

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.96 vom 21. Dezember 2023**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-12-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2022.96](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.96)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.96 du 21 décembre 2023

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.96 del 21 dicembre 2023

## **Erwägungen**

### **E. 7.1**

Rechnung der E. \_\_\_\_\_ AG, S. \_\_\_\_\_, vom 29. September 2020, und zwar die folgenden Positionen:

#### **E. 7.2.1**

Einstiegstreppe

#### **E. 7.2.2**

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 4): "Wie der Einsprecher bereits in seinem Begehren bestätigt hat, konnte die Treppe nicht eins zu eins ersetzt werden. Demzufolge handelt es sich um keinen vergleichbaren Ersatz. Die Kosten von CHF 2'811 netto werden den wertvermehrenden Liegenschaftskosten zugeteilt."

#### **E. 7.2.3**

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (Rekurs, S. 6):

- 14 - "Die Einstiegstreppe (1) war sehr wohl mit dem Pool verbunden. Diese Art des Einstiegs konnte nicht eins zu eins ersetzt werden, da das ursprüngliche System nicht mehr erhältlich war. Hingegen gilt auch hier: der bisherige Verwendungszweck, soweit als nötig modernisiert, blieb erhalten."

#### **E. 7.2.4**

Die Kosten für eine Einstiegstreppe werden nur dann vollumfänglich als Investition qualifiziert, wenn die Einstiegstreppe erstmalig eingebaut bzw. montiert wird (vgl. RGE vom 23. Oktober 2008 [3-RV.2007.247]) und diese fest mit dem Pool verbunden ist. Die Vorinstanz geht jedoch (zu Recht) davon aus, dass es sich um einen Ersatz handelt, allerdings um keinen vergleichbaren. Da die Vertreterin der Rekurrenten geltend macht, dass die ersetzte Einstiegstreppe sehr wohl mit dem Pool verbunden gewesen sei, sind weitere Abklärungen zu treffen, weil die Vorinstanz davon ausgeht, "dass vorher eine normale nicht mit dem Pool verbundene und nicht eingebaute Treppe" (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 3) bzw. "ein 'billiges' Treppeli um rein zu gehen aus Metall" (vgl. Bemerkung auf der Rechnung der E. \_\_\_\_\_ AG) vorhanden war.

#### **E. 7.2.5**

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend Einstiegstreppe zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

### **E. 7.3.1**

Diverse zusätzliche Steuerungen

### **E. 7.3.2**

Die Vorinstanz hat im Veranlagungsverfahren den von den Rekurrenten geltend gemachten Bruttobetrag von CHF 78'189.90 um den gewährten Rabatt auf netto CHF 74'280.40 reduziert. Davon hat sie den nach ihrer Auffassung erzielten Mehrwert von (gerundet) CHF 35'000.00 nicht zum Abzug zugelassen. Der Mehrwert bezieht sich auf folgende Positionen (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 3): "Beckeneinstieg (vorher eine normale nicht mit dem Pool verbundene und nicht eingebaute Treppe), diverse zusätzliche Steuerungen (Upgrade Pumpe, Schwimmbadsteuerung mit automatischen Messungen, Kosten im Zusammen- hang mit der Abdeckung, Gegenstromanlage, Reinigungsgerät + Material (betriebsnotwendiges Material)." Im Einspracheentscheid führt die Vorinstanz diesbezüglich das Folgende aus (S. 4):

- 15 - "Der Einsprecher gibt sich damit einverstanden, dass die Poolabdeckung von CHF 5'670 netto, die Gegenstromanlage von CHF 6'881 netto und die Verpa- ckung, Transport und Montage für die Abdeckung im Umfang von CHF 2'200 netto einen Mehrwert aufweisen und die entsprechende Aufrechnung gerecht- fertigt ist. Im Veranlagungsverfahren sind lediglich die Kosten für den Ersatz der Filteran- lage im Umfang von CHF 5'690 netto zum Abzug zugelassen worden. Sämtliche weitere Automationen der Schwimmbadtechnik wie: 'Pumpe Fre- quenzgesteuert, allgemeine Schwimmbadsteuerung, automatische ph Wert Messung, ph Dosieranlage, Redox-Wert Mess- & Regelanlage, Desinfektions- anlage, chemische Mittel, G Rollo Beach über Rollladenabdeckung, Auf- rollvorrichtung im Umfang von CHF 15'215.90 netto sind nach wie vor den In- vestitionskosten bzw. den wertvermehrenden Kosten zuzuordnen. Auch wenn diese Positionen bei neuen Pools Standard sind, begründet dies kein Anspruch für den Abzug. Zu beurteilen ist, was der vorherige Pool für Steu- erungen aufgewiesen hat. Wenn der Einsprecher gesteht, dass die Aufrech- nung für die Poolabdeckung gerechtfertigt ist, so sind im kausalen Zusammen- hang auch die Kosten für das G Rollo Beach über der Rollladenabdeckung und die Aufrollvorrichtung den wertvermehrenden Kosten gleichzustellen."

### **E. 7.3.3**

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt im Rekurs, es seien CHF 57'799.50 (recte: CHF 57'871.50, weil die Vertreterin der Rekurrenten irrtümlicherweise von CHF 74'208.40 statt CHF 74'280.40 ausgeht) zum Abzug zuzulassen. Dieser Betrag errechnet sich wie folgt: Rechnungsbetrag netto CHF 74'280.40 ./.. Desinfektionsmittel CHF 175.90 ./.. Gegenstromanlage CHF 6'881.00 ./.. Abdeckung inkl. Montage CHF 7'870.00 ./.. Poolroboter mit Bürste CHF 1'482.00 Von der Rechnung der E.\_\_\_\_\_ AG sind somit noch die folgenden Positionen umstritten und noch nicht abgehandelt: Upgrade Pumpe Frequenzgesteuert CHF 980.00 Schwimmbadsteuerung H CHF 1'700.00 pH-Wert Mess- & Regelanlage CHF 750.00 pH-Dosieranlage für H Steuerung CHF 550.00 Redox-Wert Mess- & Regelanlage CHF 750.00 Desinfektionsanlage mit OCL CHF 550.00 G Rollo Beach über Rollladenabdeckung CHF 4'656.00 Aufrollvorrichtung Unterflurrollladen für G CHF 5'104.00 Becken

#### **E. 7.3.4**

In der Einsprache führt die Vertreterin der Rekurrenten dazu das Folgende aus (S. 4): "Bei den 'diversen zusätzlichen Steuerungen' handelt es sich um je eine Steuer für Chlor und eine für die Härte des Wassers. Beides musste aus Umweltschutzgründen installiert werden." Und im Rekurs wird dazu das Folgende ausgeführt (S. 6): "Bei den 'diverse zusätzlichen Steuerungen' (2) und Materialien handelt es sich zwar tatsächlich um Mehrpreise zum Basismodell in der Höhe von 15'215.90. Allerdings war auch das Vorgängermodell kein Basismodell, sondern auf einem entsprechend adaequaten Level, den seinerzeitigen Standard im Jahre 1970 berücksichtigend."

#### **E. 7.3.5.1**

Der Umstand, dass die Vorinstanz keinen Abzug für Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen gewährt hat, bedeutet, dass sie davon ausgeht, dass der ersetzte Pool nicht über solche verfügt hat. Die Vertreterin der Rekurrenten macht jedoch geltend, dass sich auch das Vorgängermodell auf einem unter Berücksichtigung des Zeitablaufs vergleichbaren Level befunden habe. Der Sachverhalt ist also auch in diesem Punkt umstritten. Es muss der Vertreterin der Rekurrentin die Gelegenheit eingeräumt werden, ihre Behauptung zu beweisen.

#### **E. 7.3.5.2**

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

#### **E. 7.3.6**

Die Vertreterin der Rekurrenten räumt ein, dass die Kosten für die Gegenstromanlage sowie die Abdeckung inkl. Montage nicht abzugsfähig sind, weil beides vorher nicht vorhanden war (Rekurs, S. 6; Einsprache, S. 4). Nach Auffassung der Vorinstanz sind daher aufgrund des kausalen Zusammenhangs zur Gegenstromanlage auch die Kosten für das G Rollo Beach über Rollladenabdeckung und die Aufrollvorrichtung Unterflurrollladen nicht zum Abzug zuzulassen. Weil dem Rekurs keine Begründung entnommen werden kann, weshalb die vorinstanzliche Auffassung nicht zutreffend ist, ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

- 17 -

#### **E. 8.1**

Rechnung der F.\_\_\_\_\_ AG vom 2. Oktober 2020 von CHF 4'954.20.

#### **E. 8.2**

Die Vorinstanz führt dazu im Veranlagungsverfahren das Folgende aus (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 3): "Aufgrund dessen, dass der neue Pool ggü dem alten Pool einen deutlichen Mehrwert aufweist, werden die Kosten grosszügig pauschal um 1/3 gekürzt. Die Kürzung ist berechtigt aufgrund den neuen zusätzlichen Steuerungen, neuer Abdeckung."

#### **E. 8.3.1**

In der Einsprache wird dazu das Folgende ausgeführt: "Der ersetzte Pool musste vom Elektriker wieder angeschlossen werden. Inwiefern dies einem Mehrwert entsprechen soll, ist nicht nachvollziehbar."

### **E. 8.3.2**

Im Einspracheentscheid wird das Folgende ausgeführt (S. 4 f.): "Der Einsprecher bestätigt in seiner Einsprache, dass der Pool vom Elektriker wieder angeschlossen werden musste. Dass diese Arbeiten einem Mehrwert entsprechen sollen, sei[en] für ihn nicht nachvollziehbar. Ersatz von Installationen unter oder auf Putz (exkl. Erweiterung), Ersatz von Schaltern und Steckdosen an derselben Stelle, werden gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt Kanton Aargau zum Abzug zugelassen. Ersatz von Schaltern und Steckdosen an anderen Stellen, Leitungsänderungen etc. stellen dagegen Investitionskosten dar. Im Veranlagungsverfahren ist eine Kürzung von Pauschal geschätzt 1/3 (CHF 1'651) vorgenommen worden. Die Kosten gemäss Rechnung von Total CHF 4'954.20 sind nicht vollumfänglich zum Abzug berechtigt. Lediglich der Anschluss vom Pool rechtfertigt keinen so hohen Rechnungsbeitrag. Neue Installationen, ergänzende Installationen im Zusammenhang mit der automatischen Abdeckung, verbesserte und erweiterte Anschlüsse für die zusätzlichen Steuerungen wie die Gegenstromanlage, diverse Automationen und die Versetzung des Technikschranks, stellen wertvermehrnde Aufwendungen dar."

### **E. 8.4**

Die Vertreterin der Rekurrenten führt im Rekurs das Folgende aus (S. 7):

- 18 - "Die Elektroanlagen zum alten Pool mussten vom Elektriker deinstalliert werden, marode Leitungen ersetzt werden und der neue Pool musste wieder angeschlossen werden. Es wurde ein Pauschalbetrag vereinbart. Die Steuerbehörden wollen diesen Abzug nicht oder nur teilweise zulassen mit der Begründung, die Schalter und Steckdosen seien nicht am selben Ort wie vorher. Das wurde zwar nicht überprüft, wäre aber möglich und auch nicht erstaunlich, wenn man einen 40 Jahre alten Pool ersetzt. Trotzdem bleibt es eine Ersatzinstallation und weder der bisherige Verwendungszweck noch die Funktion wurden verändert."

### **E. 8.5.1**

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]). 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]). Für die steuerrechtliche Beurteilung der Kosten des neuen Pools spielt es demzufolge keine Rolle, wo sich dessen Bestandteile befinden. Die Kosten für den neuen Pool sind steuerlich insoweit abziehbar, als dieser einen

funktional adäquaten, dem aktuellen Stand der Technik angepassten Ersatz des alten Pools darstellt.

#### **E. 8.5.2**

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts sind alle Kosten für die (Anpassungs-)Arbeiten, welche unmittelbar durch den Ersatz eines Bauteils am gleichen Ort anfallen, zum Abzug zuzulassen (RGE vom 25. März 2010 [3-RV.2009.178]). Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die Kosten, welche beim Ersatz eines bisherigen Bauteils durch dessen Versetzung entstehen. Die Versetzung eines Bauteils ist als nicht abzugsfähiger Umbau zu qualifizieren (SGE vom 21. April 2022 betreffend Versetzen eines WC; SGE vom 26. März 2020 [3-RV.2019.22] betreffend Installation der Lüftung an einem neuen Ort; MB LUK, Ziff. 3.3).

- 19 -

#### **E. 8.5.3.1**

Der neue Pool befindet sich am genau gleichen Ort wie der ersetzte. Es sind also keine Kosten wegen Versetzung des Pools entstanden, welche nicht abzugsfähig wären. Allein der Umstand, dass elektrische Leitungen an einen anderen Ort verlegt werden mussten, weil sich die elektrischen Anschlüsse beim neuen Pool nicht mehr exakt an der gleichen Stelle befinden, wie beim ersetzten, schliesst den Abzug der dadurch anfallenden Kosten nicht aus, weil es sich dabei um reine Anpassungsarbeiten handelt. Die Vorinstanz ist also diesbezüglich von einem falschen Blickwinkel ausgegangen. Nicht abzugsfähig sind aber die Kosten für zusätzliche, bisher nicht bestandene elektrische Installationen (RGE vom 21. August 2008 [3-RV.2007.190]).

#### **E. 8.5.3.2**

Aufgrund der beim Liegenschaftsunterhalt steuerlich massgebenden funktionalen Betrachtungsweise sind ausserdem auch alle Kosten abzugsfähig, welche für die (Neu-)Installation von Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen angefallen sind, soweit diese im Vergleich zum ersetzten Pool für einen zeitgemäss adäquaten Betrieb des neuen Pools benötigt werden. Die diesbezüglichen Kosten können daher steuerlich erst qualifiziert werden, nachdem der Vertreterin der Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt wurde, belegmässig nachzuweisen, welche neuen Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen beim neuen Pool notwendig sind, damit dieser unter Berücksichtigung des Zeitablaufs funktional mit dem ersetzten Pool verglichen werden kann.

#### **E. 8.5.3.3**

Die von der Vorinstanz vorgenommene Aufteilung der Kosten für die Elektroanlagen ist daher aufzuheben. Die Vorinstanz hat diese Kosten nach Vornahme weiterer Abklärungen betreffend Steuerung und Dosieranlagen neu in (abzugsfähige) werterhaltende und (nicht abzugsfähige) wertvermehrende aufzuteilen.

#### **E. 9**

Zusammenfassend ergibt sich somit das Folgende: a) Die Kosten von brutto CHF 8'276.00 betreffend Ersatz des Pools sind als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren. b) Der Rekurs ist betreffend die Kosten für den Ersatz der Verbund- durch Granitsteine, den Ersatz des Brunnentrogs, das "G Rollo Beach über Rollladenabdeckung" und die "Aufrollvorrichtung über Unterflurrollladen" abzuweisen.

- 20 - c) Die Angelegenheit ist betreffend die folgenden Positionen an die Vorinstanz zur Vornahme weiterer Abklärungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides zurückzuweisen: - Demontage der Metallschränke - Treppe zum Nachbargrundstück - Granitsteine als Ersatz für den Stellriemen - Einstiegstreppe in den Pool - Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen für den Pool - Elektroinstallationen

### **E. 10.1**

Soweit der Rekurs abgewiesen wird, werden die Rekurrenten kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG). Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.58]). Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren gewichteten Anträgen zu ca. 60 %. Sie haben daher 40 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

### **E. 10.2**

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Diese ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 22. September 2022 [3-RV.2021.127]). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 1'615.50 (inkl. 7.7 % MWSt). Sie basiert auf einem Stundenansatz von CHF 300.00.

### **E. 10.3**

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2022.3]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'184.70 (inkl. 7.7 % MWSt). Davon sind den Rekurrenten 60 %, d.h. CHF 710.85 auszurichten.

- 21 - Das Gericht erkennt: 1. Die Kosten von brutto CHF 8'276.00 betreffend Ersatz des Pools stellen Liegenschaftsunterhalt dar. 2. Der Rekurs wird betreffend die Kosten für den Ersatz der Verbund- durch Granitsteine, für den Ersatz des Brunnentrogs, für das "G Rollo Beach über Rollladenabdeckung" und die "Aufrollvorrichtung über Unterflurrollladen" abgewiesen. 3. Die Angelegenheit wird betreffend die folgenden Positionen an die Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_ zur Vornahme weiterer Abklärungen im Sinne der Erwägungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides zurückgewiesen: - Demontage der Metallschränke - Treppe zum Nachbargrundstück - Granitsteine als Ersatz für den Stellriemen - Einstiegstreppe in den Pool - Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen für den Pool - Elektroinstallationen 4. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'365.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu 40 % mit CHF 546.00 zu bezahlen. 5. Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 710.85 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Steueramt Q. \_\_\_\_\_

- 22 - 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,

Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

### **E. 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, 21. Dezember 2023  
Spezialverwaltungsgericht Steuern  
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Lenarcic

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.