

Fristenlauf und Zustellfiktion

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 24. Juni 2011

Hält sich die Post bei eingeschrieben versandten Briefen an die Regel der siebentägigen Abholfrist, entspricht das Datum des Endes dieser postalischen Frist jenem des Eintritts der Zustellfiktion. Wird hingegen die Briefsendung zwei Tage später trotzdem noch effektiv ausgehändigt, so kann sich aufgrund des Vertrauensschutzes in die behördliche Rechtsmittelfrist im Einzelfall eine andere Sichtweise aufdrängen.

Sachverhalt:

1. Mit definitiver Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2008 vom 18. Februar 2010 wurde der Pflichtige amtlich eingeschätzt und darin ein Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von Fr. 8'064.– gewährt.

2.a) Am 18. März 2010 reichte der Pflichtige kommentarlos die Steuererklärung 2008 inklusive Belege bei der Steuerverwaltung ein, welche von der Steuerverwaltung als Einsprache entgegengenommen wurde. Darin deklarierte der Pflichtige einen Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 71'013.–.

b) Mit Einsprache-Entscheid vom 19. Juli 2010 gewährte die Steuerverwaltung lediglich den Pauschalabzug in Höhe von Fr. 7'346.– als Liegenschaftsunterhaltskosten.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die vom Pflichtigen als Einfamilienhaus deklarierte Liegenschaft erheblich umgebaut worden sei. So sei gemäss den vorliegenden Belegen davon auszugehen, dass das Einfamilienhaus in ein Mehrfamilienhaus umgebaut worden sei. Da der Pflichtige es versäumt habe, die Umbaukosten in den Steuerperioden 2007 und 2008 in wertvermehrende und werterhaltende Investitionen zu unterteilen, seien in der Vorperiode 2007 sämtliche deklarierten Investitionen zum Abzug zugelassen worden. Die in der Steuererklärung 2008 geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten seien grösstenteils als nicht abzugsfähige, wertvermehrende Aufwendungen einzustufen und der Abzug auf den Pauschalbetrag zu reduzieren.

3. Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 27. August 2010 Beschwerde mit dem Begehren, die Kosten des Liegenschaftsunterhalts seien gemäss eingereichter Steuererklärung auf Fr. 102'142.35 festzusetzen und somit das steuerbare Einkommen von Fr. 256'500.– auf Fr. 154'358.– zu reduzieren.

Vorab hielt der Pflichtige fest, dass ihm der Einsprache-Entscheid vom 19. Juli 2010 am 29. Juli 2010 zugegangen sei, weshalb er fristgerecht Beschwerde erhebe. Als Begründung hielt er fest, die Liegenschaft A. in B. sei 2004 gekauft und umgebaut worden. Der Neubau bzw. Umbau sei in zwei Phasen getätigt worden: 2004 bis Juni 2007 der Neubau, von Oktober bis heute der Umbau. Der Neubau habe ein zusätzliches Stockwerk und eine Erweiterung Wintergarten Südseite beinhaltet. Von diesen Kosten, welche wertvermehrend gewesen seien, habe er keine davon als Steuerabzug geltend gemacht, da er sich bewusst gewesen sei, dass diese nicht abzugsberechtigt seien. Es seien immer nur Kosten geltend gemacht worden, welche direkt mit dem Umbau in Zusammenhang und werterhaltend gewesen seien. Er habe es somit nicht versäumt, die wertvermehrenden und werterhaltenden Kosten getrennt zu deklarieren. Auch habe er für die Neubauarbeiten andere Unternehmer als für den Umbau gehabt, damit er klare Verhältnisse gehabt habe. Er habe die bestehende Installation erneuert und bei den bestehenden alten Tableaus neue Tableaus gemäss Vorschriften montiert. Das Haus sei ca. 1984 vom alten Besitzer schon einmal angebaut und dadurch seien zwei Sicherungskästen montiert worden. Der Hausgrundriss sei in den unteren zwei Stockwerken zum grössten Teil belassen und lediglich saniert worden. Wertvermehrnde Investitionen habe er nur wenige getätigt und der Steuererklärung nicht belastet. Die aufgeführten Unterhaltsarbeiten in der Steuererklärung 2008 seien minimale Aufwendungen des Umbaus, welche er geltend mache. Diese Unterhaltsarbeiten seien auf den Rechnungsanschriften auch klar mit Umbau deklariert worden.

Weiter hielt der Pflichtige fest, dass er im Oktober 2007 in den Neubauteil im Dachgeschoss eingezogen sei, da dieser zu diesem Zeitpunkt fertig gestellt gewesen sei. Die angesprochene Umnutzung in ein Mehrfamilienhaus sei so nicht richtig. Es sei theoretisch machbar, dass es umgenutzt werden könne, sei aber so nicht realisiert worden und auch nicht planerisch eingegeben worden. Richtig sei, dass er den 3. Stock (Neubau) privat nutze und die nun in Kürze fertig erstellten restlichen zwei Stockwerke zukünftig als Firmensitz der G. und H. genutzt würden.

4. Mit Vernehmlassung vom 18. Mai 2011 beantragte die Steuerverwaltung das Nichteintreten auf die Beschwerde. Als Begründung hielt sie fest, dass der Einsprache-Entscheid vom 19. Juli 2010 dem Beschwerdeführer mit eingeschriebenem Brief zugestellt worden sei. Eine eingeschrieben versandte Verfügung gelte nach langjähriger Praxis als dann zugestellt, wenn sie am Postschalter abgeholt werde. Werde die Verfügung nicht innert der Abholungsfrist von sieben Tagen in Empfang genommen, so gelte sie gemäss Zustellfiktion regelmässig als am letzten Tag der Frist zugestellt. Bei einer Abholungsfrist von sieben Tagen sei der Einsprache-Entscheid am 26. August 2010 in Rechtskraft erwachsen. Das Schreiben des Beschwerdeführers mit Eingangsstempel vom 31. August 2010 (Dienstag) sei deshalb zu spät erfolgt, weshalb auf die Beschwerde nicht mehr einzutreten sei.

5. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

2. Bevor eine Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind von Amtes wegen die Sachurteilsvoraussetzungen zu prüfen. Das Steuergericht tritt als Beschwerdeinstanz nämlich nur dann auf eine Beschwerde ein und prüft diese materiell, wenn die Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind. Es entscheidet darüber als Rechtsfrage von Amtes wegen. Dazu gehört auch die Beurteilung der Frage, ob die Beschwerde innert der Rechtsmittelfrist ergangen ist (vgl. Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, u.a. Basel 1996, N 947-953 und N 1217 ff.).

3.a) Gegen den Einsprache-Entscheid der Veranlagungsbehörde kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss Art. 140 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 133 Abs. 1 DBG beginnt die Frist mit dem auf die Eröffnung folgenden Tage. Sie gilt als eingehalten, wenn die Beschwerde am letzten Tag der Frist bei der Rekurskommission angelangt ist, der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wurde. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab. Auf verspätete Beschwerden wird nach Art. 140 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 133 Abs. 3 DBG nur eingetreten, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Beschwerde innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde.

b) Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung gelten behördliche Sendungen in Prozessverfahren nicht erst dann als zugestellt, wenn der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt. Es genügt, wenn die Sendung in den Machtbereich des Adressaten gelangt, so dass er sie zur Kenntnis nehmen kann. Wird der Adressat einer eingeschriebenen Briefpostsendung oder Gerichtsurkunde nicht angetroffen und eine Abholeinladung in seinen Briefkasten oder in sein Postfach gelegt, wird die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt betrachtet, in welchem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der siebentägigen Frist, wird angenommen, dass die Sendung am letzten Tag dieser Frist zugestellt wurde (Zustellfiktion). Dies gilt nur, wenn der Adressat mit der Zustellung rechnen musste. Nach der Rechtsprechung tritt die Zustellfiktion immer sieben Tage nach dem erfolglosen Zustellungsversuch ein und markiert den Beginn der Rechtsmittelfrist, zu deren Berechnung unerheblich ist, ob sie an einem Werktag oder Samstag oder anerkannten Feiertag beginnt (vgl. Schöll

Michael, Rechtsmittelfrist bei nicht zugestellten behördlichen Akten, publ. in: Der Treuhandexperte [Trex], 2 [2002], S. 68 f., mit Hinweisen; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 1C_85/2010 vom 4. Juni 2010, E. 1.4.2, mit weiteren Hinweisen).

c) Gemäss dem Auszug des Zustellungsnachweises der Post wurde dem Pflichtigen der Einsprache-Entscheid am 20. Juli 2010 zur Abholung gemeldet respektive im Postfach avisiert. Abgeholt beziehungsweise am Postschalter zugestellt wurde der Einsprache-Entscheid am 29. Juli 2010. Die Beschwerdeschrift trägt den Poststempel vom 27. August 2010.

Wie unter Ziffer 3b ausgeführt, gilt der Einsprache-Entscheid spätestens am siebenten Tag nach erfolgloser Zustellung als erfolgt. Da diese Frist durch das Einlegen der Abholungseinladung in das Postfach des Adressaten ausgelöst wurde, begann sie am folgenden Tag zu laufen. Die siebentägige Frist begann demnach am 21. Juli 2010 und lief am 27. Juli 2010 ab. Der Einsprache-Entscheid gilt spätestens an diesem Tag als zugestellt. Die 30-tägige Rechtsmittelfrist begann somit am 28. Juli 2010 zu laufen und endete am 26. August 2010. Die Beschwerde erfolgte somit einen Tag zu spät, weshalb grundsätzlich auf diese nicht einzutreten wäre.

4. Indem die Post jedoch den Einsprache-Entscheid nach Ablauf der siebentägigen Abholungsfrist dem Pflichtigen am 29. Juli 2010 am Schalter aushändigte, stellt sich die Frage, ob sich die Steuerverwaltung diese Handlung anrechnen lassen muss.

a) Notiert der Postbote auf der Abholungseinladung versehentlich eine andere als die siebentägige Frist oder wird eine Sendung nach Ablauf der siebentägigen Frist dem Pflichtigen am Postschalter ausgehändigt, ändert dies grundsätzlich nichts am Zeitpunkt des Eintritts der Zustellfiktion. Bedient sich jedoch eine Behörde für amtliche Verrichtungen wie die Zustellung von Entscheiden einer Hilfsperson – wie hier der Post –, muss sie sich deren Handlung grundsätzlich anrechnen lassen. Der Empfänger darf grundsätzlich auf diese vertrauen. Nach Ziffer 2.3.7 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen «Postdienstleistungen» der Post ist der Inhaber einer Abholungseinladung während einer Frist von sieben Tagen zum Bezug der darauf vermerkten Sendung berechtigt. Entsprechend vermerkt der Postbote auf der Abholungseinladung den Tag, an dem die Frist abläuft. Hält sich die Post bzw. der Postbote an diese Regel, was erwartet werden kann, entspricht das Datum des Endes der postalischen Abholfrist jenem des Eintritts der Zustellfiktion. Hält sich die Post bzw. der Postbote nicht an diese Regel, besteht die Gefahr, dass eine Partei den tatsächlichen Empfang der Sendung als das die Rechtsmittelfrist auslösende Ereignis betrachtet, derweil diese Frist durch das frühere Datum der Zustellfiktion ausgelöst wurde, ohne dass sie sich dessen bewusst ist. So wie aus einer unrichtigen Rechtsmittelbelehrung den Parteien keine Nachteile erwachsen dürfen, darf einer Partei durch falsche Angaben oder Handlungen der Hilfsperson, der sich die Behörde bedient, kein Nachteil erwachsen, es sei denn, der Fehler sei offenkundig bzw. für die Partei erkennbar (vgl. BGE 1C_85/2010, a.a.O., E. 1.4.3, mit weiteren Hinweisen).

b) Im vorliegenden Fall endete die siebentägige Abholungsfrist am 27. Juli 2010. Trotzdem wurde die Sendung respektive der Einsprache-Entscheid dem Pflichtigen

am 29. Juli 2010, also zwei Tage nach der Zustellungsfiktion und Beginn der Rechtsmittelfrist, am Postschalter ausgehändigt. Dem Pflichtigen darf jedoch aufgrund der vorerwähnten Ausführungen aus der falschen Handlung des Postboten bzw. der Post kein Nachteil erwachsen, zumal er von Beruf nicht Anwalt und auch nicht von einem solchen vertreten wurde, und sich von Berufs wegen demnach nicht mit Fragen des Fristenlaufs beschäftigt und somit auf die Handlung der Post vertrauen durfte. Die Steuerverwaltung hat sich demnach die Handlung der Post anrechnen zu lassen, weshalb die Beschwerde als rechtzeitig erhoben betrachtet werden muss.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen somit erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

5. Im vorliegenden Fall unterliegt der Beurteilung, ob die vom Pflichtigen geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind.

6.a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden [...]. Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG für Grundstücke des Privatvermögens einen Pauschalabzug geltend machen. Dabei kann in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug gewählt werden (Art. 3 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer). Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 1991 B 25.6 Nr. 21). Nicht abziehbar sind Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Dazu gehören gemäss Ziffer 3.2 des Merkblatts «Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend Merkblatt) die Kosten für den Erwerb von Bauten und Einrichtungen sowie für bauliche Veränderungen, d.h. Um-, Ein- und Anbauten.

b) Unterhaltskosten sind Aufwendungen, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Unterhaltsarbeiten lassen ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt. Unterhaltsarbeiten sind Aufwendungen zur Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrende Aufwendungen sind bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage Zürich 2009, Art. 32 N 37 ff.).

7.a) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in ei-

nen besseren Zustand versetzen, d.h. zum Beispiel ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 46). Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft im Merkblatt einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt.

b) Häufig kann eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. In diesen Fällen müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrende Aufwendungen zerlegt werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, § 41 N 84).

8.a) Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige der Beschwerde lediglich Kopien verschiedener Rechnungen beigelegt. Eine Kostenzusammenlegung des Umbaus respektive Neubaus der Liegenschaft, welche die Kosten nach den Kriterien Unterhalt/Investition (sog. Aufschlüsselung der einzelnen Positionen) abgerechnet hätte und welche das Steuergericht respektive die Steuerverwaltung zur Beurteilung hätten heranziehen können, liegt keine vor. Es bleibt somit eine Ermessensfrage – die jedoch durch das Merkblatt der Steuerverwaltung eingegrenzt wird – welche Positionen werterhaltend und welche wertvermehrend sind. Aus den anlässlich der Verhandlung eingereichten Plänen und Fotos ist ersichtlich, dass neben der Renovation der Liegenschaft zum Beispiel auch neue Raumgestaltungen der Zimmer stattgefunden haben, das heisst neue Wände in bestehende Zimmer eingezogen wurden. Auch wurden neue Badezimmer errichtet. Somit wurden nicht nur werterhaltende Aufwendungen getätigt, sondern auch Aufwendungen, welche einen wertvermehrenden Charakter aufweisen.

b) Aufgrund der dem Steuergericht nun vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass im Jahr 2008 Aufwendungen in Höhe von total Fr. 107'092.85 getätigt worden sind, von welchen gemäss nachfolgender Aufstellung Fr. 68'393.05 als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten zu betrachten sind und demgemäss zum Abzug zuzulassen sind:

...

Total werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten

68'393.05

Die Beschwerde ist demnach teilweise gutzuheissen.

9. Da der Beschwerdeführer mit seinem Begehren zu 70 % durchgedrungen ist, sind dem Beschwerdeführer nach Art. 144 Abs. 1 DBG lediglich anteilmässige Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 300.– aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Abzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 7'346.– auf neu Fr. 68'393.05 zu erhöhen und das steuerbare Einkommen entsprechend anzupassen.
3. ...
4. ...