

3-RV.2022.7

P 149

Urteil vom 21. September 2023

Besetzung Präsident Fischer
Richter Loser
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch Helmut Pedrazzi, Scheidweg 21, 5452 Oberrohrdorf

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 30. November 2021
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 72'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 114'900.00; qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 42'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 551'000.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen zahlreiche Abweichungen von der Selbstdeklaration zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2021 erhob der Vertreter von A._____ mit Schreiben vom 7. Mai 2021 Einsprache und stellte die folgenden Begehren:

- "- Die Steuerveranlagungen 2016 und 2017 der Steuerkommission Q._____ gegen die Kantons- und Gemeindesteuern sowie gegen die Direkten Bundessteuern seien aufzuheben.
- Die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung seien steuerlich mit CHF 3'200.00 in beiden Steuerjahren zu akzeptieren.
- Die angebotenen Kosten für den Ersatz der Alarmanlage im Steuerjahr 2016 seien steuerlich als Liegenschaftsunterhalt anzuerkennen (Ersatz einer bestehenden Anlage). In beiden Steuerjahren sind die Kosten für Grün- gut CHF 70.00 x 2 = CHF 140.00 sowie die Aufwendungen für die Gebäudehaftpflicht und die Glasbruchversicherung von je CHF 150.00 zu berücksichtigen.
- Die Vermögensverwaltungskosten sind aufgrund der Selbstdeklaration resp. aufgrund des Nachtrages zu korrigieren.
- Es wurden Kürzungen bei den Gewinnungskosten, Vermögensverwaltungskosten und beim Liegenschaftsunterhalt vorgenommen. Bei den Schulden wurden latente Steuerlasten nicht berücksichtigt. Diese Position ist als Nachtrag zu erfassen.
- Als Nachtrag sind die latenten Steuerschulden aus den Vorjahren (2013-2017) nachträglich zu berücksichtigen (siehe Aufstellungen)
- Vorladung vor die zuständigen Instanzen. Amtsberichte sind vorgängig zuzustellen, sofern unseren Begehren nicht stattgegeben werden kann; wir sind auch gesprächsbereit
- Die Steuerbehörden seien ermächtigt einen Einschätzungsvorschlag zu unterbreiten, damit weiterer Aufwand oder Gerichtsverfahren vermieden werden können."

3.

Mit Entscheid vom 30. November 2021 fällte die Steuerkommission Q._____ den folgenden Beschluss:

"Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen wird nach Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 2'585 und der Vermögensverwaltungskosten von CHF 57 auf CHF 112'200, inbegriffen ein qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 42'000, reduziert. Das steuerbare Vermögen nach Abzug der latenten Steuerschulden auf CHF 517'000 reduziert."

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. November 2021 (Zustellung an den Vertreter am 17. Dezember 2021, an A._____ am 21. Dezember 2021) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 4. Januar 2022 (Postaufgabe am 5. Januar 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Begehren:

- "- Die Steuerveranlagung 2016 vom 16. Dezember 2021 (basierend auf dem Einsprache Entscheid vom 30. November 2021) sei aufzuheben und aufgrund der nachstehenden Begehren sei das steuerbare Einkommen zu reduzieren.
- Die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 3'200.00 seien steuerlich vollumfänglich anzurechnen.
- Die Ersatzkosten für den gleichwertigen, zeitgemässen Ersatz der bestehenden Alarmanlage seien im Rahmen von 80 % steuerlich zu berücksichtigen resp. anzuerkennen.
- Sämtlicher Schriftenverkehr in dieser Angelegenheit erklären wir zum integrierenden Bestandteil dieser Beschwerde.
- Unter Kosten und Entschädigungsfolgen."

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

5.

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

6.

Der Vertreter von A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. 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 Rekurrentin war im Jahr 2016 bei der von ihr beherrschten "B._____ AG Immobilien und Verwaltung" angestellt, für welche sie als Geschäftsleiterin und Immobilienverwalterin arbeitete. Gleichzeitig war sie Mitglied des Verwaltungsrats der "C._____ AG" und als Künstlerin selbständig erwerbstätig ("D._____"). In der Steuererklärung 2016 machte sie den jährlichen Maximalabzug von CHF 3'200.00 für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geltend.

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ gewährte den Abzug nicht. Sie begründet dies wie folgt:

"Gemäss Routenplan Google Maps beträgt die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort (Q._____, R-Strasse 10 nach S._____, T-weg 4) 6.7 km und die Fahrzeit 12 Minuten pro Weg. Wird von einer Mittagspause von 90 Minuten ausgegangen, so verbleiben der Einsprecherin 66 Minuten für die Zubereitung und Einnahme einer Mahlzeit. Im Bundesgerichtsurteil 2P.254/2002 vom 12.05.2003 wurde ein Zeitaufwand für die Heimkehr von 85 Minuten bei einer Aufenthaltsdauer von 50 Minuten zur Zubereitung und Einnahme der Mahlzeit als ausreichend betrachtet. Gemäss Ausführungen auf der Homepage der B._____ AG ist die Kontaktaufnahme zu Bürozeiten möglich und Termine werden nach Vereinbarung angenommen. Die Homepage verweist nicht auf explizite Öffnungszeiten. Die Termine der Einsprecherin sind somit planbar und können ausserhalb der Mittagszeit angesetzt werden. Eine freiwillige kürzere Mittagspause vermag den Steuerabzug nicht zu begründen. Die Steuerkommission anerkennt, dass Kundentermine oder auswärtige Arbeitseinsätze dazu führen können, dass die Mittagspause nicht planmässig erfolgen kann. Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, werden die ausgewiesenen Pauschalspesen nicht als steuerbares Einkommen erfasst, sondern als Auslagenersatz angesehen."

Betreffend die Fahrtkosten hält die Vorinstanz fest, dass aufgrund der Benutzung eines Geschäftsautos keine zusätzlichen Fahrtkosten gewährt würden.

2.3.

Die Rekurrentin war im massgeblichen Zeitraum Verwalterin von mehr als 200 Wohnungen und von Baulandparzellen in der näheren und weiteren Umgebung, welche sich in der Überbauungsevaluation befanden. Es sei daher nicht gewährleistet gewesen, dass die Rekurrentin in ihrer kurzen Mittagspause (weniger als eine Stunde) und unter Berücksichtigung des Fahrtweges (Verkehrsaufkommen) die Verpflegung zu Hause einnehmen konnte. Zudem habe die Vorinstanz die künstlerische Tätigkeit der Rekurrentin (D._____) bei der Entscheidungsfindung nicht berücksichtigt. Das Abstellen auf die Öffnungszeiten der Unternehmen der Rekurrentin sei nicht legitim. Diese würden Richtwerte darstellen bzw. seien organisatorischer Natur, wodurch es den Mitarbeitenden ermöglicht werde, ihre Arbeitstätigkeiten besser zu bewältigen. Auch gelte es zu berücksichtigen, dass die Firmen der Rekurrentin keine Arbeitszeitvereinbarungen getroffen hätten. Es gäbe keine gleitende Arbeitszeit. Hinzu komme, dass die Fahrzeit zwischen S._____ und Q._____ ungefähr 16 Minuten dauern würde (von Tür zu Tür und ohne Umkleidung am Wohnort) und sich wesentlich verlängere, wenn die Barriere der Verkehrsbetriebe geschlossen sei. Zusammenfassend stünde daher keine genügende Mittagszeit für die Zubereitung und Einnahme der Mahlzeiten zur Verfügung.

Im Weiteren sei die Verknüpfung bzw. Verrechnung der Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung mit der ausgewiesenen Spesenpauschale nicht rechtskonform. Es würden zwar keine (geprüften bzw. genehmigten) Spesenreglemente vorliegen, doch habe das Kantonale Steueramt die Höhe der Spesen im Rahmen der Revisionen der Gesellschaften der Rekurrentin nicht beanstandet. Aufgrund der Annahme, dass die Abklärungen des Kantonalen Steueramtes für die lokalen Steuerbehörden verbindlich seien, wurden auch keine Spesenbelege gesammelt.

3.

3.1.

§ 35 StG regelt die abziehbaren Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit. Aufgrund der Systematik in § 35 Abs. 1 StG können nur jene Kosten als Berufsauslagen in Abzug gebracht werden, die für die Ausübung des Berufes erforderlich sind; d.h. diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist 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 (AGVE 1987 S. 373, mit Hin-

weisen). Dabei ist der Begriff der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit in einem weiten Sinne zu verstehen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt weder, dass die 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 der 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 (BGE 124 II 29; Bundesgerichtsurteil vom 26. Oktober 2004 [2.A/224/2004] = ASA 75, S. 257; Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002] = StE 2003 B 22.3 Nr. 76).

3.2.

3.2.1.

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).

3.2.2.

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 die Steuerpflichtige die Hauptmahlzeit "ersetzt", interessiert nicht (VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3], mit Hinweis auf VGE vom 5. März 2007 [WBE.2006.350] = StE 2007 B 22.3 Nr. 92). 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 den VGE vom 21. Juni 2010 [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118).

3.2.3.

Das Bundesgericht hat darauf hingewiesen, dass die kantonalen Behörden unter Berücksichtigung der regionalen bzw. lokalen Begebenheiten Zeitzuschläge 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 (Urteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002] = 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 und als grosszügig bezeichnet.

3.2.4.

Von den Berufskosten gemäss § 35 StG zu unterscheiden sind die Auslagen gemäss Art. 327a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR) vom 30. März 1911. Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat die Arbeitgeberin die für seinen persönlichen Unterhalt entstehenden Kosten zu ersetzen (Art. 327a OR). Ein Abzug dessen, was der Arbeitnehmer bei Verpflegung zu Hause aufzuwenden hätte, ist nicht zulässig (SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.37], mit Hinweis auf Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I [Art. 1 - 529 OR], 3. Auflage, Basel 2003, Art. 327a OR N 2).

Das Bundesgericht hat in seiner Entscheid vom 15. September 2014 (2C_71/2014 = Pra 2015 Nr. 42) jedoch festgehalten, dass trotz der Verpflichtung der Arbeitgeberin, alle durch die Ausübung der Arbeit verursachten Kosten zu ersetzen, nicht von vornherein ein Abzug dieser Kosten beim Arbeitnehmer ausgeschlossen ist. Die Kostenübernahme durch die Arbeitgeberin stellt vielmehr eine Vermutung dar, die der lohnabhängige Steuerpflichtige umstossen kann, wenn er konkret nachweist, dass solche Aufwendungen nicht übernommen werden bzw. worden sind.

3.2.5.

Für das Steuerjahr 2016 betrug der volle Abzug für auswärtige Verpflegung CHF 15.00 pro Tag bzw. maximal CHF 3'200.00 im Jahr (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV).

4.

4.1.

Die Rekurrentin beruft sich darauf, dass es in ihren Unternehmen keine gleitenden Arbeitszeiten gegeben und ihre Mittagspause weniger als eine Stunde betragen habe.

Unterlagen (Arbeitsvertrag, Arbeitszeitvereinbarung, Personalreglement, Ausdruck Zeiterfassungssystem etc.), welche fixe Arbeitszeiten oder die behauptete kurze Dauer der Mittagspause nachzuweisen vermögen, wurden im Einspracheverfahren trotz Aufforderung nicht eingereicht, ebenso wenig im vorliegenden Rekursverfahren.

4.2.

4.2.1.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin für ihren Arbeitsweg das Geschäftsfahrzeug genutzt hat. Sie bringt vor, die Fahrtzeit betrage schätzungsweise 16 Minuten (vgl. Rekurs, S. 3).

4.2.2.

Zur Berechnung der Fahrdauer mit dem Auto wird auf die Angaben des Programms "TwixRoute" (aktuell Version 58) abgestellt. Die Fahrdauer und die Fahrtkosten sind 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 (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.

4.2.3.

Die Fahrzeit vom Wohnort (Q._____, R-Strasse 10) an den Arbeitsplatz der Rekurrentin (S._____, T-weg 4 [seit 2019: T-weg 10]) beträgt gemäss "TwixRoute" 11 Minuten (schnellste Route: 7.2 Kilometer). Somit hätte die Rekurrentin bei einer Heimkehr über den Mittag eine Fahrzeit hin und zurück von 22 Minuten. Vorliegend steht eine zu grosse Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte einer Rückkehr nach Hause nicht entgegen. Abzuklären bleibt damit, ob die Rekurrentin wegen kurzer Essenspause (Schichtarbeit scheidet aus) das Mittagessen nicht zu Hause einnehmen konnte.

4.3.

Der Arbeitsalltag der Rekurrentin sieht (neben ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit als Künstlerin) betriebliche Termine und Arbeiten (im oder ausserhalb des Büros) vor. Es ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin diese Termine sowie Beginn und Ende ihrer täglichen Arbeitszeit, umso mehr als Geschäftsführerin der von ihr beherrschten "B._____ AG Immobilien und Verwaltung", selbst abmachen bzw. frei bestimmen kann und daher flexible Arbeitszeiten hat. Der Vertreter räumt im Rekurs denn auch selber ein, dass die Arbeitszeiten der Rekurrentin einer gewissen Flexibilität unterliegen würden. Auch macht er nicht geltend, dass die Termine der Rekurrentin es ihr nicht erlauben würden, über Mittag nach Hause zu fahren.

4.4.

Aufgrund des kurzen Arbeitsweges und der zeitlichen Flexibilität, ist es der Rekurrentin ohne Weiteres möglich, die Verpflegung zu Hause einzunehmen.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts ist in diesem Fall der deklarierte Pauschalabzug von CHF 3'200.00 für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung nicht zu gewähren (vgl. SGE vom 21. November 2019 [3-RV.2018.189], in welchem die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung bei einer Fahrzeit vom Arbeits- an den Wohnort von 11 Minuten und flexiblen Arbeitszeiten nicht gewährt wurden). Dass die Rekurrentin aufgrund ihrer betrieblichen Stellung und zusätzlichen Auslastung als Künstlerin lediglich eine kurze Mittagspause (weniger als einer Stunde) macht, vermag daran nichts zu ändern.

Da der Rekurrentin für den Arbeitsweg das Geschäftsauto zur Verfügung gestellt wird, können für die Rückkehr über Mittag keine zusätzlichen Fahrtkosten gewährt werden.

4.5.

Im Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Rekurrentin im Jahr 2016 Spesenvergütungen von pauschal CHF 4'800.00 erhalten hat (vgl. Lohnausweis 2016). Die Vorinstanz geht davon aus, dass damit die durch den Ausendienst der Rekurrentin (40%) entstandenen Verpflegungskosten, welche der Arbeitgeber nach Art. 327a OR zu ersetzen hat (vgl. Erw. 3.2.4), gedeckt sind (vgl. Vernehmlassung vom 13. Januar 2022). Daher könnte ohnehin kein ganzer Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung gewährt werden (vgl. SGE vom 21. November 2019 [3-RV.2018.189]; SGE vom 27. Oktober 2016 [3-RV.2016.22]; SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.84]). Inwiefern gemäss der Auffassung des Vertreters der Rekurrentin eine "nicht rechtskonforme" Verknüpfung bzw. Verrechnung der Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung mit der ausgewiesenen Spesenpauschale vorliegen soll (Replik, S. 3), ist nicht nachvollziehbar. Es versteht sich von selbst, dass für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung,

welche durch Pauschalspesen gedeckt sind, kein Abzug gewährt werden kann.

4.6.

Der Rekurs erweist sich somit betreffend Abzug der Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

5.1.

Die Rekurrentin hat im Jahr 2016 die bisherige Alarmanlage durch eine neue Einbruchmeldeanlage ersetzen lassen. Die Kosten beliefen sich auf total CHF 12'278.20 (vgl. Rechnungen der E._____, U._____, vom tt.mm.2016 und vom tt.mm.2016). Der Vertreter der Rekurrentin beantragt, es seien davon 80 %, d.h. CHF 9'822.55 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen (vgl. Rekurs).

5.2.

Die Steuerkommission V._____ hat lediglich einen Abzug von 20 % der Kosten gewährt, weil es sich nicht um einen gleichwertigen Ersatz der bisherigen Alarmanlage handle (vgl. Einspracheentscheid).

6.

6.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

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

6.2.

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.

6.3.

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

6.4.

Die Kosten für den Ersatz einer Alarmanlage sind vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt abziehbar (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, Änderungen vom 1. Juli 2020, S. 31 [Alarmanlage {Sicherheit, Brandschutz}), sofern die bisherige Alarmanlage durch eine zeitgemässe neue ersetzt wird (RGE vom 16. Dezember 2004 [RV.2004.50212]). Die Kosten für eine Erweiterung der Alarmanlage sind nicht abzugsfähig (Solothurner Steuerbuch § 39 Nr. 2, Anhang: Ausscheidungskatalog, Fassung vom 17. März 2022, Ziff. 8.5.2 lit. a; Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umweltschutz und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Stand 1. Januar 2023, Ausscheidungskatalog, S. 6; Merkblatt 5: Natürliche Personen ab 2022, Grundstückskosten, Steuerverwaltung des Kantons Bern, S. 6; Merkblatt Liegenschaftsunterhalt der Steuerverwaltung des Kantons Glarus, Stand 1. Januar 2020, Ziff. 7.3).

6.5.

6.5.1.

Die Fenster und Türen der Liegenschaft der Rekurrentin waren mit dem Produkt "F._____" ausgerüstet. "F._____"-Fenster haben eine im Fensterflügel unterhalb des Griffs montierte Elektroneinheit, die das Fenster automatisch überwacht. Das Überwachungssystem überprüft die Position des Fensterflügels und die Stellung des Fenstergriffs. Liegt der Flügel an und zeigt der Griff nach unten, ist das integrierte Alarmsystem

automatisch scharf geschaltet. Wird in diesem Zustand versucht, das Fenster von aussen aufzuhebeln, löst das System sofort einen akustischen Alarm aus (vgl. Produktbeschreibung "F._____").

6.5.2.

Das Überwachungssystem "F._____" wurde durch eine G._____-Kompaktzentrale ersetzt. Die Zentrale ist das "Gehirn" der Gefahrenmeldeanlage. Sie empfängt und bearbeitet die Signale der angeschalteten Melder und gibt sie, je nach Schärfungszustand, als Alarmmeldung weiter. Die Schalteinrichtungen dienen zur externen Scharfschaltung bei Abwesenheit und die Melder zur Überwachung der zu sichernden Objekte. Es wird unterschieden zwischen Aussenhautüberwachung (Überwachung von Fenstern und Türen auf Durchbruch und Öffnen z.B. mit Magnetkontakten bzw. Glasbruchmeldern) und Innenraumüberwachung (Überwachung von Räumen auf Eindringlinge z.B. mit Bewegungsmeldern). Zusätzlich können Überfallmelder (zur manuellen Alarmauslösung) und technische Melder (z.B. Brand- oder Wassermelder) eingesetzt werden. Alarmierungseinrichtungen (Übertragungseinrichtung, Signalgeber) melden im Alarmfall "still" (Fernalarm, z.B. über das Fernsprechnet) an eine hilfeleistende Stelle (z.B. Wach- und Sicherheitsunternehmen) oder örtlich über optisch, akustische Signalgeber (vgl. Bedienungsanleitung zu den Gefahrenmelde- und Zutrittskontrollzentralen [...]).

6.5.3.

Die neue Alarmanlage besteht aus der [...] und 4 Funk-Rauchmelder optisch mit Summer und Rückstelltaste (vgl. Rechnung der E._____, U._____, vom tt.mm.2016).

6.5.4.

Den Akten kann die folgende "Bestätigung" der E._____, vom 2. Juni 2021 entnommen werden:

"Hiermit bestätigen wir, dass durch uns am 10. März 2016 die bestehende Einbruchmeldeanlage durch eine neue Einbruchmeldeanlage ersetzt wurde. Dabei haben wir den Hüllenschutz welcher ca. eine 80% Abdeckung hatte, durch einen Raumschutz welcher eine 100% Abdeckung hat ersetzt."

6.5.5.

Die Steuerkommission V._____ begründet den Abzug von 20 % der Kosten für die neue Alarmanlage wie folgt (vgl. Einspracheentscheid, S. 3):

"Zuvor war die Alarmfunktion 'F._____' vorhanden. Dabei handelt es sich um ein integriertes Alarmsystem in Fenster- und Türschlösser. Die Rechnung der E._____ zur installierten neuen Alarmanlage weist Bewegungsmelder und Rauchmelder aus. Es wurden diverse Elektroinstallationen vorgenommen. Entsprechend werden auch 45.5 Arbeitsstunden ausgewiesen. Es handelt sich somit nicht um einen gleichwertigen Ersatz. Die Funktion des Einbruchschutzes

wird dadurch erweitert (Mehrwert). Das Alarmsystem war zuvor nicht in dieser Form und nicht (ausschliesslich) am selben Standort vorhanden. Der Vertreter verweist auf ein Schreiben des Lieferanten E._____, worin ein Steuerabzug von 80 % zugesichert würde. Die E._____ ist weder befugt noch in der Lage Steuerabzüge zu beurteilen und zuzusichern. Im Schreiben der E._____ vom 02.06.2021 wird lediglich auf eine prozentuale Erweiterung der 'Hüllenschutzabdeckung' verwiesen. [...] Die Steuerkommission geht durch die Erweiterung des Alarmsystems von einem hohen Mehrwertanteil (Investitionsanteil) aus, anerkennt jedoch den Liegenschaftsunterhalt im Umfang des bisher vorhandenen Systems."

6.5.6.

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 dargelegten heutigen Rechtsprechung ist massgebend, ob ein Grundstück aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise durch eine bauliche Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat. Für die steuerrechtliche Beurteilung der Kosten des neuen Alarmsystems spielt es demzufolge keine Rolle, wo sich dessen Bestandteile befinden. Die Kosten für die neue Alarmanlage sind steuerlich insoweit abziehbar, als diese einen funktional adäquaten, dem aktuellen Stand der Technik angepassten Ersatz der alten Alarmanlage darstellt.

6.5.7.

Die Rechnung vom tt.mm.2016 umfasst 4 Funkrauchmelder von total CHF 1'040.00. Weil das ersetzte Alarmsystem keine Rauchmelder aufwies, sind diese Kosten nicht abziehbar. Aus dem gleichen Grund sind auch die Kosten von CHF 284.00 für den "optischen/akustischen Extern-Signalgeber" nicht abziehbar (analog RGE vom 16. Dezember 2004 [RV.2004.50212] betreffend Alarmanlage).

Der Bewegungsmelder H ist ein passiver Infrarot-Bewegungsmelder zur Überwachung von Räumen. Er reagiert auf Bewegungen im Erfassungsbereich. Mit den installierten 7 Bewegungsmeldern wird gemäss der Bestätigung der Lieferantin bei der Liegenschaft der Rekurrentin ein 100%-iger Raumschutz erzielt. Das ersetzte "F._____"-Überwachungssystem erreichte demgegenüber als Hüllenschutz lediglich einen Abdeckungsgrad von 80 %. Das alte und das neue Alarmsystem sind also funktional nicht deckungsgleich. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die neue Alarmanlage angesichts der ständig fortschreitenden Digitalisierung einen zeitgemässen Ersatz der im Jahr 2009 bei allen Türen und Fenstern installierten Alarmfunktion darstellt. Es erscheint daher die Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils von 20 % als sachgerecht.

6.5.8.

Die abzugsfähigen Kosten für die neue Alarmanlage berechnen sich somit wie folgt:

Total Kosten	CHF	12'278.20
./ 4 Funk-Rauchmelder (inkl. 8 % MWSt)	CHF	1'123.20
./ opt./akust. Extern-Signalgeber (inkl. 8 % MWSt)	<u>CHF</u>	<u>306.70</u>
Total	CHF	10'848.30
davon 80 %	CHF	8'678.65

Es sind somit zusätzliche Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 6'281.00 (CHF 8'679.00 abzüglich bereits gewährte CHF 2'398.00) zum Abzug zuzulassen.

7.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das satzbestimmende Einkommen von CHF 112'288.00 um CHF 6'281.00 auf CHF 106'007.00 herabzusetzen. Die Steuerkommission Q._____ ist anzuweisen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu ca. 50 %. Sie hat daher 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Die Parteikostenentschädigung ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.,174]). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 600.00 und ist angemessen. Es sind davon 50 %, das heisst CHF 300.00, auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 106'007.00 festgesetzt.

2.

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

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 590.00, zu 50 % mit CHF 295.00 zu bezahlen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 300.00 ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt V._____ -Q._____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. September 2023

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:

Fischer

Der Gerichtsschreiber:

Lenarcic