

3-RV.2024.21

P 181

Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Loser Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 12. Dezember 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. April 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 83'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'298'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'344'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 82'662.00 lediglich CHF 53'840.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. April 2020 erhob A._____ mit Schreiben vom 21. März 2020 (recte: 20. Mai 2020) Einsprache und beantragte, es seien die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten um CHF 5'300.00 auf CHF 59'140.00 zu erhöhen.

3.

Am 17. Juni 2021 hat die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes die von ihr am 27. November 2018 vorgenommene Aufteilung der Liegenschaftskosten überprüft. Diese Stellungnahme wurde A._____ und B._____ am 15. Juli 2021 zur Kenntnisnahme zugestellt. A._____ hat dazu mit Schreiben vom 16. August 2021 Stellung genommen und am 30. Oktober 2021 eine "Ergänzung zum Gegenbericht vom 16. August 2021" eingereicht.

4.

Mit Entscheid vom 7. Juni 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 (Zustellung am 13. Juni 2022) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 12. Juli 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellten das folgende Rechtsbegehren:

- "1. In Gutheissung des Rekurses sei der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission der Gemeinde Q._____ vom 7. Juni 2022 aufzuheben und die Einsprache vom 21. März 2020 (recte 20. Mai 2020) gutzuheissen, unter Kosten und Entschädigungsfolge."

6.

Mit Urteil vom 21. September 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 aufgehoben und die Angelegenheit

zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

7.

Am 12. Dezember 2023 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

8.

Mit Entscheid vom 12. Dezember 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

9.

Den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 (Zustellung am 18. Dezember 2023) haben A._____ und B._____ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 29. Januar 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen das folgende Rechtsbegehren:

- "1. In Gutheissung des Rekurses sei der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission der Gemeinde Q._____ vom 12. Dezember 2023 aufzuheben und die Einsprache vom 21. März 2020 (recte 20. Mai 2020) gutzuheissen, unter Kosten und Entschädigungsfolge."

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

10.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

11.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrenten bewohnen seit jfff die selbst erstellte Liegenschaft am [...] in Q._____. Im Herbst 2015 mussten die westlich orientierte Hecke und die nördlich orientierte Sichtschutzhecke entlang der Strasse mit teilweise faulenden Eisenbahnschwellen saniert und die grossen Tannen beim Sitzplatz entfernt werden. Die westlich orientierte Hecke wurde durch eine Efeuhecke ersetzt. Die Eisenbahnschwellen und die bestehende Böschung wurden durch eine ca. 35 Meter lange, 80 Zentimeter hohe Jurakalksteinmauer saniert. Beim Sitzplatz wurden die Tannen mit der steilen Böschung durch eine Jurakalkmauer ersetzt. Die bestehenden Rasenflächen auf beiden Niveaus blieben gemäss den Ausführungen der Rekurrenten sowohl in der Lage wie in der Fläche unverändert (vgl. Rekurs vom 12. Juli 2022, Ziff. 4).

3.

3.1.

Die Rekurrenten beantragen mit dem Rekurs eine Gutheissung der Einsprache, d.h. die Gewährung von zusätzlich abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 5'300.00 (CHF 59'140.00 statt CHF 53'840.00; Ziff. 6.6 des Rekurses).

3.2.

Vorweg ist der formelle Einwand zu prüfen, seit 2014 hätten die Rekurrenten festgestellt, dass die Einspracheverfahren nicht korrekt durchgeführt werden. Es seien die Einsprachen in den Steuerkommissionsitzungen nie besprochen, nie mit den Entscheidvorschlägen der Delegation der Steuerkommission verglichen und nie eigenständig beurteilt worden. Der Antrag der Delegation der Steuerkommission sei in den Kommissionssitzungen diskussionslos durch die Unterschrift des Kommissionspräsidenten verabschiedet worden. Defacto sei der Steuerkommissär alleiniger Entscheider über die Einsprachen. Dies entspreche nicht dem Sinn von § 195 StG. Die anwesenden Kommissionsmitglieder hätten über die Einsprache nicht Bescheid gewusst, es sei auch nichts protokolliert worden. An der Einspracheverhandlung vom 12. Dezember 2023, an welcher die Rekurrenten ihre Anträge und Beweismittel vor der Gesamtsteuerkommission hätten vorbringen können, habe von Anfang an eine bedrückende Atmosphäre geherrscht. Die Rekurrenten bezweifeln, dass eine faire und nicht vorbelas-

tete Beurteilung möglich gewesen sei. Die Steuerkommission sei in der Verhandlung voreingenommen gewesen (vgl. Rekurs).

3.3.

Mit diesen Ausführungen bemängeln die Rekurrenten die formelle Art der Entscheidungsfindung der Steuerkommission Q._____ im Einspracheverfahren.

3.4.

Die Steuerbehörden unterstehen hinsichtlich ihrer Amtsführung der Aufsicht des Departements Finanzen und Ressourcen (§ 161 Abs. 1 StG). Wollen die Rekurrenten das Vorgehen der Steuerkommission Q._____ bzw. die "Rollenverteilung" deren Mitglieder bei der Entscheidungsfindung beanstanden, so steht ihnen dafür einzig die Aufsichtsanzeige gemäss § 38 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) vom 4. Dezember 2007 offen (vgl. VGE vom 18. März 2014 [WBE.2014.43]; SGE vom 21. November 2019 [3-RV.2018.176]).

Eine verfahrensrechtliche Verletzung, welche die (nochmalige) Rückweisung der vorliegenden Angelegenheit an die Steuerkommission Q._____ zur Folge hätte, ist nicht ersichtlich.

4.

4.1.

Der Schätzer der Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes hat am 5. November 2018 die Liegenschaft am [...] in Q._____ besichtigt und anschliessend mit Bericht vom 27. November 2018 eine "Aufteilung Liegenschaftsunterhalt" vorgenommen. Betreffend die Rechnung "D._____ bbb" im Gesamtbetrag von CHF 15'576.90 ist der Schätzer der Auffassung, dass sich der Investitionsanteil auf 52 % und der Unterhaltsanteil auf 48 % belaufen. Er geht dabei von folgendem aus:

"Erdarbeiten, I 33% (Rasen bei Umgestaltung) / U 67% (Rasen an gleicher Lage Rasenfläche, I 33% / U 67% (dito Erdarbeiten))"

4.2.

4.2.1.

In der Einsprache vom 21. März 2020 (recte: 20. Mai 2020) führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"Gemäss Bericht kant. Steueramt wären 48% abzugsfähig d.h. CHF 7'477
Die Reduktion von 52% ist willkürlich und falsch.

Rasenfläche

Gemäss der Rechnung D._____ wurden 148.11 m2 Rasenfläche nach den Arbeiten wieder bepflanzt.

Der kantonale Schätzer reduziert diese Fläche um 33% = 48.87 m2 (Rasen bei Umgestaltung).

Der Abbau der vorhandenen 3 Tannen-Wurzelstöcke fand jedoch nur im Bereich von $2.5 \times 5.9 \text{ m} = 14.74 \text{ m}^2$ statt, d.h. bei 10% der gesamten Rasenfläche. Der Bereich vor den Fenstern ist vorbestandene Rasenfläche.

Beilage 4

Zudem wurden die Erdarbeiten für die Bepflanzung der Rasenfläche dazuge-rechnet.

Als Unterhalt zuzulassen sind richtigerweise folgende Kosten:

Rasenfläche CHF 727.60 – 10% =	CHF	655
Erdarbeiten Rasenfläche		
CHF 1247.95 – 62.85 – 59.45) – 10% =	CHF	1023
Total =	CHF	1668

4.2.2.

In der "Stellungnahme" vom 17. Juni 2021 nimmt der kantonale Schätzer dazu wie folgt Stellung:

"D. _____ **bbb** (Aufteilung Beleg Nr. 6, Einsprache Beilage 3/4)

Gemäss dem Beilageblatt wurde im Bereich der bisherigen Böschung kein Abzug gewährt. Diese wurde komplett mit neuen Stützmauern und ebenen Flächen umgestaltet. In der Aufteilung wurde deren Investitionsanteil an der gesamten Rechnung mit 52% ausgewiesen.

Dem Antrag, diesen Anteil auf 36% zu reduzieren, wird abgewiesen. Die Begründungen, dass die Rasenfläche vor den Fenstern bereits bestanden hätte und die Bepflanzungen ausschliesslich am selben Ort wie vorher ersetzt wurden, sind aufgrund der Unterlagen nicht nachvollziehbar und nicht belegt."

4.2.3.

Die Rekurrenten nehmen dazu im "Gegenbericht zur Stellungnahme der Sektion Grundstückschätzungen, Steuererklärung 2016" vom 16. August 2021 wie folgt Stellung:

"Grundsätzliches

D. _____ RG **bbb**

Die Beilage zur Stellungnahme des kant. Schätzer (Beilage 2) zeigt eindrücklich wo der Schätzer bewusst Fehler gemacht hat. Den umstrittenen, umgestalteten Bereich habe ich markiert. Es ist der Bereich der früheren Böschung wo 3 Tannen standen. Der Rest war vorher gleich und am gleichen Ort und zwar so wie in den genehmigten Bauplänen von **jjjj** dargestellt. Sehen sie dazu die Fassadenansichten Nord und Ost.

Beweis: Beilage 2

Beilage 3 + 4

Zur Einhaltung der damals geltenden Bauordnung musste vor den Bürofenstern das gewachsene Terrain wieder erreicht werden. D.h. vor den Fenstern entstand eine Fläche von mindestens 3 Metern. Um den Lichtfluss nicht zu vermindern wurden auf dieser Fläche nie Büsche oder Sträucher gepflanzt, sondern nur Rasen gesät.

Leider bestehen keine Aufnahmen die explizit die Rasenfläche in diesem Bereich zeigen. Die bestehenden Aufnahmen wurden ausnahmslos vom Strassenniveau aus gemacht, so dass die Rasenfläche nicht sichtbar ist. Es wurde keine Umgestaltung vorgenommen. An den Strassen nahen Kanten wurden wie heute verschiedene Sichtschutzsträucher gepflanzt. Zum Teil wurden die gleichen Sträucher wieder gesetzt.

Die heute bestehenden Mauern und den vorhandenen und neu gelieferten Humus, verteilen und planieren, wurden unter dem Titel 'Umgestaltung' in der Steuerperiode 2015 bereits abgerechnet. Es handelt sich hier nur um das wieder Erstellen einer vorbestanden Situation.

Dass der Schätzer schlampig gearbeitet hat, sieht man auch daran, dass die von ihm ausgeschiedene Rasenfläche nur 36% der gesamten Rasenfläche ausmacht und nicht 52%.

In der Beilage erhalten Sie noch Fotos des Zustandes September 1982 und die bereits früher eingereichten Fotos

Beweis: Beilage 5 + 6

Parteibefragung"

4.2.4.

Im Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 wird das Folgende ausgeführt (S. 3):

"Aufgrund der Unterlagen ist es offensichtlich, dass ein Mehrwert entstanden ist. Davor gehen auch die Pflichtigen selbst aus. Indes bestreiten sie den von der KSTA GS festgesetzten Anteil von 52%. Sie sehen selbst lediglich 36% als wertvermehrend an. Allerdings sind die von ihnen angeführten Gründe nicht entscheidungsrelevant. Aufgrund des Umstandes, dass keine Fotos des ursprünglichen Zustandes vorhanden sind, besteht ein Untersuchungsnotstand, weshalb der Unterhaltsteil zwangsläufig geschätzt werden muss. Der Schätzungsfachmann der KSTA GS legte die detaillierte Rechnung zugrunde und nahm eine fachmännische Aufteilung vor. Es liegt in der Natur der Sache, dass die Meinungen der Pflichtigen einen höheren Unterhaltsanteil ersehen."

4.2.5.

Im Rekurs vom 12. Juli 2022 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"Beim Sitzplatz (Bauteil Sitzplatz) wurden die Tannen mit der steilen Böschung durch eine Jurakalksteinmauer ersetzt. Die bestehenden Rasenflächen (Bauteil Rasen) auf beiden Niveaus blieben sowohl in der Lage wie in der Fläche unverändert."

Und weiter:

"Die KSTA GS macht den Fehler, dass sie einen zu grossen Flächenanteil der Rasenfläche beim Bauteil Sitzplatz an der gesamten Rasenfläche berechnet. Die gesamte Rasenfläche beträgt laut Rechnung bbb 148.11m². Die Rasen-

fläche bei der Umgestaltung Bauteil Sitzplatz beträgt 14.74m² (Einsprache Beilage 4). Die KSTA GS berechnet dafür 33% der gesamten Fläche, was 48.87m² ausmacht und offensichtlich falsch ist.

Die Aussage, wonach dieser Bereich – Bauteil Sitzplatz – komplett mit neuen Stützmauern und ebenen Flächen umgestaltet wurde, wird bestritten. In den Bildern Sitzplatz des KSTA GS ist der rote Bereich zu weit nach Westen gezogen worden. Der rote Bereich reicht nur bis zur Treppe (Einsprache Beilage 4). Die Treppe wurde nicht neu angeordnet."

4.2.6.

In der Vernehmlassung vom 26. Juli 2022 führt das Gemeindesteueramts Q._____ das Folgende aus:

"Selbst wenn auf den Fotos in den Einspracheakten ein falscher Teil der Parzelle markiert worden ist, ist für die Steuerkommission auch auf den nachträglich im Rekursverfahren eingereichten Fotos kein Sachverhalt erkennbar, der zu einer anderen Entscheidung als der im Einspracheentscheid gefällten führen würde."

4.2.7.

Im Protokoll vom 12. Dezember 2023 führen die Rekurrenten ergänzend zu den bisherigen Ausführungen das Folgende aus:

"In der Aufteilung der Liegenschaftsunterhaltskosten wird der Investitionsanteil wie folgt beschrieben:

Umgestaltung / Terrainveränderungen zwischen Sitzplatz und Strasse (Abbruch Böschung / Ausebnung, neue Stützmauer, neue Lage Treppe)

Diese Aussage gilt eben nur für den Bereich zwischen Sitzplatz und Strasse, nicht aber für den Bereich Sitzplatz – Vorplatz und den Bereich Treppe und Garten-Rasenplatz, da war von Anfang an eine Rasenfläche."

4.2.8.

Im Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 wird das Folgende ausgeführt:

"5.4. Worin der Grund für die unterschiedlichen Anteilsberechnungen des Gartens liegt, ist für die Steuerkommission Q._____ nicht erkennbar. Möglicherweise liegt die Ursache darin, dass die Pflichtigen strikt auf die Fläche abstellen, während der Kant. Schätzer die gesamten Arbeiten für die Beurteilung herangezogen hat. Schon deshalb sieht sich die Steuerkommission Q._____ veranlasst, den Ausführungen des Kant. Schätzers zu folgen."

4.2.9.

Im Rekurs vom 29. Januar 2024 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"6.1.1 Fehlerhaften Abzug des KSTA GS Rasenfläche (Bauteil Rasen)

Die Rasenfläche wurde nach den Gartenarbeiten Ende 2015 im Frühling 2016 an gleicher Lage wieder eingebaut, um den alten Zustand wieder herzustellen. Es fand, ausgenommen im Bereich der Böschung beim Sitzplatz, keine Veränderung der Fläche statt. Unklar ist auch, warum eine ebene Fläche anstelle

einer seit Jahren bewirtschafteten Böschung eine Wertsteigerung begründet. Sollte das Gericht zu einem anderen Schluss kommen, z.B. kein Investitionsanteil, müsste die Abrechnung ergänzt werden.

6.1.2 Der Experte hat den Bereich Böschung Sitzplatz "*Ebene Fläche anstelle Böschung*" falsch eingetragen. Die Böschung auf der einen Seite wurde richtig eingezeichnet (siehe Böschungslinie). Auf der anderen Seite reicht die Böschung wegen der bestehenden Wasserfassung nur bis zu Treppe.

Beleg: Verhandlungsprotokoll vom 12. Dezember 2023 GB2 Beilage 2

6.1.3 Die Flächen vor den Fenstern, von der Böschung bis zum Briefkasten und von der Treppe bis zum Gartenhaus, sind vorbestandene Rasenflächen seit der Bauerstellung. Sie hätten vom Experten nicht als Umgestaltung markiert werden dürfen.

Da diese Flächen in den Fotos, welche vom Strassenniveau aus gemacht wurden, wegen dem bestehenden Sichtschutz nicht explizit zu sehen sind, wurden die original Baupläne den Steuerbehörden vorgelegt. Im Vergleich der Baupläne mit dem Foto 'Sitzplatz' des KSTA GS erkennt man, dass die eingezeichnete bisherige Böschung mit den Bauplänen übereinstimmt. Damit werden die Aussagen der Rekurrenten bewiesen. Die Fläche vor den Fenstern hat seit Bau bestanden und wurde auch immer bewirtschaftet.

Vergleich KSTA GS-Foto mit den Original-Bauplänen GB3+4 und PZ 10 des Protokolls

Der umgestaltete Bereich Böschung Sitzplatz ist demnach 10% der Gesamtfläche und nicht 33%.

Die zuzulassende Unterhaltskosten betragen netto o. MWST CHF 1781 oder CHF 1918 inkl. MWST"

4.2.10.

Die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes führt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2024 das Folgende aus:

"6.1 Rechnung D. _____ bbb, umstrittene Rasenfläche

Auf der Nordseite des Gebäudes soll gemäss Bemerkung 6.1.3 bereits eine ebene Rasenfläche vorhanden gewesen sein. Deshalb seien die Einträge 'Ebene Fläche anstelle Böschung' in unserer Kostenaufteilung vom November 2018 falsch. Der Aufnahme AE6, welche von den Steuerpflichtigen eingereicht wurde, lässt sich in Kombination mit der Luftaufnahme in E. _____ aus dem Jahr 2014 erkennen, dass in dem Bereich, in dem gemäss dem Rekursschreiben eine ebene Rasenfläche vorhanden gewesen sein soll, eine mit Sträuchern bewachsene Böschung vorhanden war.

Damit ist nachgewiesen, dass die Beurteilung des Kantonalen Schätzers korrekt ist und keine Anpassung gerechtfertigt ist."

4.2.11.

Die Rekurrenten führen in ihrer Replik vom 5. August 2024 das Folgende aus:

"6.1 Aufteilungsvorschlag des Experten KSTA GS vom 27.11.2018

6.1.3. Mit der Aufnahme AE6 zusammen mit der Luftaufnahme E._____ aus dem Jahr 2014 will das Kantonale Steueramt erkennen, dass im Bereich vor den Bürofenstern eine mit Sträuchern bewachsene Böschung sein soll.

Es ist offensichtlich, dass weder mit der Aufnahme AE6 noch mit der Luftaufnahme E._____ alleine die Rasenfläche oder die Sträucher vor den Fenstern bewiesen werden kann. Die Aussage ist eine reine Wunschvorstellung des Kantonalen Steueramtes um ihren Fehler zu verdecken.

Aus der Aufnahme AE6 und der Beschreibung der Ausgangslage im Gegenbericht zur Berechnung der Liegenschaftsunterhaltskosten vom 1. März 2019 (Vorakten) wird eindeutig bewiesen wie steil die Böschung entlang der Strasse war. Eine mit Sträuchern bewachsene Böschung vor den Büro-Fenstern wäre mit einer Tiefe von 4,5 – 5,5 Metern und einer Höhe von 1 Meter wesentlich flacher (Beilage 1). Zudem wäre dies von der zuständigen Baukommission nicht bewilligt worden, weil das gewachsene Terrain wieder hergestellt werden musste. Die Rasenfläche ist auf den Street-View Fotos nicht sichtbar weil in der steilen Böschung entlang der Strasse hohe Sichtschutzsträucher die Sicht auf die Fläche verwehren.

Beilage 1: AEG 6 ergänzt mit Böschungsteilheit

Rot = vorbestanden, grün = Theorie Steueramt, schwarz = Rasenfläche

Wir bestreiten die Darstellung des Kantonalen Steueramtes vehement und halten an allen unseren Forderungen und Darstellungen fest."

4.2.12.

Streitig ist, ob im Bereich vor den Bürofenstern bereits vor der Gartensanierung eine Rasenfläche bestanden hat. Dabei ist unbestritten, dass keine Fotos bestehen, welche explizit die gemäss den Aussagen des Rekurrenten bestandene Rasenfläche in diesem Bereich zeigen. Auf den Fotos AE3 und AE4 ist jedoch ersichtlich, dass sich die drei Bürofenster des Untergeschosses nur wenig über dem Terrain befinden. Es erscheint glaubwürdig, dass zur Einhaltung der damals geltenden Bauordnung das gewachsene Terrain nach der Gartensanierung wieder erreicht werden musste und dort zwecks Lichtgewinnung nie Büsche oder Sträucher gepflanzt waren, sondern sich eine bewirtschaftete Fläche in Form eines Rasens befand. Es ist daher den Ausführungen des Rekurrenten folgend davon auszugehen, dass der Abbau der vorhandenen 3 Tannen-Wurzelstöcke nur im Bereich von $2.5 \times 5.9 \text{ m} = 14.74 \text{ m}^2$ stattfand, d.h. bei 10% der gesamten Rasenfläche.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt gutzuheissen.

5.

5.1.

Betreffend die Rechnung "D._____ bbb" im Gesamtbetrag von CHF 15'576.90 ist der Schätzer des Kantonalen Steueramtes der Auffassung, dass sich der Investitionsanteil auf 52 % und der Unterhaltsanteil auf 48 % belaufen. Er geht dabei von folgendem aus:

"Bepflanzung, I 33% (neu / bei Auffüllung neuer Stützmauern) / U 67% (Ersatz an gleicher Lage)"

5.2.

5.2.1.

In der Einsprache vom 21. März 2020 (recte: 20. Mai 2020) führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"Bepflanzung

Die Bepflanzung erfolgte ausschliesslich am selben Ort wo sie vorher war unabhängig davon, ob entlang der Strasse eine Böschung oder eine Stützmauer bestand. Es ist deshalb willkürlich und unverhältnismässig einen Abzug von 33% zu machen.

Als Unterhalt sind deshalb die vollen Kosten für die Bepflanzung und deren Erdarbeiten zu gewähren."

5.2.2.

In der "Stellungnahme" vom 17. Juni 2021 nimmt der kantonale Schätzer dazu wie folgt Stellung:

"**D._____ bbb** (Aufteilung Beleg Nr. 6, Einsprache Beilage 3/4)

Gemäss dem Beilageblatt wurde im Bereich der bisherigen Böschung kein Abzug gewährt. Diese wurde komplett mit neuen Stützmauern und ebenen Flächen umgestaltet. In der Aufteilung wurde deren Investitionsanteil an der gesamten Rechnung mit 52% ausgewiesen.

Dem Antrag, diesen Anteil auf 36% zu reduzieren, wird abgewiesen. Die Begründungen, dass die Rasenfläche vor den Fenstern bereits bestanden hätte und die Bepflanzungen ausschliesslich am selben Ort wie vorher ersetzt wurden, sind aufgrund der Unterlagen nicht nachvollziehbar und nicht belegt."

5.2.3.

Die Rekurrenten nehmen dazu im "Gegenbericht zur Stellungnahme der Sektion Grundstückschätzungen, Steuererklärung 2016" vom 16. August 2021 wie folgt Stellung:

"Grundsätzliches

D._____ RG bbb

Die Beilage zur Stellungnahme des kant. Schätzer (Beilage 2) zeigt eindrücklich wo der Schätzer bewusst Fehler gemacht hat. Den umstrittenen, umgestalteten

Bereich habe ich markiert. Es ist der Bereich der früheren Böschung wo 3 Tannen standen. Der Rest war vorher gleich und am gleichen Ort und zwar so wie in den genehmigten Bauplänen von jfff dargestellt. Sehen sie dazu die Fassadenansichten Nord und Ost.

Beweis: Beilage 2

Beilage 3 + 4

Zur Einhaltung der damals geltenden Bauordnung musste vor den Bürofenstern das gewachsene Terrain wieder erreicht werden. D.h. vor den Fenstern entstand eine Fläche von mindestens 3 Metern. Um den Lichtfluss nicht zu vermindern wurden auf dieser Fläche nie Büsche oder Sträucher gepflanzt, sondern nur Rasen gesät.

Leider bestehen keine Aufnahmen die explizit die Rasenfläche in diesem Bereich zeigen. Die bestehenden Aufnahmen wurden ausnahmslos vom Strassenniveau aus gemacht, so dass die Rasenfläche nicht sichtbar ist. Es wurde keine Umgestaltung vorgenommen. An den Strassen nahen Kanten wurden wie heute verschiedene Sichtschutzsträucher gepflanzt. Zum Teil wurden die gleichen Sträucher wieder gesetzt.

Die heute bestehenden Mauern und den vorhandenen und neu gelieferten Humus, verteilen und planieren, wurden unter dem Titel 'Umgestaltung' in der Steuerperiode 2015 bereits abgerechnet. Es handelt sich hier nur um das wieder Erstellen einer vorbestandenen Situation.

Dass der Schätzer schlampig gearbeitet hat, sieht man auch daran, dass die von ihm ausgeschiedene Rasenfläche nur 36% der gesamten Rasenfläche ausmacht und nicht 52%.

In der Beilage erhalten Sie noch Fotos des Zustandes September 1982 und die bereits früher eingereichten Fotos

Beweis: Beilage 5 + 6

Parteibefragung"

5.2.4.

Im Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 wird das Folgende ausgeführt (S. 3):

"Abgesehen davon, dass bei einer neu erstellten Stützmauer anstelle einer vorherigen Böschung die Pflanzen schon per se nicht mehr am gleichen Ort gestanden haben können, spielt es sehr wohl eine Rolle, wie das Gelände vorher und nachher ausgesehen hat. Im Falle einer Terrainveränderung (wie vorliegend) liegt eine bauliche Umgestaltung vor, und die damit zusammenhängenden Kosten stellen Anlagekosten dar und keinen Unterhalt.

Aufgrund der Unterlagen ist es offensichtlich, dass ein Mehrwert entstanden ist. Davon gehen auch die Pflichtigen selbst aus. Indes bestreiten sie den von der KSTA GS festgesetzten Anteil von 52%. Sie sehen selbst lediglich 36% als wertvermehrend an. Allerdings sind die von ihnen angeführten Gründe nicht entscheidungsrelevant. Aufgrund des Umstandes, dass keine Fotos des ursprünglichen Zustandes vorhanden sind, besteht ein Untersuchungsnotstand, weshalb der Unterhaltsteil zwangsläufig geschätzt werden muss. Der Schätzungsfach-

mann der KSTA GS legte die detaillierte Rechnung zugrunde und nahm eine fachmännische Aufteilung vor. Es liegt in der Natur der Sache, dass die Meinungen der Pflichtigen einen höheren Unterhaltsanteil ersehen."

5.2.5.

Im Rekurs vom 12. Juli 2022 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"Im Herbst 2015 musste die westlich orientierte Hecke, die nördlich orientierte Sichtschutzhecke entlang der Strasse mit teilweise faulenden Eisenbahnschwellen saniert und die grossen Tannen entfernt beim Sitzplatz entfernt werden.

Die westlich orientierte Hecke (Bauteil Hecke) wurde durch eine Efeuhecke ersetzt."

Und weiter:

"Im 2015 waren die Unterhaltskosten für das Entfernen von Bahnschwellen, das Ersetzen von einer absterbenden Sichtschutzhecke und das Ersetzen der Hecken entlang der Strasse zu beurteilen. Verschiedene Experten mit unterschiedlichen Beurteilungen haben zu den Einwänden 2015 geführt.

Im Jahr 2016 wurden nur Unterhaltsarbeiten (Rasen und Hecken erneuern) ausgeführt."

Und weiter:

"Entlang der Strasse bestand eine Hecke. In den Akten des Steueramtes befinden sich Street View Aufnahmen (datiert Aug. 2014) und E._____ Luftbildaufnahme 2015. Die vorbestandene Sichtschutzhecke und die beiden Rasenflächen sind deutlich zusehen. Die Luftbildaufnahme 2016 E._____ (datiert 8. Juli 2016) zeigt die vorbestandenen Pflanzen, die wieder versetzt wurden."

Und weiter:

"Werden diese beiden Punkte 7 a+b entsprechend richtig berechnet, so erhält man für die Rechnung D._____ einen Verteiler von 36% Investitionsanteil und 64% Unterhaltsanteil, d.h. einen Unterhaltsanteil von CHF 9969.- (nämlich $\text{CHF } 15576.90 \cdot 0.64$) anstatt CHF 7476.91. Die Reduktion des Unterhaltsbeitrages um 33% ist völlig ungerechtfertigt."

5.2.6.

In der Vernehmlassung vom 26. Juli 2022 führt das Gemeindesteueramt Q._____ das Folgende aus:

"Selbst wenn auf den Fotos in den Einspracheakten ein falscher Teil der Parzelle markiert worden ist, ist für die Steuerkommission auch auf den nachträglich im Rekursverfahren eingereichten Fotos kein Sachverhalt erkennbar, der

zu einem anderen Entscheid als dem im Einspracheentscheid gefällten führen würde."

5.2.7.

Im Protokoll vom 12. Dezember 2023 führen die Rekurrenten ergänzend zu den bisherigen Ausführungen das Folgende aus:

"Entlang der Strasse bestand eine Hecke. In den Akten des Steueramtes befinden sich Street View Aufnahme (datiert Aug. 2024) und E._____ Luftbildaufnahme 2015 die die vorbestandene Sichtschutzhecke und die beiden Rasenflächen deutlich beweisen.

(Fotos AE 5 – 8)

Als Unterhalt sind deshalb die vollen Kosten für die Bepflanzung und deren Erdarbeiten zu gewähren."

5.2.8.

Im Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 wird das Folgende ausgeführt:

"5.4. Worin der Grund für die unterschiedlichen Anteilsberechnungen des Gartens liegt, ist für die Steuerkommission Q._____ nicht erkennbar. Möglicherweise liegt die Ursache darin, dass die Pflichtigen strikt auf die Fläche abstellen, während der Kant. Schätzer die gesamten Arbeiten für die Beurteilung herangezogen hat. Schon deshalb sieht sich die Steuerkommission Q._____ veranlasst, den Ausführungen des Kant. Schätzers zu folgen."

5.2.9.

Im Rekurs vom 29. Januar 2024 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"6.2 Abzug für den Pflanzenersatz

Die bei der Verhandlung vor der Steuerkommission vom 12. Dezember 2023 gemachte Aussage, wonach seit Jahren an gleicher Stelle eine Sichtschutzhecke bestand, wird voll und ganz aufrechterhalten.

Beweis: Verhandlungsprotokoll vom 12. Dezember 2023 Seite 3 unten, Beilage 2

In der nochmaligen Aufarbeitung ist zu den Fotos AE3 + AE4 folgendes aufgefallen:

6.2.1 Entlang der Strasse wurden bis zur Begehung des Experten am 26. November 2018 keine Pflanzen gesetzt.

Das Foto des Experten wurde am **26. November 2018** gemacht.

[...]

Das vom Rekurrenten gemachte Foto AE4 wurde am **12. Dezember 2015** gemacht.

[...]

Die im Foto AE4 (Grossformat Beilage 4) zu sehenden Pflanzen sind bestehende Pflanzen, die im Dezember 2015 wieder gepflanzt und im Steuerjahr

2015 bereits rechtsgültig veranlagt wurden. **Der Strasse entlang wurde im Steuerjahr 2016 keine neuen Pflanzen gesetzt.**

Bei der verrechneten Bepflanzung handelt es sich um die Sichtschutzbepflanzung entlang der Westgrenze AE3.

Beweis: Grossformatfotos AE3 aus der Vorakte Aktenergänzung 2015 vom November 2017 Fotos 1-4. Beilage 5

6.2.2 Der Experte setzt 33% des Bepflanzungsbetrages der D._____ Rechnung bbb vom 24.5.2016 als Investitionsbetrag bei Auffüllung neuer Stützmauern ein. Nur wo? Die im Expertenfoto zu sehenden Pflanzen sind entweder Vorbestände wie beschrieben oder viel später (ausserhalb des Steuerjahres 2016) gepflanzt worden.

Dieser vereinfachte Ansatz genügt den Tatsachen nicht. Die Bilder zeigen keinerlei neue Bepflanzung. Die eingesetzten Pflanzen ersetzen den vorher bestandenenden Sichtschutz an der Westgrenze. Eine Wertsteigerung fand nicht statt."

5.2.10.

Die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes führt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2024 das Folgende aus:

"6.2 Rechnung D._____ bbb, umstrittener Anteil Pflanzenersatz

Es wurden zuvor vorhandene Böschungen durch neue Stützmauern ersetzt. Daraus entstanden zusätzliche ebene, nutzbare Flächen, welche gegenüber den vorherigen Böschungen einen Zusatznutzen und folglich eine Wertvermehrung darstellen. Daraus ergibt sich, dass ein Teil der Pflanzen nicht mehr an den bisherigen Standorten gepflanzt werden konnten. Durch die neuen Standorte in den ebenen Flächen wurden diese Pflanzen Bestandteile des Mehrwerts durch die Gartenneugestaltung, weshalb zu Recht ein wertvermehrender Anteil festgesetzt wurde. Wir erachten den vom Kantonalen Schätzer nach Ermessen festgelegten Mehrwertanteil in Höhe von 33 % respektive CHF 1'898 als korrekt."

5.2.11.

Die Rekurrenten führen in ihrer Replik vom 5. August 2024 das Folgende aus:

"6.2 Abzug für den Pflanzenersatz

Die Aussagen des kantonalen Steueramtes werden bestritten.

Bereits in unserem Gegenbericht zur Berechnung der Liegenschaftsunterhaltskosten vom 1.3.2019 (Vorakten) haben wir dargelegt, wieso durch die neuen Stützmauern keine zusätzlichen ebenen nutzbaren Flächen entstanden sind.

Beilage 2: Skizze aus Gegenbericht zur Berechnung Liegenschaftsunterhaltskosten vom 1. März 2019

Die Aussage der Rekurrenten, wonach die Rechnung D._____ bbb keine Pflanzen enthält die entlang der Strasse gepflanzt sein sollen wurde nicht bestritten.

Die in der Rechnung D._____ bbb enthaltenen Kosten für Pflanzen betreffen nur die Ersatzbepflanzung für den Sichtschutz an der Westgrenze. Der Sichtschutz wurde als 100% Unterhalt deklariert.

Entlang der Strasse wurde bis zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung noch keine Bepflanzung erstellt. Die im Foto zu sehende Kirschloorbeerbüsche sind vorbestehend."

5.2.12.

5.2.12.1.

Streitig ist, ob im vorliegend massgeblichen Steuerjahr 2016 für die Bepflanzung ein wertvermehrender Kostenanteil ausgeschieden werden muss.

5.2.12.2.

Dabei ist vorweg zu den folgenden Ausführungen der Sektion Grundstücksschätzungen des Kantonalen Steueramtes Stellung zu nehmen (vgl. Vernehmlassung vom 14. Juni 2024):

"Es wurden zuvor vorhandene Böschungen durch neue Stützmauern ersetzt. Daraus entstanden zusätzliche ebene, nutzbare Flächen, welche gegenüber den vorherigen Böschungen einen Zusatznutzen und folglich eine Wertvermehrung darstellen. Daraus ergibt sich, dass ein Teil der Pflanzen nicht mehr an den bisherigen Standorten gepflanzt werden konnten. Durch die neuen Standorte in den ebenen Flächen wurden diese Pflanzen Bestandteile des Mehrwerts durch die Gartenneugestaltung, weshalb zu Recht ein wertvermehrender Anteil festgesetzt wurde.

Diese Ausführungen treffen nicht zu. In der früheren Rechtsprechung setzte die Qualifikation von Aufwendungen als Liegenschaftsunterhalt voraus, dass sich ein neues Bauteil grundsätzlich am gleichen Ort wie das ersetzte befinden muss (vgl. RGE vom 22. Juli 2010[3-RV.2010.26]). In der Folge wurde dieses Kriterium aufgegeben (vgl. SGE vom 20. Februar 2014 [3-RV.2013.131]). Gemäss der aktuellen Rechtsprechung ist massgebend, ob ein Grundstück aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise durch eine bauliche Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (vgl. SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.7]).

Der Kantonale Schätzer hat einen (nicht abzugsfähigen) Investitionsanteil von 33% ausgeschieden, weil die als Sichtschutz dienenden neuen Pflanzen wegen dem Auffüllen und Erstellen neuer Stützmauern nicht mehr an der gleichen Lage gepflanzt wurden. Dieser "Standortwechsel" schliesst jedoch gemäss der dargelegten neuen Rechtsprechung eine Qualifikation der Kosten der Pflanzen als abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt nicht aus. Damit ist der vorinstanzlichen Ausscheidung eines wertvermehrenden Kostenanteils die Grundlage entzogen. Da die Steuerbehörden die Ausführungen des Rekurrenten nicht bestreiten, dass es sich zum einen bei den

in der Foto AE4 zu sehenden Pflanzen um bestehende Pflanzen handle, die im Dezember 2015 wieder gepflanzt und bereits im Steuerjahr 2015 beurteilt worden seien, und zum andern der Strasse entlang im zur Diskussion stehenden Steuerjahr 2016 keine neuen Pflanzen gesetzt worden seien, ist keine wertvermehrende Ausscheidung vorzunehmen.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt gutzuheissen und es sind antragsgemäss CHF 9'969.00 statt CHF 7'477.00 (Rekurs, Ziff. 6.6) zum Abzug zuzulassen.

6.

6.1.

Betreffend Sanierung der Rampe gehen die Steuerbehörden von einem nicht abzugsfähigen Investitionsanteil von 25% aus. Sie lassen von der Rechnung D._____ von CHF 1'404.00 demzufolge lediglich CHF 1'053.00 zum Abzug zu.

6.2.

6.2.1.

In der Einsprache vom 21. März 2020 (recte: 20. Mai 2020) führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"D._____ RG ccc Rampe sanieren Beilage 5

gemäss Bericht kant. Steueramt wären 75% abzugsfähig d.h. CHF 1053 die Reduktion von 25% ist willkürlich.

Die Rampe vom unteren Rasenniveau ins Obere besteht seit 40 Jahren. Die Betonplatte musste entfernt werden, damit die Bagger hochfahren konnten. Mit dem Regierapport Nr. 38 der Rechnung D._____ Nr ddd (Steuerjahr 2015, Beilage 6) wurde die Rampe wieder erstellt und die Betonplatte wieder verlegt. Sie wurde jedoch nicht korrekt erstellt (Unfallgefahr, abhaltig) so dass sie nochmals korrigiert werden musste. Die Gummiwabenmatten wurden gratis geliefert (siehe Differenz Offerte Beilage 7 zu Rechnung).

Von einem Mehrwert kann deshalb nicht gesprochen werden.

Es ist 100% als Unterhaltsanteil zuzulassen

CHF 1404"

6.2.2.

In der "Stellungnahme" vom 17. Juni 2021 nimmt der kantonale Schätzer dazu wie folgt Stellung:

"D._____ ccc (Aufteilung Beleg Nr. 8, Einsprache Beilage 5)

In der Pauschalen Rechnung wird aufgeführt, dass neben Plattenarbeiten (entfernen, deponieren, Splitt nachbearbeiten, wieder verlegen) auch eine Gummiwabenmatte geliefert, verlegt und befestigt wurde. Für diese Arbeiten mit dem neuen zusätzlichen Bauteil wurde in der Aufteilung ein Investitionsanteil von 25% berücksichtigt.

Den Antrag, dass für dieses neue Bauteil kein Investitionsanteil anzurechnen sei, wird abgelehnt. Unbegründet ist die Behauptung, dass die Lieferung gratis erfolgte."

6.2.3.

Die Rekurrenten nehmen dazu im "Gegenbericht zur Stellungnahme der Sektion Grundstückschätzungen, Steuererklärung 2016" vom 16. August 2021 wie folgt Stellung:

"D. _____ RG ccc

Das Erstellen der Rampe wurde bereits in den Steuern 2015 D. _____ Rechnung ddd, Regierapport 38 verrechnet (Beilage 6 in der Einsprache).

Wieso die gleiche Rampe am selben Ort nun mit einem Investitionsanteil von 25% berechnet werden soll ist unerklärlich. Der kant. Schätzer beurteilt offensichtlich, ohne sich dies vor Ort anzusehen, die Gummiwabenmatte als Investition. Wie um Himmels Willen kann ein Sicherheitsbauelement (wegen Rutschgefahr), mit einer Lebensdauer von wenigen Jahren (sie musste bereits repariert werden), das erst noch nichts gekostet hat, als Investition zählen?

Auch willkürlich ist seine Behauptung die Lieferung sei nicht gratis erfolgt. Daraus kann erneut der Schluss, dass der Schätzer den Steuerpflichtigen als Lügner vorverurteilt und die Aussagen des Steuerpflichtigen ignoriert. In meiner Einsprache habe ich erklärt, dass die Differenz der Rechnung zur Offerte nur zustande kam weil die Gummiwabenmatte kostenlos geliefert wurde."

6.2.4.

Im Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 wird das Folgende ausgeführt (S. 3):

"Auch hier liegt noch lange keine Willkür vor, nur weil die Pflichtigen eine andere Auffassung als der Schätzungsfachmann haben. Aufgrund der Rechnung ist bei der Rampe nicht von reinem Unterhalt auszugehen, selbst wenn es sich vorliegend nur um einen Kleinbetrag handelt. In Anbetracht dessen, dass 75 % der Rechnung als Unterhalt gewährt wurden, ist es unbestritten, dass der Sanierung der Rampe grundsätzlich Unterhaltscharakter zugesprochen wurde. Die ermessensweise Festsetzung des Investitionsanteils erscheint nicht als derart überhöht, dass die Steuerkommission in den Ermessensentscheid der Delegation eingreifen müsste.

Grundsätzlich ist auch festzuhalten, dass ein Investitionsanteil nicht zwingend gleichbedeutend mit Mehrwert ist. Auch eine bauliche Massnahme ohne Mehrwert stellt eine Investition dar."

6.2.5.

Im Rekurs vom 12. Juli 2022 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"7.c Der Antrag, dass für die Gummiwabenmatte, welche keinen Wert darstellt und aus Sicherheitsgründen installiert wurde, kein Investitionsanteil anzurechnen sei, wurde mit der Begründung abgelehnt, die Gratislieferung sei nicht begründet. Mit der Einsprache liegt ein Angebot (Beilage 7) zur Sanierung der

Rampe zum Preis von CHF 3121.20 vor. Die entsprechende Rechnung D._____ ccc weist für dieselbe Arbeit und Lieferung den Betrag von CHF 1404.- aus. Darüber einen Investitionsanteil zu berechnen ist unverständlich."

6.2.6.

Im Protokoll vom 12. Dezember 2023 führen die Rekurrenten ergänzend zu den bisherigen Ausführungen das Folgende aus:

"c) Abzug für das Sanieren der bestehende Rampe

RG D._____ ccc

Die Rampe wurde im November 2015, nach den Gartenarbeiten, wieder erstellt (Regierapport Nr. 38 der Rechnung D._____ Nr ddd Steuerjahr 2015). Sie musste aber wegen nicht korrekter Ausführung (Unfallgefahr, seitwärts abhaltig) nochmals saniert werden.

Warum für die Gummiwabenmatte, die mit Kleber auf den Betonplatten befestigt ist, 25% einer verrechneten Arbeit als Investition bewertet wird ist nicht ersichtlich und ist willkürlich.

Die Gummiwabenmatte wurde als Unfallverhütungsmassnahme (Rutschgefahr) erstellt und wurde gratis geliefert. Von einer Wertsteigerung der Rampe kann wohl nicht ausgegangen werden.

Mit der Einsprache liegt ein Angebot (Einsprache Beilage E 7) zur Sanierung der Rampe zum Preis von CHF 3121.20 vor. Die entsprechende Rechnung D._____ ccc weist für dieselbe Arbeit und Lieferung den Betrag von CHF 1404.- aus. Darüber einen Investitionsanteil für einen Verbrauchsartikel zu berechnen ist unverständlich."

6.2.7.

Im Rekurs vom 29. Januar 2024 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"6.3 Abzug für das Sanieren der bestehenden Rampe

6.3.1 Die Rampe musste saniert werden, weil sie im 2015 (Rechnung D._____ ddd Rap. 38) nicht sachgemäss wieder eingebaut wurde. Dies stellt eine bauliche Massnahme – Reparatur/Unterhalt – ohne Mehrwert dar, um den Wert der Anlage wie vorher wieder herzustellen.

Es ist auch spitzfindig, ein Verbrauchsutensil mit einer Lebensdauer von wenigen Jahren, die erst noch gratis geliefert wurde, als Investition zu deklarieren.

6.3.2 Die D._____ AG bot die Reparaturarbeiten gemäss Offerte vom 6.9.2016 zu CHF 3121.20.

An der Besprechung vor Ort am 21.9.2016 reduzierte sie dieses Angebot entgegenkommender Weise auf CHF 1300 pauschal ohne MWST.

Darin eine Wertsteigerung der Anlage zu sehen entspricht nicht dem Steuergesetz, es handelt sich um eine Reparatur / Unterhalt.

Der als Unterhalt zuzulassende Betrag beträgt CHF 1300 o. MWST oder CHF 1404 inkl, MWST

Belege: Verhandlungsprotokoll vom 12. Dezember 2023, E5 + E7, Beilege 2

6.3.3 In der Aufteilung der Liegenschaftsunterhaltskosten des KSTA GS vom 27.11.2018 reduziert der Experte grund- und kommentarlos den Unterhaltsanteil von 100% auf 75%

Begründet wird dies mit der gratis gelieferten Gummiwabenmatte in der Stellungnahme zur Einsprache vom 17.6.2021"

6.2.8.

Die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes führt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2024 das Folgende aus:

"6.3 Rechnung D. _____ ccc, umstrittener Mehrwert Gummimatte

Der Rechnungsbetrag der Firma D. _____ ist mit pauschal CHF 1'404 ausgewiesen. Da keine Einzelpositionen ausgewiesen werden, kann nicht festgelegt werden, was die einzelnen Arbeitsschritte tatsächlich gekostet haben. Wir erachten den vom Kantonalen Schätzer nach Ermessen festgelegten Mehrwertanteil in Höhe von 25 % respektive CHF 351 als realistisch. Für eine Anpassung sind keine Gründe ersichtlich."

6.2.9.

Die Rekurrenten führen in ihrer Replik vom 5. August 2024 das Folgende aus:

"6.3 Abzug für das Sanieren der bestehenden Rampe

Die Argumentation des Kantonalen Steueramtes erachten wir als lächerlich, bürokratisch, schikanös und willkürlich.

Die vorbestehende Rampe wurde nach den Gartenarbeiten am 1.12.2015 (Beilage 3) wieder hergestellt und wurde in der Abrechnung D. _____ ddd mit einem Investitionsanteil von 67% berechnet.

Weil die Rampe nicht fachgerecht gebaut wurde, musste sie nochmals erstellt werden. Jetzt soll sie nochmals mit einem Mehrwertanteil von 25% belastet werden! Wo ist da ein Mehrwert? Die Gummiwabenmatte wurde gratis geliefert."

6.2.10.

Der Rechnung Nr. ccc der D. _____ vom 2. Dezember 2016 betreffend "Rampe" von CHF brutto CHF 1'300.00 bzw. CHF 1'404.00 inkl. MWSt liegen die folgenden Arbeiten zugrunde:

"Die vorhandenen Betonplatten entfernen und seitlich deponieren. Die Splittplatte nacharbeiten. Die Platten verlegen. Gummiwabenmatte (8.00 m²) liefern und über die Platten verlegen und befestigen. Mergelstreifen erstellen."

Die Arbeiten waren nötig, weil die seit 40 Jahren vom unteren Rasenniveau ins obere führende Rampe entfernt werden musste, damit die bei der Gartensanierung benötigten Bagger hochfahren konnten, und deren Wiederherstellung im Jahr 2015 nicht korrekt erfolgt ist. Soweit diese Arbeiten der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes dienen, sind sie als Un-

terhalt zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen. Bei der erstmaligen Montage von Gummiwabenmatten handelt es sich jedoch um eine Investition, weil durch deren Verlegung die Rutschgefahr verringert und damit einer allfälligen Haftung aus Werkmangel vorgebeugt und demzufolge eine rechtliche Verbesserung erzielt wurde. Die damit verbundenen Auslagen werden allgemein den Anlagekosten und nicht dem Unterhalt zugeordnet (vgl. RGE vom 16. Dezember 2010 [3-RV.2010.198], d.h. die dadurch entstandenen Kosten sind nicht abzugsfähig.

Der Rekurrent macht jedoch geltend, die Differenz der Rechnung Nr. ccc vom 2. Dezember 2016 zur Offerte vom 6. September 2016 von CHF 3'121.20 (inkl. MWST; davon für die Rampe CHF 1'900.00 ohne MWST) sei nur zustande gekommen, weil die Gummiwabenmatte kostenlos geliefert worden sei. Die vom kantonalen Schätzer in der Stellungnahme vom 17. Juni 2021 vertretene Auffassung, die Behauptung des Rekurrenten, dass die Lieferung der Gummiwabenmatte gratis erfolgt sei, sei "unbegründet", ist daher nicht nachvollziehbar. Ein strikter Nachweis für die behauptete Gratislieferung erbringt die dargelegte Differenz zwischen Offerte und Rechnung aber nicht. Das Spezialverwaltungsgericht sieht allerdings keinen Grund, davon auszugehen, dass die Schilderung des Rekurrenten nicht zutrifft. Ist demzufolge davon auszugehen, dass in den CHF 1'404.00 (inkl. MWST) kein Anteil für die Gummiwabenmatte enthalten ist, ist kein Investitionsanteil auszuscheiden. Es sind daher antragsgemäss CHF 1'404.00 statt CHF 1'053.00 zum Abzug zuzulassen.

7.

7.1.

Die Steuerbehörden lassen betreffend Elektroinstallationen keinen Abzug zu. Die Rekurrenten beantragen, es sei ein Abzug von CHF 2'397.00 zu gewähren.

7.2.

7.2.1.

In der Einsprache vom 21. März 2020 (recte: 20. Mai 2020) führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"J._____ RG aaa Beilage 8

Wie in der Steuererklärung deklariert, handelt es sich bei diesen arbeiten um:
Ersatz von Installationen unter oder Aufputz inkl. Ersatz von Schaltern und Steckdosen

- Ersatz der vorbestandenen Zuleitung zum Verteiler Vorplatz Garage.
- Ersatz der bestehenden Speisung Pavillion mit Verteiler zur bestehenden Teichpumpe und Lampe

Leistungsänderung

- Einzug eines Kabels in bestehende Leerrohre ab Verteiler Vorplatz Garage zum Gartenhaus und drei Gartenlampen
- 47m Kabel TT3x1.5, CHF 30.55, Arbeitszeit 2h, CHF 216.-

- Der Anschluss der Gartenlampen wurde von mir selbst vorgenommen.

Rechnungsbetrag	CHF	2648.95
Betrag Leitungsänderung inkl. MWST	CHF	266.30
Unterhaltsanteil	CHF	2383"

7.2.2.

Die Rekurrenten nehmen im "Gegenbericht zur Stellungnahme der Sektion Grundstückschätzungen, Steuererklärung 2016" vom 16. August 2021 wie folgt Stellung:

"J._____ RG aaa

Zu dieser Rechnung hat sich der kant. Schätzer nicht geäussert. Die Rechnung ist auch Teil der Beurteilung des kant. Steueramtes.

Diese Rechnung betrifft im Wesentlichen Ersatzleistungen. Der Leitungsneubau wurde mit 266.30 ausgewiesen. Der dafür notwendige Einbau von Leerrohren wurde im 2015 bereits verrechnet."

7.2.3.

Im Rekurs vom 12. Juli 2022 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"7.d Die Unterhaltsarbeiten J._____, Einsprachebeilage 8, wurden von der KSTA GS vom 17.6.2021 nicht bewertet. Das Steueramt hat dies kommentarlos als Neuanlage deklariert und als Investition bewertet. Dabei wurde in der Rechnung klar bezeichnet, welche Arbeiten neue Investitionen darstellen. CHF 2383 sind Unterhaltskosten."

7.2.4.

Im Protokoll vom 12. Dezember 2023 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"d) Ersetzen elektrischer Installationen

J._____ RG aaa

Die Unterhaltsarbeiten J._____, Einsprache Beilage E 8, wurden von der KStA GS vom 17.6.2021 nicht bewertet. Das Steueramt hat dies in Eigenregie kommentarlos als Neuanlage deklariert und als Investition bewertet.

- Einzug Kabel in vorhandene Rohre (Protokoll Zulage Beilage PZ 13 Lageplan Elektroinstallation)
- In der Rechnung wurden die neu erstellten Positionen bezeichnet. Es handelt sich dabei um den Einzug der Kabel in die, durch die D._____ AG erstellten Leerrohr und Schächte (RG D._____ RG ddd vom 22.12.2015 Rapporte 34 und 35 Steuerjahr 2015).
- Einzug von Kabel in bestehende Leerrohre ab Verteiler Vorplatz Garage zum Gartenhaus und drei Gartenlampen
- 47m Kabel TT3x1.5, CHF 30.55
- Arbeitszeit 2h, CHF 216.00
- Total o. MWST CHF 246.55
- Rabatt 5% CHF - 13.35

- Total Investition inkl. MWST 8%	CHF	251.85
- Ersatz einer Steckdosen		
- Ersatz der vorbestandenen Zuleitung zum Verteiler Vorplatz Garage.		
- Ersatz der bestehenden Speisung mit Verteiler zur bestehenden Teichpumpe		
- Material	CHF	985.30
- Arbeitsaufwand	CHF	1350.00
- Total o. MWST	CHF	2335.30
Rabatt 5%	CHF	-115.75
- Total Unterhalt inkl. MWST 8%	CHF	2397.10

Als Unterhaltskosten zuzulassen sind CHF 2397.-"

7.2.5.

Im Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 wird das Folgende ausgeführt (S. 2):

"5.3 Weiter können die Kosten für die Elektroaufwendungen im Garten nicht als Liegenschaftsunterhalt anerkannt werden, weil bis zum heutigen Tag keine tauglichen Beweismittel vorgebracht wurde, die nachweisen würden, dass es sich tatsächlich um einen Ersatz der Installationen handelt. Die Formulierungen im Beleg lassen vielmehr auf eine Neuanlage schliessen. Auch anlässlich der Vorladung wird lediglich ein Plan mit farbigen Kennzeichnungen abgegeben, die durch den Pflichtigen selbst angebracht wurden und deshalb keine ausreichende Beweisgrundlage darstellen.

Das Einziehen von Kabeln in vorhandene Leerrohre ist ebenso als Investition zu betrachten wie die Installation bauseits angeschaffter Lampen."

7.2.6.

Im Rekurs vom 29. Januar 2024 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"6.4 Abzug für das Ersetzen elektrischer Installationen

6.4.1 Der Rekurrent hat in der Einsprache die Rechnung aufgeteilt in Neuinvestition und Unterhalt. Der Experte der KSTA GS hat diese Sache nicht bewertet. Die Beurteilung erfolgte hier offensichtlich durch **nicht** fachtechnisch ausgebildete Steuerexperten. Auch hier hätte eine Begehung vor Ort Klarheit gebracht. An der Verhandlung mit der Steuerkommission haben die Rekurrenten erklärt, warum überhaupt ein Elektriker beigezogen werden musste. Nämlich um die langen Kabel einzuziehen und anzuschliessen. Nur diese Arbeiten sind im Zusammenhang mit der Gartensanierung zu sehen.

Beweis. Verhandlungsprotokoll vom 12. Dezember 2023 PZ 13 rot markiert, Beilage 2

6.4.2 Die angegebenen Unterhaltskosten wurden ausgeführt, weil der Elektriker gerade im Haus war. Sie haben mit der Gartensanierung nichts zu tun. Sie betreffen den Ersatz seit Jahren bestehender Leitungen zum Pavillon, zur Teichpumpe und der Beleuchtung unter der Palme mit Schalter, Steckdosen und den

Einbau eines Fehlerstromschutzschalters (gemäss Elektrocheck-Zertifikat J._____ Zusatzinformation) usw. Wie daraus eine Wertsteigerung der Anlage begründet wird ist unglaublich. Hier werden die glaubhaften Aussagen der Rekurrenten der unfachmännischen Aussage der Steuerbehörde gegenübergestellt. Besteht ein Zweifel, so gilt der Grundsatz zu Gunsten des Angeklagten.

Die Beweisabnahme wurde verweigert! Sie ist nachzuholen!

Beweis: Verhandlungsprotokoll vom 12. Dezember 2023 PZ 13 grün markiert, Beilage 2

Elektrocheck-Zertifikat J._____, Beilage 7

Demnach ist von der Rechnung J._____ CHF 2397 inkl. MWST als Unterhaltskosten zuzulassen."

7.2.7.

Die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes führt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2024 das Folgende aus:

"6.4 Rechnung J._____ AG, Installation Aussenanlage

In der Rechnung der J._____ AG sind keine Positionen enthalten, mit welchen Demontearbeiten oder Entsorgungskosten von bestehenden Installationen verrechnet werden. Es sind auch keine Hinweise zu finden, wonach es sich um den Ersatz von bereits vorhandenen Bauteilen handelt. So wie die Rechnung abgefasst ist, interpretieren wir die Arbeiten als neue zusätzliche Installationen. Etwas anderes ist nicht nachgewiesen."

7.2.8.

Die Rekurrenten führen in ihrer Replik vom 5. August 2024 das Folgende aus:

"6.4 Abzug für das Ersetzen elektrischer Installationen

Die Argumentation des Kantonalen Steueramtes ist neu. Auch hier wurde eine lächerliche Begründung konstruiert.

Die Rekurrenten halten folgendes fest:

- an der begründeten Einsprache wird festgehalten
- die mündliche Darstellung der Dinge ist statthaft
- die Beweisaufnahme vor Ort wurde verweigert
- somit kann die Angelegenheit als bewiesen angenommen werden"

7.2.9.

Streitig ist, ob es sich bei den Aufwendungen gemäss der Rechnung der J._____ AG vom 26. Juli 2016 von netto total CHF 2'648.95 um Investitions- oder Unterhaltskosten handelt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kosten im Zusammenhang mit bereits vor der Gartensanierung seit Jahren bestandenen Bauteilen (Pavillon, Teich, Palme) entstanden sind. Dies ist ein gewichtiges Indiz, dass die fraglichen Kosten grundsätzlich durch den Ersatz der diesbezüglich bereits bestandenen elektrischen

Anlagen entstanden sind. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass in der Rechnung keine Kosten für die Demontage und Entsorgung bestehender elektrischer Installationen enthalten sind. Der Grund dürfte darin liegen, dass solche Kosten materialbedingt wohl in einem vernachlässigbaren Umfang angefallen und daher nicht separat in Rechnung gestellt worden sind. Es erscheint dem Spezialverwaltungsgericht unter den vorliegenden Umständen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als ausgeschlossen, dass es sich, der Auffassung der Steuerbehörden entsprechend, bei den fraglichen Kosten vollumfänglich um Neuinvestitionen handelt. Für das Spezialverwaltungsgericht ist kein Grund ersichtlich, von der vom Rekurrenten vorgenommenen Ausscheidung abzuweichen.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt gutzuheissen und es sind antragsgemäss CHF 2'397.00 statt CHF 0.00 zum Abzug zuzulassen.

8.

8.1.

Die Steuerbehörden lassen für die Grünabfuhr keinen Abzug zu.

8.2.

8.2.1.

In der Einsprache vom 21. März 2020 (recte: 20. Mai 2020) führen die Rekurrenten das Folgende aus (S. 3):

"Gmde Q._____ Grünabfuhrgebühr

Die Grünabfuhrgebühren werden durch die Gemeinde Q._____ in der Grundgebühr Abfall erhoben

Gemäss Beilage 9 sind diese Kosten zuzulassen

Liegenschaft [...]	CHF	35
Liegenschaft [...]	CHF	35
Liegenschaft [...]	CHF	35"

8.2.2.

Im Rekurs vom 12. Juli 2022 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"7.e Grünabfuhrgebühren (35.- pro Einfamilienhaus) sind gemäss Schreiben der Gemeinde Q._____ (Einsprache Beilage 9) als Unterhaltskosten abziehbar. Die Grünabfuhrgebühren sind in der Grundgebühr Abfall der Wasserrechnung enthalten. Die entsprechenden Rechnungsbelege wurden der Steuererklärung beigelegt."

8.2.3.

Im Protokoll vom 12. Dezember 2023 wiederholen die Rekurrenten die bisherigen Ausführungen.

8.2.4.

Im Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 wird das Folgende ausgeführt:

"5.2 Die Pflichtigen machen einen Abzug von CHF 35.- pro Liegenschaft für Grünabfuhr geltend. Dieser wurde zu Recht verweigert. Die Grundgebühr, die der Pflichtige anführt, ist für den Abfall (Grauabfuhr). Die Kosten dafür sind nicht als Liegenschaftsunterhalt abziehbar. Wie die anwesenden Mitglieder der Steuerkommission Q._____ festhalten, ist die Grünabfuhr in der Gemeinde für die Einwohner gratis. Auch wenn der Betrag vorliegend nicht ins Gewicht fällt, kann trotzdem kein Abzug gewährt werden."

8.2.5.

Im Rekurs vom 29. Januar 2024 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"6.5 Gesetzlichen Abzug für Grünabfuhren

6.5.1 Im geltenden Abfallreglement der Gemeinde Q._____, genehmigt von der Gemeindeversammlung am tt.mm. 1998 mit Anhang: Stand 2015 steht unter § 20 Absatz 1 Seite 9 *'Grünmaterial Ab März bis Ende November kann alle 2 Wochen am Montag 17.00 bis 18.00 Grünmaterial beim Bauamt abgegeben werden (Anhänger).'* Per 1. Januar 2015 wurde zur Sanierung der Abfallwirtschaft die Grundgebühr für Haushalte in Mehrfamilienhäusern CHF 40 und für Einfamilienhäuser CHF 75 eingeführt.

Beweis: Verhandlungsprotokoll vom 12. Dezember 2023, E9,
Beilage 2
Einladung zur Gemeindeversammlung vom tt.mm. 2014, E9.1, Beilage 8

6.5.2 Auf die Anfrage bei der Gemeindeverwaltung wird folgendes per E-Mail vom 15.1.2024 bestätigt:

- dass die Gemeinde in den Jahren 2016 und 2017 jeweils CHF 16000 pro Jahr für die Grüngutentsorgung bezahlt hat.
- dass mit der bezogenen Abfallgrundgebühr sämtliche Separatsammlungen wie Papier, Karton, Alu, Glas und Grüngut finanziert werden muss.
- dass die auch aus der Anleitung zur Festlegung der Gebühren im Bereich Siedlungsabfälle des Preisüberwachers hervor geht. Dort steht folgendes:
'Die Grundgebühr dient in der Regel in erster Linie der Finanzierung der Separatsammlungen, wobei die Grünabfuhr die weitaus kostspieligste Separatsammlung darstellt. Da in zahlreichen Gemeinden für die Grünabfuhr keine separate Gebühr erhoben wird, dient die Grundgebühr in erster Linie der Finanzierung dieser Separatsammlung.'

Beweis: Einladung zur Gemeindeversammlung vom tt.mm. 2014 E9.1 Beilage 8
E-Mail von Q._____ vom 15.1.2024 E9.2 Beilage 9
Erfolgsrechnung der Abfallwirtschaft vom 1.1.2016 – 31.12.2016 E9.3 Beilage 10

6.5.3 Fakt ist: Q._____ bezieht seit 1.1.2015 eine Abfallgrundgebühr
Es wird für die Grünabfuhr keine separate Grundgebühr erhoben Demzufolge

dient die Abfallgebühr in erster Linie der Finanzierung der Grünabfuhr. Die Gemeinde bezahlt pro Jahr CHF 16000 für die Entsorgung Grüngut. Entsorgung der Separatsammlungen kostet die Gemeinde nur CHF 2323.

Auf Grund dieser Fakten wäre die ganze Abfallgrundgebühr von CHF 75 als abzugsfähige Gebühren zu betrachten. Die Rekurrenten verzichten hier auf weitere Forderungen und beharren auf der Forderung von CHF 35 für jedes der drei Gebäude."

8.2.6.

Die Kosten für die Grünabfuhr stellen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Juli 2024, S. 34). Die Argumentation der Rekurrenten, dass der Haushalt im Einfamilienhaus nicht grössere Abfallkosten verursacht als ein Haushalt in Mehrfamilienhäuser (Einsprache- bzw. Rekursbeilage 9), ist nachvollziehbar und wird von den Steuerbehörden nicht bestritten. Es ist daher antragsgemäss pro Liegenschaft eine Grünabfuhrgebühr von CHF 35.00 (Differenz der Grundgebühr pro Einfamilienhaus von CHF 75.00 und der Grundgebühr pro Haushalt in Mehrfamilienhäusern von CHF 40.00) zum Abzug zuzulassen.

Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

9.

Zusammenfassend ist der Rekurs im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Die Steuerkommission Q._____ ist anzuweisen, das steuerbare Einkommen neu festzusetzen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, das steuerbare Einkommen neu festzusetzen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

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, 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, 24. Oktober 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic