

**3-RV.2024.25**

P 150

**Urteil vom 19. September 2024**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Wick  
Richter Schorno  
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1      **A.** \_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.** \_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** \_\_\_\_\_  
**vom 13. Dezember 2023**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 17. Oktober 2023 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 138'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 31'219.00 lediglich CHF 14'513.00 zum Abzug zugelassen.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 17. Oktober 2023 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 12. November 2023 Einsprache und beantragten,

es seien die Kosten von CHF 16'706.00 für den Ersatz der bestehenden Pergola als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

**3.**

Mit Entscheid vom 13. Dezember 2023 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2023 (Zustellung am 23. Januar 2024) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 21. Februar 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

es seien die Kosten von CHF 16'706.00 für den Ersatz der bestehenden Pergola als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

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

**5.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben keine Replik erstattet.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. 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 Rekurrenten haben die bisherige, an der Nord-Westseite ihrer Liegenschaft gelegene Pergola durch eine an der Süd-Westseite erstellte Pergola ersetzt. Die dadurch angefallenen Kosten beliefen sich auf total CHF 16'706.00. Es handelt sich dabei um das "Aluminium Terrassendach zerlegt" (CHF 11'303.00), die "Kieskoffierung" (CHF 3'299.95) sowie "div. Baumaterial" (CHF 2'104.45). Die Rekurrenten beantragen, es seien diese Kosten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

#### **2.2.**

Die Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_ hat diese Kosten mit der folgenden Begründung nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Einspracheentscheid, S. 2):

"Die Pflichtigen reichen zusammen mit der Einsprache Bilder ein, worauf 2 Pergolas an zwei unterschiedlichen Standorten zu sehen sind. Zusätzlich stehen der Steuerkommission im Einspracheverfahren die Baugesuchsunterlagen zur Verfügung. Sowohl aus den eingereichten Fotos wie auch aus den Baugesuchsunterlagen ist zu entnehmen, dass es sich um eine erstmalige Pergola an diesem Standort handelt. So mussten die Pflichtigen von der Nachbarschaft infolge Nichteinhalten von Grenzabständen deren Zustimmung einholen. In Zusammenhang mit der Erstellung der neuen Pergola wurde auch die bisherige Rasenfläche durch einen Plattenboden ersetzt. Somit kann hier nicht von einem Ersatz die Rede sein. Vielmehr handelt sich dabei, wie bereits im Veranlagungsverfahren richtig erkannt, um erstmalige und damit nicht abzugsfähige Investitionskosten. Die bereits vorhandene Pergola befindet sich an einem anderen Standort, ist im Gegensatz zur neuen Pergola nicht fest mit dem Hauptgebäude verbunden und stellt auch von der Bauweise her keinen Vergleich zur neuen Pergola dar.

Aus diesen obengenannten Gründen spielt es für die Bewertung der Kosten der neuen Pergola auch keine Rolle, ob die bisherige Pergola noch weiter besteht oder abgebaut worden ist."

### **3.**

#### **3.1.**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versi-

cherungsprämien 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).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

### **3.2.**

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

### **3.3.**

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017 = StE 2018 B 25.6 Nr. 73)

### **3.4.**

In der früheren Rechtsprechung setzte die Qualifikation von Aufwendungen als Liegenschaftsunterhalt voraus, dass sich ein neues Bauteil grundsätzlich am gleichen Ort wie das ersetzte befinden muss (vgl. RGE vom 22. Juli 2010 [3-RV.2010.26]). In der Folge wurde dieses Kriterium aufgegeben (vgl. SGE vom 20. Februar 2014 [3-RV.2013.131]). Gemäss der dargelegten, aktuellen Rechtsprechung (vgl. Erw. 3.2. f.) ist massgebend, ob ein Grundstück aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise durch eine bauliche Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (vgl. SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.7]).

### **3.5.**

Der Umstand, dass die bisherige Pergola nicht am gleichen Ort ersetzt wurde, schliesst also entgegen der Auffassung der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ eine Qualifikation der Kosten als abziehbaren Liegenschaftsunterhalt nicht aus. Da bei Nutzungskonstanz auch die Ersatzkosten von mit dem (Haupt-)Gebäude nicht verbundenen Annexbauten grundsätzlich als Liegenschaftsunterhalt qualifiziert werden können (vgl. SGE vom 24. September 2015 [3-RV.2015.41]), kann offen gelassen werden, ob die bisherige Pergola fest mit dem Wohnhaus verbunden war. Sie muss jedoch nach Erstellung der neuen Pergola abgebrochen worden sein, ansonsten kein Ersatz, sondern eine zusätzliche Pergola und damit eine nicht abzugsfähige Investition vorliegt. Da auf der aktenkundigen Luftaufnahme aus dem Jahr 2022 die bisherige Pergola nicht mehr ersichtlich ist, ist von deren Abbruch auszugehen.

### **3.6.**

#### **3.6.1.**

Der Zeitgeist kann andere Materialien oder eine andere Bauweise erfordern, ohne dass deswegen aus steuerlicher Sicht eine Wertvermehrung anzunehmen ist. Dies ist dann der Fall, wenn das neue Bauteil trotz Verwendung anderer Materialien ungefähr den gleichen Standard aufweist wie das ersetzte aus der damaligen Perspektive und auch die durchschnittliche Lebensdauer ungefähr gleich bleibt (SGE vom 20. Oktober 2022 [3-RV.2021.67]).

#### **3.6.2.**

Aus den aktenkundigen Fotos bzw. Unterlagen ist ersichtlich, dass die bisherige Pergola aus Holz bestand und durch eine Konstruktion aus Aluminium ersetzt wurde. Da Aluminium langlebiger und unterhaltsfreundlicher ist als Holz, ist ein wertvermehrender, nicht abzugsfähiger Anteil der Kosten auszuscheiden. Aus den Akten nicht ersichtlich und daher zu prüfen ist, ob die neue Pergola flächenmässig grösser ist, als die ersetzte, sodass gegebenenfalls ein weiterer wertvermehrender Anteil auszuscheiden ist. Auch die Kosten für die neuen Bodenplatten sind nur soweit abzugsfähig, als die

Bodenfläche nicht vergrössert wurde und die neuen Platten der gleichen Preiskategorie zuzuordnen sind, wie die ersetzten. Andernfalls ist ein wertvermehrender Anteil der Kosten auszuscheiden (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Januar 2024, S. 28). Abgeklärt werden muss des Weiteren, ob die neue Pergola mit neuen Funktionen ausgestattet ist (z.B. Beschattungssystem), deren Kosten ebenfalls nicht abzugsfähig sind. Auch kein Abzug ist für die Kosten zu gewähren, welche durch die Erstellung der neuen Pergola an einem neuen Ort entstanden sind, weil eine Verlegung eines Bauteils als nicht abzugsfähiger Umbau zu qualifizieren ist (SGE vom 26. März 2020 [3-RV.2019.22]).

**4.**

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, unter Berücksichtigung der dargelegten Gesichtspunkte erstinstanzlich eine sachgerechte Beurteilung der Kosten der neuen Pergola vorzunehmen, ist der Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2023 aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zurückzuweisen (vgl. SGE vom 24. Januar 2013 [3-RV.2012.158]).

**5.**

**5.1.**

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (SGE vom 25. April 2024 [3-RV.2021.29]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind demnach auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

**5.2.**

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zurückgewiesen.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Regio-Steueramt Q.\_\_\_\_\_

---

**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, 19. September 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs