

6.4.3.

6.5. (...)

7. (...)

7.1.

(...) Das Alter und der Unterhaltsbedarf eines Gebäudes sind hingegen keine Gründe für eine Einzelschätzung. Änderungen im Wert im Sinne von § 218 Abs. 2 StG sind somit nur solche, die ihre Ursache im Grundstück selber haben. Konjunkturelle Wertänderungen oder die schwere Verkäuflichkeit eines Grundstücks hingegen sind unbeachtlich. Bei einer Einzelschätzung infolge Wertänderung ist die Entwicklung seit der letzten Schätzung zu beurteilen, anders als bei der offensichtlich unrichtigen Schätzung (siehe vorne Erw. 1).

20 Steuerrecht

- **Anfechtung von Rückweisungsentscheiden mit Erwägungen mit Dispositivcharakter (Änderung der Rechtsprechung).** § 198 StG ist so auszulegen, dass die Beschwerde ans Verwaltungsgericht gegen Rückweisungsentscheide nur unter den restriktiven Bedingungen des Art. 93 Abs. 1 BGG zulässig ist (Erw. I/2.)
- **Qualifikation von Fahrzeugumbaukosten als Geschäftsvermögen** (Erw. II/1.5.)
- **Eine nachträgliche Kostenbeteiligung von Dritten an Geschäftsaktiven ist als ausserordentlicher Ertrag zu erfassen** (Erw. II/2.3.)

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. Oktober 2013 in Sachen X. (WBE.2013.35).

Sachverhalt

1.

X. ist Tetraplegiker und selbstständig erwerbend. X. ersetzte seinen behindertengerecht umgebauten Personenwagen durch einen neuen Personenwagen (Kaufpreis: Fr. 56'100.00), welchen er behindertengerecht umbauen liess. Die Kosten für diesen Umbau beliefen sich auf Fr. 136'322.45.

2.

In der Buchhaltung seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit aktivierte X. Fr. 56'100.00 und Fr. 136'322.45. In der Erfolgsrechnung nahm er Abschreibungen von Fr. 19'532.45 (auf dem Fahrzeug: Fr. 5'610.00 und auf den Umbaukosten: Fr. 13'922.45) vor.

Die Sozialversicherungsanstalt des Kantons Aargau (SVA) hatte im Urteilszeitpunkt noch nicht darüber entschieden, in welchem Umfang sie sich an den Kosten des Umbaus beteiligen wird.

Aus den Erwägungen

I.

1. (...)

2.

2.1.

Die Vorinstanz entschied, dass ihre Erwägungen zum teilweisen Nichteintreten auf den Rekurs, zur Berücksichtigung der Kosten des behindertengerechten Umbaus des Fahrzeugs und zur Qualifikation des Fahrzeugs (ohne Umbaukosten) als Geschäftsvermögen "Dispositivcharakter" hätten. Bei einem allfälligen erneuten Rekurs nach dem neuen Einspracheentscheid werde das Steuerrekursgericht (redaktionelle Anmerkung: heutige Bezeichnung: Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern) nicht darauf zurückkommen können. Entsprechend sei bereits gegen den vorliegenden Entscheid Beschwerde ans Verwaltungsgericht zu erheben, falls eine Partei diese Erwägungen anfechten wolle.

(...)

2.2.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts – worauf sich die Vorinstanz stützte – sind Rückweisungsentscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, bezüglich der definitiv entschiedenen Punkte sofort anzufechten, andernfalls das Dispositiv und die tragenden Erwägungen insoweit verbindlich werden (AGVE 1975, S. 177 f.).

Diese Praxis wurde im Wesentlichen mit dem Argument der Prozessökonomie und -beschleunigung begründet. Da die Selbstbindung der rückweisenden Instanz zu bejahen sei, werde durch den Rückweisungsentscheid das Verfahren in Bezug auf die in den Erwägungen festgelegten Punkte endgültig erledigt. Sei der Betroffene, z.B. der Steuerpflichtige, mit den massgeblichen Erwägungen nicht einverstanden, so habe er im Anschluss daran Beschwerde zu führen. Andernfalls hätten die zwei folgenden Verfahrensstufen, nämlich der neue Entscheid der ersten Instanz und der darauf folgende Beschwerdeentscheid der rückweisenden Instanz, einzig die Funktion, die Beschwerdeführung gegen die massgeblichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid zu ermöglichen; im Übrigen wären sie, da sie auf jenen Erwägungen basierten, nutzlos, sobald diese im weiteren Beschwerdeverfahren (vor dritter Instanz) mit Erfolg angegriffen würden. Diese völlig unnötigen Komplikationen würden sich ohne Weiteres vermeiden lassen, indem die Beschwerdeführung bezüglich der Erwägungen mit "Dispositivcharakter" nur direkt im Anschluss an den Rückweisungsentscheid ermöglicht werde.

Zur Begründung dieser Praxis berief sich das Verwaltungsgericht des Weiteren auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung: Gemäss dieser gelte der Rückweisungsentscheid einer erstinstanzlichen kantonalen Behörde in Bezug auf die Erwägungen mit "Dispositivcharakter" als Endverfügung und demgemäss sei die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht zulässig (ASA 43, S. 50 f.). Daraus sei zu schliessen, dass insoweit die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen einen allfälligen zweiten Entscheid der Rückweisungsinstanz nicht mehr gegeben wäre. Allerdings müsse einem Betroffenen klargemacht werden, dass die Erwägungen mit "Dispositivcharakter" im unmittelbaren Anschluss an den ergangenen Entscheid anzufechten seien; ansonsten sie in Rechtskraft erwachsen würden (AGVE 1975, S. 178, mit Hinweisen).

2.3.

Die geschilderte Praxis steht seit dem Inkrafttreten des BGG am 1. Januar 2007 nicht mehr in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Danach gelten Rückweisungsentscheide grundsätzlich als Zwischenentscheide gemäss Art. 93 BGG,

weil sie das Verfahren nicht abschliessen (BGE 138 I 143, Erw. 1.2, mit Hinweisen). Anders verhält es sich bloss, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung bloss der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient; diesfalls liegt ein Endentscheid vor (Urteil des Bundesgerichts vom 13. September 2012 [2C_847/2012], Erw. 2.1, mit Hinweisen; FELIX UHLMANN, in: Marcel ALEXANDER NIGGLI/PETER UEBERSAX/HANS WIPRÄCHTIGER, [Hrsg.] Bundesgerichtsgesetz; Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2012, Art. 90 N 9; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., Zürich 2013, Rz 1157 S. 404). Abgesehen von den Fällen von Art. 92 BGG (Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und den Ausstand) ist die öffentlichrechtliche Beschwerde gegen einen Zwischenentscheid gemäss Art. 93 Abs. 1 BGG nur dann zulässig, wenn dieser einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken kann (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

2.3.1.

Für die bisherige kantonale Praxis bedeutet dies, dass der damit verfolgte Zweck – Erhöhung der Prozessökonomie und Prozessbeschleunigung, indem Fragen, über die das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, in einem Rückweisungsentscheid mit Dispositivcharakter entschieden hat, möglichst rasch einer definitiven Klärung zugeführt werden können – nicht mehr erreichbar ist: Eine direkte Anfechtung des Urteils des Verwaltungsgerichts, sofern es den vorinstanzlichen Rückweisungsentscheid schützt, beim Bundesgericht ist als Folge der Qualifizierung des Entscheids als Zwischenentscheid gemäss Art. 93 BGG nur unter den dort (Art. 93 Abs. 1 lit. a und b BGG) genannten einschränkenden Bedingungen möglich. Insbesondere betrachtet dabei das Bundesgericht den Umstand, dass die Vorinstanzen in einem zweiten Umgang auf ihre Rechtsauffassung nicht mehr zurückkommen und die Beschwerde erneut abweisen (oder allenfalls gar einen Nichteintretensentscheid fällen) wür-

den, nicht als einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. September 2012 [2C_847/2012], Erw. 2.2.2., mit Hinweisen). Zudem erachtet das Bundesgericht die Ausnahmeklausel von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG, wonach die Beschwerde gegen einen Zwischenentscheid zulässig ist, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde, nicht leichthin als erfüllt, sondern handhabt diese vielmehr restriktiv (Urteil des Bundesgerichts vom 13. September 2012 [2C_847/2012], Erw. 2.2.2., mit Hinweisen).

2.3.2.

Der mit der bisherigen Praxis verfolgte Zweck der Steigerung der Verfahrensökonomie und -beschleunigung lässt sich somit angesichts der veränderten bundesgesetzlichen Rechtslage nicht mehr erreichen. Damit aber nicht genug; die Beibehaltung der bisherigen Praxis würde sogar zu einer Erschwerung des Rechtsschutzes führen: Ein verwaltungsgerichtliches Urteil, mit dem ein Rückweisungsentscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, bestätigt wird, ist beim Bundesgericht nicht (mehr) anfechtbar. Ein definitiver Entscheid über Teilfragen im kantonalen Verfahren ist damit vor Ergehen eines Endentscheids in der Sache ausgeschlossen. Ein Beschwerdeführer müsste demnach im Falle des Unterliegens vor Verwaltungsgericht den Endentscheid abwarten und könnte erst diesen – nach erneutem Durchlaufen des kantonalen Instanzenzugs – mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht anfechten.

Dieses Ergebnis lässt sich vermeiden, indem § 198 StG (i.V.m. § 54 Abs. 1 VRPG) im Lichte von Art. 93 Abs. 1 BGG so ausgelegt wird, dass die Beschwerde ans Verwaltungsgericht gegen Rückweisungsentscheide nur unter den restriktiven Bedingungen des nicht wiedergutzumachenden Nachteils sowie der sofortigen Herbeiführung eines Endentscheids und damit der Ersparnis eines bedeutenden Aufwands an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren zulässig ist. Diese Lösung rechtfertigt sich im Übrigen vor dem Hintergrund des bundesrechtlich vorgeschriebenen bzw. ausdrücklich für

zulässig erklärten Systems des zweistufigen innerkantonalen Rechtsschutzes im Recht der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 140 und 145 DBG) und im Bereich des harmonisierten Steuerrechts (Art. 50 StHG). Dieses bundesgesetzlich vorgeschriebene bzw. ausdrücklich für zulässig erklärte innerkantonale Rechtsschutzsystem findet seine Fortsetzung in der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht, wie sie sowohl im DBG als im StHG als letzte Möglichkeit der Anfechtung von Entscheidungen in Bundessteuersachen und für Streitigkeiten aus dem Bereich der harmonisierten Steuern vorgesehen ist (Art. 146 DBG; Art. 73 StHG). Es rechtfertigt sich daher, auch für das innerkantonale Rechtsmittelsystem die Anforderungen von Art. 93 Abs. 1 BGG zur Anwendung zu bringen. Jedenfalls für den Bereich des Rechts der direkten Bundessteuer und das harmonisierte Steuerrecht ist daher aus Gründen der Einheitlichkeit des Rechtsmittelszugs und mit Blick auf die Vermeidung unnötiger Verfahrensleerläufe in Änderung der bisherigen Praxis die Anfechtung von Rückweisungsentscheiden auch im kantonalen Rechtsmittelverfahren in Steuersachen in Zukunft nur unter den erschwerten Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. a und b BGG zuzulassen (vgl. ebenso im Ergebnis: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. Februar 2011, publ. in StE 2011 B 96.21, Nr. 16).

2.4.

2.4.1.-2.4.2. (...)

2.4.3.

(...) Die Beschwerdeführer und das KStA haben in der Folge dem Erlass eines Endentscheids durch das Verwaltungsgericht sowie der damit verbundenen Verkürzung des Instanzenzugs ausdrücklich zugestimmt und die Beschwerdeführer haben die für den Erlass eines Endentscheids erforderlichen Beweismittel eingereicht. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich nicht nur, auf die Beschwerde einzutreten, sondern – namentlich gestützt auf die zusätzlich eingereichten Beweismittel – einen Endentscheid zu fällen.

II.

1.

1.1.

Die Vorinstanz hielt fest, dass gemäss dem von der EStV erlassenen Kreisschreiben Nr. 11 "Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten" vom 31. August 2005 (KS Nr. 11) Kosten für die behinderungsbedingte Abänderung eines Fahrzeugs abzugsfähig seien. Der behinderungsbedingte Umbau des Fahrzeugs stehe in erster Linie im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers, obwohl er das Fahrzeug auch für die selbstständige Erwerbstätigkeit benötige. Es handle sich bei diesen Kosten um Privataufwand des Beschwerdeführers. Daher seien die Umbaukosten nicht aktivierungsfähig und die Abschreibung stelle nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Steuerrechtlich sei ein Abzug der Umbaukosten als behinderungsbedingte Kosten gemäss § 40 lit. 1^{bis} StG zu beurteilen.

1.2.-1.4. (...)

1.5.

In Bezug auf die Nutzung des Fahrzeugs gehen sowohl die Vorinstanz als auch die Beschwerdeführer übereinstimmend von einer überwiegenden geschäftlichen Nutzung des Fahrzeugs aus. Dessen Qualifikation als Geschäftsvermögen ist damit unbestritten. Umstritten ist hingegen die Zuordnung des Umbaus des Fahrzeugs, welcher einerseits in einem direkten Zusammenhang mit der Behinderung und andererseits mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers steht. In Anbetracht dessen, dass die Qualifikation des Fahrzeugs als Geschäftsvermögen nicht in Zweifel gezogen wird, dass alle Wirtschaftsgüter, die einer Unternehmung wirtschaftlich zur Verfügung stehen und dieser über den Bilanzstichtag hinaus einen Nutzen abwerfen sowie als Objekte einzeln identifizierbar und bewertbar sind, aktivierungsfähig sind (vgl. dazu ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl. 2002, § 46 N 57), dass die Aktivierung des Fahrzeugs selbst von der Vorinstanz nicht in Frage gestellt wird, dass der Umbau des Fahrzeugs der geschäftlichen Nutzung des Fahrzeugs dient und dass der Beschwerdeführer mit der Aktivierung des Fahrzeugs und der Umbaukosten in

der Buchhaltung eine eindeutige Willenskundgebung in Bezug auf den Geschäftsvermögenscharakter getätigt hat, kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, dass die Umbaukosten des Fahrzeugs nicht aktivierungsfähig sind. (...)

2.

2.1.-2.2. (...)

2.3.

(...)

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer fällt ausser Betracht, die in der Geschäftsbuchhaltung aktivierten Umbaukosten, sobald der Beitrag der SVA daran feststeht, einfach um diesen Betrag zu reduzieren. Auf diese Weise würde dem Umstand, dass der Beitrag einen tatsächlichen Einkommenszufluss darstellt und dass tatsächlich schon auf den Anschaffungskosten ohne Berücksichtigung des erst später zugeflossenen Beitrags der SVA (d.h. bei einer Ex-post-Betrachtung zu viel) abgeschrieben wurde, nicht Rechnung getragen. Es fällt aber auch ausser Betracht, die früheren Veranlagungen in Revision zu ziehen und das steuerbare Einkommen im Umfang der sich im Nachhinein als zu hoch erweisenden Abschreibungen zu korrigieren, da der Umstand des erst in einer späteren Steuerperiode als jener der Anschaffung bzw. des Umbaus des Fahrzeugs zugeflossenen Beitrags der SVA schon bei der Anschaffung zumindest abseh- und nur seinem Umfang nach noch nicht bestimmbar war (Fehlen einer neuen Tatsache gemäss § 201 Abs. 1 lit. a und b StG). Die Anerkennung der Aktivierung der gesamten Umbaukosten sowie der darauf getätigten Abschreibungen als geschäftsmässig begründete Kosten verlangt vielmehr, dass im Falle der (ganzen oder teilweisen) Übernahme der aktivierten Umbaukosten durch die SVA diese Kostenbeteiligung zwingend im Zeitpunkt der Auszahlung an den Beschwerdeführer in der Geschäftsbuchhaltung als ausserordentlicher Ertrag erfasst wird und damit entsprechend zu versteuern sein wird.