

3-RV.2021.71

P 106

Urteil vom 1. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 6. April 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 57'100.00 veranlagt. Von den deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'364.00 wurden lediglich CHF 2'163.00 und von den deklarierten Berufskosten von B. von CHF 6'000.00 lediglich CHF 3'479.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2020 erhob A. mit Schreiben vom 16. Januar 2021 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging von den folgenden Begehren aus:

- "1. Die Autokosten für den Arbeitsweg von Frau B. sollen zum Abzug zugelassen werden (sinngemäss).
2. Die Liegenschaftsunterhaltskosten sollen gemäss Selbstdeklaration zum Abzug zugelassen werden (sinngemäss)."

3.

Mit Entscheid vom 6. April 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. April 2021 (Zustellung am 14. April 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 12. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

es seien zusätzliche Liegenschaftsaufwendungen von CHF 1'201.20 und zusätzliche Berufskosten von B. von CHF 218.00 zum Abzug zuzulassen.

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

5.

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

6.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. 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.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 StG und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]).

2.2.

Da keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Steuerpflichtigen vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach ebenfalls Parteistellung.

3.

3.1.

Die Rekurrenten sind Eigentümer einer 4,5-Zimmerwohnung (Wertquote: 88/1000) und des Platzes Nr. 4 in der Einstellhalle an der Y-Matte 1 ("E.") in Q.. Diese Wohnung bewohnen sie selber. Die Rekurrenten beantragen, es seien zusätzliche Liegenschaftsaufwendungen von CHF 1'201.20 zum Abzug zuzulassen. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

<u>Position</u>	<u>Antrag</u>	<u>bereits gewährt</u>	<u>Mehrabzug</u>
Betriebskosten			
Wohnung	3'043.75	1'914.00	1'129.75
Autoeinstellplatz	271.55	249.00	22.55
Richterliches Parkverbot	48.90	-	<u>48.90</u>
Total			1'201.20

3.2.

Die Kürzung der "Betriebskosten" von CHF 3'043.75 auf CHF 1'914.10 beruht zum einen auf dem Umstand, dass die Steuerkommission Q. von den Kosten für die "Hauswartung" von CHF 4'911.20 (Konto 4006) lediglich die Hälfte, d.h. CHF 2'455.60 im Umfang von 88/1000 zum Abzug zugelassen hat. Sie begründet dies wie folgt (Vernehmlassung vom 9. Juni 2021, S. 2):

"Grundsatz: Die Steuerämter des Bezirk S. gewähren von den Hauswartungs-/Personalkosten 50 % der Gesamtkosten, wenn diese nicht unterteilt sind in 'Arbeiten um das Haus' (Gartenpflege => abzugsberechtigt) wie 'im Haus' (Reinigung Treppenhaus/allgemeine Räume => nicht abzugsberechtigt). Dies ist hier jedoch der Fall, weshalb es sich bei den Hauswartungskosten um eindeutig Arbeiten 'im Haus' handelt und diese Kosten nur abzugsberechtigt sind, wenn die Liegenschaft nicht selbst bewohnt wird sondern durch den Eigentümer vermietet wird und die Bruttomiete vor Abzug der Nebenkosten versteuert wird. Die StK hat daher irrtümlich diese Kosten von CHF 216.10 zuviel zum Abzug zugelassen."

Die Steuerkommission Q. beantragt diesbezüglich sinngemäss eine reformatio in peius (Vernehmlassung vom 9. Juni 2021, S. 2).

4.

4.1.

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). Nebst diesen kantonalrechtlichen Bestimmungen ist die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 mit Ausnahme von deren Art. 4 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV). In Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Liegenschaftskostenverordnung werden die abziehbaren Betriebskosten umschrieben. Gemäss § 41 Abs. 1 StG sind die übrigen Kosten und Aufwendungen nicht abziehbar, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch die berufliche Stellung der steuerpflichtigen Person bedingte Privataufwand (lit. a) sowie die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (lit. d).

4.2.

4.2.1.

Es sind zwei Arten von Betriebskosten zu unterscheiden: Besitzbedingte Betriebskosten hängen mit dem Bestand eines Grundstücks zusammen, nutzungsbedingte Betriebskosten mit dessen Nutzung. Während die be-

sitzbedingten Betriebskosten abziehbar sind, handelt es sich bei den nutzungsbedingten Betriebskosten um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (Schwyzer Steuerbuch, Weisung über den Abzug von Liegenschaftskosten [LKW] vom 19. Mai 2020, Ziff. 26 ff.).

Besitzbedingt sind auch die Kosten der gemeinschaftlichen Nutzung der Liegenschaft, die bei Stockwerkeigentum oder anderen vergleichbaren Formen von gemeinschaftlichem Eigentum nicht nach individueller Nutzung, sondern nach dem Wert der Stockwerkeigentumsanteile (Wertquoten) oder nach anderen Anteilsquoten (aber nicht Nutzungsquoten) verteilt werden und gemäss den Reglementen bei den Stockwerkeigentümern auch dann anfallen, wenn die Stockwerkeinheit nicht benutzt wird. Der Stockwerkeigentümer kann solche Kosten gemäss der Kostenabrechnung der Stockwerkeigentümergeinschaft als besitzbedingte Kosten abziehen (Luzerner Steuerbuch, § 39 Nr. 4: Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten, Ziff. 2.1 [Abgrenzung der Betriebs- und Verwaltungskosten von den Lebenshaltungskosten; Grundsätzliches]). Bei Stockwerkeigentümergeinschaften sind die Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume abziehbar (Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege, Stand 1. Januar 2020, Ziff. 9.1.9).

4.2.2.

Die Kosten für die Hauswartung bei Stockwerkeigentum (Reinigung und Pflege der Allgemeinräume und der Umgebung) gelten als besitzbedingte Kosten und sind daher abzugsfähig (Luzerner Steuerbuch, § 39 Nr. 4: Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten, Ziff. 2.1 [Abgrenzung der Betriebs- und Verwaltungskosten von den Lebenshaltungskosten; Grundsätzliches]; Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege, Stand 1. Januar 2020, Ziff. 9.2.3).

Auch die Kosten für den allgemeinen Strom für gemeinsam genutzte Räume und Aussenbeleuchtung sowie den Betrieb des Lifts gelten als besitzbedingte Kosten und sind daher auch abzugsfähig (Luzerner Steuerbuch, § 39 Nr. 4: Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten, Ziff. 2.1; Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege, Stand 1. Januar 2020, Ziff. 9.1.9). Dasselbe muss für die Kosten für das "allgemeine Wasser/Abwasser" gelten, welche ebenfalls nach den Wertquoten verteilt werden und damit als besitz- und nicht als nutzungsbedingt zu qualifizieren sind.

Diese Beurteilung steht in Einklang mit Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Liegenschaftskostenverordnung, wonach die Entschädigung an den Hauswart sowie die Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume, des Lifts usw., soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat, abziehbar sind (vgl. SGE vom 1. September 2021 [3-RV.2020.26]).

4.3.

Die Kosten der "Hauswartung" von CHF 4'911.20 sind daher vollumfänglich abziehbar. Davon entfallen 88/1000, d.h. CHF 432.20 auf die Rekurrenten. Es resultiert daraus ein Mehrabzug von CHF 216.10 (statt der von der Steuerkommission beantragten Schlechterstellung um CHF 216.10).

5.

Die Kürzung der "Betriebskosten" von CHF 3'043.75 auf CHF 1'914.10 beruht zum anderen auf dem Umstand, dass die Steuerkommission Q. die Einlage in den Erneuerungsfonds von CHF 11'500.00 "vergessen" hat, obwohl diese abzugsfähig ist. Sie beantragt daher einen Abzug von CHF 1'012.00 (88/1000; Vernehmlassung vom 9. Juni 2021, S. 2). Es erübrigen sich daher Ausführungen des Spezialverwaltungsgerichts dazu.

6.

6.1.

Die Kürzung der Kosten für den "Autoeinstellplatz" von CHF 271.50 auf CHF 249.30 beruht auf dem Umstand, dass die Steuerkommission Q. die Kosten der "Hauswartung" von CHF 4'760.30 (vgl. "Nebenkostenabrechnung – steuerabzugsberechtigte Kosten"; Rekursbeilage) nur zur Hälfte zum Abzug zugelassen hat, da diese Kosten nicht nach "Arbeiten aussen" und "Arbeiten innen" aufgeteilt wurden. Die nicht gewährten Kosten von CHF 2'380.15 seien auf 107 Einstellplätze aufzuteilen, d.h. die Kürzung pro Einstellplatz betrage CHF 27.20 (recte: CHF 22.20; Vernehmlassung vom 9. Juni 2021, S. 2).

6.2.

Da, wie bereits ausgeführt, die Kosten der "Hauswartung" vollumfänglich abziehbar sind, ist die Kürzung der Kosten von CHF 271.50 auf CHF 249.30 zu Unrecht erfolgt.

7.

7.1.

Die Rekurrenten beantragen, es seien die Kosten von CHF 48.90 (vgl. Heiz- und Betriebskostenabrechnung vom 19. September 2019) für das richterliche Parkverbot zum Abzug zuzulassen.

7.2.

Die Steuerkommission Q. ist der Auffassung, dass es sich dabei um eine nicht abzugsfähige Gebühr handle (Vernehmlassung vom 9. Juni 2021, S. 2).

7.3.

Gemäss Art. 1 Abs. 2 lit. b der Liegenschaftskostenverordnung sind die folgenden Unterhaltskosten nicht abziehbar:

"Einmalige Beiträge des Grundeigentümers, wie Strassen-, Trottoir-, Schwellen [-], Werkleitungsbeiträge, Anschlussgebühren für Kanalisation, Abwasserreinigung, Wasser, Gas, Strom, Fernseh- und Gemeinschaftsantennen usw."

Bei der Gebühr für das richterliche Parkverbot handelt es sich auch um eine einmalige Auslage, welche mit den aufgeführten Beiträgen bzw. Gebühren verglichen werden kann und daher ebenfalls nicht abzugsfähig ist.

8.

8.1.

Die Rekurrenten beantragen, es sei für die Rekurrentin ein Pauschalabzug von CHF 2'000.00 zu gewähren.

8.2.

Die Steuerkommission Q. hat den Pauschalabzug von CHF 2'000.00 um 24/220, d.h. CHF 218.00 auf CHF 1'782.00 gekürzt, weil sich die Rekurrentin vom 1.1. – 10.2.2019 im Mutterschaftsurlaub befand (vgl. Einspracheentscheid, S. 2; Vernehmlassung vom 9. Juni 2021, S. 2).

8.3.

Als Berufskosten werden u.a. die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten abgezogen (§ 35 Abs. 1 lit. c StG). Dazu gehören z.B. Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, ein privates Arbeitszimmer und Berufskleider (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung] vom 10. Februar 1993 [BkV]; Stand am 1. Januar 2016)).

Die steuerpflichtige Person kann entweder den Pauschalabzug (§ 12 StGV in Verbindung mit dem Anhang zur BkV) oder die nachgewiesenen höheren Kosten in Abzug bringen (§ 35 Abs. 2 StG). Der Pauschalabzug für übrige Berufskosten ist als Prozentabzug mit einem Mindest- und einem Höchstbetrag ausgestaltet und beträgt im Jahr 2019 3 % des Nettolohnes, mindestens CHF 2'000.00 und höchstens CHF 4'000.00 (§ 12 StGV in Verbindung mit dem Anhang zur BkV).

Als Berechnungsbasis dient der Nettolohn II, wie er sich nach Abzug der obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge an AHV/IV/EO/ALV/NBUV und berufliche Vorsorge (2. Säule) ergibt. Dem Lohn gleichgestellt sind Erwerbsausfallentschädigungen bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit (Militär- bzw. Zivildienst; Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherung; Kreisschreiben der EStV Nr. 26 vom 22. September 1995 betreffend "Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit", Ziff. 4 [Pauschalabzug für übrige Berufskosten]).

8.4.

Werden vorübergehend Taggelder aus Mutterschaftsurlaubsentschädigung ausbezahlt, ist der Abzug der Berufskostenpauschale, analog der Regelung bei den Entschädigungen der Arbeitslosenversicherung, ebenfalls möglich. Sobald aber absehbar ist, dass der Unterbruch der Erwerbstätigkeit nicht mehr nur vorübergehend ist und die betroffene Person dauerhaft keiner Erwerbstätigkeit mehr nachgehen kann, ist ein Abzug der Berufskostenpauschale ausgeschlossen (N. Tarolli Schmidt/A. Villard/A. Bienz/T. Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 27 N 17). Die von der Steuerkommission Q. für die Zeit des Mutterschaftsurlaubs vorgenommene Streichung des Pauschalabzuges ist daher nicht sachgerecht.

8.5.

Gemäss den Angaben in der Steuererklärung war die Rekurrentin im Jahr 2019 bei der F. in T. angestellt. Nach dem Mutterschaftsurlaub, d.h. vom 11. Februar – 31. Dezember 2019 hat sie an gesamthaft 95 Tagen gearbeitet (vgl. Einspracheentscheid, S. 2; Rekurs, S. 2). Von den 95 Arbeitstagen hat die Rekurrentin 79 Tage ganztags und 16 Tage halbtags gearbeitet (vgl. Einspracheentscheid, S. 2). Dies entspricht einem Pensum von ca. 50 % (Pensum 100% = 220 Arbeitstage, abzüglich Mutterschaftsurlaub von 24 Arbeitstagen ergibt 196 Arbeitstage, davon 50 % = 98 Arbeitstage).

8.6.

Im Ergebnis hat die Rekurrentin Anspruch auf einen Pauschalabzug für das ganze Jahr 2019, basierend auf einem Teilzeitpensum von 50 % (vgl. Zusatzblatt zum Lohnausweis). Da der Pauschalabzug angemessen zu kürzen ist, wenn die unselbstständige Erwerbstätigkeit bloss als Teilzeitarbeit ausgeübt wird (Art. 7 Abs. 2 BkV), ist dem Pensum von 50 % entsprechend ein hälftiger Pauschalabzug von CHF 2'000.00 zu gewähren, d.h. es sind CHF 1'000.00 (statt CHF 1'782.00) abzuziehen.

9.

Zusammenfassend ist das steuerbare Einkommen von CHF 57'131.00 um (gerundet) CHF 469.00 (CHF 216.10 + CHF 1'012.00 + CHF 22.20 ./ CHF 782.00) auf CHF 56'662.00 herabzusetzen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu ca. 1/3. Sie haben daher 2/3 der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Das steuerbare Einkommen wird auf CHF 56'662.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu 2/3 mit CHF 346.65 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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, 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, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic