

WBE.2023.374 / nw / jh

(3-RV.2022.88)

Art. 5

Urteil vom 19. Januar 2026

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Martin
Verwaltungsrichterin Schwarz
Gerichtsschreiber Müller

Beschwerde-
führer **Kantonales Steueramt**, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

gegen

Beschwerde-
gegner 1 **C.**_____

Beschwerde-
gegnerin 2 **D.**_____

und

Gemeinderat Q._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 21. September 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Mit öffentlicher Urkunde (Datum nicht aktenkundig; Übergang von Nutzen und Schaden am 31. Dezember 2011) betreffend die "Übertragung von Grundeigentum (Schenkung mit Begründung eines Wohnrechts)" schenkte A._____ als bisheriger Alleineigentümer seinen fünf Nachkommen je einen Miteigentumsanteil von 1/5 an drei Grundstücken in U._____, Kanton Luzern, als Erbvorbezug. D._____, die Beschwerdegegernerin, ist eine der beschenkten Nachkommen.

Zu den geschenkten Grundstücken gehört die Liegenschaft U._____ Nr. aaa an der X-Strasse bbb (nachfolgend: Liegenschaft U._____ Nr. aaa). Für dieses Grundstück wurde mit derselben öffentlichen Urkunde zu Gunsten von A._____ und dessen Ehefrau ein lebenslangliches Wohnrecht im Sinne von Art. 776 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) als Personaldienstbarkeit begründet. Betreffend der Lastentragung wurde Folgendes vereinbart (Ziff. II.4 der öffentlichen Urkunde):

a)

Die Vertragsparteien vereinbarten, dass die Nebenkosten, wie Heizung, Strom, Warmwasseraufbereitung, ARA-Gebühren und Wasserzins, Gebühren für Kabelfernseh [sic!] 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.

C._____ und D._____ hatten in der Steuerperiode 2020 ihren zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____, Kanton Aargau. Neben den erwähnten Miteigentumsanteilen an den Liegenschaften in U._____ waren sie Eigentümer einer Zweitwohnung im Kanton T._____.

Mit Verfügung vom 17. August 2021 wurden C._____ und D._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 von der Steuerkommission Q._____ zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 141'700.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 148'000.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 39'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 123'000.00) veranlagt.

In der Veranlagungsverfügung wurden lediglich pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten für die Zweitwohnung im Kanton T._____ in Höhe von

Fr. 1'968.00 berücksichtigt. Für die Liegenschaft U._____ Nr. aaa wurden keine Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

B.

1.

Gegen die Verfügung vom 17. August 2021 erhoben C._____ und D._____ am 24. August 2021 Einsprache und beantragten sinngemäss, es seien für die Zweitwohnung im Kanton T._____ effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 3'248.00 und für die Liegenschaft U._____ Nr. aaa pauschale Unterhaltskosten von Fr. 945.00 zum Abzug zuzulassen.

2.

Auf Anfrage der Steuerkommission Q._____ nach dem Eigenmietwert der Liegenschaft U._____ Nr. aaa gab der Leiter Steuern der Gemeinde U._____ mit E-Mail vom 30. Dezember 2021 folgende Auskunft:

[...] Der Mietwert vom Grundstück Nr. aaa, X-Strasse bbb, U._____, 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. aaa.

Den der E-Mail beigelegten Unterlagen war unter anderem folgender Eintrag zu entnehmen: "Bemerkungen: Wohnrechtsnehmer [...] X-Strasse bbb, U._____, [...] (70 % Fr. 16'534.-)".

3.

Die Steuerkommission Q._____ hiess die Einsprache mit Entscheid vom 2. Juni 2022 teilweise gut und reduzierte das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 147'373.00, indem sie für die Liegenschaft U._____ Nr. aaa neu pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von Fr. 661.00 zum Abzug zuliess. Hinsichtlich der Liegenschaftsunterhaltskosten für die Zweitwohnung im Kanton T._____ blieb die Veranlagung unverändert, was C._____ und D._____ ausdrücklich akzeptierten.

Gestützt auf den Einspracheentscheid vom 2. Juni 2022 nahm die Steuerkommission Q._____ am 7. Juni 2022 eine neue Steuerauscheidung vor und legte das steuerbare Einkommen auf Fr. 141'094.00 fest. Das satzbestimmende Vermögen und das steuerbare Vermögen blieben unverändert.

C.

1.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2022 erhoben C._____ und D._____ gegen den Einspracheentscheid Rekurs und beantragten sinngemäss, bei den Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft U._____ Nr. aaa sei "der volle Anteil" von Fr. 945.00 zum Abzug zuzulassen.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, kam am 21. September 2023 zu folgendem Urteil:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 147'089.00 festgesetzt.
2.
Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen
3.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.
4.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 30. Oktober 2023 gelangte das Kantonale Steueramt (KStA) an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.
In Gutheissung der Beschwerde sei der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 21. September 2023 aufzuheben.
2.
Unter Kostenfolge.

2.

In seiner Eingabe vom 31. Oktober 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Die Beschwerdegegner haben keine Beschwerdeantwort eingereicht. Der Gemeinderat Q._____ hat mit Schreiben vom 6. November 2023 auf eine Beschwerdeantwort verzichtet.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 19. Januar 2026 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die

Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist umstritten, auf welcher Basis der Pauschalabzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten der ausserkantonalen Liegenschaft U. _____ Nr. aaa zu berechnen ist.

2.

2.1

Die Vorinstanz führt im angefochtenen Urteil zuerst aus, es sei unbestritten, dass der Eigenmietwert von den Wohnrechtsberechtigten zu versteuern sei (Erw. 3.2.1 und 4.1 des angefochtenen Entscheids). Da für die Unterhaltskosten sowohl die wohnrechtsberechtigten als auch die wohnrechtsbelasteten Personen aufkommen könnten, stehe dieser Abzug denjenigen zu, welche die Kosten effektiv tragen. Sowohl das Aargauer als auch das Luzerner kantonale Steuerrecht liessen für über zehnjährige Liegenschaften einen Pauschalabzug von 20 % des Brutto-Mietertrags bzw. Eigenmietwerts zu. Gemäss dem Luzerner Steuergesetz betrage der Mietwert einer ganz oder teilweise selbstgenutzten oder zur Nutzung überlassenen Liegenschaft 70 % der mittleren Marktmiete. Daher hätten die Wohnrechtsnehmer lediglich Fr. 16'534.00 (70 % der Marktmiete von Fr. 23'620.00) als Einkommen zu versteuern. Dies habe jedoch keinen Einfluss auf die Berechnung der Liegenschaftsunterhaltskostenpauschale, die den Nachkommen der Wohnrechtsnehmer anteilmässig zustehe, da diese die fragliche Liegenschaft nicht selbst bewohnten. Grundlage für die Berechnung der Pauschale sei (mangels Eigengebrauch) der volle Mietwert von Fr. 23'620.00. Davon seien 20 % als pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig, das heisst Fr. 4'724.00, was bei einem Miteigentumsanteil von 1/5 (aufgerundet) Fr. 945.00 ergebe.

2.2

Das KStA bringt in seiner Beschwerde im Wesentlichen vor, die Vorinstanz habe zu Unrecht den Marktmietwert anstelle des Eigenmietwerts als Bemessungsgrundlage für den Pauschalabzug angenommen. In der Literatur und der bisherigen Rechtsprechung der Vorinstanz sei unbestritten, dass der Pauschalabzug bei vom Eigentümer selbst bewohnten Liegenschaften

ausgehend vom Eigenmietwert zu berechnen sei. Es seien keine sachlichen Gründe ersichtlich und es ergebe sich auch nicht aus dem Gesetz, weshalb dies bei einer Liegenschaft, die mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belastet ist, anders sein soll. Eine solche Ungleichbehandlung verstosse gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit. Der in dieser Höhe gewährte Pauschalabzug sei willkürlich.

Ferner widerspreche dies der Rechtslage bei der direkten Bundessteuer. Es sei nicht erkennbar, dass der kantonale Gesetzgeber davon habe abweichen wollen. Unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes könne der Begriff der Unterhaltskosten im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als bei der direkten Bundessteuer.

Die von der Vorinstanz berechnete Höhe des Pauschalabzugs sei auch deshalb falsch, weil der Pauschalabzug 32 % des von den Wohnrechtsberechtigten versteuerten Eigenmietwerts betrage und damit die Sphäre des vom Bundesgericht als willkürlich beurteilten Abzugs von 33 % bei einer Fixpauschale erreiche. In einem System mit Wechselpauschale müsse die verfassungsrechtlich gebotene Obergrenze für den Pauschalabzug tiefer ausfallen als im System mit Fixpauschale. Zu hohe Pauschalen würden sodann eine "verdeckte" Reduktion des Eigenmietwerts bedeuten, sodass dieser nicht mehr bundesrechtskonform sei.

Schliesslich sei das Vorgehen im angefochtenen Entscheid nicht praktikabel. Beispielsweise werde im Kanton Zürich für die Bemessung der Zürcher Eigenmietwerte nicht vorgängig ein Marktmietwert festgelegt.

3.

3.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 StG; Art. 9 Abs. 3 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]). Der Begriff der Unterhaltskosten ist unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht gleich auszulegen wie auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (Urteil des Bundesgerichts 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005, Erw. 3.3).

Das StHG äussert sich weder zur Form des Abzugs (Effektiv- oder Pauschalabzug) noch zu einer allfälligen betraglichen Obergrenze der Unterhaltskosten. Die bundesgerichtliche Praxis zur Festsetzung des Eigenmietwerts, die auch harmonisierungsrechtlich massgebend ist, räumt den Kantonen einen gewissen Handlungsspielraum ein und sieht vor, dass der Marktmietwert bei Festsetzung des Eigenmietwerts unterschritten werden

darf, wobei aber die Grenze von 60 % in jedem Fall zu wahren ist (BGE 143 I 137, Erw. 3.3). Da die Kantone bei der Bemessung des Eigenmietwerts über einen gewissen Handlungsspielraum verfügen, legt dies nahe, dass sie auch bei den Abzügen vom Eigenmietwert eine gewisse Gestaltungsfreiheit nutzen können (zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_644/2018 vom 10. August 2018, Erw. 2.2.1).

3.2

Obschon das StHG den Pauschalabzug für Liegenschaftsunterhaltskosten nicht ausdrücklich regelt, ist es im Interesse der vertikalen Harmonisierung zulässig, dass die Kantone analog zur direkten Bundessteuer auch einen Pauschalabzug vorsehen. Der Pauschalabzug dient der administrativen Vereinfachung und umfasst grundsätzlich alle Aufwendungen für den abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt, einschliesslich der Prämien für Versicherungen gegen Sachschaden und Haftpflicht sowie die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Sinnvoll ausgestaltet, kommt die Pauschale dem längerfristig durchschnittlichen Aufwand nahe und bildet diesen realistisch ab (Urteil des Bundesgerichts 2C_142/2019 vom 18. Mai 2021, Erw. 4.2 f.).

Die kantonalen Steuerordnungen regeln die Abzüge vielfach unterschiedlich. Bei der interkantonalen Steuerauscheidung kann jeder Kanton das Gesamteinkommen nach seinem eigenen Steuerrecht festlegen, was bedeutet, dass er auch die Abzüge für sämtliche inner- und ausserkantonale Liegenschaften gemäss eigenem Recht festsetzen kann. Pauschalabzüge für Liegenschaftsunterhaltskosten werden dabei in der Regel anhand eines bestimmten Prozentsatzes des Brutto-Mietertrags bzw. Eigenmietwerts festgesetzt. Eine Übernahme der Werte anderer Kantone für die dort liegenden Objekte ist unter Berücksichtigung des Schlechterstellungsverbots insoweit zulässig, als diese für den Steuerpflichtigen nicht ungünstiger sind als die Werte, die bei Anwendung des eigenen Rechts gelten würden. Allerdings bestehen für eine interkantonale Koordinierung der Eigenmietwerte keine Zuschlags- bzw. Abschlagsregeln. Das ESTV-Rundschreiben Nr. 172 vom 10. Juli 2019 zu den Eigenmietwerten bezweckt nur eine schweizweit einheitliche Veranlagungspraxis für die direkte Bundessteuer. Seine sinngemässe Anwendung mit Blick auf die einheitliche Bemessung von Pauschalabzügen ist denkbar, aber keineswegs zwingend, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip bei pauschalen Liegenschaftsabzügen (anders als bei effektiven Liegenschaftskosten oder Schuldzinsen) keine Vollständigkeit des Abzugs gebietet. Kantonal unterschiedliche Ausgestaltungen der Pauschalabzüge sind daher hinzunehmen, solange sie für inner- und ausserkantonale Liegenschaften gleichermassen zur Anwendung kommen (zum Ganzen ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, N. 16 zu § 25; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 21 Rz. 7a; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_644/2018 vom 10. August 2018, Erw. 2.3.2).

3.3

Im Kanton Aargau können gemäss § 39 Abs. 5 StG für Grundstücke des Privatvermögens an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien Pauschalabzüge gemacht werden. Diese betragen 10 % des gesamten "Mietrohertrages" für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode oder beim Eintritt in die aargauische Steuerpflicht bis und mit zehn Jahre alt sind bzw. 20 % für Gebäude, die zu diesem Zeitpunkt älter als zehn Jahre sind.

Das Luzerner Steuerrecht sieht ebenfalls die Möglichkeit eines Pauschalabzuges vor. Bei Gebäuden, die zu Beginn der Steuerperiode bis zu zehn Jahre alt sind, beträgt der Pauschalabzug 10 % des "Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts". Bei älteren Gebäuden beträgt der Pauschalabzug 20 % (zum Ganzen: § 39 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 [StG LU; SRL Nr. 620] i. V. m. § 10 der Steuerverordnung des Kantons Luzern vom 12. Dezember 2000 [StV LU; SRL Nr. 621]).

3.4

Vorliegend war die Liegenschaft U. _____ Nr. aaa zu Beginn der Steuerperiode 2020 bereits älter als zehn Jahre, womit sowohl nach dem Steuerrecht des Kantons Aargau als auch nach dem Steuerrecht des Kantons Luzern ein pauschaler Abzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von 20 % des "Mietrohertrages" (Kanton Aargau) bzw. des "Brutto-Mietertrags oder steuerbaren Mietwerts" (Kanton Luzern) zulässig ist. Dieselbe Regelung besteht auch für die direkte Bundessteuer, wobei dort auf den "Brutto-Mietertrag" bzw. den "Brutto-Eigenmietwert" abgestellt wird (Art. 32 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11] i. V. m. Art. 5 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 9. März 2018 [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]).

Zu prüfen bleibt, inwieweit sich die Bemessungsbasen für den Pauschalabzug unterscheiden und auf welche Bemessungsbasis vorliegend abzustellen ist.

4.

4.1

Sowohl das KStA als auch die Beschwerdegegner und die Vorinstanz stellten hinsichtlich der Bemessungsbasis für den Pauschalabzug jeweils auf die Bestimmungen des Kantons Luzern ab. Keine Verfahrensbeteiligte machte geltend, die Basis für den Pauschalabzug müsse nach den Bestimmungen des Aargauer Steuerrechts festgesetzt werden.

Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Wie vorne ausgeführt, ist die Übernahme der Werte des Liegenschaftskantons insoweit zulässig, als

diese für den Steuerpflichtigen nicht ungünstiger sind als die Werte, die bei Anwendung des eigenen Rechts gelten würden (siehe vorne Erw. II/3.2). Wie sich zeigen wird, ist diese Voraussetzung vorliegend erfüllt (vgl. hinten Erw. II/4.4).

4.2

Wie ausgeführt (siehe vorne Erw. II/3.3), beträgt im Kanton Luzern der Pauschalabzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten bei Gebäuden, die zu Beginn der Steuerperiode älter als zehn Jahre sind, 20 % des "Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts" (§ 39 Abs. 4 StG LU i. V. m. § 10 Abs. 2 lit. b StV LU).

Da die Liegenschaft U._____ Nr. aaa mit einem Wohnrecht belastet ist und folglich keinen Mietertrag abwirft, kann vorliegend nicht der Brutto-Mietertrag als Bemessungsbasis für den Pauschalabzug zur Anwendung kommen. Folglich bleibt als einzig mögliche Bemessungsbasis der "steuerbare Mietwert".

In § 28 Abs. 1 und 2 StG LU ist der Begriff des "steuerbaren Mietwerts" nicht zu finden. Stattdessen legt § 28 Abs. 2 StG LU fest, dass der "Mietwert" 70 % der "mittleren Marktmiete" beträgt, wobei diese dem mittleren Mietzins entspricht, der an vergleichbarer Lage für vergleichbare Mietobjekte zu erzielen wäre. Wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, ist der in der StV LU verwendete Begriff des "steuerbaren Mietwerts" mit dem Begriff des "Mietwerts" gemäss § 28 Abs. 2 StG LU gleichzusetzen.

In der Steuerperiode 2020 wurde der Begriff des "steuerbaren Mietwerts" in der bis zum 31. Dezember 2021 in Kraft stehenden Mietwertverordnung vom 31. Oktober 2000 (SRL Nr. 625) definiert. Gemäss § 1 Abs. 1 der Mietwertverordnung bemisst sich der "steuerbare Mietwert" von selbstgenutzten nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften nach den gemäss Anhang 1 der Mietwertverordnung festgelegten Prozentsätzen des Mietwertes (nachfolgend: geschätzter Mietwert), der dem letzten rechtskräftigen und von Grund auf neu ermittelten Katasterwert gemäss Schätzungsgesetz vom 27. Juni 1961 zugrunde liegt. Im entsprechenden Anhang 1 werden die Gemeinden unterschiedlichen Gruppen zugeteilt und für jede Gruppe anhand des konkreten Schätzjahres und des Alters der Liegenschaft ein Mietwertindex festgelegt, mit dem der geschätzte Mietwert multipliziert werden muss, um den Mietwert im aktuellen Jahr zu erhalten. Am Ende jeder Tabelle wird zudem Folgendes festgehalten: "Von den Mietwerten sind 70 Prozent steuerbar."

4.3

Gemäss Auskunft des Leiters Steuern der Gemeinde U._____ in der E-Mail vom 30. Dezember 2021 betrug der Mietwert der Liegenschaft U._____ Nr. aaa, CHF 20'940.00, wobei dieser noch mit dem Mietwertindex von

112,8 % multipliziert werden musste, um den "Mietwert im Jahr 2020" in Höhe von Fr. 23'620.00 zu ermitteln (siehe vorne lit. B/2).

Wie sich aus den Akten ergibt, wurde der Mietwert der Liegenschaft U._____ Nr. aaa im Jahr 2007 auf Fr. 20'940.00 geschätzt. Der geschätzte Mietwert beträgt somit Fr. 20'940.00. Gemäss Anhang 1 der Mietwertverordnung (in der bis 31. Dezember 2020 gültigen Fassung) betrug der "aktuelle Mietwert" von Liegenschaften in U._____ (Gruppe 8), welche – wie vorliegend – vor 1991 erstellt und 2007 neu geschätzt wurden, im Jahr 2020 112,8 % des geschätzten Mietwerts (Fr. 20'940.00 x 112,8 % = Fr. 23'620.00). Wie im gleichen Anhang 1 ausdrücklich festgehalten wird, sind davon lediglich 70 Prozent steuerbar (Fr. 23'620.00 x 70 % = Fr. 16'534.00).

Der vom Leiter Steuern der Gemeinde U._____ bekannt gegebene "Mietwert im Jahr 2020" in Höhe von Fr. 23'620.00 entspricht somit der "mittleren Marktmiete" im Sinne von § 28 Abs. 2 StG LU. Der in § 28 Abs. 2 StG LU erwähnte "Mietwert", welcher in § 10 Abs. 2 lit. b StV LU als "steuerbaren Mietwert" bezeichnet wird, beträgt lediglich 70 % davon, also Fr. 16'534.00 (§ 28 Abs. 2 StG LU sowie § 1 Abs. 1 i. V. m. mit Anhang 1 der im Jahr 2020 in Kraft stehenden Mietwertverordnung). Dass die Wohnrechtsberechtigten diesen Betrag von Fr. 16'534.00 zu versteuern hatten, geht auch aus den Akten hervor (siehe vorne lit. B/2). Dieser "steuerbare Mietwert" (Fr. 16'534.00) bildet die Bemessungsbasis für den Pauschalabzug von 20 % (§ 39 Abs. 4 StG LU i. V. m. § 10 Abs. 2 lit. b StV LU).

Die Vorinstanz hat richtig erkannt, dass die Wohnrechtsberechtigten lediglich 70 % des vom Leiter Steuern der Gemeinde U._____ übermittelten "Mietwerts im Jahr 2020" versteuern mussten, also Fr. 16'534.00 statt Fr. 23'340.00. Sie hat auch erkannt, dass der vom Leiter Steuern der Gemeinde U._____ übermittelte "Mietwert im Jahr 2020" in Höhe von Fr. 23'340.00 somit nicht dem "steuerbaren Mietwert" gemäss § 10 Abs. 2 lit. b StV LU entsprach, der die Bemessungsbasis für den Pauschalabzug bildet, sondern vielmehr der "mittleren Marktmiete" gemäss § 28 Abs. 2 StG LU. Trotzdem hat die Vorinstanz diesen Betrag von Fr. 23'340.00 als Bemessungsbasis für den Pauschalabzug verwendet, statt des in § 10 Abs. 2 lit. b StV LU vorgesehenen "steuerbaren Mietwerts" von Fr. 16'534.00. Da es für dieses Vorgehen keinerlei gesetzliche Grundlage gibt und vorliegend einzig der "steuerbare Mietwert" in Höhe von Fr. 16'534.00 als Bemessungsbasis in Frage kommt (§ 10 Abs. 2 lit. b StV LU), ist der Entscheid der Vorinstanz aufzuheben.

Folglich erübrigt sich die Prüfung, ob der angefochtene Entscheid auch Bundesrecht verletzt.

Der Pauschalabzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten der Beschwerdegegner beträgt, wie vom KStA im Einspracheentscheid festgehalten, gerundet Fr. 661.00 (1/5 von 20 % des "steuerbaren Mietwerts" in Höhe von Fr. 16'534.00).

4.4

Zu prüfen bleibt noch, ob die Anwendung des Luzerner Steuerrechts im Vergleich zum Aargauer Steuerrecht bei den Beschwerdegegnern eine Schlechterstellung bewirkt.

Gemäss § 39 Abs. 5 StG bildet der "Mietrohertrag" die Basis für die Berechnung des Pauschalabzugs. Bei der wohnrechtsbelasteten Liegenschaft U._____ Nr. aaa entspricht der Mietrohertrag dem Eigenmietwert (vgl. RUTH/EGLOFF, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N. 102 zu § 39). Dieser betrug nach der in der Steuerperiode 2020 gültigen und bis am 31. Dezember 2024 in Kraft stehenden Fassung des Steuergesetzes (nachfolgend: aStG) lediglich 60 % des Marktmietwerts (§ 30 Abs. 2 aStG). Ausgehend von der bekannten mittleren Marktmiete der Liegenschaft U._____ Nr. aaa von Fr. 23'340.00 würde der Eigenmietwert somit Fr. 14'004.00 und der resultierende anteilige Pauschalabzug der Beschwerdegegner für die Liegenschaftsunterhaltskosten gerundet lediglich Fr. 560.00 betragen. Die Beschwerdegegner werden durch die Anwendung der Bestimmungen des Luzerner Steuerrechts deshalb im Vergleich zum Aargauer Steuerrecht nicht schlechter gestellt.

III.

1.

Im Rekurs- sowie im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Da das KStA vollständig obsiegt hat, sind die vorinstanzlichen und die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten vollumfänglich von den unterliegenden Beschwerdegegnern zu tragen; unter solidarische Haftbarkeit (§ 33 Abs. 3 VRPG).

Aufgrund der besonderen Umstände des vorliegenden Einzelfalls (KStA als Beschwerdeführer und falsche Rechtsanwendung durch die Vorinstanz) rechtfertigt es sich, die Staatsgebühr im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auf das gesetzliche Minimum von Fr. 500.00 zu reduzieren (§ 29 Abs. 1 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110] i. V. m. § 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]).

Die Kosten des Verfahrens vor dem Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, setzen sich gemäss Auskunft der Vorinstanz aus einer Staatsgebühr

von Fr. 300.00 sowie Kanzleigebühren und Auslagen von Fr. 210.00 zusammen und betragen insgesamt Fr. 510.00.

2.

Ein Parteikostenersatz fällt sowohl im verwaltungsgerichtlichen Verfahren als auch im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, ausser Betracht (Umkehrschluss § 189 Abs. 2 StG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 21. September 2023 aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 2. Juni 2022 wird bestätigt.

2.

2.1

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 500.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 217.00, gesamthaft Fr. 717.00, sind von den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

2.2

Die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 300.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 210.00, gesamthaft Fr. 510.00, sind von den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es werden sowohl für das verwaltungsgerichtliche Verfahren als auch für das Rekursverfahren keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
das Kantonale Steueramt
die Beschwerdegegner
den Gemeinderat Q._____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 19. Januar 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber:

i.V.

J. Huber

Müller