

3-RV.2021.114

P 179

Urteil vom 22. Dezember 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Mazzocco
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Griss Consulting AG, Neuenkirchstrasse 27,
6017 Ruswil

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 14. Juni 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. März 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 93'800.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 37'778.00 lediglich CHF 3'837.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. März 2020 erhob die Vertreterin von A. und B. mit Schreiben vom 16. April 2020 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Die aufgeführten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von total CHF 37'778.37 seien prozentual aufzuteilen in nicht abzugsfähige Investitionskosten infolge Nutzungsänderung, die bei einer allfälligen späteren Grundstücksgewinnsteuer berücksichtigt werden können, entsprechend 43.53 % (114.5 m² von 263.06 m²) sowie werterhaltenden Aufwendungen, entsprechend 56.47 % (148.56 m² von 263.06 m²). Beträgsmässig seien CHF 21'333.45 zum Abzug bei der Einkommenssteuer zuzulassen."

3.

Mit Entscheid vom 14. Juni 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 93'200.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 14. Juni 2021 (Zustellung am 16. Juni 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 14. Juli 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Die aufgeführten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von total CHF 37'778.37 seien prozentual aufzuteilen in nicht abzugsfähige Investitionskosten infolge Nutzungsänderung, die bei einer allfälligen späteren Grundstücksgewinnsteuer berücksichtigt werden können, entsprechend 43.53 % (114.5 m² von 263.06 m²) sowie werterhaltenden Aufwendungen, entsprechend 56.47 % (148.56 m² von 263.06 m²). Beträgsmässig seien **CHF 21'333.45** zum Abzug bei der Einkommenssteuer zuzulassen **zuzüglich CHF 3'830.55** (im Rahmen der Zusammenstellung der Detailangaben wurde festgestellt, dass bei der Rechnungsposition Nr. 16 der damalige Steuervertreter nicht den korrekten Betrag in die Steuererklärung übernommen hat. Die Unterhaltskosten für diesen Beleg betragen CHF 9'960.95 anstatt CHF 6'130.40.)"

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

5.

Das Regionale Steueramt XY und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Die Vertreterin von A. und B. hat eine Replik erstattet.

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) sowie die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Das Kantonale Steueramt macht geltend, im Rekurs werde ohne eine Begründung der Antrag aus dem Einspracheverfahren wiederholt. Da sich die Rekurrenten nicht mit der Kostenaufteilung der Vorinstanz auseinandersetzen und mit keinem Wort darlegen würden, weshalb diese Kostenaufteilung nicht richtig sein soll, sei der Rekurs mangels Begründung abzuweisen (recte: darauf nicht einzutreten).

3.

3.1.

Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Allfällige Beweismittel sollen bezeichnet und so weit als möglich beigelegt werden (§ 196 Abs. 2 StG). Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten. Sind Antrag und Begründung unklar oder widersprüchlich, ist unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen (§ 196 Abs. 3 StG).

3.2.

Aus dem Rekursantrag muss sinngemäss ersichtlich sein, dass und inwieweit die Rekurrenten den Einspracheentscheid anfechten wollen. Das Spezialverwaltungsgericht muss wissen, was die Rekurrenten konkret am Einspracheentscheid auszusetzen haben. Es muss eine Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Einspracheentscheid stattfinden (SGE vom 20. Oktober 2022 [3-RV.2021.67]).

4.

4.1.

Die Steuerkommission Q. begründet ihren Einspracheentscheid wie folgt:

"Der Begründung der Einsprecherin kann im Sinne der pauschalen Aufteilung über die gesamten Kosten nicht gefolgt werden. Es ist teilweise auf den Rechnungen ersichtlich, dass die Arbeiten den Neubau betreffen und keinen Zusammenhang mit dem bestehenden Wohnteil aufweisen. Die Steuerkommission hat aber eine Neubeurteilung der deklarierten Kosten vorgenommen. Einerseits sind in der ursprünglichen Aufstellung der Liegenschaftskosten von total CHF 37'778.37 Kosten enthalten, welche anhand der eingereichten Rechnun-

gen als Investitionskosten zu bewerten sind. Es gibt Positionen welche als Liegenschaftsunterhaltskosten zu bewerten sind und es gibt Positionen, die Mangels weiterer Angaben über Verwendungszweck nicht eindeutig zugeordnet werden können. Diese nicht eindeutig zuzuordnenden Kosten werden neu mit dem von der Einsprecherin vorgeschlagenen Aufteilungsschlüssel in Unterhaltskosten und Investitionskosten aufgeteilt. Aufgrund der Komplexität des Umbaus und da er sich über mehrere Jahre erstreckt, erachtet die Steuerkommission es als sachgerecht für diese Kosten den Aufteilungsschlüssel (56% Liegenschaftsunterhaltskosten) anzuwenden."

4.2.

4.2.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten stellt im Rekurs den folgenden Antrag:

"Die aufgeführten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von total CHF 37'778.37 seien prozentual aufzuteilen in nicht abzugsfähige Investitionskosten infolge Nutzungsänderung, die bei einer allfälligen späteren Grundstücksgewinnsteuer berücksichtigt werden können, entsprechend 43.53 % (114.5 m² von 263.06 m²) sowie werterhaltenden Aufwendungen, entsprechend 56.47 % (148.56 m² von 263.06 m²). Beträgsmässig seien **CHF 21'333.45** zum Abzug bei der Einkommenssteuer zuzulassen **zuzüglich CHF 3'830.55** (im Rahmen der Zusammenstellung der Detailangaben wurde festgestellt, dass bei der Rechnungsposition Nr. 16 der damalige Steuervertreter nicht den korrekten Betrag in die Steuererklärung übernommen hat. Die Unterhaltskosten für diesen Beleg betragen CHF 9'960.95 anstatt CHF 6'130.40."

4.2.2.

Die Rekurrenten haben die Aufstellung über die Zuteilung der Kosten, welche Bestandteil des Einspracheentscheides bildet, im Rekursverfahren wie folgt ergänzt und mit dem Rekurs eingereicht:

4.2.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (vgl. Replik):

"Im Rekursschreiben wird auf die Beilage 'Bilddokumentation vorher/nachher inkl. Erläuterungen unserer Klienten' verwiesen. Herr und Frau A. haben die Aufteilung der Vorinstanz verwendet und mit Nummerierungen zu den Positionen Stellung bezogen. Damit haben Sie sich detailliert mit der Aufteilung der Vorinstanz auseinandergesetzt. Daraus werden die Abweichungen zur Vorinstanz ersichtlich. Aufgrund der Abweichungen zur Einstufung der Vorinstanz wird nochmals derselbe Aufteilungsschlüssel wie im ursprünglichen Einspracheschreiben vorgeschlagen, da dieser uns als sachgerecht erscheint."

4.3.

Zur Recht unbestritten ist, dass der Rekurs einen Antrag enthält. Entgegen der Auffassung des Kantonalen Steueramtes ist auch das Erfordernis einer Begründung erfüllt. Die Rekurrenten haben eine Vielzahl der Positionen betreffend Liegenschaftsaufwand handschriftlich mit Nummern versehen

und die entsprechenden Rechnungen (zum Teil mit Fotos dokumentiert) eingereicht. Auf diesen Rechnungen wurde jeweils handschriftlich vermerkt, dass diese den "renovierten Hausteil" oder "renovierten Scheunenteil" und nicht wie von der Vorinstanz angenommen, den "Neubau" betreffen. Es liegt daher ein rechtsgültiger Rekurs vor, so dass darauf einzutreten ist.

5.

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 sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

6.

6.1.

Die Rekurrenten haben ihre Liegenschaft, bestehend aus einem Wohnhaus und einer Scheune, umgebaut bzw. erneuert. Gemäss den unbestrittenen Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten im Rekurs wurde ein Gebäudeteil abgebrochen und ein Neubau erstellt (rund 114.5 m²; Nutzungsänderung [ehemalige Scheune wurde zu Werkstatt/Garage {EG} und Wohnraum {OG}]) sowie der bestehende Wohnteil erneuert (rund 148.56 m²; keine Nutzungsänderung).

6.2.

Die Vorinstanz hat 25 Kostenpositionen von total CHF 5'965.37 als "nicht klar zuzuordnen" beurteilt (vgl. Einspracheentscheid, S. 3) und diese antragsgemäss mit 56 %, d.h. CHF 3'341.00 als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Das Regionale Steueramt XY "rechtfertigt" dieses Vorgehen wie folgt (vgl. Vernehmlassung vom 13. September 2021):

"Der Einspracheentscheid erfolgte aufgrund der damaligen Aktenlage. Die Einsprecher vermerkten im Einspracheschreiben, dass keine weiteren Angaben zum Verwendungszweck der Baumaterialien gemacht und keine Fotos vorher/nachher beigebracht werden könnten. Aus diesem Grund hat die Steuerkommission auf deren Einforderung verzichtet und die Beurteilung aufgrund der damals bestehenden Aktenlage vorgenommen."

6.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt diesbezüglich das Folgende aus (vgl. Replik):

"Im Einspracheschreiben zum Steuerjahr 2017 wurden keine Angaben darüber gemacht, dass keine weiteren Unterlagen vorliegen würden."

6.4.

Die in § 179 Abs. 1 StG verankerte Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde besagt, dass diese alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amtes wegen abzuklären hat, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebend sind. Diese Untersuchungspflicht ist umfassend, wobei einer Veranlagung mithin nur solche Tatsachen zugrunde gelegt werden dürfen, von deren Vorhandensein sich die Veranlagungsbehörde selber überzeugt hat.

Der behördlichen Untersuchungspflicht steht der Mitwirkungsgrundsatz gemäss § 180 – 182 StG gegenüber, wonach sich der Steuerpflichtige aktiv an der behördlichen Abklärung des steuerlich relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat. Eine ungenügende oder verweigernde Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen befreit die Steuerbehörde allerdings nicht von der genauen Ermittlung des Sachverhalts; der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch nicht aufgehoben. Vielmehr trägt die Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchungspflicht auch in diesen Fällen die Beweisführungslast. Mit anderen Worten bleibt die Behörde auch bei missachteten Mitwirkungspflichten verpflichtet, wenn nötig zusätzliche Untersuchungsmassnahmen zu treffen, um die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise zu klären (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53], mit Hinweisen auf die Literatur und Rechtsprechung).

6.5.

Bei Liegenschaftsaufwendungen dreht sich der Streit erfahrungsgemäss um die Frage, ob es sich dabei um (nicht abzugsfähige) Investitionen oder (abzugsfähige) Unterhaltskosten handelt. Diese steuerliche Beurteilung ist durch die Steuerbehörden vorzunehmen. Damit diese Qualifikation richtig erfolgen kann, muss klar sein, in welche Liegenschaft bzw. welchen Liegenschaftsteil die Steuerpflichtigen investiert haben. Es ist dem Spezialverwaltungsgericht kein Fall bekannt, wo diese Frage nicht geklärt werden konnte. Mit den vorhandenen Mitteln (Rechnungen, Fotos, Augenschein, Aussagen der Liegenschaftseigentümer bzw. allfälliger Handwerker) lässt sich dies mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit stets klären (vgl. SGE vom 22. März 2018 [3-RV.2017.76] betreffend objektmässiger Zuweisung von Kosten in einem Grundstückgewinnsteuerverfahren). Da die Rekurrenten gegenüber der Vorinstanz nie erklärt haben, dass "keine weiteren Angaben zum Verwendungszweck der Baumaterialien gemacht und keine Fotos vorher/nachher beigebracht werden könnten", hätte die Vorinstanz vor Vornahme der Veranlagung den Rekurrenten mitteilen müssen, bei welchen Liegenschaftsaufwendungen nach ihrer Auffassung aufgrund der vorhandenen Akten eine Zuordnung (noch) nicht möglich ist, und die Rekurrenten auffordern müssen, alle Unterlagen einzureichen, welche diesbezüglich zur Klärung dieser Frage beitragen können. Allenfalls wäre ergänzend auch eine Besprechung bzw. ein Augenschein

sachdienlich gewesen. Da die Vorinstanz all dies unterlassen hat, ist ihr eine gravierende Verletzung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen.

6.6.

Mit der (spontanen) Einreichung weiterer Unterlagen im Rekursverfahren haben die Rekurrenten zur Klärung des Sachverhaltes beigetragen. Es ist unter den vorliegenden Umständen nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts, erstinstanzlich diese Unterlagen zu beurteilen und abzuklären, ob für die Entscheidungsfällung noch weitere Sachverhaltsermittlungen notwendig sind. Die Angelegenheit ist daher zur Beurteilung dieser Frage und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. VGE vom 29. November 2012 [WBE.2012.208]).

7.

7.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind somit auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 698.85 (inkl. 7.7 % MWSt). Sie ist angemessen und auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 14. Juni 2021 wird aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 698.85 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt XY

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, 22. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic