

3-RV.2024.48

P 68

Urteil vom 22. Mai 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Rekurrent	A. _____
-----------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 18. März 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Oktober 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 93'400.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 406'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem für die Liegenschaften am R-Weg in Q._____ (Liegenschaft R-Weg) und am S-Weg in T._____ (Liegenschaft S-Weg) anstelle der deklarierten Mieteinnahmen die Eigenmietwerte (bei der Liegenschaft S-Weg aufgrund Miteigentum nur zu 50 %) besteuert. Für die Liegenschaft an der V-Strasse in Q._____ (Liegenschaft V-Strasse) wurde ebenfalls der Eigenmietwert besteuert.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Oktober 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 20. November 2023 Einsprache und beantragte unter anderem sinngemäss, bei den vermieteten Liegenschaften R-Weg und S-Weg seien die deklarierten Mietzinseinnahmen (Liegenschaft R-Weg: CHF 10'219.00; Liegenschaft S-Weg: CHF 3'114.00) zu besteuern. Betreffend der Liegenschaft V-Strasse wurde der Verzicht der Besteuerung des Eigenmietwertes oder die Gewährung eines Abzugs für auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 9'900.00 beantragt.

3.

Mit Entscheid vom 18. März 2024 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Die Anträge betreffend der Besteuerung der effektiven Mieteinnahmen anstelle der Eigenmietwerte (Liegenschaften R-Weg und S-Weg) und Verzicht auf die Besteuerung des Eigenmietwertes bzw. Gewährung eines Abzugs für auswärtigen Wochenaufenthalt (Liegenschaft V-Strasse) wurden jedoch abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde von CHF 93'468.00 auf CHF 92'146.00 reduziert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 18. März 2024 (Zustellung am 26. April 2024) hat A._____ mit Rekurs vom 25. Mai 2024 (Postaufgabe am gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt:

- Anpassungen 'Einkünfte aus Liegenschaft' R-Weg (Pos 6.4) auf CHF 12'000.00 / S-Weg (Pos 6.4) auf CHF 3'600.00.
- Wochenaufenthalt/Zweitwohnsitz: Den Eigenmietwert V-Strasse weglassen oder zumindest den auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 9'900.00 berücksichtigen, dies entspricht 50 % der Miete von meinem damaligen Wohnort W._____, Anteil A._____.

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ hat eine Replik eingereicht.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2016.173 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 3-RV.2020.93 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 in Sachen A._____ beigezogen.

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) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2017 (Mit-)Eigentümer von vier Liegenschaften in Q._____ und T._____. Die Liegenschaft R-Weg war im Jahr 2017 an die Eltern des Rekurrenten vermietet. Die Liegenschaft S-Weg wurde im Jahr 2017 an die Eltern der Miteigentümerin und heutigen Ehefrau des Rekurrenten vermietet. Gemäss Selbstdeklaration wurde die Liegenschaft V-Strasse vom Rekurrenten seit dem tt.mm. 2007 selbst genutzt. Weiter erwarb der Rekurrent im Jahr 2017 eine Liegenschaft am X-Weg in Q._____ (Liegenschaft X-Weg).

2.2.

Im Jahr 2017 war der Rekurrent in W._____, wo er unbestrittenermassen eine Wohnung gemietet hatte, niederlassungsrechtlich angemeldet.

2.3.

Der Rekurrent bezog für das ganze Jahr 2017 Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung (vgl. Bescheinigung über Leistungen der Arbeitslosenversicherung vom tt.mm. 2018). Er ging im Jahr 2017 keiner unselbständigen Erwerbstätigkeit nach.

3.

3.1.

In seiner Steuererklärung 2017 deklarierte der Rekurrent Einkünfte aus Liegenschaften von CHF 13'333.00 (Mieteinnahmen Liegenschaft R-Weg: CHF 10'219.00; Mieteinnahmen Liegenschaft S-Weg: CHF 3'114.00). Die Liegenschaft V-Strasse wurde gemäss Selbstdeklaration im Jahr 2017 durch den Rekurrenten selbst genutzt.

3.2.

3.2.1.

Im Schreiben vom 28. Juni 2023 hielt das Gemeindesteueramt Q._____ unter anderem fest, dass im Vorjahr Mietzinseinnahmen für die Liegenschaft R-Weg von CHF 15'369.00 deklariert worden seien. Der Rekurrent wurde aufgefordert, zu der Differenz (Deklaration Steuerjahr 2017: CHF 10'219.00) Stellung zu nehmen und entsprechende Unterlagen einzureichen.

3.2.2.

Mit E-Mail vom 15. August 2023 teilte der Rekurrent mit, die Liegenschaft R-Weg sei sein Elternhaus, in welchem seine Eltern wohnten. Daher habe er 51 % vom Eigenmietwert als Miteinnahmen deklariert. Die Liegenschaft R-Weg sei keine Renditeliegenschaft.

3.3.

Die Steuerkommission Q._____ besteuerte in ihrer Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2023 die Eigenmietwerte (Liegenschaft R-Weg: CHF 20'037.00; Liegenschaft S-Weg: CHF 6'105.00) der Liegenschaften R-Weg und S-Weg anstelle der deklarierten Miteinnahmen (Liegenschaft R-Weg: CHF 10'219.00; Liegenschaft S-Weg: CHF 3'114.00) als Einkünfte. Bei der selbstgenutzten Liegenschaft V-Strasse wurde ebenfalls der Eigenmietwert von CHF 19'647.00 berücksichtigt. Für die Liegenschaft X-Weg wurden keine Einkünfte aus Liegenschaft besteuert. Insgesamt resultierten daraus Einkünfte aus Liegenschaften von CHF 45'789.00.

4.

4.1.

Mit Einsprache machte der Rekurrent geltend, weder bewohne er die Liegenschaften am R-Weg und S-Weg selbst, noch erwirtschafte er mit diesen Liegenschaften einen Ertrag. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung könne nicht von einer steuerungumgehenden Vorzugsmietzins gesprochen werden, wenn dieser mehr als die Hälfte des Eigenmietwertes betrage. Daher seien bei den Liegenschaften R-Weg und S-Weg 51 % vom Eigenmietwert als Einkünfte aus Liegenschaften zu berücksichtigen. Weiter beantragte der Rekurrent, für die Liegenschaft V-Strasse sei der Eigenmietwert wegzulassen, da er im Jahr 2017 in W._____ wohnhaft gewesen sei und die Liegenschaft 2017 zum Verkauf ausgeschrieben habe. Schlussendlich sei die Liegenschaft auch verkauft worden. Zumindest sei ein Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 9'900.00 (entspreche 50 % der Miete in W._____) zu gewähren.

4.2.

Die Vorinstanz hielt in ihrem Einspracheentscheid fest, der Rekurrent habe keinen Mietvertrag (Vermietung an die Eltern des Rekurrenten) über die Liegenschaft R-Weg eingereicht. Aus den Schätzungsakten der Liegenschaft gehe per tt.mm. 2005 ein Mietvertrag mit einem monatlichen Mietzins von CHF 600.00 (Wohnung: CHF 550.00; Garage: CHF 50.00) hervor. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei bei der Vermietung von Liegenschaften an Verwandte eine Steuerumgehung zu vermuten, wenn die vereinnahmten (Vorzugs-)Mietzinsen weniger als die Hälfte des für die direkte Bundessteuer massgebenden Eigenmietwertes betrage. Das vom Rekurrenten gewählte Vorgehen spreche für eine Vorzugsmiete/Steuerumgehung. Daher sei für die Liegenschaft R-Weg

anstelle der deklarierten Mietzinseinnahmen von CHF 10'2190.00 der kantonale Eigenmietwert von CHF 20'037.00 zu besteuern.

Betreffend der an die Eltern der Miteigentümerin (B._____) vermieteten Liegenschaft S-Weg hielt die Vorinstanz fest, der Normmietwert dieser Liegenschaft betrage gemäss Schätzungsprotokoll CHF 18'362.00. Gemäss § 30 Abs. 2 StG betrage der Eigenmietwert 61 % des Markt-/Normmietwertes. Dies ergebe einen kantonalen Eigenmietwert von CHF 11'201.00. Der Eigenmietwert sei per 1. Januar 2016 per Dekret erhöht worden. Für Liegenschaften in T._____ sei ein Zuschlag von 9 % festgesetzt worden. Dies ergebe einen kantonalen Eigenmietwert von CHF 12'209.00. Für die direkte Bundessteuer resultiere nach einem Zuschlag von 16.7 % ein Eigenmietwert von CHF 14'248.00. Vorliegend sei aufgrund der Miteigentümerstellung (zu 50 %) ein Eigenmietwert von CHF 7'124.00 massgebend. Die deklarierten Mietzinseinnahmen von CHF 3'114.00 entsprächen 43.71 % des Eigenmietwertes. Das gewählte Vorgehen mit vereinnahmten Mietzinseinnahmen von CHF 3'114.00 spreche für eine Vorzugsmiete/Steuerumgehung. Daher seien anstelle der deklarierten Mietzinseinnahmen von CHF 3'114.00 für die Liegenschaft S-Weg CHF 6'105.00 (50 % des kantonalen Eigenmietwertes von CHF 12'209.00) zu besteuern.

Es sei unbestritten, dass der Rekurrent im Jahr 2017 in W._____ eine zusätzliche Wohnung gemietet habe. Der Eigengebrauch an der Liegenschaft V-Strasse werde aber auch dann umfassend besteuert, wenn der Eigentümer die Grundstücke nur zeitweise nutze. Die Eigenmietwertbesteuerung setze voraus, dass der Nutzungsberechtigte den Willen zur Eigennutzung habe, wobei dieser Wille auch dadurch zum Ausdruck gebracht werden könne, dass der Nutzungsberechtigte die Nutzung der Liegenschaft zur Verfügung halte. Des Weiteren müsse effektiv eine Möglichkeit zur Nutzung bestehen. Fehle eine der beiden Voraussetzungen, sei kein Eigengebrauch gegeben. Eine effektive Nutzung durch den Rekurrenten bilde allerdings nicht Voraussetzung der Besteuerung. Die Wohnung in W._____ sei aus freier Hand angemietet worden. Die Vorinstanz sehe in diesem Zusammenhang keinen Wochenaufenthalt. Bei einer Distanz von 91.5 Kilometern, welche in 69 Minuten mit dem Auto zurückgelegt werden könne, seien steuerlich keine zusätzlichen Kosten zu berücksichtigen.

5.

5.1.

Mit Rekurs machte der Rekurrent geltend, dass vor 10 Jahren der damalige Leiter des Gemeindesteueramtes Q._____ dem Rekurrenten in Anwesenheit des Steuerkommissärs mitgeteilt habe, wenn er 51 % des Eigenmietwertes als Einkunft aus Liegenschaft erfasse, dies so akzeptiert werde. Diese Deklaration sei in den letzten Jahre effektiv akzeptiert worden. Er sei

nicht bereit, Steuern auf Einkünften zu zahlen, welche ihm nicht zugflossen seien. Es sei nicht richtig, dass kein Geld fliesse. Für die Liegenschaften R-Weg und S-Weg würden "normal" Mieten bezahlt. Es existiere keine Vorschrift, dass eine Miete in bar oder per Banküberweisung entrichtet werden müsse. Er müsse für diese Liegenschaften unter anderem Zinsen für die Hypotheken oder die Gebäudeversicherungsprämien bezahlen. Dafür sei eine Miete notwendig. Mit dem Rekurs wurden Quittungen (über den Erhalt von Mieten) eingereicht. Darin bestätigt der Rekurrent, dass er von seinen Eltern bzw. von C._____ und D._____ (Eltern der Miteigentümerin der Liegenschaft S-Weg) für die Vermietung der Liegenschaften R-Weg und S-Weg einen monatlichen Mietzins von CHF 1'000.00 (Liegenschaft R-Weg) bzw. von CHF 600.00 (Liegenschaft S-Weg) erhalten habe. Gestützt darauf beantragt der Rekurrent mit Rekurs neu, dass für die Liegenschaft R-Weg anstelle der Eigenmietwerte die Einkünfte aus Liegenschaft von CHF 12'000.00 und für die Liegenschaft S-Weg die Einkünfte aus Liegenschaft von CHF 7'200.00 zu erfassen seien.

Weiter führt der Rekurrent aus, dass er in den Jahren 2016 und 2017 nicht in Q._____, sondern in W._____ wohnhaft gewesen sei. Die Liegenschaft V-Strasse sei im Verkauf und nicht mehr wohnlich ausgestattet gewesen. Schlussendlich sei die Liegenschaft auch verkauft worden. An der Einspracheverhandlung vom tt.mm. 2018 sei das Thema Wochenaufenthalt ebenfalls angeschnitten worden. Seitens E._____ (ehemaliger Leiter Gemeindesteueramt Q._____) sei erläutert worden, dass falls das Steuerdomizil Q._____ sein werde, entsprechende Abzüge für den Wochenaufenthalt gemacht werden könnten.

5.2.

In seiner Vernehmlassung hält das Gemeindesteueramt Q._____ an den Ausführungen im Einspracheentscheid fest. Weiter verweist es auf die Urteile des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Januar 2017 (3-RV.2016.73) und vom 23. September 2021 (3-RV.2020.93) in Sachen des Rekurrenten. In diesen Urteilen seien bereits ähnliche Sachverhalte abgehandelt worden.

5.3.

Der Rekurrent führt in seiner Replik aus, die geltend gemachten belegten Einkünfte aus Liegenschaften entsprächen dem Steuergesetz und den zusätzlichen Auflagen. Als Beilage hat der Rekurrent eine neue Version der bereits mit Rekurs eingereichten Quittung, für den Erhalt der Miete für die Liegenschaft R-Weg angefügt. Die Quittung enthält neu die Unterschriften der Mieter (Eltern des Rekurrenten). Weiter legte der Rekurrent das Protokoll der Einspracheverhandlung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom tt.mm. 2019 bei. An dieser Verhandlung sei dem

Rekurrenten der Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt in Aussicht gestellt worden.

Abschliessend macht der Rekurrent geltend, dass die vom Gemeindesteueramt Q._____ erwähnten Urteile des Spezialverwaltungsgerichtes abgeschlossen (recte: rechtskräftig) seien. Das Verfahren 3-RV.2016.17 sei auf einer ganz anderen Basis gewesen und beim Verfahren 3-RV.2020.93 sei es inhaltlich um etwas anderes gegangen. Da die Steuern jährlich erhoben und einzeln pro Periode betrachtet würden, seien diese Urteile vorliegend irrelevant.

6.

Umstritten und vorliegend zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht anstelle der deklarierten Mieteinnahmen die kantonalen Eigenmietwerte der Liegenschaften R-Weg und S-Weg als Einkünfte aus Liegenschaften besteuerte (Erw. 7), ob die Einkünfte aus der Liegenschaft V-Strasse zu Recht mit dem Eigenmietwert besteuert wurden und ob eventualiter ein Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt zu gewähren ist (Erw. 8).

7.

7.1.

Steuerbar sind gemäss § 30 Abs. 1 StG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (§ 30 Abs. 1 lit. a StG) sowie 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).

7.2.

Massgebend für die Besteuerung sind bei vermieteten Liegenschaften oder Wohnungen grundsätzlich die effektiv eingenommenen Mietzinsen, d.h. die Steuerbehörden haben grundsätzlich auf die von den Steuerpflichtigen geschlossenen Verträge abzustellen. Dies gilt, vorbehältlich einer anderslautenden ausdrücklichen Gesetzesgrundlage, selbst dann, wenn die Vermietung an einen nahen Verwandten zu Vorzugskonditionen erfolgt. Die Steuerbehörden dürfen jedoch von den geschlossenen Verträgen abweichen, wenn die Steuerpflichtigen nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt haben, d.h. wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche wird angenommen, wenn:

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint,

- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles zu prüfen (StE 2005 B 25.2 Nr. 7). Sind die Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen (vgl. RGE vom 22. Mai 2008 [3-RV.2007.38]; AGVE 2006 S. 291 ff.).

Im Folgenden ist zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt.

7.3.

7.3.1.

Das Bundesgericht hat dazu im Urteil vom 28. Januar 2005 (= StE 2005 B 25.2 Nr. 7 [ohne Quellenangaben]) folgendes ausgeführt:

"5.2 Eine Rechtsgestaltung erscheint als ungewöhnlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, wenn bei der Vermietung von Liegenschaften an Verwandte der vereinbarte Mietzins bloss gering ist oder gar symbolischen Charakter aufweist. Demgegenüber sind Abweichungen im Bereich von Schätzungsdifferenzen (5 - 10 %) nicht bedeutend. Vergrössert sich jedoch der Differenzbetrag und verringert sich der Mietzins gegenüber dem Eigenmietwert weiter, wird in den Kantonen regelmässig bei einer Differenz von 20 % (z.B. FR, SO) oder 25 % (z.B. ZH, SG) eine gemischte Schenkung angenommen.

Bestehen keine weiteren Vereinbarungen oder Kombinationen von Verträgen, erscheint im vorliegenden Zusammenhang ein Mietvertrag erst dann als ungewöhnlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, wenn der vereinbarte Mietzins nicht nur beim Grenzwert für eine gemischte Schenkung liegt, sondern diesen klar unterschreitet. Macht der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts aus, ist daher zu vermuten, dass - unabhängig von einem Schenkungswillen - wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt und der Mietvertrag missbräuchlich lediglich deshalb abgeschlossen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dem Steuerpflichtigen bleibt in einem solchen Fall allerdings der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung eine Steuerumgehung ausgeschlossen ist."

7.3.2.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist bei der Vermietung an Verwandte eine Steuerumgehung zu vermuten, wenn der vereinbarte (Vorzugs-)Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwertes beträgt (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtes vom 19. Februar 2020 [2C_187/2017], Erw. 2.4.1; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG

N 40c). Der steuerpflichtigen Person steht es offen, diese Vermutung zu widerlegen.

Das Bundesgericht hat seine Rechtsprechung im Urteil vom 22. Februar 2007 (2C_12/2007; vgl. Erw. 3.3) dahingehend modifiziert, dass für den Vergleich des vereinbarten Mietzinses und den anwendbaren Marktmiete nicht auf den kantonalen Eigenmietwert abzustellen ist, sondern auf den Eigenmietwert, wie er für die direkte Bundessteuer gilt.

7.3.3.

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 Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 28).

Steuerbehörden tragen für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungslast, welcher jedoch die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüberstehen (vgl. § 180 ff. StG). Ohne Mitwirkung durch die steuerpflichtige Person wäre es den Steuerbehörden mangels entscheidrelevanter Informationen, die sich im Machtbereich der Steuerpflichtigen befinden und welche die Steuerbehörden nicht von sich aus beschaffen können, gar nicht möglich, einen Entscheide zu treffen.

7.4.

7.4.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent die Liegenschaften am R-Weg und S-Weg im Jahr 2017 an seine Eltern (Liegenschaft R-Weg) und an die Eltern der Miteigentümerin (Liegenschaft S-Weg) vermietet hatte. Der Rekurrent hat für die Liegenschaft R-Weg in seiner Steuererklärung Mietzinseinnahmen von CHF 10'219.00 und für die Liegenschaft S-Weg Mietzinseinnahmen von CHF 3'114.00 deklariert. Gemäss Angaben des Rekurrenten handle es sich bei diesen Beträgen nicht um die effektiv bezahlten Mietzinsen, sondern um 51 % der kantonalen Eigenmietwerte. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren wurden keine Unterlagen eingereicht, aus welchen die effektiv bezahlten Mietzinsen im Jahr 2017 hervorgehen. Im Rekursverfahren reichte der Rekurrent zwei Quittungen von den Mietern bzw. vom Rekurrenten ein, welche den Erhalt der Mieten für die Liegenschaften R-Weg und S-Weg von jährlich CHF 12'000.00 (Liegenschaft R-Weg) und CHF 7'200.00 (Liegenschaft S-Weg) bestätigen. Während die Quittung betreffend die Liegenschaft R-Weg vom

Rekurrenten und seinen Eltern (Mieter) unterzeichnet ist (vgl. Replikbeilagen), ist die Quittung betreffend die Liegenschaft S-Weg nur vom Rekurrenten unterschrieben (vgl. Rekursbeilagen). Die erst im Rekurs beigebrachten Unterlagen werden im Rekursverfahren berücksichtigt.

Da die Gefahr von "Gefälligkeitsbescheinigungen" unter Familienmitgliedern sehr gross ist, ist bei Mietverhältnissen unter nahen Verwandten von der steuerpflichtigen Person zu verlangen, dass sie weiterführende Unterlagen einreicht, aus denen der bezahlte Mietzins hervorgeht (z.B. aktueller Mietvertrag oder Banküberweisungen). Obschon der Rekurrent im Veranlagungsverfahren dazu aufgefordert wurde, hat er keine derartigen Unterlagen eingereicht. Die mit Replik eingereichte Quittung über den Erhalt der Miete für die Liegenschaft R-Weg ist daher als Gefälligkeitsbescheinigung und deshalb als (unbewiesene) Parteibehauptung zu werten. Die Quittung betreffend der Liegenschaft S-Weg hat aufgrund fehlender Unterschrift der Mieter keinen Beweiswert. Sie stellt als "Eigenbescheinigung" eine reine Parteibehauptung dar.

7.4.2.

Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet ist, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. Diese stellen keine individuell konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt wird (vgl. SGE vom 25. Januar 2018 [3-RV.2017.99]).

Die Einkünfte aus Liegenschaften sind folglich von den Steuerbehörden für jede zukünftige Steuerperiode erneut zu prüfen. Der Rekurrent kann daher aus früheren Veranlagungen nichts zu seinem Gunsten ableiten. Auch einzelne (mündliche) Ausführungen vom ehemaligen Leiter des Gemeindesteueramtes Q._____ entbinden die Steuerkommission Q._____ nicht von ihrer Pflicht, die massgeblichen Verhältnisse für jede Steuerperiode neu zu beurteilen

7.4.3.

Mit Rekurs reichte der Rekurrent Kontoauszüge von sich und der Miteigentümerin B._____ ein. Aus diesen sind drei Zahlungen von F._____ (Vater des Rekurrenten) an den Rekurrenten von insgesamt CHF 6'150.00 ([...]) sowie eine Zahlung von D._____ (Vater der Miteigentümerin) an die Miteigentümerin von CHF 500.00 zu entnehmen. Ein Zahlungszweck ist nicht ersichtlich. Auch stimmen die Beträge nicht mit den Beträgen auf den eingereichten Quittungen über den Erhalt der Mieten von CHF 12'000.00 (Liegenschaft R-Weg) und CHF 7'200.00 (Liegenschaft S-Weg) überein (vgl. Erw. 7.4). Diese Kontoauszüge vermögen somit nicht rechtsgültig die

Höhe der entrichteten Mietzinsen rechtsgültig nachzuweisen. Das Verhältnis zwischen den effektiv bezahlten Mietzinsen und den Eigenmietwerten (direkte Bundessteuer) der Liegenschaften R-Weg und S-Weg kann daher nicht bestimmt werden. Ob vorliegend Vorzugsmietzinsen vorlagen, ist ebenfalls nicht beurteilbar. Folglich kann daraus – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – auch keine Vermutung auf eine Steuerumgehung resultieren.

Aus dem Umstand, dass die Steuerkommission Q._____ die bundesgerichtliche Rechtsprechung (fälschlicherweise) erstmals in der Steuerperiode 2014 anwandte, kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten, denn die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei der Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden, sondern kann eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, vornehmen (SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2016.67], mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Der Rekurrent hat im Veranlagungsverfahren trotz Aufforderung keine Unterlagen im Zusammenhang mit den Mietzinseinnahmen der Liegenschaft R-Weg und S-Weg eingereicht. Auch im Einspracheverfahren wurden keine derartigen Unterlagen beigebracht. Die Vorinstanz hat daher mangels Mitwirkung des Rekurrenten zu Recht die unbestrittenen kantonalen Eigenmietwerte (Liegenschaft R-Weg: CHF 20'037.00; Liegenschaft S-Weg: CHF 6'105.00) als Einkünfte aus Liegenschaften besteuert.

7.5.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

8.1.

Die Nutzung des eigenen Grund und Bodens erspart dem Berechtigten unter anderem den Mietzins. Deshalb verlangt Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) ausdrücklich, dass die Eigennutzung von Liegenschaften der Einkommenssteuer unterworfen wird. Dieser Grundsatz wurde in § 30 Abs. 1 lit. b StG verankert. Eine solche Eigennutzung liegt vor, wenn der Eigentümer die Liegenschaft selbst bewohnt oder sie zu anderen Zwecken selbst gebraucht.

Die Eigenmietwertbesteuerung setzt zweierlei voraus: Zum einen muss der Nutzungsberechtigte den Willen zur Eigennutzung haben, wobei dieser Wille auch dadurch zum Ausdruck gebracht werden kann, dass sich der Nutzungsberechtigte die Nutzung der Liegenschaft zur Verfügung hält.

Steht eine Liegenschaft leer, weil der Eigentümer sie verkaufen will, trotz ernsthaften Anstrengungen aber keinen Käufer findet, so hält er sich die Liegenschaft nicht für die Eigennutzung zur Verfügung (vgl. BGE 99 Ia 349, E. 5c). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt indes der Verkaufswille alleine noch nicht, vielmehr müssen die Verkaufsbemühungen beispielsweise durch eine Verkaufsdokumentation mit Nachweis von Besichtigungen oder einen Maklerauftrag dokumentiert werden (vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 7. Oktober 2020 [2C_509/2020, Erw. 4.4).

Zum anderen muss effektiv eine Möglichkeit zur Nutzung bestehen (vgl. AGVE 1998 S. 469, E. 3b/aa m.w.H.). Dies setzt nicht voraus, dass die Liegenschaft möbliert ist. Es reicht aus, dass die steuerpflichtige Person jederzeit die Möglichkeit hat, mit ihrem Mobiliar in die leerstehende Liegenschaft zu ziehen (vgl. BStPra XIII S. 465). Diese Möglichkeit ist dann nicht gegeben, wenn die Liegenschaft (oder ein Teil derselben) aus objektiven Gründen (z. B. bei Einsturzgefahr oder während der Bau- bzw. Umbauphase) vorübergehend oder dauernd nicht oder nur teilweise bewohnbar ist (vgl. RGE vom 27. April 2006 [3-RV.2004.50346]; AGVE 1986 S. 364, E. 3b).

Fehlt eine der beiden Voraussetzungen, ist keine Eigennutzung gegeben (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 65).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es für die Besteuerung eines Eigenmietwertes für eine bewohnbare Liegenschaft genügt, wenn sich der Eigentümer die Liegenschaft zur Verfügung hält. Eine tatsächliche Nutzung ist nicht notwendig (vgl. RGE vom 27. April 2006 [3-RV.2004.50306]).

8.2.

Der Rekurrent bringt vor, dass die Liegenschaft V-Strasse im Jahr 2017 zum Verkauf gestanden habe und daher auch nicht möbliert gewesen sei. Eine effektive Möglichkeit zur Nutzung setzt entgegen der Auffassung des Rekurrenten gar nicht voraus, dass eine Liegenschaft möbliert ist. Es genügt bereits, dass der Rekurrent jederzeit die Gelegenheit hatte, mit seinem Mobiliar die leerstehende Liegenschaft zu beziehen. Das Vorbringen, wonach die Liegenschaft V-Strasse zum Verkauf gestanden habe, wurde vom Rekurrenten den auch nicht nachgewiesen (z.B. mittels einer Verkaufsdokumentation oder einem Maklerauftrag). Es handelt sich daher um eine unbewiesene Parteibehauptung. Aus der Tatsache allein, dass die Liegenschaft später (tt.mm. 2021) auch tatsächlich verkauft wurde, kann der Rekurrent nichts zu seinem Gunsten ableiten.

Aus dem Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. September 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (3-RV.2020.93) ist zu entnehmen, dass der Strom- und Wasserverbrauch der Liegenschaft V-Strasse im Jahr 2017 im Vergleich zu den Vorjahren ähnlich hoch war.

Das impliziert eine regelmässige Eigennutzung der Liegenschaft V-Strasse im Jahr 2017.

Es ist daher festzuhalten, dass der Rekurrent die Liegenschaft bewohnt hat bzw. trotz behaupteter Verkaufsabsicht zumindest jederzeit in die Liegenschaft hätte einziehen können. Objektive Gründe, die eine Unbewohnbarkeit der Liegenschaft im Jahr 2017 belegen könnten, macht der Rekurrent keine geltend. Daher ist davon auszugehen, dass die Liegenschaft V-Strasse dem Rekurrenten im Jahr 2017 so oder anders zur Eigennutzung zur Verfügung stand, weshalb die Vorinstanz zu Recht den kantonalen Eigenmietwert von CHF 19'647.00 als Einnahmen aus Liegenschaft besteuerte.

8.3.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

8.4.

8.4.1.

Der Rekurrent hat eventualiter die Gewährung eines Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 9'900.00 beantragt.

8.4.2.

8.4.2.1.

Von den Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit können gemäss § 35 StG Berufskosten in Abzug gebracht werden. Als Berufskosten gelten unter anderem "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (§ 35 Abs. 1 lit. c StG).

8.4.2.2.

Steuerpflichtige, die sich während der Woche notwendigerweise am Arbeitsort aufhalten, jedoch an arbeitsfreien Tagen regelmässig nach Hause zurückkehren und deshalb da steuerpflichtig bleiben (Wochenaufenthalterinnen und Wochenaufenthalter), können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Abzugsfähig sind die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und der Unterkunft sowie die notwendigen Fahrtkosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und die Fahrtkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte (§ 35 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit §§ 12 und 14 StGV sowie Art. 9 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung 1. Januar 2016]; StE 2013 B 22.3 Nr. 107; AGVE 2004 S. 295).

8.4.2.3.

Die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes können nur dann als Berufsauslagen abgezogen werden, wenn die tägliche Rückkehr an den Wohnort (Hauptsteuerdomizil) unmöglich oder unzumutbar ist bzw. der Grund

für die nicht tägliche Rückkehr in erster Linie beruflicher Natur ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthaltes am Arbeitsort oder in einer umliegenden Gemeinde, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient. Abziehbar sind bloss die Kosten für eine Heimfahrt pro Woche (vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 25. Januar 2007 [2P.251/2006], in: ASA 2009/2010 S. 70 = BStPra 2007 S. 475 = StE 2007 B 22.3 Nr. 93; AGVE 2004 S. 295).

8.4.3.

Aus den Steuerakten ist zu entnehmen, dass der Rekurrent im Jahr 2017 keiner unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist (vgl. Bescheinigung über Leistungen der Arbeitslosenversicherung vom tt.mm. 2018). Da der Rekurrent im Jahr 2017 keiner unselbständigen Erwerbstätigkeit nachging, können auch keine Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt als Berufskosten zum Abzug gebracht werden.

Abgesehen davon, dass aus dem mit Replik eingereichten Protokoll der Einspracheverhandlung betreffend der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom tt.mm. 2019 nichts im Zusammenhang mit einem Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt zu entnehmen ist, ist an dieser Stelle wieder festzuhalten, dass eine Steuerbehörde berechtigt und verpflichtet ist, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen (vgl. auch Erw. 7.4.2 f.).

8.4.4.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz mangels rechtsgültigem Nachweis über die Höhe der entrichteten Mietzinse bei den Liegenschaften R-Weg und S-Weg zu Recht die kantonalen Eigenmietwerte (Liegenschaft R-Weg: CHF 20'037.00; Liegenschaft S-Weg: CHF 6'105.00 [Anteil von 50 % aufgrund Miteigentum]) als Einkünfte aus Liegenschaften besteuert hat. Die Liegenschaft V-Strasse wurde vom Rekurrenten im Jahr 2017 selbst genutzt bzw. stand ihm zumindest zur Eigennutzung zur Verfügung, weshalb die Vorinstanz zu Recht den kantonalen Eigenmietwert von CHF 19'647.00 als Einkunft aus Liegenschaft besteuerte. Da der Rekurrent im Jahr 2017 keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachging, ist ein Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt nicht möglich.

10.

Der Rekurs erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

11.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'300.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
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, Obere Vorstadt 37, 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, 22. Mai 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni