

**WBE.2021.365 / iö / we**

(3-RV.2019.92)

Art. 26

**Urteil vom 17. Mai 2022**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichterin Klöti  
Verwaltungsrichter Martin  
Gerichtsschreiberin i.V. Özcan

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **A.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **B.**\_\_\_\_\_

fürherin 2

**gegen**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**Gemeinderat X.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 22. Juli 2021

---

## Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

### A.

#### 1.

A. und B. sind Stockwerkeigentümer einer 4.5-Zimmerwohnung mit Tiefgarage (Baujahr 1977) an der Z.-Strasse 28 in Y.. Im Jahr 2017 vermieteten sie diese Wohnung zimmerweise an fünf verschiedene Personen und die Tiefgarage an ein Unternehmen.

#### 2.

In der Steuererklärung 2017 gaben A. und B. die Liegenschaft in Y. als Privatvermögen an und deklarierten dafür Mietzinseinnahmen von Fr. 21'429.00. Diese setzten sich gemäss Selbstdeklaration wie folgt zusammen:

<u>Einnahmen:</u>	
Miete	Fr. 38'830.00
Betreibung	<u>Fr. 3'407.00</u>
	Fr. 42'237.00
 <u>Betriebskosten:</u>	
Aufwandkosten	Fr. 11'113.00
Fahrkosten	Fr. 1'895.00
Büro (Fr. 650 x 12M)	<u>Fr. 7'800.00</u>
	Fr. 20'808.00
 Mieteinnahmen netto	 Fr. 21'429.00

Als Liegenschaftsunterhalt machten sie den Pauschalabzug von 20% geltend, welchen sie wie folgt berechneten:

Mietzins (Fremdmieten brutto inkl. Nebenkosten)	Fr. 47'040.00
Bruttojahresertrag inkl. Nebenkosten	Fr. 47'040.00
./. Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhauseinigung	<u>Fr. 1'280.00</u>
Liegenschaftenertrag (vor Abzug der Unterhalts- und Verwaltungskosten)	Fr. 45'760.00
 Unterhalt pauschal 20% (von Fr. 35'874.00 [recte: Fr. 45'760.00])	 Fr. 9'152.00

#### 3.

Die Steuerkommission X. veranlagte A. und B. mit Verfügung vom 25. Februar 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 84'000.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 85'300.00). In Abweichung von der Selbstdeklaration setzte die Steuerkommission X. Fr. 42'237.00 als Mietzinseinnahmen der Liegenschaft Y. fest und liess effektive Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von Fr. 20'808.00 zum Abzug zu. Den deklarierten Pauschalabzug

von 20% in Höhe von Fr. 9'152.00 für die Liegenschaftsunterhaltskosten liess sie nicht zum Abzug zu.

**B.**

Eine gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2019 erhobene Einsprache wies die Steuerkommission X. mit Entscheid vom 10. April 2019 ab.

**C.**

A. und B. zogen den Einspracheentscheid vom 10. April 2019 mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiter. Dieses entschied am 22. Juli 2021:

1.  
Der Rekurs wird abgewiesen.
2.  
Das satzbestimmende Einkommen wird auf CHF 90'229.00 festgesetzt.
3.  
Die Steuerkommission X. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.
4.  
Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigeühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 545.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.
5.  
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

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

**D.**

**1.**

Gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 22. Juli 2021 liessen A. und B. am 10. September 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau (Verwaltungsgericht) erheben und folgende Anträge stellen:

Das Urteil aufzuheben.

Die Liegenschaftsunterhaltskosten LUK 2017 in Höhe von CHF 9152 für Liegenschaft eine 4.5Zi. Eigentumswohnung an der Z.-Strasse, Y. zum Abzug in Steuer zuzulassen.

Alle Anders von der definitiven Steuerveranlagung 2017 bleiben bestehen. (Unsere Steuererklärung 2017 zuzulassen).

Alles unter kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich 8% MwSt.) zu Lasten der Berufungsgegnerin

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

**2.**

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 30. September 2021 auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

**3.**

In der Beschwerdeantwort vom 2. November 2021 verwies das Kantonale Steueramt (KStA) auf den angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

**4.**

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2021 verwies der Gemeinderat X. auf das Schreiben der Abteilung Steuern der Gemeinde X. vom 22. September 2020 und die darin erwähnten Unterlagen des Rekursverfahrens und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

**5.**

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 17. Mai 2022 beraten und entschieden.

---

**Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**I.**

**1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). 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 Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

## **II.**

### **1.**

#### **1.1.**

Der vorliegende Rechtsstreit dreht sich um die Frage, in welcher Höhe Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in Y. bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zum Abzug zuzulassen sind.

#### **1.2.**

Zur Beantwortung der Frage, in welchem Umfang Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in Y. zum Abzug zuzulassen sind, ist in erster Linie von Relevanz, welches Mietzinseinkommen für die Berechnung der Liegenschaftsunterhaltskosten massgeblich ist. Dementsprechend ist vorab zu prüfen, ob das Spezialverwaltungsgericht das für die Berechnung der pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten massgebliche Mietzinseinkommen (sog. Mietrohertrag) richtig festgesetzt und damit die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten richtig berechnet hat.

### **2.**

#### **2.1.**

Gestützt auf die vom Gemeindesteueramt im Rekursverfahren eingereichte Berechnung (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 4.1), ging das Spezialverwaltungsgericht von einem Mietrohertrag von Fr. 32'863.40 sowie von pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten (20 % des Mietrohertrages) von Fr. 6'572.68 aus. Bei der Festsetzung des Mietrohertrages wurden die Kosten für ein Büro in Höhe von Fr. 7'800.00 und das Internet im Büro in Höhe von Fr. 600.00 als Betriebs- und Verwaltungskosten in Abweichung zur Selbstdeklaration nicht zum Abzug zugelassen. Dies mit der Begründung, in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts betreffend die Verwaltung von Wertschriften handle es sich bei den Kosten für Medien (Abonnemente von Zeitungen, Internet, Radio etc.) und den Kosten für ein Büro (Computer und Räumlichkeiten) nicht um Vermögensverwaltungskosten (angefochtener Entscheid, Erw. 4.2.4).

#### **2.2.**

Die Beschwerdeführer machen eingangs sinngemäss geltend, das Spezialverwaltungsgericht habe zu Unrecht keinen Abzug für die Büromiete und das Internet im Büro gewährt, obwohl dies schon in Rechtskraft erwachsen sei. Zudem bringen sie vor, dass das Spezialverwaltungsgericht die Liegenschaftsunterhaltskosten zu Unrecht gekürzt habe, indem sie die Kosten für Versicherungen, Leitungssanierung sowie Erneuerungsfonds nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten mitberücksichtigt habe.

### **3.**

#### **3.1.**

Soweit die Beschwerdeführer vorbringen, dass die Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2019 in Rechtskraft erwachsen sei, weshalb die

Vorinstanz keine – im Vergleich zum Einspracheentscheid – zusätzlichen Abzüge (Büromiete und Internet im Büro) hätte verweigern dürfen, kann ihnen nicht gefolgt werden. Eine Verfügung erwächst nämlich erst dann in (formelle) Rechtskraft, wenn sie nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1091). Die materielle Rechtskraft setzt die formelle Rechtskraft voraus und betrifft die Frage der Abänderbarkeit einer Verfügung (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, a.a.O., Rz. 1093 f.). Im Steuerrecht wird eine formell rechtskräftige Verfügung immer auch materiell rechtskräftig (MARKUS BERGER, in: MARIANNE KLÖTI/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015 [Kommentar StG], N. 37 zu den Vorbemerkungen zu §§ 172 –200). Die Rechtskraft erstreckt sich dabei lediglich auf die Entscheidformel (das sog. Dispositiv), nicht aber auf die Sachverhaltsfeststellungen oder die rechtlichen Erwägungen. Dies führt im Steuerrecht dazu, dass bloss die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben (BGE 140 I 114, Erw. 2.4.2. f.). Wird gegen die ursprüngliche Veranlagungsverfügung der Rechtsmittelweg beschritten, wird erstere gegebenenfalls durch Rechtsmittelentscheide ersetzt (sog. Devolutiveffekt).

Da die Beschwerdeführer gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2019 am 11. März 2019 Einsprache erhoben (§ 192 ff. StG), den Einspracheentscheid vom 10. April 2019 am 4. Mai 2019 mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht (§ 196 f. StG) weitergezogen und den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 22. Juli 2021 mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht (§ 198 f. StG) angefochten haben, ist die sie betreffende Veranlagung für Kantons- und Gemeindesteuern 2017 noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Die Veranlagung bzw. die ihr zugrundeliegenden Faktoren sind demnach auch im heutigen Zeitpunkt allfälligen Anpassungen zugänglich.

Auch die Tatsache, dass die vom Spezialverwaltungsgericht vorgenommenen Änderungen zum Nachteil der Beschwerdeführer ausgefallen sind, ist nicht zu beanstanden. Denn das Spezialverwaltungsgericht ist gemäss § 197 Abs. 2 StG nicht an die Anträge der Parteien gebunden und darf den Einspracheentscheid folglich auch zu Ungunsten der Beschwerdeführer abändern (sog. reformatio in peius). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass das Spezialverwaltungsgericht die Steuerpflichtigen vor der Urteilsfällung über die drohende Verschlechterung schriftlich in Kenntnis setzt und ihnen eine Gelegenheit zur Stellungnahme gewährt, damit sie über die Möglichkeit verfügen, durch Rückzug des Rechtsmittels die drohende Verschlechterung abzuwenden (vgl. MARKUS BERGER, a.a.O., N. 26 und 28 zu § 197). Nachdem das Spezialverwaltungsgericht die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. Juni 2021 auf die drohende Verschlechterung aufmerksam gemacht, ihnen die Möglichkeit zu einer schriftlichen Stellungnahme gegeben und sie auf die Möglichkeit eines Rückzugs hingewiesen hatte, durfte es

den Einspracheentscheid zu Ungunsten der Beschwerdeführer abändern und somit eine reformatio in peius vornehmen.

### **3.2.**

Gemäss § 30 Abs. 1 lit. a StG sind insbesondere Erträge aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen steuerbar. Dabei können bei Liegenschaften im Privatvermögen gemäss § 39 Abs. 2 StG die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte davon zum Abzug gebracht werden. Bei Grundstücken im Privatvermögen haben die Steuerpflichtigen die Möglichkeit anstelle der effektiven Kosten und Prämien einen Pauschalabzug von 10 resp. 20% des Mietrohertrages als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend zu machen (§ 39 Abs. 5 StG).

### **3.3.**

Vorab ist festzuhalten, dass das Spezialverwaltungsgericht die Liegenschaft in Y. zu Recht dem Privatvermögen der Beschwerdeführer zugewiesen hat (angefochtener Entscheid, Erw. 4.2.3), was denn auch mit der Deklaration der Beschwerdeführer übereinstimmt bzw. von diesen auch nicht beanstandet wird. Daher steht den Beschwerdeführern die Möglichkeit des pauschalen Abzugs von Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss § 39 Abs. 5 StG zu.

### **4.**

Steht fest, dass das Spezialverwaltungsgericht befugt war, zusätzliche Abzüge zu verweigern, ist ferner zu klären, ob die nicht zum Abzug zugelassenen Aufwendungen auch hinsichtlich ihrer Höhe korrekt berechnet worden sind.

Grundsätzlich umfasst die Pauschale nach § 39 Abs. 5 StG alle Aufwendungen für den abzugsfähigen Unterhalt von Gebäude und Boden, einschliesslich der Prämien für Versicherungen gegen Sachschaden und Haftpflicht sowie die Kosten der Verwaltung durch Dritte, sodass neben dem Pauschalabzug kein Raum für den Abzug von ordentlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten im Sinne von § 39 Abs. 2 StG bleibt (DIETER EGLOFF, in: Kommentar StG, N. 106 zu § 39).

Für die Berechnung der pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten ist der Mietrohertrag massgeblich. Dieser umfasst alle Vergütungen von Mietern, wie Barzahlungen, Bank- und Postüberweisungen, Naturalleistungen, Verrechnungen und auch alle Guthaben aus verfallenen und am Stichtag noch ausstehenden Miet- und Pachtzinsen. Nicht zum Mietrohertrag gehören die den Mietern nach den effektiven Fremdaufwendungen des Vermieters fakturierten Nebenkosten (DIETER EGLOFF, a.a.O., N. 102 zu § 39).

Sind bei vermieteten Liegenschaften im Rohertrag Entschädigungen der Mieter für Nebenkosten, wie für die Aufbereitung von Warmwasser, für Heizung, für Treppenhausreinigung sowie für Treppenhausbeleuchtung, eingeschlossen, so können die Kosten hierfür neben dem Pauschalabzug geltend gemacht werden (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1985, S. 430, Erw. 2; DIETER EGLOFF, a.a.O., N. 106 zu § 39). Bei Wohn- und Geschäftsräumen handelt es sich hierbei um öffentliche Abgaben und Aufwendungen, die mit dem Gebrauch der Mietsache zusammenhängen, wie Heizungs-, Warmwasser- und ähnliche Betriebskosten (DIETER EGLOFF, a.a.O., N. 32 zu § 30). In diesem Fall ist zu beachten, dass der Pauschalabzug auf der Basis des Mietrohertrages abzüglich der (im Rohertrag enthaltenen) Nebenkosten zu berechnen ist (DIETER EGLOFF, a.a.O., N. 106 zu § 39).

## 5.

### 5.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat bei der Berechnung des Mietrohertrages die Aufstellung übernommen, welche das Gemeindesteueramt im vorinstanzlichen Verfahren eingereicht hatte (vgl. Beilage zur Eingabe des Gemeindesteueramtes vom 22. September 2020). Entsprechend ging es von einem Bruttomietzinseinkommen von Fr. 42'237.00 aus und brachte davon diverse Positionen als Betriebs- und Verwaltungskosten in Höhe von Fr. 9'373.60 zum Abzug. Grundlage dieses Abzugs bildeten einerseits die Kostenaufstellung der Beschwerdeführer ("Aufwände Y. 2017") und andererseits die Nebenkostenabrechnung der Stockwerkeigentümergemeinschaft ("Erfolgsrechnung der C. AG vom 1. April 2016 bis 31. März 2017"). Die Berechnungen lassen sich wie folgt darstellen:

#### **Mietzins brutto**

Mietzinserträge	Fr. 38'830.00
Betreibung	Fr. 3'407.00
	<u>Fr. 42'237.00</u>

#### **Betriebs- und Verwaltungskosten**

Akonto-Zlg Stockwerkeigentum	Fr. 8'200.00
abzüglich Anteil LUK in Stoweg-NK	Fr. -3'034.75
Abrechnung 2016/2017	
Strom	Fr. 610.20
Homegate	Fr. 559.60
Reinigungsmittel	Fr. 120.15
Inkassokosten	Fr. 86.30
Internet	Fr. 420.00
Allg. Vermietungskosten	Fr. 517.10
Fahrtkosten	Fr. 1'895.00
	<u>Fr. 9'373.60</u>

#### **Mietzins netto**

Mietzins brutto	Fr. 42'237.00
Betriebs- und Verwaltungskosten	Fr. -9'373.60
	<u>Fr. 32'863.40</u>



#### **5.1.1.**

In diesem Zusammenhang stellt sich zunächst die Frage, ob die Nebenkostenabrechnung der Stockwerkeigentümergeinschaft ("Erfolgsrechnung der C. AG vom 1. April 2016 bis 31. März 2017") als Grundlage für die Berechnung der Betriebs- und Verwaltungskosten dienen kann, zumal die Abrechnung auch Positionen betreffend das Kalenderjahr 2016 beinhaltet.

Gemäss § 91 Abs. 2 StG gilt bei juristischen Personen das Geschäftsjahr als Steuerperiode und umfasst in der Regel zwölf Monate. Bei der Stockwerkeigentümergeinschaft handelt es sich zwar weder um eine juristische Person noch um eine Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit (Kollektiv- und Kommanditgesellschaft). Ebenso wenig ist sie gestützt auf § 5 Abs. 1 StG im Bereich des Steuerrechts den juristischen Personen gleichgestellt. Stattdessen wird sie als Rechtsgemeinschaft des Sachenrechts definiert (vgl. eingehend dazu: BGE 125 II 348, Erw. 2). Als solche weist die Stockwerkeigentümergeinschaft von Gesetzes wegen dennoch gewisse körperschaftliche Züge auf (vgl. Art. 712I ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]) und praxisgemäss wird für sie ein Jahresabschluss nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellt. Es erstaunt daher nicht, dass sich die vorliegend relevante Erfolgsrechnung auf ein Geschäftsjahr (konkret: 1. April 2016 bis 31. März 2017) und nicht das Kalenderjahr bezieht. Unter diesen Umständen ist in Analogie zu § 91 Abs. 2 StG auch nicht zu beanstanden, dass bei der Berechnung der Betriebs- und Verwaltungskosten für die Steuerperiode 2017 auf eine Abrechnung abgestellt wurde, welche nicht auf den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2017, sondern auf das für die Stockwerkeigentümergeinschaft der Z.-Strasse 28 offenbar geltende "Geschäftsjahr" Bezug nimmt. Dies zumal sich die jährlich bei der Stockwerkeigentümergeinschaft anfallenden Kosten und Aufwände von Jahr zu Jahr in etwa in gleicher Höhe präsentieren dürften.

#### **5.1.2.**

Zur Festsetzung des Mietrohertrages können nach dem Gesagten vom Bruttomietzinseinkommen lediglich die Nebenkosten abgezogen werden (siehe vorne Erw. 4). Daraus folgt, dass dem Einwand der Beschwerdeführer, die Kosten für das Büro in der Mietwohnung in X. sowie die Kosten für das Internet im Büro seien zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen worden, nicht gefolgt werden kann. Bei den Kosten für die Büromiete in der Mietwohnung in X. und den Kosten für das Internet handelt es sich keineswegs um echte Nebenkosten der Liegenschaft an der Z.-Strasse 28 in Y.. Im Gegensatz zu Kosten für Strom, Warmwasser, Heizung und Treppenhausreinigung handelt es sich nämlich bei den Kosten für die Büromiete und das Internet im Büro nicht um Beträge, welche mit der Nutzung der Mietsache zusammenhängen. Vielmehr handelt es sich

hierbei um Vermögensverwaltungskosten, die mit der allgemeinen Verwaltung der Liegenschaft zusammenhängen und folglich höchstens als Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss § 39 Abs. 2 StG zum Abzug gebracht werden könnten. Gemäss dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes wären indes auch unter diesem Titel nur die Kosten der Vermögensverwaltung *durch Dritte* abzugsfähig. Für die eigenen Bemühungen zur Verwaltung der Liegenschaft kann der Steuerpflichtige dagegen keinen Abzug geltend machen (DIETER EGLOFF, a.a.O., N. 62 zu § 39). Soweit aus den Akten ersichtlich, besorgen die Beschwerdeführer die Verwaltung der Liegenschaft in Y. von ihrer Mietwohnung in X. aus selbst (vgl. Beschwerde vom 10. September 2021, S. 3). Allerdings muss auch hier angefügt werden, dass die Kosten nicht abzugsfähig wären, selbst wenn es sich um Vermögensverwaltungskosten durch Dritte handeln würde. Vermögensverwaltungskosten durch Dritte gemäss § 39 Abs. 2 StG stellen nämlich Unterhaltskosten im weiteren Sinne dar und können daher nicht geltend gemacht werden, wenn die Liegenschaftsunterhaltskosten, wie dies hier der Fall ist, bereits mit dem Pauschalabzug berücksichtigt worden sind (siehe vorne Erw. 4). Das Spezialverwaltungsgericht hat dementsprechend die Kosten für die Büromiete und das Internet im Büro in X. zu Recht nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten zum Abzug zugelassen und bei der Festsetzung des Mietrohertrages nicht berücksichtigt.

Auch bei weiteren Positionen, so beispielsweise bei den Kosten für Homegate, Inkassokosten und Fahrtkosten ist es zumindest fraglich, ob es sich hierbei um echte Nebenkosten handelt, die zur Festsetzung des Mietrohertrags vom Bruttomietzinseinkommen abgezogen werden dürfen. Diese Frage muss indes nicht entschieden werden, da dies im Ergebnis zu einer reformatio in peius führen würde, die dem Verwaltungsgericht verwehrt ist (§ 199 Abs. 2 StG).

### **5.1.3.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat daher zu Recht in Abweichung von der Selbstdeklaration die Kosten für das Büro und für das Internet im Büro nicht zum Abzug vom Bruttomietzinseinkommen zugelassen.

## **5.2.**

### **5.2.1.**

In Übereinstimmung mit den im Rekursverfahren unterbreiteten Berechnungen des Gemeindesteueramtes, brachte das Spezialverwaltungsgericht bei den Betriebs- und Verwaltungskosten von den Akontozahlungen in Höhe von Fr. 8'200.00 die in der Nebenkostenabrechnung der Stockwerkeigentümergeinschaft enthaltenen Kosten für Leitungssanierung und Versicherungen und die Einlagen in den Erneuerungsfonds in Höhe von total Fr. 3'034.75 zum Abzug (siehe vorne Erw. 5.1) und berücksichtigte diese dementsprechend bei der Festsetzung des Mietrohertrages

nicht. Konkret wurde der Anteil an den Liegenschaftsunterhaltskosten am Stockwerkeigentum wie folgt berechnet:

**Stoweg NK-Abrechnung 2016/2017**

Liegenschaftsunterhalt	Fr. 125'000.00
Leitungssanierung	Fr. 11'287.55
Versicherungen	Fr. 30'000.00
Erneuerungsfonds	Fr. 166'287.55

**Anteil Steuerpflichtige (Wertquote)**

	in 1'000stel
Wohnung	17.50
Garage	0.75
Total	18.25

**Anteil LUK in Stoweg-Abr.**

Fr. 3'034.75

**5.2.2.**

Wie bereits dargelegt, beinhaltet die Pauschale alle Liegenschaftsunterhaltskosten, sodass neben dem Pauschalabzug kein Raum für die Berücksichtigung von effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten im Sinne von § 39 Abs. 2 StG bleibt (siehe vorne Erw. 4).

Wie die Beschwerdeführer in ihrer Beschwerde richtigerweise geltend machen, handelt es sich bei den Einlagen in den Erneuerungsfonds, der Kosten für die Leitungssanierung sowie den Versicherungsprämien zweifellos um grundsätzlich abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten. Jedoch haben sich die Beschwerdeführer für den pauschalen Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten entschieden, sodass kein Raum für die Berücksichtigung effektiver Liegenschaftsunterhaltskosten bleibt. Auch im Masslichen ist der als Liegenschaftsunterhalt ausgeschiedene Anteil von Fr. 3'034.75 nicht zu beanstanden. Daher hat das Spezialverwaltungsgericht die entsprechenden Positionen auf der Nebenkostenabrechnung der Stockwerkeigentümergeinschaft zu Recht von den (zu berücksichtigenden) Betriebs- und Verwaltungskosten zum Abzug gebracht und bei der Festsetzung des Mietrohertrages korrekterweise nicht berücksichtigt.

**5.3.**

Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass der vom Spezialverwaltungsgericht angenommene Mietrohertrag von Fr. 32'863.40 nicht zu beanstanden ist und gestützt darauf einen pauschalen Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von Fr. 6'572.68 (20% des Mietrohertrages) gewährt hat.

**6.**

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist vollumfänglich abzuweisen.

**III.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG), wobei solidarische Haftbarkeit anzuordnen ist (§ 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

---

**Das Verwaltungsgericht erkennt:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 225.00, gesamthaft Fr. 1'225.00, sind unter solidarischer Haftbarkeit von den Beschwerdeführern zu bezahlen.

**3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:

die Beschwerdeführer  
das Kantonale Steueramt  
die Eidgenössische Steuerverwaltung  
den Gemeinderat X.

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**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden, soweit nicht eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 lit. c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) vom 17. Juni 2005 vorliegt. 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. BGG vom 17. Juni 2005). Das Bundesgericht tritt auf Beschwerden nicht ein, wenn weder das Bundesrecht noch das Völkerrecht einen Anspruch auf die in Frage stehende Bewilligung einräumt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_694/2008).

---

Aarau, 17. Mai 2022

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin i.V.:

i.V.

Berger

Özcan