

3-RV.2021.115

P 42

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richterin Sramek 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 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. April 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 88'100.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 50'591.00 lediglich CHF 4'465.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. April 2020 erhob die Vertreterin von A. und B. mit Schreiben vom 6. Mai 2020 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Die aufgeführten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von total CHF 50'591.28 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 werterhaltende Aufwendungen, entsprechend 56.47 % (148.56 m² von 263.06 m²). Betragsmässig seien CHF 28'568.90 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 86'200.00.

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 50'591.28 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 werterhaltende Aufwendungen, entsprechend 56.47 % (148.56 m² von 263.06 m²). Betragsmässig seien **CHF 28'568.90** zum Abzug bei der Einkommenssteuer zuzulassen."

5.

Das Regionale Steueramt D 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 2018. 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 50'591.00 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 50'591.28 seien prozentual aufzuteilen in nicht abzugsfähige Investitionskosten infolge Nutzungsänderung, die bei einer allfälligen späteren Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können, entsprechend 43.53 % (114.5 m2 von 263.06 m2) sowie werterhaltende Aufwendungen, entsprechend 56.47 % (148.56 m2 von 263.06 m2). Betragsmässig seien **CHF 28'568.90** zum Abzug bei der Einkommenssteuer zuzulassen."

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.+B. 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 zahlreiche 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 21 Kostenpositionen von total CHF 9'422.42 als "nicht klar zuzuordnen" beurteilt (vgl. Einspracheentscheid, S. 3) und diese antragsgemäss mit 56 %, d.h. CHF 5'276.55.00 als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Das Regionale Steueramt D "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):

"Sie haben in den Veranlagungsverfügungen 2017 und 2018, die zeitlich nahe beieinander liegen, vermerkt, dass künftig der genaue Verwendungszweck der Baumaterialien und Bilder vorher/nachher eingereicht werden sollen. Gerne können dies die Steuerpflichtigen ab sofort einhalten. Rückwirkend ist dies verständlicherweise nicht mehr möglich, insbesondere was die vorher/nachher Bilddokumentation betrifft."

- ➔ Damit war gemeint, dass die Steuerpflichtigen ab sofort für künftige Steuerperioden gleich *mit der ordentlichen Steuererklärung jede* Position, für welche ein Abzug geltend gemacht wird, mit vorher/nachher Bildern dokumentieren und den genauen Verwendungszweck angeben.
- ➔ Es war nicht gemeint, dass gar keine Bilder/Angaben vorliegen. Dabei handelt es sich um ein Missverständnis. Da keine ergänzenden Unterlagen einverlangt und auch nicht nachgefragt wurde, blieb als einzige Möglichkeit die Einsprache [recte: Rekurs] über die nächste Instanz mit Begründung."

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 verweigerte 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 grundsätzlich eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Weil im parallelen Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 für die gleiche zweiseitige Rechtsschrift der Vertreterin ihrem Kostenverzeichnis entsprechend bereits CHF 698.85 (inkl. 7.7 % MWSt) zugesprochen wurden, ist keine weitere Parteikostenentschädigung auszurichten.

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 keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt D

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, 23. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic