

3-RV.2021.50

P 176

Urteil vom 22. Dezember 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrent 2	B. _____
-------------	-----------------

beide vertreten durch Daniel Dillier, Advokat, St. Alban-Vorstadt 110,
Postfach 419, 4010 Basel

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 331'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 332'900.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die für die Liegenschaft X-Gasse 4, S., geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 102'736.00 gestützt auf die Stellungnahme der Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes vom 17. Juli 2019 vollumfänglich nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 15. Oktober 2019 erhob die Vertreterin von A. und B. mit Schreiben vom 14. November 2019 Einsprache und stellte die folgenden

"Rechtsbegehren

1. Die Steuerveranlagung vom 15. Oktober 2019 für das Steuerjahr 2016 sei aufzuheben. Das steuerbare Einkommen sei unter Berücksichtigung der ausgewiesenen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 30'735 sowie Investitionen in Energiesparen von CHF 7'295 neu zu veranlagern.
2. [Steuerjahr 2017]
3. Die Mehrkosten der Arbeiten, welche bei den Einsprechern auf Grund des Schutzstatus der Liegenschaft angefallen sind, sind gemäss § 39 Abs. 4 StG zu berücksichtig[t]en.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der öffentlichen Hand.

Verfahrensanträge

1. Die Einsprecher seien zu einer mündlichen Einspracheverhandlung beziehungsweise zu einer Vorstellung des Projekts und Besprechung der einzelnen Positionen einzuladen.
2. [.....]"

3.

Am 17. Dezember 2020 nahm die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes zur Einsprache Stellung und beantragte, es seien denkmalpflegerische Kosten von CHF 22'643.00 zum Abzug zuzulassen.

4.

Am 2. März 2021 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

5.

Mit Entscheid vom 2. März 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. das steuerbare Einkommen von CHF 331'455.00 um CHF 22'638.00 auf CHF 308'817.00 und das satzbestimmende Einkommen von CHF 332'922.00 um CHF 22'643.00 auf CHF 310'279.00.

6.

Den Einspracheentscheid vom 2. März 2021 (Zustellung am 4. März 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 1. April 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen die folgenden Rechtsbegehren stellen:

- "1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 2. März 2021 der Rekursgegnerin aufzuheben.
2. Es seien die Veranlagungsverfügungen 2016 vom 3. März 2021 aufzuheben und insbesondere folgende Kosten als Liegenschaftsunterhalt und Investitionen in Energiesparmassnahmen vom steuerbaren Einkommen des Jahres 2016 zum Abzug zuzulassen, so wie in der Steuererklärung geltend gemacht:
Positionen gemäss E. in der eingereichten Baukostenabrechnung 2016:

• Nr. 152 (Kanalisationsleitung):	CHF	1'080.00;
• Nr. 211 (Baumeisterarbeiten):	CHF	10'000.00;
• Nr. 231 (Elektroarbeiten):	CHF	4'580.00;
• Nr. 242 (Heizung):	CHF	4'050.00;
• Nr. 251 (Sanitär):	CHF	4'200.00;
• Nr. 291 (Architekt Planung):	CHF	4'500.00;
• Nr. 296.3 (Bauphysik):	CHF	1'761.50;
• Nr. 512.1 (Baustrom und Wasser):	CHF	3'572.60;
• Nr. 531 (Bauzeitversicherung):	CHF	1'907.10;
• Nr. 567 (Anwaltskosten):	CHF	2'379.20.
Total alle Positionen:	CHF	38'030.40
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin."

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

7.

Die Steuerkommission Q. beantragt, die Beurteilung der Liegenschaftsunterhaltskosten sei nochmals durch die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes vorzunehmen und anschliessend sei ein Entscheid zu fällen. Die Sektion Grundstückschätzungen verweist auf ihre Stellungnahme vom 17. Dezember 2020 inklusive ihre Zusammenstellung der denkmalpflegerischen Kosten.

8.

Die Vertreterin von A. und B. 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.

Die Rekurrenten haben im Juni 2015 die Liegenschaft X-Gasse 4 in S., welche im städtischen Ortsbildschutz als unter "Substanzschutz" fallend klassifiziert ist, für CHF 1'550'000.00 gekauft. Es handelt sich um eine 3-geschossige Liegenschaft, welche sowohl zu Wohn- als auch Geschäftszwecken benutzt wurde. In den Jahren 2016 – 2019 wurde die Liegenschaft umfassend renoviert. Es wurden gemäss den Ausführungen im Rekurs (vgl. Ziff. 16) die folgenden Arbeiten ausgeführt:

- Im Erdgeschoss wurde der Zugang zum Wohnatelier neu gestaltet, eine kleine Wand verschoben und eine Innentüre geschlossen.
- Im 1. Obergeschoss (OG) wurden drei nicht tragende Wandabschnitte entfernt (13.60 Laufmeter) und zwei nicht tragende Wände (8.30 Laufmeter) verschoben.
- Im 2. OG wurde eine Innenwand entfernt und Wände neu erstellt.
- Im 1. OG wurden die Stuckaturen stilgerecht erneuert.
- Im Erd- und 1. OG wurden die Lamperien ersetzt.
- Die Bodenbeläge wurden unter Berücksichtigung von Akustik und Brandschutz ersetzt (im 1. und 2. OG Anlehnung an das bisherige Parket, im EG bisherigen Hartbelag ersetzt).
- Rückbau der "Chunst",
- Radiatoren aus Gusseisen (teilweise Wiederverwendung, teilweise Ersatz).
- Ersatz der Türen
- Ersatz der Fenster
- Ersatz der Rollläden
- Anbau im Erdgeschoss erneuert und redimensioniert, Unterstand im Garten rückgebaut
- Energetisch und bautechnisch erforderliche Sanierung des Daches

Aus der "Gegenüberstellung Vorher / Nachher" (vgl. Rekursbeilage 12) ergibt sich ausserdem, dass "zwei Dachaufbauten" sowie "Dachfenster" neu erstellt wurden, der Kamin nicht mehr "gemauert", sondern aus "Metall" ist und die Klimaanlage "neu Unterputz, nicht mehr bei Fenster" ist.

Die Kosten der Renovation beliefen sich auf total CHF 2'136'667.00. Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es seien davon im vorliegend massgebenden Jahr 2016 CHF 38'030.40 zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Vorinstanz hat gestützt auf die Stellungnahme der Sektion Grundstücksschätzungen des Kantonalen Steueramtes vom 17. Dezember 2020 satzbestimmend CHF 22'643.00 für die denkmalpflegerischen Arbeiten zum Abzug zugelassen.

3.

3.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht vorweg eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. Die Vorinstanz sei im Einspracheentscheid nicht auf die Argumentation in der Einsprache betreffend das fehlende Indiz der Nutzungsänderung eingegangen, sondern habe lediglich ausgeführt, dass zusätzlich zum sogenannten Kriterium Nr. 1 des Merkblattes zum Liegenschaftsunterhalt auch noch das Kriterium der sogenannten "umfassenden Instandstellung" gegeben sei. Der Verweis auf die Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes vom 17. Dezember 2020 genüge den an eine Begründung gestellten Anforderungen nicht.

3.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

3.3.

Es trifft zu, dass in der Einsprache geltend gemacht wurde, dass weder eine grundlegende Nutzungsänderung noch eine Erweiterung der Liegenschaft stattgefunden hat. Ebenfalls zutreffend ist, dass weder im Einspracheentscheid noch in der Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes vom 17. Dezember 2020 auf dieses Argument eingegangen wird. Es liegt aber dennoch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, weil aus der Stellungnahme vom 17. Dezember 2020 hervorgeht, dass die Steuerbehörden das (gemäss der Rechtsprechung massgebende) Kriterium der "umfassenden Instandstellung" als erfüllt betrachten. Da unter diesen Umständen auch ohne Nutzungsänderung bzw. Erweiterung der Liegenschaft aus steuerlicher Sicht eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, kommt diesen Argumenten keine wesentliche Bedeutung zu, womit das Fehlen diesbezüglicher Hinweise in der vorinstanzlichen Beurteilung zwar "unschön" ist, aber keinen gravierenden Mangel darstellt.

4.

4.1.

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).

4.2.

4.2.1.

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.

4.2.2.

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

4.3.

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.

4.4.

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]).

4.5.

Nach Auffassung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist dazu ergänzend festzuhalten, dass beim Entscheid, ob es sich um nicht abziehbare Um- und Ausbaukosten 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. Ausbaukosten 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]).

4.6.

Nach Auffassung des Bundesgerichts 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.)

4.7.

Das Bundesgericht hat eine Gesamtbetrachtung auch bei einer Liegenschaft vorgenommen, welche sich im Kaufzeitpunkt in einem vernachlässigten, kaum bewohnbaren Zustand befunden hat und bei welcher auf einen Schlag alle wesentlichen Bereiche wie Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie Fenster erneuert wurden und damit der Standard im Vergleich zum Standard beim Erwerb gehoben wurde. Ein Indiz für die Verbesserung des Standards bilde die Tatsache, dass die Renovation mehr kostete als die Liegenschaft selbst. In einem solchen Fall stelle die Renovation in ihrer Gesamtheit eine wertvermehrende Investition dar, auch wenn keine Nutzungsänderung stattgefunden habe (Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2015 = StE 2015 B 25.6 Nr. 64).

4.8.

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.).

5.

5.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht geltend, die Nutzung der Liegenschaft sei durch die Renovation weder verändert noch erweitert worden. Sie habe vor und nach der Renovation aus Wohnen und Arbeiten bestanden. Das Erdgeschoss werde als Atelier und die beiden oberen Etagen als

Grosswohnung genutzt. Es habe mit der Renovation keine Umnutzung der Liegenschaft stattgefunden (Rekurs, Ziff. 17).

5.2.

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]). Der Umstand, dass mit der Renovation der Liegenschaft der Rekurrenten weder eine Wohnraumerweiterung noch eine Nutzungsänderung einherging, schliesst folglich eine Gesamtbetrachtung nicht aus.

6.

6.1.

Die Kosten der Renovation der Liegenschaft der Rekurrenten beliefen sich gemäss der provisorischen Bauabrechnung vom 13. August 2019 auf total CHF 2'136'667.00 (vgl. Rekurs, Ziff. 20). Dieser Betrag erscheint im Verhältnis zum Kaufpreis (CHF 1'550'000.00) 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).

6.2.

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 dienten, 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."

6.3.

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. [...]

7.

7.1.

Die Sanierung der Liegenschaft der Rekurrenten umfasste die folgenden Hauptbereiche und verursachte die folgenden Kosten (vgl. Aufstellung "Kosten Gesamt"):

Baumeisterarbeiten	CHF	195'075.20
Montagebau in Stahl	CHF	67'807.00
Zimmerarbeiten, Bedachung	CHF	220'156.15
Fenster	CHF	182'945.40
Spenglerarbeiten	CHF	21'731.30
Bedachungsarbeiten	CHF	9'267.90
Dichtungen und Dämmungen, Abdichtungen	CHF	36'814.30
Fassadenputze	CHF	25'000.00
Äussere Malerarbeiten	CHF	27'000.00
Sonnenschutz, Rollläden	CHF	45'459.45
Elektroarbeiten	CHF	141'208.95
Leuchten und Lampen	CHF	27'971.95
Heizung	CHF	68'108.25
Sanitär	CHF	67'215.00
Kücheneinrichtung (neu 3 statt 2 Küchen)	CHF	107'903.85
Gipserarbeiten	CHF	170'000.00
Schreinerarbeiten	CHF	190'956.20
Natursteinarbeiten	CHF	40'972.20
Bodenbelag Parkett	CHF	73'546.70
Malerarbeiten innen	CHF	40'000.00
Umgebungsarbeiten, exkl. Pflästerung	CHF	67'236.95
Pflästerung	CHF	28'869.65

7.2.

Daraus geht hervor, dass sämtliche Bereiche der werttreibenden Infrastruktur der Liegenschaft auf einen Schlag auf einen deutlich besseren Standard angehoben wurden. Kommt hinzu, dass im Erdgeschoss der Zugang zum Wohnatelier neu gestaltet und im Innenbereich gewisse Veränderungen bei der Raumaufteilung vorgenommen wurden (vgl. Erw. 2.1.). Unter diesen Umständen kann gemäss der dargelegten Rechtsprechung sowohl des Bundesgerichts als auch des aargauischen Verwaltungsgerichts nicht mehr von einer partiellen Instandstellung gesprochen werden, sondern es liegen

wertvermehrend wirkende Bauarbeiten vor, auch wenn keine Wohnraumerweiterung oder Nutzungsänderung der Liegenschaft stattgefunden hat. Die Gesamtheit der vorgenommenen Sanierungsarbeiten ist geeignet, den Nutzungswert der Liegenschaft massgeblich zu steigern. Auch der Umstand, dass die Sanierungskosten den Kaufpreis um rund das 1,4-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 ein Teil der Kosten auf die denkmalpflegerischen Arbeiten zurückzuführen sind (vgl. Rekurs, Ziff. 61), da die Kosten der Sanierung auch ohne diese (steuerlich zum Abzug zugelassenen) Mehrkosten den Kaufpreis der Liegenschaften überschritten hätten (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Februar 2015 [2C_286/2014] Erw. 3.4 = StE 2015 B 25.6 Nr. 64 = StR 2015 S. 428). Ebenfalls unerheblich ist, 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]).

8.

Die Steuerkommission Q. hat aufgrund der dargelegten Rechtsprechung des Bundes- und des aargauischen Verwaltungsgerichts somit zu Recht eine Gesamtbetrachtung vorgenommen. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

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

10.

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 sachgerechte 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.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 700.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 980.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, 22. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic