

3-RV.2020.154

P 9

Urteil vom 26. Januar 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Senn
 Richter Wick
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 25. September 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 135'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 3'876'000.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Fremdbetreuungskosten von Kindern von CHF 10'000.00 und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 2'763.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2018 erhob A. mit Schreiben vom 29. Dezember 2018 Einsprache. Er beantragte, der Abzug für die Fremdbetreuung der Kinder sei auf CHF 11'041.00 zu erhöhen und es seien gemäss der Selbstdeklaration Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 34'957.00 zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 25. September 2020 erhöhte die Steuerkommission Q. den Abzug für die Fremdbetreuung der Kinder auf CHF 11'041.00 und reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 133'963.00. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. September 2020 (Zustellung am 1. Oktober 2020) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 18. Oktober 2020 (Postaufgabe am 19. Oktober 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt den Abzug der folgenden Liegenschaftsunterhaltskosten:

CHF	3'451	Regulärer Liegenschaftsunterhalt
CHF	19'594	Renovation Schopf
CHF	<u>5'940</u>	Sanierung und Erweiterung Wohnhaus
CHF	28'985	Total

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

5.

Das Steueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. 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.

Der Rekurrent hat im Oktober 2005 zusammen mit seiner damaligen Lebenspartnerin als Miteigentümer zu je 1/2 die Liegenschaft X-Strasse 12 in Q. für CHF 380'000.00 gekauft. Im Oktober 2006 hat er den hälftigen Miteigentumsanteil seiner damaligen Lebenspartnerin für CHF 190'000.00 erworben. In den Jahren 2016 – 2019 wurde die Liegenschaft saniert und umgebaut. Die das Projekt begleitende Architektin führt im "Baubeschrieb" vom 29. Januar 2017 das Folgende aus:

"Wohnhaus mit Wintergarten und Schopf"

Die Liegenschaft wurde auf dem historischen Plan bereits 1809 erwähnt. [.....]

Die Liegenschaft ist mit Bruchsteinmauerwerk erstellt worden. Die Holzbalkendecken über EG und 1. OG sind sanierungsbedürftig, die Raumhöhen entsprechen nicht den heutigen Anforderungen (Raumhöhe EG und OG zwischen 180 – 210 cm)

Das Dachgeschoss wurde nachträglich zu einem Dachzimmer ausgebaut. Die Fenster sind in einfach-Verglasung mit Vorfenstern ausgeführt, die Jalousieläden sowie die Fassade (Verputz) sind in sanierungsbedürftigem Zustand.

Die bestehende Holztreppe entspricht nicht den heutigen Sicherheitsbestimmungen, resp. ist zu steil und zu gefährlich.

Es gibt eine Miniküche mit Holzeinfeuerung, Tiba-Herd und Kachelofen. Das Bad ist nachträglich eingebaut worden und ist mit minimalsten Massen eigentlich nicht für eine 5-köpfige Familie gebaut.

Die Zimmerwände sind zum Teil in Holz und Lehm ausgeführt.

Der heutige Anbau wurde als ehemaliger Stall genutzt und verfügt auf verschiedenen Ebenen über Lager- und Stauraum. Die 'Garage' ist zu klein als dass Autos parkiert werden könnten.

Umbau:

Aktuell wohnt eine 5-köpfige Familie in der Altliegenschaft. Die Raumhöhe in den Geschossen beträgt nicht mehr als 200 cm, mancherorts sogar nur gerade 180 cm. Um mehr Platz zu gewinnen und eine grössere Küche sowie ein komfortableres Bad einrichten zu können, werden innerhalb des bestehenden Bauvolumens Umbauten vorgenommen:

Erdgeschoss

Ein Teil der Liegenschaft ist unterkellert, dieser Keller kann aber nicht richtig genutzt werden, da er zu feucht ist und auch zu niedrig. Um mehr Raumhöhe im Erdgeschoss zu gewinnen, wird der Boden im EG abgesenkt um ca. 70 cm und im Bereich des heutigen Wintergartens um weitere 50 cm. Das bestehende Bruchsteinmauerwerk wird zu diesem Zweck unterfangen, sodass auch der Erdbebensicherheit besser Rechnung getragen werden kann. Der Wunsch der Bauherrschaft ist, im Wohn-Essbereich eine möglichst hohe Raumhöhe zu erhalten.

Im EG des Altbaus werden ein Bad, die Küche und das Esszimmer, im Bereich des heutigen Wintergartens, angesiedelt.

Der heutige Schopf soll zusätzlich unterkellert werden, sodass zusätzlicher Stauraum und ein Technikraum entsteht, wo der Boiler sowie die Anlagen für die Wärmepumpe (vermutlich Erdsonde), das Elektrotabelleau und sämtliche Leitungsverteiler platziert werden.

Im EG des Schopfes soll ein kleines Wohnzimmer mit Cheminée entstehen, dazu ist dort das neue Treppenhaus für die ganze Liegenschaft geplant.

Obergeschoss

Der Boden 1. OG wird ebenfalls neu erstellt in Holz. Die bestehende Höhe wird um ca. 30 cm abgesenkt, sodass die Fensterbrüstungen neu den heutigen Anforderungen entsprechen. Der Boden im Schopf wird auf die gleiche Höhe gesetzt. Dort entsteht dann eine Waschküche sowie ein Geschoss mit Schlafzimmern sowie ein zweites Badezimmer. Damit die Zimmer gegen Osten etwas grösser gestaltet werden können, wird die Aussenwand versetzt.

Dachgeschoss

Im heutigen Dachgeschoss gibt es ein beheiztes Dachzimmer. Dieses Geschoss dient jedoch künftig nur noch als Estrich, wird nicht beheizt, jedoch wird das Dach entsprechend isoliert und neu eingedeckt mit Biberschwanz-Ziegeln. [...]

Anbau

Der Bauherr besitzt mehrere Oldtimer-Autos, für diese möchte er eine Garage und zusätzliche Parkplätze schaffen auf dem unteren, westlichen Teil des Grundstückes. Die neue Garage wird mit Holz eingekleidet und mit einem Schrägdach mit Biberschwanzziegeln gedeckt.

Die Umgebung wird nur im Bereich der Liegenschaft angepasst, der Vorplatz soll mit Kopfsteinpflaster belegt werden, die übrigen Wege und Plätze wie bestehend mit Kies. Der neue Parkplatz in der westlichen Grundstücksecke wäre mit Rasengittersteinen oder Kies belegt.

Ziel der Bauherrschaft ist es, die Liegenschaft in ihrem Charakter möglichst zu erhalten. Sie legt viel Wert auf die Wiederverwendung von alten Materialien. So möchten sie auch Biberschwanz-Ziegel verlegen statt konventioneller Eindeckung und ebenso werden neue Holzfenster mit Sprossen montiert. Die Fassade wird vermutlich mit einem Haga-Dämmputz saniert werden, je nach Anforderung des Wärmedämm-Nachweises. Die Struktur der Fassade wird noch

evaluiert, es kommen ein Abrieb oder eine Schlemme in Frage. Die neuen Innenwände werden in Holz und Lehm ausgeführt, die Bodenbeläge werden mit Altholz-Riemen belegt, resp. mit Tonplatten im Erdgeschoss."

Die Kosten der Sanierung bzw. des Umbaus beliefen sich auf total CHF 2'041'375.01 (vgl. "Bauabrechnung per 31. Mai 2019 plus Nachträge bis Ende 2019"). Der Rekurrent beantragt im vorliegend massgebenden Steuerjahr 2016 den Abzug der folgenden Liegenschaftsunterhaltskosten:

CHF	3'451	Regulärer Liegenschaftsunterhalt
CHF	19'594	Renovation Schopf
CHF	<u>5'940</u>	Sanierung und Erweiterung Wohnhaus
CHF	28'985	Total

2.2.

Die Vorinstanz beurteilt die Sanierung bzw. den Umbau als sogenannten "Ersatzneubau" und hat die dadurch entstandenen Kosten nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. 3.6).

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 ist mit Ausnahme von deren Art. 4 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV).

3.2.

3.2.1.

Nicht abziehbar sind gemäss § 41 Abs. 1 lit. d StG demgegenüber die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen.

3.2.2.

Grundsätzlich erfolgt die Ausscheidung der werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen aufgrund einer Einzelbetrachtung der getätigten baulichen Massnahmen. Kommt eine Totalsanierung jedoch praktisch einem Neubau gleich, so erfolgt eine Gesamtbetrachtung und stellt dies gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus steuerlicher eine

Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind.

3.3.

Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt. Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall.

3.4.

Steuerlich als (Teil-)Neubau zu betrachten ist dabei auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird. Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Als Herstellung zu gelten haben dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden. Die Verwaltungspraxis lässt daher zu Recht namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug zu (zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 4. September 2014 [2C_153/2014]).

3.5.

Nach Auffassung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist dazu ergänzend festzuhalten, dass beim Entscheid, ob es sich um nicht abziehbare Um- und Ausbaurkosten oder um abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten handelt, der Zweck der baulichen Massnahmen wegleitend ist. Dient die Massnahme in erster Linie oder ganz überwiegend einer Ausweitung der Nutzung, so ist in aller Regel auf reine Um- bzw. Ausbaurkosten zu schliessen. Dagegen liegen zumindest hinsichtlich des nicht klar wertvermehrenden Anteils baulicher Massnahmen Liegenschaftsunterhaltskosten vor, wenn die infrage stehenden Arbeiten insgesamt gesehen keine massgebliche Nutzungserweiterung zur Folge haben. Die Grenze zum Umbau dürfte indessen dann überschritten sein, wenn zusätzlicher Wohnraum geschaffen wird, d.h. wenn aus den baulichen Massnahmen zusätzliche Raumeinheiten resultieren. Sobald diese eine gewisse Grösse übersteigen, überwiegt der Um- bzw. Ausbaucharakter, so dass ein Unterhaltsabzug ausser Betracht fällt (VGE vom 13. Februar 2020 [WBE.2019.221] mit Hinweis auf den VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.245]).

3.6.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat im neuesten Entscheid auch eine Gesamtbetrachtung vorgenommen, obwohl keine Wohnraumerweiterung oder Nutzungsänderung stattgefunden hat, weil die Gesamtheit der ausgeführten Sanierungsarbeiten dazu geeignet waren, den Nutzungswert der Liegenschaft massgeblich zu steigern und das Ausmass der Kosten für die baulichen Massnahmen klar dafür sprachen, dass die vorgenommene Renovation wirtschaftlich betrachtet als Neubau zu qualifizieren sei (VGE vom 16. August 2021 [WBE.2021.132], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022 [2C_734/2021]).

3.7.

In allen Fällen mit Gesamtbetrachtung ist der Abzug für sämtliche ausgeführten Unterhaltsarbeiten zu verweigern. Dies betrifft auch jene Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau der Liegenschaft betroffenen Teile bloss unterhalten beziehungsweise saniert worden und unter diesen Umständen abzugsfähig gewesen wären (Urteil des Bundesgerichts vom 23. September 2020 [2C_242/2020]). Nach Auffassung des Steueramtes des Kantons Aargau sind aber auch bei einer Gesamtbetrachtung die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, welche die steuerpflichtige Person auf Grund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind (vgl. § 39 Abs. 4 StG), zum Abzug zuzulassen, weil deren Abzugsmöglichkeit unabhängig von der Beurteilung der Unterhaltskosten steht (vgl. Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes vom 17. Dezember 2020, S. 3 f., im Rekursverfahren 3-RV.2021.50).

4.

4.1.

Die Kosten der Sanierung bzw. des Umbaus der Liegenschaft des Rekurrenten beliefen sich auf total CHF 2'041'375.01 (vgl. "Bauabrechnung per 31. Mai 2019 plus Nachträge bis Ende 2019"). Dieser Betrag erscheint im Verhältnis zum Kaufpreis (CHF 390'000.00) als sehr hoch und stellt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein starkes Indiz für eine bedeutende Verbesserung des Standards dar (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2015 [2C_286/2014] Erw. 3.4 = StE 2015 B 25.6 Nr. 64 = StR 2015 S. 428).

4.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich im Urteil vom 16. August 2021 (WBE.2021.132) dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung angeschlossen und bei einem Kaufpreis von CHF 500'000.00 (für 2 Rustici auf einer Gesamtfläche von 1'148 m², wovon eines bewohnbar [Rustico 1; Kaufpreis CHF 490'000.00] und das andere [Rustico 2; Kaufpreis CHF 10'000.00] als Abstellraum benutzt) und einem Investitionsvolumen

von rund CHF 754'000.00 gestützt auf die folgenden Sanierungsarbeiten eine Gesamtbetrachtung vorgenommen:

"II.3.2.

[...]

So haben sie [die Beschwerdeführer] durch den Ersatz der Fenster und der Erneuerung der Elektroinstallationen unbestrittenermassen weitgehende Investitionen in die werttreibende Infrastruktur des Rustico 1 vorgenommen. Auch die Reparatur der Klärgrube mit späterem Anschluss an die Kanalisation, die Sanierung des Kamins, die Erneuerung der Lüftung für den neuen Speicherofen (vgl. Beilage 2 zur Stellungnahme vom 18. August 2020) und das Anbringen einer statischen Verstärkung im ersten Stock führten zu einer wesentlichen Verbesserung der zentralen Grundbestandteile des Rustico 1. Gleiches gilt für den Einbau der neuen Sickerleitung mit welcher für einen besseren Schutz der Liegenschaft vor einer Durchfeuchtung gesorgt werden konnte. Über blossen Unterhalt hinaus geht zudem das Anbringen der Solarleitungen, wurde das Rustico 1 dadurch doch offenbar in Sachen Energieversorgung auf den neuesten Stand gebracht. Hinzu kommen die umfassenden Arbeiten an den statisch und dämmungstechnisch relevanten Gebäudeteilen, wie namentlich der Ersatz des Lärchenbodens, die Isolation des Bodens, der Wände im Boden sowie des Daches. Durch diese Massnahmen wurden die 'Grundfesten' des Rustico 1 im Vergleich zum Erwerbszeitpunkt zweifellos in einen bedeutend besseren Zustand gebracht, wobei auch die Restauration des Dachstockes als wertsteigernd zu qualifizieren ist. Dafür, dass die am Rustico 1 vorgenommenen Arbeiten in ihrer Gesamtheit nicht bloss dem Unterhalt dienen, spricht ferner der Umstand, dass auch im Innenausbau massgebliche Veränderungen vorgenommen wurden. So wurde nicht nur eine neue Küche eingebaut; vielmehr wurde diese auch an einem vom vorherigen Standort abweichenden Ort platziert. In Kombination mit dem Ersatz der Treppe inklusive geänderter Treppenführung und der Verbreiterung der Türe zur Toilette führt letzteres denn auch zu gewissen Veränderungen im Grundriss des Rustico 1. Hinsichtlich der Sanitäreinrichtungen fand überdies sowohl optisch wie technisch eine weitgehende Neugestaltung statt, indem neben dem Boiler auch die Dusche und das WC ersetzt sowie neue Fliesen ('Plättli') verlegt wurden. Da zudem auch die Aussenfassade ausgebessert wurde und die Pavatex-Wandbeläge durch einen Isolierverputz ersetzt wurden, ist mit dem Beschwerdeführer davon auszugehen, dass alle entscheidenden Bereiche der Liegenschaft von den Sanierungsarbeiten betroffen waren. Schliesslich wurde auch durch die Entfernung des Mammutbaumes zu einer Wertsteigerung beigetragen, muss sich diese doch unweigerlich positiv auf den effektiv nutzbaren Umschwung des Rustico 1 ausgewirkt haben und hat sie überdies zur Errichtung einer neuen Stützmauer geführt.

Insgesamt kann vor dem Hintergrund all dieser Bauarbeiten auf der Liegenschaft der Beschwerdegegner nicht mehr von einer partiellen Instandstellung gesprochen werden. Obwohl keine eigentliche Wohnraumerweiterung oder Nutzungsänderung stattgefunden hat, ist die Gesamtheit der vorgenommenen Sanierungsmassnahmen, wie dargelegt dazu geeignet, den Nutzungswert der Liegenschaft massgeblich zu steigern."

4.3.

Das Bundesgericht hat das Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 16. August 2021 bestätigt und führt dazu unter anderem das Folgende aus (Bundesgerichtsurteil vom 23. Juni 2022):

"3.4.2

[...] Die Gesamtheit der ausgeführten baulichen Massnahme führen vorliegend offenkundig zu einer massgeblichen Steigerung des Nutzungswerts der Liegenschaft, auch wenn keine eigentliche Wohnraumerweiterung oder Nutzungsänderung stattgefunden hat. Insbesondere der Umstand, dass die Bauarbeiten alle entscheidenden Bereiche der Liegenschaft erfasst haben, spricht für das Vorliegen von wertvermehrend wirkenden Bauarbeiten. Deshalb stellen die entsprechenden Kosten nicht abziehbare Aufwendungen im Sinne von § 41 Abs. 1 lit. d StG/AG dar (vgl. auch Art. 9 Abs. 4 Satz 1 StHG; Art. 34 lit. d DBG; zur Abgrenzung von Werterhaltung und Wertvermehrung vgl. auch Urteil 2C_450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.1).

3.5 Nach dem Dargelegten ist nicht (allein) ausschlaggebend, in welchem Verhältnis die Kosten für die Bauarbeiten zum Erwerbspreis stehen. Vielmehr ist entscheidend, dass die Bauarbeiten einen wertvermehrenden Charakter aufweisen. Es liegt keine Verletzung von Art. 9 Abs. 3 StHG vor. [...]"

4.4.

Nach Auffassung des Bundesgerichtes sind für den Wert einer Liegenschaft der bauliche Zustand und die notwendigen Infrastrukturen wie Heizung, elektrische Installationen und sanitäre Anlagen massgeblich. Wird all dies mit kostspieligen Arbeiten erheblich verbessert und die Liegenschaft umfassend instand gestellt, stellen Renovationsarbeiten in ihrer Gesamtheit eine wertvermehrende Investition dar (Bundesgerichtsurteil vom 21. September 2022 [2C_744/2021] Erw. 3.2., mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2015, Erw. 3.4 f.)

5.

5.1.

Die Sanierung bzw. der Umbau der Liegenschaft des Rekurrenten umfasste die folgenden Hauptbereiche und verursachte die folgenden Kosten (vgl. "Bauabrechnung per 31. Mai 2019 plus Nachträge bis Ende 2019"):

Baumeisterarbeiten (inkl. Fassadenputz)	CHF	567'000.00
Holzbau, inkl. Treppe	CHF	280'000.00
Neue Holzfenster	CHF	48'217.80
Spengler und Flachdacharbeiten	CHF	62'832.30
Dachdecker inkl. neue Dachfenster	CHF	52'000.00
Jalousieläden	CHF	8'819.55
Elektroinstallationen	CHF	58'918.55
Heizung	CHF	85'190.45
Sanitärinstallationen	CHF	41'675.68
Neue Küche	CHF	56'000.00
Neue Zimmertüren	CHF	26'925.00
Simse und prov. Wand DG	CHF	10'770.00

Parkett	CHF	34'014.65
Terra-Cotta-Platten EG und Bad 1. OG	CHF	26'573.50
Neuer Ofen mit Speicherwand	CHF	26'925.00
Kamin inkl. Kupferverkleidung	CHF	15'088.70
Malerarbeiten innen und aussen	CHF	44'846.55
Umgebung, Vorplatz, Mauern, Kiesplätze etc.	CHF	135'564.50

5.2.

Daraus geht hervor, dass sämtliche Bereiche der werttreibenden Infrastruktur der Liegenschaft auf einen Schlag auf einen deutlich besseren Standard angehoben wurden. Es kommt hinzu, dass eine Wohnraumerweiterung in den Ökonomieteil stattgefunden hat und die Raumeinteilung geändert wurde. Unter diesen Umständen kann gemäss der dargelegten Rechtsprechung sowohl des Bundesgerichts als auch des aargauischen Verwaltungsgerichts nicht mehr von einer partiellen Instandstellung gesprochen werden. Die Gesamtheit der vorgenommenen Sanierungs- bzw. Umbauarbeiten ist geeignet, den Nutzungswert der Liegenschaft massgeblich zu steigern. Auch der Umstand, dass die Sanierungskosten den Kaufpreis um rund das 5,2-fache übersteigen, spricht, wie bereits ausgeführt, gemäss der dargelegten Rechtsprechung dafür, dass die vorgenommene Renovation wirtschaftlich betrachtet als Neubau zu qualifizieren ist. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die baulichen Massnahmen teilweise als Energiesparmassnahmen zu qualifizieren sind (VGE vom 16. August 2021 [WBE.2021.132], mit Hinweis auf die Bundesgerichtsurteile vom 4. September 2014 [2C_153/2014] und vom 23. September 2020 [2C_242/2020]).

5.3.

Die Steuerkommission Q. hat aufgrund der Rechtsprechung des Bundes- und des aargauischen Verwaltungsgerichts somit zu Recht eine Gesamtbetrachtung vorgenommen. Daraus folgt, dass die geltend gemachten CHF 5'940.00 (vgl. "Bauabrechnung per 31. Mai 2019 plus Nachträge bis Ende 2019", BKP 291 [Planung bis und mit Baubewilligung] für die "Sanierung und Erweiterung Wohnhaus") nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen werden können.

5.4.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

6.1.

Der Rekurrent beantragt weiter, es sei (analog der Vorjahre) ein "regulärer Liegenschaftsunterhalt" von CHF 3'451.00 zu gewähren, wovon CHF 2'763.00 in der vorliegenden Veranlagung berücksichtigt werden.

6.2.

Den "Details Steuerveranlagung 2016" kann entnommen werden, dass die Vorinstanz Liegenschaftsunterhaltskosten von total CHF 2'763.00 (Kaminfeger, HEV, Reparatur Dusche, Rasenmäher, Bäume schneiden, Versicherung Wohn- und Hühnerhaus) zum Abzug zugelassen hat. Es sind keine Belege aktenkundig, die einen darüber hinaus gehenden Abzug rechtfertigen. Ausserdem ist der Vorinstanz beizupflichten, dass Kosten für Mobiliar und die Lebenshaltung nicht abzugsfähig sind (vgl. Vernehmlassung des Steueramtes Q. vom 17. November 2020). Daran vermag auch der Einwand des Rekurrenten, dass "dieselben Aufwandpositionen in den Vorjahren zugelassen" wurden (vgl. Replik), nichts zu ändern, da Aufwendungen in jedem Jahr neu beurteilt werden können.

6.3.

Der Rekurs erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

7.1.

Der Rekurrent beantragt ausserdem, es seien CHF 19'594.00 für die "Renovation Schopf" zum Abzug zuzulassen (vgl. Rechnung vom 24. November 2016 der C. AG, S.). Aus der Rechnung geht hervor, dass das bestehende Hühnerhaus abgebrochen, entsorgt und auf dem vorhandenen Fundament ein neues Hühnerhaus montiert wurde. Beim fraglichen "Schopf" bzw. "Hühnerhaus" handelt es sich um das Gebäude Nr. aaa, welches auf der gleichen Parzelle (Nr. bbb) steht, wie das renovierte und umgebaute Wohnhaus Nr. ccc.

7.2.

Das Bundesgericht führt zur Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten in seiner Entscheid vom 13. Juni 2022 (2C_885/2021) das Folgende aus (Schrägdruck im Original):

"2.2.4. Was namentlich die Unterhaltskosten betrifft, so beschränkt die Abzugsfähigkeit sich auf jene Kosten, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert der Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.2.1; Urteil 2C_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.1; Merlino, in: CR-LIFD, N. 65 zu Art. 32. DBG). Um zum Abzug zu berechtigten, müssen auch die Unterhaltskosten wirtschaftlich und zeitlich *in direktem und unmittelbarem Zusammenhang* mit der Realisierung des Eigenmietwertes oder eines

Mietzinses stehen (Urteil 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.2.1; Merlino, in: CR-LIFD, N. 56 zu Art. 32 DBG; Locher, a.a.O., N. 2 zu Art. 32 DBG; Oberson, a.a.O., § 7 N. 335). Unerlässlich ist mit anderen Worten, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht (Urteile 2C_137/2019 vom 23. Januar 2020 E. 6.2; 2C_558/2016 / 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2; 2C_1166/2016 / 2C_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2.2; 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2; Bernhard Zwahlen/Alberto Lissi, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 10 zu Art. 32 DBG). Darüber hinaus gilt, dass Unterhaltskosten [sind] nur insoweit abzugsfähig sind, als dem Aufwand bei der Ertragsfestsetzung nicht schon Rechnung getragen wurde (Locher, a.a.O., N. 22 zu Art. 32 DBG)."

7.3.

Der Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2018 liegen "Einkünfte aus Liegenschaften" von CHF 4'845.00 zu Grunde. Es handelt sich dabei um den ab dem 1. Januar 2016 gültigen Eigenmietwert der Parzelle Nr. bbb. Aus den Akten der diesbezüglichen Grundstückschätzung ist ersichtlich, dass der Eigenmietwert ausschliesslich das Gebäude Nr. ccc betrifft. Im Eigenmietwert von CHF 4'845.00 ist kein Anteil für den "Schopf" bzw. das "Hühnerhaus" Nr. aaa enthalten. Da gemäss der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung Unterhaltskosten nur abgezogen werden können, wenn ihnen ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht, was vorliegend mangels Besteuerung eines Eigenmietwertes für den "Schopf" bzw. das "Hühnerhaus" nicht der Fall ist, können die geltend gemachten Unterhaltskosten aus steuersystematischen Gründen nicht zum Abzug zugelassen werden. Eine rechtliche Qualifikation der geltend gemachten Kosten als (abzugsfähiger) Unterhalt oder (nicht abzugsfähige) Investition erübrigt sich daher.

7.4.

Der Rekurs erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

9.

Eine Minderheit des Spezialverwaltungsgerichts lehnt die Gesamtbetrachtung grundsätzlich ab, da dadurch ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen resultieren zwischen Liegenschaftseigentümer, welche fortlaufend Unterhaltsarbeiten vornehmen, und solchen, welche damit (aus irgendwelchen Gründen) zuwarten. Ausserdem lässt sich die pauschalierte Aberkennung von energetischen Massnahmen als Unterhaltskosten infolge der Qualifikation einer Liegenschaft als wirtschaftlicher Neubau nicht rechtfertigen. Für eine sachgerechtere und dem Willen des Gesetzgebers entsprechende Veranlagung ist eine Einzelbetrachtung unumgänglich (vgl. dazu StR 2015 S. 659 ff., weshalb die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau Ende März 2015 aufgegeben hat).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 755.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic