

**3-RV.2023.119**

P 3

**Urteil vom 23. Januar 2025**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Lämmli  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent      **A.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission V.**\_\_\_\_\_  
**vom 15. Juni 2023**  
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2020 verkauften A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ als Miteigentümer zu je ½ die Liegenschaft LIG V.\_\_\_\_\_/aaa zum Preis von CHF 1'085'000.00 an C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft.

### 2.

Mit Verfügung vom 21. Oktober 2021 veranlagte die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 19'403.00 bei einer Besitzesdauer von 27 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 970.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 542'500.00, ein Erwerbspreis (1/2-Anteil) von CHF 370'000.00 sowie Aufwendungen (1/2-Anteil) von CHF 153'097.00 zu Grunde.

### 3.

Gegen die Verfügung vom 21. Oktober 2021 erhob A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 30. November 2021 Einsprache und beantragte, es sei der ermittelte Grundstücksgewinn gemäss der nachfolgenden Begründung tiefer festzusetzen. Mit Schreiben vom 28. Januar 2022 reichte er die Begründung nach.

### 4.

Mit Entscheid vom 15. Juni 2023 reduzierte die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ in teilweiser Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstücksgewinn-Anteil auf CHF 17'878.00.

### 5.

Den Einspracheentscheid vom 15. Juni 2023 (Zustellung am 25. Juli 2023) hat A.\_\_\_\_\_ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 13. September 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt,

es seien die folgenden Positionen bei der Grundstücksgewinnsteuer als wertvermehrende Investitionen mit einem Abzug zu berücksichtigen:

- O._____	CHF	12'500.00
- P._____	CHF	13'100.00
- N._____	CHF	3'680.00
- K._____	CHF	9'277.00
- Q._____	CHF	28'409.00
- M._____	CHF	13'955.00
Total	CHF	80'921.00

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

**6.**

Die Steuerkommission V. \_\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**7.**

A. \_\_\_\_\_ hat eine Replik erstattet.

**8.**

A. \_\_\_\_\_ hat mit Eingabe vom 3. Dezember 2024 die vom Spezialverwaltungsgericht eingeforderten Rechnungen eingereicht.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Die Leiterin der Abteilung Steuern führt in der Vernehmlassung vom 30. Oktober 2023 das Folgende aus (S. 1):

"Die vorliegende Rekursbeschwerde (recte: Rekurs) wurde nur von Herrn A.\_\_\_\_\_ erhoben. Bei der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine sogenannte Objektsteuer. Ob mit der Rekursbeschwerde von Herrn A.\_\_\_\_\_ auch gleichzeitig der an Frau B.\_\_\_\_\_ separat eröffnete Einspracheentscheid angefochten ist, konnte leider durch die Abteilung Steuern beim Rechtsdienst Kantonales Steueramt Aarau nicht in Erfahrung gebracht werden".

#### **2.2.**

Der Rekurrent nimmt dazu wie folgt Stellung (Replik S. 1):

"Formelles

In diesem Verfahren vertrete ich auch die Interessen von meiner getrenntlebenden Ehefrau B.\_\_\_\_\_, geb. tt.mm. 1956, Bürgerort T.\_\_\_\_\_, wohnhaft an der R-Strasse 10 in S.\_\_\_\_\_.

Es wird somit auch der separat eröffnete Einspracheentscheid an meine Frau in dieser Rekursbeschwerde angefochten."

#### **2.3.**

Es ist davon auszugehen, dass der Rekurrent bereits im Zeitpunkt der Rekurerhebung tatsächlich von seiner Ehefrau getrennt lebte, weshalb die Vertretungsvermutung gemäss § 172 StG nicht mehr galt. Daher kann offen gelassen werden, ob diese Bestimmung auch auf eine Grundstückgewinnsteuer (Objektsteuer) anwendbar ist. Der Rekurs wurde nur vom Rekurrenten unterzeichnet und damit nur in seinem Namen erhoben. Da die Ehefrau ausweislich der Akten auch keine Vollmacht zu Gunsten des Rekurrenten ausgestellt hat, kann sie nicht als durch den Rekurrenten vertreten gelten (SGE vom 25. Januar 2024 [3-RV.2022.23], mit Hinweis auf den VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.301]).

### **3.**

Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Als Aufwendungen anrechenbar sind Kosten

für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen (§ 104 Abs. 1 lit. a StG). Nicht anrechenbar sind Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können (§ 104 Abs. 2 lit. a StG).

#### 4.

##### 4.1.

Der Rekurrent beantragt, es sei die Rechnung der O.\_\_\_\_\_ AG von total CHF 26'900.00 vollumfänglich als wertvermehrend zu berücksichtigen.

##### 4.2.

Die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ führt zu dieser Rechnung im Einspracheentscheid das folgende aus (S. 3):

#### **"31.12.2003 Rechnung O.\_\_\_\_\_ AG, allgemeine Sanitärapparate**

Vom Totalbetrag der Rechnung in der Höhe von CHF 26'900.— wurden rund 45 %, resp. CHF 12'200.— als wertvermehrend zum Abzug zugelassen. Weil bereits ein Badezimmer vorhanden war, sind diverse Leistungen aus dieser Rechnung normaler Liegenschaftsunterhalt, welcher bei der Einkommenssteuer abziehbar gewesen wäre. Die Steuerkommission erachtet folgende Positionen aus der Rechnung als Investitionen:

254.0 Kalt- und Warmwasserleitungen, weil neue Anordnungen der WC-Anlagen und Duschen	3'800
254.1 Schmutzwasserleitungen, weil neue Anordnung der Geräte	2'300
243.0 Handtuchradiator	3'020
243.1 Bodenheizung	2'900
Montage Whirlpool	<u>650</u>
Zwischen-Total	12'670
Zuschlag Planung + 8.00 %, Rabatt – 2 %, Skonto – 2 % MWSt + 7,6 %	
ergibt einen abziehbaren Investitions-Anteil von	14'140
In der Veranlagung gewährter Abzug	- <u>12'200</u>
Zusätzlicher Anteil Investitionskosten aufgrund der Einsprachebeurteilung	1'940"

##### 4.3.

Der Rekurrent führt dazu im Rekurs das Folgende aus (S. 2):

"Die Steuerverwaltung begründet ihren Entscheid darin, dass bereits ein Badezimmer mit einer Fläche von 5.10m<sup>2</sup> vorhanden war und somit diverse Leistungen aus dieser Rechnung normalen Liegenschaftsunterhalt darstellen. Dabei geht jedoch völlig vergessen, dass das alte Badezimmer mit dem danebenliegenden Kinderzimmer mit 9.50m<sup>2</sup> zusammengelegt wurde. Anstatt eine Aufteilung nach m<sup>2</sup> der Fläche vorzunehmen und auf diesem Weg die Unterscheidung in Investition und Unterhalt zu machen, ist hier die korrekte Einschätzung nach der Gesamtsicht der Massnahme notwendig. Bei dieser Betrachtung wird sichtbar, dass aus einem alten Badezimmer der 70-Jahre und der Nutzung

durch eine 9-köpfige Familie über mehrere Jahre eine **Wellnessoase mit exklusiven Materialien und individuellen Bauten** entstanden ist. Dazu zählen u.a. die Bodenheizung, das Waschbecken im mediterranen Stil als Individualanfertigung, die Designer-Dusche und Vorhang für CHF 3.702.00/645.00 von [...], Einbau Waschtisch von [...] für CHF 924.00, WC-Anlage von Designer [...] für CHF 2.280.50 sowie der Whirlpool [...] für CHF 15.658.00. Zusätzlich wurde das gesamte Badezimmer mit Wand- und Mosaikplatten von [...] aus Naturstein ausgestattet für CHF 7.693.65 gemäss Pflegeanweisung der L.\_\_\_\_\_. Dass bei dieser Umgestaltung rund die Hälfte dieser Investition als periodischer Liegenschaftsunterhalt durch die Steuerbehörde V.\_\_\_\_\_ betrachtet wird, ist für den Ersteller nicht nachvollziehbar und entspricht nicht dem wahren Sachverhalt.

*Der Ersteller erneuerte hier einen intakten aber wesentlichen Gebäudeteil aufgrund seines persönlich motivierten Ersatzes als wertvermehrende Auslage, hatte diese nicht bei seiner periodischen Steuerdeklaration als Liegenschaftsunterhalt abgezogen und macht diese Ausgaben im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf bei der Grundstückgewinnsteuer geltend."*

#### 4.4.

Es ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ die Kosten für die neue Anordnung der Kalt- und Warmwasser- sowie der Schmutzwasserleitungen, den Handtuchradiator und die Bodenheizung als auch die Montage des Whirlpools vollumfänglich als Investition beurteilten.

Demgegenüber kann das Spezialverwaltungsgericht der pauschalen Beurteilung aller übrigen Kosten dieser Rechnung als bei der Einkommenssteuer abziehbaren Liegenschaftsunterhalt mit der Begründung, es sei bereits ein Badezimmer vorhanden gewesen, nicht zugestimmt werden. Es ist aufgrund der aktenkundigen Fotos davon auszugehen, dass der Hinweis des Rekurrenten, die aus den 70er-Jahren stammenden Armaturen seien durch höherwertige ersetzt worden, zutrifft, was gegebenenfalls zur Folge hat, dass ein wertvermehrender, bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbarer Anteil der Kosten auszuscheiden ist. Eine solche individuelle Betrachtung hat die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ für die Positionen "Dusche", "Waschtisch geplättlet", "WC-Anlage", "Whirlpool bauseits" und "Lieferung Dusche" nicht vorgenommen.

#### 4.5.

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 den behördlichen Abklärungen des steuerlich

relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat (Bundesgerichtsurteil vom 26. Mai 2023 [9C\_251/2023]; VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53]; SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

#### 4.6.

Zwecks individueller Festsetzung des als Wertvermehrung auszuscheidenden Kostenanteils der oben aufgeführten Positionen hätte die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ den Rekurrenten aufgrund der Untersuchungsmaxime kontaktieren und ihm die Gelegenheit einräumen müssen, die diesbezüglich in den 70-er Jahren verwendeten Produkte und deren Preis zu belegen. Weil die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ dies unterlassen hat, hat sie die Untersuchungsmaxime verletzt (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

#### 4.7.

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend die obigen Positionen zu treffen und diese rechtlich zu beurteilen, ist die Angelegenheit diesbezüglich an die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ zurückzuweisen (vgl. SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

### 5.

#### 5.1.

Der Rekurrent beantragt, es sei die Rechnung P.\_\_\_\_\_ von total CHF 26'200.00 vollumfänglich als wertvermehrend zu berücksichtigen.

#### 5.2.

Die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ führt zu dieser Rechnung im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 3):

**"29.10.2003 Rechnung P.\_\_\_\_\_, Maurerarbeiten Sanierungsarbeiten:**

die Rechnung enthält folgende Positionen:

Badzimmersanierung	9'500
Zusätzlich Badezimmer	3'400
Schlafzimmer, 1. Stock	3'500
Küche / Esszimmer	2'100
Wohnzimmer	3'700
Gang / Treppenhaus	4'000
Total	26'200

In der Veranlagung wurden davon 50 % als Investition gewährt

Baumeisterarbeiten, insbesondere Flickarbeiten, gehören zu den normalen Unterhaltsarbeiten. Die Arbeiten für Umbauten, Anpassungen, Leitungsänderungen etc. sind wertvermehrend. Die Steuerkommission erachtet den Anteil Investitionen mit 50 % als angemessen. In diesem Punkt kann daher nicht von der Beurteilung im Veranlagungsverfahren abgewichen werden."

### 5.3.

Der Rekurrent führt dazu im Rekurs das Folgende aus (S. 2):

#### **"2. Umbau des Badezimmers im 1. OG als Fortsetzung sowie Umbau Badezimmer Untergeschoss**

[....]

Die Steuerverwaltung sieht in dieser Position Flickarbeiten von 50%, welche als Unterhalt zu betrachten sind. In den erhaltenen Offerten und Rechnungen von P.\_\_\_\_\_ finden sich keine solchen Arbeiten. Die Pauschalisierung der Steuerverwaltung beruht auf keiner Grundlage und ist daher als willkürlich zu betrachten.

Wie der beiliegenden Offerte von P.\_\_\_\_\_ vom 26. April zu entnehmen ist als Beilage 03, werden für den vorgesehenen Umbau CHF 9.500.00 veranschlagt. Dabei handelt es sich um ordentliche Mauererarbeiten im erwähnten Zusammenhang und **keine Flickarbeiten** des Gebäudeunterhalts. Die ebenfalls beiliegende Rechnung als Beilage 04 von P.\_\_\_\_\_ vom 29.10. 2003 baut auf diesem Angebot auf und führt weitere Arbeiten im Haus auf. Auch bei dieser Darstellung ist von Flickarbeiten keine Rede. Alle Einsätze führen zur Wertsteigerung der Liegenschaft und sind in der Gesamtheit der durchgeführten Massnahme zu betrachten."

### 5.4.

#### 5.4.1.

In der "OFFERTE MAURERARBEITEN" vom 26. April 2003 betreffend "Badzimmer-Sanierung" von total CHF 9'500.00 werden die Arbeiten wie folgt umschrieben:

1. "Abbruch und Spitzarbeiten  
Alle Plättli an Wänden abspitzen, am Boden teilweise sowie Unterlagsboden, Badewanne samt Ummauerung, Wandschrank zum Gang
2. Spitzarbeit für Heizung-Sanitär
3. Maurerarbeit  
Boden- und Wandschlitz zu mauern, Ummauerung Abstellflächen beim Pool auf mauern, Duschtassée unter mauern, Unterlagsboden anpassen, Spülkasten vom WC auf mauern und Zwischenwand WC – Gang ergänzen
4. Diverse Anpass- und Verputzarbeiten sowie Abrieb der Wände anpassen
5. Arbeiten an der Decke: Putz abspitzen, Haftbrücke anbringen, neuer Putz anbringen und Abrieb aufziehen."

All diese Arbeiten sind im Zusammenhang mit dem Umbau des bestehenden Badezimmers aus den 70er-Jahren von 5,1 m2 und der Zusammenlegung mit dem danebenliegenden Kinderzimmer mit 9,5 m2 zu einer Well-

nessoase angefallen. Bei den Kosten für bauliche Veränderungen wie z.B. Umbauten und Grundrissveränderungen handelt es sich um Investitionen (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Januar 2024, S. 11, Ziff. 3.3 [Wertvermehrende Aufwendungen und Investitionen] und S. 25 [Baumeisterarbeiten; Arbeiten im Zusammenhang mit Umbauten, Anpassungen, Leitungsänderungen und dgl.]).

Die Kosten von CHF 9'500.00 sind daher vollumfänglich (statt nur zu 50 %) bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen.

#### **5.4.2.**

Die Arbeiten für das "Badzimmer" für total CHF 3'400.00 werden wie folgt umschrieben:

"Tür vom Gang ins Badezimmer versetzen sowie Anpassungsarbeiten. Lavabo im Badezimmer aufmauern, verputzen und Abrieb anbringen. Spitzarbeiten für Elektriker"

Die Versetzung der Türe ist als Umbau zu qualifizieren. Die dadurch und die Anpassungsarbeiten angefallenen Kosten stellen eine Investition dar. Dies gilt auch für die Aufmauerung des Lavabo und die Spitzarbeiten für elektrische Anlagen, da es sich dabei um erstmalige Installationen handeln dürfte.

Die Kosten von CHF 3'400.00 sind daher vollumfänglich (statt nur zu 50 %) bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen.

#### **5.4.3.**

Bei den Kosten von CHF 3'500.00 für das "Schlafzimmer im 1. Stock", von CHF 2'100.00 für "Küche / Esszimmer", von CHF 3'700.00 für das "Wohnzimmer" und von CHF 4'000.00 für "Gang / Treppenhaus" handelt es sich jeweils um "Aufwand inkl. Material und Installation" (vgl. Rechnung von P. \_\_\_\_\_ vom 29. Oktober 2003). Mehr Angaben zu diesen Ausgaben können den Steuerakten nicht entnommen werden.

#### **5.4.4.**

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 den behördlichen Abklärungen des steuerlich relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat (Bundesgerichtsurteil vom

26. Mai 2023 [9C\_251/2023]; VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53]; SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

**5.4.5.**

Es ist für das Spezialverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar, weshalb die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ von "Flickarbeiten" ausgeht. Der Rekurrent macht zu Recht geltend, dass in den erwähnten Belegen von Flickarbeiten keine Rede ist. Weil aufgrund der Beschreibung "Aufwand inkl. Material und Installation" völlig unklar ist, welche Arbeiten geleistet und welche Installationen getätigt wurden, hätte die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ den Rekurrenten aufgrund der Untersuchungsmaxime kontaktieren und ihm die Gelegenheit einräumen müssen, zu den geleisteten Arbeiten und vorgenommenen Installationen Stellung zu nehmen bzw. diesbezüglich weitere Unterlagen einzureichen. Weil die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ dies unterlassen hat, hat sie die Untersuchungsmaxime verletzt (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

**5.4.6.**

Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, erstinstanzlich die notwendigen Abklärungen betreffend die geleisteten Arbeiten und vorgenommenen Installationen zu treffen und diese rechtlich zu beurteilen, ist die Angelegenheit diesbezüglich an die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ zurückzuweisen (vgl. SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

**6.**

**6.1.**

Der Rekurrent beantragt, es sei die Rechnung der N.\_\_\_\_\_ AG vom 4. September 2003 von total CHF 7'360.90 vollumfänglich als wertvermehrend zu berücksichtigen.

**6.2.**

Die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ führt zu dieser Rechnung im Einspracheentscheid das Folgende aus (S. 3 f.):

**"04.09.2003 Rechnung N.\_\_\_\_\_ AG, Plattengeschäft, Bad 1. OG  
Plattenarbeiten**

Totalbetrag für Plattenarbeiten, welche nur das vergrösserte Bad im OG umfassen	7'360
In der Veranlagung wurden davon gewährt 50 %	3'680

Anhand der glaubhaften Angaben in der Einsprache wurde das Badezimmer von ursprünglich 5,1 m<sup>2</sup> um 9,5 m<sup>2</sup> auf 14,6 m<sup>2</sup> vergrössert. Der Investitions-Anteil wird daher ins Flächenverhältnis gesetzt  
(CHF 7'360/14,6 m<sup>2</sup>)\*9,5 m<sup>2</sup> ergibt gerundet 4'790  
Zusätzlicher Anteil Investitionskosten aufgrund Einsprache-  
Beurteilung 1'110"

**6.3.**

Der Rekurrent führt dazu im Rekurs das Folgende aus (S. 2 f.):

"Erneut geht die Steuerverwaltung von einer willkürlichen Schätzung der alten Flächen des Badezimmers und des Kinderzimmers aus. Danach betrachtet sie fälschlicherweise CHF 3.680.00 als Unterhalt, obwohl auch diese Massnahme voll zur Wertsteigerung der Liegenschaft beiträgt. Die Beilage 05 als Angebot und 06 als Rechnung der N.\_\_\_\_\_ AG widerlegen eindeutig das Vorgehen der Steuerbehörde. Auch hier gilt die Gesamtbetrachtung dieser Renovation, und es findet sich keine Berechtigung für eine Deklaration in der periodischen Steuererklärung als Unterhalt des Erstellers dieses Rekurses. Ein Ausweis und Abzug bei der Deklaration der Grundstückgewinnsteuer ist die logische Folge dieses Sachverhalts."

**6.4.**

Bei dieser Rechnung handelt es sich um die Kosten für das Liefern, Verlegen und Ausfugen der Wand-, Boden- und Sockelplatten und deren Imprägnieren sowie die Silikonfugen.

Angesichts des Umstandes, dass der Rekurrent das bisherige Badezimmer um das danebenliegende Kinderzimmer erweiterte, ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ die gesamten Kosten, welche auf einer Fläche von 13 bzw. 12,5 m<sup>2</sup> basieren, im anteilmässigen Umfang der Fläche des Kinderzimmers von 9,5 m<sup>2</sup> als Investition berücksichtigt hat, da bei einer Umwandlung eines Kinder- in ein Badezimmer bzw. eine Wellnessoase kaum Unterhaltungspotential vorhanden ist.

Die Vorgehensweise der Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ hat im Ergebnis zur Folge, dass für das bereits bestandene Badezimmer kein wertvermehrender Anteil berücksichtigt wurde. Dies erscheint angesichts des Umstandes, dass ein Badezimmer aus den 1970er-Jahren durch Wandplatten mit einem Preis von CHF 205.00/m<sup>2</sup> und Bodenplatten mit einem Preis von CHF 170.00/m<sup>2</sup> erneuert wurde, als nicht sachgerecht. Bei einem Preis bis CHF 200.00/m<sup>2</sup> handelt es sich um eine mittlere Preisklasse, bei einem

Preis über CHF 200.00/m<sup>2</sup> um eine obere Preisklasse. Da vom Ersatz der Platten einer unteren Preisklasse auszugehen ist, beträgt der Investitionsanteil 50% betreffend die Platten von CHF 170.00/m<sup>2</sup> und 67% betreffend die Platten von CHF 205.00/m<sup>2</sup> (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Januar 2024, S. 28). Auch als Investition zu betrachten sind die Kosten für das Imprägnieren der neuen Platten.

Der zusätzliche Investitionsanteil berechnet sich somit wie folgt:

13,0 m <sup>2</sup> à CHF 205.00 = CHF 2'665.00, davon 67%	CHF 1'785.55
12,5 m <sup>2</sup> à CHF 170.00 = CHF 2'125.00, davon 50%	CHF 1'062.50
Wand- und Bodenplatten imprägnieren	<u>CHF 459.00</u>
Total	CHF 3'307.05
+ 7,6% MWSt	CHF 251.35
Total	CHF 3'558.40

#### 6.5.

Der Rekurs ist in diesem Punkt somit teilweise gutzuheissen.

#### 7.

##### 7.1.

Der Rekurrent beantragt, es seien die Rechnungen der Q.\_\_\_\_\_ vom 23. Juli 2003 von CHF 6'000.00 und vom 10. Juni 2011 von (gerundet) CHF 28'409.00 vollumfänglich als wertvermehrend zu berücksichtigen.

##### 7.2.

Die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ führt zu dieser Rechnung im Einspracheentscheid das folgende aus (S. 4 f.):

##### "23.7.2003 Rechnung Nr. bbb, Q.\_\_\_\_\_

Rechnungsbetrag	6'000
davon in Veranlagung gewährt	0

Aufgrund der Rechnung handelt es sich um ein Renovationsfenster, d.h. einen Fensterersatz. Gemäss dem Angebot der Firma Q.\_\_\_\_\_ werden diese Renovationsfenster in die bestehenden Fensteröffnungen, resp. Fensterrahmen montiert.

Der Ersatz von energetisch besseren Fenster wäre gemäss dem Merkblatt Liegenschaftsunterhalt als normaler Liegenschaftsunterhalt bei der Einkommenssteuer abziehbar gewesen. Daher ist diese Rechnung bei der Grundstücksgewinnsteuer nicht anrechenbar."

Und weiter:

**"Phase II im Jahr 2011: 10.6.2011 Rechnung Q. \_\_\_\_\_**

Total Rechnungsbetrag 28'404

Davon in Veranlagung gewährt 0

Gemäss der Rechnung handelt es sich um sog. Renovationsfenster, d.h. um reinen Fensterersatz. Gemäss der Beschreibung 'Montagearbeiten' wird unter '**Demontage**' beschrieben:

'Aufgrund der Q. \_\_\_\_\_-Technologie muss der bestehende Rahmen nicht aufwändig herausgebrochen werden. Die alten Fensterflügel werden ausgehängt, Beschläge und Wetterschenkel demontiert.'

Unter '**Montage**' wird beschrieben:

'Der neue Rahmen wird schnell und einfach auf dem bestehenden Rahmen montiert. Vier flexible Dichtungsebenen sorgen für perfekte Isolation. Die Fensterflügel werden eingehängt und präzise einreguliert.'

Für diese Arbeiten, resp. den Fensterersatz wurde bei der Abteilung Bau- und Technik der Gemeindeverwaltung V. \_\_\_\_\_ kein Baugesuch eingereicht. Somit wurden keine neuen Fensteröffnungen geschaffen oder Fensteröffnungen versetzt.

Der Ersatz von energetisch besseren Fenster wäre gemäss dem Merkblatt Liegenschaftsunterhalt als normaler Liegenschaftsunterhalt bei der Einkommenssteuer abziehbar gewesen. Daher ist diese Rechnung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar."

**7.3.**

Der Rekurrent führt dazu im Rekurs das Folgende aus (S. 3 f.):

**"5. Rechnung Q. \_\_\_\_\_**

[...]

Diese Fenster wurden in der ersten Phase des Projekts einzig und allein wegen dem neuen Badezimmer ausgewechselt. Also aufgrund der persönlichen Ästhetik, des Geschmacks der Ersteller und seines motivierten Einsatzes im Rahmen der Neugestaltung der Liegenschaft sowie der gesamten Anhebung in eine höhere Wohnkultur. Energetische Überlegungen – wie sie als Argument der Steuerverwaltung aufgeführt werden – waren nicht ausschlaggebend für diese Wahl. Daher wurden sie vom Ersteller nicht als Unterhalt in der periodischen Deklaration der Einkommenssteuern berücksichtigt. Im Sinne der bereits erwähnten Gesamtbetrachtung sind diese als wertvermehrende Massnahme zu taxieren."

Und weiter:

**"7. Rechnung Zweiter Antrag als Phase II Q. \_\_\_\_\_**

[...]

Wie bereits unter Punkt 5 erwähnt, war einzig und allein die funktionale Ästhetik der Fenster auf den harmonischen Blick der gesamten Liegenschaft ausgerichtet. Siehe dazu Beilage 22. Somit wurde diese zweite Phase in Angriff genommen. Auch bei diesem Entscheid waren die energetischen Überlegungen nicht ausschlaggebend. Daher ist diese Massnahme als wertvermehrend zu betrachten und bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug zu bringen."

#### 7.4.

Beim Ersatz von Fenstern am gleichen Ort wird sowohl bei energetisch gleichwertigen, als auch bei energetisch wesentlich besseren Fenstern nie ein Investitionsanteil ausgedient (vgl. Merkblatt "Liegenchaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Januar 2024, S. 33). Da die Gründe, welche zu Liegenchaftsaufwendungen führen, bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit grundsätzlich irrelevant sind (SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.130]), ist es unerheblich, dass die Fenster gemäss den Ausführungen nicht aus energetischen, sondern rein ästhetischen Gründen ersetzt wurden. Die Kosten für den Ersatz der Fenster stellen deswegen nicht eine bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigende Investition dar, sondern sind als Unterhalt bzw. Energiesparmassnahme bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen. Aus dem Umstand, dass bei der Einkommenssteuer kein Abzug geltend gemacht bzw. gewährt wurde, kann kein Anspruch auf Anrechnung als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer abgeleitet werden (vgl. § 104 Abs. 2 lit. a StG).

#### 7.5.

Der Rekurs ist in diesem Punkt somit abzuweisen.

#### 8.

##### 8.1.

Der Rekurrent beantragt, es sei die Rechnung von K. \_\_\_\_\_ vom 14. Dezember 2003 von CHF 9'277.00 vollumfänglich als wertvermehrend zu berücksichtigen.

##### 8.2.

Die Steuerkommission V. \_\_\_\_\_ führt zu dieser Rechnung im Einspracheentscheid das folgende aus (S. 4):

**"14.12.2003 Rechnung K. \_\_\_\_\_, Malerarbeiten**

[...]

Aufgrund der Rechnung wurden normale Abschleif- und Malerarbeiten, Renovationsarbeiten in folgenden Räumen ausgeführt: 'Allgemein', 'Wellness-Raum (Badezimmer 1. OG)', 'Wohnzimmer inkl. Essecke, Schlafzimmer, Treppe, Küche.

Diese normalen Malerarbeiten wären gemäss dem Merkblatt Liegenchaftsunterhalt bei den Einkommenssteuern abziehbar gewesen. Diese Rechnung ist bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar."

### 8.3.

Der Rekurrent führt dazu im Rekurs das Folgende aus (S. 3 f.):

"Die Steuerverwaltung übersieht bei ihrer Argumentation, dass es sich nicht um 'normale Malerarbeiten' handelt, sondern um den letzten Schritt in diesem Umbauprojekt. In all den Jahren, in denen der Ersteller das Haus bewohnte, wurden die periodischen Malerarbeiten ohne Wertvermehrung mehrmals vorgenommen. Hier genügte jedoch der Pauschalabzug der Einkommenssteuer, um diese Kosten zu decken. In diesem Fall jedoch wurde in sämtlichen Zimmern durch den Baumeister P.\_\_\_\_\_ noch zusätzlich ein neuer Verputz im mediterranen Stil angebracht. Das gesamte Haus, inklusive der Garten, wurden vom Ersteller zu einer mediterranen Oase in V.\_\_\_\_\_ gestaltet. Dazu gehörten die alten Brunnen im Garten, die Vier-Zimmerlandschaft als Gartengestaltung sowie ein Innenhof im gleichen Stil. Somit ist leicht nachvollziehbar und den übrigen Bildern Nr. 8 Gästezimmer im UG mit neuem Boden und Verputz, Nr.9 Fitnessraum mit neuem Boden und Verputz (auf der anderen Seite), Nr. 10 Badezimmer im UG mit Anbau durch P.\_\_\_\_\_, Designerlavabo, Toilette ebenfalls von [...] sowie Plättli im ganzen Eingangsbereich im UG von [...], Nr. 11 Eingangsbereich wie beschrieben und neue Holzterrasse und überall neuer Verputz, Nr. 12 Schlafzimmer im OG mit neuem Boden und Verputz, Nr. 13 als Büro mit neuem Boden und Verputz, Nr. 14 bestehende Küche im OG mit neuer Decke und Verputz, Nr. 15 Blick zum Esszimmer und Küche aus dem Wohnzimmer mit neuem Verputz, Nr. 16 Blick ins Wohnzimmer mit neuen Fenstern wie in jedem Zimmer sowie neuem Verputz, Nr. 17 Blick nochmals ins Esszimmer mit neuen Fenstern und Verputz, Nr. 18 Balkonsicht mit neuem Holzboden, Nr. 19 nochmaliger Blick auf den Balkon, Nr. 20 herbstlicher Blick aus dem Balkon in den vorderen Garten mit Teich, Platten, Holzboden und Steinmauer, Nr. 21 nochmaliger Ausblick aus dem Balkon in die nähere Umgebung zu entnehmen, dass hier eine bedeutende Renovation stattfand."

### 8.4.

Die Malerarbeiten betrafen den Wellnessraum, das Wohnzimmer inkl. Essecke, das Schlafzimmer, den Treppenaufgang und die Küche. Es wurden die Fenster innen und aussen sowie die Heizkörper abgeschliffen und 2x mit Kunstharz gestrichen sowie die Wände und Decken mit verschiedenen Farbtönen gestrichen. Ausserdem wurden die Treppenuntersicht, -wangen und -stirnen abgetönt gestrichen und teilweise farblos lackiert. Überdies wurden der Estrichdeckel mit Kunstharz gestrichen und der Fenstersims abgebeizt und neu lackiert.

Es kann den aktenkundigen Unterlagen nicht entnommen werden, dass die Zimmer mit einem (wertvermehrenden) speziellen Verputz versehen wurden. Da allgemeine Verputzarbeiten als Unterhaltskosten gelten (vgl. Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Januar 2024, S. 36), ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

## 9.

### 9.1.

Der Rekurrent beantragt, es sei die Rechnung vom 8. Dezember 2003 von M.\_\_\_\_\_ von CHF 13'955.25 vollumfänglich als wertvermehrend zu berücksichtigen.

### 9.2.

Dem Einspracheentscheid können diesbezüglich keine Ausführungen entnommen werden, weil es sich um einen neuen Antrag handelt. In der Vernehmlassung vom 30. Oktober 2023 nimmt die Leiterin der Abteilung Steuern dazu wie folgt Stellung:

"In der Veranlagung wurde diese Rechnung wie folgt in die Anteile werterhaltend und wertvermehrend aufgeteilt (die Kopie der in der Veranlagung korrigierten Rechnung ist als Rekursbeilage 26B bei den Rekursakten):

- Die Position 'Montagebau in Holz / Total Wohnen CHF 4'171.55 beinhaltet vollumfänglich Unterhaltsarbeiten, welche bei der Einkommenssteuer im Jahr 2003 hätten in Abzug gebracht werden können,
- von der Position 'Schlafzimmer', Datum 14.7.03, Ziffern 2.0 bis 6.0, Totalbetrag CHF 2885, wurden 50 %, resp. CHF 1'442 als wertvermehrender Anteil gewährt. 50 % hätten als Unterhaltskosten in der Einkommenssteuer-Veranlagung 2003 gewährt werden können, dies in Anwendung vom Merkblatt Liegenschaftsunterhalt vom 30.09.2002, Änderungen 9.1.2004, gültig ab 2003, Seite 14, Nr. 6,
- Von der Position 'Treppenanlage', Ziffer 1, CHF 3'420, wurden ebenfalls 50 %, resp. CHF 1'710 als wertvermehrender Anteil gewährt, gemäss derselben Bestimmung im erwähnten Merkblatt.

Von der Rechnung M.\_\_\_\_\_, wurden somit insgesamt CHF 3'400 als wertvermehrend berücksichtigt (CHF 1'442 + CHF 1'710 = CHF 3'152 zuzüglich 7,6 % MWSt, gerundet)."

### 9.3.

Der Rekurrent führt dazu im Rekurs das Folgende aus (S. 3 f.):

"Wie der Offerte und der Rechnung gemäss Beilage 26 A und 26 B zu entnehmen ist, wurde hier eine neue Treppenanlage, neuer Laminatboden im Schlafzimmer eingesetzt sowie Parkettbehandlung im Wohnbereich vorgenommen. Bei den hier genannten Objekten waren vorher überall Teppiche vorhanden. Daher betrachtet auch bei dieser Massnahme der Ersteller die gesamte Massnahme als wertvermehrend, gehört sie doch eindeutig als wesentlicher Teil in das gesamte Projekt.

**Die Steuerkommission ist aus dem Ersteller nicht bekannten Gründen auf diese Position nicht eingegangen. Der Ersteller geht davon aus, dass sie diese Massnahme übersehen hat und bei ihrer Sitzung somit in ihre Erwägungen nicht einbezogen hatte."**

#### **9.4.**

Nach der geltenden Rechtsprechung ist – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen über die Parteianträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten. Bei neuen Begehren wird die Angelegenheit in der Regel an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die erstinstanzliche Prüfung der Anträge vornehmen kann (SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.74]). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ in der Vernehmlassung vom 30. Oktober 2023 materiell zum neuen Antrag Stellung genommen, denn eine Begründung kann nicht vernehmlassungsweise "nachgeschoben" werden, will dies zu einer Verkürzung des Instanzenzuges führen würde (SGE vom 21. März 2024 [3-RV.2023.88]). Es kommt hinzu, dass die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ nicht für sämtliche Positionen der Rechnung vom 8. Dezember 2003 eine Beurteilung vorgenommen hat.

#### **9.5.**

Die Angelegenheit ist daher in diesem Punkt an die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ zurückzuweisen (SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2020.153]).

#### **10.**

Zusammenfassend sind somit zusätzliche Anlagekosten von CHF 10'008.40 (CHF 4'750.00 + CHF 1'700.00 + CHF 3'558.40) zu berücksichtigen. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen, soweit die Angelegenheit nicht zur Vornahme weiterer Abklärungen im Sinne der Erwägungen bzw. zur Beurteilung des neu gestellten Antrages und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Steuerkommission V.\_\_\_\_\_ zurückzuweisen ist.

#### **11.**

##### **11.1.**

Soweit der Rekurs abgewiesen wird, wird der Rekurrent kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG). Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kostenpflicht von einem vollständigen Obsiegen des Rekurrenten auszugehen (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]). Wird im Rekursverfahren ein über die Einsprachebegehren hinausgehender Antrag gestellt, sind die diesbezüglichen Kosten des Rekursverfahrens unabhängig vom materiellen Ausgang des Verfahrens praxisgemäss dem Antragsteller zu überbinden (SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.74]).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze obsiegt der Rekurrent gemessen an den gewichteten Anträgen zu ca. 1/3. Er hat daher 2/3 der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

**11.2.**

Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses sind zusätzlich CHF 10'008.00 als Anlagekosten anzurechnen.

**2.**

Die Angelegenheit wird zur Vornahme weiterer Abklärungen im Sinne der Erwägungen bzw. zur Beurteilung des neu gestellten Antrages und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Steuerkommission V. \_\_\_\_\_ zurückgewiesen.

**3.**

Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

**4.**

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'200.00, der Kanzleigebür von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'520.00, zu 2/3 mit CHF 1'013.30 zu bezahlen.

**5.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt V. \_\_\_\_\_

---

**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, Obere Vorstadt 37, 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 beizu-

legen (§§ 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, 23. Januar 2025

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs