

**3-RV.2022.88**

P 144

**Urteil vom 21. September 2023**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Loser  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1      **A.** \_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.** \_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission R. \_\_\_\_\_  
vom 2. Juni 2022**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 17. August 2021 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 141'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 148'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 39'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 123'000.00) veranlagt. Der Veranlagung liegen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1'968.00 zu Grunde.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 17. August 2021 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 24. August 2021 Einsprache und beantragten sinngemäss, es seien für die Liegenschaft 1 Unterhaltskosten von CHF 3'248.00 und für die Liegenschaft 2 Unterhaltskosten von CHF 945.00 (1/5 Anteil) zum Abzug zuzulassen.

**3.**

Mit Entscheid vom 2. Juni 2022 reduzierte die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das satzbestimmende Einkommen auf CHF 147'373.00, in dem sie für die Liegenschaft 2 neu Unterhaltskosten von CHF 661.00 zum Abzug zuliess.

**4.**

Den Entscheid vom 2. Juni 2022 (Zustellung am 9. Juni 2022) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 4. Juli 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Dem Begehren, bei den pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft 2 / S.\_\_\_\_\_ sei der volle Anteil (1/5 oder CHF 945.00) zu bewilligen, sei zu entsprechen."

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

**5.**

Die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben keine Replik erstattet.

---

## Das Gericht zieht in Erwägung:

### 1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### 2.

#### 2.1.

Mit öffentlicher Urkunde (Datum nicht aktenkundig) betreffend "Übertragung von Grundeigentum" (Schenkung mit Begründung eines Wohnrechts) schenkte D. \_\_\_\_\_ als Eigentümer seinen Nachkommen E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, H. \_\_\_\_\_ und M. \_\_\_\_\_ die Grundstücke Grundbuch S. \_\_\_\_\_ Nr. ccc, aaa und bbb im Zuge eines Erbvorempfangs zu je 1/5 Miteigentum. Auf Grundstück Nr. ccc wurde zu Gunsten von D. \_\_\_\_\_ und dessen Ehefrau N. \_\_\_\_\_ ein lebenslängliches, weder übertrag- noch vererbbares Wohnrecht im Sinne von Art. 776 ZGB als Personaldienstbarkeit begründet. Das Wohnrecht umfasst die Nutzung des gesamten Wohnhauses Nr. fff mit Garten und Umgelände sowie des Oekonomiegebäudes Nr. ddd und der Garage Nr. eee. Im Weiteren wurde das Folgende vereinbart (Ziff. II.4.):

- "a) Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die Nebenkosten, wie Heizung, Strom, Warmwasseraufbereitung, ARA-Gebühren und Wasserzins, Gebühren für Kabelfernseh durch die Wohnrechtsnehmer bezahlt werden. Ebenso werden die Wohnrechtsnehmer kleinere Reparaturen analog dem Mietrecht selber ausführen lassen.
- b) Der gesamte Gebäudeunterhalt geht jedoch vollumfänglich zulasten der Wohnrechtsgeber."

#### 2.2.

Die Rekurrenten beantragen, es seien betreffend die obige Liegenschaft pauschale Unterhaltskosten von CHF 945.00 (1/5 der Liegenschaftsunterhaltungspausche von 20 % des Mietwertes von CHF 23'620.00) zum Abzug zuzulassen.

#### 2.3.

Die Steuerkommission R. \_\_\_\_\_ hat im Einspracheverfahren neu CHF 661.00 zum Abzug zugelassen. Diesem Abzug liegen die folgenden Überlegungen zu Grunde (vgl. Einspracheentscheid, S. 2 f.):

"Gemäss Auskunft des Gemeindesteueramtes S.\_\_\_\_\_ beträgt der Mietwert der Liegenschaft in S.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2020 CHF 23'620. Gemäss Steuergesetzgebung des Kantons Luzern (§ 28) sind als Eigenmietwert 70 % steuerbar. Im vorliegenden Fall ergibt sich gem. Auskunft des Gemeindesteueramtes S.\_\_\_\_\_ ein Eigenmietwert für das steuerbare Wohnrecht einen Betrag von CHF 16534 (70% von CHF 23620). D.h. zu versteuern ist gem. Gemeindesteueramt S.\_\_\_\_\_ das Wohnrecht mit total CHF 16534 im Jahr 2020. Gemäss Wegleitung zur Steuererklärung 2020 (Kanton Aargau) kann als pauschale Unterhaltskosten bei Gebäuden die am 1. Januar 2020 über 10 Jahre als [recte: alt] sind 20% vom Eigenmietwert in Abzug gebracht werden: 20% von CHF 16534 = CHF 3307, davon 1/5 = CHF 661."

### **3.**

#### **3.1.**

##### **3.1.1.**

Steuerbar sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG).

Die Eigenmietwerte betragen 60 % der Marktmietwerte. Soweit es das Bundesrecht erlaubt, kann der Grosse Rat die Eigenmietwerte tiefer ansetzen (§ 30 Abs. 2 StG).

##### **3.1.2.**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

#### **3.2.**

##### **3.2.1.**

Beim Wohnrecht handelt es sich um ein Nutzungsrecht im Sinne von § 30 Abs. 1 lit. b StG. Der Wohnrechtsberechtigte hat den Mietwert des ihm unentgeltlich für den Eigengebrauch zur Verfügung gestellten Nutzungsrechts vollständig zu versteuern (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 30 StG N 87).

##### **3.2.2.**

Bei der Einräumung eines Wohnrechts können sowohl der Wohnrechtsberechtigte als auch der wohnrechtsbelastete Eigentümer der Liegenschaft für die Unterhaltskosten aufkommen. Dabei steht der Abzug für die Kosten des Liegenschaftsunterhalts demjenigen zu, der sie effektiv trägt. Der Abzug der Unterhaltskosten wird somit nicht immer von derjenigen Person geltend gemacht, welche den Eigenmietwert zu versteuern hat (RGE vom 11. Oktober 2006 [3-RV.2006.85], mit Hinweisen auf die Literatur).

### **3.3.**

Die Bruttoeinkünfte aus unbeweglichem Vermögen werden dem Kanton der gelegenen Sache (Liegenschaftsort) zur einkommenssteuerlichen Erfassung zugewiesen. Zu den Einkünften aus Liegenschaften gehören u.a. solche, die dem dinglich Berechtigten steuerrechtlich als Einkommen zugeordnet werden, wie der Eigenmietwert. Dieser ist als in Form einer Naturalleistung zugeflossener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen vollumfänglich dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zuzuweisen. Von den Bruttoeinkünften sind die Gewinnungskosten in Abzug zu bringen (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 25 N 12 ff.).

## **4.**

### **4.1.**

Vorliegend ist unbestritten, dass die Eltern der Rekurrentin als Wohnrechtsberechtigte für den Eigenmietwert der fraglichen Liegenschaft in S. \_\_\_\_\_ einkommenssteuerpflichtig sind, und die Rekurrentin entsprechend ihrem Miteigentumsanteil Anspruch auf die Liegenschaftsunterhaltspauschale hat, da die wohnrechtsberechtigten Eltern keine Unterhaltskosten geltend gemacht haben. Umstritten ist jedoch deren Höhe.

### **4.2.**

Statt der Geltendmachung der tatsächlichen Liegenschaftsunterhaltskosten können die Steuerpflichtigen nach zahlreichen kantonalen Steuerordnungen Pauschalabzüge vornehmen. Es handelt sich dabei um einen bestimmten Prozentsatz (ca. 10 – 30 %) des Brutto-Mietertrages bzw. Eigenmietwertes, in den meisten Kantonen abgestuft nach dem Alter des Gebäudes. Dem Schlechterstellungsverbot wird am besten entsprochen, wenn Pauschalabzüge auf ausserkantonalen Liegenschaften mindestens in dem Ausmass (mit dem Prozentsatz) gewährt werden, wie dies für (gleichaltrige) innerkantonale Liegenschaften gilt, und wenn auch die Bezugsgrösse Eigenmietwert gleichmässig bemessen wird. Allerdings bestehen für eine interkantonale Koordinierung der Eigenmietwerte (anders als für die Schuldzinsenverlegung anhand der Repartitionswerte) keine Zuschlags- bzw. Abschlagsregeln. Kantonal unterschiedliche Ausgestaltungen der Pauschalabzüge sind hinzunehmen, solange sie für inner- und ausserkantonale Liegenschaften gleichermaßen zur Anwendung kommen (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 25 N 16).

### **4.3.**

Ob für ausserhalb des Wohnsitzkantons gelegene Liegenschaften pauschal berechnete oder effektive Unterhaltskosten abgezogen werden können, hat der Wohnsitzkanton aufgrund seines Steuerrechts zu prüfen. Das Gleiche gilt für die Bemessung der Pauschalen (Kommentar zum Aargauer

Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 115; E. Höhn/P. Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 21 Rz 7a).

#### **4.4.**

##### **4.4.1.**

Der Mietwert der fraglichen Liegenschaft in S.\_\_\_\_\_ beläuft sich unstreitig auf CHF 23'620.00. Die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ geht bei der Festsetzung des pauschalen Liegenschaftsunterhalts allerdings nicht davon aus, sondern unter Hinweis auf § 28 des Steuergesetzes des Kantons Luzern von CHF 16'534.00 (70% von CHF 23'620.00).

##### **4.4.2.**

§ 28 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 21. November 1999 lautet wie folgt:

- 1 Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere
  - a. [...]
  - b. Der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem oder der Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen.
  - c. [...]
  - d. [...]
- 2 Der Mietwert ist unter Berücksichtigung der Förderung der Eigentumsbildung und der Selbstvorsorge massvoll festzulegen. Er beträgt 70 Prozent der mittleren Marktmiete. Die mittlere Marktmiete entspricht dem mittleren Mietzins, der an vergleichbarer Lage für vergleichbare Mietobjekte zu erzielen wäre.

##### **4.4.3.**

§ 28 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 des luzernischen Steuergesetzes entsprechen § 30 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 des aargauischen StG, mit dem Unterschied, dass der Eigenmietwert im Kanton Luzern 70 % der mittleren Marktmiete und im Kanton Aargau 60 % der Marktmietwerte beträgt.

##### **4.4.4.**

###### **4.4.4.1.**

Im Kanton Aargau können für Gebäude, die bis und mit 10 Jahre alt sind 10 % und für Gebäude über 10 Jahre 20 % des gesamten Mietrohertrages abgezogen werden (§ 39 Abs. 5 lit. a und b StG).

###### **4.4.4.2.**

Die entsprechende Bestimmung im luzernischen Steuergesetz lautet wie folgt (§ 39 Abs. 4):

"Für Liegenschaften des Privatvermögens kann an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien ein Pauschalabzug geltend gemacht werden. Der Regierungsrat regelt diesen Pauschalabzug."

Der luzernische Regierungsrat regelt die "Pauschale für Liegenschaftsunterhaltskosten" in der Steuerverordnung (StV) vom 12. Dezember 2000 wie folgt (§ 10):

- "1 Anstelle der tatsächlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten kann die steuerpflichtige Person für Liegenschaften des Privatvermögens einen Pauschalabzug geltend machen.
- 2 Der zulässige Pauschalabzug beträgt:
  - a. 10 Prozent des Brutto-Mietertrages oder des steuerbaren Mietwerts von Gebäuden, deren Erstellungsjahr zu Beginn der Steuerperiode nicht mehr als zehn Jahre zurückliegt.
  - b. 20 Prozent des Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts der übrigen Gebäude.

#### **4.4.4.3.**

Die luzernische und die aargauische Regelung betreffend pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten sind also inhaltlich identisch.

#### **4.4.5.**

Mit E-Mail vom 30. Dezember 2021 teilte I.\_\_\_\_\_, Leiter Steuern der Gemeinde S.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, Leiter Steuern der Gemeinde R.\_\_\_\_\_, betreffend "Liegenschaft T-Strasse 91, S.\_\_\_\_\_, Wohnrecht bei D.\_\_\_\_\_, und N.\_\_\_\_\_" das Folgende mit:

"Der Mietwert vom Grundstück Nr. ccc, T-Strasse 91, S.\_\_\_\_\_, beträgt CHF 20'940. Mit dem Mietwertindex von 112.8% beträgt der Mietwert im Jahr 2020 CHF 23'620. Die Wohnrechtsgeber können von diesem Wert den 20%igen Unterhaltsabzug von CHF 4'724 geltend machen. Im Anhang sende ich Ihnen die Veranlagung 2020 der Erbengemeinschaft sowie die Katasterschätzung vom Grundstück Nr. ccc."

Diese Auskunft steht in Einklang mit dem "EG-Fragebogen für einfache Gesellschaften, Erbengemeinschaften und Gemeinderschaften" für das Jahr 2020 des Steueramtes S.\_\_\_\_\_ vom 29. April 2021, gemäss welchem sich die Liegenschaftsunterhaltskosten von 20 % auf CHF 4'724.00 belaufen.

#### **4.4.6.**

Weil gemäss dem luzernischen Steuergesetz der Mietwert einer ganz oder teilweise selbst genutzten oder zur Nutzung überlassenen Liegenschaft 70 % der mittleren Marktmiete beträgt (vgl. Luzerner Steuerbuch, Band 1, § 28 Nr. 2), haben D.\_\_\_\_\_ und N.\_\_\_\_\_ als Wohnrechtsnehmer lediglich CHF 16'534.00 (70% von CHF 23'620.00) als Einkommen zu versteuern. Dies hat jedoch entgegen der Auffassung der Steuerkommission R.\_\_\_\_\_

keinen Einfluss auf die Berechnung der Liegenschaftsunterhaltskostenpauschale, welche den die fragliche Liegenschaft nicht selbstbewohnenden Nachkommen der Wohnrechtsnehmer anteilmässig zusteht. Grundlage für die Berechnung der Pauschale ist (mangels Eigengebrauch) der volle Mietwert von CHF 23'620.00. Davon sind den beiden Steuergesetzen entsprechend für über 10-jährige Liegenschaften 20 % abzugsfähig, d.h. CHF 4'724.00. Dabei entfallen aufgrund ihres Miteigentumsanteil von 1/5 (aufgerundet) CHF 945.00 auf die Rekurrentin.

**5.**

In Gutheissung des Rekurses ist somit das satzbestimmende Einkommen von CHF 147'373.00 um CHF 284.00 (CHF 945.00 abzüglich bereits gewährte CHF 661.00) auf CHF 147'089.00 herabzusetzen. Die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ ist anzuweisen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

**6.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 147'089.00 festgesetzt.

**2.**

Die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**3.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**4.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt R.\_\_\_\_\_

---

**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. September 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic