



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 23. Oktober 2023
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern 2020 / direkte Bundessteuer 2020
(Liegenschaftsertrag / Eigenmietwert)

A 2022 11

A. Der 1977 geborene A. _____ verlegte seinen Wohnsitz (gemäss seinen Angaben zwischen Weihnachten 2019 und Neujahr 2020; vgl. StV-act. 5 S. 1) von B. _____/AG nach C. _____/ZG. In der Steuererklärung 2020 deklarierte er als Ertrag für die in seinem (Stockwerk-)Eigentum stehende Liegenschaft an der Strasse D. _____ in B. _____, welche eine 4,5 Zimmer-Wohnung sowie drei Parkplätze (nachfolgend: Liegenschaft B. _____) eines Mehrfamilienhauses mit Baujahr 2012 (in der Überbauung "E. _____") umfasst, einzig einen Mietertrag für einen Tiefgaragenplatz von Fr. 500.– (Vermietung während fünf Monaten) mit der Bemerkung, dass die Wohnung unbewohnt/unvermietet sei. Es bestünden erhebliche Mängel in der Warmwasseraufbereitung. Die Gemeinde B. _____ sei am 3. November 2019 in einer Sitzung in der Gemeindeverwaltung B. _____ informiert worden. Ein Abstellplatz sei vermietet, in der Garagenbox stehe ein Auto von ihm (StV-act. 1 f.).

In den Veranlagungsverfügungen vom 3. August 2021 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2020 sowie der direkten Bundesteuer 2020 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Steuerverwaltung) – als Hauptsteuerdomizil – Liegenschaftserträge bzw. einen Eigenmietwert von Fr. 18'691.– für die Liegenschaft B. _____ auf, wobei sie sich auf die Steuerauscheidung 2019 des Kantons Aargau vom 8. Juni 2021 stützte (StV-act. 3 f.). Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 22. März 2022 ab (StV-act. 5, 10; zur interkantonalen Steuerauscheidung siehe StV-act. 10 S. 8, 9).

B. Mit zwei gleichlautenden Schreiben vom 19. April 2022 (Datum Poststempel) erhob A. _____ (nachfolgend: Rekurrent) Rekurs bzw. Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 22. März 2022 und beantragte, dass die momentan marktbedingte schlechte Vermietbarkeit, Mängel und erforderlichen Renovationsarbeiten (Legionellenproblematik, bröckelnde Gipsdecke im Bad, ungenügend befestigtes Balkongeländer) in der Steuerveranlagung 2020 zu berücksichtigen seien. Die Besteuerung der Liegenschaft B. _____ sei auf den Eigenmietwert der selbstgenutzten Garage und die Mieteinnahmen des Parkplatzes zu reduzieren (act. 1 f.).

C. Mit Verfügung vom 21. April 2022 verpflichtete das Verwaltungsgericht den Rekurrenten zur Leistung eines Kostenvorschusses in der Höhe von Fr. 2'000.–, welcher fristgerecht beglichen wurde (act. 3 f.).

- D. Mit Vernehmlassung vom 23. Mai 2022 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei, und im Übrigen die Bestätigung ihres Einspracheentscheids vom 22. März 2022 unter Kostenfolgen zu Lasten des Rekurrenten (act. 6).
- E. Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels hielten die Parteien an ihren Anträgen fest (act. 8, 10).
- F. Der Rekurrent reichte am 3. August 2022 eine (unaufgeforderte) Triplik ein, in der er weitere Beweisanträge stellte (act. 12). Die Steuerverwaltung liess sich in der Folge nicht mehr vernehmen.
- G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Sowohl der Rekurs als auch die Beschwerde müssen einen Antrag und eine Begründung enthalten, die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG).

Der vorliegende Rekurs (gestützt auf kantonales Recht) und die vorliegende Beschwerde (gestützt auf Bundesrecht) gegen den Einspracheentscheid vom 22. März 2022 werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als "Rekurs" bezeichnet.

1.2 Die Rekurschriften wurden am 19. April 2022 der Schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Das Verwaltungsgericht ist für die Behandlung des Rekurses sachlich zuständig. Der Rekurs entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung in vollem Umfang überprüfen (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. 136 Abs. 2 StG; Art. 140 Abs. 3 DBG). Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. 121 StG i.V.m. 137 Abs. 1 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. 121 StG i.V.m. 137 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat. Gelangt das Verwaltungsgericht nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Sachverhalt verwirklicht hat, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsa-

chen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2).

3.

3.1 Strittig ist, ob die Steuerverwaltung dem Rekurrenten im Steuerjahr 2020 zu Recht Liegenschaftserträge bzw. einen Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 18'691.– für die Liegenschaft B._____ aufrechnete. Dabei ist vorab festzuhalten, dass der Rekurrent anerkennt, dass ihm zumindest seine Erträge aus der Vermietung eines Parkplatzes, welche er in der Steuererklärung 2020 deklarierte (StV-act. 1 f.), sowie ein Eigenmietwert aus der eigenen Benutzung eines weiteren der drei Parkplätze anzurechnen ist (vgl. act. 1 S. 2; act. 2 S. 2).

3.2 Gemäss § 20 Abs. 1 lit. b StG und Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Dass die Liegenschaft B._____ im Eigentum des Rekurrenten steht, ist unbestritten. Hingegen ist strittig, ob sie ihm im Sinne des Gesetzes für den Eigengebrauch zur Verfügung steht.

3.3 Steuerobjekt der Eigennutzung ist das sich zur Verfügung gehaltene Grundstück oder Teile davon. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Eigengebrauch dauernd vorliegt. Massgebend ist das sich Zurverfügunghalten der Nutzungsmöglichkeit. Damit wird der Nutzungsberechtigte auch einkommenssteuerpflichtig, wenn er sich eine Ferienwohnung oder ein Ferienhaus zur Verfügung hält. Dass er diese Nutzungsmöglichkeit nicht dauernd ausschöpft, spielt keine Rolle. Entscheidend ist der Wille des Eigentümers, sich die freie Verfügbarkeit der Liegenschaft vorzubehalten. Dieser Wille fehlt, wenn der Eigentümer keinen Mieter finden kann und die Liegenschaft aus diesem Grund leer bleibt (Lissi/Dini, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 21 N 37).

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn ein Ferienhaus (etwa mangels Heizung) bloss während eines Teils des Jahres bewohnt werden kann. Gleich verhält es sich, wenn ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter

Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann; auch diesfalls unterbleibt die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors. Demgegenüber ist selbst dann ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch anzunehmen, wenn ein Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (BGer 2C_1039/2015, 2C_1040/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3 mit Hinweisen).

3.4

3.4.1 Die Steuerverwaltung erwog im angefochtenen Einspracheentscheid zusammengefasst, dass der der Einsprache beigefügte "Bericht zu Problemen mit den Installationen Heizung Sanitär MFH E. _____ in B. _____" aus dem Jahr 2014 stamme und zur Beurteilung der Situation in der Steuerperiode 2020 kaum geeignet sei. Die Honorarrechnungen von Rechtsanwalt F. _____ betrafen die Jahre 2015 bis 2018, das Schallmessungsprotokoll der Lüftungsanlage stamme aus dem Jahr 2012. Auf den eingereichten Fotos würde sich keine Unbewohnbarkeit der Wohnung erkennen lassen. Laut telefonischer Auskunft des Steueramtes B. _____ im Einspracheverfahren (vgl. StV-act. 8) seien die anderen Wohnungen des Mehrfamilienhauses allesamt bewohnt. Der Steuerpflichtige habe die Wohnung trotz der monierten Mängel bis Ende 2019 selbst bewohnt. Somit liege offensichtlich keine objektive Unbewohnbarkeit vor. Der Beschwerdeführer habe zwar geschildert, dass er erfolglos versucht habe, die Wohnung zu vermieten, würde jedoch trotz entsprechender Aufforderung keine Nachweise für seine Vermietungsbemühungen einreichen. Die Rückfrage beim Steueramt B. _____ habe zudem die geschilderte schwere Vermietbarkeit von vergleichbaren Wohnungen nicht bestätigt. Ernsthafte Bemühungen, einen Mieter zu finden, seien somit weder erkennbar noch nachgewiesen (StV-act. 10 S. 2 f.).

3.4.2 Der Rekurrent hält im Wesentlichen dagegen, dass nach seinem Wegzug in den Kanton Zug die Wohnung und ein Tiefgaragenplatz leer gestanden seien. Eine wirtschaftliche Vermietung erachte er im Moment aufgrund von vielen leerstehenden Büros in der Stadt G. _____ und in der Folge leerstehenden Wohnungen in H. _____ als schwierig resp. unmöglich. Zudem stünden aufwändige Renovationen (insbesondere Bad und Heizung) an. Hierzu beschreibt er diverse Mängel, welche die Wohnung habe, insbesondere betreffend die Wasserleitungen, was zu Legionellen führe, die Heizung sowie das Balkongeländer und die Badezimmerdecke (vgl. act. 1 f., 8, 12). Der der Einsprache beigefügte "Bericht zu Problemen mit den Installationen Heizung Sanitär MFH E. _____ in B. _____" beschreibe bis auf ein paar an gut zugänglichen Stellen zusätzlich ange-

brachten Isolationen den aktuellen Ist-Zustand. An der grundsätzlichen Problematik habe sich in der Zwischenzeit nichts geändert. Alle zielführenden Massnahmen (passende Wärmepumpe, umfassende Nachisolation) seien von der Firma I. _____ aktiv verhindert worden. An der Lüftung sei auch noch nichts umgebaut worden. Im Kanton Aargau werde auf die Einhaltung von Baugesetzen allgemein keinen Wert gelegt und sie seien daher rechtlich auch nicht durchsetzbar. Ihm fehle allgemein die Zeit sich angemessen um seine Vermögenswerte zu kümmern. Seine vorhandenen Ressourcen versuche er möglichst wirtschaftlich einzusetzen. Seit der Aufhebung der besonderen Lage kümmere er sich um die Instandstellung der Wohnung. Die Befestigung der Balkongeländer (gehöre zum allgemeinen Teil) nehme beispielsweise sehr viel Zeit in Anspruch. Nur schon für die Abklärungen bezüglich der Befestigung des Geländers habe er inzwischen über 12 Stunden aufgewendet. Repariert sei noch nichts. Von den 25 Wohnungen in der Überbauung E. _____ sei der grösste Teil von den ursprünglichen Käufern bewohnt. Eine Wohnung sei verkauft, zwei stünden leer und eine Wohnung sei schon länger vermietet. Die Gemeinde B. _____ erachte er nicht mehr als glaubwürdig (act. 1 f.).

Der Rekurrent führt weiter aus, dass die Wohnung aufgrund der hohen Steuerbelastung in B. _____, den relativ hohen Nebenkosten und den hohen Reparaturkosten aufgrund der mangelhaften Ausführung zurzeit nicht marktfähig sei. Die Gemeinde B. _____ habe den Verkauf der Wohnung mit einem Arrest blockiert. Am 10. Mai (wohl: 2022) habe er die Wohnung mittels Gratisinserat in der Migros B. _____ erneut ausgeschrieben. Am 1. Juni (wohl: 2022) habe sich ein Interessent gemeldet, welcher bereits in B. _____ wohnhaft sei. Dieser möchte von einer 3,5 in eine 4,5-Zimmer-Wohnung umziehen. Gleichentags habe der Interessent die Wohnung zusammen mit seiner Frau besichtigt und sei soweit mit der Wohnung zufrieden. Der Schaden im Badezimmer müsse repariert werden. Von den mangelhaften Sanitärinstallationen wisse der Interessent nichts. Nach dem Senden der Grundrisspläne habe ihm der Interessent am 9. Juni (wohl: 2022) mitgeteilt, dass ihm der Preisunterschied zur aktuellen Wohnung zu gross sei. Er sei bereit Fr. 2'400.– für die Wohnung inkl. Nebenkosten und einem Einstellplatz (Fr. 130.–) zu bezahlen. Im Moment sei der Interessent beruflich sehr engagiert – der endgültige Entscheid stehe aus. Der als maximale Miete genannte Betrag würde jedoch nach den Berechnungen des Rekurrenten die laufenden Kosten nicht decken. Der Wohnungsmarkt in der Region scheine sich trotz der immer noch reichlich bestehenden Leerstände in G. _____ langsam wieder zu normalisieren. Die Marktmieten seien schweizweit am Steigen. Er rechne damit, dass bald eine kostendeckende Vermietung wieder möglich sei (act. 8, 12).

Zur Unterlegung seiner Argumente stellt der Rekurrent mehrere Beweisanträge: So beantragt er, dass Sitzungsprotokolle bei der Gemeinde B. _____ zu edieren seien (act. 8 S. 4). Des Weiteren möchte der Rekurrent, dass das Gericht Auskünfte über Offerten im Zusammenhang mit der Brauchwasseraufbereitung einholt bzw. Zeugen beim betreffenden Unternehmen hierzu befragt. Ferner sei gerichtlich zu klären, ob die Wohnung in diesem (angeblich) lebensgefährdenden Zustand vermietet werden dürfe sowie ob der Mieter über den mangelhaften Zustand der Warmwasseraufbereitung und der Leitungsinstallationen aufgeklärt werden müsse (act. 12 S. 2).

3.5

3.5.1 In welchem baulichen Zustand sich die streitgegenständliche Wohnung befindet bzw. sich im Steuerjahr 2020 befand, muss vorliegend nicht im Detail festgestellt werden. Der Grossteil der behaupteten Mängel (insbesondere im Zusammenhang mit den Sanitäranlagen) ist dem Rekurrenten mindestens seit dem Jahr 2014 bekannt (vgl. StV-act. 7). Trotzdem wohnte er noch ca. weitere fünf Jahre selbst in der Wohnung, ohne die Mängel beheben zu lassen. Sodann ist nicht nur die Wohnung des Rekurrenten von der Mehrheit der geltend gemachten Mängeln betroffen, sondern das gesamte Mehrfamilienhaus bzw. die gesamte Überbauung (vgl. StV-act. 7). Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten stehen jedoch von insgesamt 25 Wohnungen der Überbauung lediglich deren zwei leer, während der Rest entweder von den Eigentümern selbst oder von Mietern bewohnt wird. Mithin sind die Wohnungen offensichtlich – trotz allfälliger Mängel – bewohnbar; eine gesundheitsgefährdende Situation scheint offenkundig nicht vorzuliegen (Hinweise auf eine konkrete Gefährdung gibt es denn auch im aufgelegten Bericht vom 19. August 2014 nicht [StV-act. 5 S. 4 ff.]). Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass die vom Rekurrenten aufgelegten Belege (Fotos, Berichte etc.) keine objektive Unbewohnbarkeit ausweisen. Der Rekurrent vermag eine solche auch im vorliegenden Verfahren nicht darzutun. Insofern kann im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung auf die Beweiserhebung gemäss den Anträgen des Rekurrenten verzichtet werden (vgl. BGer 9C_718/2022 vom 8. Juni 2023 E. 4.1 mit Hinweisen). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern diese zum Schluss führen sollen, dass die Wohnung, in der er selbst mindestens fünf Jahre lang problemlos leben konnte, doch objektiv unbewohnbar sein soll. Im Weiteren ist der Rekurrent darauf hinzuweisen, dass es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, ihn über allfällige (miet-)rechtliche Pflichten als Vermieter aufzuklären oder irgendwelche Feststellungen in diesem Zusammenhang zu treffen.

3.5.2 Soweit der Rekurrent ausführt, die Liegenschaft sei marktbedingt schlecht vermietbar, kann ihm ebenfalls nicht gefolgt werden. Der diesbezüglich beweisbelastete Rekurrent (vgl. vorstehende E. 2.2) weist keine Belege für ernsthafte Vermietungsbemühungen vor. Stattdessen moniert er, dass er keine *wirtschaftliche* Vermietung erzielen könne (act. 1 S. 1) und stellt eigene Berechnungen von Mietzinsen an, welche für die Erzielung einer "üblichen" Rendite erforderlich seien (act. 8 S. 3). In der Einsprache hatte er gar selber angegeben, dass er davon abgesehen habe, die Wohnung im Internet auszuschreiben, da er davon ausgehe, dass sich darauf nicht die gewünschten Mieter melden würden (StV-act. 7 S. 1). Trotz fehlender ernsthafte Vermietungsbemühungen hatte er – wie er selbst dargelegt – im Dezember 2021 und Mai 2022 zwei Mietinteressenten (vgl. act. 8 S. 3; StV-act. 7 S. 1), was eindeutig gegen eine objektive Unvermietbarkeit spricht. Ferner konnte das Steueramt B._____, welches aufgrund seiner Ortskenntnisse bzw. Nähe zum Streitgegenstand die lokale Marktlage kennt, die Angaben des Rekurrenten zur Unvermietbarkeit nicht nachvollziehen (StV-act. 8). Der vom Rekurrenten erwähnte Arrest (wohl Arrest nach Art. 271 ff. des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG; SR 281.1]) hat mit einer objektiven Unvermietbarkeit sodann nichts zu tun.

Es ergibt sich damit gesamthaft der Eindruck, dass die Wohnung – neben fehlender Vermietungsbemühungen – massgeblich auch deshalb leer steht, weil der Rekurrent seinen Mietertrag maximieren und eine höhere Rendite erzielen möchte. Der Rekurrent führt diesbezüglich etwa selbst aus, dass er alle drei Parkplätze "entsprechend dem Ausbaustandard" für eine zukünftige Vermietung der Wohnung verfügbar halte, da die Wohnung sich mit mehreren Parkplätzen eher vermieten lasse (act. 8 S. 2). Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, ist diese Absicht grundsätzlich nicht zu beanstanden und liegt in der freien Entscheidungsbefugnis des Rekurrenten (act. 6 S. 4). Sie stellt allerdings keinen äusseren Umstand dar, der die Nutzung der leerstehenden Liegenschaft verhindert. Vielmehr bleibt die Liegenschaft aufgrund des inneren Willens des Rekurrenten – sie solange frei zu behalten, bis er einen Mieter findet, der ihm einen seiner Ansicht nach passenden Mietzins leistet – unbenutzt.

3.5.3 Im Übrigen kann der Rekurrent nicht gehört werden, soweit er das Prinzip der Besteuerung des Eigenmietwertes an sich kritisiert (vgl. act. 8 S. 1 f.). Die Besteuerung des Eigenmietwertes wird auf bundesstaatlicher sowie kantonaler Ebene gesetzlich vorgesehen (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; § 20 Abs. 1 lit. b StG). Das Verwaltungsgericht hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden (§ 18 Abs. 1 VRG; sowie vorstehende E. 2.1).

3.5.4 Damit steht fest, dass die Liegenschaft B._____ weder objektiv unbewohnbar noch unvermietbar ist, sondern dem Rekurrenten zum Eigengebrauch zur Verfügung steht. Der Eigenmietwert der Liegenschaft B._____ ist folglich als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG steuerbar.

4. Damit bleibt im Folgenden die Höhe des veranlagten Eigenmietwerts zu prüfen.

4.1 Da es sich beim Eigenmietwert um ein Naturaleinkommen handelt, ist dieses gemäss § 15 Abs. 2 StG bzw. Art. 16 Abs. 2 DBG zum Marktwert zu bemessen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 21 N 86). Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (§ 20 Abs. 2 Satz 1 StG und Art. 21 Abs. 2 DBG). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfen Eigenmietwerte nicht die Untergrenze von 60 % des Marktmietwertes unterschreiten (vgl. BGE 143 I 137 E. 3.3 f.). Im Kanton Zug wird gemäss § 6 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG; BGS 632.11) der Eigenmietwert unter der Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge auf mindestens 60 % des Marktmietwertes festgelegt. Sofern die kantonalen Eigenmietwerte im Durchschnitt nicht unter 70 % liegen, anerkennt sie die ESTV auch für Zwecke der direkten Bundessteuer (Lissi/Dini, a.a.O., Art. 21 N 40).

4.2 Die Steuerverwaltung übernahm in den Veranlagungsverfügungen vom 3. August 2021 für das Steuerjahr 2020 gestützt auf die Steuerausscheidung des Kantons Aargau 2019 einen Eigenmietwert von Fr. 18'691.– (vgl. StV-act. 3, 4). Im Einspracheentscheid vom 22. März 2022 führte sie dazu aus, dass nach ständiger zugerischer Praxis Meldungen über verfügte Eigenmietwerte von ausserkantonalen Steuerbehörden grundsätzlich übernommen würden. Aufgrund der Ortskenntnisse bzw. Nähe zum Streitgegenstand bestehe in der Regel kein Anlass, von den ausserkantonalen Verfügungen abzuweichen. Laut Meldung des Steueramtes B._____ betrage der Eigenmietwert für die Wohnung ab 1. Januar 2016 Fr. 17'098.– (monatlich Fr. 1'425.–) und für einen Parkplatz Fr. 731.– (monatlich Fr. 61.–; vgl. hierzu die Aktennotiz vom 14. März 2022 [StV-act. 8]). Daraus ergebe sich der folgende Liegenschaftsertrag:

- | | |
|--|--------------|
| - Eigenmietwert Wohnung | Fr. 17'098.– |
| - Eigenmietwert Parkplätze (3 x Fr. 731.–) | Fr. 2'193.– |

(Dass gemäss Deklaration und Einsprache ein Parkplatz zeitweise für Fr. 100.– pro Monat vermietet worden sei, werde zu Gunsten des Steuerpflichtigen aus Geringfügigkeit nicht miteingerechnet.)

<u>/.</u> effektive Unterhaltskosten gemäss Deklaration und Veranlagung	Fr. 5'531.–
Total steuerbarer Liegenschaftsertrag B. _____	Fr. 13'760.–

In der angefochtenen Veranlagungsverfügung sei dieser auf Fr. 13'160.– (somit leicht tiefer) festgesetzt worden. Auf eine Korrektur zu Ungunsten des Steuerpflichtigen werde jedoch verzichtet (StV-act. 10 S. 2, 3).

4.3 Die Höhe des festgesetzten Eigenmietwertes moniert der Rekurrent nicht, hält er doch in seiner Triplik fest, dass die Höhe der Eigenmietwerte keine Streitpunkte im Verfahren seien (act. 12 S. 2). Auch für das Gericht sind die obenstehenden Erwägungen der Steuerverwaltung (E. 4.2 hiervor) nicht zu beanstanden. Gemäss der obigen Aufstellung aus dem Einspracheentscheid vom 22. März 2022 (StV-act. 10) ergäbe sich allerdings ein Eigenmietwert für Wohnung und Parkplätze von total Fr. 19'291.– (Fr. 17'098.– + Fr. 2'193.–; nicht wie veranlagt Fr. 18'691.–). Abzüglich der vom Rekurrenten – zwar unbelegten, von der Steuerverwaltung aber anerkannten und grundsätzlich nachvollziehbaren – geltend gemachten effektiven Unterhaltskosten von Fr. 5'531.– (vgl. StV-act. 1) ergibt dies einen steuerbaren Liegenschaftsertrag von Fr. 13'760.– für die Liegenschaft B. _____ (im Unterschied zu: Fr. 18'691.– - Fr. 5'531.– = Fr. 13'160.–). Vor dem Hintergrund, dass auch die Steuerverwaltung von einer Korrektur zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgesehen hatte und sich die Erträge der streitgegenständlichen, ausserkantonalen Liegenschaft für den Kanton Zug ohnehin bloss satzbestimmend auswirken, drängt sich auch für das Gericht umständehalber keine Erhöhung des steuerbaren Liegenschaftsertrages auf. Insofern erübrigen sich Ausführungen zu den unterschiedlichen Angaben der aargauischen Steuerbehörden (vgl. StV-act. 4 und 8). Im Weiteren sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der veranlagte Eigenmietwert nicht die rechtsprechungsgemässen Vorgaben (vgl. E. 4.1 vorstehend) erfüllen würde, womit es diesbezüglich sein Bewenden haben kann.

5. Zusammenfassend hat die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid für die Steuerperiode 2020 zu Recht Liegenschaftserträge in der Höhe von Fr. 18'691.– bzw. einen steuerbaren Eigenmietwert von total Fr. 13'160.– für die Liegenschaft B. _____ aufgerechnet. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

6.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt der Rekurrent vollständig, weshalb er die gesamten Verfahrenskosten zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 2'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

6.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist dem ohnehin nicht vertretenen Rekurrenten keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten wird eine Spruchgebühr in der Höhe von Fr. 2'000.– auferlegt, welche mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet wird.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rekurrenten (inkl. ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 23. Oktober 2023

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am