

WBE.2024.293 / nb / jh
(3-RV.2022.106)
Art. 30

Urteil vom 1. Juni 2026

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichter Ch. Huber
Verwaltungsrichter Kiener
Gerichtsschreiberin Bucher-Waldmeier

Beschwerde- **A.**_____

führer

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Steuerkommission Q._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 27. Juni 2024

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A._____ war in der Steuerperiode 2020 Eigentümer von Liegenschaften an seinem Wohnort in Q._____, Kanton Aargau, sowie einer Liegenschaft an der [...], im Land R._____. Er war zudem mit einem Pensum von 70 % unselbstständig erwerbstätig.

2.

Mit Verfügung vom 23. November 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 71'800.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 72'100.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 275'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 286'000.00) veranlagt. Dabei wurden unter anderem die von A._____ als Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in R._____ deklarierten Kosten für den Internetanschluss in R._____ in Höhe von Fr. 179.00 und die Kosten der B._____ betreffend "Fideicomiso" in Höhe von Fr. 771.00 nicht zum Abzug zugelassen. Auch die geltend gemachten Abzüge für Unterhaltskosten einer Liegenschaft in Q._____ wurden nicht vollständig akzeptiert. Zudem wurden bei den Berufskosten die geltend gemachten Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung nicht anerkannt.

B.

1.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2021 erhob A._____ Einsprache und beantragte, seine Berufsauslagen, der Abzug des "Fideicomiso" sowie Unterhaltskosten an der X-Strasse 4 in Q._____ seien zum Abzug zuzulassen. Das Steueramt Q._____ forderte ihn mit Schreiben vom 16. Februar 2022 auf, Zeitrapporte für das ganze Jahr 2020 einzureichen sowie eine deutsche Übersetzung der für den Liegenschaftsunterhalt in R._____ eingereichten Abrechnung. Mit einem auf den 25. Februar 2022 (Poststempel: 14. März 2022) datierten Schreiben reichte A._____ die gewünschte Übersetzung ein, begründete den Abzug des "Fideicomiso" ausführlicher und gab an, er verfüge lediglich über einen weiteren Zeitrapport. Am 29. März 2022 mahnte das Steueramt Q._____ erfolglos die nicht eingereichten Zeitrapporte. Mit Schreiben vom 17. Mai 2022 mahnte das Steueramt Q._____ erneut die ausstehenden Zeitrapporte unter Androhung einer Busse und der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen.

2.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2022 wies A._____ darauf hin, dass er das Schreiben vom 29. März 2022 nicht erhalten habe und ihm keine weiteren Unterlagen zur Verfügung stünden. Zudem reichte er seinen Arbeitsvertrag ein. Das Steueramt Q._____ erklärte mit Schreiben vom 1. Juni 2022, basierend auf den eingereichten Unterlagen kämen sie zum Schluss, dass

A._____ an 75 % der belegten Tage mehr als sechs Stunden gearbeitet habe, weshalb diese im Rahmen des 70 %-Pensums zum Abzug zuzulassen seien.

3.

Die Steuerkommission Q._____ hiess die Einsprache mit Entscheid vom 4. Juli 2022 teilweise gut. Die Verpflegungskosten wurden für 75 % der Arbeitstage zugelassen. Betreffend der "Fideicomiso" in R._____ sowie des Liegenschaftsunterhalts für die Liegenschaft in Q._____ wurde die Einsprache gutgeheissen.

4.

Mit Schreiben vom 22. August 2022 reichte A._____ beim Spezialverwaltungsgericht Rekurs ein und beantragte, die Berufsauslagen für die Verpflegung für 220 Tage à Fr. 15.00 seien vollumfänglich zu gewähren, die Rechnung für den Internetanschluss in R._____ zur Steuerung der Klimaanlage und der Videoüberwachung sei als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen und der Fahrtkostenabzug sei vollumfänglich zu gewähren.

5.

Über den Rekurs des Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid urteilte das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, am 27. Juni 2024 wie folgt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 690.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

C.

1.

A._____ erhob dagegen am 18. August 2024 Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragte Folgendes:

1.

Rückerstattung der Verfahrenskosten Total 690.--

2.

Der Abzug betreffend Liegenschaftsunterhalt soll nochmals geprüft und gewährt werden

2.

Mit Schreiben vom 10. September 2024 verzichtete die Steuerkommission Q._____ auf eine Beschwerdeantwort. Am 11. September 2024 erstattete das Kantonale Steueramt Beschwerdeantwort, verwies auf das angefochtene Urteil und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

1.1

Der Beschwerdeführer bringt vor, er benötige den Internetanschluss in R._____ zur Steuerung der Klimaanlage sowie für die Überwachungskameras. Dieser diene dem Werterhalt der Liegenschaft, da die Klimatisierung Schimmel verhindere und die Kameras potenzielle Beschädigungen zeigten. Dadurch werde eine unmittelbare Erfassung und Behebung von Schäden gewährleistet, was eine Wertminderung der Liegenschaft verhindere. Die Vorinstanz bringt dagegen vor, die Internetkosten seien nicht abzugsfähige Betriebskosten, da sie bei einer Fremdnutzung über die Nebenkosten beim Mieter anfallen würden.

1.2

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 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten nur die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]). Gemäss § 24 Abs. 4 StGV ist die bundesrätliche Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) mit Ausnahme von deren Art. 5 Abs. 3 sinngemäss anwendbar. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) konkretisiert die Liegenschaftskostenverordnung in der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2). Aus dieser weitgehenden Integration der bundesrechtlichen Liegenschaftskostenverordnung ins kantonale Recht ist abzuleiten, dass der Unterhaltskostenbegriff des kantonalen Rechts weithin jenem des Rechts der direkten Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) entspricht.

Zu den abzugsfähigen Unterhaltskosten gehören die Betriebskosten, welche gemäss Art. 1 lit. a Ziff. 3 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung wiederkehrende Gebühren für die Kehrrichtentsorgung (nicht aber Gebühren, die nach dem Verursacherprinzip erhoben werden), Abwasserentsorgung, Strassenbeleuchtung und -reinigung, Strassenunterhalt, Liegenschaftssteuern, die als Objektsteuern gelten, Entschädigungen an den Hauswart, Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume, des Lifts usw., soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat, umfassen. Soweit die Betriebskosten bei selbst genutzten Liegenschaften als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind, können sie steuerrechtlich nicht abgezogen werden (RUTH / EGLOFF, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage 2023 [AG-Kommentar], § 39 N 57). Da die Kantone in Bezug auf die Liegenschaftsunterhaltskosten Spielräume haben, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere auf die kantonale Praxis abzustellen (Urteil des Bundesgerichts 2C_390/2012, 2C_391/2012 vom 7. August 2012, Erw. 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2C_393/2023, 2C_394/2012 vom 8. November 2012, Erw. 3.3).

Die Praxis des Kantonalen Steueramts ist im Merkblatt Liegenschaftsunterhalt (LUK) des Kantonalen Steueramts (Merkblatt) festgehalten. Dieses sieht sowohl in der für die Steuerperiode 2020 gültigen Fassung vom 1. Juli 2020 als auch in der aktuellen Fassung vom 1. Januar 2024 in Bezug auf Internetkosten keine explizite Regelung vor. Das Merkblatt stuft aber

sowohl die Betriebskosten einer Alarmanlage wie Monatstaxen, Stromkosten, Aufschaltgebühren für Alarmzentralen und dergleichen als auch ISDN-Anlagen und Modems als Lebensunterhaltskosten ein, welche nicht abzugsfähig sind (S. 31).

1.3

Der Internetanschluss in R._____ dient gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers einzig der Steuerung der Klimageräte und der Videoüberwachung. Es ist jedoch weder belegt noch nach der allgemeinen Lebenserfahrung zu erwarten, dass der Beschwerdeführer den Internetanschluss nicht auch während seiner Aufenthalte in seiner Liegenschaft in R._____ nutzt. So ist unbestritten, dass es sich bei der Liegenschaft in R._____ um eine selbstgenutzte Liegenschaft handelt.

Wie schon die Vorinstanz zutreffend ausführt, würden die Internetkosten im Falle einer Vermietung der Liegenschaft bei den Mietern als Lebenshaltungskosten anfallen und wären deshalb nicht abzugsfähig. Die von der Vorinstanz gezogene Schlussfolgerung, dass deshalb die Internetkosten auch bei der vorliegend ausschliesslich selbstgenutzten Liegenschaft als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind, erscheint aber nicht als zwingend.

Hingegen stützt das kantonale Merkblatt diese Qualifikation des Internetanschlusses als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten. Die Videoüberwachung der Liegenschaft in R._____ erfüllt zwar keine deckungsgleiche, aber eine vergleichbare Funktion wie eine Alarmanlage. Folglich sind die Kosten des Internetanschlusses mit den nicht abzugsfähigen Betriebskosten einer Alarmanlage vergleichbar.

In Bezug auf die Steuerung der Klimageräte stellt der Internetanschluss in R._____ funktional eine Telekommunikations- beziehungsweise Datenübertragungsdienstleistung dar und ist damit derselben Kategorie zuzuordnen, wie die im kantonalen Merkblatt erwähnten, nicht abzugsfähigen Kosten für ISDN-Anlagen und Modems. Grundsätzlich abzugsfähig sind nur Kosten an der Klimaanlage selbst (z. B. Service und Reparaturen), nicht aber externe, laufende Infrastrukturkosten, die einzig die Bedienung aus der Ferne ermöglichen.

Die Internetkosten stellen somit laufende Betriebskosten der selbstgenutzten Liegenschaft dar, welche gemäss der kantonalen Praxis nicht abzugsfähig sind. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung.

Selbst wenn der Beschwerdeführer geltend machen will, dass er durch die Videoüberwachung und Steuerung der Klimageräte von der Schweiz aus die Beauftragung eines Hauswerts einsparen kann (Beschwerde, S. 2 f.), führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Abzugsfähig sind gemäss dem

expliziten Wortlaut von § 39 Abs. 2 StG nur die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Besorgt der Steuerpflichtige diese Aufgabe (durch ein technisches Hilfsmittel) selbst, kann er keinen Abzug für seine Arbeitsleistung geltend machen (vgl. RUTH / EGLOFF, AG-Kommentar, § 39 N 62). Die Überwachung sowie die Steuerung der Klimaanlage sind zwar geeignet, um gewisse Schäden zu bemerken und abzuwenden und dienen damit indirekt auch dem Werterhalt der Liegenschaft. Dies trifft jedoch auch auf viele weitere Aufwendungen zu, welche indirekt dem Werterhalt dienen und nicht abzugsfähig sind (z. B. Verbrauchskosten für Strom, Gas, Kehrrecht, Wasser und Abwasser). Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

2.

2.1

Der Beschwerdeführer beantragt die Rückerstattung der Verfahrenskosten im vorinstanzlichen Rekursverfahren. Er argumentiert in seiner Beschwerde, dass er nie Rekurs erhoben hätte, wenn bereits die Erstinstanz so argumentiert hätte wie die Vorinstanz. Die Erstinstanz habe sich bei der Verweigerung des Abzugs der Verpflegungskosten auf die tägliche Arbeitszeit von unter sechs Stunden gestützt und nicht – wie nun die Vorinstanz – auf die Zumutbarkeit der Verpflegungsmöglichkeit zu Hause.

Die Höhe der Verfahrenskosten wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

2.2

Die Kostenverlegung im Rekursverfahren ist grundsätzlich vom Ausgang des Verfahrens abhängig: Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Eine Kostenverlegung unabhängig vom Verfahrensausgang erfolgt nur ausnahmsweise und kommt beispielsweise in Frage, wenn der Steuerpflichtige zwar unterlegen ist, das Rechtsmittel aber in guten Treuen ergriffen hat (z. B. Praxisänderung des Gerichts oder Klärung rechtlicher Grundsatzfragen) oder wenn die Steuerbehörde das Gerichtsverfahren durch Verletzung wesentlicher Verfahrenspflichten veranlasst hat (z. B. Verletzung des rechtlichen Gehörs; zum Ganzen MARTIN SCHADE, AG-Kommentar, § 189 N 23 ff.).

2.3

Der Beschwerdeführer ist im Rekursverfahren unterlegen, weshalb das Spezialverwaltungsgericht ihm ausgangsgemäss die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 690.00 auferlegt hat. Wie nachfolgend dargelegt, sind keine besonderen Umstände erkennbar, die eine vom Grundsatz von § 189 Abs. 1 StG abweichende Kostenverlegung rechtfertigen würden.

Das Spezialverwaltungsgericht hat volle Kognition und wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist verpflichtet zu prüfen, ob im angefochtenen

Einspracheentscheid das richtige Recht angewendet wurde und ob die Erstinstanz dieses inhaltlich zutreffend ausgelegt hat; demnach ist das Spezialverwaltungsgericht nicht an die rechtliche Begründung des Rekurses oder des angefochtenen Entscheids gebunden und kann auch rechtliche Erwägungen anstellen und einen Rechtsstandpunkt einnehmen, an den keine Partei gedacht hat (vgl. MARKUS BERGER, AG-Kommentar, § 197 N 6). Überdies hat es auch die Möglichkeit, das Dispositiv des angefochtenen Entscheids zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abzuändern.

Der Einspracheentscheid der Erstinstanz ist einlässlich begründet; eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor. Weiter enthält der Einspracheentscheid keine verbindliche Zusicherung, auf die der Beschwerdeführer hätte vertrauen dürfen. Die abweichende Begründung betreffend den Abzug der Verpflegungskosten durch das Spezialverwaltungsgericht ist Ausdruck seiner gesetzlichen Prüfungskompetenz und verstösst nicht gegen Treu und Glauben. Wer im Steuerverfahren einen Entscheid an die nächsthöhere Instanz weiterzieht, entscheidet sich bewusst für die Weiterführung des Verfahrens und hat die damit verbundenen Risiken in Kauf zu nehmen. Dazu gehört insbesondere, dass das Rechtsmittel (aus unterschiedlichen Gründen) abgewiesen werden kann und die rechtsmittelführende Partei kostenpflichtig wird. Die von der Erstinstanz abweichende Begründung des Spezialverwaltungsgerichts stellt weder eine Praxisänderung noch eine Rechtsverletzung dar und begründet keinen Anspruch auf Kostenersatz.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

3.

Im Ergebnis ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

III.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 600.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
den Beschwerdeführer
das Kantonale Steueramt
die Steuerkommission Q. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 1. Juni 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Bucher-Waldmeier