

3-RV.2022.117

P 125

Urteil vom 25. Juli 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch C. _____ AG

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
 vom 14. Juli 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 221'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 573'200.00), zu einem Beteiligungsertrag von CHF 343'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 6'091'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 6'976'000.00) veranlagt. In Abweichung von der SelbstdeklARATION wurden unter anderem Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 3'300.00 (2 x CHF 1'650.00 [110 Tage à CHF 15.00]) und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 16'267.00 (davon CHF 4'523.00 für die Liegenschaft an der R-Strasse in Q._____) zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. April 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 25. April 2022 Einsprache. Sie brachten vor, dass CHF 6'400.00 (2 x CHF 3'200.00) als Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sowie Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 17'375.00, davon CHF 4'969.00 für die Liegenschaft an der R-Strasse in Q._____, zum Abzug zuzulassen seien.

3.

Mit Entscheid vom 14. Juli 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 14. Juli 2022 (Zustellung am 19. August 2022) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 5. September 2022 (Postaufgabe 6. September 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen sinngemäss den Antrag stellen,

es seien der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 4'969.00 für die Liegenschaft an der R-Strasse in Q._____ zu gewähren.

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

5.

Das Gemeindesteueramtsamt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

7.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2023 haben die Rekurrenten weitere Unterlagen eingereicht.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. _____ vorgenommen.

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.

Die Rekurrenten waren im Jahr 2019 bei der C. _____ AG angestellt. In der Steuererklärung 2019 machten sie einen Abzug von je CHF 3'200.00 für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 17'375.00 geltend.

2.2.

Im Veranlagungsverfahren liess die Steuerkommission Q. _____ lediglich je CHF 1'650.00 (110 Tage à CHF 15.00) für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 16'267.00 zum Abzug zu. Dabei wurden CHF 446.00 für "Chemikalien Whirlpool" als Liegenschaftsunterhaltskosten gestrichen.

2.3.

2.3.1.

Mit Einsprache machten die Rekurrenten geltend, dass es im Nachhinein fast unmöglich sei die Tage nachzuweisen, an welchen die Verpflegung über Mittag auswärts eingenommen worden sei. Sie hätten jeweils immer auswärts gegessen. Sie hätten nicht die Möglichkeit gehabt, sich zu Hause zu verpflegen. Beide Rekurrenten seien zu mehr als 100 % berufstätig. Schon alleine wegen den überdurchschnittlich langen Arbeitszeiten sei es nicht möglich gewesen, die Mittagspausen zu Hause zu verbringen. Die Aufrechnung sei ungerecht und nicht nachvollziehbar.

Betreffend den Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten führten die Rekurrenten aus, der Whirlpool sei fest installiert und mit dem Gebäude verbunden. Er sei auch direkt an die Kanalisation angeschlossen und schon in der Baubewilligung aufgeführt gewesen. Reinigungsmittel seien nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht worden. Lediglich Entkalkungsmittel. Diese seien bei Entkalkungsanlagen ebenfalls als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

Weiter machten die Rekurrenten geltend, dass ihre Gesellschaften bereits seit zwei Jahren für die Steuerjahre 2018 und 2019 definitiv veranlagt seien. Die entsprechenden Informationen seien sicherlich auch zeitnah an die Vorinstanz erfolgt. Trotzdem hätte die Vorinstanz weitere zwei Jahren

benötigt um die Rekurrenten zu veranlagern. Dies sei eine unfaire und ungleiche Behandlung gegenüber anderen Steuerpflichtigen.

2.3.2.

Die Vorinstanz brachte im Einspracheentscheid vor, die Kürzung der Abzüge für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung auf 110 Arbeitstage (50 %) stütze sich auf den in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid 2017. Verpflegungskosten seien grundsätzlich nicht abziehbare private Lebenshaltungskosten. Aufgrund der geringen Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort werde davon ausgegangen, dass eine Heimkehr über Mittag grundsätzlich möglich gewesen sei. Im Einspracheverfahren des Steuerjahres 2017 habe vor der Steuerkommission Q._____ zum gleichen Sachverhalt eine persönliche Verhandlung stattgefunden. Im Gespräch sei festgestellt worden, dass beide Rekurrenten zu durchschnittlich 50 % über das ganze Jahr verteilt auswärts bei Kunden seien und keine Möglichkeit bestehe, sich über Mittag zu Hause zu verpflegen. Auslagen an Aussendiensttagen seien gemäss Art. 327a OR durch die Arbeitsgeberin zu vergüten. Für den Anteil Aussendienst könne der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung daher nicht gewährt werden. Für die Arbeitstage am Firmensitz (S._____) sei massgebend, ob die Rückkehr der Rekurrenten über Mittag an den Wohnort zumutbar sei. Die Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort betrage gemäss Twixroute 6.6 Kilometer. Die dafür benötigte Fahrzeit betrage 9 Minuten. Eine Rückkehr über Mittag nach Hause sei somit grundsätzlich möglich. In Anbetracht des Umfangs der auswärtigen Tätigkeit seien die Pauschalspesen von CHF 350.00 pro Monat eher tief angesetzt. Aufgrund der bescheidenen Pauschalspesen seien die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung für 110 Arbeitstage (50 %) zu gewähren.

Bei den Kosten der Firma F._____ handle es sich nach Angabe der Rekurrenten um Entkalkungsmittel für den Whirlpool. Diese Produkte hätten vorwiegend zur Pflege des Whirlpools gedient und könnten nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden, da es sich um private Lebenshaltungskosten handle.

Da das Wertschriftenverzeichnis erst am 24. März 2022 geprüft an das Gemeindesteuernamt Q._____ retourniert worden sei, sei eine definitive Veranlagung vor diesem Datum nicht möglich gewesen.

2.4.

2.4.1.

Mit Rekurs führen die Rekurrenten aus, dass im Jahr 2019 ihre jährliche Arbeitszeit rund 2'243 Stunden (Rekurrentin) bzw. rund 2'267 Stunden (Rekurrent) betragen habe. Die normale jährliche Arbeitszeit betrage bei einem Pensum von 100 % durchschnittlich 1800 Stunden. Sie seien daher beide zu mehr als 100 % arbeitstätig. Betreffend der Fahrzeit zwischen Arbeits-

und Wohnort halten die Rekurrenten fest, dass infolge des Grenzüberganges zu Deutschland in S._____ regelmässig zwischen einem und fünf Kilometern Stau bestehe. Die täglichen Wartezeiten seien daher auf dieser Strecke zu unterschiedlichen Zeiten regelmässig 20 Minuten oder länger. Dies sei unter anderem auch der Grund für die Verlegung des Geschäftssitzes von S._____ nach G._____ gewesen. Es sei unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände zeitlich nicht möglich, innerhalb einer Stunde von S._____ nach Q._____ und zurück zu fahren und dazwischen die Mahlzeiten selbst zuzubereiten und einzunehmen. Es sei nicht fair und nicht objektiv, wenn man die tatsächlichen Umstände nicht berücksichtige und nur auf ein Computerprogramm abstelle. Vom Steuergesetz her müsse man den tatsächlichen Begebenheiten Rechnung tragen.

Die Pflegeprodukte für das Wasser im Whirlpool seien aufeinander abgestimmt und hätten Schäden an den Leitungen, am Motor und am Gebläse verhindert. Es mache keinen Sinn, einen tatsächlichen Schaden abzuwarten um dann die Reparatur abziehen. Diese Produkte dienten dem Schutz des Whirlpools und seiner Infrastruktur. Die Auslagen seien abziehbar, da sie dem Erhalt der Einrichtung dienten.

Weiter sei absolut nicht nachvollziehbar, weshalb das KStA für die Firmenbewertung jeweils 4 Jahre brauche, um diese der örtlichen Steuerbehörde zu melden. Die Firmen seien jeweils vorher schon veranlagt worden.

2.4.2.

Mit Replik machen die Rekurrenten weiter geltend, sie hätten bereits zum Ergebnis der Einsprache der Steuerjahre 2016 und 2017 kundgegeben, dass zwar gegen den Einspracheentscheid kein Rechtsmittel ergriffen werde, die Meinung der Steuerkommission jedoch nicht geteilt werde. Selbst wenn sie für den Arbeitsweg lediglich 9 Minuten benötigten, blieben lediglich 42 Minuten von der einstündigen Mittagspause fürs Kochen, Essen und Abwaschen übrig.

3.

Die Steuererklärung 2019 ist am 3. März 2020 beim Gemeindesteueramts Q._____ eingegangen. Mit Verfügung vom 20. April 2022 wurden die Rekurrenten für das Steuerjahr 2019 definitiv veranlagt. Im Hinblick auf die Notwendigkeit einer vorgängigen Prüfung des Wertschriftenverzeichnisses durch das KStA ist die Dauer des Veranlagungsverfahrens von etwas mehr als zwei Jahren als nicht übermassig lang zu qualifizieren. Es liegt weder eine Rechtsverzögerung noch eine Rechtsverweigerung vor.

4.

4.1.

§ 35 StG regelt die abziehbaren Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit. Aufgrund der Systematik in § 35 Abs. 1 StG können nur jene Kos-

ten als Berufsauslagen in Abzug gebracht werden, die für die Ausübung des Berufes erforderlich sind; d.h. diejenigen Auslagen, deren Vermeidung den Steuerpflichtigen nicht zumutbar sind bzw. diejenigen Vermögensabgänge (Auslagen oder Kosten), die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind. Als berufsnotwendig erscheint dabei nicht jede Auslage, welche im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis hat. Die Kosten müssen vielmehr wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden. Es ist ein direkter Zusammenhang mit der konkreten Berufsausübung erforderlich, an den nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. AGVE 1987 S. 373, mit Hinweisen). Dabei ist der Begriff der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit in einem weiten Sinne zu verstehen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt weder, dass der Pflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können, noch, dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen besteht. Vielmehr genügt es, wenn die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als zur Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und die Vermeidung den Steuerpflichtigen nicht zumutbar war. Beim Einkommen aus Erwerbstätigkeit sind die Gewinnungskosten vor allem von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, also von den Aufwendungen, die nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (vgl. BGE 124 II 29; Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002], in: StE 2003 B 22.3 Nr. 76).

4.2.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat der Arbeitgeber die für seinen persönlichen Unterhalt entstehenden Kosten zu ersetzen (Art. 327a Abs. 1 OR). Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann als Auslagenersatz eine feste Entschädigung, wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- bzw. Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen (Art. 327a Abs. 2 OR).

Vom Arbeitgeber zu bezahlende Auslagen stellen keine Berufskosten im Sinne von § 35 StG dar (vgl. RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2010.160]). Sollte diese Abgeltung für die Auslagen eines Arbeitnehmers nicht ausreichen, muss er sich nach Art. 327a Abs. 2 OR an den Arbeitgeber halten.

4.3.

4.3.1.

Als von den steuerbaren Einkünften in Abzug zu bringende Berufskosten gelten unter anderem "die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit" (§ 35 Abs. 1 lit. b StG).

4.3.2.

Soweit es um die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geht, wird von Unselbständigerwerbenden nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegen. Indes setzt der Abzug voraus, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit nicht zu Hause eingenommen werden kann. Ob und wie der Steuerpflichtige die Hauptmahlzeit "ersetzt", interessiert nicht (vgl. VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3], mit Hinweis auf VBE vom 5. März 2007 [WBE.2006.350]). Stets müssen die Aufwendungen jedoch mit der Einkommenserzielung in unvermeidbarer Weise verbunden sein (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Anhang vom 21. Juli 2008]; StE 2003 B 22.3 Nr. 76; AGVE 2014 S. 357, mit Hinweis auf VGE vom 21. Juni 2010 [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118).

4.3.3.

Die aus Praktikabilitätsgründen angewendeten Pauschalen erfüllen den Zweck der Verfahrensvereinfachung nur dann, wenn sich nicht eine Vielzahl von Steuerpflichtigen zum Nachweis höherer tatsächlicher Kosten veranlasst sieht. Das Wesen eines Pauschalabzuges liegt gerade darin, dass von den Steuerpflichtigen kein detaillierter Kostennachweis erbracht werden muss. Es besteht mithin eine gesetzliche Vermutung, dass in Ausübung einer bestimmten Tätigkeit gewisse Auslagen entstehen, die über den Pauschalabzug geltend gemacht werden können. Der Pauschalabzug steht damit einem unselbständig Erwerbstätigen bei Nachweis der Vermutungsbasis grundsätzlich unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten zu. Steht jedoch fest, dass ein Steuerpflichtiger in Ausübung einer Berufstätigkeit in einem Bereich überhaupt keine Kosten (selber) zu tragen hatte, folgt aus dem Charakter der Gewinnungskosten, dass diesbezüglich kein Abzug möglich ist (zum Ganzen: RGE vom 20. August 2009 [3 RV. 2008.186], mit Hinweis).

4.3.4.

Das Bundesgericht hat darauf hingewiesen, dass die kantonalen Behörden unter Berücksichtigung der regionalen bzw. lokalen Begebenheiten Zeithäufigkeiten festlegen können, innerhalb derer die Rückkehr nach Hause zur Mittagsverpflegung als zumutbar gelte. Es billigte dabei die Praxis der Steuerverwaltung Graubünden, wonach die Verpflegung zu Hause zumutbar sei, wenn für das Mittagessen inklusive Hin- und Rückfahrt nicht mehr als 90 Minuten benötigt werden und die Aufenthaltsdauer in den eigenen Räumlichkeiten mindestens 30 Minuten beträgt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002], in: StE 2003 B 22.3 Nr. 76). Im konkreten Fall erachtete das Bundesgericht – für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten – einen Zeitaufwand von 85 Minuten für das

Mittagessen inklusive Hin- und Rückfahrt bei einer Aufenthaltsdauer von 50 Minuten zur Zubereitung und Einnahme der Mahlzeit als ausreichend.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat festgehalten, dass allfällige veränderte Alltagsgewohnheiten bezüglich der Einnahme des Mittagessens steuerrechtlich unbeachtlich seien. Es entschied, dass einem alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten und kurzem Arbeitsweg ohne weiteres eine Rückkehr über Mittag zugemutet werden könne (VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118). Die gängige Praxis des Spezialverwaltungsgerichts, wonach die Heimkehr über Mittag als zumutbar gilt, wenn der Aufenthalt zu Hause mindestens 75 Minuten (Mahlzeit muss selber zubereitet werden) bzw. 45 Minuten (Mahlzeit muss nicht selber zubereitet werden) beträgt (vgl. RGE vom 26. April 2007 [3-RV. 2006.224] unter anderem mit Hinweis auf AGVE 1981 S. 338), wurde dabei nicht in Frage gestellt, ist indes als grosszügig zu bezeichnen.

4.3.5.

Für das Steuerjahr 2019 betrug der volle Abzug für auswärtige Verpflegung CHF 15.00 pro Tag respektive CHF 3'200.00 im Jahr (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV).

5.

5.1.

Die Vorinstanz hat eine 50 % auswärtige Tätigkeit der Rekurrenten angenommen. Obschon Auslagen an Aussendiensttagen gemäss Art. 327a OR durch die Arbeitsgeberin zu vergüten sind, hat die Vorinstanz aufgrund den bescheidenen monatlichen Pauschalspesen von CHF 350.00 für den Anteil Aussendienst kulanterweise einen Abzug von je CHF 1'650.00 für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung gewährt. Für diejenigen Tage, an welchen die Rekurrenten nicht im Aussendienst tätig waren, wurde hingegen kein Abzug gewährt. Zu prüfen ist, ob an diesen Tagen eine allfällige Heimkehr über Mittag möglich war.

5.2.

Vorliegend steht eine zu grosse Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte einer Rückkehr nach Hause nicht entgegen. Abzuklären ist damit, ob die Rekurrenten wegen der (kurzen) Dauer der Mittagspause das Mittagessen nicht zu Hause einnehmen konnten.

5.3.

Es ist unbestritten, dass die Mittagspause der Rekurrenten 60 Minuten beträgt.

5.4.

5.4.1.

Gemäss eigenen Angaben haben die Rekurrenten für ihren Arbeitsweg das Auto genutzt.

5.4.2.

Zur Berechnung der Fahrtdauer wird auf die Angaben der Karte der Webseite search.ch (vgl. www.search.ch/map/; ehemals: TwixRoute) abgestellt. Die Fahrtdauer ist von "Tür zu Tür", d.h. von der Wohn- bis zur Arbeitsplatzadresse, zu ermitteln (vgl. AGVE 2006 S. 294 ff.; VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133]; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]).

Allfällige Distanzen in Treppenhäusern, Tiefgaragen etc. fallen bei der Berechnung ebenso wie Verkehrsbehinderungen grundsätzlich ausser Betracht (vgl. RGE vom 21. April 2005 [RV.2004.50142]). Diese Rechtsprechung gilt im Zusammenhang mit der Berechnung der Zeitersparnis bei Zurücklegung des Arbeitsweges mit dem Auto anstelle der öffentlichen Verkehrsmittel. Dabei wird ein (kurzer) Fussmarsch zum Auto grundsätzlich nicht beachtet.

5.4.3.

Der Weg zwischen der Wohnstätte (R-Strasse 18, Q.____) und dem Arbeitsplatz der Rekurrenten (T-Strasse 3, S.____) misst gemäss der Karte von search.ch 6.6 Kilometer. Als Zeitbedarf wird für beide Richtungen je zehn Minuten angezeigt.

5.5.

Wird von einer Aufenthaltsdauer zu Hause von 75 Minuten ausgegangen, da aufgrund der Deklaration in der Steuererklärung 2019 anzunehmen ist, dass die Mahlzeiten selber zubereitet werden mussten, müssen die Rekurrenten bei einer Dauer von Hin- und Rückfahrt zwischen Arbeitsort und Wohnort von 20 Minuten für die Mittagspause 95 Minuten zur Verfügung stehen. Bei einer Mittagspause von 60 Minuten war es den Rekurrenten daher nicht möglich an den 110 Tagen, an welchen sie nicht im Aussen-dienst waren, das Mittagessen zuhause einzunehmen.

5.6.

Folglich ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen. Der Abzug für die auswärtige Verpflegung ist auf total CHF 6'400.00 (2 x CHF 3'200.00) zu erhöhen.

6.

6.1.

6.1.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versi-

cherungsprämien 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, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

6.1.2.

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.

6.1.3.

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 (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017 = StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

6.2.

Die Rekurrenten machten in der Steuererklärung Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 17'375.00 geltend. Die Steuerkommission Q._____ liess CHF 446.00 (Chemie für Pool; Rechnungssteller: F._____) und CHF 660.00 (Spezialreinigung Bremsstaub Zug) nicht zum Abzug zu. Während die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Spezialreinigung Bremsstaub Zug im Rekursverfahren nicht mehr bestritten ist, machen die Rekurrenten weiterhin die Abzugsfähigkeit der Kosten von CHF 446.00 für die Chemieprodukte geltend.

6.3.

Gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des KStA (gültig ab 1. Januar 2024) handelt es sich bei Chemikalien und anderem betriebsnotwendigem Material für mit dem Grundstück/Gebäude verbundene Whirlpools um Lebenshaltungskosten. Diese sind folglich nicht abzugsfähig (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 39 StG N 61; Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)", S. 45).

Es trifft zwar zu, dass bei Wasserenthärtungsanlagen von Liegenschaften Kosten für Salz und dergleichen als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen sind. Daraus ist jedoch nicht ableitbar, dass die Kosten für Chemieprodukte für den Whirlpool ebenso abzugsfähig sind. Gemäss Praxis handelt es sich dabei um Lebenshaltungskosten, welche der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse dienen. Daran ändert auch nichts, dass diese Produkte präventiv dem Schutz des Whirlpools dienen können. Insofern hat die Vorinstanz die Kosten der Chemieprodukte für den Whirlpool zu Recht nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

6.4.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

7.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich von 573'243.00 um CHF 3'100.00 (2 x [CHF 3'200.00 – CHF 1'650.00]) auf CHF 570'143.00 (davon CHF 343'000.00 Beteiligungsertrag).

8.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 85 %. Sie haben daher 15 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

9.2.

Gemäss § 189 Abs. 2 StG ist der obsiegenden steuerpflichtigen Person nur für die Vertretung durch eine Anwältin oder einen Anwalt, eine Notarin oder einen Notar oder durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zuzusprechen. Die in eigener Sache handelnde, nicht durch einen Dritten vertretene oder beratene Partei ist deshalb praxisgemäss nicht entschädigungsberechtigt.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 570'143.00 (davon CHF 343'000.00 Beteiligungsertrag) festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 680.00, zu 15 % mit CHF 102.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

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, 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, 25. Juli 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni