

**3-RV.2021.19**

P 51

**Urteil vom 21. April 2022**

|           |                                                                                   |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Fischer<br>Richter Senn<br>Richter Lämmli<br>Gerichtsschreiber Lenarcic |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------|

|             |          |
|-------------|----------|
| Rekurrentin | A. _____ |
|-------------|----------|

|            |                                                                                                                                          |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____</b><br><b>vom 30. November 2020</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 25. Juni 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 40'200.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 300'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 11'659.00 lediglich CHF 8'634.00 zum Abzug zugelassen.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2020 erhob A. mit Schreiben vom 29. Juni 2020 Einsprache und beantragte sinngemäss, es seien die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.

**3.**

Mit Entscheid vom 30. November 2020 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen von CHF 40'219.00 auf CHF 39'642.00.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 30. November 2020 (Zustellung am 18. Dezember 2020) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 15. Januar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragt,

es sei auf die Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils von 20 % bei den Kosten für die Badsanierung zu verzichten.

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

**5.**

Die Abteilung Steuern der Stadt 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 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### **2.**

Die Rekurrentin und ihr Partner haben im Jahr 2019 eine Sanierung des Badezimmers bzw. des separaten WC in der von ihnen bewohnten Liegenschaft vorgenommen. Sie macht geltend, die Steuerkommission Q. habe bei der steuerlichen Beurteilung der dadurch angefallenen Kosten zu Unrecht auf das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" (nachfolgend: MB LUK) des Kantonalen Steueramtes mit Gültigkeit ab 2020 abgestellt. Für die im Jahr 2019 vorgenommene Sanierung sei das Merkblatt mit Gültigkeit ab 2009 mit den Änderungen vom 21. November 2014 anzuwenden.

### **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 (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

#### **3.2.**

Instandstellungskosten sind grundsätzlich abziehbar. Darunter werden Unterhaltsarbeiten verstanden, die nur in einem grösseren zeitlichen Abstand anfallen. Dies sind insbesondere Aufwendungen für die von Zeit zu Zeit erforderlichen Renovationen sowie für den zeitgemässen, gleichwertigen und gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen, mit dem Gebäude verbundenen Einrichtungen.

Das Wesen der Modernisierung, welche noch als Instandstellung bezeichnet werden kann, besteht darin, dem Gebäude mit partiellen Massnahmen den zeitgemässen Komfort wiederzugeben, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten jedoch verloren hatte. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung einer Liegenschaft, welche einer eigentlichen

Neuerrichtung gleichkommt, sind dagegen nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig.

Werden im Zuge von Instandstellungsarbeiten oder auch bei anderer Gelegenheit Verbesserungen an einer Liegenschaft vorgenommen, oder werden alte Einrichtungen durch solche mit vergleichsweise höherem Komfort oder grösserer Leistungsfähigkeit ersetzt, so können nicht die gesamten Aufwendungen als Unterhaltskosten qualifiziert werden. Ein durch Schätzung zu ermittelnder Teil der Aufwendungen hat wertvermehrenden bzw. Investitionscharakter und ist nicht abzugsfähig (MB LUK, Ziff. 3.2 f.)

Zur Vereinfachung dieser schätzungsweise vorzunehmenden Ausscheidung hat das Steueramt des Kantons Aargau das MB LUK ausgearbeitet, aus welchem für häufig vorkommende Liegenschaftsaufwendungen die Aufteilung in wertvermehrende und werterhaltende hervorgeht. Damit soll sowohl eine rechtsgleiche Veranlagung als auch eine rechtsgleiche Ausübung des Ermessens durch die Veranlagungsbehörden gewährleistet werden. Diese sollen lediglich in begründeten Fällen davon abweichen, werden dadurch aber nicht von ihrer Pflicht entbunden, den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen und insbesondere den konkreten Einzelfall zu würdigen (RGE vom 20. Dezember 2006 [3-RV.2006.22]). Das MB LUK wird vom Kantonalen Steueramt periodisch angepasst bzw. erweitert. Dabei wird insbesondere auch die Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts berücksichtigt. Da Praxisänderungen grundsätzlich auf alle noch offenen Sachverhalte anwendbar sind, kann sich die Rekurrentin nicht auf die alte Fassung des Merkblattes berufen (SGE vom 27. Oktober 2016 [3-RV.2016.22], mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 13. Januar 2016 [2C\_275/2015] und den VGE vom 17. Februar 2015 [WBE.2014.280]). Gemäss ständiger Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts ist auf alle hängigen Verfahren die aktuelle Version des MB LUK anwendbar (RGE vom 22. Oktober 2009 [3-RV.2009.27]).

### **3.3.**

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

## **4.**

### **4.1.**

Die Rekurrentin beantragt, es sei auf die Ausscheidung eines wertvermehrenden Anteils von 20 % der Kosten für die Badsanierung zu verzichten.

### **4.2.**

Die Steuerkommission Q. hat betreffend die Kosten für die Badsanierung pauschal einen Mehrwert von 20 % ausgeschieden. Sie führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 2):

"Aufgrund der eingereichten Fotos ist ersichtlich, dass bei der Badsanierung auch eine bauliche Veränderung vorgenommen wurde. Die Badewanne wurde herausgerissen und bei der Dusche wurde eine Wand gestellt. Das WC-Klosett wurde ebenfalls herausgerissen und steht neu dort, wo vorher die Badewanne war.

Gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt (LUK) des Steueramtes des Kantons Aargau sind grundsätzlich bauliche Veränderungen steuerlich nicht abzugsfähig, wie auch sämtliche Leitungsänderungen.

Gemäss Rechnung der C. werden diese Anpassungsarbeiten für den Badumbau mit CHF 3'099.50 beziffert, worin diese Aufwendungen grösstenteils enthalten sein sollten. Aus den Fotos nicht genau ersichtlich ist der Umbau von einer Duschwanne zu neu hindernisfreier Dusche, was auch einen Mehrwert von 25 % zur Folge hätte (siehe Merkblatt Umbauarbeiten Sanitäranlagen nachfolgend).

Auch ein Mehrwert ist beim Unterbaumöbel Waschtisch vorhanden, welches total CHF 4'003.00 beträgt. Gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt gilt hier ein Mehrwert von 33% (1/3), was CHF 1'321 ergibt.

Bei einem Möbel von 40 Jahren kann davon ausgegangen werden, dass die neuen Möbel eine Qualitäts- und Komfortsteigerung aufweisen.

Bei sämtlichen weiteren Aufwendungen (z.B. Wand- und Bodenplatten, Spiegelschrank, Waschtisch, WC) kann von einem gleichartigen Ersatz ausgegangen werden.

[...]

Die Steuerbehörde kommt neu zu folgender Berechnung:

Das Total der Mehrwerte beträgt neu CHF 4'420 (CHF 3'099 + CHF 1'321). Aufgrund einer Gesamtbetrachtungsweise setzt die Steuerbehörde den Mehrwert des Badezimmers mit pauschal neu 20% anstelle 25% fest. Dies führt neu zu folgender steuerlichen Berechnung:

|                              |                  |
|------------------------------|------------------|
| Total Kosten Badsanierung    | CHF 21'454       |
| <u>./. pauschaler MW 20%</u> | <u>CHF 4'291</u> |
| steuerlich akzeptiert 80%    | CHF 17'163"      |

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

Vorliegend befanden sich im Badezimmer ursprünglich sowohl eine Bade-, als auch eine Duschwanne mit Glasschiebetüre. Im Rahmen der Sanierung wurde die Badewanne ersatzlos entfernt und die Dusche erneuert. Im Bereich des Wasserhahns der entfernten Badewanne wurde neu das WC installiert. Es dürfte daher zutreffen, dass der Verlauf der bestehenden Leitungen nicht verändert wurde (Rekurs, S. 3). Es ist jedoch entgegen den Ausführungen der Rekurrentin nicht davon auszugehen, dass es sich bei den von der Steuerkommission Q. nicht zum Abzug

zugelassenen "Anpassarbeiten" von CHF 3'099.50 (ohne Berücksichtigung von Rabatt, Skonto und Mehrwertsteuer; vgl. Rechnung der C., S., vom 14. Juni 2019, S. 1) auch um "die Leistungen für die Montage der Armaturen und Apparate gemäss Beleg 2 (Detaillierte Auftragsbestätigung der Firma D. AG)" handelt (Rekurs, S. 3), denn die Kosten der "Montage" sind in der fraglichen Rechnung separat mit CHF 1'351.50 ausgewiesen.

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts sind alle Kosten für die (Anpassungs-)Arbeiten, welche unmittelbar durch den Ersatz eines Bauteils am gleichen Ort anfallen, zum Abzug zuzulassen (RGE vom 25. März 2010 [3-RV.2009.178]). Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die Kosten, welche beim Ersatz eines bisherigen Bauteils durch dessen Versetzung entstehen. Die Versetzung eines Bauteils ist als nicht abzugsfähiger Umbau zu qualifizieren (SGE vom 26. März 2020 [3-RV.2019.22] betreffend Installation der Lüftung an einem neuen Ort; MB LUK, Ziff. 3.3). Da das WC versetzt wurde, sind die dadurch entstandenen Kosten für Anpassungsarbeiten an den bereits vorhandenen Leitungen (Wasser und Abwasser) für die entfernte Badewanne nicht abzugsfähig. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind die Kosten, welche für den Umbau von der Dusche mit Duschwanne zur hindernisfreien Dusche entstanden sind (MB LUK, S. 43). Diese Kosten werden ermessensweise auf insgesamt CHF 2'000.00 (exkl. Rabatt, Skonto und Mehrwertsteuer) geschätzt.

Kosten für den Rückbau der Badewanne sowie der Duschwanne sind keine entstanden, weil dieser durch Eigenleistung der Rekurrentin und ihres Partners erfolgte (Rekurs, S. 3). Es ist diesbezüglich daher kein Mehrwert zu berücksichtigen.

#### **4.3.2.**

Der Rekurs ist in diesem Punkt somit teilweise gutzuheissen.

#### **4.4.**

##### **4.4.1.**

Die Steuerkommission Q. hat überdies 33 % der Kosten von total CHF 4'003.00 (CHF 3'183.00 + CHF 530.00 + CHF 290.00; exkl. Mehrwertsteuer; vgl. Rechnung der E. AG vom 23. September 2019, S. 2), d.h. CHF 1'321.00 für den Ersatz des Unterbaumöbels nicht zum Abzug zugelassen. Sie stützt sich dabei auf das MB LUK betreffend "Ersatz von Badezimmermöbeln im gleichen Umfang, bei denen die bisherige Ausführung einen tieferen Qualitäts- oder Komfortstandard hatte" (MB LUK, S. 44) und geht davon aus, dass beim Ersatz eines 40-jährigen Möbels eine Qualitäts- und Komfortsteigerung vorliegt. Dieser Betrachtungsweise kann das Spezialverwaltungsgericht nicht zustimmen. Allein aus dem Umstand, dass 40-jährige Möbel ersetzt werden, darf nicht ohne Weiteres abgeleitet werden, dass kein zeitgemässer, gleichwertiger und gleichen Komfort bietender Ersatz erfolgte. Die Steuerkommission Q. legt nicht dar, weshalb das ersetzte

Badezimmermöbel einen tieferen Qualitäts- oder Komfortstandard hatte als das neue. Aufgrund der aktenkundigen Fotos sind die Ausführungen der Rekurrentin, dass die Funktion und der Komfort des neuen Badezimmermöbels mit dem Vorgänger identisch sind, nachvollziehbar. Es ist davon auszugehen, dass das neue Badezimmermöbel heute ungefähr den gleichen Komfort bietet wie das alte zu seiner Zeit. Die Rekurrentin weist auch zu Recht darauf hin, dass gemäss dem MB LUK beim Ersatz von "gleichwertigen Badezimmermöbeln im gleichen Umfang" die Kosten vollumfänglich abziehbar sind. Es ist daher betreffend Badezimmermöbel kein wertvermehrender Anteil auszuscheiden.

#### **4.4.2.**

Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

#### **4.5.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das Total der Mehrwerte von CHF 4'420.00 (CHF 3'099.00 + CHF 1'321.00; exkl. Rabatt, Skonto und Mehrwertsteuer) auf CHF 2'000.00 (exkl. Rabatt, Skonto und Mehrwertsteuer) herabgesetzt.

#### **4.6**

Die neue Berechnung des steuerbaren Einkommens ist Sache der Steuerkommission Q.

#### **5.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu ca. 55 %. Sie hat daher 45 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das Total der Mehrwerte auf CHF 2'000.00 (exkl. Rabatt, Skonto und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

**2.**

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, das steuerbare Einkommen neu zu berechnen.

**3.**

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, zu 45 % mit CHF 225.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

**4.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrentin  
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, 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, 21. April 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic