

3-RV.2025.95

P 161

Urteil vom 20. November 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Senn
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Zofingen Treuhand AG, Kirchplatz 4, 4800 Zofingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 30. April 2025
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. August 2024 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 145'600.00 (satzbestimmendes Einkommen von CHF 188'300.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 160'067.00 lediglich CHF 62'887.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. August 2024 erhob die Vertreterin von A._____ mit Schreiben vom 10. September 2024 Einsprache und stellte die folgenden Begehren:

- "1. Die Kosten der energietechnischen Analysen im Umfang von CHF 82'735 für die Liegenschaften R-Strasse in Q._____ seien als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen
2. Die Kosten der energietechnischen Analysen im Umfang von CHF 17'178 für die Liegenschaft T-Strasse in U._____ seien als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen."

3.

Mit Entscheid vom 30. April 2025 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. April 2025 (Zustellung am 7. Mai 2025) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 5. Juni 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Begehren:

- "1. Die Kosten der energietechnischen Analysen im Umfang von CHF 82'735 für die Liegenschaften R-Strasse in Q._____ seien als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen
2. Die Kosten der energietechnischen Analysen im Umfang von CHF 17'178 für die Liegenschaft T-Strasse in U._____ seien als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen"

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.

Die Vertreterin von A. _____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. 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.

Der Rekurrent hat für seine Liegenschaften an der R-Strasse in Q._____ und an der T-Strasse in U._____ energietechnische Analysen durchführen lassen. Die Kosten beliefen sich auf CHF 82'735.15 und CHF 17'178.15 (vgl. die beiden Rechnungen der B._____ vom tt.mm. 2022). Die Vertreterin des Rekurrenten beantragt, es seien diese Kosten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat keinen Abzug gewährt, weil gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Kantonalen Steueramtes die Kosten für energietechnische Analysen und Konzepte, welche danach, wie vorliegend, nicht ausgeführt werden, Lebenshaltungskosten resp. Einkommensverwendung darstellen (vgl. Einspracheentscheid).

3.

Gemäss dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Kantonalen Steueramtes, Stand 1. Januar 2024, sind die Kosten (Honorare) für energietechnische Analysen und Konzepte, die danach vollumfänglich oder teilweise ausgeführt wurden (z.B. Gebäudeenergieausweis der Kantone GEAK, Energieberatungen und dergleichen) zu 100% als Investitionen in Energiesparmassnahmen abziehbar, wenn sie an Gebäuden vorgenommen werden, die mindestens 5 Jahre alt sind. Demgegenüber sind Kosten für energietechnische Analysen und Konzepte, die danach nicht ausgeführt wurden, Lebenshaltungskosten bzw. Einkommensverwendung (S. 40).

4.

4.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 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).

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).

4.2.

Gemäss Art. 1 lit. c der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (VO EFD) gelten Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte als Massnahmen zur rationellen Energienutzung.

5.

5.1.

Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut einer Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf vom Wortlaut nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei (Bundesgerichtsurteil vom 4. April 2025 [9C_131/2025]). Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften (systematisch) geben, so namentlich, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Dekrete, d.h. Rechtsverordnungen der Legislative, und Rechtsverordnungen der Exekutive sind gesetzeskonform auszulegen. Die gesetzgeberischen Anordnungen, Wertungen und der in der Delegationsnorm eröffnete Gestaltungsspielraum mit seinen Grenzen sind zu berücksichtigen (Bundesgerichtsurteil vom 3. März 2021 [2C_37/2021]).

5.2.

Art. 1 lit. c VO EFD unterscheidet betreffend die Abzugsfähigkeit von Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte nicht, ob diese danach (teilweise bzw. ganz) umgesetzt werden oder nicht. Hätte der Verordnungsgeber diese Unterscheidung vornehmen wollen, wäre es ein Leichtes gewesen, eine entsprechende Einschränkung zu formulieren (z.B. "Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte, soweit diese umgesetzt werden"). Die fehlende Einschränkung im Verordnungstext spricht gegen einen entsprechenden Willen des Verordnungsgebers.

5.3.

5.3.1.

Das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 16. September 2019 (2C_511/2017) das Folgende aus:

"4.3. Als Investition, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 5 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]). [...] Bei energiesparenden Massnahmen ist aber gerade nicht unabdingbare Voraussetzung, dass die angeschafften Vermögenswerte Bestandteilqualität haben. Dies folgt bereits aus dem Begriff 'Massnahme', der über eigentliche Investitionen in das Grundstück selbst hinausgeht. Für verschiedene energiesparende Massnahmen genügt denn auch ein sachlicher Bezug zur Liegenschaft (ohne dass Liegenschaftswerte oder Bestandteile dazu geschaffen werden müssen). Dies trifft beispielsweise auf Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte zu (Art. 1 lit. c der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [VO EFD; SR 642.116.1])."

5.3.2.

Das Bundesgericht geht betreffend Art. 1 lit. c VO EFD also nicht davon aus, dass diese Bestimmung nur zur Anwendung kommt, wenn gestützt auf eine energietechnische Analyse bzw. ein Energiekonzept an der betroffenen Liegenschaft auch entsprechende energiesparende Massnahme vorgenommen werden.

5.3.3.

Der Sinn der Regelung betreffend energetische Massnahmen ist es, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energetisch schlechte Bausubstanz bzw. energietechnisch veraltete Installationen möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Dezember 2021 [2C_727/2012, 2C_729/2012]). Daher erscheint die vom Verordnungsgeber gewählte Lösung, auch die Kosten für "Vorbereitungshandlungen" von energetischen Massnahmen in Form von energietechnischen Analysen und Energiekonzepten zum Abzug zuzulassen, selbst wenn gestützt darauf (aus welchen Gründen auch immer) keine energetischen Massnahmen umgesetzt werden, als sachgerecht. Einer Einschränkung der Anwendung durch die Steuerbehörden oder Gerichte im Sinne des MB LUK steht sowohl der Sinn als auch der klare Wortlaut der Bestimmung entgegen. Anzeichen, dass der Wortlaut der Bestimmung nicht deren "wahren Sinn" widerspiegelt, sind keine ersichtlich. Ob bzw. wann die Massnahmen einer energietechnischen Analyse bzw. eines Energiekonzeptes umgesetzt werden, ist daher für die Abzugsfähigkeit der Kosten unerheblich. Allein der Umstand, dass das Bundesgericht hervorgehoben hat, dass das Einkommenssteuerrecht schlecht dazu geeignet sei, energiepolitische (d.h. ausserfiskalische) Zielsetzungen zu verfolgen und der Anwendungsbereich solcher problematischer Massnahmen nur (eher) restriktiv sein könne (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Dezember 2021 [2C_727/2012, 2C_729/

2012], E.2.2.4), rechtfertigt keine Abweichung vom klaren Wortlaut von Art. 1 lit. c VO EFD.

5.4.

Auch die Kantone Bern (vgl. Merkblatt 5: Natürliche Personen ab 2024 / Grundstückskosten, Ziff. 11.3, S. 8), Solothurn (vgl. Solothurner Steuerbuch § 39 Nr. 2 / Liegenschaftskosten, Fassung vom 17. August 2023, S. 11), Appenzell Innerrhoden (vgl. Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, S. 3) sowie Thurgau (vgl. Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Stand 1. Januar 2025, Ziff. 4.2, S. 11) lassen die Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte, dem Wortlaut von Art. 1 lit. c VO EFD entsprechend, ohne Einschränkungen zum Abzug zu.

6.

In Gutheissung des Rekurses ist somit das satzbestimmende Einkommen von CHF 188'379.00 um CHF 99'913.00 (CHF 82'735.00 + CHF 17'178.00) auf CHF 88'466.00 herabzusetzen. Die Steuerkommission Q._____ ist anzuweisen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Ausserdem hat der Rekurrent Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 959.10 (inkl. MWSt) und ist angemessen. Es ist in dieser Höhe eine Parteikostenentschädigung auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 88'466.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 959.10 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des 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, 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 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, 20. November 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs