

**3-RV.2025.18**

P 61

**Urteil vom 24. April 2025**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Loser  
Richter Senn  
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1      **A.** \_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.** \_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** \_\_\_\_\_  
**vom 28. November 2024**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 17. Juni 2024 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 386'100.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 3'172'000.00 veranlagt. In Abweichung von der SelbstdeklARATION wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 190'585.00 lediglich CHF 112'688.00 zum Abzug zugelassen.

### 2.

Gegen die Verfügung vom 17. Juni 2024 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 4. Juli 2024 Einsprache. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ ging vom folgenden, sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Das steuerbare Einkommen sei um die Kosten für diverse werterhaltende Unterhaltsarbeiten an der R-Strasse, Q.\_\_\_\_\_, zu reduzieren."

### 3.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2024 stellte das Steueramt Q.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens um CHF 2'400.00 in Aussicht.

### 4.

Mit Entscheid vom 28. November 2024 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab, soweit darauf einzutreten war, und erhöhte das steuerbare und satzbestimmende Einkommen um CHF 2'400.00 auf CHF 388'500.00.

### 5.

Den Einspracheentscheid vom 28. November 2024 (Zustellung am 17. Dezember 2024) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 12. Januar 2025 (Postaufgabe am 13. Januar 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

"die im Einspracheentscheid nicht als abzugsfähigen Kosten für den Ersatz der Pflanzenträge (recte: Pflanzentröge) im Umfang von Fr. 43'720.00 sowie den Ersatz der Beleuchtung im Umfang von Fr. 4'856.90 zum Abzug zuzulassen.

Die Kosten des Rekursverfahrens seien zudem dem Rekursgegner aufzuerlegen."

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

**6.**

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

**7.**

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

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. 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 bei ihrer Liegenschaft aufgrund diverser Schäden die ihre Terrasse abschliessenden Pflanzentröge aus Eternit sowie die sich darin befindende Beleuchtung ersetzt. Sie beantragen, es seien die dadurch entstandenen Kosten von CHF 43'720.00 bzw. CHF 4'856.90 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

#### **2.2.**

Die Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_ hat keinen Abzug gewährt, weil es sich gemäss der Rechtsprechung bei Pflanzentrögen um Mobiliar handle. Am Mobiliarcharakter ändere auch der Umstand nicht, dass die Tröge als Absturzsicherung dienen würden und aufgrund ihres Gewichtes nicht beliebig verschoben werden könnten. Da davon auszugehen sei, dass die Beleuchtung direkt in den Pflanzentrögen angebracht sei, folge sie deren Qualifikation, so dass die entsprechenden Kosten steuerlich ebenfalls nicht abzugsfähig seien (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

### **3.**

#### **3.1.**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien 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).

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, in: StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

### **3.4.**

Bauteile ohne feste körperliche Verbindung mit einem Gebäude haben aus steuerlicher Sicht Mobiliencharakter. Damit ein Bauteil nicht Mobiliencharakter hat, sondern als Teil eines Gebäudes zu betrachten ist, muss eine qualifizierte Verbindung mit dem Gebäude bestehen (SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.63]).

### **3.5.**

Gemäss der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts (heute: Spezialverwaltungsgericht) haben Pflanzen in mobilen Gefässen Mobiliencharakter. Weil Aufwendungen für das Mobilien einer Liegenschaft nicht als Liegenschaftsunterhalt gelten, sind alle für die Tröge bzw. deren Bepflanzung geltend gemachten Kosten steuerlich nicht abziehbar (vgl. RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2006.113]).

### **3.6.**

#### **3.6.1.**

Die Rekurrenten machen geltend, die Gefässe seien gegen 300 Kilogramm schwer und würden der Absturzsicherung dienen (Rekurs, S. 2).

### **3.6.2.**

Das aargauische Verwaltungsgericht hat bezüglich eines freistehenden Tiefkühlschranks das Folgende ausgeführt (VGE vom 13. Juni 2016 [WBE.2016.30], Erw. II.1.2.):

"Bezüglich des beantragten Abzugs für den Tiefkühlschrank hat das Spezialverwaltungsgericht korrekt festgehalten, dass ein solches Gerät zum Mobiliar zählt und somit ein Ersatz desselben keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt darstellt (vorinstanzlicher Entscheid Erw. 3). Die Angelegenheit wäre allenfalls anders zu beurteilen, wenn der Tiefkühlschrank bspw. wie ein Backofen, Herd oder Geschirrspüler fest in der Küche eingebaut worden wäre. Dies macht die Beschwerdeführerin jedoch nicht geltend; dass es sich beim Tiefkühlschrank allenfalls um ein schweres Gerät handelt, welches nur mit erheblichem Kraftaufwand bewegt werden kann und tatsächlich nie oder nur selten bewegt wird, spielt keine Rolle. Vorliegend ist somit von Mobiliar auszugehen, für dessen Ersatz kein Unterhaltskostenabzug gewährt werden kann."

Diese Ausführungen lassen sich ohne Weiteres auf schwere freistehende Pflanzentröge übertragen. Es sind daher weder die Kosten für deren Ersatz, noch für deren Unterhalt steuerlich abziehbar. Daran vermag auch der Umstand nicht zu ändern, dass die Pflanzentröge als Brüstung der Terrasse und damit der (gemäss den Ausführungen der Rekurrenten von der SUVA verlangten) Absturzsicherung dienen, weil dies nichts am Mobiliarcharakter der Pflanzentröge ändert, welcher einen Abzug der Ersatz- bzw. Unterhaltskosten ausschliesst (SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

Dass diese Beurteilung auch für die Beleuchtung gilt, welche sich gemäss den unangefochtenen Ausführungen der Vorinstanz in den Pflanzentrögen befindet, versteht sich von selbst (analog SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.184] betreffend Mobiliarcharakter von in den Boden gesteckten Pfahlleuchten).

### **3.6.3.**

Die Frage, ob eine Verschraubung der Gefässe mit dem Gebäude als qualifizierte Verbindung zu beurteilen ist (vgl. Rekurs, S. 2, und Replik), kann offen gelassen werden, da keine solche Befestigung existiert. Das Vorliegen einer qualifizierten Verbindung zum Gebäude ist aber eher zu verneinen, da eine Verschraubung der Gefässe ohne grossen Aufwand entfernt werden kann und an der Terrasse nur geringe Spuren in Form von Schraubenlöchern hinterlässt, die leicht beseitigt werden können. Einrichtungen, welche zwar mit Hinterlassung von Spuren, aber ohne Substanzverlust an der Liegenschaft entfernt und ersetzt werden können, haben aus steuerlicher Sicht Mobiliarcharakter (SGE vom 26. Januar 2023 [3-RV.2021.145]). Anders zu entscheiden wäre, wenn die Gefässe bei der Erstellung der Liegenschaft einbetoniert worden wären.

**4.**

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

**5.**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Gerichtsgebühr von CHF 1'000.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das 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, 24. April 2025

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs