

3-RV.2020.170

P 99

Urteil vom 21. Juli 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schatzmann
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch Bär & Karrer AG, Daniel Bader und Hanna Brozzo,
Brandschenkestrasse 90, 8002 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 21. September 2020**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Dezember 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 112'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 705'000.00 veranlagt. Dabei wurde unter anderem ein "übersetzter Mietanteil" von CHF 1'779.00, sowie die "Nebenkosten inkl. Reinigung" von CHF 6'397.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. Dezember 2019 hat A. mit Schreiben vom 13. Januar 2020 Einsprache erhoben. Sie stellte den Antrag, die Aufrechnung von CHF 1'779.00 für den Privatanteil Mietzins und die Aufrechnung für verbuchte Nebenkosten inklusive Reinigung von CHF 6'397.00 seien zu streichen. Der geschäftlich anerkannte Mietwert sei aufgrund der aktuellen Angaben im Jahr 2017 neu zu berechnen.

3.

Die Steuerkommission Q. hiess die Einsprache mit Entscheid vom 21. September 2020 teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 110'700.00, das steuerbare Vermögen blieb unverändert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 21. September 2020 (Zustellung am 22. Oktober 2020) liess A. mit Rekurs vom 18. November 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liess folgende Anträge stellen:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 21. September 2020 sei hinsichtlich des steuerbaren Einkommens aufzuheben.
2. Es sei auf die Aufrechnung eines Mietanteils sowie auf die Aufrechnung von Nebenkosten zu verzichten.
3. Es sei das steuerbare Einkommen der Rekurrentin mit CHF 103'257, eventualiter nach Berechnung des Spezialverwaltungsgerichts, festzusetzen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich MwSt.) zulasten des Rekursgegners."

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt (nachfolgend: KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses.

6.

A. liess eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. getätigt und Unterlagen beim Gemeindesteueramt Q. eingeholt (Aktennotizen vom 17. März 2022 und vom 20. Juni 2022).

8.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2022 reichte A. aufforderungsgemäss diverse Unterlagen ein.

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 führte im Jahr 2017 – neben ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der C. in S. – in ihrer eigenen Liegenschaft (B 10 in T.) ein Bed and Breakfast (nachfolgend: BnB). Im Steuerjahr 2017 deklarierte sie Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 7'659.00 (gemäss Steuererklärung 2017).

2.2.

Die Steuerkommission Q. nahm im Veranlagungsverfahren eine Aufrechnung "übersetzter Mietanteil" von CHF 1'779.00 und von "Nebenkosten inkl. Reinigung (in Miete enthalten)" von CHF 6'397.00 vor. Die dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerkommission Q. teilweise gut und reduzierte den insgesamt aufgerechneten Betrag um CHF 2'278.00 auf CHF 5'898.00. Diese Aufrechnungen sind im vorliegenden Verfahren strittig. Anerkannt wurde der Naturalbezug von CHF 600.00. Darauf wird im Folgenden nicht mehr eingegangen.

2.3.

Zu beurteilen sind vorliegend in einem ersten Schritt die von der Rekurrentin aufgeworfenen formellen Fragen der Rechtsverletzung durch unzureichende Begründung des Einspracheentscheids sowie der Verletzung des rechtlichen Gehörs und der Rechtsverletzung durch Verletzung der Beweisregeln. Erst wenn diese Fragen zu verneinen sind, kann in einem zweiten Schritt materiell geprüft werden, ob die strittigen Aufrechnungen korrekt sind.

3.

3.1.

Die Rekurrentin lässt geltend machen, es sei unklar, wie der zum Abzug zugelassene Mietanteil berechnet und warum der Abzug der Nebenkosten gänzlich gestrichen worden sei.

3.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die

Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

3.3.

3.3.1.

Die Rekurrentin lässt ausführen, im Einspracheentscheid finde sich zu den Aufrechnungen zwar eine Berechnung. Es würden darin aber die Berechnungsgrundlagen zum Mietwert für 4,4 RE fehlen.

Für die Berechnung des Mietanteils von Geschäftsräumen wird auf das Schätzungsprotokoll gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) abgestellt. Dabei wird der prozentuale Anteil der Raumeinheiten (RE) 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). In Ziffer 4.3 des Einspracheentscheids wurde ausgeführt, dass zu den 2,9 RE (Zimmer) die Hälfte der Badezimmer und der Küche, somit zusätzlich 1,5 RE, hinzugechnet würden. Dies ergebe ein Total von 4,4 RE bzw. 68,3 m².

Der Eigenmietwert berechnet sich auf der Grundlage des Mietwerts von CHF 3'487.45, welcher im Schätzungsprotokoll angegeben ist. Dies wurde zwar von der Vorinstanz nirgends explizit erklärt – und es wäre für den Laien einfacher verständlich, wenn dies in den Grundzügen aufbereitet würde – kann jedoch dem Schätzungsprotokoll entnommen werden.

3.3.2.

Nicht nachvollziehbar sei weiter, wie die 68.3 m² berechnet worden seien, welche den vermieteten 4,4 RE entsprechen würden.

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. Danach wird die Raumeinheit eines Zimmers nach dessen Fläche bestimmt. Die Fläche der Räume wurde bei der Schätzung der Liegenschaft im Schätzungsprotokoll bzw. (teilweise) im Raumeinheitenblatt festgehalten. Daraus ergeben sich die Raumeinheiten gemäss Anhang 9 zur VBG.

3.3.3.

Zudem werde im Einspracheentscheid nicht erläutert, warum eine Pauschale von CHF 30.00 pro m² als Nebenkostenabzug gewährt werde, anstatt auf die effektiven, ausgewiesenen Nebenkosten abzustellen und einen den vermieteten RE entsprechenden Anteil abzuziehen, wie dies von der Rekurrentin im Rahmen der Steuererklärung 2017 gemacht worden sei. Weiter werde auch nicht begründet, weshalb die ausserordentlichen Kosten für die Putzfrau von CHF 4'350.00 nicht zum Abzug zugelassen würden.

In den Veranlagungsdetails vom 20. Oktober 2020 wird unter Ziffer 2.1 bei der Aufrechnung der "Nebenkosten inkl. Reinigung" in Klammern ausgeführt "in Miete enthalten". Was auch in Ziffer 5 des Einspracheentscheides wiederholt wird. In Ziffer 4.1 des Einspracheentscheides wird zu den Nebenkosten zudem ausgeführt:

"Dazu erkannte sie für 46,20 m² Nebenkosten in Höhe von CHF 30.-/m²/Jahr, wie es der gängigen Praxis entspricht und bisher auch durch die Justiz bestätigt wird."

Sowohl die Veranlagungsdetails als auch der Einspracheentscheid enthalten eine – wenn auch äusserst knappe – Begründung für die Anwendung des Pauschalabzugs bzw. des Nichtabzugs der Reinigungskosten. Ob die Begründung korrekt ist bzw. welche Abzüge vorliegend gemacht werden können, wird nachfolgend in Erwägung 10 geprüft.

3.3.4.

Entgegen der Argumentation der Rekurrentin liegen ihr somit sämtliche Berechnungsgrundlagen, wie das Schätzungsprotokoll, das Raumeinheitenblatt und die VBG, bereits vor bzw. können oder konnten von ihr beim Gemeindesteuernamt Q. erhältlich gemacht werden. Auch die Begründungspflicht wurde – wenn auch minimal – erfüllt. Folglich ist keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör erfolgt.

4.

4.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Steuerbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehrern, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (VGE vom 7. November 2014 [WBE.2014.185]; BGE vom 28. März 2012 [WBE.2011.158]). Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.). Nachzuweisen ist primär die Tatsache, dass die Aufwendungen effektiv erbracht wurden, im Weiteren aber auch deren geschäfts- oder berufsmässige Begründetheit (AGVE 1997 S. 201; VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.361]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228], u.a. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002]).

4.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt

ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.).

4.4.

Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Kann nicht der absolute Beweis erbracht werden, so liegt es im Ermessen der Steuerbehörde, den Abzug entsprechend der Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung im Ergebnis steuererhöhend auswirkt.

4.5.

Die Anwendung der Beweisregeln wird im nachfolgenden materiellen Teil geprüft.

5.

Das BnB wurde in der Liegenschaft der Rekurrentin in T. geführt. Die Räume des Hauses entsprechen 11.8 Raumeinheiten (nachfolgend: RE; vgl. "Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte" vom 4. Juli 2001 [nachfolgend: Raumeinheitenblatt]). Der Eigenmietwert der Liegenschaft beträgt CHF 21'051.00 (vgl. Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes vom 30. November 2016). Gemäss Angaben der Rekurrentin werden seit dem 1. Januar 2017 drei Zimmer im Haus mit Nebenräumen vermietet (vgl. Bemerkungen in der Steuererklärung 2017).

6.

6.1.

Die Rekurrentin brachte im Einspracheverfahren vor, dass die Berechnung des geschäftlich anerkannten Mietwertes nicht korrekt sei. Die RE Geschäftsräume würden gemäss dem Raumeinheitenblatt 7,1 RE und nicht 3,7 RE inkl. 1 Bad betragen. Zudem basiere der maximal anerkannte geschäftliche Mietwert von CHF 9'300.00 auf den Zahlen aus dem Jahr 2016 und nicht auf den Zahlen für das Jahr 2017. Im Erdgeschoss seien ein Schlafzimmer, Dusche, WC und ein Anteil (Mitbenützung) der Küche vermietet. Die Küche sei offen, daher könne das Wohnzimmer nur beschränkt benützt werden, wenn Gäste da seien. Im Obergeschoss seien ein Schlafzimmer mit Bad, WC, und Balkon vermietet. Dazu komme ein weiteres Schlafzimmer mit Mitbenützung des grossen Badezimmers zu 50 %. Keller und Estrich seien zur Mitbenützung. Ausserdem seien die halbe Garage, ein Aussenparkplatz und der Gartensitzplatz vermietet. Der Mieter im Obergeschoss habe einen eigenen Balkon, die Mieterin dürfe den Balkon ihrer Tochter benützen (sie sei wochentags nicht da), sowie den gemeinsamen Gartensitzplatz. Aufgrund der vielen vermieteten Räume (7,1 RE) sei eine Aufrechnung für den Privatanteil Mietzins von CHF 1'779.00 nicht gerechtfertigt. Der Mietwert sei neu zu berechnen. Gemäss Kassabuch seien CHF 11'079.50 als Mietanteil eingesetzt worden. Dieser Wert sei durch den neu zu berechnenden Mietanteil zu ersetzen.

Die Aufrechnung für verbuchte Nebenkosten inkl. Reinigung von CHF 6'397.00 sei zu streichen. Im Kassabuch sei bereits nur die Hälfte der effektiven Nebenkosten verbucht worden. Dies obwohl sie alleine sei mit dem Strom- und Wasserverbrauch, wohingegen die Mieter zu dritt seien. Dasselbe gelte bei der Heizung. Die Putzfrau sei nur wegen dem Betrieb des BnB eingestellt worden und reinige nur die für den Betrieb des BnB genutzten Räume.

6.2.

Mit Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q. fest, im Veranlagungsverfahren sei die Rekurrentin aufgefordert worden, die vermieteten Räumlichkeiten zu bezeichnen. Die Rekurrentin habe 2,9 RE angegeben und ausgeführt, dass die Küche und die beiden Badezimmer gemeinsam genutzt würden. Mit der Einsprache habe die Rekurrentin neu 7,1 RE als geschäftlich genutzte Räume beansprucht. Es könne nicht nachvollzogen werden, weshalb diese Räume nicht schon im Veranlagungsverfahren angegeben worden seien. Aus diesem Grund würden die Angaben aus dem Veranlagungsverfahren als glaubwürdiger erachtet, als diejenigen im Einspracheverfahren. Zu den 2,9 RE (Zimmer) sei die Hälfte der beiden Badezimmer und der Küche zu addieren, wodurch 1,5 RE dazukämen. Dies ergebe ein Total von 4,4 RE. Gemäss den vorhandenen Unterlagen

entspreche dies einer Wohnfläche von 68,30 m², wodurch Nebenkosten von CHF 2'049.00 zu berücksichtigen seien.

Daraus ergebe sich nachstehende Berechnung:

Anteiliger Mietwert für 4,4 RE	CHF	9'356.00
Nebenkosten für 68,30 m ² x CHF 30.00	CHF	2'049.00
Total Nutzung BnB	CHF	11'405.00
aufgerundet	CHF	11'500.00

Für die Aufrechnung ergebe sich dadurch nachstehende Berechnung:

Total verbuchte Kosten inkl. Nebenkosten	CHF	17'476.00
als Geschäftsaufwand anerkannt	CHF	11'500.00
Überbuchung	CHF	5'976.00
Aufrechnung (abgerundet)	CHF	5'900.00

Nachdem im Veranlagungsverfahren CHF 8'178.00 aufgerechnet worden seien, reduziere sich dieser Betrag um CHF 2'278.00. In diesem Umfang erweise sich die Einsprache als begründet und sei gutzuheissen. Nachdem die Nebenkosten im Mietanteil bereits enthalten seien, entfalle ein zusätzlicher Abzug, weshalb der Antrag, die Aufrechnung für die Nebenkosten von CHF 6'397.00 zu streichen, abzuweisen sei.

6.3.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin geltend machen, bis zum 31. Dezember 2016 habe sie zwei Zimmer samt Nebenräumen vermietet, ab 1. Januar 2017 sei die Vermietung eines dritten Zimmers samt Nebenräumen dazu gekommen. Einen entsprechenden Vermerk habe die Rekurrentin in ihrer Steuererklärung in der Rubrik „Bemerkungen“ angebracht.

Über die Einnahmen und Ausgaben des BnB führe die Rekurrentin ein Kassabuch, mit Belegen für jede Position. Für das Jahr 2017 weise die Rekurrentin in ihrem Kassabuch Nettoeinkünfte des BnB von CHF 7'659.95 aus, welche als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit deklariert worden seien.

Gemäss Liegenschaftsprotokoll verfüge die Liegenschaft gesamthaft über 11,8 RE (ohne die Garage, welche separat vermerkt sei). Auf Nachfrage habe die Rekurrentin vom GStA Q. ein Liegenschaftsprotokoll erhalten, wonach diese total 3,7 RE als vermietet erachten würden (violett angekreuzt). Weiter sei der Rekurrentin ein Dokument mit dem Titel „Prüfbericht selbstständig Erwerbende“ ausgehändigt worden, in welchem die gesamten im Zusammenhang mit dem BnB erfolgten Aufrechnungen von CHF 8'776.00 ausgewiesen worden seien. Zudem habe die Rekurrentin ein Berechnungsblatt erhalten, mit Angaben zum Mietwert der RE und dem geschäftlichen anerkannten Unternutzungsabzug für die Jahre

2015 und 2016. Auf dem Berechnungsblatt sei u.a. ausgeführt worden, dass 3,7 RE inkl. einem Badezimmer gesamthaft 46.2 m² entsprechen würden und es sei ein geschäftlich anerkannter Mietwert von CHF 9'300.00 berechnet worden. Die erfolgten Berechnungen seien jedoch nicht erläutert und nicht nachvollziehbar gewesen. Schliesslich sei in den Unterlagen noch die Aktenauflage vom 8. Juli 2019 enthalten gewesen, auf der handschriftlich vermerkt gewesen sei: "*Siehe Protokoll. V = vermietet. 1 Küche + Bäder werden geteilt*".

Die Ausführungen der Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid bezüglich der Änderung der geschäftlich genutzten RE von 2,9 RE auf 4,4 RE seien offensichtlich falsch und würden eine unrichtige Feststellung des massgeblichen Sachverhalts darstellen. Die Erwägungen bezüglich fehlender Vertrauenswürdigkeit und Steueroptimierung seien zudem ehrverletzend. Wie in der Einsprache ausgeführt und mittels Kennzeichnung der vermieteten RE in dem der Einsprache beigelegten Liegenschaftsprotokoll belegt worden sei, seien im Jahr 2017 in der Liegenschaft 7,1 RE vermietet worden. Die Rekurrentin habe in der Einsprache im Detail erläutert, um welche Räume es sich dabei handle. Als Antwort auf die Aktenauflage vom 8. Juli 2019 habe die Rekurrentin zudem einen Plan der Liegenschaft eingereicht, in welchem die vermieteten Räume ebenfalls gekennzeichnet gewesen seien.

Es werde vehement bestritten, dass die Rekurrentin je gesagt habe, es seien nur 2,9 RE vermietet bzw. ein Liegenschaftsprotokoll eingereicht habe, in welchem sie 2,9 RE als vermietet gekennzeichnet habe. Einzig auf dem der Rekurrentin zugestellten Liegenschaftsprotokoll, seien die 2,9 RE vermerkt.

Bei einem Total von 11,8 RE würden die vermieteten 7,1 RE 60 % entsprechen. Würde man nur von 6,6 vermieteten RE ausgehen, entspräche diese immer noch 56 %. Die Rekurrentin habe in ihrer Buchhaltung einen Mietanteil im Betrag von CHF 11'079.50, entsprechend dem hälftigen Eigenmietwert aus dem Jahr 2015 sowie Nebenkosten von CHF 6'397.00 geltend gemacht. Richtigerweise würde der hälftige Eigenmietwert für das Jahr 2017 aufgrund einer Neuschätzung der Liegenschaft im Jahr 2016 CHF 10'525.00 betragen. Wie nachfolgend ausgeführt werde, sei der als geschäftsmässiger Anteil geltend gemachte Mietanteil aber zu niedrig und der Rekurrentin ein höherer Abzug zu gewähren. Die zum Abzug gebrachten Nebenkosten würden sich wie folgt zusammensetzen: CHF 2'046.50 übliche Nebenkosten, bestehend aus dem hälftigen Anteil Heizung von CHF 1'073.70, dem hälftigen Anteil Stromkosten von CHF 704.90 und dem hälftigen Anteil Wasser von CHF 267.90. Hinzu komme CHF 4'350.00 für die Putzfrau.

Der von der Rekurrentin geltend gemachte Abzug für den Mietanteil, entsprechend dem hälftigen Eigenmietwert, sei nicht zu kürzen. Vielmehr sei ein dem prozentualen Anteil der vermieteten RE entsprechender Abzug zuzulassen. Die vermieteten RE würden 60 % der gesamten RE (ev. 56 %) entsprechen. Bei Verwendung des aktualisierten Eigenmietwerts gemäss der Mitteilung Steuerwert und Eigenmietwert vom 30. November 2016 sei vom Eigenmietwert von CHF 21'051.00 somit 60 %, d.h. CHF 12'630.00 (eventualiter 56 %, d.h. CHF 11'788.00) zum Abzug zuzulassen. Alternativ sei der anerkannte Mietanteil aufgrund der aktuellen Angaben für das Jahr 2017 und unter Berücksichtigung der 7,1 (allenfalls 6,6) vermieteten RE neu zu berechnen. Die Berechnungsgrundlagen seien offenzulegen, damit sie für die Rekurrentin nachvollziehbar seien und es ihr möglich sei, substantiiert dazu Stellung zu nehmen.

Was die Nebenkosten anbelange, sei der je hälftige Abzug der Kosten für Wasser und Entsorgung, Heizung und Strom nicht zu beanstanden. Da die vermieteten Räume 60 % (eventualiter 56 %) der gesamten RE ausmachen und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Rekurrentin für ihren Anteil im Normalfall alleine Nebenkosten verursache, während die Mieter zu dritt seien, scheine die Geltendmachung eines Abzugs von 50 % der effektiven und ausgewiesenen Nebenkosten wiederum sehr moderat. Die Rekurrentin sei für das Jahr 2017 aber weiterhin mit einem Abzug von 50 % der effektiven Strom-, Heiz und Wasserkosten im Gesamtbetrag von CHF 2'046.50 einverstanden. Alternativ sei die Rekurrentin auch einverstanden, dass für die ordentlichen Nebenkosten ein Betrag von pauschal CHF 30.00 pro m² abgezogen werde. Unter Berücksichtigung der tatsächlich vermieteten 7,1 RE werde bei Anwendung der Pauschale aber ein deutlich höherer Betrag resultieren, als der von der Rekurrentin abgezogene Betrag von CHF 2'046.50. Die Berechnungsgrundlagen eines allfälligen Pauschalabzugs seien der Rekurrentin ebenfalls offenzulegen. Zusätzlich zum Abzug der ordentlichen Nebenkosten zuzulassen seien die Kosten für die Putzfrau, welche sich gemäss dem Kassabuch für das Jahr 2017 total auf CHF 4'350.00 belaufen würden. Bei den Kosten für die Putzfrau handle es sich um geschäftsmässige begründete Aufwendungen, die ausschliesslich aufgrund des Betriebs des BnB angefallen seien.

Das steuerbare Einkommen der Rekurrentin sei somit grundsätzlich gemäss ihren Angaben in der Steuererklärung festzulegen, wobei die im Rahmen der Einsprache nicht beanstandeten Aufrechnungen von CHF 654.00 bei den Wertschriftenerträgen und CHF 600.00 als Privatanteil BnB zu addieren seien. Für den Mietanteil sei ein Abzug von total CHF 12'630.00 (statt CHF 11'079.00, somit zusätzlich CHF 1'551.00) zuzulassen.

6.4.

Die Steuerkommission Q. und das KStA hielten vernehmlassungsweise an den Ausführungen im Einspracheentscheid fest.

6.5.

Die Rekurrentin liess in der Replik mitteilen, am Rekurs festzuhalten. Dass es nicht richtig sein könne, die Reinigungskosten als ordentliche Nebenkosten pauschal abzugelten, ergebe sich nebst deren rechtlichen Qualifikation als geschäftsmässige Kosten auch daraus, dass diese allein die Pauschale von CHF 2'049.00, welche das Gemeindesteueramt Q. der Rekursgegnerin zugestehen wolle, um CHF 2'301.00 überschreiten. Damit seien sie mehr als doppelt so hoch, wie die angeblich angemessene Pauschale. Würden die Reinigungskosten nicht zum Abzug zugelassen, müsste die Rekurrentin Einkünfte versteuern, die sie gar nicht erzielt habe. Dementsprechend würde das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt.

7.

7.1.

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).

7.2.

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]).

7.3.

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 (zum Ganzen: RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.128] mit Hinweisen).

7.4.

Für die Berechnung des Mietanteils von Geschäftsräumen wird nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts auf das Raumeinheitenblatt gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) abgestellt. Dabei wird der prozentuale Anteil der RE der geschäftlich genutzten Räume an den gesamten RE des Hauses oder der Wohnung ermittelt. Im selben Verhältnis wird die Eigenmiete oder der Mietzins aufgeteilt (zum Ganzen: SGE vom 20. Juli 2017 [3-RV.2017.43] mit Hinweisen).

8.

8.1.

Gemäss Angaben der Rekurrentin benötigt sie in ihrer Liegenschaft, welche insgesamt 11,8 RE umfasst, 7,1 RE für ihre selbständige Erwerbstätigkeit. Es handelt sich dabei um folgende Räume:

- Erdgeschoss: ein Schlafzimmer, Dusche, WC und Mitbenützung der Küche.
Die Küche sei offen, daher könne das Wohnzimmer nur beschränkt benützt werden, wenn Gäste da seien.

- Obergeschoss: zwei Schlafzimmer, ein Bad ausschliesslich und eines zur Mitbenützung 50 %, WC, und ein Balkon ausschliesslich sowie ein Balkon wochentags.
- Keller und Estrich: zur Mitbenützung
- halbe Garage sowie ein Aussenparkplatz
- Gartensitzplatz

Infolgedessen macht die Rekurrentin die geschäftliche Nutzung von 7,1 RE in ihrem Haus geltend. Demgegenüber werden 2,9 RE (Zimmer) sowie 1,5 RE (Hälfte der beiden Badezimmer und der Küche) somit 4,4 RE der Liegenschaft von der Steuerkommission Q. als geschäftlich genutzte Räume anerkannt.

8.2.

In einem ersten Schritt ist der geschäftlich genutzte Teil an den Räumen zu ermitteln. Danach sind die Raumkosten festzustellen.

8.3.

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 die Mitbenützung des Arbeitstisches im Zimmer des Sohnes [vgl. RGE vom 26. April 2007]), 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; vgl. auch RGE vom 26. Juni 2008 betreffend Unternutzungsabzug).

Die Steuerkommission Q. hat mit Aktenedition vom 8. Juli 2019 die Rekurrentin aufgefordert, genau zu bezeichnen, welche Räume im Haus für das BnB genutzt werden (Schreiben vom 8. Juli 2019). In der Folge wurde auf demselben Schreiben mit roter Farbe eine Legende vermerkt (v = vermietet, + Küche, + Bäder werden geteilt) und auf dem Raumeinheitenblatt drei Zimmer (entsprechend 2,9 RE) als vermietet gekennzeichnet, wobei nicht mit Sicherheit festgestellt werden konnte, wer diese Notizen gemacht hat (E-Mail D., Steuerkommissär, vom 20. Juni 2022).

Zusammen mit der Hälfte der RE der Küche ($\frac{1}{2} \times 1,4$ RE) und der Hälfte der RE der Bäder ($\frac{1}{2} \times 0,8$ RE + $0,8$ RE + $1,2$ RE) ergibt dies 5 RE. Da die Steuerkommission Q. lediglich 4,4 RE akzeptiert hat, ist davon auszugehen, dass die Steuerkommission Q. im 1. Stock nur ein Badezimmer (nämlich dasjenige mit 0,8 RE) berücksichtigt hat. Zudem wurden

diverse weitere "Räume" (Balkone, Gartensitzplatz Garage), welche die Rekurrentin als vermietet bezeichnet hat, nicht gezählt.

In der Folge hat das Spezialverwaltungsgericht die Rekurrentin ersucht, Fotos der fraglichen Räume, sowie einen Grundrissplan des Einfamilienhauses einzureichen. Die Rekurrentin reichte diverse Unterlagen (Fotos, Grundrissplan) ein. Auf dem Grundrissplan hat die Rekurrentin die (teil-)vermieteten Räume eingezeichnet.

9.

9.1.

Die selbständige Tätigkeit der Rekurrentin besteht gemäss Steuererklärung 2017 in "Zimmervermietung" bzw. einem BnB. Die Rekurrentin hat mit der Steuererklärung 2017 geltend gemacht, "seit dem 1.1.2017 werden drei Zimmer im Haus vermietet mit Nebenräumen" (Steuererklärung 2017, Bemerkungen).

Für den Betrieb eines BnB benötigt die Rekurrentin drei Schlafzimmer, Nassräume und allenfalls eine Küche. Umstritten sind die geltend gemachten zusätzlichen Räume wie Garage, Balkone/Gartensitzplätze, Keller, Estrich sowie die Anzahl vermieteter Nassräume.

9.2.

Die Rekurrentin macht geltend, im Jahr 2017 habe sie folgende Mieter beherbergt:

- E., fester Mieter eines Zimmers im 1. OG mit eigenem Bad und Balkon, Mitbenützung Küche im EG
- F., feste Mieterin eines Zimmers im 1. OG, gemeinsame Benützung des grossen Badezimmers im 1. OG, Mitbenützung Küche und Gartensitzplatz im EG
- Wechselnde Mieter für Zimmer im EG mit eigenem Badezimmer und Gartensitzplatz, Mitbenützung Küche

Eine Durchsicht des Kassabuchs des BnB 2017 sowie der einzelnen Rechnungen für das Jahr 2017 der Rekurrentin bestätigt die Ausführungen zur Zimmervermietung (monatliche Einzahlungen von F. und E. sowie jeweils einer wechselnden weiteren Person). Der Mietvertrag zwischen der Rekurrentin und Herrn G. bezeichnet das Mietobjekt wie folgt:

"II Objekt & Liegenschaft
[...]"

Der Mietvertrag bestätigt die Ausführungen der Rekurrentin, dass ein Schlafzimmer im EG mit einer Nasszelle sowie einer Terrasse, dem Gartensitzplatz (zur Mitbenützung) und der Küche zur Mitbenützung vermietet

wurden. Die Rekurrentin hat dementsprechend nachgewiesen, dass sie – wie geltend gemacht und auf dem Grundstücksplan ebenfalls ersichtlich – 2,7 RE im Erdgeschoss vermietet hat.

Auch die Ausführungen für den 1. Stock sind nachvollziehbar. Es ist plausibel, dass die Vermietung der zwei Zimmer je eine Nasszelle (bzw. dessen Mitbenützung) und allenfalls auch einen Balkon beinhaltet. Für eine überwiegend durch die Mieter genutzte Diele bzw. deren Anteil besteht kein Nachweis. Zwar ist auf dem Grundrissplan ersichtlich, dass die Diele als Zugang zu den Zimmern genutzt werden muss, eine überwiegende Nutzung wurde jedoch dadurch nicht belegt. Folglich werden der Rekurrentin im 1. Stock 3,7 RE angerechnet.

Estrich und Keller sind nicht als Raumeinheiten auf dem Raumeinheitenblatt erfasst und somit nicht zu berücksichtigen.

Für die Doppelgarage ist – wie im Raumeinheitenblatt erwähnt – ein zusätzlicher Mietwert eingesetzt. Dieser kann darum nicht in die RE-Ermittlung eingeschlossen werden. Eine Benützung der Doppelgarage erscheint aufgrund der Lage des BnB wahrscheinlich, so dass der zusätzliche Mietwert bei der Berechnung der geschäftlich verwendeten Räume (separat) zu berücksichtigen ist.

9.3.

Schliesslich ist festzustellen, dass die Rekurrentin entgegen der Angaben der Steuerkommission Q. ausweislich der Akten nicht bloss 2,9 RE als vermietet bezeichnet hat. Selbst auf dem Schreiben betreffend Aktenedition wurde mit roter Farbe auch die zusätzlich vermieteten Nebenräume – also die Küche und die Bäder – erwähnt. Diese wurden jedoch in der Folge auf dem Raumeinheitenblatt nicht markiert und von der Steuerkommission Q. nicht hinzugezählt. Dem Vorwurf der Steuerkommission Q., das Vorgehen der Rekurrentin (Vermietung von zuerst bloss 2,9 RE, dann plötzlich 7,1 RE) mache den Anschein der Steueroptimierung ist somit nicht zu folgen.

9.4.

Das Haus umfasst 11,8 RE. Von diesen 11,8 RE sind im Erdgeschoss 2,7 RE geschäftlich genutzt. Im 1. Stock sind 3,7 RE für Geschäftszwecke ausgeschieden. Damit werden von den insgesamt 11,8 RE der Liegenschaft der Rekurrentin 6,4 RE geschäftlich, die übrigen 5,4 RE privat verwendet.

10.

10.1.

Gemäss ständiger Praxis des Spezialverwaltungsgerichts betragen die Nebenkosten eines geschäftlich genutzten Zimmers (Heizung, Reinigung,

Strom) CHF 30.00/m²/Jahr (vgl. den ausführlich begründeten AGVE 1992 S. 432; SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2019.196], VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.447]; Bundesgerichtsurteil vom 24. Februar 2015 [2C_552/2014]).

Diese Praxis wird indes bei selbständig Erwerbenden nur berücksichtigt, wenn die steuerpflichtige Person für die Nebenkosten eine Pauschale geltend macht. Wenn dagegen, wie vorliegend, ein Geschäftsanteil an den effektiven Kosten verbucht wird, so ist lediglich zu prüfen, ob der prozentuale Geschäftsanteil korrekt ist und ob allenfalls Kosten verbucht wurden, die vollumfänglich dem Privataufwand zuzuordnen sind. Es ist nicht ersatzweise die Pauschale zu berücksichtigen, weder zu Lasten noch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person (RGE vom 20. November 2008 [3-RV.2008.56]). Da zwischen der Höhe der Geschäftsmiete bzw. dem gewerblichen Mietwert und dem Strom-, Wasser- und Heizungsverbrauch für eine geschäftliche Tätigkeit kein direkter Zusammenhang besteht, ist der Privatanteil der Nebenkosten dabei nicht im Verhältnis privater Mietwert/gewerblicher Mietwert, sondern nach Ermessen festzusetzen (RGE vom 17. Februar 2005 [RV.2004.50384]).

10.2.

Nicht zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen zählen Privataufwendungen wie solche für den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie, aber auch Ausgaben für Ferien, private Reisen, Ferienwohnungen etc. Als Gewinnungskosten geltend gemachten Aufwendungen kann dabei nicht nur integral wegen ihrer privaten Veranlassung die geschäftsmässige Begründung fehlen. Es ist vielmehr auch denkbar, dass Aufwendungen, obwohl sie im Grundsatz geschäftlich veranlasst sind, teilweise – ihrem Umfang nach – privat veranlasst sind und ihnen deshalb die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen ist (VGE vom 12. September 2012 [WBE.2011.366]; SGE vom 28. Mai 2020 [3-RV.2018.20]).

10.3.

10.3.1.

Die Rekurrentin macht geltend, dass nicht klar sei, warum eine Pauschale von CHF 30.00 pro m² als Nebenkostenabzug gewährt werde, anstatt auf die effektiven Nebenkosten abzustellen, wie dies von der Rekurrentin im Rahmen der Steuererklärung 2017 gemacht worden sei. In der Steuererklärung 2017 hat die Rekurrentin einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 7'659.00 deklariert. Dieser ist unter anderem aufgrund von folgenden, von der Rekurrentin verbuchten Aufwendungen entstanden:

– "H.-Hauswirtschaftsservice"	CHF	4'350.00
– Hausratsversicherung (1/2)	CHF	382.30
– Wasser, Entsorgung (1/2)	CHF	267.90
– Strom (1/2)	CHF	704.90
– Heizung (1/2)	CHF	1'073.70
– <u>Versicherung (1/2)</u>	CHF	<u>318.60</u>
Total	CHF	7'097.40

Die Steuerkommission Q. nahm bei diesen Aufwendungen die strittige Aufrechnung von CHF 5'900.00 vor. Die Aufwendungen werden nachfolgend in der obgenannten Reihenfolge überprüft.

10.3.2.

Die Rekurrentin hat im Kassabuch des BnB unter anderem für "H.-Hauswirtschaftsservice" insgesamt CHF 4'350.00 im Jahr 2017 als Aufwand verbucht (monatliche Rechnungen). Die Rekurrentin macht geltend, die Putzfrau sei nur für das BnB eingestellt worden und reinige nur die für den Betrieb des BnB genutzten Räume. Sie reinige in drei Stunden zwei Gästezimmer und zwei Badezimmer. Zudem mache sie die Nassreinigung der Böden. Alle Privaträume sowie das dritte Gästezimmer und das halb vermietete Badezimmer reinige sie selber. Sie staubsauge alle gemeinsamen Räume. Während ihrer Ferienabwesenheit putze die Reinigungskraft auch das dritte Gästezimmer und das grosse Bad. Die geltend gemachte Arbeitszeit erscheint dem tatsächlichen Arbeitsaufwand für den vorliegenden Auftrag angemessen. Die Ausführungen der Rekurrentin sind somit nachvollziehbar und die Kosten der Putzfrau im Umfang von CHF 4'350.00 steuerlich anzuerkennen.

10.3.3.

Einen Nachweis für die geltend gemachte Hausratsversicherung von anteilmässig CHF 382.30 liegt nicht vor. Somit kann dieser Betrag nicht berücksichtigt werden.

10.3.4.

Die Rekurrentin hat im Kassabuch Wasser, Entsorgung (1/2) von CHF 267.90, Stromanteil (1/2) von CHF 704.90 sowie Heizungsanteil (1/2) von CHF 1'073.70 als Aufwand verbucht. Sie macht geltend, dass die Aufrechnung für verbuchte Nebenkosten zu streichen sei. Im Kassabuch sei bereits nur die Hälfte der effektiven Nebenkosten verbucht worden. Dies obwohl sie mit dem Strom- und Wasserverbrauch alleine sei, wohingegen die Mieter zu dritt seien. Die Mieter würden also viel mehr Strom und Wasser brauchen als sie. Dasselbe gelte bei der Heizung. Ihr Schlafzimmer sei unbeheizt. Das Zimmer ihrer Tochter und das Wohnzimmer seien weniger beheizt als die Gästezimmer.

Die Rekurrentin hat Rechnungen für Wasser und Abwasser des Jahres 2017 vom 21. November 2017 über CHF 535.75 der Steuererklärung beigelegt. Auch für Fernwärme bzw. Holzkosten hat die Rekurrentin diverse Rechnungen eingereicht. Demgegenüber fehlen in den Unterlagen Belege für die Stromkosten. Wie von der Rekurrentin ausgeführt erscheint die Anrechnung eines hälftigen Anteils der Kosten für Wasser, Entsorgung, Strom und Heizung bei einem Verhältnis von 1 (Rekurrentin) zu 3 (Mieter) nicht übermässig. Die Stromkosten wurden zwar nicht nachgewiesen. Dass Strom verbraucht wurde, ist jedoch glaubhaft. Folglich sind die Stromkosten zu schätzen. Eine Berücksichtigung von CHF 700.00 erscheint angemessen. Die Kosten von Wasser, Entsorgung (1/2) von CHF 267.90, Heizungsanteil (1/2) von CHF 1'073.70 und Strom von CHF 700.00, somit insgesamt CHF 2'041.60 sind folglich als Aufwendungen vom Gewinn abziehbar.

10.3.5.

Die Rekurrentin hat weiter die Hälfte des Betrags der Jahresrechnung 2017 der Aargauischen Gebäudeversicherung von CHF 318.60 von ihrem Geschäftsgewinn abgezogen. Allerdings hat sie den gesamten Betrag von CHF 637.00 steuerlich bereits als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht. Die Aufwendung "Versicherung" im Umfang von CHF 318.60 ist somit nicht nochmals abzuziehen.

10.4.

Die Rekurrentin kann somit die folgenden Abzüge machen:

– "H.-Hauswirtschaftsservice"	CHF	4'350.00
– Hausratsversicherung (1/2)	CHF	0.00
– Wasser, Entsorgung (1/2)	CHF	267.90
– Strom (1/2)	CHF	700.00
– Heizung (1/2)	CHF	1'073.70
– <u>Versicherung (1/2)</u>	CHF	<u>0.00</u>
Total gerundet	CHF	6'392.00

11.

11.1.

Die Rekurrentin lässt geltend machen, die geschäftlich anerkannten Kosten seien falsch berechnet worden. Denn der anerkannte geschäftliche Mietwert von CHF 9'300.00 basiere auf den Zahlen aus dem Jahr 2016 und nicht auf den Zahlen für das Jahr 2017 (Rekursbeilage 5).

11.2.

Der Eigenmietwert der Liegenschaft beträgt ab Steuerperiode 2016 CHF 21'051.00 (vgl. Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes vom 30. November 2016). Bei der Anpassung der Eigenmietwerte im Kanton Aargau im Jahr 2016 wurden in der Gemeinde T. die Eigenmietwerte um 5 % reduziert. Dies ist denn auch bei einem Vergleich der Zahlen der

Rekursbeilage 5 "Massgebender Eigenmietwert" CHF 22'159.00 mit Rekursbeilage 8 Eigenmietwert ab Steuerperiode 2016 CHF 21'051.00 (= 95 % von CHF 22'159.00) festzustellen. In diesem Sinne ist der Rekurrentin zuzustimmen, dass sich der Eigenmietwert gegenüber dem Eigenmietwert, welcher der Berechnung der Steuerkommission Q. zugrunde lag, vermindert hat.

Des Weiteren wurde der Abzug für geschäftlich genutzte Räume der Steuerkommission Q. fälschlicherweise mit dem Normmietwert (CHF 36'326.00 [basierend auf dem zu tiefen Eigenmietwert]) inkl. des zusätzlichen Mietwerts der Doppelgarage (CHF 1'800.00) berechnet. Die Garage darf nicht (anfänglich) in die Berechnung fliessen.

11.3.

Demzufolge lautet die Berechnung:

- Der ab 2016 gültige Normmietwert von CHF 34'510.00 setzt sich aus dem zusätzlichen Mietwert der Doppelgarage von CHF 1'710.00 (= CHF 1'800.00 x 0.95) und dem Mietwert für den Wohnraum von CHF 32'800.00 (= CHF 34'510.00 – CHF 1'710.00) zusammen.
- Der massgebende Eigenmietwert von CHF 21'051.00 entspricht 61 % des totalen Normmietwerts von CHF 34'510.00. Der Eigenmietwert besteht folglich aus dem Eigenmietwertanteil der Doppelgarage von CHF 1'043.00 (= CHF 1'710.00 x 0.61 Normmietwert) sowie dem Anteil Wohnen von CHF 20'008.00 (= CHF 32'800.00 x 0.61 Normmietwert).
- Für die Bestimmung des Anteils des BnB gemessen an der gesamten Wohnung ist auf den Anteil Wohnen abzustellen.
- Die Liegenschaft der Rekurrentin besteht aus gesamthaft 11,8 RE. Davon werden 6,4 RE geschäftlich genutzt. Dies entspricht 54 % des gesamten Hauses.
- 54 % des Eigenmietwerts (Anteil Wohnen) von CHF 20'008.00 entsprechen CHF 10'804.00. Hinzu kommt die hälftige Nutzung der Doppelgarage von CHF 522.00 (CHF 1'043.00 / 2). Dies ergibt einen Anteil am Eigenmietwert für die geschäftlich genutzten Räume von CHF 11'326.00.

11.4.

Der Abzug für die geschäftlich genutzten Räume von CHF 11'326.00 plus Nebenkosten von CHF 6'392.00 (siehe Erw. 10.4 hiavor) ergibt schliesslich die geschäftlich, gewinnmindernd zu berücksichtigenden Mietkosten inklusive Nebenkosten von CHF 17'655.00.

12.

Die Rekurrentin hat Kosten inkl. Nebenkosten von CHF 17'476.00 geltend gemacht. Die Steuerkommission Q. hat im Einspracheentscheid einen Betrag von CHF 11'500.00 (ohne Rundung CHF 11'576.00) als Geschäftsaufwand anerkannt und CHF 5'900.00 aufgerechnet. Wie in Erwägung 11 hiervor ausgeführt, machen die geschäftlichen Mietkosten inklusive Nebenkosten der Rekurrentin CHF 17'655.00 aus. Das steuerbare Einkommen der Rekurrentin von CHF 110'708.00 gemäss Einspracheentscheid ist vor diesem Hintergrund um CHF 6'079.00 (= CHF 17'655.00 – CHF 11'576.00) zu senken. Das steuerbare Einkommen beträgt demgemäss CHF 104'629.00, gerundet CHF 104'600.00. Der Rekurs wird gutgeheissen.

13.

13.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin und die Kosten des Rekursverfahrens sind auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

13.2.

13.2.1.

Sodann ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt.

13.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 2'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine eher geringe Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen wird auf CHF 104'600.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)
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, 21. Juli 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard