

3-RV.2022.96

P 213

Urteil vom 21. Dezember 2023

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

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

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch D & F Consult AG, Sälihalde 7, 6005 Luzern

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 29. Juni 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 105'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'365'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'395'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden unter anderem anstelle der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 170'934.00 lediglich CHF 110'417.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2021 erhob die Vertreterin von A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. Oktober 2021 Einsprache und beantragte,

es seien der Verpflegungsmehrkostenabzug für 183 Arbeitstage und Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 150'639.45 zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 29. Juni 2022 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 105'200.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 29. Juni 2022 (Zustellung am 22. Juli 2022) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 7. Augst 2022 (Postaufgabe am 8. August 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie beantragen,

es seien Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 148'981.55 zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen, das steuerbare Einkommen sei auf CHF 152'100.00 zu erhöhen.

6.

Die Vertreterin von A._____ und B._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrenten mussten aufgrund der Undichtigkeit des Pools ihrer Liegenschaft, der nicht mehr gesetzeskonformen und teilweise gefährlichen Elektroanlagen bei der Beleuchtung und beim Pool, der Undichtigkeit des mit dem Gebäude verbundenen Brunnentrogs und den sich lösenden Boden- und Treppenplatten eine umfassende Sanierung vornehmen, welche im Herbst 2000 begann und im Frühjahr 2021 abgeschlossen wurde. Streitig ist die Abzugsfähigkeit von verschiedenen in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen.

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).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

3.2.

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

3.3.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017 = StE 2018 B 25.6 Nr. 73)

4.

4.1.

Die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt beantragen, es sei das steuerbare Einkommen mittels reformatio in peius auf CHF 152'100.00 zu erhöhen. Sie begründen dies mit dem Bundesgerichtsurteil vom 19. (recte: 29.) November 2021 (2C_582/2021; vgl. Vernehmlassung der Vorinstanz vom 17. August 2022, S. 2).

4.2.

Auch das Spezialverwaltungsgericht hat sich in seinem Urteil vom 23. November 2022 (3-RV.2021.95) auf diese bundesgerichtliche Rechtsprechung bezogen. Das Bundesgericht hat die im erwähnten Urteil vertretene Auffassung jedoch kürzlich aufgegeben (Bundesgerichtsurteil vom 6. Juni 2023 [9C_161/2023] mit Hinweis auf das Urteil vom 23. Februar 2023 [9C_677/2021], seither bestätigt im Urteil vom 29. März 2023 [9C_724/2022]). Es hielt dafür, dass eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar ist. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer Liegenschaft individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie zulasten der steu-

erpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können.

4.3.

Aufgrund der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung erübrigt es sich auf die beantragte reformatio in peius einzugehen, weil diese auf einer vom Bundesgericht aufgegebenen Auffassung beruht.

4.4.

Im Folgenden wird in Anwendung der Einzelbetrachtung auf die umstrittenen Aufwendungen eingegangen.

5.

5.1.

Rechnung der C. _____ AG vom 3. Juni 2020 von CHF 257.15

5.2.

Gemäss den Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten handelt es sich dabei um die Kosten für die Demontage der Schränke, welche nicht freistehend seien, sondern in die Anlage integriert und fest verankert. Die Demontage sei für das Entfernen der alten und das Verlegen der neuen Platten zwingend notwendig gewesen (Rekurs, S. 4).

5.3.

5.3.1.

Die Vorinstanz führt dazu im Veranlagungsverfahren das Folgende aus (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 2 f.):

"Die Kosten werden nicht zum Abzug zugelassen, da es sich um private nicht abziehbare Lebenshaltungskosten handelt. Die Demontage der Metallschränke hat in erster Linie nichts mit einem Unterhalt am Gebäude zu tun, auch wenn die Metallschränke aufgrund der Ersatz Terrasse demontiert worden sind. Die Schränke sind freistehend."

5.3.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 3):

"Da die Metallschränke unbestrittenermassen frei stehen, sind die Kosten von CHF 257.15 nicht zum Abzug zuzulassen. Es handelt sich um nicht mit dem Gebäude verbundene Einrichtungen mit Mobiliarcharakter. Die Kosten sind den privaten nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten zuzuordnen."

5.4.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt in der Einsprache das Folgende aus (S. 3):

"Schränke"

Die Schränke waren nicht freistehend, sondern in die Anlage integriert und verankert. Die Demontage war für das Entfernen der alten und das Verlegen der neuen Platten zwingend notwendig."

Es ist für das Spezialverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar, wie die Vorinstanz unter diesen Umständen die Auffassung vertreten kann, dass die Schränke "unbestrittenermassen" freistehen würden. Es bestehen im Sachverhalt vielmehr offensichtlich unterschiedliche Auffassungen.

5.5.

Die in § 179 Abs. 1 StG verankerte Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde besagt, dass diese alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amtes wegen abzuklären hat, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebend sind. Diese Untersuchungspflicht ist umfassend, wobei einer Veranlagung mithin nur Tatsachen zugrunde gelegt werden dürfen, von deren Vorhandensein sich die Veranlagungsbehörde selber überzeugt hat. Der behördlichen Untersuchungspflicht steht der Mitwirkungsgrundsatz gemäss den §§ 180 – 182 StG gegenüber, wonach sich der Steuerpflichtige aktiv an der behördlichen Abklärung des steuerlich relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53]; Urteil des Bundesgerichts vom 26. Mai 2023 [9C_251/2023]).

5.6.

Bauteile ohne feste körperliche Verbindung mit einem Gebäude haben aus steuerlicher Sicht Mobiliarcharakter. Damit ein Bauteil nicht Mobiliarcharakter hat, sondern als Teil eines Gebäudes zu betrachten ist, muss eine qualifizierte Verbindung mit dem Gebäude bestehen (SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59])

5.7.

Bevor die Vorinstanz von den Aussagen der Vertreterin der Rekurrenten abweichend davon ausgehen durfte, die Metallschränke seien frei stehend, hätte sie die Vertreterin der Rekurrenten aufgrund der Untersuchungsmaxime kontaktieren und ihr die Gelegenheit einräumen müssen, ihre Sichtweise belegmässig nachzuweisen. Da die Vorinstanz dies unterlassen hat, hat sie die Untersuchungsmaxime verletzt (vgl. SGE vom 19. Oktober 2023 [3-RV.2022.154]).

5.8.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend die Verbindung der Metallschränke mit der Liegenschaft zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni

2023 [3-RV.2022.59]). Dabei hat die Vorinstanz zu berücksichtigen, dass die Demontage der Schränke als Vorarbeit für das Entfernen der alten und das Verlegen der neuen Platten zu betrachten ist. Vorarbeiten wie Demontage bestehender Bauteile enthalten in der Regel keinen wertvermehrenden Anteil und sind voll abzugsfähig (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhaltskosten [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, gültig ab 1.1.2020, S. 35; SGE vom 21. Dezember 2017 [3-RV.2017.129]).

5.9.

Für steuermindernde Sachverhalte sind in jedem Fall die Steuerpflichtigen beweispflichtig, wobei sie steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen haben (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2011.24]). Ein Abstellen auf blosser Angaben der Steuerpflichtigen reicht für den Nachweis nicht aus (VGE vom 4. Oktober 2016 [WBE.2016.70]).

6.

6.1.

6.1.1.

Akonto-Rechnung der D._____, R._____, vom 9. Juli 2020 von CHF 50'000.00.

6.1.2.

Die Vorinstanz hat davon CHF 31'713.00 zum Abzug zugelassen (vgl. Details Steuerveranlagung 2020). Die dazugehörige Endrechnung datiert vom 23. Februar 2021 und beläuft sich auf CHF 90'692.45. Sie beinhaltet unter anderem die folgenden streitigen Positionen:

6.2.

6.2.1.

"Pool Ersatz" und "Belagssanierung"

6.2.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 3):

"Die Kosten für den zusätzlichen Aushub inkl. Entsorgung und Wiederfüllung des Grabens, das Liefern und Versetzen eines Technik-Schachtes, sowie 50% der Kosten für die Natursteinplatten (vorher Verbundsteine) stellen keine Unterhaltskosten, sondern wertvermehrnde Kosten dar. Die Poolgrösse bzw. Poolform ist verändert worden, was zu zusätzlichen Aushubarbeiten führte. Ein Technik-Schacht, welcher an einer neuen Position platziert wurde, stellt ebenfalls keinen vergleichbaren Ersatz dar, sowie die Verbundsteine, welche durch Natursteinplatten ersetzt wurden, weisen einen Mehrwert von 50% gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhaltskosten Kanton Aargau auf."

Und:

"Wenn Verbundsteine, Beton- Teer- Asphalt Beläge durch Natursteine ersetzt werden, können gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhaltskosten Kanton Aargau 50% der Kosten in Abzug gebracht werden. Die restlichen 50% werden den Investitionskosten und somit den wertvermehrenden Kosten zugeordnet. Gemäss den eingereichten Unterlagen / Bilder ist klar zu erkennen, dass Verbundsteine durch Natursteinplatten ersetzt wurden."

6.2.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (Rekurs, S. 4 f.):

"(120 Pool Ersatz)

Schwimmbäder analog der siebziger Jahre sind nicht mehr erhältlich und eine Reparatur oder Restaurierung war nicht mehr möglich. Der zusätzliche kleine Aushub war notwendig, um für die heutzutage erhältliche Wanne und die damit verbundene neue Technik Platz zu schaffen. Das Schwimmbad selbst hat – entgegen der Behauptung der Steuerbehörde – dieselbe Grösse (Länge, Breite und Tiefe) wie zuvor. Die seinerzeitige Form mit den abgerundeten Ecken war standardmässig nicht erhältlich und hätte einen massiven Aufpreis zur Folge gehabt. Der Pool wurde entsprechend den heute erhältlichen Materialien und dem aktuellen Standard für Umweltfreundlichkeit, geliefert.

Man verweist auf den seitens der Steuerbehörden zitierten §24, Abs. 1 StGV: 'der bisherige Verwendungszweck, allenfalls modernisiert, bleibt erhalten'.

Soweit es die Umweltfreundlichkeit betrifft, verweist man zusätzlich auf die Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der dBS (SR 642.116).

(130 Belagsanierung)

Die Granitplatten sind der heute erhältliche Ersatz für die 40jährigen Verbundsteine, die sich vertikal massiv verschoben hatten und aus sicherheitstechnischen Aspekten zwingend ersetzt werden mussten.

Hätte man den Boden eins zu eins ersetzt, also wieder die kleinen Verbundsteine gewählt, wären die Kosten für Material und Arbeit gemäss Gartenbauunternehmen massiv höher ausgefallen.

Die Steuerbehörden verweisen dabei auf das Merkblatt Liegenschaftsunterhaltskosten Kanton Aargau gemäss welchem nur 50% der Kosten zum Abzug zuzulassen seien, falls Verbundsteine durch Natursteine ersetzt werden.

Allerdings erscheint es fraglich, ob es dem Willen des Gesetzgebers entspricht, wenn Gesetze und Verordnungen mittels Merkblatt 'ausgeschaltet' werden können und der Steuerpflichtige, welcher der aktuell kostengünstigeren Variante (vorliegend Granitsteine) den Vorzug gibt, dafür steuerlich bestraft wird.

Auch hier müsste bezüglich steuerlicher Abzugsfähigkeit eigentlich der zitierte §24, Abs. 1 StGV gelten.

Gerade bei älteren Häusern oder Anlagen ist eine Sanierung / Restauration in ursprünglicher Bauart oder mit ursprünglichen Materialien oft wesentlich teurer als eine Instandstellung mit aktuell üblichen und erhältlichen Materialien, auch wenn diese gefühlt einen Mehrwert beinhalten."

6.2.4.

Die Länge und die Breite des alten und des neuen Pools sind gleich. Der alte Pool hatte aber abgerundete Ecken und der neue ist viereckig. Dadurch entstanden Kosten für den notwendigen Aushub, dessen Entsorgung und das Auffüllen des Grabens für die Zuleitung der Technik. Ausserdem musste für die Technik des neuen Pools eine Kernbohrung erstellt und ein Technik-Schacht versetzt werden. Für alle dadurch angefallenen Kosten von total (brutto) CHF 8'276.00 (CHF 2'772.00 + CHF 2'928.00 + CHF 511.00 + CHF 1'015.00 + CHF 1'050.00) hat die Vorinstanz keinen Abzug gewährt, weil sie unter diesen Umständen nicht von einem vergleichbaren Ersatz ausgeht.

6.2.5.

Gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Kantonalen Steueramtes, gültig ab 1.1.2020, sind die Kosten für den gleichwertigen Ersatz eines mit dem Grundstück verbundenen Schwimmbades vollumfänglich als Unterhalt abzugsfähig (S. 45). Ein gleichwertiger Ersatz liegt vor, wenn veraltete Einrichtungen durch zeitgemässe von gleicher Art ersetzt werden, welche ungefähr den gleichen Komfort bieten, wie die alten zu ihrer Zeit, und daher notwendig ist, um die Liegenschaft weiterhin benutzen zu können (StR 2002, S. 88). Wird eine alte Installation aber nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt (anteilmässig) kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der (ursprüngliche) Wert des Grundstücks als solches nicht gestiegen ist. Alle Aufwendungen, welche das Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, das heisst in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Grundstücks aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (StE 2021 B 25.6 Nr. 83).

6.2.6.

Allein der Umstand, dass die Ecken des neuen Pools nicht mehr abgerundet sind und dieser offensichtlich aufgrund der im Laufe der Zeit verständlicherweise geänderten Technik einen neuen Schacht benötigt, was einen zusätzlichen Aushub notwendig machte, hat keinen höheren Nutzungswert

bzw. Komfort und damit keine qualitative Verbesserung des Pools bzw. Wertsteigerung der Liegenschaft zur Folge. Unter Berücksichtigung des Zeitablaufes ist von einem funktional gleichwertigen Ersatz auszugehen. Es sind daher alle Kosten, die durch den Ersatz des Pools entstanden sind, als abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren. Dies erscheint auch aufgrund des Umstandes sachgerecht, dass ein neuer Pool mit abgerundeten Ecken massiv teurer gewesen wäre (vgl. Rekurs, S. 4) und zu einem entsprechend höheren Abzug geführt hätte.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt gutzuheissen.

6.2.7.

Gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Kantonalen Steueramtes, gültig ab 1.1.2020, sind die Kosten für den Ersatz von Zement-Verbundsteinen durch Natursteinpflasterung zu 50 % als Unterhalt abziehbar (S. 34). Gestützt darauf hat die Vorinstanz lediglich 50 % der Kosten für den Ersatz des bestehenden Verbundsteinbelages mit Granitplatten zum Abzug zugelassen. Die Vertreterin der Rekurrenten erhebt keine Einwendungen gegen die Höhe des wertvermehrenden Anteils von 50 %, bezweifelt aber, dass es richtig ist, wenn ein Steuerpflichtiger steuerlich bestraft wird, wenn er der kostengünstigeren Variante (in casu: Granitplatten) den Vorzug gibt. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass Steuerpflichtige beim Liegenschaftsunterhalt nicht verpflichtet sind, die kostengünstigste Massnahme zu wählen (BGE vom 23. Oktober 2008 [3-RV.2007.296]). Wenn sie sich aber für diese entscheiden, dann erfolgt die steuerliche Beurteilung der dadurch angefallenen Kosten unabhängig davon, dass auch eine teurere Massnahme hätte gewählt werden können, welche steuerlich zu einem höheren Abzug geführt hätte, denn ein Abzug für Kosten, welche nicht angefallen sind, kommt nicht in Betracht (RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2004.50357]).

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

6.3.

6.3.1.

Zusätzliche Arbeiten / Treppe

6.3.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 3):

"Die Kosten wurden im Veranlagungsverfahren aufgrund der eingereichten Bilder beurteilt. Es ist kein Indiz bekannt, dass bereits vorher eine Treppe zum Nachbargrundstück vorhanden war. Die Kosten stellen somit Anlagekosten und keine Ersatzkosten dar."

6.3.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (Rekurs, S. 5):

"Die Treppe (1) zum Nachbarsgrundstück war bereits vorhanden und musste aus sicherheitstechnischen Gründen ersetzt werden. Nur weil davon keine Bilder existieren, können die Steuerbehörden nicht einfach behaupten, dass die Steuerpflichtigen die Unwahrheit sagen."

6.3.4.

Weil die Vertreterin der Rekurrenten bereits in der Einsprache darauf hingewiesen hat, dass die vorhandene Treppe aus sicherheitstechnischen Gründen saniert werden musste (vgl. Einsprache, S. 3), ist für das Spezialverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar, wie die Vorinstanz die Auffassung vertreten kann, dass kein Indiz bekannt gewesen sei, dass bereits vorher eine Treppe zum Nachbargrundstück vorhanden war. Es bestehen im Sachverhalt vielmehr offensichtlich unterschiedliche Auffassungen.

6.3.5.

6.3.5.1.

Bevor die Vorinstanz von den Aussagen der Vertreterin der Rekurrenten abweichend davon ausgehen durfte, die Treppe sei entgegen deren Schilderung erstmal erstellt worden, hätte sie die Vertreterin der Rekurrenten aufgrund der Untersuchungsmaxime kontaktieren und ihr die Gelegenheit einräumen müssen, ihre Sichtweise belegmässig nachzuweisen. Da die Vorinstanz dies unterlassen hat, hat sie die Untersuchungsmaxime verletzt (vgl. SGE vom 19. Oktober 2023 [3-RV.2022.154]).

6.3.5.2.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend das Bestehen der Treppe zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

6.4.

6.4.1.

Zusätzliche Arbeiten / Brunnentrog

6.4.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 3):

"Der Brunnentrog stellt ein nicht mit dem Gebäude verbundenes Objekt dar, welches nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden kann. Dass es sich um ein nicht mit dem Gebäude verbundenes Objekt handelt, wird vom Einsprecher in seinem Begehren ebenfalls bestätigt. Zudem stellen Auf-

wendungen im Zusammenhang mit einem Zierbrunnen private nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar."

6.4.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (Rekurs, S. 5 f.):

"Der Brunnentrog (2) ist und war Bestandteil der Gartengestaltung. Zudem war der Trog mit dem Gebäude verbunden. Aufgrund Undichtigkeit kam es zu Schäden am Gebäude und der Trog musste ersetzt werden, aus Kostengründen mit einem kleineren, nicht mehr mit dem Gebäude verbundenen Brunnentrog.

Die Behauptung 'der Einsprecher hätte bestätigt, dass es sich um ein nicht mit dem Gebäude verbundenes Objekt handle' ist erfunden."

6.4.4.

Der neue Brunnen ist unbestrittenermassen nicht fest mit dem Gebäude verbundenen. Damit hat er aus steuerlicher Sicht Mobiliarcharakter. Die Kosten für die Ersatzanschaffung stellen daher keine abzugsfähigen Unterhaltskosten dar. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass aus Kostengründen ein kleinerer Brunnen beschafft wurde und dieser, um Schäden am Gebäude zu vermeiden, nicht mehr fest damit verbunden ist.

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

6.5.

6.5.1.

Zusätzliche Arbeiten / Granitsteine

6.5.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 4):

"Die neu in die Gartengestaltung eingebauten Granitsteine stellen keinen Ersatz dar. Vorher sind keine Granitsteine im Garten verbaut gewesen, sondern das Grundstück war von diversen Sträuchern umgeben. Die Kosten für die Granitsteine werden den wertvermehrenden Kosten zugeordnet, da es sich eindeutig um keinen Ersatz handelt."

6.5.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (Rekurs, S. 6):

"Die Granitsteine (3) sind Ersatz für die vorherigen Stellriemen, die den Boden daran gehindert haben gegen das Schwimmbad abzurutschen. Die Stellriemen waren marode und mussten zwingend durch eine neue Lösung ersetzt werden [mussten]."

6.5.4.

Den Einwand, die Granitsteine seien Ersatz für die vorherigen Stellriemen, hat die Vertreterin der Rekurrenten schon in der Einsprache erhoben (S. 4). Es ist für das Spezialverwaltungsgericht daher nicht nachvollziehbar, wie die Vorinstanz die Auffassung vertreten kann, es würde sich bei den Granitsteinen um keinen Ersatz handeln. Es bestehen im Sachverhalt vielmehr offensichtlich unterschiedliche Auffassungen.

6.5.5.

Bevor die Vorinstanz von den Aussagen der Vertreterin der Rekurrenten abweichend davon ausgehen durfte, bei den Granitsteinen handle es sich um keinen Ersatz, hätte sie die Vertreterin der Rekurrenten aufgrund der Untersuchungsmaxime kontaktieren und ihr die Gelegenheit einräumen müssen, ihre Sichtweise belegmässig nachzuweisen. Da die Vorinstanz dies unterlassen hat, hat sie die Untersuchungsmaxime verletzt (vgl. SGE vom 19. Oktober 2023 [3-RV.2022.154]).

6.5.6.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend Ersatz bestehender Stellriemen durch Granitsteine zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

7.

7.1.

Rechnung der E._____ AG, S._____, vom 29. September 2020, und zwar die folgenden Positionen:

7.2.

7.2.1.

Einstiegstreppe

7.2.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 4):

"Wie der Einsprecher bereits in seinem Begehren bestätigt hat, konnte die Treppe nicht eins zu eins ersetzt werden. Demzufolge handelt es sich um keinen vergleichbaren Ersatz. Die Kosten von CHF 2'811 netto werden den wertvermehrenden Liegenschaftskosten zugeteilt."

7.2.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt dazu das Folgende aus (Rekurs, S. 6):

"Die Einstiegstreppe (1) war sehr wohl mit dem Pool verbunden. Diese Art des Einstiegs konnte nicht eins zu eins ersetzt werden, da das ursprüngliche System nicht mehr erhältlich war. Hingegen gilt auch hier: der bisherige Verwendungszweck, soweit als nötig modernisiert, blieb erhalten."

7.2.4.

Die Kosten für eine Einstiegstreppe werden nur dann vollumfänglich als Investition qualifiziert, wenn die Einstiegstreppe erstmalig eingebaut bzw. montiert wird (vgl. RGE vom 23. Oktober 2008 [3-RV.2007.247]) und diese fest mit dem Pool verbunden ist. Die Vorinstanz geht jedoch (zu Recht) davon aus, dass es sich um einen Ersatz handelt, allerdings um keinen vergleichbaren. Da die Vertreterin der Rekurrenten geltend macht, dass die ersetzte Einstiegstreppe sehr wohl mit dem Pool verbunden gewesen sei, sind weitere Abklärungen zu treffen, weil die Vorinstanz davon ausgeht, "dass vorher eine normale nicht mit dem Pool verbundene und nicht eingebaute Treppe" (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 3) bzw. "ein 'billiges' Treppeli um rein zu gehen aus Metall" (vgl. Bemerkung auf der Rechnung der E. _____ AG) vorhanden war.

7.2.5.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend Einstiegstreppe zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

7.3

7.3.1.

Diverse zusätzliche Steuerungen

7.3.2.

Die Vorinstanz hat im Veranlagungsverfahren den von den Rekurrenten geltend gemachten Bruttobetrag von CHF 78'189.90 um den gewährten Rabatt auf netto CHF 74'280.40 reduziert. Davon hat sie den nach ihrer Auffassung erzielten Mehrwert von (gerundet) CHF 35'000.00 nicht zum Abzug zugelassen. Der Mehrwert bezieht sich auf folgende Positionen (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 3):

"Beckeneinstieg (vorher eine normale nicht mit dem Pool verbundene und nicht eingebaute Treppe), diverse zusätzliche Steuerungen (Upgrade Pumpe, Schwimmbadsteuerung mit automatischen Messungen, Kosten im Zusammenhang mit der Abdeckung, Gegenstromanlage, Reinigungsgerät + Material (betriebsnotwendiges Material))."

Im Einspracheentscheid führt die Vorinstanz diesbezüglich das Folgende aus (S. 4):

"Der Einsprecher gibt sich damit einverstanden, dass die Poolabdeckung von CHF 5'670 netto, die Gegenstromanlage von CHF 6'881 netto und die Verpackung, Transport und Montage für die Abdeckung im Umfang von CHF 2'200 netto einen Mehrwert aufweisen und die entsprechende Aufrechnung gerechtfertigt ist.

Im Veranlagungsverfahren sind lediglich die Kosten für den Ersatz der Filteranlage im Umfang von CHF 5'690 netto zum Abzug zugelassen worden.

Sämtliche weitere Automationen der Schwimmbadtechnik wie: *'Pumpe Frequenzgesteuert, allgemeine Schwimmbadsteuerung, automatische pH Wert Messung, pH Dosieranlage, Redox-Wert Mess- & Regelanlage, Desinfektionsanlage, chemische Mittel, G Rollo Beach über Rollladenabdeckung, Aufrollvorrichtung* im Umfang von CHF 15'215.90 netto sind nach wie vor den Investitionskosten bzw. den wertvermehrenden Kosten zuzuordnen.

Auch wenn diese Positionen bei neuen Pools Standard sind, begründet dies kein Anspruch für den Abzug. Zu beurteilen ist, was der vorherige Pool für Steuerungen aufgewiesen hat. Wenn der Einsprecher gesteht, dass die Aufrechnung für die Poolabdeckung gerechtfertigt ist, so sind im kausalen Zusammenhang auch die Kosten für das G Rollo Beach über der Rollladenabdeckung und die Aufrollvorrichtung den wertvermehrenden Kosten gleichzustellen."

7.3.3.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt im Rekurs, es seien CHF 57'799.50 (recte: CHF 57'871.50, weil die Vertreterin der Rekurrenten irrtümlicherweise von CHF 74'208.40 statt CHF 74'280.40 ausgeht) zum Abzug zuzulassen. Dieser Betrag errechnet sich wie folgt:

Rechnungsbetrag netto	CHF	74'280.40
./. Desinfektionsmittel	CHF	175.90
./. Gegenstromanlage	CHF	6'881.00
./. Abdeckung inkl. Montage	CHF	7'870.00
./. Poolroboter mit Bürste	CHF	1'482.00

Von der Rechnung der E._____ AG sind somit noch die folgenden Positionen umstritten und noch nicht abgehandelt:

Upgrade Pumpe Frequenzgesteuert	CHF	980.00
Schwimmbadsteuerung H	CHF	1'700.00
pH-Wert Mess- & Regelanlage	CHF	750.00
pH-Dosieranlage für H Steuerung	CHF	550.00
Redox-Wert Mess- & Regelanlage	CHF	750.00
Desinfektionsanlage mit OCL	CHF	550.00
G Rollo Beach über Rollladenabdeckung	CHF	4'656.00
Aufrollvorrichtung Unterflurrollladen für G Becken	CHF	5'104.00

7.3.4.

In der Einsprache führt die Vertreterin der Rekurrenten dazu das Folgende aus (S. 4):

"Bei den 'diversen zusätzlichen Steuerungen' handelt es sich um je eine Steuerung für Chlor und eine für die Härte des Wassers. Beides musste aus Umweltschutzgründen installiert werden."

Und im Rekurs wird dazu das Folgende ausgeführt (S. 6):

"Bei den 'diverse zusätzlichen Steuerungen' (2) und Materialien handelt es sich zwar tatsächlich um Mehrpreise zum Basismodell in der Höhe von 15'215.90. Allerdings war auch das Vorgängermodell kein Basismodell, sondern auf einem entsprechend adaequaten Level, den seinerzeitigen Standard im Jahre 1970 berücksichtigend."

7.3.5.

7.3.5.1.

Der Umstand, dass die Vorinstanz keinen Abzug für Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen gewährt hat, bedeutet, dass sie davon ausgeht, dass der ersetzte Pool nicht über solche verfügt hat. Die Vertreterin der Rekurrenten macht jedoch geltend, dass sich auch das Vorgängermodell auf einem unter Berücksichtigung des Zeitablaufs vergleichbaren Level befunden habe. Der Sachverhalt ist also auch in diesem Punkt umstritten. Es muss der Vertreterin der Rekurrentin die Gelegenheit eingeräumt werden, ihre Behauptung zu beweisen.

7.3.5.2.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen zu treffen und allenfalls die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen, ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. SGE vom 22. Juni 2023 [3-RV.2022.59]).

7.3.6.

Die Vertreterin der Rekurrenten räumt ein, dass die Kosten für die Gegenstromanlage sowie die Abdeckung inkl. Montage nicht abzugsfähig sind, weil beides vorher nicht vorhanden war (Rekurs, S. 6; Einsprache, S. 4). Nach Auffassung der Vorinstanz sind daher aufgrund des kausalen Zusammenhanges zur Gegenstromanlage auch die Kosten für das G Rollo Beach über Rollladenabdeckung und die Aufrollvorrichtung Unterflurrollladen nicht zum Abzug zuzulassen. Weil dem Rekurs keine Begründung entnommen werden kann, weshalb die vorinstanzliche Auffassung nicht zutreffend ist, ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

8.

8.1.

Rechnung der F. _____ AG vom 2. Oktober 2020 von CHF 4'954.20.

8.2.

Die Vorinstanz führt dazu im Veranlagungsverfahren das Folgende aus (vgl. Abweichungsbegründung 2020, S. 3):

"Aufgrund dessen, dass der neue Pool ggü dem alten Pool einen deutlichen Mehrwert aufweist, werden die Kosten grosszügig pauschal um 1/3 gekürzt. Die Kürzung ist berechtigt aufgrund den neuen zusätzlichen Steuerungen, neuer Abdeckung."

8.3.

8.3.1.

In der Einsprache wird dazu das Folgende ausgeführt:

"Der ersetzte Pool musste vom Elektriker wieder angeschlossen werden. Inwiefern dies einem Mehrwert entsprechen soll, ist nicht nachvollziehbar."

8.3.2.

Im Einspracheentscheid wird das Folgende ausgeführt (S. 4 f.):

"Der Einsprecher bestätigt in seiner Einsprache, dass der Pool vom Elektriker wieder angeschlossen werden musste. Dass diese Arbeiten einem Mehrwert entsprechen sollen, sei[en] für ihn nicht nachvollziehbar."

Ersatz von Installationen unter oder auf Putz (exkl. Erweiterung), Ersatz von Schaltern und Steckdosen an derselben Stelle, werden gemäss Merkblatt Liegenschaftsunterhalt Kanton Aargau zum Abzug zugelassen. Ersatz von Schaltern und Steckdosen an anderen Stellen, Leitungsänderungen etc. stellen dagegen Investitionskosten dar.

Im Veranlagungsverfahren ist eine Kürzung von Pauschal geschätzt 1/3 (CHF 1'651) vorgenommen worden. Die Kosten gemäss Rechnung von Total CHF 4'954.20 sind nicht vollumfänglich zum Abzug berechtigt.

Lediglich der Anschluss vom Pool rechtfertigt keinen so hohen Rechnungsbetrag. Neue Installationen, ergänzende Installationen im Zusammenhang mit der automatischen Abdeckung, verbesserte und erweiterte Anschlüsse für die zusätzlichen Steuerungen wie die Gegenstromanlage, diverse Automationen und die Versetzung des Technischachts, stellen wertvermehrnde Aufwendungen dar."

8.4.

Die Vertreterin der Rekurrenten führt im Rekurs das Folgende aus (S. 7):

"Die Elektroanlagen zum alten Pool mussten vom Elektriker deinstalliert werden, marode Leitungen ersetzt werden und der neue Pool musste wieder angeschlossen werden. Es wurde ein Pauschalbetrag vereinbart.

Die Steuerbehörden wollen diesen Abzug nicht oder nur teilweise zulassen mit der Begründung, die Schalter und Steckdosen seien nicht am selben Ort wie vorher. Das wurde zwar nicht überprüft, wäre aber möglich und auch nicht erstaunlich, wenn man einen 40 Jahre alten Pool ersetzt. Trotzdem bleibt es eine Ersatzinstallation und weder der bisherige Verwendungszweck noch die Funktion wurden verändert."

8.5.

8.5.1.

In der früheren Rechtsprechung setzte die Qualifikation von Aufwendungen als Liegenschaftsunterhalt voraus, dass sich ein neues Bauteil grundsätzlich am gleichen Ort wie das ersetzte befinden muss (vgl. RGE vom 22. Juli 2010 [3-RV.2010.26]). In der Folge wurde dieses Kriterium aufgegeben (vgl. SGE vom 20. Februar 2014 [3-RV.2013.131]). Gemäss der dargelegten, aktuellen Rechtsprechung (vgl. Erw. 3.2. f.) ist massgebend, ob ein Grundstück aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise durch eine bauliche Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (vgl. SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.7]). Der Zeitgeist kann andere Materialien oder eine andere Bauweise erfordern, ohne dass deswegen aus steuerlicher Sicht eine Wertvermehrung anzunehmen ist. Dies ist dann der Fall, wenn das neue Bauteil trotz Verwendung anderer Materialien ungefähr den gleichen Standard aufweist wie das ersetzte aus der damaligen Perspektive und auch die durchschnittliche Lebensdauer ungefähr gleich bleibt (SGE vom 20. Oktober 2022 [3-RV.2021.67]).

Für die steuerrechtliche Beurteilung der Kosten des neuen Pools spielt es demzufolge keine Rolle, wo sich dessen Bestandteile befinden. Die Kosten für den neuen Pool sind steuerlich insoweit abziehbar, als dieser einen funktional adäquaten, dem aktuellen Stand der Technik angepassten Ersatz des alten Pools darstellt.

8.5.2.

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 21. April 2022 betreffend Versetzen eines WC; SGE vom 26. März 2020 [3-RV.2019.22] betreffend Installation der Lüftung an einem neuen Ort; MB LUK, Ziff. 3.3).

8.5.3.

8.5.3.1.

Der neue Pool befindet sich am genau gleichen Ort wie der ersetzte. Es sind also keine Kosten wegen Versetzung des Pools entstanden, welche nicht abzugsfähig wären. Allein der Umstand, dass elektrische Leitungen an einen anderen Ort verlegt werden mussten, weil sich die elektrischen Anschlüsse beim neuen Pool nicht mehr exakt an der gleichen Stelle befinden, wie beim ersetzten, schliesst den Abzug der dadurch anfallenden Kosten nicht aus, weil es sich dabei um reine Anpassungsarbeiten handelt. Die Vorinstanz ist also diesbezüglich von einem falschen Blickwinkel ausgegangen.

Nicht abzugsfähig sind aber die Kosten für zusätzliche, bisher nicht bestandene elektrische Installationen (RGE vom 21. August 2008 [3-RV.2007.190]).

8.5.3.2.

Aufgrund der beim Liegenschaftsunterhalt steuerlich massgebenden funktionalen Betrachtungsweise sind ausserdem auch alle Kosten abzugsfähig, welche für die (Neu-)Installation von Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen angefallen sind, soweit diese im Vergleich zum ersetzten Pool für einen zeitgemäss adäquaten Betrieb des neuen Pools benötigt werden. Die diesbezüglichen Kosten können daher steuerlich erst qualifiziert werden, nachdem der Vertreterin der Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt wurde, belegmässig nachzuweisen, welche neuen Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen beim neuen Pool notwendig sind, damit dieser unter Berücksichtigung des Zeitablaufs funktional mit dem ersetzten Pool verglichen werden kann.

8.5.3.3

Die von der Vorinstanz vorgenommene Aufteilung der Kosten für die Elektroanlagen ist daher aufzuheben. Die Vorinstanz hat diese Kosten nach Vornahme weiterer Abklärungen betreffend Steuerung und Dosieranlagen neu in (abzugsfähige) werterhaltende und (nicht abzugsfähige) wertvermehrende aufzuteilen.

9.

Zusammenfassend ergibt sich somit das Folgende:

- a) Die Kosten von brutto CHF 8'276.00 betreffend Ersatz des Pools sind als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren.
- b) Der Rekurs ist betreffend die Kosten für den Ersatz der Verbund- durch Granitsteine, den Ersatz des Brunnentrogs, das "G Rollo Beach über Rollladenabdeckung" und die "Aufrollvorrichtung über Unterflurrollladen" abzuweisen.

c) Die Angelegenheit ist betreffend die folgenden Positionen an die Vorinstanz zur Vornahme weiterer Abklärungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides zurückzuweisen:

- Demontage der Metallschränke
- Treppe zum Nachbargrundstück
- Granitsteine als Ersatz für den Stellriemen
- Einstiegstreppe in den Pool
- Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen für den Pool
- Elektroinstallationen

10.

10.1.

Soweit der Rekurs abgewiesen wird, werden die Rekurrenten kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG). Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.58]). Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren gewichteten Anträgen zu ca. 60 %. Sie haben daher 40 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

10.2.

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Diese ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 22. September 2022 [3-RV.2021.127]). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 1'615.50 (inkl. 7.7 % MWSt). Sie basiert auf einem Stundenansatz von CHF 300.00.

10.3.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2022.3]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'184.70 (inkl. 7.7 % MWSt). Davon sind den Rekurrenten 60 %, d.h. CHF 710.85 auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Kosten von brutto CHF 8'276.00 betreffend Ersatz des Pools stellen Liegenschaftsunterhalt dar.

2.

Der Rekurs wird betreffend die Kosten für den Ersatz der Verbund- durch Granitsteine, für den Ersatz des Brunnentrogs, für das "G Rollo Beach über Rollladenabdeckung" und die "Aufrollvorrichtung über Unterflurrollladen" abgewiesen.

3.

Die Angelegenheit wird betreffend die folgenden Positionen an die Steuerkommission Q._____ zur Vornahme weiterer Abklärungen im Sinne der Erwägungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides zurückgewiesen:

- Demontage der Metallschränke
- Treppe zum Nachbargrundstück
- Granitsteine als Ersatz für den Stellriemen
- Einstiegstreppe in den Pool
- Steuerungen, Desinfektions- und Dosieranlagen für den Pool
- Elektroinstallationen

4.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'365.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu 40 % mit CHF 546.00 zu bezahlen.

5.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 710.85 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
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, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic