



Entscheid vom 12. April 2013 (510 12 91)

Liegenschaftsunterhalt

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**,

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2009**

In Erwägung:

- dass die Rekurrentin mit Schreiben vom 26. Oktober 2011 gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2011 betreffend die Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2009 vom 17. Februar 2011 mit dem Begehren, es seien die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von Fr. 67'875.--, welche in der Veranlagungsverfügung auf Fr. 45'687.-- gekürzt worden seien, vollumfänglich zum Abzug zuzulassen, unter Wahrung von Frist und Form, Rekurs erhoben hat,
- dass das Steuergericht gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig ist, wobei gemäss § 129 Abs. 2 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden, weshalb ohne weitere Ausführungen auf den Rekurs eingetreten werden kann,
- dass gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können, die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen, und zwar für jede Veranlagungsperiode, entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden können [...] (§ 29 Abs. 2 StG), als Aufwendungen für den Unterhalt von Liegenschaften 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-, Haftpflicht-, Wasserschaden-, Glasschadenversicherung usw. (lit. b) und die Verwaltungskosten (lit. c) gelten; nicht abziehbar insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen sind [...] (§ 29 Abs. 3 StG), wobei gemäss Ziffer 3.2 des Merkblatts "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend Merkblatt), Stand 1.1.2009, die Kosten für den Erwerb von Bauten und Einrichtungen sowie für bauliche Veränderungen, d.h. Um-, Ein- und Anbauten dazu gehören,

- dass Unterhaltskosten Aufwendungen sind, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind, Unterhaltsarbeiten ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiter bestehen lassen, wobei einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt werden, demnach Unterhaltsarbeiten Aufwendungen zur Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand sind; von den Unterhaltskosten Aufwendungen zu unterscheiden sind, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen, wobei solche wertvermehrende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig sind (vgl. zum Ganzen Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 29 N 111 ff.),
- dass die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung nach objektiv-technischen Kriterien erfolgt, alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. zum Beispiel ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, wertvermehrenden Charakter haben, die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig sind (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 25 ff. zu § 30),
- dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen im Merkblatt einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt hat,
- dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre die Unterhaltskosten für Liegenschaften zu den Gewinnungskosten gehören (StE 2005, A 23.1 Nr.10, E. 3.3.; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 32 N 35), Gewinnungskosten alle Vermögensabgänge sind, 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),
- dass die Tatsachen, welche einen bestimmten Liegenschaftsaufwand als abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. e und Abs. 2 StG erscheinen lassen, steuermindernd und deshalb von der steuerpflichtigen Person darzutun und nachzuweisen sind (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 1991 B 25.6 Nr. 21; Ernst Blumenstein/Peter Locher,

System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416 und S. 453); häufig eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden kann, da sie Elemente beider Kategorien umfasst, weshalb in diesen Fällen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrende Aufwendungen zerlegt werden müssen (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, § 41 N 84),

- dass sich vorliegend die Kosten auf die Sanierung dreier Räume, nämlich ein neues Badezimmer (ehemals Gästezimmer) und zwei Reduits (ehemals Badezimmer) aufteilen, die Rekurrentin an der Verhandlung erklärt hat, dass die beiden Bäder aus den 1950-er Jahren stammen und seither nicht saniert worden seien, sie sich aufgrund der kleinen Grundflächen der beiden Nasszellen dazu entschlossen habe ihr Gästezimmer zu einem Bad umzubauen und die beiden kleinen Bäder zu Reduits umzugestalten, wobei im Haus durch diesen Umbau keine Wände verschoben worden seien, sie aufgrund dieses Umbaus zu Gunsten eines grösseren Badezimmers auf ein Gästezimmer verzichte, was lediglich eine Umnutzung der Räumlichkeiten zur Folge habe,
- dass die Steuerverwaltung in ihrem Einsprache-Entscheid die Kürzung der Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 67'875.-- um 1/3 auf Fr. 45'687.-- bestätigt hat mit der Begründung, ein Drittel der Kosten seien den nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendungen zuzuordnen, da die Rekurrentin nach dem Umbau im Besitze eines Whirlpools sei, eine elektrische Bodenheizung und eine Runddusche habe einbauen lassen, wobei das neue Badezimmer nun grosszügige Platzverhältnisse zu bieten habe, was einer Komfortsteigerung und Aufwertung gleichkomme und daher der Abzug der gesamten Kosten nicht möglich sei,
- dass zunächst festzuhalten ist, dass die Rekurrentin der Steuerverwaltung über sämtliche Umbaumassnahmen detaillierte Rechnungen eingereicht hat, auf denen ersichtlich ist, wie sich die Umbaukosten zusammensetzen, die Rekurrentin dem Steuergericht auf Aufforderung hin noch weitere Fotos eingereicht hat, auf welchen alle Räumlichkeiten sowohl vor, während und nach dem Umbau dokumentiert sind, auf diesen Fotos klar ersichtlich ist, dass es sich bei der neuen Badewanne nicht um einen Whirlpool handelt, die neu eingebaute Runddusche in ihrer Form und Funktion dem heutigen Standard entspricht wobei diese nur aufgrund ihrer Form noch keine Komfortsteigerung und auch keine Wertvermehrung bewirkt, und es sich in Bezug auf die Toilette (ohne weitere Spezialfunktionen wie bspw. Duschanlage), welche genau dieselbe Funktion erfüllt, in punkto Komfortsteigerung ebenso

verhält; in Bezug auf die neu eingebaute Bodenheizung im Bad auszuführen ist, dass diese nicht dem Bereich "Luxusausstattung" zuzuordnen ist und Bäder beispielsweise in einem Neubau regelmässig mit einer Bodenheizung ausgestattet werden, es daher naheliegend ist, dass die Rekurrentin bei einer derart umfassenden Sanierung ihr neues Bad mit einer Bodenheizung ausstatten lässt, ohne dass dabei infolge Einbaus von Luxuselementen von einer Wertvermehrung auszugehen ist, dass der Ersatz des Bodenbelags im ehemaligen Gästezimmer resp. neuen Badezimmer durch Steinplatten, ebenfalls keine Komfortverbesserung mit Wertvermehrung darstellt, sondern zur Standardeinrichtung eines Badezimmers gehört,

- dass schliesslich festzuhalten ist, dass die beiden Badezimmer und das Gästezimmer über 60 Jahre als solche genutzt worden sind und sich die Rekurrentin dazu entschlossen hat diese Räume einer anderen Nutzung zuzuführen, diese Nutzungsänderung nicht per se zu der Annahme führt, dass eine Wertvermehrung vorliegt, wobei die neu gewählte Ausstattung einzig dem heutigen Standard angepasst wurde und wie aus der ausführlichen Fotodokumentation auch klar ersichtlich ist, zur Renovation der drei Räumlichkeiten, keine Luxuselemente mit aussergewöhnlicher hoher Qualität verwendet worden sind,
- dass die Umbaukosten für die beiden ehemaligen Badezimmer, welche in Reduits umfunktio- niert wurden unstrittig sind, unter Bezugnahme auf das Merkblatt Ziffer 5.2 bei Ersatz / Mo- dernisierung eines Badezimmers bei gleichbleibender Art der Einrichtung der volle Unter- haltsabzug zu gewähren ist,
- dass demzufolge die geltend gemachten Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 67'875.-- voll- ständig zum Abzug zuzulassen sind und der Rekurs demzufolge gutzuheissen ist,
- dass der Rekurrentin ausgangsgemäss keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwal- tungsprozessordnung [VPO]) und ihr mangels Geltendmachung keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO),

wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen den Unterhaltsabzug in Höhe von Fr. 67'875.-- vollständig zum Abzug zuzulassen.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 800.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.
4. Mitteilung an die Rekurrentin, die Gemeinde B. (1), und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler