

der Strecken innerhalb der Gemeinde D. zu Fuss keinesfalls im Sinne der Arbeitgeberin sei. Damit ist aber die Notwendigkeit der Benutzung eines privaten Motorfahrzeugs noch nicht dargetan. Sollen Kürzeststrecken möglichst rasch und ökonomisch bewältigt werden, so kann, jedenfalls für die weit überwiegende Zahl der Fälle, auf erheblich kostengünstigere Transportmittel zurückgegriffen werden (Fahrrad, E-Bike, Motorroller), bei deren Einsatz gegenüber dem privaten Motorfahrzeug nicht mit einem Zeitverlust zu rechnen ist. Der Entscheid über den Einsatz entsprechender Transportmittel steht im freien Ermessen der Arbeitgeberin und/oder des Beschwerdeführers selbst und es ist nicht Sache der Steuerbehörden, die Verwendung spezifischer Transportmittel vorzuschreiben. Mit Blick auf die vom Gesetzgeber für die Abzugsfähigkeit von Fahrkosten geforderte Notwendigkeit, den Arbeitsweg mit dem privaten Fahrzeug zurücklegen zu müssen, ist jedoch festzuhalten, dass der Arbeitnehmer, welcher für berufsbedingte Kürzestrecken sein privates Motorfahrzeug einsetzt, in erster Linie aus privaten Motiven der Bequemlichkeit handelt und nicht etwa deshalb, weil er nur auf diese Weise seine arbeitsvertraglichen Pflichten erfüllen könnte. Dementsprechend erweisen sich die Kosten für die Zurücklegung des Arbeitswegs, mit dem der Privatwagen am Arbeitsort erst verfügbar gemacht wird, nicht als berufsnotwendig und fällt die Gewährung eines Abzugs für solche Kosten ausser Betracht.

18 Mitwirkungspflicht; Erträge aus unbeweglichem Vermögen und übrige Einkünfte (§ 30 Abs. 1 lit. a und § 32 Abs. 1 lit. f StG)

- **Zulässigkeit von Noven im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren**
- **Tragweite der Mitwirkungspflicht bei Ermittlung des Sachverhalts im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren**
- **Steuerliche Qualifikation des Anspruchs auf unentgeltliches Wohnen in Liegenschaft des Ex-Partners**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 30. November 2017, i.S. K.M. gegen KStA (WBE.2017.291)

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Auf die von der Vorinstanz dargelegten Grundlagen zum Warenlagerdrittel kann verwiesen werden. Für die Beanspruchung dieser Wertberichtigung ist dabei erforderlich, dass Steuerpflichtige ein mengenmässig vollständiges Inventar führen und der Veranlagungsbehörde genügende Angaben über die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder den niedrigeren Marktwert liefern (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel 2001, Art. 29 N 38 f). Die Bildung eines Warenlagerdrittels ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht berechtigt, wo nach dem Prinzip der Einzelbewertung ermittelte Warenbestände einen realistischen Wert ergeben, da nach realistisch – und damit in aller Regel auch vorsichtig – vorgenommener Einzelbewertung keine weiteren Risiken mehr mittels Rückstellung abzudecken sind (AGVE 1996 S. 233 f. mit Hinweisen). Da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt, trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast.

2.2.

Der Beschwerdeführer räumt selber ein, das Inventar über die Motorräder sei fehlerhaft. Zudem hat die Vorinstanz unwidersprochen festgestellt, es sei unklar, welche Motorräder der Kollektivgesellschaft und welche der vom zweiten Gesellschafter beherrschten A. GmbH gehörten. Entgegen dem Beschwerdeführer verneinte die Vorinstanz nicht das Vorliegen eines detaillierten Inventars, sondern die Korrektheit desselben. Obwohl bloss Rechnungen von 10 Motorrädern vorliegen, weist das Inventar 12 Motorräder auf, ebenfalls sind die Typenbezeichnungen nicht korrekt. Auch der Revisor des Kantonalen Steueramts legte in seiner Stellungnahme vom 30. März 2016 lediglich dar, es liege ein detailliertes Inventar über die Motorräder vor – keine Aussage machte er jedoch zum Inhalt und ob dieser

korrekt ist. Da der Revisor bereits bei der Bewertung der Schmuckartikel Mängel erkannt haben will und dies als Hindernis für die Gewährung des Warenlagerdrittels betrachtete, sah er davon ab, das Motorradinventar auf inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen. Der Revisor, wie auch die Steuerkommission B. gingen damit fälschlicherweise von der Unteilbarkeit des Warenlagers aus. Das Warenlagerdrittel kann jedoch auch bloss auf einem Teil der Waren beantragt und gewährt werden, falls die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Dies hat die Vorinstanz, indem sie das Motorrad-Inventar geprüft hat, richtig erkannt.

2.3.

Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren beantragt, ihm sei Frist einzuräumen, das (nunmehr korrekte) Motorrad-Inventar nachzureichen. Diesem Verfahrensantrag zu entsprechen, bestand kein Anlass: Zwar sind neue tatsächliche Vorbringen auch im Beschwerdeverfahren ohne zeitliche Beschränkung bis zum Entscheid zulässig, soweit sie sich auf den durch den Streitgegenstand bestimmten Sachverhalt beziehen oder mit diesem in einem engen Sachzusammenhang stehen (MARKUS BERGER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri/Bern 2015, [Kommentar StG] § 198 N 9). Davon ist hier ohne weiteres auszugehen. Es ist indessen nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts, Beschwerdeführer, welche wie hier nicht nur im Einsprache-, sondern auch im anschliessenden Rekursverfahren Möglichkeit und Anlass gehabt hätten, ihrer Mitwirkungspflicht im Hinblick auf die Feststellung des entscheiderelevanten Sachverhalts nachzukommen, auf entsprechende Versäumnisse hinzuweisen und zur Einreichung der Sachverhaltsaufklärung dienender Unterlagen aufzufordern. Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren ist es vielmehr Aufgabe des Beschwerdeführenden, von sich aus substantiiert den Sachverhalt darzustellen und die erforderlichen Beweismittel anzubieten. Das bedeutet mit Bezug auf Unterlagen wie hier das Motorradinventar, dass diese spontan, von sich aus, dem Gericht einzureichen sind. Dies ist hier nicht geschehen, was umso

erstaunlicher ist, als der Beschwerdeführer, nachdem das Verwaltungsgericht die Trennungsvereinbarung zwischen ihm und seiner Ehefrau, nicht aber das Inventar der Motorräder einverlangt hatte, klar sein musste, dass das Verwaltungsgericht ihn nicht von sich aus auffordern würde, ein neues, nunmehr korrektes Wareninventar einzureichen. Bei dieser Sachlage bleibt es somit dabei, dass ein korrektes Wareninventar fehlt und das Warenlagerdrittel schon deshalb zu Recht verweigert wurde.

Als Folge des Fehlens eines korrekten Wareninventars kann offen bleiben, ob das Warenlagerdrittel nicht auch deshalb zu verweigern wäre, weil hier der erforderliche Rückstellungsbedarf ohne weiteres durch Einzelbewertung ermittelt werden kann (vgl. Erw. 2.1).

3.

3.1. (...)

3.2.

Gegen die Aufrechnung der unentgeltlichen Überlassung der Wohnung in der Form als Unterhaltsbeitrag wehrt sich der Beschwerdeführer nicht. Er beantragt jedoch, die von ihm getragenen Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug bringen zu können.

3.2.1.

Bei der Regelung des Getrenntlebens im Urteil vom 2. Juni 2009 wurde, neben dem Unterhalt für den gemeinsamen Sohn, keine Verpflichtung für die Leistung von Unterhaltsbeiträgen zwischen den Ehegatten vereinbart, sondern lediglich die Liegenschaft für die Dauer der Trennung dem Beschwerdeführer zur Benützung zugewiesen. Im "Mietvertrag" vom 1. Januar 2007 hatte sich der Beschwerdeführer bereit erklärt – im Austausch für die unentgeltliche Nutzung der Wohnung – für den Unterhalt des Hauses und der Umgebung zu sorgen, alle Reparaturen und Renovationen werterhaltend auszuführen und jederzeit für den gemeinsamen Sohn zu sorgen, falls dies aufgrund beruflicher Abwesenheiten seiner von ihm getrennt lebenden Ehefrau notwendig sein sollte.

3.2.2.

Ist der nutzungsberechtigte Ehegatte rein obligatorisch nutzungsberechtigt, so liegt aus steuerrechtlicher Sicht beim Eigentü-

merehegatten weiterhin Eigennutzung vor. Der Eigentümerehegatte bleibt demnach steuerpflichtig für den Eigenmietwert; er kann aber (neben dem Liegenschaftsunterhalt und allfälligen Schuldzinsen) einen dem Eigenmietwert entsprechenden Betrag als Unterhaltsbeitrag (Alimente) abziehen. Der nutzungsberechtigte Ehegatte seinerseits hat den entsprechenden Betrag als (Alimenten-)Einkommen zu versteuern. Dies führt dazu, dass der nutzungsberechtigte Ehegatte als für den Eigenmietwert nicht Steuerpflichtiger auch keinen Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten machen darf (CORDULA LÖTSCHER, Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten nach Aufnahme des Getrenntlebens, in: recht 01/2016, S. 9 f. mit Verweis auf MARIANNE KLÖTI-WEBER, Steuerfolgen von Auflösung der ehelichen Gemeinschaft und Scheidung, in: Festschrift 100 Jahre Aargauischer Anwaltsverband, Zürich 2005, S. 301 f.). Nur wenn der Nutzungsberechtigte gemäss Gerichtsurteil oder Parteivereinbarung zur Übernahme der Liegenschaftsunterhaltskosten verpflichtet ist, werden sie steuerwirksam. Sie sind aber auch in diesem Fall nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten abziehbar, sondern bewirken eine Reduktion des steuerbaren Unterhaltseinkommens (KLÖTI-WEBER, a.a.O.).

Die davon abweichende Auffassung will nicht den Eigentümer über die Eigennutzung besteuern, sondern gestützt auf den Wortlaut von § 30 Abs. 1 lit. b StG ("Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen"; vgl. auch den Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG) direkt den Nutzungsberechtigten in die Steuerpflicht nehmen (DIETER EGLOFF, Kommentar StG, § 30 N 92; vgl. dazu auch BERNHARD ZWAHLEN, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.] Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 21 N 21e). Dem Nutzungsberechtigten steht dann auch ohne weiteres der Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten zu.

Am Ergebnis ändert die Kontroverse im vorliegenden Fall nichts. Dem Beschwerdeführer sind die Liegenschaftsunterhaltskosten nämlich unter beiden Argumentationslinien zu gewähren.

3.2.3.

Wird der zweiten Lehrmeinung (Ehegatte als Eigengebraucher aufgrund eines unentgeltlichen Nutzungsrechts) gefolgt, versteht sich von selbst, dass dem Beschwerdeführer ein Abzug für Unterhaltskosten zusteht. Wird dagegen auf die erste Lehrmeinung (Nutzung als Unterhaltssurrogat nach § 32 lit. f StG) abgestellt, muss zusätzlich eine Parteivereinbarung über die Tragung der Liegenschaftsunterhaltskosten bestehen. Eine solche besteht, haben die getrennt lebenden Ehepartner doch im "Mietvertrag" vom 1. Januar 2007 vereinbart, dass der Beschwerdeführer für den Unterhalt des Hauses zu sorgen hat und alle Reparaturen und Renovationen werterhaltend auszuführen sind. Damit werden die Ausgaben steuerwirksam. Dementsprechend ist der beim Beschwerdeführer als Unterhaltsbeitrag aufgerechnete Betrag, herrührend aus der unentgeltlichen Überlassung der Wohnung, um die von ihm getragenen Liegenschaftsunterhaltskosten zu reduzieren.

Der Beschwerdeführer hat jedoch im bisherigen Verfahren, obwohl er von der Vorinstanz mit Schreiben vom 13. März 2017 auf die beabsichtigte reformatio in peius aufmerksam gemacht worden war, keine substantziellen Ausführungen zum Liegenschaftsunterhalt gemacht, geschweige denn entsprechende Belege eingereicht. Unter diesen Umständen war es weder Sache der Vorinstanz noch ist es Aufgabe des Verwaltungsgerichts weitere Nachforschungen in diese Richtung anzustellen, womit der Antrag des Beschwerdeführers "die Unterhaltsarbeiten für die Wohnliegenschaft einzureichen" abzuweisen ist. Indessen rechtfertigt es sich, den Pauschalabzug gemäss § 39 Abs. 5 lit. b StG von 20% zu gewähren, wodurch sich die vorinstanzliche Aufrechnung entsprechend reduziert. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als begründet.

3.3.

Der im angefochtenen Urteil festgesetzte Aufrechnungsbetrag von Fr. 14'003.00, welcher dem gesamten Eigenmietwert der Liegenschaft entspricht, ist jedoch vorher aus einem anderen Grund zu reduzieren: Die Liegenschaft weist einen gewerblichen Teil und einen solchen mit Wohnnutzung auf. Da der Beschwerdeführer nicht die gesamte Liegenschaft sondern nur den Wohnteil nutzt, ist der als

Unterhaltsbeitrag aufzurechnende Eigenmietwert entsprechend zu kürzen. Für den gewerblichen Teil der Liegenschaft hat der Revisor des KStA einen Nutzanteil von 24.29% festgelegt, welcher von der Personengesellschaft angemietet worden ist. Der Beschwerdeführer nutzt dementsprechend bloss 75.71% der Liegenschaft, womit bei ihm auch lediglich Fr. 10'601.00 aufzurechnen sind.

Von diesen Fr. 10'601.00 ist nun der Pauschalabzug von 20% für Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug zu bringen, entsprechend Fr. 2'120.00, womit die Aufrechnung noch Fr. 8'481.00 beträgt. Nach der von der Vorinstanz richtigerweise vorgenommenen Korrektur des Gewinnanteils des Beschwerdeführers an der Personengesellschaft im Betrag von Fr. 6'815.00 verbleibt schlussendlich noch ein Betrag von Fr. 1'666.00 (Fr. 8'481.00 - Fr. 6'815.00), welcher zum steuerbaren Einkommen hinzu gerechnet werden muss. Damit reduziert sich das steuerbare Einkommen im Vergleich zum angefochtenen Urteil auf Fr. 205'686.00. Die Beschwerde ist damit teilweise gutzuheissen.