

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.213 vom 4. Juli 2022**

BS Appellationsgericht, 2022-07-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2021.213](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.213)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.213 du 4 juillet 2022

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.213 del 4 luglio 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 99 und 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin des angefochtenen Entscheides zu. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG), weshalb darauf einzutreten ist.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5). Vorliegend ergeben sich alle entscheidungswesentlichen Punkte aus den Akten. Das Urteil kann daher auf dem Zirkulationsweg gefällt werden.

### **E. 2**

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind die von der Rekurrentin in der Steuerperiode pro 2016 deklarierten Kosten auf den Liegenschaften.

2.1 Für die Liegenschaft [...] machte die Rekurrentin insg. CHF 124'684.61 geltend, sich zusammensetzend aus CHF 31'761.35 für «Unterhalt / Reparaturen», CHF 3'995.■ für «Telefon / Porti», CHF 2'101.■ für «Gebühren / Abgaben / Beträge», CHF 1'482.40 für «Sachversicherungen», CHF 652.■ für «Werbung / Inserate», CHF 19'448.10 für «Elektrizität / Wasser / Gas», CHF 300.■ für «Entsorgung», CHF 64'798.51 für «Verwaltungskosten» und CHF 146.25 für «Diverse Unkosten». Gemäss den Vorinstanzen

waren die folgenden abzugsfähigen effektiven Liegenschaftskosten belegt: CHF 15'850.■ für «Unterhalt / Reparaturen», CHF 2'101.■ für «Gebühren / Abgaben / Beträge», CHF 1'482.40 für «Sachversicherungen», CHF 652.■ für «Werbung / Inserate», CHF 300.■ für «Entsorgung», und CHF 146.25 für «Diverse Unkosten». Zusätzlich sei statt der von der Rekurrentin unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachten Kosten eine Pauschale von 5 % der Nettomieteträge von CHF 8'603.■ zu berücksichtigen. Insgesamt belaufen sich die gemäss den Vorinstanzen abzugsfähigen effektiven Liegenschaftskosten damit auf CHF 29'134.■. Statt dieser effektiven Kosten liessen die Vorinstanzen CHF 34'413.■ als Liegenschaftskostenpauschale, entsprechend 20 % der im massgebenden Zeitraum erzielten Nettomieten, zum Abzug zu.

2.2Für die Liegenschaft [...] machte die Rekurrentin insg. CHF 76'535.79 geltend, sich zusammensetzend aus CHF 8'429.22 für «Unterhalt / Reparaturen», CHF 1'570.80 für «Gebühren / Abgaben / Beiträge», CHF 380.■ für Sachversicherungen, CHF 17'349.75 für «Elektrizität / Wasser / Gas», CHF 48'696.62 für «Verwaltungskosten» und CHF 109.40 für «Diverse Unkosten». Gemäss den Vorinstanzen waren die folgenden abzugsfähigen effektiven Liegenschaftskosten belegt: CHF 8'429.22.■ für «Unterhalt / Reparaturen», CHF 1'570.80 für «Gebühren / Abgaben / Beiträge», CHF 380.■ für «Sachversicherungen» und CHF 109.40 für «Diverse Unkosten». Zusätzlich sei statt der von der Rekurrentin unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachten Kosten eine Pauschale von 5 % der Nettomieteträge von CHF 5'015.■ zu berücksichtigen. Insgesamt belaufen sich die gemäss den Vorinstanzen abzugsfähigen effektiven Liegenschaftskosten damit auf CHF 15'503.■. Statt dieser effektiven Kosten liessen die Vorinstanzen CHF 20'059.■ als Liegenschaftskostenpauschale, entsprechend 20 % der im massgebenden Zeitraum erzielten Nettomieten, zum Abzug zu.

2.3Die Rekurrentin beantragt, es seien die effektiven Verwaltungskosten von CHF 76'535.79 für die Liegenschaft [...] und von CHF 64'798.51 für die Liegenschaft [...] vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Die genannten Beträge sind offensichtlich falsch. Der für die [...] beantragte Betrag von CHF 76'535.79 entspricht den gesamten von der Rekurrentin für die [...] geltend gemachten Liegenschaftskosten und beim für die [...] beantragten Betrag von CHF 64'798.51 handelt es sich um den von der Rekurrentin für die [...] unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachten Betrag (vgl. Rekursbegründung, S. 4). In der Begründung ihres Rekurses macht die Rekurrentin bloss geltend, dass unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» anstelle der Pauschalen von CHF 8'603.00 für die [...] und CHF 5'015.00 für die [...] die behaupteten effektiven Kosten von CHF 64'798.51 bzw. CHF 48'696.62 zu berücksichtigen seien. Die übrigen Feststellungen der Vorinstanzen betreffend die abzugsfähigen Liegenschaftskosten beanstandet sie nicht (vgl. Rekursbegründung, S. 4 ff.). Unter Berücksichtigung der Begründung ist ihr Rechtsbegehren daher dahingehend zu verstehen, dass sie beantragt, effektive Verwaltungskosten von CHF 64'798.51 für die [...] und von CHF 48'696.62 für die [...] seien zum Abzug zuzulassen.

### **E. 3**

Gemäss § 31 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen vom steuerbaren Einkommen bestimmte diesbezügliche Aufwendungen abgezogen werden. Die dabei zulässigen abziehbaren Liegenschaftskosten und Liegenschaftskostenpauschalen werden in §§ 34 und 37 der Steuerverordnung (StV, SG 640.110) weiter konkretisiert.

3.1 Die Vorinstanzen haben in Anwendung dieser Bestimmungen nicht die unter Berücksichtigung einer Pauschale von 5 % der Nettomieteträge für den unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachten Aufwand erstellten gesamten effektiven Liegenschaftskosten, sondern die höheren Liegenschaftskostenpauschalen von 20 % der Nettomieteträge abgezogen. Beim von der Rekurrentin beantragten Abzug der gesamten effektiven Liegenschaftskosten wäre der abzuziehende Betrag daher nur dann höher als der von den Vorinstanzen berücksichtigte, wenn sich der unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachte Aufwand auf mehr als CHF 13'882.■ für die Liegenschaft [...] (CHF 34'413.■ - [CHF 15'850.■ + CHF 2'101.■ + CHF 1'482.■ + CHF 652.■ + CHF 300.■ + CHF 146.■]) und mehr als CHF 9'571.■ für die Liegenschaft [...] (CHF 20'059.■ - [CHF 8'429.■ + CHF 1'571.■ + CHF 380.■ + CHF 109.■]) beliefe. Daher setzte auch eine bloss teilweise Gutheissung des Rekurses voraus, dass die Rekurrentin unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachte Liegenschaftskosten von mehr als CHF 13'882.■ für die [...] und mehr als CHF 9'571.■ nachweise. Dieser Nachweis ist ihr nicht gelungen.

### E. 3.2

3.2.1 Die Rekurrentin macht unter der Bezeichnung «Unterhaltskosten» für die Liegenschaft [...] CHF 64'798.51 (Buchhaltung Liegenschaft [...] [Akten Vorinstanz, S. 79]) und für die Liegenschaft [...] CHF 48'696.62 (Buchhaltung Liegenschaft [...] [Akten Vorinstanz, S. 135]) geltend. Die unter der Bezeichnung «Unterhaltskosten» geltend gemachten Beträge ergeben sich, abgesehen von einem in den Unterhaltskosten der Liegenschaft [...] enthaltenen Betrag von insgesamt CHF 2'000.■ (vgl. Akten Vorinstanz, S. 109), aus 12 und neun Rechnungen der B\_\_\_\_ GmbH (Akten Vorinstanz, S. 159 und 175 ff.). Die Rekurrentin und die B\_\_\_\_ GmbH schlossen am 15. Dezember 2008 einen Verwaltungsvertrag betreffend die Liegenschaften [...] und [...] (Akten Vorinstanz, S. 777). Gemäss diesem umfassen die Verwaltungsarbeiten «Neuvermietungen, Mietänderungen, Mietinkasso, Mietkündigungen, Ueberwachung Versicherungen, Serviceabo, Heizkosten, Unterhalt veranlassen, Rechnungen begleichen, Erstellen Verwaltungsabrechnung, ev. Projektplanungen, Hauswartung» und wird das Verwaltungshonorar auf Grund des effektiven Arbeitsaufwands festgelegt.

3.2.2 Einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der B\_\_\_\_ GmbH ist die Tochter der Rekurrentin und die Arbeiten, welche die Gesellschaft der Rekurrentin in Rechnung gestellt hat, hat die Rekurrentin als Arbeitnehmerin der Gesellschaft selbst ausgeführt (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4f; Rekursbegründung, S. 5). Damit ist der Verwaltungsvertrag zwischen der Rekurrentin und der B\_\_\_\_ GmbH unter nahestehenden Personen abgeschlossen worden, wie die Vorinstanzen richtig festgestellt haben. Bei Rechtsgeschäften zwischen nahestehenden Personen gilt das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung, das besagt, dass anrechenbare Aufwendungen bzw. Abzüge ■ vorbehältlich Steuerumgehung und gesetzlicher Limiten ■ unabhängig von ihrem objektiven Wert in der Höhe des tatsächlich bezahlten Betrags anzurechnen sind, nicht. Zahlungen an nahestehende Personen, die ihrer Natur nach Liegenschaftskosten darstellen, können nur dann in der bezahlten Höhe vom Bruttomietetrage abgezogen werden, wenn sie einem Drittvergleich standhalten. Mit anderen Worten sind die Zahlungen an die B\_\_\_\_ GmbH nur im Umfang des Honorars, das die Rekurrentin einer aussenstehenden Dritten für dieselben Tätigkeiten bezahlt hätte, abzugsfähig. Massgebend ist somit der Marktwert der betreffenden Leistungen (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des

Kantons Zürich DB.2011.7 und ST.2011.9 vom 4. Mai 2011, E. 4).

### **E. 3.3**

3.3.1 Mit den Rechnungen der B\_\_\_\_\_ GmbH werden jeweils ein Betrag für «Verwaltung und Bewirtschaftung» und ein Betrag für «ausserordentliche Bewirtschaftung und Housekeeping Management» fakturiert. Dabei entspricht der Betrag für «Verwaltung und Bewirtschaftung» jeweils 5 % des Gesamtbetrags für «Verwaltung und Bewirtschaftung» und «ausserordentliche Bewirtschaftung und Housekeeping Management». Wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat, kann den Rechnungen nicht entnommen werden, welche konkreten Arbeiten in welchem Umfang erbracht worden sein sollen, und können die geltend gemachten Verwaltungskosten daher auf der Grundlage der Rechnungen weder überprüft noch einem Drittvergleich unterzogen werden (angefochtener Entscheid, E. 4f). Im Übrigen ist die Berechnung des Honorars für «Verwaltung und Bewirtschaftung» nicht nachvollziehbar und mit dem Verwaltungsvertrag nicht vereinbar. Da der Aufwand für die ausserordentliche Bewirtschaftung zusätzlich separat in Rechnung gestellt wird, ist davon auszugehen, dass unter der Bezeichnung «Verwaltung und Bewirtschaftung» der Aufwand für die ordentliche Verwaltung und Bewirtschaftung fakturiert wird. Der effektive Arbeitsaufwand für die ordentliche Verwaltung und Bewirtschaftung ist grundsätzlich unabhängig vom Aufwand für die ausserordentliche Bewirtschaftung und für das Housekeeping Management und beträgt offensichtlich nicht jeweils 5 % des stark variierenden Aufwands für die ausserordentliche Bewirtschaftung und für das Housekeeping.

3.3.2 Im vorinstanzlichen Verfahren reichte die Rekurrentin von ihr selbst erstellte Rapporte für Januar bis November 2016 ein (Akten Vorinstanz, S. 798 ff.). Sie machte geltend, bei den verbuchten «Unterhaltskosten» handle es sich im Umfang von 5 % um eigentliche Verwaltungskosten und im Umfang von 95 % um ausserordentliche Kosten für Bewirtschaftung und Housekeeping. «Aus den Rapporten wird ersichtlich, dass es sich bei den von der B\_\_\_\_\_ GmbH erbrachten Dienstleistungen fast ausschliesslich um ausserordentliche Kosten handelt, welche im Rahmen einer regulären Liegenschaftsverwaltung nicht anfallen würden» (Stellungnahme vom 14. April 2020, S. 1 f. [Akten Vorinstanz, S. 793 f.]). Aufgrund dieser Darstellung ist davon auszugehen, dass die im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Arbeitsrapporte auch den Aufwand für die ordentliche «Verwaltung und Bewirtschaftung» und damit den gesamten effektiven Arbeitsaufwand enthalten sollen. Mit den erwähnten Rapporten macht die Rekurrentin für die Zeit vom 7. Januar bis 28. November 2016 einen Zeitaufwand von insgesamt 695 Stunden geltend. Das gesamte unter der Bezeichnung «Unterhaltskosten» geltend gemachte Honorar der B\_\_\_\_\_ GmbH von CHF 111'495.13 dividiert durch 695 Stunden ergibt einen Stundenansatz von CHF 160.40. Dieser Ansatz erscheint nicht marktkonform, wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht (vgl. Duplik vom 8. Mai 2020, Ziff. 2 [Akten Vorinstanz, S. 827 f.]), zumal der in Rechnung gestellte Aufwand auch unqualifizierte Arbeiten wie Reinigung und Entsorgung umfasst. In den Rapporten werden zwar für die einzelnen Tage einzelne Tätigkeiten aufgeführt. Da nur ein Zeitaufwand pro Tag erwähnt wird, kann jedoch auch den Rapporten nicht entnommen werden, welche konkreten Arbeiten in welchem Umfang erbracht worden sein sollen, und können die geltend gemachten Verwaltungskosten daher auch auf der Grundlage der Rapporte weder überprüft noch einem Drittvergleich unterzogen werden. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin (vgl. Rekursbegründung, S. 9) wäre es ihr möglich und zumutbar gewesen, für

die einzelnen in den Rapporten behaupteten Tätigkeiten den Arbeitsbeginn und das Arbeitsende oder zumindest die Dauer zu vermerken.

3.4 Im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren reichte die Rekurrentin erneut Rapporte ein (Rekursbegründung, Beilage 4). Im Folgenden werden die im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Rapporte als alte und die im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren eingereichten Rapporte als neue bezeichnet.

3.4.1 Die neuen Rapporte unterscheiden sich von den alten zunächst insoweit, als die neuen unterzeichnet sind und darin für die einzelnen Tätigkeiten ein Zeitaufwand angegeben wird. Da die Steuerverwaltung im Verfahren vor der Vorinstanz geltend gemacht hat, dass die alten Rapporte den Anforderungen an Stundenrapporte unter anderem deshalb nicht gerecht würden, weil Angaben zu den aufgewendeten Stunden und Unterschriften fehlten (Duplik vom 8. Mai 2020 [Akten Vorinstanz, S. 827]), ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin die neuen Rapporte nachträglich frühestens im Jahr 2020 erstellt und unterzeichnet hat. Rapporte, die von der Steuerpflichtigen selbst erstellt und unterzeichnet worden sind und in die sie den Zeitaufwand für die einzelnen Tätigkeiten erst mindestens vier Jahre nach den angeblichen Leistungen eingefügt hat, sind zum Beweis, dass die behaupteten Arbeiten im behaupteten Umfang tatsächlich erbracht worden sind, nicht geeignet. Dies gilt erst Recht unter Mitberücksichtigung des Umstands, dass die neuen Rapporte Angaben enthalten, die in unauf löslichem Widerspruch zu den eigenen Behauptungen der Rekurrentin stehen, und daher offensichtlich nicht verlässlich sind.

3.4.2 In den neuen Rapporten wird zusätzlich zum in den alten Rapporten geltend gemachten Zeitaufwand jeden Monat ein Zeitaufwand von 100, 110, 120, 130, 140 oder 150 Stunden für «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Besorgungen» bzw. in einem Monat «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Erledigungen» behauptet. Dass dieser in den alten Rapporten nicht erwähnte Zeitaufwand tatsächlich angefallen ist, erscheint bereits deshalb zweifelhaft, weil aus den vorstehend erwähnten Gründen davon auszugehen ist, dass bereits die alten Rapporte den gesamten effektiven Arbeitsaufwand enthalten sollen. Zudem steht der behauptete Zeitaufwand in einem eklatanten und unauf löslichen Widerspruch zu den übrigen Behauptungen der Rekurrentin. Aufgrund der Ausführungen in ihrer Stellungnahme im vorinstanzlichen Verfahren (Stellungnahme vom 14. April 2020 [Akten Vorinstanz, S. 793]) besteht kein Zweifel, dass die alten Rapporte zumindest den gesamten unter der Bezeichnung «ausserordentliche Bewirtschaftung und Housekeeping Management» in Rechnung gestellten Zeitaufwand enthalten sollen. Wenn überhaupt könnte es sich beim in den neuen Rapporten unter der Bezeichnung «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Besorgungen» bzw. «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Erledigungen» zusätzlich geltend gemachten Zeitaufwand damit höchstens um den unter der Bezeichnung «Verwaltung und Bewirtschaftung» in Rechnung gestellten Aufwand handeln. Auf diesen Zeitaufwand entfallen gemäss den Rechnungen und der Stellungnahme (Stellungnahme vom 14. April 2020 [Akten Vorinstanz, S. 793]) nur 5 % des gesamten Honorars. In unauf löslichem Widerspruch dazu soll der Zeitaufwand für «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Besorgungen» bzw. «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Erledigungen» (1'470 Stunden) gemäss den neuen Rapporten hingegen 66 % des gesamten Zeitaufwands (756 Stunden + 1'470 Stunden = 2'226 Stunden) umfassen.

3.4.3 Die neuen Rapporte enthalten zusätzlich einen Rapport für Dezember 2016, mit dem für einzeln aufgeführte Tätigkeiten ein Zeitaufwand von 68 Stunden sowie für «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Besorgungen» ein Zeitaufwand von 110 Stunden geltend gemacht

wird. Die Tatsache, dass die Rekurrentin mit ihrer Stellungnahme vom 14. April 2020 ausdrücklich nur Rapporte für Januar bis November 2016 eingereicht hat, obwohl ihr der mit dem Rapport für Dezember 2016 behauptete Aufwand bereits damals längst hätte bekannt sein müssen, erweckt erhebliche Zweifel daran, dass sie diesen Aufwand effektiv geleistet hat.

3.4.4 Im Übrigen bestehen geringfügige Differenzen zwischen den alten und den neuen Rapporten darin, dass im neuen Rapport für den 26. Februar 2016 zusätzlich ein Zeitaufwand von fünf Stunden geltend gemacht wird und der im alten Rapport für den 22. Juni 2016 geltend gemachte Stundenaufwand von sechs Stunden im neuen Rapport fehlt. Ob weitere Unterschiede zwischen den Rapporten bestehen, kann offen bleiben.

3.4.5 Da ein Grossteil des Zeitaufwands nur unter den unterschiedlichen Arten von Tätigkeiten umfassenden Sammelbezeichnungen «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Besorgungen» bzw. «Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Erledigungen» geltend gemacht wird, kann schliesslich auch den neuen Rapporten nicht entnommen werden, welche konkreten Arbeiten in welchem Umfang erbracht worden sein sollen, und könnten die geltend gemachten Verwaltungskosten daher selbst bei Unterstellung der inhaltlichen Richtigkeit auch auf der Grundlage der neuen Rapporte weder überprüft noch einem Drittvergleich unterzogen werden. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin (vgl. Rekursbegründung, S. 9) wäre es ihr möglich und zumutbar gewesen, in den Rapporten zu vermerken, an welchen Tagen sie welchen Zeitaufwand für Büroarbeit, Reisezeit, Einkäufe, Besorgungen oder Erledigungen erbracht hat.

3.5 Wie bereits erwähnt, beträgt das gesamte unter der Bezeichnung «Unterhaltskosten» geltend gemachte Honorar der B\_\_\_\_\_ GmbH CHF 111'495.13. Dabei handelt es sich um das Entgelt für Arbeitsleistungen der Rekurrentin. Als Arbeitnehmerin der Gesellschaft erhielt die Rekurrentin für dieselben Arbeitsleistungen bloss einen Lohn von CHF 36'000.■ (Steuererklärung 2016 [Vernehmlassung Steuerverwaltung, Beilage 1]). Damit bezahlte die Rekurrentin der Gesellschaft für ihre eigenen Arbeiten CHF 111'495.13, obwohl sie von der Gesellschaft dafür bloss CHF 36'000.■ erhielt. Wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht, lässt sich dies nur damit erklären, dass die Gesellschaft der Tochter der Rekurrentin gehört, und ist davon auszugehen, dass das ungewöhnliche Vorgehen aus steuerlichen Gründen gewählt worden ist (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung, Ziff. 6).

## **E. 3.6**

3.6.1 Die Behauptung der Rekurrentin, sie sei sechs Tage pro Woche vor Ort gewesen (Rekursbegründung, S. 9), ist offensichtlich falsch, sofern damit eine Tätigkeit im Rahmen des Verwaltungsvertrags gemeint ist. Selbst bei Wahrunterstellung der Angaben in den neuen Rapporten hätte die Rekurrentin im Jahr 2016 nur an 121 Tagen und damit durchschnittlich bloss an etwas mehr als zwei Tagen pro Woche vor Ort Arbeiten verrichtet. Dies entspricht auch den Angaben des damaligen Vertreters der Rekurrentin anlässlich der Vorsprache bei der Steuerverwaltung vom 21. August 2019, wonach die Rekurrentin vielleicht zwei Mal pro Woche nach Basel fahren müsse, um nach dem Rechten zu sehen (Besprechungsnotiz der Steuerverwaltung vom 21. August 2019, S. 2 [Akten Steuerverwaltung]).

3.6.2 Die allgemeinen Ausführungen der Rekurrentin zur Verwaltung und Bewirtschaftung sowie zum Housekeeping der beiden Liegenschaften und zum Verhalten der Mieter (vgl. Rekursbegründung, S. 5 f.) sowie die entsprechenden Beilagen 5 bis 12 sind zur

Substantiierung des konkreten Umfangs konkreter Arbeiten nicht geeignet. Erst recht liefern sie dafür keinen Beweis.

3.6.3 Im Weiteren sind die Leistungen der Rekurrentin offensichtlich nicht vergleichbar mit denjenigen der Diakonischen Stadtarbeit Elim im Rahmen des stationären betreuten Wohnens im Haus Elim. Neben vielen weiteren Unterschieden sei insbesondere erwähnt, dass im Haus Elim die ganze Woche von 6:00 bis 22:00 Uhr ein Betreuungsteam anwesend ist und in der Nacht eine Nachtwache für Sicherheit, Ruhe und Ordnung sorgt. Eine auch nur annähernd vergleichbare Betreuung wird von der Rekurrentin nicht einmal behauptet. Im Übrigen macht die Steuerverwaltung zu Recht geltend, dass der Aufwand für Betreuungsarbeiten für die Mieter bzw. betreutes Wohnen (Rekursbegründung, S. 6 f.) keine abzugsfähigen Liegenschaftskosten darstellen (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung, Ziff. 2). Aus den Kosten des stationären betreuten Wohnens im Haus Elim kann die Rekurrentin daher entgegen ihrer Ansicht (vgl. Rekursbegründung, S. 7 f.) nichts zu ihren Gunsten ableiten.

#### **E. 4**

4.1 Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass die Rekurrentin nicht belegt hat, dass ihr die B\_\_\_\_\_ GmbH Leistungen erbracht hat, deren Marktwert die Pauschalen von CHF 8'603.■ und CHF 5'015.■ oder gar die für eine teilweise Gutheissung des Rekurses erforderlichen Beträge von CHF 13'882.■ und CHF 9'571.■ (vgl. dazu oben E. 3.1) übersteigt. Damit hat die Rekurrentin nicht belegt, dass es sich beim unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» geltend gemachten Aufwand von CHF 64'798.51 und CHF 48'696.62 im die Pauschalen von CHF 8'603.■ und CHF 5'015.■ übersteigenden Umfang um Liegenschaftskosten handelt, die einem Drittvergleich standhalten. Aus den vorstehenden Gründen haben die Vorinstanzen unter der Bezeichnung «Verwaltungskosten» zu Recht keine über die erwähnten Pauschalen hinausgehenden effektiven Liegenschaftskosten berücksichtigt. Betreffend die Pauschale von 3 bis 5 % der Mieteinnahmen ist zu präzisieren, dass damit nicht nur die Verwaltung, sondern auch die Wartung einer Liegenschaft durch Dritte abgegolten wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 32 N 107 und 120). Mit der maximalen Pauschale von 5 % (vgl. dazu angefochtener Entscheid, E. 4g) werden damit hohe Verwaltungs- und Wartungskosten berücksichtigt. Im Übrigen würden selbst Pauschalen von 8 % nicht dazu führen, dass die für eine teilweise Gutheissung des Rekurses erforderlichen Beträge von CHF 13'882.■ und CHF 9'571.■ überschritten würden.

4.2. Der Rekurs ist daher abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 3'000.■, einschliesslich Auslagen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.