken vergleichbar, die auch fest verbaut sind und erfahrungsgemäss eine Lebensdauer von etwa 15 Jahren aufweisen (vgl. paritätische Lebensdauertabelle des Hauseigentümergebietes Schweiz [HEV], einsehbar unter: [www.mieterverband.ch](http://www.mieterverband.ch)).

Wie dem Schätzungsprotokoll der Gebäudeversicherung Basel-Landschaft zu entnehmen ist, wurde das Haus im Jahre 1998 gebaut. Dem Protokoll ist weiter zu entnehmen, dass sowohl bei der ersten Schätzung vom 4. November 1998, als auch bei den darauffolgenden vom 7. Mai 1999 und vom 27. Mai 2011 jeweils Einbauschränke berücksichtigt wurden. Somit ist anzunehmen, dass die Einbauschränke zum Zeitpunkt des Ersatzes ca. 12 Jahre alt waren und somit praktisch das Ende der statistischen Lebensdauer erreicht hatten. Gemäss Ziffer 5.1.2.a des Merkblattes ist der Ersatz einer Küchenkombination zu 100 % als Liegenschaftsunterhalt abzugsfähig (vgl. StGE 158/2000 vom 15. Dezember 2000, E. 5), weshalb es sich rechtfertigt, 100 % der Ersatzkosten der Einbauschränke, also Fr. 7'171.70 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

c) Die Rekurrenten bestreiten nicht, dass der Ersatz der Storen mit einer gleichzeitigen Neuerstellung einer Pergolakonstruktion erfolgte und somit auch eine Wertvermehrung stattgefunden hat. Die Steuerverwaltung hat die Wertvermehrung mit einem Einschlag von 2/3 berücksichtigt und lediglich 1/3 der effektiven Kosten zum Abzug zugelassen. Diese Betrachtungsweise ist jedoch zu ungenau. Mit Rekurs vom 25. September 2012 reichten die Rekurrenten eine Aufstellung des Storenbauers nach, der den 1:1 Ersatz der bisherigen Anlage veranschlagte. Die Ziffer 1.1.6.b des Merkblattes besagt, dass die Kosten für einen gleichwertiger



Ersatz von Sonnenstoren zu 100 % als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden können. Mit vorerwähnter Offerte wurde der gleichwertige Ersatz glaubwürdig nachgewiesen, weshalb Fr. 10'216.30 zum Abzug zuzulassen sind.

5. Demgemäss sind folgende Liegenschaftsunterhaltskosten abziehbar:

19.02.2010	G., Gebäudeversicherung	Fr.	494.30
28.04.2010	H. AG, Ersatz Trockner/Waschmaschine	Fr.	5'000.00
20.09.2010	F. AG, Ersatz Einbauschränke	Fr.	7'171.70
23.09.2010	I. AG, Malerarbeiten	Fr.	1'081.05
09.11.2010	J., Dachreparatur	Fr.	1'264.30
17.12.2010	L., Ablaufrohr versetzen	Fr.	656.35
19.09.2012	K. AG, Offerte exkl. Pergolakonstruktion	Fr.	10'216.30
<b>Total</b>		<b>Fr.</b>	<b>25'884.00</b>

Aus diesen Erwägungen folgt, dass der Rekurs vollumfänglich gutzuheissen ist.

6. a) Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 130 StG i.V.m § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Vorliegend hat der Vertreter der Pflichtigen eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'430.-- inkl. MWSt. geltend gemacht (= 15 Stunden à Fr. 150.-- zzgl. MWSt). Dieser verhältnismässig zu hoch ausfallende Aufwand wird auf 9 Stunden gekürzt, was in diesem Fall als angemessen zu bezeichnen ist. Die Parteientschädigung wird damit auf Fr. 1'458.00 (inkl. MWSt.) festgesetzt, welche den Rekurrenten zu Lasten der Steuerverwaltung zugesprochen wird.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://:
1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
  2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Abzug für den Liegenschaftsunterhalt von Fr. 16'593.-- auf Fr. 25'884.-- zu erhöhen.
  3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 400.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
  4. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteienschädigung in Höhe von Fr. 1'458.-- (inklusive Auslagen und MWSt.) zu bezahlen.
  5. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde N. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber i.V.:

C. Baader

v. Q. P. Tran