

**3-RV.2023.73**

P 219

**Urteil vom 21. Dezember 2023**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Schorno  
Richter Biondo  
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 4. April 2023**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 20. Dezember 2022 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'400.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 68'959.00 lediglich CHF 2'253.00 zum Abzug zugelassen.

### 2.

Gegen die Verfügung vom 20. Dezember 2022 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 27. Dezember 2022 Einsprache. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ ging von den folgenden Begehren aus:

"Gewährung der deklarierten Kinderbetreuungskosten von CHF 1'265.00  
Begründung für die Erhöhung des Selbstbehaltes Krankheitskosten  
Gewährung der deklarierten Kosten (Akontozahlungen) für die Erstellung der Photovoltaikanlage"

### 3.

Mit Entscheid vom 4. April 2023 reduzierte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen um CHF 931.00 auf CHF 97'500.00. Die Akontozahlungen für die Photovoltaikanlage wurden nicht zum Abzug zugelassen.

### 4.

Den Einspracheentscheid vom 4. April 2023 (Zustellung am 28. April 2023) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitiger Einsprache (recte: Rekurs) vom 24. Mai 2023 (Postaufgabe am 25. Mai 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

es seien die im Jahr 2021 geleisteten Akontozahlungen für die Photovoltaikanlage 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 die Abweisung des Rekurses.

### 6.

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben eine Replik erstattet.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. 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 an ihrer im April 2019 fertiggestellten und bezogenen Liegenschaft eine Photovoltaikanlage montiert, welche im März 2022 in Betrieb genommen werden konnte (vgl. Rekurs). Für diese Anlage wurden ihnen am 26. August 2021 und am 16. Dezember 2021 Akontozahlungen von CHF 25'680.25 und CHF 15'425.05 in Rechnung gestellt (vgl. Akontorechnungen der C.\_\_\_\_\_, R.\_\_\_\_\_). Die Rekurrenten beantragen, es seien diese Beträge als Auslagen für energiesparende Massnahmen zum Abzug zuzulassen.

#### **2.2.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hat keinen Abzug gewährt, weil der Kanton Aargau die Kosten für energiesparende Massnahmen nur zum Abzug zulässt, wenn die Arbeiten frühestens fünf Jahre nach Erstellung des Gebäudes ausgeführt worden seien (vgl. Einspracheentscheid, S. 3).

### **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 sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG). Die bundesrätliche Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 9. März 2018 ist mit Ausnahme von deren Art. 5 Abs. 3 sinngemäss anwendbar (§ 24 Abs. 4 StGV).

Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Mass-

nahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 1 Abs. 1 Liegenschaftskostenverordnung). Werden die Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, so kann die steuerpflichtige Person nur die Kosten abziehen, die sie selber trägt (Art. 1 Abs. 2 Liegenschaftskostenverordnung). Das Eidgenössische Finanzdepartement bezeichnet in Zusammenarbeit mit dem Eidgenössischen Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation die den Unterhaltskosten gleichgestellten Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien im Einzelnen (Art. 1 Abs. 3 Liegenschaftskostenverordnung).

Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien sind insbesondere der Einbau von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien, wozu auch die Sonnenenergie zählt (Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 [Stand am 1. Januar 1995]).

### **3.2.**

Ein Abzug ist nur für energiesparende Massnahmen an vorhandenen Bauten, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten möglich, denn bei Neubauten können die Auslagen in keinem Fall Mischcharakter haben, d.h. für teilweise werterhaltende und teilweise wertvermehrnde Aufwendungen anfallen. Zu den Neubauten zählen auch Aufwendungen für Um- und Ausbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkommen. Als bestehendes Gebäude gilt somit nicht jedes Gebäude, das bereits vorhanden ist. Die getätigten Auslagen müssen dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten (Urteil des Bundesgerichts vom 4. September 2014 [2C\_153/2014]).

### **3.3.**

Vorliegend ist unbestritten, dass die fragliche Solaranlage der Nutzung erneuerbarer Energien dient (Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992). Umstritten ist jedoch, ob es sich dabei um eine Installation in ein bestehendes Gebäude handelt, wie das Art. 1 Abs. 1 Liegenschaftskostenverordnung verlangt.

### **3.4.**

Das Bundesgericht hatte den Abzug einer Massnahme zur Nutzung erneuerbarer Energie bei einem vor etwas mehr als zwei Jahren neu erstellten Einfamilienhaus zu beurteilen. Es führt zur Abgrenzung von Neubauten zu bestehenden Bauten in seinem Urteil vom 18. Dezember 2012 (2C\_727/2012, 2C\_729/2012 = StR 2013 S. 318 ff.) das Folgende aus:

"2.2.3 (...) Zur Frage, wann ein Alt- und wann ein Neubau vorliegt, äussert sie [die Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992] sich jedoch nicht.

2.2.4 Dabei ist zu bedenken, wie das Bundesgericht bereits im Urteil 2C\_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3, StR 65/2010 864 S. 866 hervorgehoben hat, dass das Einkommenssteuerrecht schlecht dazu geeignet ist, energiepolitische (d.h. ausserfiskalische) Zielsetzungen zu verfolgen. Allgemein sind finanzielle Beiträge im Investitionszeitpunkt effizienter als Steuervergünstigungen, die sich viel später auswirken. Zudem kommen solche Vergünstigungen leistungsfähigen Pflichtigen dank der progressiven Tarife in stärkerem Ausmass zugute als einkommensschwachen, weil Erstere den Abzug von ihrer hohen Bemessungsgrundlage vornehmen können. Diese Gesichtspunkte ändern nichts daran, dass das Bundesgericht aufgrund von Art. 190 BV an die hier massgebliche gesetzliche Regelung gebunden ist. Doch kann der Anwendungsbereich solcher problematischer Massnahmen nur (eher) restriktiv sein.

### 3.

3.1 Vorliegend ist unbestritten, dass es sich bei der Installation einer Photovoltaikanlage um eine grundsätzlich förderungswürdige Energiesparmassnahme handelt. Genauso wenig steht die Energieeffizienz der fraglichen Massnahme im Streit. Angefochten ist somit nicht eine vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung, vielmehr geht es um die rechtliche Würdigung dieses Sachverhalts. Es fragt sich, ob die aufgewendeten Kosten gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

3.2 Die kantonale Steuerverwaltung gründet ihre ursprüngliche Verweigerung des beantragten Abzugs (sowie ihre jetzige Beschwerde) auf den Standpunkt, während einer fünfjährigen 'Sperrfrist' nach dem Zeitpunkt der Erstellung sei ein Abzug für Energiesparmassnahmen ausgeschlossen; während dieser Frist könne es sich somit noch nicht um einen Altbau handeln.

Dagegen geht die Vorinstanz davon aus, dass die fragliche Energiesparmassnahme nicht mehr an einem Neubau vorgenommen worden sei, nachdem die Beschwerdegegner im Zeitpunkt der Installation bereits über zwei Jahre in ihrem 2007 erstellten Einfamilienhaus gewohnt hatten. Eine zeitliche Befristung, innerhalb der noch eine 'erstellungsnah' Investition vorliege, gebe es nicht, und die Förderung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sei ein ausserfiskalisches Ziel, das nicht durch ausgedehnte Fristen verhindert werden dürfe. Im Übrigen liege ein absichtliches Ausnützen dieser Steuersparmöglichkeit nicht vor, weshalb der Abzug zu gewähren sei.

3.3 Die hier massgebliche Regelung bezweckt zwar – wie bereits erwähnt (vgl. oben E. 2.2.1) – einen Anreiz zu schaffen, bestehende Bausubstanz möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen. Das könnte – isoliert betrachtet – dafür sprechen, den beantragten Steuerabzug sogar für eine nur zwei Jahre nach der Erstellung einer Baute vorgenommenen zusätzliche Installation anzuerkennen. Eine solche Sichtweise würde allerdings ausser Acht lassen, dass die abzugsberechtigten Massnahmen sich gemäss der genannten Zwecksetzung auf den Ersatz von veralteten Bauteilen oder die erstmalige Anbringung in energietechnisch schlechter Bausubstanz beziehen müssen. Weder das eine noch das andere ist hier jedoch erwiesen oder auch nur dargetan.

Vielmehr nahmen die Beschwerdeführer ihre Zusatzinvestition aus ganz anderem Grund vor, nachdem Anfang des Jahres 2009 die kostendeckende Einspeisevergütung (KEV, gemäss Art. 7a Abs. 1 des Energiegesetzes vom 26. Juni 1998 [EnG, SR 730.0], gemäss Anhang Ziff. 2 des Stromversorgungsgesetzes vom 23. März 2007 [StromVG, SR 734.71]) in Kraft getreten war. Es kann ihnen gewiss nicht zum Vorwurf gemacht werden, von der neu zugänglichen finanziellen Erleichterung profitiert zu haben. Darüber hinaus können sie aber unter den gegebenen Umständen nicht auch noch eine steuerliche Privilegierung für sich in Anspruch nehmen. Das gilt umso mehr, als diese Privilegierung – wie bereits festgehalten (vgl. oben E. 2.2.4) – nur restriktiv gewährt werden kann. Was sich mit Blick auf den Zweck der anwendbaren Regelung aufdrängt, kann auch unter dem Gesichtspunkt der Unterscheidung zwischen Werterhaltung und –vermehrung nicht anders beurteilt werden. Abzugsfähig sind Energiekosten nur dann, wenn sie einen Mischcharakter haben, d.h. den Wert der betroffenen Bauteile nur teilweise vermehren (vgl. oben E. 2.2.2). Hier ist ein bloss werterhaltender Aspekt nicht ersichtlich. Vielmehr führte die Zusatzinvestition zu einer integralen Wertvermehrung, die zum beantragten Steuerabzug nicht berechtigen kann.

3.4 Die Beschwerdeführerin befürwortet eine Fünfjahresfrist für die Abgrenzung von Alt- und Neubauten. Innerhalb dieser Frist würde eine Installation noch als 'erstellungsnah' gelten, was einen Kostenabzug auszuschliessen habe. Diese Befristung entspräche derjenigen, die in Art. 1 Abs. 2 bzw. Art. 8 der bis Ende 2009 gültigen (und somit hier noch anwendbaren) Fassung der Liegenschaftskostenverordnung zur Bestimmung des anschaffungsnahen Aufwandes vorgesehen war (sog. Dumont-Praxis).

Dieses Abgrenzungskriterium würde an sich eine einfache und praktikable Kompromisslösung darstellen. Nach fünf Jahren dürften die meisten Auslagen für energiesparende Massnahmen einen Mischcharakter aufweisen. Vorliegend erübrigt sich jedoch, diese Frage abschliessend zu beantworten (vgl. oben E. 1.3), entspricht die zu beurteilende Massnahme doch weder der Zweckbestimmung der Regelung noch dem Erfordernis einer zumindest teilweisen Werterhaltung."

### **3.5.**

#### **3.5.1.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 25. Juni 2015 (3-RV.2015.51) entschieden, dass die Kosten für die Erstellung einer Warmwasser-Solaranlage innerhalb von zwei Jahren seit der Erstellung eines Gebäudes nicht abzugsfähig sind. Dieses Urteil ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

#### **3.5.2.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 27. Oktober 2016 (3-RV.2016.22) bestätigt, dass eine Frist von zwei Jahren zu kurz sei. Das angerufene Verwaltungsgericht hat sich dazu wie folgt geäussert (VGE vom 3. April 2017 [WBE.2016.515]; Hervorhebung durch das Spezialverwaltungsgericht):

"II.

2.

2.4.

[...]

Es können jedoch nicht alle dem Energiesparen dienenden Investitionen nach dem Bezug einer neu erstellten Baute vollumfänglich zum Abzug gebracht werden. Das Bundesgericht hatte diese Frage, wie von der Vorinstanz ausgeführt, im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit der Installation einer Photovoltaikanlage bei einer zweijährigen Liegenschaft zu prüfen. Es hat in den Erwägungen hervorgehoben, dass Sinn und Zweck dieser Massnahmen darin bestehen, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubstanz bzw. energietechnisch veraltete Installationen möglichst auf den modernen Stand der Technik zu bringen. Solche Verhältnisse waren im Fall der zweijährigen Liegenschaft nicht gegeben, weshalb die Abzugsfähigkeit dieser Kosten verneint wurde (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2012 [2C\_727/2012], E. 2.2.1; DIETER EGLOFF, in: Kommentar StG, § 39 N 80).

2.5.

Das Spezialverwaltungsgericht hat zu Recht festgestellt, dass in Anbetracht des Sinns und Zwecks der Abzugsfähigkeit von energiesparenden Massnahmen eine Sperrfrist von zwei Jahren nach Vollendung des Neubaus zu kurz sei. Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers stützt sich die Vorinstanz dabei nicht auf ihr persönliches Empfinden, sondern auf einen Bundesgerichtsentscheid, der in der relevanten Steuerperiode ergangen ist und somit zur Beurteilung in diesem Fall heranzuziehen ist. Sowohl der Vollendungszeitpunkt des Gebäudes als auch die unmittelbare Anwendbarkeit der Praxisänderung werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Was der Beschwerdeführer betreffend Einkommen- und Vermögenshöhe bzw. Information der Gegenpartei vorbringt, ist nicht schlüssig. Die **energiesparende Massnahme**, welche der Beschwerdeführer vornehmen liess, fällt zwar unter den Begriff des Liegenschaftsunterhalts, der der Beschwerdeführer verkennt aber, **dass die geltende Rechtsprechung eine solche nicht zum Abzug zulässt, wenn sie innert fünf Jahren nach Vollendung eines Neubaus vorgenommen wird**. Der Entscheidung der Vorinstanz ist folglich nicht zu beanstanden."

3.5.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat im erwähnten Urteil vom 27. Oktober 2016 (3-RV.2016.22) eine Fünfjahresfrist als "doch eher lang" bezeichnet und damit eine Verkürzung grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Das Verwaltungsgericht hat sich zu dieser Bemerkung nicht geäussert, sondern vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die geltende (bundesgerichtliche) Rechtsprechung eine energiesparende Massnahme nicht zum Abzug zulässt, wenn sie innert fünf Jahren nach Vollendung eines Neubaus vorgenommen wird. Da das Bundesgericht in der Zwischenzeit, soweit ersichtlich, kein anderslautendes Urteil gefällt hat, gilt im Kanton Aargau weiterhin die Fünfjahresfrist gemäss dem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 3. April 2017 (WBE.2016.515). Dies steht in Einklang mit dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau (Stand 1. Juli 2020, gültig ab 1.1.2020), wonach die Kos-

ten für energiesparende Massnahme zum Abzug zugelassen werden, wenn die Arbeiten frühestens fünf Jahre nach Erstellung des Gebäudes ausgeführt wurden (Ziff. 4.3).

Im Übrigen müssen die Gebäude auch in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden, Basel-Stadt, Freiburg, Glarus, Graubünden, Jura, Obwalden, Schaffhausen, Schwyz, Tessin, Thurgau, Uri und Waadt mindestens fünf Jahre alt sein (vgl. T. Hess, Besteuerung von Photovoltaikanlagen im Privatvermögen, in: StR 2023 S. 612 ff. [622]).

#### **4.**

##### **4.1.**

Die Rekurrenten machen geltend, im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Kantonalen Steueramtes stehe nicht, dass es zwingend 5 Jahre sein müssen. Die Formulierung "in der Regel" bedeute, dass es Ausnahmen geben würde und sie seien der Auffassung, dass eine solche vorliege (vgl. Rekurs).

##### **4.2.**

Die von den Rekurrenten erwähnte Passage im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" lautet wie folgt (Ziff. 4.3):

"Erfolgt die Investition in eine energiesparende Massnahme zeitnah zur Erstellung der Liegenschaft, so ist der Abzug der Aufwendungen in der Regel infolge des fehlenden Mischcharakters zu verweigern. Fünf Jahre nach Erstellung der Liegenschaft dürften die meisten Auslagen für energiesparende Massnahmen jedoch den geforderten Mischcharakter aufweisen."

Diese Passage basiert auf den E. 3.3 und 3.4 des oben zitierten Bundesgerichtsurteils vom 18. Dezember 2012 (2C\_727/2012, 2C\_729/2012), wonach Energiekosten nur dann abzugsfähig sind, wenn sie einen Mischcharakter haben, d.h. den Wert der betroffenen Baute nur teilweise vermehren. Nach Auffassung des Bundesgerichts dürften die meisten Auslagen für energiesparende Massnahmen nach fünf Jahren einen Mischcharakter aufweisen. So gesehen würde die Fünfjahresfrist für das Bundesgericht eine einfache und praktikable Kompromisslösung darstellen. Letztlich hat das Bundesgericht diese Frage aber nicht abschliessend beantwortet, weil die zu beurteilende Massnahme weder der Zweckbestimmung der Regelung noch dem Erfordernis einer zumindest teilweisen Werterhaltung entsprechen habe.

Das Bundesgericht bezeichnet die Fünfjahresfrist demnach als "einfache und praktikable Kompromisslösung" zur Abgrenzung von Neubauten zu bestehenden Bauten. Das aargauische Verwaltungsgericht führt dazu aus, "dass die geltende [bundesgerichtliche] Rechtsprechung eine solche [energiesparende Massnahme] nicht zum Abzug zulässt, wenn sie innert fünf

Jahren nach Vollendung eines Neubaus vorgenommen wird". Ein ausdrücklicher Hinweis, dass dies nur "in der Regel" oder "grundsätzlich" gilt, also Ausnahmen möglich sind, kann keinem der beiden Urteile entnommen werden. Bei der Formulierung "in der Regel" im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" handelt es sich daher um eine eigenständige Interpretation des Kantonalen Steueramtes der erwähnten Rechtsprechung (so auch Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen / Steuerrechtliche Tragweite der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien, Ziff. 2.2 [Abgrenzung von Neubauten zu bestehenden Bauten]). Daraus können die Rekurrenten aber nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil einem Merkblatt nicht der verbindliche Charakter einer behördlichen Auskunft zukommt (SGE vom 22. November 2018 [3-RV.2018.102]).

## **5.**

### **5.1.**

Die Rekurrenten machen überdies geltend, dass in anderen Kantonen (z.B. Kanton Zürich) die Photovoltaikanlage bereits nach einem Jahr nach dem Neubau abzugsberechtigt sei. Wenn sie die Kosten für die Photovoltaikanlage nicht abziehen können, sei das ein Widerspruch mit dem, was von der Politik gepredigt werde und stelle eine Ungleichbehandlung der Steuerzahler dar (vgl. Rekurs und Replik).

### **5.2.**

Die Rekurrenten weisen zu Recht darauf hin, dass betreffend die Frage der Abgrenzung von Neubauten zu bestehenden Bauten keine Einigkeit besteht. So können gemäss Auffassung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich die Kosten für die Erstellung einer Photovoltaikanlage auf dem Hausdach 21 Monate nach dem Bezug eines Neubaus nicht mehr als Herstellungskosten in Bezug auf das fertig erstellte Gebäude qualifiziert werden, sondern bilden abzugsfähige Energiesparmassnahmen (ZStP 2011 Nr. 3) bzw. gelten im Kanton Zürich die Kosten für die Erstellung einer Photovoltaikanlage dann als abziehbare Investition, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, wenn der Einbau der Anlage mindestens ein Jahr nach dem Neubau (oder Totalsanierung, welche einem Neubau gleichkommt) erfolgt und die entsprechende Liegenschaft auch seither mindestens ein Jahr bewohnt wurde (Zürcher Steuerbuch Nr. 30.8, [Photovoltaikanlage; Abzugsfähigkeit als Unterhaltskosten nach Neubau (Praxishinweis) vom 11. Mai 2021]). Im Kanton St. Gallen wird von einer bestehenden Baute ausgegangen, wenn der Zeitraum zwischen der Erstellung des Neubaus und den Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen mehr als zwei Jahre beträgt (St. Galler Steuerbuch [StB] 44 Nr. 5 Ziff. 4). Im Kanton Zug liegt eine Installation im Zusammenhang mit einem Neubau vor, wenn sie innert 1 Jahr seit der Fertigerstellung des Neubaus erfolgt (Erläuterungen der Steuerverwaltung des Kantons Zug zu § 29 – Kosten des Privatvermö-

gens / Liegenschaftskatalog ab Steuerperiode 2010, Stand Juni 2023, Ziff. 7.6. [Private Photovoltaikanlagen]). Im Kanton Luzern sind ab der Steuerperiode 2023 Investitionen innert 3 Jahren seit der Erstellung einer Baute oder in einem Neubau gleichkommende Totalsanierung nicht abzugsfähige Anlagekosten (Luzerner Steuerbuch, Band 1, § 39 Nr. 4, Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten, Ziff. 5.5 [Photovoltaikanlagen im Privatvermögen]). Im Kanton Bern können die Investitionskosten beim Einkommen wie Unterhalt in Abzug gebracht werden, wenn an einem bestehenden Gebäude (d.h. ab dem Folgejahr nach Bauabnahme) eine Photovoltaikanlage erstellt wird (Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen im Privatvermögen, Fassung vom 2. März 2023, Ziff. 2 [Steuerliche Behandlung der Investition]). Speziell erwähnenswert ist die im Kanton Bern ab 2024 geltende Regelung, wonach neu bei Neubauten die Investitionskosten für Photovoltaikanlagen und Solarthermieanlagen bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (bei anderen Energiesparmassnahmen nur auf bestehenden Bauten; vgl. "Steuergesetzrevision 2024", Fassung vom 31. August 2023, Ziff. 2 [Überblick über die Änderungen und Neuerungen]). Auch der Kanton Wallis erlaubt seit 2020 den Steuerabzug auch bei Neubauten (vgl. Schlussbericht EnergieSchweiz, Bundesamt für Energie BFE, vom 30. September 2020 zur "Besteuerung von Solarstrom-Anlagen, S. 6),

Daraus können die Rekurrenten jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten, denn die Praxis der Steuer(justiz)behörden eines anderen Kantons bindet die Steuer(justiz)behörden des Kantons Aargau nicht (SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.169]). In einem allfälligen Beschwerdeverfahren wird sich das aargauische Verwaltungsgericht allerdings die Frage stellen müssen, ob es angesichts des augenscheinlichen Klimawandels nicht angebracht ist, die Fünfjahresfrist den obigen Kantonen folgend angemessen zu reduzieren. Gemäss EnergieSchweiz wäre eine einfach umzusetzende Lösung zur Beseitigung des existierenden steuerlichen Fehlanreizes, bei Neubauten auf eine Photovoltaikanlage zu verzichten, die Streichung des letzten Satzes im Art. 1 Abs. 1 der Liegenschaftskostenverordnung. Damit würde steuerlich ein Anreiz geschaffen, im Erstellungszeitpunkt von Neubauten eine Photovoltaikanlage zu installieren (vgl. Schlussbericht EnergieSchweiz; Bundesamt für Energie BFE, vom 30. September 2020 zur "Besteuerung von Solarstrom-Anlagen, S. 28).

## **6.**

Der Rekurs erweist sich somit aufgrund der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung als unbegründet und ist abzuweisen.

## **7.**

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).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 745.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Steueramt Q. \_\_\_\_\_

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 21. Dezember 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic