

3-RV.2020.153

P 3

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Herzog Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch Dr. iur. Conrad Walther, Rechtsanwalt,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. August 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Dezember 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 54'900.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 77'818.00 lediglich CHF 27'242.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. Dezember 2019 erhoben A. und ihr Konkubinatspartner C. mit Schreiben vom 14. Januar 2020 Einsprache und stellten die folgenden Anträge:

- "1. Aufteilung Liegenschaftsunterhaltskosten nach wirtschaftlicher Tragbarkeit
 - a. 90 Prozent der Liegenschaftsunterhaltskosten werden A. und 10 Prozent C. abgezogen
2. Berücksichtigung der noch fehlenden Liegenschaftsunterhaltskosten
 - a. Zusätzlich CHF 19'168.36, siehe Excel-Aufstellung
3. Anrechnung 50% der Kosten (CHF 4986.45 = 50%) der Kleinbelege, wie in der Veranlagung vom 13.2.2019 vorgeschlagen"

3.

Mit Entscheid vom 13. August 2020 reduzierte die Steuerkommission Q. das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf CHF 50'563.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. August 2020 (Zustellung am 18. September 2020) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 16. Oktober 2020 (gleichentags persönlich überbracht von C.) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Begehren:

- "1 Die Liegenschaftsunterhaltskosten sollen zu 90% bei mir zum Abzug zugelassen werden.
- 2 Einkommens- und Vermögensbestandteile, welche die Liegenschaft betreffen, sollen vollständig bei mir veranlagt werden.
- 3 Die Liegenschaftsunterhaltskosten sind in den nachfolgend aufgeführten Punkten zum Abzug zuzulassen:
 - a) Schiebetüre von Obi: CHF 200.00
 - b) Einbauschränke von D.: CHF 868.45 und CHF 944.00
 - c) E. GmbH: CHF 1'000.00"

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

5.

Die Abteilung Steuern der Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung, eventuell die teilweise Gutheissung des Rekurses.

6.

Der zwischenzeitlich beauftragte Vertreter von A. hat eine Replik erstattet und präzisiert den 2. Antrag wie folgt:

"Die Einkommens- und Vermögensbestandteile, welche die Liegenschaft betreffen seien wie folgt bei ihr zu veranlagern:

- 90% von Eigenmietwert, Vermögen und Schulden
- 100% der Schuldzinsen als Abzug bei der Rekurrentin"

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. 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 Rekurrentin und C. haben im November 2015 als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ die von ihnen bewohnte Liegenschaft X-Strasse 5 in Q. gekauft und in der Folge renoviert bzw. umgebaut (vgl. Entscheid des Stadtbauamtes Q. vom 2. März 2017 betreffend Baugesuch).

2.2.

Am 1. Januar 2017 haben die Rekurrentin und C. einen "Konkubinats-Gesellschaftsvertrag" (einfache Gesellschaft) abgeschlossen und bezüglich der im November 2015 gekauften Liegenschaft unter anderem das Folgende vereinbart:

- "7. Wir vereinbaren, dass wir die Kosten des Liegenschaftsunterhalts bis auf weiteres wie folgt tragen werden:
- | | |
|-----|------|
| C.: | 10 % |
| A. | 90 % |

Bei Veränderung der Verhältnisse kann diese Aufteilung angepasst werden.

Wir halten fest, dass wir die Kosten des Liegenschaftsunterhalts entsprechend in unseren Steuererklärungen zu deklarieren haben."

3.

3.1.

Die Rekurrentin beantragt im Rekurs, es seien die Liegenschaftsunterhaltskosten zu 90% bei ihr zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, gemäss allgemeiner Lehre müssten Liegenschaftsunterhaltskosten in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in einem organischen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Aufgrund seiner Einkommensverhältnisse sei C. im Jahr des Erwerbs der Liegenschaft und in den Jahren der Vornahme des Unterhalts nicht in der Lage gewesen, eigenständig seinen Miteigentumsanteil zu finanzieren und für seine anteiligen Unterhaltskosten aufzukommen. Daher sei der organische Zusammenhang mit der Einkommenserzielung vorliegend nicht gegeben. In Abweichung zur allgemeinen Praxis müsse daher bei der

Rekurrentin ein Anteil von 90% der Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden.

3.2.

Die Steuerkommission Q. führt bezüglich "Aufteilung der Liegenschaftsunterhaltskosten" das Folgende aus (vgl. Einspracheentscheid, S. 1):

"Gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt (LUK) des kantonalen Steueramtes gilt folgendes: Steht eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum mehrerer Personen (Mit- oder Gesamteigentum), so sind die Unterhaltskosten durch diese Personen anteilmässig (im Ausmass ihres Eigentumsanteils, respektive ihrer Eigentumsquote gemäss Grundbucheintrag) geltend zu machen. Ein Mit- oder Gesamteigentümer ist bezüglich des seine Eigentumsquote übersteigenden Anteils weder Eigentümer noch Nutzniesser oder Wohnberechtigter, weshalb die die Eigentumsquote übersteigenden Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden können (vgl. auch SGE vom 21.02.2013;3-RV.2011.196).

Die Liegenschaft steht im Miteigentum von je 50 % von A. und 50 % C.."

4.

4.1.

Steuerbar sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG).

4.2.

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). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG in der im Jahr 2017 geltenden Fassung).

4.3.

Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche 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 beispielsweise durch Aufwendungen für Ersatzbauten.

Die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und –vermehrenden Kosten mag im Einzelfall insbesondere dann schwierig sein, wenn die getätigten Aufwendungen einen Mischcharakter haben. Dann ist eine proportionale Aufteilung vorzunehmen (StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

4.4.

Wer für den Ertrag einer Liegenschaft steuerpflichtig ist, ist auch berechtigt, die entsprechenden Gewinnungskosten zum Abzug zu bringen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2005 [2A.693/2004]). Steuerpflichtig für Liegenschaftsertrag ist, wem die Einkünfte oder die Eigennutzung zugutekommen, somit der Eigentümer (jedenfalls wenn ihm zusammen mit dem Eigentum auch die Nutzung zusteht, was in aller Regel der Fall ist), der Nutzniesser sowie der Nutzungsberechtigte. Bei Liegenschaften im gemeinschaftlichen Eigentum sind die Erträge und Unterhaltskosten anteilmässig im Verhältnis zu den Eigentumsquoten zu verteilen (StE 2011 B 25.6 Nr. 59). Der Abzug für Gebäudeunterhalt kann nur für jenen Anteil an der Liegenschaft beansprucht werden, welcher tatsächlich im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht und deren Eigenmietwert diese versteuert (Bundesgerichtsurteil vom 13. April 2015 [2C_427/2014, 2C_428/2014] = ASA 84 S. 249; StR 2021 S. 104 ff.; SGE vom 22. Februar 2018 [3-RV.2017.181]; RGE vom 20. September 2012 [3-RV.2012.89]). Wer für den Liegenschaftsertrag nicht steuerpflichtig ist, kann keine Liegenschaftsunterhaltskosten geltend machen, selbst wenn er sie selber getragen hat (VGE vom 5. Dezember 2003 [BE.2002.00411]). Steht eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum mehrerer Personen (Mit- oder Gesamteigentümer), so sind die Unterhaltskosten durch diese Personen anteilmässig (im Ausmass ihres Eigentumsanteils respektive ihrer Eigentumsquote gemäss Grundbucheintrag) geltend zu machen. Ein Mit- oder Gesamteigentümer ist bezüglich des seine Eigentumsquote übersteigenden Anteils weder Eigentümer noch Nutzniesser oder Wohnberechtigter, weshalb die die Eigentumsquote übersteigenden Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden können (Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, Ziff. 9). Dem hälftigen Miteigentümer steht lediglich der

Unterhaltsabzug dieser einen Hälfte zu, wenngleich er die gesamten Kosten getragen hat (Urteil des Bundesgerichts vom 24. April 2020 [2C_216/2020] = ASA 88 S. 986).

4.5.

Die Rekurrentin und ihr Lebenspartner sind je hälftige Miteigentümer der von ihnen selbst bewohnten Liegenschaft. Somit haben beide den Eigenmietwert der Liegenschaft je zur Hälfte als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern (Bundesgerichtsurteil vom 26. Februar 2002 [2A.508/2001] E. 2.2 = StR 2002 S. 564).

Der Unterhaltskostenabzug kann als Gewinnungskostenabzug nur für jenen Anteil an der Liegenschaft geltend gemacht werden, welcher der steuerpflichtigen Person gehört und von ihr mit dem Eigenmietwert im Einkommen versteuert wird. Die Vorinstanz hat aufgrund des hälftigen Miteigentums der Rekurrentin an der fraglichen Liegenschaft daher zu Recht nur einen Anteil von 50 % der Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen. Dass die Rekurrentin aufgrund des "Konkubinats-Gesellschaftsvertrag" über ihren Anteil von 50 % hinausgehende Kosten trägt, ist steuerlich unbeachtlich. Die gesetzlichen Besteuerungsregeln nach Massgabe der sachenrechtlichen Verhältnisse lassen sich nicht durch privatautonome vertragliche Vereinbarungen abändern (Bundesgerichtsurteil vom 13. April 2015 [2C_427/2014, 2C_428/2014] E. 5.3).

Die vom Vertreter der Rekurrentin an dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung geübte Kritik (zu wenig differenzierte Praxis, Verstoss gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Ungleichbehandlung gegenüber wirtschaftlich ähnlichen Sachverhalten; vgl. Stellungnahme vom 7. Januar 2021, S. 5 ff.) ist teilweise nachvollziehbar. Da jedoch keine Zweifel bestehen, dass das Bundesgericht diese Aspekte bei seiner Rechtsprechung zumindest implizite mitberücksichtigt hat, besteht für das Spezialverwaltungsgericht kein Grund, von der klaren bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen. Dass aufgrund der geringen Erwerbseinkünfte von C. ein gewisser Teil der Liegenschaftsunterhaltskosten "untergeht", weil sie bei ihm nicht abgezogen werden können, ist zutreffend, lässt sich aber aufgrund der bestehenden gesetzlichen Regelung und der dargelegten Rechtsprechung nicht vermeiden (SGE vom 20. September 2012 [3-RV.2012.89]) und ist als Folge des "Konkubinats-Gesellschaftsvertrag" vom Lebenspartner der Rekurrentin hinzunehmen.

4.6.

Der Rekurs erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt im Rekurs weiter, die Einkommens- und Vermögensbestandteile, welche die Liegenschaft betreffen, sollen bei ihr veranlagt werden. Ihr Vertreter präzisiert diesen Antrag wie folgt:

"Die Einkommens- und Vermögensbestandteile, welche die Liegenschaft betreffen seien wie folgt bei ihr zu veranlagern:

- 90% von Eigenmietwert, Vermögen und Schulden
- 100% der Schuldzinsen als Abzug bei der Rekurrentin"

Es handelt sich dabei gemessen am Einspracheverfahren um einen neuen Antrag.

5.2.

Nach der geltenden Rechtsprechung ist – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen über die Parteianträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten (SGE vom 22. Oktober 2020 [3-RV.2019.77]). Bei neuen Begehren wird die Angelegenheit in der Regel an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die erstinstanzliche Prüfung der Anträge vornehmen kann (SGE vom 25. April 2013 [3-RV.2012.76]).

5.3.

Auf den im Rekurs bzw. in der Replik neu gestellten Antrag kann somit eingetreten werden. Da die erstinstanzliche Beurteilung neuer Anträge nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, ist die Angelegenheit in diesem Punkt praxisgemäss an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.

6.1.

Die Rekurrentin beantragt sinngemäss weiter, es seien die Kosten für die Schiebetüre vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen, ohne die von der Vorinstanz vorgenommene Kürzung von CHF 200.00. Zur Begründung macht sie geltend, die Schiebetüre würde genau gleich viel von der Bodenfläche abdecken, wie eine normale Türe. Sie sei auch gleich gross und erfülle denselben Zweck. Ausserdem sei sie preislich günstiger.

6.2.

Beim Ersatz eines bestehenden Bauteils ist nur dann ein wertvermehrender Kostenanteil auszuscheiden, wenn der Ersatz nicht "gleichwertig", sondern "höherwertig" erfolgt. Dabei werden vor allem die Lebensdauer, der Unterhaltsbedarf, die Benutzerfreundlichkeit sowie die Optik des bisherigen und des neuen Bauteils miteinander verglichen.

6.3.

Die Vorinstanz hat von den Kosten der Schiebetüre von CHF 898.50 lediglich CHF 698.50 als Liegenschaftsunterhalt qualifiziert. Sie führt dazu das folgende aus (Einspracheentscheid, S. 2).

"Durch den Ersatz einer normalen Türe durch eine Schiebetüre verbleibt im Bad mehr Platz. Es ist damit ein[e] wertvermehrender Anteil auszuschneiden. Mit CHF 200 ist dies minimal erfolgt."

Die Vorinstanz begründet die Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils also mit dem durch die Schiebetüre erzielten besseren Platzverhältnissen im Bad. Es trifft zwar zu, dass eine Schiebetüre platzsparender geöffnet werden kann als eine "normale" Türe, was durchaus als Vorteil betrachtet werden kann. Dieser ist jedoch nicht dauerhaft, sondern zeitlich auf den Vorgang der Türöffnung beschränkt. Da ein Bad üblicherweise mit geschlossener bzw. mindestens "angelehnter" Tür benützt wird, stellen die temporär unterschiedlichen Platzverhältnisse beim Öffnen der Badzimmerschiebetüre kein taugliches Kriterium für die Beurteilung der steuerrechtlichen Frage, ob ein wertvermehrender Anteil auszuschneiden ist, dar. Entscheidend ist vielmehr, dass im geschlossenen Zustand zwischen einer "normalen" Tür und einer Schiebetür in Bezug auf die Platzverhältnisse kein wesentlicher Unterschied besteht, da auch bei einer Schiebetür der von einer "normalen" Tür bei deren Öffnung beanspruchte Platz frei bleiben muss, ansonsten nicht ungehindert in das Bad eingetreten werden kann. Es kommt hinzu, dass eine an einer Laufschiene montierte Schiebetüre tendenziell reparaturanfälliger ist als eine an Türangeln befestigte "normale" Tür, womit ein allfälliger temporärer Platzvorteil beim Öffnen einer Schiebetüre kompensiert wird.

In Anbetracht dieser Umstände besteht nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts beim (materialmässig gleichwertigen) Ersatz einer "normalen" Türe durch eine Schiebetüre kein Anlass für die Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils. Es sind daher die von der Vorinstanz ausgeschiedenen CHF 200.00 zusätzlich als Unterhalt zum Abzug zuzulassen.

6.4.

Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

7.

7.1.

Die Rekurrentin beantragt weiter, es seien Kosten von CHF 868.45 (vgl. Auftragsbestätigung der D. vom 23. April 2017 [Korpusse Kleiderschrank/Schiebetürpaar/Regalböden/Schubladen/Kleiderstangen/Türen/Netzdrahtkorb mit Auszugschiene/Knopf]) und von CHF 944.00 für Einbauschränke als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung macht sie geltend, der Schrank sei von der D. geliefert worden und fest eingebaut. In

der Wegleitung stehe nirgends, dass es eine Rolle spiele, wer der Lieferant eines Einbauschranks sei.

7.2.

Die Vorinstanz hat die geltend gemachten Kosten nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich beim Schrank der D. um einen mobilen Schrank und nicht um einen Einbauschränk handle.

7.3.

7.3.1.

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts stellen Aufwendungen für den Ersatz von Gegenständen, welche nicht fest mit einer Liegenschaft verbunden sind, grundsätzlich keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar (SGE vom 17. Dezember 2015 [3-RV.2015.131], mit zahlreichen Hinweisen auf die aargauische Rechtsprechung).

Bauteile ohne eine feste körperliche Verbindung mit einem Gebäude haben aus steuerrechtlicher Sicht Mobiliarcharakter. Die Kosten für den Ersatz solcher Bauteile stellen keinen abziehbaren Liegenschaftsunterhalt dar (SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.174]).

7.3.2.

Die Kosten für den Ersatz von Einbauschränken sind vollumfänglich abzugsfähig (RGE vom 23. Februar 2006 [3-RV.2005.50236]; Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, S. 45). Einbauschränke liegen vor, wenn sie mit dem Gebäude eine qualifizierte Bindung haben (vgl. Solothurner Steuerbuch, Anhang: Ausscheidungskatalog, Ziff. 3.7 lit. a) bzw. eine bauliche Nische und/oder (Dach- bzw. Treppen-)Schräge passgenau ausnützen und daher eine spezifische funktionelle Objektverbundenheit haben (SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2018.145]).

7.3.3.

Auf den mit dem Rekurs eingereichten Fotos ist je ein Schrank ersichtlich, welcher sich in der Ecke eines Raumes befindet. Weil dort keine bauliche Nische besteht, sind die Schränke nicht in die Wand integriert, sondern ragen in den Raum hinaus, wie das bei mobilen Schränken üblich ist. Es handelt sich daher nicht um Einbauschränke. Den Fotos kann nicht entnommen werden, ob und gegebenenfalls wie die Schränke fest mit dem Gebäude verbunden ist. Im Rekurs wird diesbezüglich auch nichts ausgeführt. Es ist daher davon auszugehen, dass sowohl der alte wie auch der neue Schrank nicht fest mit dem Gebäude verbunden war bzw. ist und sie daher Mobiliarcharakter haben. Die Kosten für den Schrank stellen daher Lebenshaltungskosten dar, welche weder bei der Einkommens-, noch bei der

Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können (Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, S. 10 und 36).

7.4.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

8.1.

Die Rekurrentin beantragt sinngemäss weiter, es seien die Kosten der E. GmbH vollumfänglich zum Abzug zuzulassen, ohne die von der Vorinstanz vorgenommene Kürzung von CHF 1'000.00.

8.2.

Die Vorinstanz hat von den Kosten der E. GmbH von CHF 6'885.00 lediglich CHF 5'885.00 als Liegenschaftsunterhalt qualifiziert. Sie führt dazu das folgende aus (Einspracheentscheid, S. 2):

"Entgegen den Angaben der Steuerpflichtigen enthält die Rechnung der E. GmbH keinen Hinweis, dass es [sich] um das Verlegen der Kabel handelt. Es ist aufgrund des Rechnungstextes davon auszugehen, dass Lampen und Lautsprecher montiert wurden. Diese Kosten sind nicht abzugsfähig."

8.3.

8.3.1.

Es geht um die Rechnung der E. GmbH, S., vom 10. Mai 2017. Diese Rechnung hat die folgenden Dienstleistungen zum Gegenstand:

"Arbeit:

- Deckenmontage inkl. Lampen, Lautsprecher, Anpassungen
- Wände im EG ausbessern, Gewebenetz, Kantenschutzprofile und Reno-gran auftragen mit div. Anpassungen"

Aufgrund dieser Beschreibung ist es nachvollziehbar, dass die Vorinstanz für den "Mehrwert Lampen/Lautsprecher und Anpassung" ermessensweise CHF 1'000.00 als wertvermehrend ausgeschieden hat (vgl. Abweichungsbegründung 2017) .

8.3.2.

Die Rekurrentin führt dazu im Rekurs aus, die E. GmbH habe in der Gipsdecke nur die Löcher vorbereitet, damit Hängelampen und Lautsprecher montiert werden konnten. Aus dem Zweck des Unternehmens gehe hervor, dass es sich nicht um das Verlegen von Leitungen handeln könne.

Die administrativen Arbeiten, wozu auch das Schreiben von Rechnungen gehört, werden von Handwerksbetrieben oft als "notwendiges Übel" empfunden und daher nicht mit der notwendigen Sorgfalt ausgeführt. Weil ein Baugeschäft in der Regel keine Lampen bzw. Lautsprecher montiert, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Beschreibung der geleisteten Arbeiten ungenau ist und tatsächlich nur die Aussparungen für die Lampen und Lautsprecher gemeint waren. In diesem Fall wäre eine Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils von CHF 1'000.00 nicht gerechtfertigt.

Da die Angelegenheit aufgrund des im Rekursverfahren neu gestellten Antrages (vgl. Erw. 5) ohnehin an die Vorinstanz zurückgewiesen wird, ist die Vorinstanz anzuweisen, weitere Abklärungen betreffend die der fraglichen Rechnung tatsächlich zugrundeliegenden Arbeiten vorzunehmen.

9.

9.1.

9.1.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin nur im Umfang von CHF 200.00 betreffend Schiebetür. Diesbezüglich sind die Kosten des Rekursverfahrens grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Soweit der Rekurs abgewiesen wird, hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Dasselbe gilt bei Rückweisung aufgrund eines im Rekursverfahren neu gestellten Antrages (vgl. SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.70]). Bei der Rückweisung zur Vornahme weiterer Abklärungen im Zusammenhang mit der Rechnung der E. GmbH muss der Rekurrentin vorgeworfen werden, dass sie aufgrund der von der Vorinstanz vorgenommenen Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils von CHF 1'000.00 für den Mehrwert der Lampen/Lautsprecher bereits im Rekursverfahren Beweismittel (z.B. eine schriftliche Bestätigung der die Arbeiten ausführenden Firma) für die von ihr vertretene, vom Wortlaut der Rechnung abweichende Auffassung hätte beibringen müssen. Da sie dies unterlassen hat, sind die Kosten des Rekursverfahrens auch in diesem Punkt von der Rekurrentin zu tragen (analog VGE vom 16. August 2021 [WBE.2021.135]).

9.1.2.

Da einem Obsiegen von weniger als 10 % bei der Kostenverlegung keine Rechnung getragen wird (SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.30]), hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich zu tragen.

9.2.

Die Ausrichtung einer Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG) fällt unter diesen Umständen ausser Betracht.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird betreffend Aufteilung der Liegenschaftsunterhaltskosten im Verhältnis 90%/10% und betreffend Kosten für die Einbauschränke abgewiesen.

2.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden betreffend Kosten der Schiebetüre zusätzlich CHF 200.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen.

3.

Die Angelegenheit wird betreffend Besteuerung von 90% von Eigenmietwert, Vermögen und Schulden, Abzug aller Schuldzinsen bei der Rekurrentin sowie Verzicht auf Aufrechnung bei der Rechnung der E. GmbH, S., vom 10. Mai 2017 an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

4.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 780.00, zu bezahlen.

5.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. (inkl. Stellungnahme des Vertreters vom 7. Januar 2021 [samt Beilagen])

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 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, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic