

# **BL\_GERICHTE 510 21 3 vom 4. Juni 2021**

BL Gerichte, 2021-06-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_21\\_3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_21_3)

FR: BL\_GERICHTE 510 21 3 du 4 juin 2021

IT: BL\_GERICHTE 510 21 3 del 4 giugno 2021

## **Regeste**

Staatssteuer 2017

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

### **E. 1.2**

Die Steuerverwaltung bringt vor, dass zunächst fraglich sei, ob der Rekurrent seiner Substantiierungspflicht in gehöriger Weise nachgekommen sei und das Steuergericht auf den Rekurs überhaupt eintreten könne. Das Vorliegen von Sachurteilsvoraussetzungen wie der Substantiierungspflicht wird vom Amtes wegen geprüft. Sind diese erfüllt, spricht sich das Gericht über die Begründetheit oder Unbegründetheit des in Frage stehenden Begehrens aus. Sind sie jedoch nicht erfüllt, fehlt es also an einer Sachurteilsvoraussetzung, so tritt die Behörde auf ein Begehren nicht ein und fällt einen Nichteintretensentscheid (vgl. Rhinow / Koller / Kiss / Thurnherr / Brühl - Moser , Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Aufl., Basel 2014, Rn. 1036). In formellrechtlicher Hinsicht wird verlangt, dass sich die Rekursschrift dazu äussert, weshalb der angefochtene Entscheid abzuändern sei, und sie muss erkennen lassen, mit welchen Überlegungen der Antrag gestellt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_32/2010 vom 20. Mai 2010, E. 1.3). Weiter setzt die Substantiierungspflicht voraus, dass die zugrundeliegenden Tatsachen in Bezug auf ihren Bestand und Umfang nachgewiesen werden müssen. Als substantiiert gilt eine Sachverhaltsdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die - ohne weitere Untersuchungen, aber vorbehaltlich der Beweiserhebung - die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderungen erlaubt ( Richner / Frei / Kaufmann / Meuter , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 N 16). Hierzu ist anzuführen, dass in der Rekursschrift eine im Vergleich zur Einsprache etwas detailliertere Sachverhaltsdarstellung erkennbar ist. Auch in der überarbeiteten tabellarischen Rechnungsübersicht ist nun erkennbar, welches Material für welches Objekt verwendet wurde. Insoweit ist das Steuergericht imstande, eine Würdigung der vorliegenden Beweise vorzunehmen und sich der materiell zu stellenden Frage, ob es sich um werterhaltenden Liegenschaftsunterhalt handelt bzw. ob die eingereichten Unterlagen den werterhaltenden Charakter zu beweisen vermögen, anzunehmen. Damit ist die dem Rekurrenten obliegende Substantiierungspflicht erfüllt und den in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen wurde Genüge

getan. Es ist auf den Rekurs einzutreten.

## **E. 2**

Materiell gilt es nun zu beurteilen, ob die vom Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von Fr. 128'086.95 als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren sind und somit bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht werden können.

### **E. 2.1**

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG können die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden (§ 29 Abs. 2 StG). Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen im Rahmen der Beweislastverteilung von der steuerpflichtigen Person nicht nur zu behaupten, sondern durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen. Die Beweislosigkeit wirkt sich dabei zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person aus, da sie die Beweislast trägt (Urteile des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; 121 II 273, E. 3c/aa; Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2a, m.w.H.). Als Aufwendungen für den Unterhalt von Liegenschaften gelten gemäss § 6 des Dekrets vom 19. Februar 2009 zum Steuergesetz (SGS 331.1) insbesondere die Reparatur- und Erneuerungskosten (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). Bei den Unterhaltskosten handelt es sich demgemäss 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 (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2b, m.w.H.). Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen (§ 29 Abs. 3 StG), also diejenigen Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstückes führen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektivtechnischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, z.B. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen hat die Rekursgegnerin im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege", Stand 1. Januar 2020, einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2d, m.w.H.).

### **E. 2.2**

Konkret gilt es zu erörtern, ob die vom Rekurrenten ins Recht gelegten Dokumente rechtsgenügend nachweisen können, ob werterhaltende Liegenschaftsunterhaltsarbeiten in

Höhe von Fr. 128'086.95 geleistet wurde: Als steuermindernde Tatsache obliegt es dem Rekurrenten, den Nachweis entsprechender Arbeiten zu erbringen. Gelingt ihm dies nicht, so geht die Beweislosigkeit zu seinen Lasten. Die vom Rekurrenten ins Recht gelegte Tabelle ist eine Übersicht über die ebenfalls in den Akten befindlichen Rechnungen. Auf ihr sind jeweils die Rechnungsdaten, die Lieferanten, die Arbeitsgattung, der Betreff, die Rechnungsbeträge sowie eine Zuteilung, ob die Arbeiten werterhaltend oder wertvermehrend gewesen seien, ersichtlich. Bei den insgesamt 68 Rechnungen handelt es sich einerseits um Belege über Materialeinkäufe, die mehrheitlich vom Rekurrenten selbst getätigt wurden, und andererseits um Rechnungen von Dritten über geleistete Arbeiten. Letztere führen meist pauschale Dienstleistungen wie «Wiederinstandsetzung der Umgebung (Parkplatz, Einfahrt und Garten)», «Muldenservice», «Spitz- und Plattenarbeiten» oder «Holzbauarbeiten» auf.

### **E. 2.3**

Es ist überdies festzustellen und es wird sodann auch nicht bestritten, dass zusammen mit den vom Rekurrenten als Liegenschaftsunterhalt deklarierten Arbeiten auch Umgebungsarbeiten vorgenommen wurden. Diese beinhalten insbesondere die Neuanlegung eines Teiches und die Erstellung von diversen Kieswegen sowie Sitzplätzen. Umgebungsarbeiten sind bei der Einkommenssteuer des Kantons Basel-Landschaft nicht abzugsfähig, da sich der Umschwung nicht im Eigenmietwert niederschlägt (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 22. Januar 2014, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPra], Band XXII, Heft 2, S. 62 ff.).

### **E. 2.4**

Aus den Rechnungen erschliesst sich jedoch verschiedentlich nicht, welche Arbeiten konkret ausgeführt wurden. So fehlt es beispielsweise an detaillierten Baubeschrieben oder Arbeitsrapporten, die erkennen lassen, in welcher Art und Weise der Weidestall instandgesetzt wurde. In Anbetracht der Aussage des Rekurrenten, es sei eine umfassende Renovation des Weidestalls vorgenommen worden, würde sich auch die Frage des wirtschaftlichen Neubaus (vgl. BGer 2C\_558, 559/2016 vom 24. Oktober 2016, E. 2.4.1.) oder zumindest die der nicht abziehbaren funktionalen Verbesserung des Weidestalls (vgl. § 29 Abs. 3 StG) stellen. Auch die Rechnungsbeilagen der C., betitelt mit «Beschreibung der verschiedenen Arbeiten», liefern keinen Aufschluss darüber, welche spezifischen Arbeiten geleistet wurden, sondern nur wie viele Stunden an den jeweiligen Tagen gearbeitet worden sei. Mittels der eingereichten Rechnungen und der zur Übersicht dienenden Tabelle kann somit einzig nachvollzogen werden, welchem Objekt die betreffende Arbeit oder das betreffende Material zugeführt wurde. Es ist dagegen nicht ersichtlich, ob und inwieweit die Position einen werterhaltenden Beitrag zugunsten der Liegenschaft geleistet haben soll, zumal bei so umfangreichen Arbeiten wie im vorliegenden Fall immer auch eine gewisse wertvermehrende Komponente in Bezug auf Wert und Qualität miteinbezogen ist (vgl. BGer 2C\_674, 675/2014 vom 11. Februar 2014, E. 4.2). Des Weiteren bleibt offen, ob Teile des für den Liegenschaftsunterhalt deklarierten Material nicht auch für die oben genannten Umgebungsarbeiten verwendet wurde, da die Aufstellung des Rekurrenten für letztere Arbeiten kaum Material ausweist, was wenig plausibel erscheint. Der Nachweis, dass der gesamte geltend gemachte Betrag von Fr. 128'086.95 effektiver Liegenschaftsunterhalt gewesen sein soll, wurde bei dieser Sachlage mithin nicht erbracht.

### **E. 2.5**

Nichtsdestotrotz ist den gesamthaft erbrachten Arbeiten ein gewisser werterhaltender Anteil erfahrungsgemäss nicht abzusprechen. Gerade bei umfangreichen Vorhaben mit Mischcharakter wie im vorliegenden Fall können bauliche Massnahmen oder Anschaffungen nicht als Ganzes entweder dem Liegenschaftsunterhalt oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeordnet werden, da sie Elemente beider Kategorien umfassen. Es ist sodann eine proportionale Aufteilung vorzunehmen, wobei die Anteile zu schätzen sind (StGE vom 4. Mai 2018, 510 18 9, E. 3.5.; BGer 2C\_558, 559/2016 vom 24. Oktober 2016, E. 2.6.; 2C\_674, 675/2014 vom 11. Februar 2014, E. 4.2). In diesem Zusammenhang hat die Steuerverwaltung auch selbst weitere Sachverhaltsabklärungen vorgenommen und den werterhaltenden Anteil schliesslich im Rahmen ihres Ermessens auf einen Fünftel der gesamten Kosten von Fr. 161'046.85, ausmachend Fr. 32'210.--, geschätzt. Die Gewährung einer pauschalen Quote dient letztlich dem Steuerpflichtigen, denn mangels rechtsgenügendem Beweis wäre bei einer strengen Anwendung der Beweislastverteilung im Steuerrecht kein Teilbetrag als werterhaltender Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Das Steuergericht kommt zum Schluss, dass aufgrund der Rechnungen, der Fotos und den weiteren Unterlagen, die bereits im Einspracheverfahren vorlagen, die ermessensweise Schätzung des Liegenschaftsunterhalts durch die Steuerverwaltung nicht zu beanstanden ist. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet.

### **E. 3**

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs abgewiesen, weshalb die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- dem Rekurrenten aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contra-rio).

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