

**3-RV.2019.196**  
P 7

**Urteil vom 20. Januar 2022**

Besetzung      Präsident Heuscher  
                     Richter Mazzocco  
                     Richter Herzog  
                     Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin      **A.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                         **vom 21. Oktober 2019**  
                         betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 25. Februar 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 49'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 757'000.00 veranlagt. Dabei wurden die geltend gemachten Mietkosten für die selbständige Tätigkeit von A. von CHF 4'800.00 um CHF 2'100.00 auf CHF 2'700.00 gekürzt.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 25. Februar 2019 hat A. mit Schreiben vom 8. März 2019 Einsprache erhoben. Sie stellte den Antrag, die deklarierte geschäftliche Miete von CHF 4'800.00 sei zu gewähren.

### **3.**

Die Steuerkommission Q. wies die Einsprache mit Entscheid vom 21. Oktober 2019 ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2019 (Zustellung am 26. Oktober 2019) hat A. mit Rekurs vom 14. November 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt den Antrag:

"Der Abzug am Eigenmietwert von Fr. 4800 für die benutzen Räumlichkeiten für meine selbständigen Musikaktivitäten ist in vollem Umfang zuzulassen."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **5.**

Die Steuerkommission Q. beantragt (gegenüber dem Einspracheentscheid) eine Reformatio in peius um CHF 600.00, das Kantonale Steueramt eine Reformatio in peius um CHF 300.00.

### **6.**

A. hat eine Replik erstattet.

### **7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. getätigt und von diesem weitere Unterlagen eingeholt.

**8.**

Aufforderungsgemäss reichte A. diverse Unterlagen ein.

**9.**

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 16. Dezember 2021 wurde A. eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens (Reformatio in peius) in Aussicht gestellt. Gleichzeitig wurde ihr die Möglichkeit zur Stellungnahme und zum Rückzug des Rekurses eröffnet.

**10.**

Mit Schreiben vom 6. Januar 2022 hat A. am Rekurs festgehalten und zur angedrohten Reformatio in peius Stellung genommen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Die Rekurrentin arbeitet – neben ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit als Musikschullehrerin – als selbständige Musikerin (gemäss Steuererklärung 2017: "selbständige Musikaktivitäten"). Für das Jahr 2017 deklarierte sie Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 72.00.

#### **2.2.**

Die Steuerkommission Q. hat in der Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2019 – bestätigt mit dem Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2019 – die geltend gemachten Mietkosten auf CHF 2'700.00 reduziert. Mit der Vernehmlassung beantragt die Steuerkommission Q., eine Reformatio in peius von CHF 600.00 (gegenüber dem Einspracheentscheid), d.h. die Berücksichtigung von einer Raumeinheit und Mietkosten von CHF 2'100.00. Das Kantonale Steueramt beantragt eine Reformatio in peius von CHF 300.00.

Die (Höhe der) Aufrechnung ist im vorliegenden Verfahren strittig und nachfolgend zu prüfen.

### **3.**

Die Rekurrentin wohnt zusammen mit C. seit 2012 in einem Einfamilienhaus an der X-Strasse 2 in Q.. Das Haus hat gemäss "Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte" des Kantonalen Steueramtes 18,2 Raumeinheiten (RE). Der Eigenmietwertanteil der Rekurrentin beträgt CHF 16'106.00 (gesamter Wert gemäss Schätzungsprotokoll CHF 32'212.00 inkl. genereller gesetzlicher Anpassung von + 21 % im Jahr 2016 gemäss Schreiben des Kantonalen Steueramtes vom 9. Januar 2017). Die Rekurrentin hat CHF 4'800.00 als geschäftlichen Mietaufwand verbucht.

### **4.**

#### **4.1.**

Die Rekurrentin brachte im Einspracheverfahren vor, das Raumeinheitenblatt über ihre Liegenschaft weise insgesamt 18,2 RE aus. Für die Aktivitäten ihres selbständigen Musikberufes brauche sie den Raum mit 1,2 RE im Untergeschoss zum Üben, für die Musikkliteratur und die Instrumente. 50 % der Wohnhalle (somit 0,9 RE), wo das Klavier stehe, werde für Einzel- und

Gruppenunterricht genutzt. Das ergebe einen Bedarf von 2,1 RE oder 11,5 %. Bei einem Eigenmietwert von CHF 32'232.00 entspreche dies CHF 3'707.00 bzw. prozentual vom Marktwert CHF 6'178.00. Ein deklarierter Mittelwert von CHF 4'800.00 sei somit alles andere als übersetzt.

#### **4.2.**

Mit Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q. fest, die Rekurrentin habe im Jahr 2017 als Musikschullehrerin an den D. S., T. und U. gearbeitet. Daneben sei sie als Musikerin selbstständig tätig gewesen. Ihre Einnahmen beliefen sich auf CHF 6'620.00. Davon entfielen gemäss eingereichter Aufstellung CHF 5'900.00 auf Konzerte und CHF 720.00 auf erteilte Privatstunden. Für die Benützung von privaten Räumen für die selbstständige Tätigkeit mache sie CHF 4'800.00 geltend. Dieser Betrag sei im Veranlagungsverfahren auf CHF 2'700.00 gekürzt worden. Er entspreche inkl. Nebenkosten 1,2 RE bei einer Fläche von 23 m<sup>2</sup> einem Eigenmietwertanteil von 6,6 %.

Unter die abzugsfähigen Geschäftskosten gemäss § 36 StG fielen auch die für die Einkommenserzielung notwendigen Raumkosten. Wenn die Räumlichkeiten zu einem wesentlichen Teil auch privat genutzt würden, komme nur ein teilweiser Abzug der auf die benutzten Räumlichkeiten entfallenden Kosten in Betracht. Für die Berechnung des Mietanteils eines Zimmers werde grundsätzlich auf das Schätzungsprotokoll abgestellt. Dabei werde der prozentuale Anteil der Raumeinheiten des geschäftlich genutzten Raumes an den gesamten Raumeinheiten des Hauses oder der Wohnung ermittelt. Im selben Verhältnis werde die Eigenmiete oder der Mietzins aufgeteilt.

Die Rekurrentin habe nur Einnahmen aus Unterrichtstätigkeit von CHF 720.00 erzielt. Auch wenn der Unterricht in der Wohnhalle stattfinde und sie dort teilweise am Klavier für Auftritte übe, müsse die geschäftliche Nutzung der Wohnhalle als vernachlässigbar klein beurteilt werden. Es könne dafür kein zusätzlicher Mietanteil angerechnet werden bzw. sei dieser in der gewährten Miete bereits enthalten. Denn das Musikzimmer werde zu einem grossen Teil auch für die unselbstständige Tätigkeit (Lohnausweise von verschiedenen D. in der Höhe von CHF 46'829.00) als Arbeitszimmer benutzt. Bei einer unselbstständig erwerbenden Person seien die Kosten für die Benützung eines Arbeitszimmers grundsätzlich bereits im Pauschalabzug, der vorliegend CHF 2'000.00 betrage, enthalten.

Zusammenfassend kommt die Steuerkommission zum Schluss, dass die für die selbstständige Tätigkeit gewährten Mietkosten von CHF 2'700.00 eher an der oberen Grenze lägen und sich eine Erhöhung keinesfalls rechtfertige.

#### 4.3.

Mit Rekurs beantragte die Rekurrentin, dass der Abzug am Eigenmietwert von CHF 4'800.00 in vollem Umfang zuzulassen sei.

Zur Begründungen führte sie aus, mit den von der Steuerkommission Q. akzeptierten CHF 2'700.00 liessen sich die benötigten Räume auf dem Liegenschaftsmarkt nicht bezahlen. Auch die beantragten CHF 4'800.00 seien knapp. Wenn ein Raum für 8 bis 10 Personen zum Musizieren und ein zusätzlicher Lager- und Übungsraum inklusive Infrastruktur für CHF 400.00 monatlich gemietet werden müssten, so würde es sich um einen "Schnäppchenpreis" handeln.

Es sei Unsinn, den Abzug in einem Verhältnis zum Einkommen zu sehen. Unkosten seien Unkosten, auch wenn am Schluss kein Reingewinn resultiere. Eine selbständige Arbeit sei im Übrigen oft mit Schwankungen behaftet, wobei die Unkosten konstant blieben. Die Begründung, der Abzug beziehe sich nur auf die CHF 720.00 für selbständiges Unterrichtseinkommen, sei absurd. Auch eine Konzertvorbereitung, z.T. mit mehreren Personen, beanspruche den deklarierten Raumbedarf. Der Abzug betreffe den gesamten selbständig erwirtschafteten Betrag. Die Argumentation, dass die geschäftliche Nutzung der Wohnhalle als vernachlässigbar klein beurteilt werden müsse, sei eine unbelegte Behauptung, um den berechneten Abzug willkürlich zu kürzen. Die Wohnhalle müsse mit 50 % berücksichtigt werden.

Der Eigenmietwert werde anhand festgelegter Raumeinheiten berechnet. Es sei nicht einzusehen, weshalb für die berufliche Nutzung die Raumeinheiten plötzlich keine Berechnungsgrundlage liefern sollten. Ein Frankenbetrag (Einkommen) könne nicht in ein Mass der Raumnutzung übersetzt werden.

Der Musikerberuf erfordere eine akustische Trennung von Nachbarn. Auch aus diesem Grund lebe sie in einem eigenen Haus und nicht in einer Vierzimmer-Mietwohnung. Das Haus habe fünf geschlossene Wohnräume und eine offene Wohnhalle. Ein Raum sei fix belegt mit Musikalien und diene als Bläser-Übungsraum. Die Halle werde als Unterrichtsraum teilbenutzt mit Einzel- und Mehrpersonenunterricht und beherberge das Klavier. In der Wohnhalle würden alle Vorbereitungsarbeiten mit dem Klavier erledigt. Einen weiteren Raum als Büro benutze sie mindestens zur Hälfte für alle administrativen Arbeiten, v.a. als Musikschulleiterin U., weshalb dieser Anteil nicht für die selbständige Tätigkeit aufgeführt und im allgemeinen Arbeitnehmerabzug enthalten sei.

Nach der Raumeinheiten-Aufstellung seien das 1,2 RE für den Einzelraum und 50 % von 1,8 RE der Halle. Dies ergebe 2,1 RE oder 11,54 % des Totals.

Die 2,1 RE ergäben bei einem Eigenmietwert von CHF 32'212.00 einen Betrag von CHF 3'717.00 (60 % des Marktwertes) und auf den Marktwert hochgerechnet CHF 6'195.00. Die Deklaration von CHF 4'800.00 liege somit in der Hälfte zwischen dem Eigenmiet- und dem Marktwert.

#### 4.4.

Die Steuerkommission Q. führte in der Vernehmlassung aus, dass die Rekurrentin das Arbeitszimmer gemäss Rekurs mit 1,2 RE zur Hälfte für die unselbständige Erwerbstätigkeit benütze. Dieser Abzug sei in der Berufskostenpauschale bereits berücksichtigt. Somit würden 0,6 RE dieses Raumes auf die selbständige Tätigkeit entfallen.

Die von der Rekurrentin geforderte 50 %-Nutzung der 44 m<sup>2</sup> grossen Wohnhalle (1,8 RE) für die selbständige Erwerbstätigkeit im Nebeneinkommen könne nicht nachvollzogen werden:

- Das Klavier nehme nur einen Teil des grossen Raumes in Anspruch.
- Die Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit würden sich mit CHF 720.00 in einem sehr kleinen Rahmen (total CHF 6'620.00) bewegen.
- Das Klavier werde auch für die unselbständige Tätigkeit und private Zwecke genutzt.

Unter Berücksichtigung dieser Aspekte könne die geschäftliche Nutzung der Wohnhalle auf gut 20 % geschätzt werden, was 0,4 RE entspreche. Somit diene 1 RE der geschäftlichen Nutzung.

Es sei festgestellt worden, dass bei der Berechnung der Miete irrtümlich vom geschätzten Eigenmietwert von CHF 32'212.00 ausgegangen worden sei. In diesem seien allerdings zusätzliche Mietwerte (Schwimmbadanlage und Garagen) enthalten, welche nicht in die Festlegung des Mietwertes pro Raumeinheit fliessen dürften. Die Miete berechne sich korrekterweise wie folgt:

|                                                   | <b>1,2 RE</b>   | <b>1 RE</b>     |
|---------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Eigenmietwert                                     | 32'212.00       | 32'212.00       |
| Normmietwert (Eigenmietwert x 100 / 61)           | 52'805.00       | 52'805.00       |
| ./. zusätzliche Mietwerte                         | -8'712.00       | -8'712.00       |
| Normmietwert für 18,2 RE                          | 44'093.00       | 44'092.00       |
| Normmietwert für 1,2 bzw. 1 RE                    | 2'907.00        | 4'422.00        |
| Eigenmietwert (= Normmietwert x 61 %)             | 1'773.00        | 1'477.00        |
| Nebenkosten 22 m <sup>2</sup> / 20 m <sup>2</sup> | 660.00          | 600.00          |
| Total Miet- und Nebenkosten                       | 2'433.00        | 2'077.00        |
| <b>Total Miet- und Nebenkosten gerundet</b>       | <b>2'400.00</b> | <b>2'100.00</b> |

Die berücksichtigten Mietkosten von CHF 2'700.00 seien zu hoch ausgefallen. Für 1 RE beliefen sich die Mietkosten gemäss obiger Berechnung auf CHF 2'100.00. Die Steuerkommission beantragte in Abweisung des Rekurses eine Erhöhung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit um CHF 600.00, das KStA um CHF 300.00.

#### **4.5.**

Die Rekurrentin machte in der Replik geltend, die fehlerhafte Zahlenaufstellung der Steuerkommissärin belege einen Mangel an Sorgfalt. In der rechten Kolonne ihrer Mietberechnung seien zwei Zahlenwerte falsch: Eigenmietwert und Normmietwert für 1 RE. Immerhin werde mit der Angabe eines Normmietwertes von CHF 2'422.00 pro Raumeinheit eine Grundaussage bestätigt. Die Schlussfolgerung sei jedoch willkürlich. Es gehe um den tatsächlich gebrauchten Raum. Der gebrauchte Raum für die selbständige Arbeit umfasse 2,1 RE, wie im Rekurs dargelegt. Die 0,6 RE für den Bürobetrieb der Schule, abgedeckt über den Pauschalabzug für unselbständige Arbeit, seien darin nicht enthalten.

#### **4.6.**

In der Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in peius hielt die Rekurrentin an ihren bisherigen Standpunkten und am Rekurs fest. Ergänzend führte sie aus, die behördlich angedrohte Reduktion eines bereits ungenügenden Abzuges als Reaktion auf eine Einsprache (recte: Rekurs) werde als qualifizierte Nötigung beurteilt. Für Mietkosten der benutzten Räume sei nicht auf den fiktives Einkommen darstellenden Eigenmietwert, sondern auf die realen Marktverhältnisse im Quervergleich mit dem gewerblichen Umfeld abzustellen. Die Rekurrentin macht sodann geltend, dass sie zuhause und nicht in Konzertsälen oder in einer Kirche übe. Die Zahl der Auftritte sowie die Anzahl Privatschüler variere von Jahr zu Jahr.

### **5.**

#### **5.1.**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Als steuermindernde Tatsache tragen die Steuerpflichtigen die Beweislast hierfür (VGE vom 7. November 2014 [WBE.2014.185]; VGE vom 28. März 2012 [WBE.2011.158]). Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei interessiert, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist. Entscheidend ist, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweis). Darauf, ob der selbständig Erwerbstätige auch ohne den entsprechenden Aufwand ausgekommen wäre



oder ob auch zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können, kommt es nicht an (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 36 StG N 5).

## **5.2.**

Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung hört die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines selbständig Erwerbenden dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Kosten zu privaten Zwecken (oder um die Beanspruchung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens zu privaten Zwecken), aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Tilgung von Schulden handelt (§ 41 StG; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (SGE vom 23. Juli 2020 [3-RV.2019.192]).

## **5.3.**

Unter die abzugsfähigen Kosten gemäss § 36 StG können unter anderem die für die Einkommenserzielung notwendigen Raumkosten fallen. Während bei einem unselbständig Erwerbenden ein Arbeitszimmerabzug nur gewährt wird, wenn am Arbeitsort keine zumutbare Möglichkeit besteht, die Berufsarbeit zu erledigen, in der privaten Wohnung für die Berufsarbeiten ein Arbeitszimmer ausgeschieden ist und dieses Zimmer hauptsächlich und regelmässig für einen wesentlichen Teil der Berufsarbeit benützt wird, genügt es bei den selbständig Erwerbenden, dass die Aufwendungen geschäftsmässig begründet und tatsächlich aufgewendet worden sind. Selbständig Erwerbstätige können sich frei organisieren und selber entscheiden, wo und in wie vielen Räumen sie ihre Arbeit erledigen wollen. Ihre Aufwendungen für Geschäfts- und Büroräumlichkeiten sind unabhängig von ihrer Grösse oder Notwendigkeit voll abzugsberechtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Von diesen allgemeinen Regeln ist auch bezüglich der Abzugsberechtigung eines in der Privatwohnung eingerichteten, geschäftlich genutzten Arbeitszimmers nicht abzuweichen. Ein Abzug bei selbständig Erwerbstätigen ist demzufolge immer dann zuzulassen, wenn erwiesen ist, dass ein Zimmer der Privatwohnung oder zumindest ein Teil davon effektiv geschäftlich genutzt wird. Wenn die Räumlichkeiten zu einem wesentlichen Teil auch privat benützt werden können, kommt nur ein teilweiser Abzug der auf die benützten Räumlichkeiten entfallenden Kosten in Betracht. Kein Abzug wird dagegen gewährt, für Räume wie die Küche, Toilette und die Diele, da die private Nutzung hier bei weitem überwiegt (zum Ganzen: RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.128] mit Hinweisen).

#### **5.4.**

Für die Berechnung des Mietanteils von Geschäftsräumen wird nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts auf das Schätzungsprotokoll gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) abgestellt. Dabei wird der prozentuale Anteil der Raumeinheiten der geschäftlich genutzten Räume an den gesamten Raumeinheiten des Hauses oder der Wohnung ermittelt. Im selben Verhältnis wird die Eigenmiete oder der Mietzins aufgeteilt. Fehlt ein Schätzungsprotokoll, wird der Mietzins durch die offizielle Zimmerzahl plus zwei (für Nebenräume wie die Küche und das Bad) geteilt und mit der Anzahl der geschäftlich genutzten Räume multipliziert (zum Ganzen: SGE vom 20. Juli 2017 [3-RV.2017.43] mit Hinweisen).

#### **6.**

##### **6.1.**

Gemäss Angaben der Rekurrentin benötigt sie für ihre berufliche Tätigkeit insgesamt drei Räume des Hauses, davon 2 Räume mit einem Anteil von insgesamt 2,1 RE für ihre selbständige Erwerbstätigkeit. Es handelt sich dabei um folgende Räume:

- Ein Raum im Untergeschoss (1,2 RE) werde zum Üben, für die Musikliteratur und die Instrumente gebraucht. Es sei ein Lager- und Übungsraum inklusive Infrastruktur. Dieser Raum sei fix belegt mit Musikalien und diene als Bläser-Übungsraum.
- Sie brauche die Hälfte der Wohnhalle (somit 0,9 RE). Darin stehe das Klavier und sie nutze den Raum als Unterrichtsraum, für Einzel- und Gruppenunterricht sowie für alle Vorbereitungsarbeiten mit dem Klavier. Sie musiziere darin und bereite sich auf Konzerte vor, z.T. mit mehreren Personen.
- Ein weiterer Raum diene als Büro. Sie nutze diesen mindestens zur Hälfte für alle administrativen Arbeiten, v.a. als Musikschulleiterin U.. Aus diesem Grund sei dieser Raum nicht aufgeführt für die selbständige Tätigkeit.

Folgedessen macht die Rekurrentin die geschäftliche Nutzung von 2,1 RE in ihrem Haus geltend. Demgegenüber werden 0,6 RE des Arbeitszimmers im Untergeschoss sowie 0,4 RE der Wohnhalle im Erdgeschoss somit 1 RE der Liegenschaft von der Steuerkommission Q. als geschäftlich genutzte Räume anerkannt.

Es ist der geschäftlich genutzte Teil an den Räumen zu ermitteln und im Verhältnis dieses Anteils zur Raumgrösse sind die Raumkosten abzugsfähig.

## **6.2.**

Wenn die behauptete geschäftliche Nutzung eines Raumes nicht offensichtlich nur sehr gering ist (z.B. bei einer geschäftlichen Nutzung des Wohnzimmers zu lediglich 2 % oder beispielsweise die Mitbenutzung des Arbeitstisches im Zimmer des Sohnes; vgl. RGE vom 26. April 2007 [3-RV.2006.21]), so ist zur Bestimmung der geschäftlich genutzten Räume entweder auf die Angaben der steuerpflichtigen Person abzustellen, oder es sind, wenn diese Angaben unglaublich erscheinen, weitere Abklärungen vorzunehmen. Hierfür sind das Einverlangen von Fotografien oder ein Augenschein denkbar (RGE vom 22. Januar 2009 [3-RV.2008.14]; vgl. auch RGE vom 26. Juni 2008 [3-BB.2008.1] betreffend Unternutzungsabzug). Die Steuerkommission Q. hat indes keine weiteren Untersuchungen vorgenommen, sondern lediglich festgehalten, der 50 % Abzug für das Arbeitszimmer von 1,2 RE sei in der Berufskostenpauschale bereits berücksichtigt. Der Abzug von 1,8 RE für die Wohnhalle, in der das Klavier stehe, sei auf 0,4 RE zu kürzen, da das Klavier nur einen Teil des grossen Raumes in Anspruch nehme sowie auch für die unselbständige Tätigkeit und private Zwecke genutzt werde. Zudem bewegten sich die Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit in einem sehr kleinen Rahmen.

In der Folge hat das Spezialverwaltungsgericht die Rekurrentin ersucht, Fotos der fraglichen Räume, einen Grundrissplan des Einfamilienhauses, sämtliche Belege zur "Aufstellung selbständiger Nebenerwerb A." sowie eine Aufstellung über die unterrichteten und für die selbständige Erwerbstätigkeit verwendeten Musikinstrumente einzureichen. Die Rekurrentin reichte diverse Unterlagen (Fotos, Belege, Raumeinheitenblatt, Grundrissplan) ein.

## **7.**

### **7.1.**

Die selbständige Tätigkeit der Rekurrentin besteht gemäss Steuererklärung 2017 in "selbständigen Musikaktivitäten". Diese werden in der zusätzlich eingereichten "Aufstellung selbständiger Nebenerwerb A." detaillierter umschrieben mit Konzerte/Kurse und Privatstunden. Gemäss den eingereichten Fotos spielt die Rekurrentin Querflöte, Piccolo und Klavier. In Bezug auf den Abzug Eigenmietwert braucht die Rekurrentin für ihre selbständige Erwerbstätigkeit Raum zum Üben sowie einen Platz für ihre Instrumente, die Notenständer und die Noten. Die administrativen Tätigkeiten erledigt sie gemäss eigenen Angaben in einem anderen Raum, der in der Pauschale bereits enthalten sei und den sie deshalb nicht noch separat geltend mache.

## 7.2.

Gemäss den eingereichten Belegen (Rechnungen und Bankauszüge) berechnen sich die Einnahmen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wie folgt:

|                                      |            |                 |
|--------------------------------------|------------|-----------------|
| 8 Querflöten Privatstunden insgesamt | CHF        | 720.00          |
| B (Konzerte, Kurse)                  | CHF        | 1'800.00        |
| Singen akonto                        | CHF        | 1'800.00        |
| Gottesdienst                         | CHF        | 350.00          |
| Neujahrsgottesdienst                 | CHF        | 350.00          |
| Gottesdienst                         | CHF        | 600.00          |
| Gottesdienst                         | CHF        | 500.00          |
| Ostern                               | CHF        | 500.00          |
| <u>Total 2017</u>                    | <u>CHF</u> | <u>6'620.00</u> |

Diese Beträge entsprechen der mit der Steuererklärung 2017 eingereichten "Aufstellung selbständiger Nebenerwerb A.". Die Rekurrentin hatte somit im Jahr 2017 nur eine Schülerin, welcher sie achtmal Einzelunterricht erteilt hat. Des Weiteren hat die Rekurrentin nach ihren Angaben für die Volkshochschule Gruppen unterrichtet (B). Auf den fünf Belegen betreffend Gottesdienste wurde jeweils notiert, wie viele Fahrten diese Engagements mit sich brachten. Daraus ist abzuleiten, dass die Rekurrentin nicht nur von zu Hause aus für diese Konzerte tätig war und geübt hat, sondern – wie dies auch üblich ist – sich auch vor Ort vorbereitet hat.

## 7.3.

Die für die Berechnung des Mietanteils massgebende Raumeinheit wird in Anhang 9 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) definiert (vgl. Erw. 5.4 hiavor). Danach wird die Raumeinheit eines Zimmers nach dessen Fläche bestimmt. Die Wohnhalle ist 42,51 m<sup>2</sup> gross (Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte). Gemäss Anhang 9 zur VBG ergibt dies 1,8 RE. Der Raum im Untergeschoss weist eine Grundfläche von 23 m<sup>2</sup> auf (Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte). Somit ergeben sich für den Raum im Untergeschoss gemäss Anhang 9 zur VBG 1,2 RE.

## 7.4.

Die vorliegenden Fotos veranschaulichen die Musikalien-Bibliothek im Arbeitszimmer der Rekurrentin. Die Bibliothek nimmt eine Wand des Zimmers ein. Etwas weiteren Platz benötigt die Rekurrentin zum Lagern bzw. Deponieren der Blasinstrumente. In Anbetracht dessen, dass der Raum gemäss Rekurrentin zudem als Bläser-Übungsraum benutzt werde, sie jedoch im Jahr 2017 lediglich 8 Querflöten-Lektionen erteilt hat, erscheinen die von der Steuerkommission Q. anerkannten 0,6 RE des Arbeitszimmers im Untergeschoss als noch angemessen. Selbst wenn die Anzahl der Musikschüler – wie die Rekurrentin in ihrem Schreiben vom 6. Januar 2022

geltend macht – von Jahr zu Jahr variiert, ändert dies nichts an den Platzanforderungen der Instrumente und vermag daher auch keine weiteren RE zu begründen.

In der Wohnhalle beansprucht das Klavier einen kleinen Teil des über 40 m<sup>2</sup> grossen Raums. Jedoch ist ausserdem dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Rekurrentin den Raum als Übungsraum (Chor vorbereiten, Musikunterricht, usw.) benützt. Die eingereichten Unterlagen belegen jedoch keine häufigen Gruppenübungen bei der Rekurrentin zuhause. Denn die bezahlten Unterrichtsstunden an der Volkshochschule haben kaum bei der Rekurrentin in Q. stattgefunden und auch die Vorbereitungen auf Gottesdienste lassen nicht darauf schliessen, dass ganze Chöre bei der Rekurrentin zu Hause probten. In Berücksichtigung aller möglichen geschäftlichen Tätigkeiten in der Halle, liegt eine weit überwiegende private Nutzung vor. Dementsprechend ist die Berücksichtigung von 0,4 RE grosszügig.

#### **7.5.**

Das Haus besteht aus gesamthaft 18,2 RE. Von diesen 18,2 RE sind im Untergeschoss 0,6 RE geschäftlich genutzt. Im Erdgeschoss sind 0,4 RE für Geschäftszwecke ausgeschieden. Damit wird von den insgesamt 18,2 RE der Liegenschaft der Rekurrentin 1 RE geschäftlich, die übrigen 17,2 RE privat verwendet (im Einspracheentscheid wurden 1,2 RE berücksichtigt).

#### **8.**

##### **8.1.**

Gemäss ständiger Praxis des Spezialverwaltungsgerichts betragen die Nebenkosten eines geschäftlich genutzten Zimmers (Heizung, Reinigung, Strom) CHF 30.00/m<sup>2</sup>/Jahr (vgl. den ausführlich begründeten AGVE 1992 S. 432; SGE vom 22. August 2013 [3-RV.2013.29], bestätigt durch VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.447] und Bundesgerichtsurteil vom 24. Februar 2015 [2C\_552/2014]).

##### **8.2.**

Die Steuerkommission Q. macht in der Vernehmlassung geltend, die Kosten pro Raumeinheit seien falsch berechnet worden. Die Schwimmbadanlage und die Garage dürften nicht in die Berechnung des Mietwertes pro Raumeinheit fliessen. Aufgrund zu vieler Raumeinheiten und einer falsch berechneten Miete seien die berücksichtigten Mietkosten zu hoch ausgefallen.

Der Steuerkommission Q. ist mit Blick auf das Raumeinheitenblatt zuzustimmen. Denn der Mietwert der Liegenschaft der Rekurrentin und ihres Partners von total CHF 26'621.00 (Betrag vor Anpassung Eigenmietwert) setzt sich aus 18,2 RE sowie CHF 7'200.00 (Betrag vor Anpassung

Eigenmietwert) an zusätzlichen Mietwerten (Schwimmbadanlage und Garage) zusammen. Demzufolge ist die Berechnung der Steuerkommission Q. in der Vernehmlassung – trotz Schreibfehlern, die nichts am Ergebnis ändern können – korrekt erfolgt. Die anrechenbaren Mietkosten für 1 RE inklusive Nebenkosten betragen CHF 2'100.00.

## **9.**

### **9.1.**

#### **9.1.1.**

Gemäss § 30 Abs. 1 lit. a StG sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung. Ebenso steuerbar ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG).

#### **9.1.2.**

Bei der Festsetzung des Eigenmietwerts ist zu beachten, dass ein relevanter Zusammenhang mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten besteht. Für Grundstücke des Privatvermögens können an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode über 10 Jahre alt sind, 20 % des gesamten Mietrohertrages geltend gemacht werden (§ 39 Abs. 5 lit. b StG). Basis für die Berechnung des Pauschalabzugs bildet der Mietrohertrag. Dieser umfasst den Eigenmietwert bzw. alle Vergütungen von Mietern und Pächtern (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 102).

#### **9.1.3.**

Steuerbar ist danach auch die verbuchte, geschäftsmässig begründete Miete für in einer eigenen Liegenschaft genutzte Geschäftsräume. Steuerlich abzugsfähig sind Mietkosten als Geschäftskosten auch dann, wenn die steuerpflichtige Person Eigentümerin einer Liegenschaft ist, welche sie nicht nur privat, sondern auch für ihre selbständige Geschäftstätigkeit in eigenen Räumen nutzt. Das mit der Stellungnahme zur Reformatio in peius verlangte Abstellen auf die realen Marktverhältnisse anstatt auf den Eigenmietwert als fiktives Einkommen ändert an diesen Grundsätzen nichts.

## **9.2.**

### **9.2.1.**

In der Praxis wird in Fällen wie dem vorliegenden regelmässig die "Eigenmietwertmethode" angewendet. Danach berechnet sich der geschäftliche Mietanteil am Eigenmietwert entsprechend der (anteiligen) geschäftlichen Nutzung von Räumen in Prozenten des Eigenmietwertes zuzüglich Nebenkosten. Dieser Mietaufwand wird als geschäftsmässig begründet anerkannt. Insofern wirkt sich der Mietaufwand auf den Gewinn des selbständi-

gen Erwerbs einkommensmindernd zugunsten der steuerpflichtigen Person aus. Daraus folgt aber zwingend auf der Einkommensseite, dass der Eigenmietwert (unverändert) bleibt und voll zu versteuern ist, da auch die geschäftsmässig begründete "Eigenmiete" der benutzten Geschäftsräume (gleich wie die Mieteinnahmen bei einem Drittvermieter) als Liegenschaftsertrag steuerbar ist.

#### **9.2.2.**

In diesem Sinne ist festzuhalten, dass eine – wie von der Rekurrentin geltend gemachte – "marktkonforme" bzw. "reale" geschäftliche Miete vom Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit zwar abgezogen werden kann, gleichzeitig diese Miete aber – unter Reduktion des (tieferen) Eigenmietwertes für die geschäftlich genutzten Räume – auch als Liegenschaftsertrag versteuert werden müsste. Ein Quervergleich mit dem gewerblichen Umfeld, wie in der Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in Peius ausgeführt, ändert daran nichts.

#### **9.2.3.**

Die "Aufstellung selbständiger Nebenerwerb A." weist einen Aufwand für das "Musikzimmer im Haus" von CHF 4'800.00 aus. Die Rekurrentin hat somit einen Mietaufwand für die Geschäftsräumlichkeiten erfasst. Da sie einen Mietaufwand für die Nutzung von Räumen in der eigenen Liegenschaft verbucht hat, ist ihr auch ein Mietertrag im verbuchten Umfang zugeflossen. Im Vergleich zur beschriebenen "Eigenmietwertmethode" ist diese Lösung steuerlich ungünstiger, da der Eigenmietwertanteil für die geschäftliche Nutzung geringer ist, als eine (verbuchte) Marktmiete. Es ist darum nicht davon auszugehen, dass die Rekurrentin bewusst eine höhere Einkommensveranlagung beantragen wollte.

#### **9.3.**

Zu Gunsten der Rekurrentin wurde praxisgemäss die Eigenmietwertmethode angewendet, woraus folgt, dass sich der bereits im Einspracheverfahren aufgerechnete übersetzte Mietaufwand – wie von der Steuerkommission Q. in der Vernehmlassung berechnet – um CHF 600.00 (da der sich Mietaufwand von CHF 2'700.00 auf CHF 2'100.00 reduziert) erhöht.

Der Vollständigkeit halber ist zu ergänzen, dass die vom Kantonalen Steueramt beantragten CHF 300.00 den Umstand zu berücksichtigen scheinen, dass die Rekurrentin lediglich zur Hälfte Eigentümerin der Liegenschaft ist und in der Folge auch C. entsprechend seinem Eigentumsanteil ebenfalls zusätzlich CHF 300.00 als Liegenschaftsertrag versteuern müsste. Da vorliegend keine entsprechende Deklaration erfolgt ist, sind die gesamten Mietaufwendungen von der Rekurrentin sowohl abzuziehen als auch als Einkommen zu versteuern.

**10.**

Mit Schreiben 16. Dezember 2021 wurde der Rekurrentin eine Reformatio in peius angedroht mit der Möglichkeit zur Stellungnahme und zum Rekursrückzug. Die Rekurrentin hat sich mit Stellungnahme vom 6. Januar 2022 geäußert und am Rekurs festgehalten.

Das steuerbare Einkommen der Rekurrentin ist in Abweisung des Rekurses von CHF 49'328.00 gemäss Einspracheentscheid in Reformatio in peius um CHF 600.00 zu erhöhen. Daraus resultiert im Rekursverfahren ein steuerbares Einkommen von CHF 49'928.00, gerundet CHF 49'900.00.

**11.**

Abschliessend bleibt festzuhalten, dass der Antrag der Steuerbehörden, das steuerbare Einkommen im Rekursverfahren in Reformatio in peius zu erhöhen, im Rahmen des gesetzlich Vorgesehenen erfolgt ist. Allein deshalb liegt darin nicht eine "qualifizierte Nötigung". Vielmehr hätte es die Rekurrentin in der Hand gehabt, die Einkommenserhöhung mit einem Rekursrückzug zu verhindern. Darauf wurde sie mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 16. Dezember ausdrücklich hingewiesen.

**12.**

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).



---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wird auf CHF 49'900.00 erhöht.

**2.**

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 700.00 zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrentin  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 20. Januar 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard