

> [Steuergericht](#)

### **530 2012 07 Liegenschaftsunterhalt**

*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.*

*Das Steuergericht stellt in seiner Beurteilung, ob Liegenschaftsunterhaltskosten als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind nach konstanter Praxis auf das Merkblatt der Steuerverwaltung ab.*

#### **Sachverhalt:**

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2011 wurde den Pflichtigen der Abzug für Liegenschaftsunterhalt von Fr. 22'370.-- auf Fr. 3'696.-- gekürzt.
2. Mit Schreiben vom 14. Februar 2011 erhoben die Pflichtigen Einsprache und begehrten u.a., der geltend gemachte Abzug für Liegenschaftsunterhalt sei zuzulassen. Zur Begründung brachten sie vor, sie hätten ein defektes Dachfenster durch eine Dachlukarne ersetzt. Gleichzeitig sei die Isolation vollständig erneuert und auf den aktuellen Stand gebracht worden.
3. In der Folge verlangte die Steuerverwaltung eine Kopie vom Baubeschrieb, der Offerte für den Um- resp. Neubau sowie eine Kopie der Baubewilligung. Die Pflichtigen reichten Unterlagen ein und führten aus, das beschädigte Dachfenster sei undicht gewesen, wobei es sich nicht mehr habe öffnen lassen. Auch die Wärmedämmung sei durch eine höherwertige ausgetauscht worden. Alle Belege würden bereits bei der Steuerverwaltung liegen.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 16. November 2011 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem sie den Abzug für Liegenschaftsunterhalt auf Fr. 4'000.-- erhöhte. Zur Begründung führte sie u. a. aus, die in der Einsprache vorgebrachten Argumente würden nicht ausreichen, um den geltend gemachten Abzug antragsgemäss akzeptieren zu können. Ausserdem könnten die Angaben mangels genügender Unterlagen nicht überprüft werden. Eine genaue Zuordnung der Kosten sei nicht möglich. Lediglich der Kauf von Isoliermaterial und Täfer, die Gipsarbeiten im Zusammenhang mit dem Dachstockausbau sowie die Kosten der Zimmer für Erstellung der Dachlukarne seien belegt. Damit handle es sich weitgehend um Neuinvestitionen. Da nur Kosten für den Unterhalt und den Ersatz durch Gleichwertiges steuerlich in Abzug gebracht werden könnten, würden die Kosten für den Ersatz des Dachfensters durch ein neues vergleichbares Fenster beigezogen. Dieses koste aktuell Fr. 1'750.--. Zusammen mit Entsorgung und Montage würden sich die Kosten auf rund Fr. 4'000.-- belaufen, weshalb der Abzug von Fr. 3'696.-- auf Fr. 4'000.-- erhöht werde.

5. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2011, welches die Steuerverwaltung per 19. Dezember 2011 zuständigkeitshalber an das Steuergericht weiterleitete, erhoben die Pflichtigen Beschwerde und begehrten den Abzug der geltend gemachten Kosten. Zur Begründung führten sie u.a. aus, aus dem beiliegenden Kaufbeschrieb des Hauses und dem Auszug aus dem Grundbuchamt aus dem Jahr 2003 gehe klar hervor, dass das Haus mit ausgebautem Dachstock gekauft worden sei. Nach dem Verständnis der Pflichtigen handle es sich bei den Kosten der Isolation, des Holztäfers und der Gipsarbeiten klar um werterhaltende Kosten.

6. Mit Vernehmlassung vom 18. Juni 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Sie führte aus, als Liegenschaftsunterhaltskosten könnten nur werterhaltende Aufwendungen abgezogen werden, nicht aber wertvermehrnde. Vorliegend sei von den Pflichtigen nicht überzeugend dargelegt worden, dass es sich bei den vorgenommenen Arbeiten tatsächlich nur um abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten und nicht um wertvermehrnde Aufwertungsarbeiten handle. Aus dem bisher eingereichten gehe nicht hervor welche Arbeiten zu welchem Zweck vorgenommen worden seien. Eine Zuordnung der Kosten sei praktisch unmöglich. Den Steuerpflichtigen stehe die Möglichkeit offen, die geforderten Unterlagen (Baubeschrieb, Offerte für den Um- und Neubau) im Beschwerdeverfahren noch nachzureichen.

7. Mit Schreiben vom 22. Juni 2012 reichte der Vertreter der Pflichtigen weitere Unterlagen ein. Er beantragte 1. Der Entscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 16. November 2011 bezüglich Staatssteuer sei aufzuheben und die in der Steuererklärung gemachten Abzüge bezüglich Liegenschaftsunterhalt in der Höhe von Fr. 12'355.-- seien zum Abzug zuzulassen. 2. Den Steuerpflichtigen sei Akteneinsicht zu gewähren. Ergänzend führte er aus, der Einsprache-Entscheid, welcher auf der Begründung beruhe, dass die Angaben der Pflichtigen nicht überprüft werden könnten, sei etwas nachlässig und schnell gefällt worden. Die Pflichtigen hätten in ihrer Einsprache mittels eines Grundbuchauszugs und den Verkaufsunterlagen belegt, dass es sich bei der Liegenschaft um einen ausgebauten Dachstock handle. In der Beilage befinde sich ein Baubeschrieb, aus welchem entnommen werden könne, dass der Dachstock zum Zeitpunkt des Kaufs isoliert gewesen sei. Somit sei belegt, dass Isoliermaterial entfernt und ersetzt und nicht neu angebracht worden sei. Gemäss dem Merkblatt der Steuerverwaltung sei die Verbesserung der thermischen Isolation als Unterhaltskosten zu qualifizieren und daher zum Abzug zugelassen. Daher seien die Gesamtauslagen in Höhe von Fr. 22'370.-- minus die effektiven Auslagen für die Dachlukarne von Fr. 14'015.-- plus den zugesprochenen werterhaltenden Anteil von Fr. 4'000.--, was Fr. 12'355.-- ergebe zum Abzug zuzulassen.

8. Mit zweiter Vernehmlassung vom 13. Juli 2012 hielt die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest. Sie führte aus, dass den Beschwerdeführern mehrfach die Möglichkeit geboten worden sei, die noch fehlenden Unterlagen nachzureichen. Aus den bisher eingereichten Unterlagen sei nicht ersichtlich, ob bereits bestehendes Isoliermaterial entfernt worden (Renovierung) oder ob der als "Estrich" gekennzeichnete Dachstock neu ausgebaut worden sei. Erschwerend sei hinzugekommen, dass mit der nachträglich eingereichten Baubewilligung "Dachaufbauten" und nicht wie von den Pflichtigen behauptet gewöhnliche Renovierungsarbeiten bewilligt worden seien. Bei gewöhnlichen internen Renovationsarbeiten, im Gegensatz zu Neubauten, Gebäudeabbrüchen, Zweckänderungen, Aussenrenovierungen und Abänderungen bestehender Bauten, brauche es keine Baubewilligung. Zudem sei auf die Rechnung Nr. 09-0063 vom 1. Juli 2009 verwiesen, welche mit dem Vermerk "Ausbau Dachstock" ausgestellt worden sei. Angesichts dieser Widersprüche habe sich die Steuerverwaltung veranlasst gesehen, weitere Unterlagen einzufordern. Hätten die Pflichtigen die verlangten Unterlagen früher eingereicht, hätte der

Sachverhalt bereits zu einem früheren Zeitpunkt ordnungsgemäss abgeklärt werden können. Aus diesem Grund sei auch bei einer teilweisen Guttheissung durch das Steuergericht von der Zusprechung einer Parteientschädigung vollständig abzusehen. Auch die aktuelle Eingabe entspreche nur teilweise den verlangten Unterlagen. Die Pflichtigen seien daher nochmals aufgefordert, die Offerte für den Um- bzw. Ausbau des Dachstockes oder einige aktuelle Bilder des neu ausgebauten Dachstockes nachzureichen. Falls die verlangten Unterlagen noch nachgereicht würden und daraus der werterhaltende Charakter der Arbeiten ersichtlich sei, sei die Steuerverwaltung bereit, Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 12'330.-- zum Abzug zuzulassen.

#### **Aus den Erwägungen:**

1. (...)

2. Strittig ist vorliegend, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten in Höhe von Fr. 12'355.-- um wertvermehrende und somit nicht abzugsfähige Renovationskosten oder aber um werterhaltende und somit um steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten handelt.

a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG für Grundstücke des Privatvermögens einen Pauschalabzug geltend machen. Dabei kann in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug gewählt werden (Art. 3 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116]). Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 1991 B 25.6 Nr. 21; vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 25.02.2011, 530 10 58, E. 3a unter [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)).

b) Als Unterhaltskosten gelten nach Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 u.a. insbesondere Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen. Unterhaltskosten sind demnach Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind (Reparaturen, Renovationen). Unterhaltskosten können auch solche Aufwendungen sein, mit denen zu bereits bestehenden Werten neue hinzugefügt werden, wobei die neuen Werte aber einzig dazu dienen, das Grundstück wieder in denjenigen Zustand zu versetzen, das es seinen bereits einmal vorhanden gewesenen Verwendungszweck wieder vollständig erfüllen kann. Unterhaltskosten sind demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 32 N 35).

Gemäss Art. 5 der Liegenschaftskostenverordnung gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden.

Eine Liste der anerkannten Massnahmen befindet sich in der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992, Art. 1, lit. a, Ziff. 1. Erwähnt sind hier die Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen Aussenklima, unbeheizte Räume oder Erdreich.

Nicht abziehbar sind Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Dazu gehören gemäss Ziffer 3.2 des Merkblatts "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege, Stand 1. Januar 2012" des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend Merkblatt) die Kosten für den Erwerb von Bauten und Einrichtungen sowie für bauliche Veränderungen, d.h. Um-, Ein- und Anbauten.

c) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre gehören die Unterhaltskosten für Liegenschaften zu den Gewinnungskosten (StE 2005, A 23.1 Nr.10, E. 3.3.; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 32 N 35). 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).

d) 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 wertvermehrnde Aufwendungen zerlegt werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, § 41 N 84).

3. Das Steuergericht stellt in seiner Beurteilung, ob Liegenschaftsunterhaltskosten als wert-vermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind nach konstanter Praxis auf das Merkblatt der Steuerverwaltung ab.

Nach Ziff. 2.1.1. sind die Kosten betreffend der Verbesserung der thermischen Isolation vollumfänglich abzugsfähig. Demzufolge sind die beiden Beträge betreffend Stroba Naturstoffe (betr. Wärmedämmung) in Höhe von Fr. 2'802.15 sowie Fr. 24.35 vollständig zum Abzug zuzulassen. Die Rechnung von Stebler Muldenservice (betr. Abbrucharbeiten) in Höhe von Fr. 362.00 ist gemäss dem Merkblatt, Ziff. 10.1, lit. c vollständig zum Abzug zuzulassen. Die Rechnung Severin Musfeld Umbau GmbH in Höhe von Fr. 3'341.00 (betr. Wände/Decke) ist gemäss dem Merkblatt, Ziff. 3.1.1. lit. a vollständig zum Abzug zuzulassen. Gemäss Ziff. 3.1.2. des Merkblatts ist die Rechnung der Birs Handels AG (Täfer/Deckenleisten) zu 2/3 abzugsfähig. Der Rechnungsbetrag von Fr. 1'277.55 reduziert sich um 2/3 auf Fr. 851.70. Bei den Rechnungen befinden sich einzelne Quittungen von OBI und eine Rechnung von Coop, welche im ganzen einen Betrag von Fr. 522.85 ergeben. Diese einzelnen Positionen betreffen diverses Material im Zusammenhang mit dem Deckenausbau. Demzufolge ist auch dieser Betrag um 2/3 auf Fr. 348.55 zu kürzen. Betreffend die Rechnung Schütz Holzbau über Fr. 14'014.90 ist auszuführen, dass diese nicht abzugsfähig ist, da diese die Neuerstellung der Dachlukarne betrifft - als Ersatz für ein gewöhnliches Dachflächenfenster - und somit klar wertvermehrenden Charakter hat. Daher hat hier die Steuerverwaltung zu Recht lediglich die Kosten für einen gleichwertigen Ersatz für ein Dachflächenfenster in der Höhe von Fr. 4'000.-- zum Abzug zugelassen, was von den Rekurrenten auch so akzeptiert worden ist. Demzufolge errechnet sich der gesamte Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten wie folgt:

Stroba Naturstoffe:	Fr.	2'802.15
Stroba Naturstoffe:	Fr.	24.35
Stebler Muldenservice	Fr.	362.00
Severin Musfeld Umbau GmbH	Fr.	3'341.00
Birs Handels AG	Fr.	851.70
OBI/Coop	Fr.	348.55
Dachflächenfenster	Fr.	<u>4'000.00</u>
<b>Total Liegenschaftsunterhaltskosten</b>	<b>Fr.</b>	<b>11'729.75</b>

4. Im Übrigen ist der von der Steuerverwaltung mit zweiter Vernehmlassung vom 13. Juli 2012 gestellte Antrag, auf die Ausrichtung einer Parteientschädigung zu verzichten, abzuweisen, da es der Steuerverwaltung möglich gewesen wäre, den Entscheid anhand der vorliegenden Unterlagen zu fällen.

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als begründet und ist daher teilweise gutzuheissen.

5. a) (...)

b) (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 10.08.2012 (530 2012 07)