KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-RV.2025.26
P 19

Urteil vom 22. Januar 2026

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiber Fäs
Rekurrent 1	***A.*_____**
Rekurrentin 2	***B.*_____**
Gegenstand	**Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 28. November 2024** betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.
Mit Verfügung vom 16. Juli 2024 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 91'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'247'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 5'906.00 lediglich CHF 5'544.00 zum Abzug zugelassen, die für A._____ geltend gemachten "Berufskosten bei unselbstständiger Tätigkeit" wurden von CHF 5'682.00 auf CHF 3'600.00 reduziert und die geltend gemachten Beiträge an die Säule 3a von B._____ wurden nicht zum Abzug zugelassen.

2.
Gegen die Verfügung vom 16. Juli 2024 erhob A._____ mit Schreiben vom 9. August 2024 Einsprache. Die Steuerkommission Q._____ ging von den folgenden, sinngemäss gestellten Begehren aus:

"1. Das Einkommen als [...] sei als Nebenerwerb einzustufen.
2. Als effektiver Liegenschaftsunterhalt, [Liegenschaft R-Strasse 1, Q._____], sei der Abzug Grüngutvignette mit CHF 110 zum Abzug zuzulassen.
3. Als effektiver Liegenschaftsunterhalt, [Liegenschaft R-Strasse 1, Q._____], sei der Abzug für den Service am Rasenmäher mit CHF 192 zum Abzug zuzulassen.
4. Als effektiver Liegenschaftsunterhalt, [Liegenschaft R-Strasse 1, Q._____], sei der Abzug für die Mitgliedschaft G._____ mit CHF 60 zum Abzug zuzulassen.
5. Der Vorsorgeabzug Säule 3a sei mit CHF 6'900 zum Abzug zuzulassen.
6. Auf die Besteuerung im Vermögen von CHF 99'834 sei wie zugesichert zu verzichten (Doppelerfassung)."

3.
Mit Schreiben vom 20. August 2024 zeigte die Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ A._____ und B._____ die Besteuerung des Eigenmietwertes der Liegenschaft R-Strasse 1 von CHF 12'373.00 anstelle der bisher veranlagten effektiven Mietzinseinnahmen von CHF 7'416.00 und damit eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens gegenüber dem Veranlagungsverfahren an. Mit Schreiben vom 15. September 2024 nahm A._____ dazu Stellung.

4.
Mit Entscheid vom 28. November 2024 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Ein-

kommen auf CHF 90'400.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 1'147'000.00.

5.
Den Einspracheentscheid vom 28. November 2024 (Zustellung am 17. Dezember 2024) hat A._____ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 22. Januar 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen und beantragt,

> es seien die Kosten für die Grüngutvignette von CHF 110.00, für den Service des Rasenmähers von CHF 192.00 und den Beitrag für die Mitgliedschaft beim G._____ von CHF 60.00 zum Abzug zuzulassen, und es sei auf die Schlechterstellung zu verzichten.

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

6.
Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.
A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

8.
Mit Eingabe vom 1. Januar 2026 haben A._____ und B._____ die vom Spezialverwaltungsgericht verlangten Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.
Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. 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.
Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 26. Juni 2014 [WBE.2014.67]).

2.2.
Der Rekurs wurde nur von A._____ unterzeichnet. Da keine getrennte Ehe vorliegt, kommt B._____ im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu.

3.
Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Um zum Abzug zu berechtigen, müssen die Unterhaltskosten wirtschaftlich und zeitlich in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Realisierung des Eigenmietwertes oder eines Mietzinses stehen. Unerlässlich ist mit anderen Worten, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Darüber hinaus gilt, dass Unterhaltskosten nur insoweit abzugsfähig sind, als dem Aufwand bei der Ertragsfestsetzung nicht schon Rechnung getragen wurde (Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2022 [2C_885/2021]).

4.
4.1.
Die Rekurrenten sind Eigentümer des Einfamilienhauses an der R-Strasse 1 in Q._____. Der Rekurrent beantragt, es seien CHF 110.00 für die

Grüngutvignette (vgl. Kassenbeleg der Gemeinde Q._____ vom 3. Januar 2022) betreffend diese Liegenschaft zum Abzug zuzulassen.

4.2.
Die Steuerkommission Q._____ hat den Abzug mit der folgenden Begründung verweigert (vgl. Einspracheentscheid, S. 2):

> "Der geltend gemachte Abzug für eine Grüngutvignette in Höhe von CHF 110 betrifft die vermietete Liegenschaft R-Strasse 1. Gemäss dem Mietvertrag (vgl. hierzu auch nachfolgend 'Schlechterstellung') hat der Mieter für die Gartenpflege aufzukommen. Die CHF 110 betreffen somit keine durch die Einsprecher zu tragenden Auslagen."

4.3.
Die Kosten für Gartenunterhaltsarbeiten und die Materialabfuhr sind als Liegenschaftsunterhalt abziehbar (SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2019.52]). Die Kosten für eine Grüngutvignette sind daher grundsätzlich abzugsfähig.

4.4.
Die Steuerkommission Q._____ geht im Rahmen der "Schlechterstellung im Einspracheverfahren (Reformatio in peius)" bei der "Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete" von durch die Rekurrenten "freiwillig übernommene[n] Aufwände[n] zu Gunsten des Mieters" von total CHF 971.00 aus (vgl. Einspracheentscheid, S. 4). Darin sind CHF 110.00 für die Grüngutvignette enthalten (vgl. Einspracheentscheid, S. 3).

Wenn bei der Berechnung der Höhe der zulässigen Vorzugsmiete die zu Gunsten des Mieters übernommenen CHF 110.00 für die Grüngutvignette von den vereinnahmten Mietzinseinnahmen abgezogen werden, müssen die CHF 110.00 konsequenterweise bei den Rekurrenten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen werden, unabhängig davon, ob sie "als Kleinauslage oder aufgrund der Bestimmung zur Gartenpflege im Mietvertrag" (vgl. Einspracheentscheid, S. 4) dem Mieter weiterbelastet werden können. Die Berücksichtigung der CHF 110.00 bei der Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete ohne Gewährung eines entsprechenden Abzugs beim Liegenschaftsunterhalt stellt einen unzulässigen Methodendualismus dar. Es sind daher die CHF 110.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

5.
5.1.
Der Rekurrent beantragt, es seien für den Service des Rasenmähers CHF 192.00 (vgl. Rechnung der C._____ vom 6. August 2022) zum Abzug zuzulassen.

5.2.
Die Steuerkommission Q._____ hat den Abzug mit der folgenden Begründung verweigert (vgl. Einspracheentscheid, S. 2):

> "Der geltend gemachte Abzug für einen Service am Rasenmäher über CHF 192 betrifft die vermietete Liegenschaft R-Strasse 1. Gemäss dem Mietvertrag stellt auch diese Position keine von den Einsprechern geltend zu machende Auslage dar."

5.3.
Die Kosten für die Reparaturen eines Rasenmähers sind vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt abzugsfähig (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]", Stand 1. Januar 2024, S. 34). Dasselbe muss für die Kosten des Service eines Rasenmähers gelten.

5.4.
Die Steuerkommission Q._____ geht im Rahmen der "Schlechterstellung im Einspracheverfahren (Reformatio in peius)" bei der "Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete" von durch die Rekurrenten "freiwillig übernommene[n] Aufwände[n] zu Gunsten des Mieters" von total CHF 971.00 aus (vgl. Einspracheentscheid, S. 4). Darin sind CHF 192.00 für den Rasenmäherservice enthalten (vgl. Einspracheentscheid, S. 3).

Wenn bei der Berechnung der Höhe der zulässigen Vorzugsmiete die zu Gunsten des Mieters übernommenen CHF 192.00 für den Rasenmäherservice von den vereinnahmten Mietzinseinnahmen abgezogen werden, müssen die CHF 192.00 konsequenterweise bei den Rekurrenten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen werden, unabhängig davon, ob sie "als Kleinauslage oder aufgrund der Bestimmung zur Gartenpflege im Mietvertrag" (vgl. Einspracheentscheid, S. 4) dem Mieter weiterbelastet werden können. Die Berücksichtigung der CHF 192.00 bei der Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete ohne Gewährung eines entsprechenden Abzugs beim Liegenschaftsunterhalt stellt einen unzulässigen Methodendualismus dar. Es sind daher die CHF 192.00 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

6.
Aus der im Mietvertrag vom tt.mm. 2019 (vgl. dazu die folgende Erw. 8) enthaltenen Formulierung "Gartenpflege und Schneeräumung erfolgt durch Mieter" folgt nicht zwingend, dass die dadurch entstandenen Kosten vom Mieter bezahlt werden müssen. Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten regelt diese Passage nur die Zuständigkeit des Mieters für diese Arbeiten (Rekurs, S. 3).

7.
7.1.
Der Rekurrent beantragt, es sei der Jahresbeitrag von CHF 60.00 für den G._____ (vgl. "Mitgliederausweis und Rechnung Nr. aaa" des G._____ vom 11. März 2022) zum Abzug zuzulassen.

7.2.
Die Steuerkommission Q._____ hat den Abzug mit der folgenden Begründung verweigert (vgl. Einspracheentscheid, S. 2):

> "Die Einsprecher müssen sich anrechnen lassen, dass sie für ihre selbstgenutzte Liegenschaft die pauschalen Unterhaltskosten geltend machen. Der Beitrag für den G._____ über CHF 60 wird dieser Liegenschaft zugeordnet und versteht sich damit als mit dem Pauschalabzug über CHF 2'651 abgegolten."

7.3.
Eine Mitgliedschaft beim G._____ ist auch für Personen möglich, welche (noch) kein Grundeigentum haben. Daraus folgt, dass sich die Mitgliedschaft nicht auf Grundeigentum bezieht, sondern auf eine bestimmte Person. Die Höhe des Mitgliederbeitrages hängt von der Anzahl Grundeigentum einer Person ab. Der Zuordnung des Mitgliederbeitrages durch die Steuerkommission Q._____ zur von den Rekurrenten selbstbewohnten Liegenschaft kann daher nicht zugestimmt werden.

7.4.
Die Mitgliederbeiträge des G._____ sind vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt abzugsfähig (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]", Stand 1. Januar 2024, S. 47). Weil die Mitgliedschaft nicht objekt-, sondern personenbezogen abgeschlossen wird, genügt es für den steuerlichen Abzug des Mitgliederbeitrages, dass das Mitglied (Mit-)Eigentümer eines Grundstücks ist, welches in der fraglichen Steuerperiode einen steuerbaren Eigenmietwert oder Mietertrag erzielte und dessen Unterhaltskosten nicht pauschaliert zum Abzug zugelassen werden. Dass bei einem weiteren Grundstück die Unterhaltskosten pauschaliert zum Abzug zugelassen werden, steht einem steuerlichen Abzug der Mitgliederbeiträge nicht im Weg, ansonsten Eigentümer von mehreren Grundstücken mit zum Teil pauschalierten Unterhaltskosten benachteiligt wären.

Bei der Liegenschaft R-Strasse 1 in Q._____ werden Mietzinseinnahmen von CHF 7'416.00 (Veranlagung) bzw. der Eigenmietwert von CHF 12'373.00 (Einspracheentscheid; vgl. nachfolgend Ziff. 8) besteuert und effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 2'893.00 (Veranlagung und Einspracheentscheid) zum Abzug zugelassen. Damit sind die Voraussetzungen für die Gewährung eines Abzuges des Mitgliederbeitrages des G._____ erfüllt, d.h. es sind zusätzlich CHF 60.00 zum Abzug zuzulassen.

8.
8.1.
8.1.1.
Mit Mietvertrag vom tt.mm. 2019 vermietet der Rekurrent die Liegenschaft an der R-Strasse 1 in Q._____ mit Mietbeginn am 1. November 2019 an seinen Sohn D._____ für einen Netto-Mietzins von monatlich CHF 618.00. Unter "6. Besondere Vereinbarungen" ist das Folgende festgehalten:

> "Ersetzt Mietvertrag vom tt.mm.2019 und gilt ab 01.01.2020
> Nebenkosten werden direkt durch Mieter nach Aufwand bezahlt
> Gartenpflege und Schneeräumung erfolgt durch Mieter
> Konto IBAN……"

8.1.2.
Natürliche Personen können ihre steuerlichen Angelegenheiten bzw. finanziellen Verhältnisse grundsätzlich frei gestalten. Dementsprechend dürfen die Steuer(justiz)behörden nur mit Zurückhaltung in den Handlungsspielraum eingreifen, der den Steuerpflichtigen zukommt. Die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung bleiben jedoch in jedem Fall vorbehalten (Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2020 [2C_187/2017, 2C_189/2017]). Es ist daher grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass der Rekurrent mit seinem Sohn einen neuen Mietvertrag mit der gleichen Miete, jedoch ohne darin enthaltene Nebenkosten abgeschlossen hat.

8.2.
Die Steuerkommission Q._____ führt im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 4 f.):

> "Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete
> Im Falle von effektiver Vermietung einer Liegenschaft sind die Mietzinseinnahmen an Stelle des Eigenmietwertes steuerbar. Bei einer Vermietung an nahestehende Personen ist dieser Grundsatz ebenfalls anzuwenden. Bei der Gewährung einer Vorzugsmiete haben die Gerichte die Untergrenze bei > 50 % des Eigenmietwertes der Direkten Bundessteuer angesetzt. Die Vermietung an nahestehende Dritte zu einem Vorzugszins ist zulässig, soweit dieser den Eigenmietwert wie er für die Direkte Bundessteuer gilt, nicht zur Hälfte unterschreitet.
>
> Im vorliegenden Fall kommen die folgenden Eckdaten zum Tragen:

Eigenmietwert Staats- und Gemeindesteuern ab 1.11.2019 […]	CHF	12'373
Zuschlag Eigenmietwert beim Bund für Q._____ 16.7 % […]	CHF	2'066
Eigenmietwert Direkte Bundessteuer (100 %)	CHF	14'440
Minimal zulässige Vorzugsmiete (50 % zuzüglich CHF 1)	CHF	7'221
Vereinnahmte Mietzinseinnahmen (12 x 618)	CHF	7'416
./. freiwillig übernommene Aufwände zu Gunsten des Mieters	CHF	971
Nettomietzinsen nach Abzug der übernommenen NK	CHF	6'445

Verglichen mit der minimal zulässigen Vorzugsmiete von CHF 7'221 erweist sich die vereinnahmte Nettomiete von CHF 6'445 als zu tief. Damit liegt eine Verletzung der Vorgaben zur minimalen Vorzugsmiete vor, die durch die Erhebung des ganzen Eigenmietwertes über CHF 12'373 (Kanton) an Stelle der deklarierten Mietzinseinnahmen Dritter von CHF 7'416 geheilt wird."

8.3.
Der Rekurrent beantragt, es sei auf die im Einspracheverfahren vorgenommene Schlechterstellung (Besteuerung des Eigenmietwertes anstelle der vereinnahmten Mietzinsen [Vorzugsmiete] betreffend Liegenschaft R-Strasse 1 in Q._____) zu verzichten.

9.
9.1.
Gemäss § 30 Abs. 1 lit. a StG sind alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung als Erträge aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern. Steuerbar ist auch 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).

9.2.
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 Voraus-

setzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen (RGE vom 22. Mai 2008 [3-RV.2007.38]; AGVE 2006 S. 291 ff.).

Im Folgenden ist zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt.

9.3.

9.3.1.

Das Bundesgericht hat dazu im Urteil vom 28. Januar 2005 (2A.535/2003 = StE 2005 B 25.2 Nr. 7) 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 (vgl. Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, N. 51 ff. zu § 4, insbesondere N 58) Bestehen keine weiteren Vereinbarungen oder Kombinationen von Verträgen (vgl. Urteil 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002, publ. in: StE 2002 B 25.3 Nr. 28), 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.“

9.3.2.

Im Urteil vom 22. Februar 2007 (= StE 2008 B 25.2 Nr. 9) führt das Bundesgericht ergänzend aus, es spreche nichts dagegen, diese Rechtsprechung auch bei der Konkretisierung des Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. bei der Auslegung der entsprechenden Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes zu berücksichtigen. Dabei sei, falls der kantonale Eigenmietwert wesentlich unter dem Marktmietwert liege, ein dem ungefähren Marktmietwert entsprechender Eigenmietwert wie derjenige für die direkte Bundessteuer massgebend.

9.3.3.
Eine Steuerumgehung wird also bei Vorzugsmietzinsen an Verwandte vermutet, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des für die direkte Bundessteuer massgebenden Eigenmietwertes beträgt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2020 [2C_187/2017, 2C_189/2017] = StE 2020 B 25.2 Nr. 12; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 30 N 40c).

9.3.4.
Die vom Sohn der Rekurrenten bezahlte Netto-Miete beläuft sich im Jahr 2022 auf CHF 7'416.00 (12 x CHF 618.00). Bei der Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete zieht die Steuerkommission Q._____ davon für "freiwillig übernommene Aufwände zu Gunsten des Mieters" CHF 971.00 ab. Diese setzen sich wie folgt zusammen (vgl. Einspracheentscheid, S. 3 f.):

"-	Rasendünger	CHF	32
-	Vignette	CHF	110
-	Rasenmäherservice	CHF	192
-	Boiler entkalken	CHF	223
-	Entsorgung Garten	CHF	301
-	E._____ Gartenunterhalt	CHF	34
-	F._____ Platten ersetzt	CHF	36
-	Ersatz Brause	CHF	32
-	Rep. Garagentor	CHF	11"

9.3.5.
Gemäss der dargelegten Rechtsprechung ist für die Beurteilung der Frage, ob von einer Steuerumgehung auszugehen ist, der vereinbarte Mietzins massgebend. Es ist dem Spezialverwaltungsgericht kein (Bundesgerichts-)Urteil bekannt, in welchem geprüft wurde, ob bei der fraglichen Liegenschaft in der massgebenden Steuerperiode Unterhaltskosten angefallen sind und wer gegebenenfalls dafür aufgekommen ist. Der von der Steuerkommission Q._____ vorgenommenen Berechnung der zulässigen Vorzugsmiete kann daher nicht zugestimmt werden. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt, ist ausschliesslich auf den vereinbarten Mietzins abzustellen.

9.3.6.
Da die vom Sohn der Rekurrenten bezahlte Miete von jährlich CHF 7'416.00 mehr als die Hälfte sowohl des für die direkte Bundessteuer massgebenden Eigenmietwertes von CHF 14'440.00 als auch des für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebenden Eigenmietwertes von CHF 12'373.00 (vgl. Einspracheentscheid, S. 2) beträgt, ist gemäss der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung von keiner Steuerumgehung auszugehen. Es sind daher die effektiv erzielten Mietzinseinnahmen von CHF 7'416.00 statt der Eigenmietwert von CHF 12'373.00 zu besteuern.

10.
In Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen von CHF 90'414.00 unter Berücksichtigung der veränderten Aufrechnung Selbstbehalt Krankheitskosten auf CHF 84'816.00 herabzusetzen.

11.
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 steuerbare Einkommen auf CHF 84'816.00 festgesetzt.

2.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die 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. Januar 2026

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Fischer	Fäs