

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.177 vom 12. August 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-08-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2018.177

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.177 du 12 août 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.177 del 12 agosto 2019

Regeste

Liegenschaftenerhaltungskosten. - Das kantonale Steueramt hat bei einer Gesamtsanierung eines denkmalgeschützten Altstadthauses nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzte Kosten von pauschal rund 30% der deklarierten Liegenschaftenerhaltungskosten zum Abzug zugelassen. Dies nach einer umfassenden Untersuchung, anlässlich welcher die Pflichtigen mitwirkten und den Sachverhalt auf den Tisch legten. Das Steueramt verteidigt die nun angefochtene Ermessenschätzung zu Unrecht damit, dass der Weg über die Schätzung der abziehbaren Kosten nach pflichtgemäsem Ermessen mit Blick auf die schwierige Abgrenzung der werterhaltenden von den wertvermehrenden Kosten gewissermassen unausweichlich sei. Aufgabe des Steueramts wäre gewesen, die einzeln (nach BKP-Nrn.) geltend gemachten Kostenpositionen separat zu prüfen und den Kategorien "abzugsfähig", "nicht abzugsfähig" oder "in einem geschätztem Umfang anteilmässig abzugsfähig" zuzuordnen. Das Steueramt wollte mit der pauschalen Ermessenschätzung offensichtlich diese aufwändige Prüfung vermeiden, um alsdann argumentieren zu können, der Pflichtige habe die Unrichtigkeit der Pauschalschätzung nachzuweisen, was ihm nicht gelinge. Rückweisung an das Steueramt mit Leitfaden zum richtigen Vorgehen.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

a) Bei allen Umbauten und Sanierungen bestehender Gebäude können wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinandergehalten werden; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu sind genaue Angaben über Lieferungen und Leistungen und den Zustand sowie die Ausstattung des Objekts vor und nach dem Umbau nötig (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Weil aus der Steuererklärung und den allenfalls beigelegten Rechnungsbelegen solche Angaben regelmässig nicht oder nicht mit genügender Klarheit hervorgehen, obliegt es der mit der Untersuchung und Verfahrensleitung (Art. 123 und Art. 130 Abs. 1 DBG, §§ 132 und 138 Abs. 1 StG) betrauten Steuerbehörde, vom Pflichtigen eine detaillierte Sachdarstellung über die im Einzelnen erbrachten Leistungen und erfolgten Lieferungen sowie über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor bzw. nach dem Umbau zu verlangen und – wenn Zweifel an der Sachdarstellung bestehen – weitergehende Beweismittel zur Überprüfung des behaupteten Sachverhalts (z.B. Pläne, Fotos, Rechnungen, Augenscheine, Expertisen, Zeugenbefragung usw.) ins Auge zu

fassen. Die Unterlassung solcher Sachverhaltsabklärungen stellt eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und zugleich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, welche in der Regel zur Aufhebung des darauf fussenden Einschätzungsentscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungsbehörde ins Einspracheverfahren führt (BGr, 1. Mai 2014, 2C_647/2014; VGr, 22. März 2000, SB.1999.00095). b) Umgekehrt obliegt es dem Steuerpflichtigen, bei der Abklärung der für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse mitzuwirken und die verlangten Auskünfte und Unterlagen zu erteilen resp. einzureichen (Art. 123 ff. DBG, §§ 132 ff. StG). Unterlässt er dies, ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder aber zu schätzen sind (vgl. zur Schätzung sogleich). 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 10 - c) Unter der Herrschaft des aStG von 1951 war begrifflich zwischen der Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen und gewöhnlicher Schätzung unterschieden worden. Die ermessensweise Schätzung kam nur bei steuerbegründenden oder erhöhenden Tatsachen zur Anwendung, während bei steueraufhebenden bzw. -mindernden Tatsachen (und mithin bei den hier betroffenen Liegenschaftunterhaltskosten) eine gewöhnliche Schätzung Platz griff. aa) Dass auch im letzteren Bereich Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen zu treffen sind, begründete das Verwaltungsgericht in einem wegleitenden Entscheid aus dem Jahr 2003 wie folgt (RB 2003 Nr. 92): " 3. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. a) Das Steuergesetz regelt die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen in den Bestimmungen von § 133 bis § 135 StG. Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss dieser "alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen". Das Gesetz unterscheidet in folgedessen nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die in Frage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. So gesehen kann es kein Verfahrensrecht des Steuerpflichtigen geben, das in dessen Belieben stellte, an der Feststellung des gesetzmässigen Sachverhalts mitzuwirken oder nicht, auch wenn die Mitwirkung steueraufhebende und -mindernde Tatsachen beschlägt, die den Steuerpflichtigen begünstigen. Die frühere gegenteilige Rechtsprechung zum aufgehobenen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, welche die Mitwirkung des Steuerpflichtigen als Verfahrenspflicht auf steuerbegründende und -mehrende Tatsachen beschränkte (vgl. dazu ausführlich Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 47 ff.), kann jedenfalls unter dem geltenden Recht nicht länger aufrecht erhalten werden. 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 11 - Hinfällig geworden ist dementsprechend auch die unter dem alten Steuergesetz von der Rechtsprechung getroffene Differenzierung der Schätzung bei ungewissen tatsächlichen Verhältnissen in die Ermessenseinschätzung und die "gewöhnliche Schätzung", je nachdem, ob die Säumnis des Steuerpflichtigen in der Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende bzw. steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betroffen hatte (vgl. Zweifel, S. 121 f. und S. 144 ff.; ferner Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brütsch,

Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. A., Zürich 1997, § 75 N. 69 ff. und § 87 N. 7). Kraft § 139 Abs. 2 StG ist eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen immer dann vorzunehmen, wenn infolge fehlerhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder auch aus andern Gründen die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. b) Allerdings ist zu beachten, dass die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung führt. Vielmehr ist dies- falls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tat- sachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf den in Frage stehenden Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 398 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwir- kung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn das Bestehen eines Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Gewinnungskosten erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/ Genf/München 2002, Art. 46 StHG N. 30). 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 12 - bb) In der Folge hielten sich die Steuer- und Steuerjustizbehörden zwar an diese Vorgaben dieses Verwaltungsgerichtsentscheids, doch führte der Weg über die Ermessensschätzung bei steuermindernden Tatsachen in der Praxis auch immer wie- der zu Problemen (dies namentlich mit Bezug auf die Frage, ob Auflagen zur Abklä- rung von steuermindernden Tatsachen zu mahnen sind und mit Bezug auf die Rechts- folgen der Ermessenseinschätzung bzw. insbesondere den sogenannten Unrichtig- keitsnachweis) und wurde er deshalb in der Literatur zu Recht verschiedentlich in Fra- ge gestellt. Bevor nachfolgend unter lit. dd auf die entsprechende Kritik einzugehen ist, sind die (problematischen) Rechtsfolgen der Ermessenseinschätzung darzulegen: cc) Richtet sich die Einsprache gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtli- cher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Zudem ist die Einsprache diesfalls zu begründen und hat sie allfällige Beweismit- tel zu nennen (Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 2 StG). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermes- senseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Art. 132 Abs. 3 DBG und § 140 Abs. 2 StG enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben können, wenn sie sich als offen- sichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuer- recht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3.A., 2017, Art. 132 N 39 ff. DBG, auch zum Folgenden): Er kann zunächst den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechen- den Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung durch eine or- dentliche

Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden (Unrichtigkeitsnachweis Stufe 1). Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessenseinschätzung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweis genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG, und § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formordnungsgemäss nachgeholt werden. Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen
DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 13 - gen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 78 StG). Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist (Unrichtigkeitsnachweis Stufe 2). Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal [d.h. Strafcharakter aufweist] oder fiskalisch motiviert) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 52 DBG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. All dies hat binnen Einsprachefrist zu geschehen; d.h. der entsprechende Nachweis ist innerhalb dieser Frist anzutreten (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 41 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 72 StG). Indes ist der Unrichtigkeitsnachweis auch noch vor Steuerrekursgericht zulässig (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 54 f. DBG, auch zum Folgenden). Im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren gelten insofern dieselben Anforderungen wie im Einspracheverfahren. Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 79 StG). Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144). dd) Im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz wird die Kritik am Weg über die Ermessenseinschätzung auch bei steuermindernden Tatsachen ausführlich wie folgt begründet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 44b StG): 1
DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 14 - Dass die frühere Unterscheidung zwischen der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen (bei steuerbegründeten Tatsachen) und der gewöhnlichen Schätzung (bei steuermindernden Tatsachen) aufzugeben sei, habe das Verwaltungsgericht nach dem vorstehend angeführten Entscheid aus dem Wortlaut von § 139 Abs. 2 StG abgeleitet. Tatsächlich lege der Gesetzeswortlaut eine solche Auslegung nahe, doch bestünden auch grosse Vorbehalte, ob damit der Wille des Gesetzgebers richtig erfasst worden sei. Wie nämlich schon Markus Berger (in: Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, 185-210) berechtigterweise festgehalten habe, sollte sich

die ermessensweise Schätzung nur auf jene Fälle beschränken, in denen ein Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person vorliegt (Verletzung der Mitwirkungspflichten). Nur ein solches Fehlverhalten rechtfertigt die Rechtsnachteile bei einer Anfechtung einer ermessensweisen Schätzung im Sinn von § 140 Abs. 2 StG (Anfechtung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit). Insbesondere gebe es viele Fälle, bei denen völlig losgelöst vom Verhalten der steuerpflichtigen Person ohnehin Schätzungen vorzunehmen seien (in erster Linie Verkehrswertfragen, z.B. von nicht kotierten Aktien oder von Grundstücken). Diese Schätzungen als ermessensweise Schätzungen (mit den entsprechenden Rechtsnachteilen) zu bezeichnen, schiesse über das Ziel hinaus. Dies werde letztlich auch von den Verfechtern einer Lösung anerkannt, die eine ermessensweise Schätzung auch ohne Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person anwenden würden, indem sie die Anforderungen heraufschrauben würden (in dem Sinn, als eine ermessensweise Schätzung nur dann vorzunehmen sei, wenn der steuerpflichtigen Person die Umkehr der Beweislast zugemutet werden dürfe). Ausgehend vom Wortlaut von § 139 Abs. 2 StG ergebe sich zwar durchaus richtigerweise, dass bei einem unklaren Sachverhalt eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen sei. Dies sei angesichts des Untersuchungsnotstands auch richtig; auch bei unklarem Sachverhalt sei die Einschätzung möglichst sachgerecht abzuschliessen (indem eben pflichtgemäss geschätzt werde). Unzulässig erscheine dann in solchen Fällen aber die Konsequenz, dass eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne. Richtigerweise könne diese Konsequenz nur in jenen Fällen greifen, in denen die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen wegen einer Verfahrenspflichtverletzung vorgenommen werden müsse. Blicke dagegen bei gehöriger Mitwirkung der steuerpflichtigen Person der Sachverhalt unklar und müsse deshalb die Einschätzung (um das Verfahren abzuschliessen zu können) nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden, könnten die Rechtsnachteile nach § 140 Abs. 2 StG nicht greifen (ebenso Berger, a. a. O.; 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 15 - Thomas Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen - Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, StR 2001, 261 f., insbes. FN 21). Auch der Umstand, dass bei einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bei einem unklaren Sachverhalt grundsätzlich keine Mahnung zu erfolgen habe (so jedenfalls gemäss Auffassung der Kommentatoren; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 47 DBG und § 139 N 67 StG), lege eine solche Interpretation nahe. ee) Gerade auch in der vorliegenden Fallkonstellation hat die vorstehende Kritik ihre Berechtigung. Mit Bezug auf bauliche Massnahmen an Liegenschaften ist – wie bereits erwähnt – die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen oftmals schwierig und kann bei Mischcharakter von getätigten baulichen Massnahmen eine sachgerechte Aufteilung von vornherein nur mittels Schätzung erfolgen. Weil Mischcharakter sehr oft vorkommt, gibt das kantonale Steueramt für gewisse Standardumbauten prozentuale Aufteilungen vor (vgl. dessen Merkblatt vom 13. November 2009 über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften; ZStB 30.3). Selbstredend entspringen diese Vorgaben ebenfalls Schätzungen, welche wohl auf empirischen Erfahrungszahlen basieren und damit auch "pflichtgemäss" sind. So hält das Merkblatt etwa in Bezug auf Küchenumbauten fest, dass bei "Ersatzeinrichtungen mit grösserem Komfort in Altwohnungen (Bsp. bisher keine Küchenkombination/neue Küchenkombination)" ¼ der Umbaukosten als werterhaltend und der Rest als wertvermehrend zu qualifizieren seien. Ob diese Aufteilung jedem Einzelfall

frankengenau gerecht wird, darf bezweifelt werden, indes zeigt das Beispiel mit aller Deutlichkeit, dass bei baulichen Massnahmen mit Mischcharakter kein Weg an einer Schätzung vorbeiführt, wobei das Merkblatt mit seinen groben Vorgaben (¼, ■ oder ½ ist werterhaltend) hilft, den Schätzungsaufwand im Massenveranlagungsverfahren nicht ausufern zu lassen. ff) Aus dem soeben Gesagten folgt noch nicht, dass die Praxis betreffend Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen bei steuermindernden Tatsachen zwingend aufzugeben ist (wobei durchaus gute Gründe dafür sprächen). Es sind aber zumindest zwei Konstellationen auseinanderzuhalten: aaa) Der erste betrifft diejenige, in welcher der Steuerpflichtige im Rahmen der steuerbehördlichen Untersuchung der in Frage stehenden baulichen Massnahmen nicht genügend mitwirkt (z.B., weil er trotz Auflage den baulichen Zustand vor Durch- 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 16 - führung der Sanierungsmassnahmen nicht offen legt oder die Rechnungsbelege nicht einreicht). Diesfalls sind freilich die Chancen gross, dass ihm (ohne Mahnung) kein werterhaltender Abzug zugestanden wird; oder es erfolgt gleichwohl eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, weil trotz den grossen Lücken im Sachverhalt davon auszugehen ist, dass gewisse werterhaltende Kosten angefallen sind. In dieser Konstellation kann der Unrichtigkeitsnachweis alsdann durch Schliessen der Lücken im Sachverhalt erbracht werden (Stufe 1), wobei es dann freilich aber immer noch möglich ist, dass in Bezug auf Einzelpositionen mit Mischcharakter Schätzungen vorzunehmen sind, welche alsdann aber wiederum in quantitativer Hinsicht anfechtbar bzw. auf Unrichtigkeit hin überprüfbar sind. bbb) Die zweite Konstellation betrifft diejenige, wo der Sachverhalt nach der steuerbehördlichen Untersuchung und der Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf dem Tisch liegt (z.B. umfassende Renovation einer Dachwohnung mit Malerarbeiten in allen Räumen, Ersatz der Bodenbeläge, Küchen- und Badumbau, Einbau einer neuen Dachlukarne), jedoch infolge von offensichtlichem Mischcharakter (z.B. bei Küche und Bad) letztlich auch Schätzungen vorzunehmen sind. Keinesfalls kann es nun angehen, dass der Steuerpflichtige auch in dieser zweiten Konstellation in eine pauschale Ermessenseinschätzung gedrängt wird, aus welcher er nicht mehr herauskommt, weil er den Unrichtigkeitsnachweis auf Stufe 1 von vornherein nicht erbringen kann (das Nachreichen von Unterlagen, welche eine exakte Festlegung des werterhaltenden Anteils erlauben, ist bei Mischcharakter nicht möglich) und dies dann zur Folge hätte, dass das Steuerrekursgericht die steuerbehördliche Schätzung lediglich noch gestützt auf den Aktenstand auf Willkür hin überprüfen könnte. In dieser zweiten Konstellation kann die Steuerbehörde nicht den Weg über eine pauschale Schätzung der abziehbaren Kosten nach pflichtgemäsem Ermessen gehen, sondern hat sie die konkret in Frage stehenden Unterhaltskosten mit Blick auf die Abzugsfähigkeit detailliert zu prüfen, wobei bei einer grösseren Renovation mit Bezug auf die einzelnen Positionen alsdann unterschiedliche Konsequenzen möglich sind. Im vorerwähnten Beispiel der Renovation einer Dachwohnung könnten also die Malerarbeiten und der Ersatz eines Parkettbodens durch einen neuen gleichwertigen Parkettboden als 100% werterhaltend und der Einbau einer neuen Dachlukarne demgegenüber als 100% wertvermehrend qualifiziert werden, derweil in Bezug auf das neue Bad eine Schätzung des werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Anteils vonnöten wäre, wenn die diesbezüglich vorgelegten Unterlagen aufzeigten, dass anstelle einer einfachen Dusche mit simplem Duschvorhang 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 17 - eine begehbare Dusche mit Regenbrause installiert worden ist. Bei Mischcharakter sind Schätzungen nicht immer einfach vorzunehmen. Kaum Probleme gäbe es bei der

Schätzung, wenn beispielsweise ein normales WC anstatt durch ein wiederum normales WC im Preissegment Fr. 1'500.- durch ein Dusch-WC im Preissegment Fr. 3'000.- ersetzt würde (= 50% werterhaltend, 50% wertvermehrend). Wenn bei der Totalsanierung eines älteren Badzimmers aber (installationsbedingt, aus ästhetischen Gründen oder aus einem Mix von diesen Gründen) Wände verschoben, neu eingebaut oder statt mit Verputz mit Mosaik versehen werden, wird es schwieriger. Es kann sogar erforderlich sein, dass mit Bezug auf das schätzungsweise Festlegen der werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Anteile aufgrund von bautechnischen Fragen auf Stufe Steuerkursgericht ein Fachgutachten einzuholen ist, wenn sich die Parteien über die Anteile nicht einig sind. Wenn in dieser zweiten Konstellation bei einer Gesamtrenovation Unklarheiten bei einer Einzelposition verbleiben (z.B. also beim Badumbau), darf dies keineswegs zum Anlass für eine Pauschalschätzung der gesamten abziehbaren Kosten genommen werden; der Unklarheit ist positionsbezogen Rechnung zu tragen. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie beim Geschäftsaufwand im Unternehmenssteuerrecht, wo Unklarheiten in einzelnen Aufwandkonten (z.B. Höhe des Privatanteils in den Autokosten, in den Kundenspesen, in den Reisespesen etc.) kontobezogen abzuhandeln sind bzw. allenfalls zu Schätzungen führen müssen und selbstredend nicht zur Folge haben können, dass (mit dem Hinweis auf verbliebene Unklarheiten im aufwandseitigen Sachverhalt) der Geschäftsaufwand als Ganzes pauschal nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen ist.

E. 3

a) Im vorliegenden Fall haben die Pflichtigen ein unter Denkmalschutz stehendes Haus in der Altstadt von D (AG) sanieren lassen. Das Haus wurde nach Angaben der Pflichtigen von der betagten Verkäuferin bis zum Verkauf bewohnt; dies ungeachtet des stark sanierungsbedürftigen Zustands, was in solchen Fällen nicht aussergewöhnlich ist (ältere Menschen nehmen oft einen umfassenden Sanierungsaufwand nicht mehr auf sich und geben sich bis zur geplanten altershalben Veräusserung mit den gewohnten einfachen Installationen zufrieden). Ob es nach dem Kauf noch bewohnbar bzw. vermietbar war, worüber die Meinungen auseinandergehen, kann hier einstweilen offenbleiben.

Entscheidend ist zunächst Folgendes: 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 18 - aa) Die Pflichtigen haben die Liegenschaft zwischen 2015 und 2017 einer umfassenden Sanierung zugeführt. In der Steuererklärung 2015 haben sie die ihres Erachtens per 2015 abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten deklariert und dazu eine saubere Aufstellung der getätigten baulichen Massnahmen, unterteilt nach BKP-Nrn. (z.B. BKP 211 Baumeisterarbeiten, BKP 214 Montagearbeiten in Holz, BKP 222 Spenglerarbeiten etc.) beigebracht (vgl. Beilagen zur Steuererklärung, auch zum Folgenden). Zu jeder einzelnen BKP-Nr. haben sie dabei die ihres Erachtens sachgerechte Aufteilung in die Kategorien abzugsfähig (wetterhaltende oder dem Energiesparenden dienende Massnahmen) und nicht abzugsfähig (wertvermehrende Investitionen und Lebenshaltungskosten) vorgenommen. Zudem reichten sie die Rechnungsbelege ein. Ihre Ausführungen zum Sachverhalt waren demgegenüber eher knapp. Sie wiesen im Wesentlichen darauf hin, dass im gekauften Haus sämtliche sanitären Einrichtungen, wie auch die Strom-, Wasser- und Abwasserleitungen veraltet gewesen seien und dass das Dach baufällig gewesen sei ("First gebrochen, Sparren verschoben, Schindeln faul, Ziegel morsch, Wassereintritt"). bb) In dieser Ausgangslage hat der Steuerkommissär im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren den Sachverhalt zurecht weiter untersucht. Dabei verlangte er mittels normalüblicher Standardaufgabe für sämtliche steuermindernd

geltend gemachten Positionen (also für sämtliche BKP-Nrn.) eine substantiierte Begründung zur Abzugsfähigkeit, Angaben über Art und Natur der aufgeführten Arbeiten sowie auch Angaben über den Zustand vor und nach der Renovation inklusive diesbezüglicher Beweismittel wie z.B. Baupläne, Baueingabe, Baubewilligung, Werkverträge, Aufträge oder Auftragsbestätigungen, Fotos usw. cc) Die Pflichtigen reichten dem Steuerkommissär zur Auflagebeantwortung zunächst fünf Ordner mit Originalbelegen und Fotos ein und ersuchten zugleich um eine Besprechung (vgl. Email vom 27. Januar 2017). Eine solche Besprechung hat alsdann am 7. Februar 2017 beim Steueramt auch stattgefunden. Ein diesbezügliches Protokoll findet sich indes nicht in den Steuerakten und offenbar wurden auch die fünf Ordner den Pflichtigen ohne Kopien anzufertigen wieder ausgehändigt. Dieses steueramtliche Vorgehen (Entgegennahme von Akten, welche wieder zurückgegeben werden, das Nichtprotokollieren der Besprechung) ist von vornherein problematisch, muss doch für das Steuerrekursgericht das Resultat der steuerbehördlichen Untersuchung 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 19 - (Inhalt der besagten fünf Ordner; Vorbringen der Pflichtigen anlässlich der besagten Besprechung) überprüfbar sein. Aktenkundig ist immerhin, dass sich die Parteien anlässlich der besagten Besprechung vom 7. Februar 2017 darauf einigten, mit Blick auf das zu dieser Zeit absehbare Ende der Sanierung die Gesamtübersicht aller Umbaukosten 2015 - 2017 abzuwarten. Dies ergibt sich aus dem Schreiben, welches die Vertreterin der Pflichtigen dem Steuerkommissär am 2. Oktober 2017 hat zukommen lassen (vgl. Steueraktenmappe neben diesem Schreiben ein grosser Stapel von nicht akturierten Beilagen abgelegt ist; ganzer Inhalt dieser Mappe auch zum Folgenden). In diesem Schreiben wurde die Renovation des denkmalgeschützten Hauses beschrieben und wurde in diesem Zusammenhang auch auf ein Schreiben der kantonalen Denkmalpflege zum geplanten Umbau vom ... März 2015 sowie einen sehr detaillierten Bericht über alle ausgeführten Arbeiten zuhanden der Denkmalpflege vom ... März 2017 verwiesen. Zum Zustand vor und nach der Sanierung wurden sodann auch zahlreiche Fotos der einzelnen Räumlichkeiten sowie die Grundrisspläne mit den rot eingetragenen Veränderungen beigelegt. Beigebracht wurden wiederum detaillierte Bauabrechnungen nach BKP-Nrn. für alle Jahre 2015 bis 2017 sowie sämtliche Rechnungsbelege. Bereits an dieser Stelle lässt sich damit sagen, dass der Sachverhalt eigentlich "auf dem Tisch lag" und im Grunde genommen der Steuerkommissär die einzelnen Positionen mit Blick auf die Abzugsfähigkeit sehr wohl hätte überprüfen können. Dabei stand es ihm jedoch frei, mit Bezug auf allenfalls verbliebene Unklarheiten im Sachverhalt nachzufassen und die Auflage zu mahnen. dd) Eine Mahnung erging dann auch am 24. November 2017, wobei der Steuerkommissär allerdings nicht näher genannten verbliebenen Unklarheiten nachging, sondern kurzerhand bemerkte, dass die "vorgelegten Unterlagen nicht rechtsgenügend" seien, weshalb eine Mahnung "aus formaljuristischen Gründen" ergehe. Letzteres war sinngemäss bereits ein Hinweis darauf, dass das Ganze auf eine pauschale Schätzung der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten nach pflichtgemässem Ermessen hinauslaufen würde. Unter diesen Umständen ist verständlich, dass die Pflichtigen diese Mahnung (als Laien) nicht nachvollziehen konnten. Weniger verständlich war zwar, dass sie sich deswegen im noch offenen Verfahren an den kantonalen Ombudsmann wandten. Aus dem Schreiben des kantonalen Steueramts an den Om- 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 20 - budsmann wird dann freilich ersichtlich, dass Ersteres offensichtlich ein falsches Verständnis der ermessensweisen Schätzung von steuermindernden Liegenschaftsunter-

terhaltskosten hat. So wird darin einleitend ausgeführt, dass bei einer umfangreichen Liegenschaftensanierung die Kosten selbst aufgrund der Rechnungen regelmässig nicht genau in steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten und nicht abzugsfähige Investitionskosten aufgeschlüsselt werden könnten. Dies sei auch vorliegend der Fall, weshalb also der Steuerkommissär die abzugsfähigen Kosten ermessensweise schätzen müsse. Formalrechtlich setze dies voraus, den Steuerpflichtigen vorher zu mahnen, "um allenfalls doch noch die exakte Aufschlüsselung in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Kosten nachweisen zu können". Letzterer Hinweis ist unverständlich, denn wenn im Sinn der einleitenden Bemerkungen zwangsläufig ohnehin eine Schätzung vorzunehmen ist, so wird der Pflichtige auf die Mahnung hin niemals die exakte Aufschlüsselung nachweisen können; mit oder ohne Mahnung wird eine Schätzung vorzunehmen sein. Gerade hier zeigt sich wieder, dass Mahnungen ("aus formalrechtlichen Gründen") zur Auflageerfüllung bei steuermindernden Umständen nichts bringen (vgl. E. 2c/dd. vorstehend), sondern höchstens zu Unverständnis führen. ee) Auf die vorstehend erwähnte Mahnung hin reichten die Pflichtigen dann weitere Eingaben vom 4. Dezember 2017 und 18. Januar 2018 ein, in welchen sie unter Bezugnahme auf die bereits eingereichten Unterlagen erneut substantiierte Ausführungen zu sämtlichen Positionen der streitbetroffenen Liegenschaftensanierung machten. ff) Ungeachtet der somit feststehenden umfassenden Mitwirkung der Steuerpflichtigen in der steuerbehördlichen Untersuchung, der substantiierten Sachverhaltsdarstellung und der zur Untermauerung vorgelegten umfangreichen Unterlagen bzw. Beweismittel schritt der Steuerkommissär im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung zu einer pauschalen Schätzung der abziehbaren Kosten nach pflichtgemäsem Ermessen. Dabei schätzte er diese mit Fr. 14'457.- auf rund 30% der ausgewiesenen werterhaltenden Kosten. Zur "Begründung" fügte er lediglich an, dass mit den eingereichten Unterlagen die Liegenschaftensanierungskosten nicht nachgewiesen worden seien. Auf die einzelnen Positionen und die diesbezüglichen Sachverhaltsdarstellungen der Pflichtigen ging er mit keinem Wort ein; sämtliche vorgelegten Unterlagen blieben ungewürdigt. Die Pflichtigen konnten damit nicht einmal erahnen, welche baulichen Massnahmen von der 30%-Schätzung erfasst wurden und in Bezug auf welche hiervon 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 21 - nicht erfassten baulichen Massnahmen sie sich im Rahmen der Ergreifung eines Rechtsmittels allenfalls zur Wehr setzen sollten. Dieses Vorgehen des Steuerkommissärs lässt sich nach dem Gesagten nicht halten. Der Weg über die pauschale Ermessenschätzung war in der gegebenen Situation nicht zulässig und bewirkte im Ergebnis eine Gehörsverweigerung, wurden doch die Vorbringen der Steuerpflichtigen und deren vorgelegten Beweismittel in Missachtung der gesetzlichen Verfahrensvorschriften in keiner Weise gewürdigt (vgl. Art. 115 DBG und Art. 41 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG]). gg) Im Einspracheverfahren hätte das kantonale Steueramt diesen Fehler noch korrigieren können, was aber trotz entsprechendem Antrag der Pflichtigen nicht geschehen ist. Obwohl die Pflichtigen in der Einsprache und wohl auch anlässlich der Einspracheverhandlung vom 8. Mai 2018 (diese wurde wiederum nicht protokolliert) weitere detaillierte Angaben zu den zu beurteilenden baulichen Massnahmen vorbringen liessen und zudem auch noch die steuerliche Behandlung der gleichen Angelegenheit im Kanton Aargau ins Spiel brachten und dokumentierten (den Miteigentümern der streitigen Altstadtliegenschaft wurde dort der gleiche Abzug gewährt; vgl. Beilagen zur Einsprache), verzichtete die Vorinstanz in den Einspracheentscheiden

darauf, die fehlende detaillierte Beweiswürdigung aller in Frage stehenden Positionen nachzuholen. Sie beschränkte sich stattdessen darauf, mit zwei, drei Sätzen ihre pauschale Schätzung zu rechtfertigen. So erwog sie in Ziff. 2.8, das Haus sei vor der Sanierung ein Jahr leer gestanden bzw. unbewohnbar gewesen und gemäss Unterlagen aus dem Kanton Aargau habe eine Wertsteigerung von Fr. 100'000.- (Ankaufspreis) auf Fr. 272'258.- (Neuschätzung nach Sanierung) stattgefunden, was darauf schliessen lasse, dass ein Grossteil der Gesamtkosten von Fr. 213'483.- für die Steuerperioden 2015 bis 2017 wertvermehrende Investitionen darstellten. Damit wurde die pauschale Schätzung des Steuerkommissärs sogar noch undurchsichtiger gemacht, indem ihr nunmehr ein sich über drei Steuerperioden hinweg erstreckender Sachverhalt zugrunde gelegt wurde. Hinzu kommt, dass selbst diese Schätzungsrechtfertigung noch Raum für die Annahme belässt, dass grundsätzlich per 2015 Kosten für werterhaltende Massnahmen von über Fr. 41'000.- möglich wären. 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 22 - Wie erwähnt wäre es Aufgabe des kantonalen Steueramts gewesen, die per 2015 deklarierten Liegenschaftenunterhaltskosten wenigstens im Einspracheverfahren im Detail zu prüfen und sich dabei mit allen Vorbringen und Unterlagen der Pflichtigen auseinanderzusetzen. Dies hätte dabei nicht ausgeschlossen, in Bezug auf einzelne Positionen allenfalls auch die Themen "Unbewohnbarkeit und Verwahrlosung" in die Beurteilung einfließen zu lassen (vgl. E. 1e). Erforderlich war jedoch, sämtliche Positionen im Detail zu prüfen und das Ergebnis der jeweiligen Prüfung (z.B. 100% werterhaltend und damit abziehbar, 100% wertvermehrend und damit nicht abziehbar, nicht abziehbar infolge Neuinstallation, zu einem geschätzten %-Anteil abziehbar etc.) zu begründen. Dergestalt haben die Pflichtigen alsdann die Möglichkeit, in Bezug auf die einzelnen das Steuerjahr 2015 betreffenden Positionen, bei welchen sie mit dem steueramtlich begründeten Ergebnis nicht einverstanden sind, den Rechtsweg zu beschreiten. b) Nach alledem ist offensichtlich, dass die Steuerbehörde mit dem beschriebenen Weg über die pauschale Schätzung der strittigen Liegenschaftenunterhaltskosten nach pflichtgemässen Ermessen vermeiden wollte, den hohen Aufwand einer detaillierten Prüfung der baulichen Massnahmen anhand aller Vorbringen und Beweisunterlagen auf sich zu nehmen. Dies zeigt insbesondere auch deren Argumentation in der Beschwerde- und Rekursantwort, in welcher nun geltend gemacht wird, "nach Würdigung der gesamten Unterlagen (Rechnungen, Fotos, Baubeschrieb und persönliches Gespräch) sei immer noch unklar, welche Kosten abzugsfähig und welche nicht abzugsfähig gewesen seien", weshalb es bei der getroffenen, quantitativ nicht zu beanstandenden Schätzung zu bleiben habe. Eine Würdigung der umfangreichen Unterlagen (und der nicht einmal protokollierten Gespräche) hat nach dem Gesagten nicht im Ansatz stattgefunden und die Nichtwürdigung bzw. die schwerwiegende Gehörsverweigerung lässt sich nicht mit einer solchen Pauschalaussage aus der Welt schaffen. Die gebotene Würdigung wird das kantonale Steueramt mithin in einem zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei wird zudem auch dem Anliegen der Pflichtigen betreffend die korrekte Umsetzung der (unbestrittenermassen) zurückzunehmenden Kleinkorrektur bei der direkten Bundessteuer nachzugehen sein.

E. 4

a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Die Einspracheentscheide vom 14. September 2018 sind aufzuheben und die Sache 1 DB.2018.177 1 ST.2018.214

- 23 - ist im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. b) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Verfahrenskosten sind daher der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). c) Den formell obsiegenden Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG). d) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

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