

**3-RV.2026.17**

P 72

**Urteil vom 21. Mai 2026**

|           |                                                                                   |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Elmiger<br>Richter Schorno<br>Gerichtsschreiber Fäs |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrentin | <b>A.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

vertreten durch Dr. iur. Philip Funk, Rechtsanwalt,  
Voser Rechtsanwälte KIG, Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

|            |                                                                                                                                          |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 10. Dezember 2025</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2023 |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 20. Mai 2025 wurde A.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2023 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 53'300.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden von den beantragten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 82'755.00 nur CHF 41'023.00 zum Abzug zugelassen. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ kürzte die geltend gemachten Aufwendungen betreffend Dämmung des Daches von CHF 18'953.00 um CHF 10'000.00 auf CHF 8'953.00 und betreffend Heizungsersatz von Öl auf Fernwärme von CHF 56'727.00 um CHF 31'732.00 auf CHF 24'995.00.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 20. Mai 2025 erhob A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 9. Juni 2025 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

#### **"Antrag**

Der aus der Selbstdeklaration geltend gemachte Abzug von CHF 56'727.00 für den Heizungsersatz mit der Erstinstallation des Wärmeverteilsystems ist zu 100% zu gewähren.

#### **Eventualiter**

Eventualiter beantrage ich eine Einspracheverhandlung vor der Gesamtsteuerkommission."

### **3.**

Am 10. Dezember 2025 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

### **4.**

Mit Entscheid vom 10. Dezember 2025 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

### **5.**

Den Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2025 (Zustellung am 22. Dezember 2025) liess A.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. Januar 2026 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Das steuerbare Einkommen sei auf CHF 21'600 zu reduzieren.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. Ersatz der MWST) zu Lasten der Staatskasse bzw. der Vorinstanz."

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

**6.**

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

**7.**

A.\_\_\_\_\_ liess keine Replik erstatten.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2023. 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 Rekurrentin stellte in ihrer Liegenschaft im Jahr 2023 die bisherige Heizung von Öl auf Fernwärmeversorgung um. In diesem Zusammenhang wechselte die Rekurrentin auch die Wärmeverteilung von den bisherigen Warmluftkanälen auf ein Wasserverteilsystem mit Radiatoren.

#### **2.2.**

Die Kosten für den Heizungersatz beliefen sich auf insgesamt CHF 61'095.00 (CHF 56'727.54 zuzüglich MWST von 7.7 %; vgl. Rechnung der B.\_\_\_\_\_ AG vom tt.mm. 2023). Die Vorinstanz liess davon CHF 24'995.00 als Liegenschaftsunterhaltskosten (Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen) zum Abzug zu. Hinsichtlich der Kosten für die Wärmeverteilung (Heizkörper, Leitungen, Apparate und Armaturen sowie Transport und Montage) von CHF 36'100.00 (CHF 33'519.65 zuzüglich MWST von 7.7 %) verweigerte die Vorinstanz hingegen den Abzug.

#### **2.3.**

Die Rekurrentin beantragt, dass von den Kosten für die Wärmeverteilung CHF 31'732.00 (CHF 56'727.00 ./. CHF 24'995.00 [von der Vorinstanz diesbezüglich zugelassene Liegenschaftsunterhaltskosten]) zum Abzug zuzulassen seien.

### **3.**

#### **3.1.**

##### **3.1.1.**

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). Gemäss § 24 Abs. 4 StGV ist die bundesrätliche Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) mit Ausnahme von deren Art. 5 Abs. 3 sinngemäss anwendbar. Aus dieser weitgehenden Integration der bundesrechtlichen Liegenschaftskosten

tenverordnung ins kantonale Recht ist abzuleiten, dass der Unterhaltskostenbegriff des kantonalen Rechts weithin jenem des Rechts der direkten Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]) entspricht (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.77]).

### 3.1.2.

Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG und Art. 1 Liegenschaftskostenverordnung). Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, die 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. 1 Abs. 1 Liegenschaftskostenverordnung). Das Eidgenössische Finanzdepartement hat gestützt auf die ihm in Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG ausdrücklich eingeräumte Kompetenz zum Erlass von Ausführungsvorschriften in der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (nachfolgend: Verordnung) festgelegt, welche Massnahmen als dem Energiesparen und Umweltschutz dienend den Unterhaltskosten gleichzustellen sind. Dazu gehören gemäss Art. 1 der Verordnung insbesondere Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle (lit. a), Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen (lit. b), Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte (lit. c) sowie Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, die im Gebäudewert eingeschlossen sind (lit. d). Lit. b lautet wie folgt:

"Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, wie z. B.:

1. Ersatz des Wärmeerzeugers, ausgenommen ist der Ersatz durch ortsfeste elektrische Widerstandsheizungen;
2. Ersatz von Wassererwärmern, ausgenommen der Ersatz von Durchlauferhitzern durch zentrale Wassererwärmer;
3. Anschluss an eine Fernwärmeversorgung;
4. Einbau von Wärmepumpen, Wärme-Kraft-Kopplungsanlagen und Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien;
5. Einbau und Ersatz von Installationen, die in erster Linie der rationellen Energienutzung dienen, wie:
  - Regelungen, thermostatische Heizkörperventile, Umwälzpumpen, Ventilatoren,

- Wärmedämmungen von Leitungen, Armaturen oder des Heizkessels,
  - Messeinrichtungen zur Verbrauchserfassung und zur Betriebsoptimierung,
  - Installationen im Zusammenhang mit der verbrauchsabhängigen Heiz- und Warmwasserkostenabrechnung;
6. Kaminsanierung im Zusammenhang mit dem Ersatz eines Wärmeerzeugers;
  7. Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme, z. B. bei Lüftungs- und Klimaanlage;"

### **3.2.**

Strittig ist, ob auch die Kosten für die Wärmeverteilung den Unterhaltskosten gleichgestellte Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, darstellen.

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Die Vorinstanz betrachtet den Wechsel des Wärmeverteilsystems nicht als Energiesparmassnahme im Sinne von § 39 Abs. 2 Satz 2 StG. Zur Begründung wird im Einspracheentscheid insbesondere auf das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Kantonalen Steueramtes (nachfolgend: Merkblatt LUK), Stand 1. Januar 2024, den RGE vom 15. Mai 2003 (RV.2003.50004) sowie den VGE vom 20. Mai 2020 (WBE.2020.77) verwiesen.

#### **3.3.2.**

Gemäss Merkblatt LUK (S. 39) stellt bei Heizungsanlagen der Wechsel des Wärmeverteilsystems weder eine Investition in Energiesparmassnahmen (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG) noch Liegenschaftsunterhaltskosten im engeren Sinn (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG), sondern bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähige Anlagekosten dar.

#### **3.3.3.**

Im RGE vom 15. Mai 2003 (RV.2003.50004) war zu entscheiden, ob auch die mit dem Einbau einer Wärmepumpe zusammenhängenden Folgekosten wie die Erstellung oder Änderung des Wärmeverteilsystems als dem Energiesparen dienend abzugsfähig sind. Das Steuerrekursgericht hat sich dazu wie folgt geäussert:

"b) Unbestritten und aufgrund der erwähnten gesetzlichen Grundlagen und des Merkblattes 'Liegenschaftsunterhalt' klar ist, dass die Kosten für die Wärmepumpe aufgrund der über 5-jährigen Besitzesdauer vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind. Strittig und zu prüfen ist im folgenden, ob auch die Kosten für das notwendige neue Leitungssystem abzugsfähig sind.

c) Die Rekurrenten vertreten die Auffassung, dass der Begriff 'Anlagen' in Art. 1 lit. b Ziff. 4 VMRE klarerweise auch das Verteilsystem mitumfasse. Dieser

'Auslegung' kann das Steuerrekursgericht nicht zustimmen. Der vollständige Begriff heisst 'Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien'. Damit wird klar, dass der Verordnungsgeber weitere Arten von 'Wärmeerzeuger' (nebst der ausdrücklich erwähnten Wärmepumpe und Wärme-Kraft-Kopplungsanlage) meint. Die für diese Arten von 'Wärmeerzeuger' notwendigen Verteilsysteme sind begrifflich weder zwingend ein-, noch ausgeschlossen. Es trifft auch die Auffassung der Rekurrenten nicht zu, dass zu den 'Installationen, die in erster Linie der rationellen Energienutzung dienen' (Art. 1 lit. b Ziff. 5 VMRE) selbstverständlich auch das Verteilsystem gehöre. Dies zeigen die ausdrücklich erwähnten Massnahmen (z.B. thermostatische Heizkörperventile; Wärmedämmungen von Leitungen, Armaturen oder des Heizkessels etc.). Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts sprechen die beispielhaft aufgeführten Massnahmen vielmehr dafür, dass der Verordnungsgeber dem Titel der Verordnung entsprechend nur 'Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien', nicht aber allenfalls damit verbundene, unumgängliche Folgekosten (z.B. für die Erstellung oder die Änderung des Wärmeverteilsystems), steuerlich privilegieren wollte. Diese Auffassung scheint auch der Kanton Basel-Stadt zu vertreten, denn er lässt gemäss seinem Merkblatt betreffend den Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten vom 28. Februar 2002 (vgl. BStPra 2002, S. 90 ff. [als gesetzliche Grundlagen dienen auch hier u.a. die VAKLP und die VMRE]) beim Ersatz einer bestehenden Heizung durch Alternativsysteme (z.B. Wärmepumpe) zwar die Kosten für die sanitären Anpassungsarbeiten, jedoch nicht die Kosten für die Wärmeverteilung und die Radiatoren zum Abzug zu (BStPra 2002, Ziff. 6.2.3, S. 104 und Ziff. 7.2.2, S. 108 ['Heizkörper (Radiatoren) Wärmeverteilnetz abändern infolge Einbau einer Wärmepumpe' = Anlagekosten, nicht abziehbar]). Obwohl den Rekurrenten zuzustimmen ist, dass eine Wärmepumpe ohne Verteilsystem nicht funktionsfähig ist, ist es aus dem Blickwinkel des Energiesparens bzw. der Nutzung erneuerbarer Energien konsequent (und auch zulässig), dass nur gewisse 'Wärmeerzeuger' steuerlich privilegiert werden."

#### **3.3.4.**

Im VGE vom 20. Mai 2020 (WBE.2020.77) wird ausgeführt, dass es sich bei der Solarenergie um eine erneuerbare Energie handle, weshalb der Einbau einer Solaranlage gemäss Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung eine Massnahme zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen darstelle. Bezüglich Anlagen zur Speicherung von Energie enthalte die Verordnung keine ausdrückliche Regelung. Das Verwaltungsgericht kommt zum Schluss, dass zum einen eine den energiepolitischen Zielsetzungen entsprechende Gesetzesauslegung rechtfertige, die hier geltend gemachten Kosten für einen zu einer Photovoltaikanlage gehörigen Batteriespeicher zum Abzug zuzulassen. Zum andern lege es aber auch das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nahe, auch bei Hauseigentümern, welche sich zum Einbau einer Photovoltaikanlage anstatt einer anderen der rationellen Energienutzung dienenden Anlage entschlossen und diese mit einem (zusätzlichen) Speicher ausstatteten, jedenfalls die Kosten eines wie hier (nicht überdimensionierten) Speichers steuerlich zum Abzug zuzulassen. Zudem hat sich das Verwaltungsgericht im erwähnten Urteil in E. 3.3. wie folgt geäussert:

"Die Minderheit der Vorinstanz vertritt die Ansicht, es sei aus dem Blickwinkel des Energiesparens bzw. der Nutzung erneuerbarer Energien konsequent, nur die Kosten für die Anschaffung gewisser Anlagen zur Wärme- bzw. Stromerzeugung steuerlich zu privilegieren – nicht jedoch die Folgekosten. So würden beim Ersatz einer bestehenden Heizung durch Alternativsysteme (z.B. Wärmepumpen) auch nur die Kosten für die sanitären Anpassungsarbeiten zum Abzug zugelassen, nicht aber die Kosten für die Wärmeverteilung und die Radiatoren (RGE vom 15. Mai 2004 [RV.2003.50004]).

Bei der erstmaligen oder zusätzlichen Installation von Leitungen und Radiatoren handelt es sich gemäss Merkblatt, S. 28 um eine nicht abzugsfähige Investition. Dies ist sachgerecht, wird doch ein Wärmeverteilungssystem unabhängig vom genutzten Energieträger benötigt, womit dieses auch nicht zu einer rationelleren Nutzung von erneuerbaren Energien beiträgt. Allein die Tatsache, dass Radiatoren im Zuge der Anschaffung einer Wärmepumpe installiert werden, ändert nichts an deren Charakter als wertvermehrende Investition."

### **3.3.5.**

Ferner wird im Einspracheentscheid zusammengefasst ausgeführt, dass ein Wärmeverteilsystem nicht Bestandteil der Energiesparmassnahmen sei. Ein Wärmeverteilsystem (wie z.B. Radiatoren) diene ausschliesslich der Verteilung der bereits erzeugten Wärme innerhalb des Gebäudes. In Art. 1 lit. b Ziff. 2 der Verordnung werde der Wärmeerzeuger, nicht aber das Wärmeverteilsystem erwähnt. Den Argumenten der Rekurrentin, dass im Einleitungssatz zu Art. 1 der Verordnung das Wort "insbesondere" sowie im Art. 1 lit. b der Verordnung die Worte "wie z.B." Spielraum zur Erweiterung der Auflistung zulasse, könne nicht gefolgt werden. Das Verteilsystem stelle keine unumgänglichen Folgekosten bei der Umstellung auf energetisch effiziente Lösungen dar. Das Verteilsystem könne unabhängig vom Wärmeerzeuger umgestellt werden. Umgekehrt könne eine neue energieeffiziente Heizung ohne Wechsel des Wärmeverteilsystems installiert werden. Wenn der Gesetzgeber das Verteilsystem steuerlich ebenfalls privilegieren wollte, wäre dies in der Verordnung ausgeführt worden. Die Rekurrentin verweise zudem auf die Fördergelder von Bund und Kanton in diesem Bereich. Dabei sei festzustellen, dass gemäss Homepage des Kantons Aargau zwar der Anschluss an ein Wärmenetz gefördert werde, nicht aber das Umstellen des Verteilsystems. Es sei ausserdem zu beachten, dass die Verordnung bereits vor den genannten Gerichtsurteilen in Kraft getreten sei und nach wie vor Gültigkeit habe. Die rechtliche Würdigung in Bezug auf den Wortlaut in der Verordnung sei daher bereits vorgenommen worden. Die Umstellung auf die Fernwärmeversorgung erachte die Steuerkommission weiterhin als Energiesparmassnahme. Das Verteilsystem sei aber nicht Bestandteil dieser Umstellung, weshalb die Leitungsänderung als nicht abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt zu betrachten sei.

### **3.4.**

Im Rekurs wird zusammengefasst ausgeführt, dass die alte Ölheizung die Wärme über ökologisch und ökonomisch ineffiziente, veraltete Warmluftkanäle in die Räume verteilt habe. Das neue Wärmeverteilsystem mit Radiatoren sei deutlich energieeffizienter als die alten Warmluftkanäle, weil insbesondere keine Energie umgewandelt werden müsse und die Verteilung auch im Haus über das Medium Wasser erfolge. Die Verordnung enthalte eine nicht abschliessende Aufzählung von Massnahmen zur rationellen Energieverwendung. Der Ersatz eines veralteten Wärmeverteilsystems durch ein energieeffizientes neues System werde wohl nicht ausdrücklich aufgeführt, lasse sich aber zwanglos in die aufgeführten Massnahmen einreihen. Das Gebäudeprogramm des Kantons Aargau habe im Jahr 2023 die Erstinstallation eines Wasserverteilsystems mit der Ausrichtung eines Zusatzbetrages gefördert. Für energieAargau stelle die Erstinstallation eines Wasserverteilsystems eine förderungswürdige und somit offensichtlich dem Energiesparen dienende Massnahme dar. Aus Gründen der Einheit der Rechtsordnung müssten die Kosten für ein solches Verteilsystem auch bei den Steuern abzugsfähig sein.

### **3.5.**

#### **3.5.1.**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die vorliegenden Kosten für die Wärmeverteilung eine Massnahme zur rationellen Energieverwendung bzw. Energienutzung gemäss Art. 1 der Verordnung darstellen.

#### **3.5.2.**

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzesnormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 149 II 158 E. 5.2.1).

#### **3.5.3.**

Der Vorinstanz ist insofern zuzustimmen, als dass der Wortlaut von Art. 1 der Verordnung den Wechsel eines Wärmeverteilsystems nicht explizit als Massnahme zur rationellen Energieverwendung bzw. Energienutzung erwähnt. Allerdings enthält Art. 1 der Verordnung keine abschliessende, son-

dern lediglich eine beispielhafte Aufzählung. Dies ergibt sich daraus, dass in Art. 1 der Verordnung zu Beginn "insbesondere" und in Art. 1 lit. b der Verordnung "wie z. B." steht. Zudem schliesst der Wortlaut von Art. 1 der Verordnung den Wechsel des Wärmeverteilsystems – anders als den Ersatz durch ortsfeste elektrische Widerstandsheizungen (Art. 1 lit. b Ziff. 1 der Verordnung) und den Ersatz von Durchlauferhitzern durch zentrale Wassererwärmer (Art. 1 lit. b Ziff. 2 der Verordnung) – auch nicht ausdrücklich als Massnahme zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen aus. Dem Wortlaut von Art. 1 der Verordnung lässt sich deshalb bezüglich der vorliegend zu entscheidenden Rechtsfrage keine klare Antwort entnehmen.

#### 3.5.4.

Aus der historischen und systematischen Auslegung ergeben sich keine relevanten Hinweise. Als massgebend erweist sich daher die teleologische Auslegung. Entscheidend ist dabei, ob der erfolgte Wechsel des Wärmeverteilsystems von Luft auf Wasser zu einer rationellen Energieverwendung bzw. Energienutzung beiträgt. Der Kanton Aargau (Departement Bau, Verkehr und Umwelt) ist Herausgeber der Dokumentation "ENERGIE energieberatungAARGAU Förderprogramm" (nachfolgend: Förderprogramm). In der für die Steuerperiode 2023 relevanten Version vom 1. April 2023 steht unter "Förderungen / Das Gebäudeprogramm" auf S. 18 unter anderem Folgendes:

"Ob bei einem Einfamilienhaus, einem Mehrfamilienhaus oder einem Dienstleistungsgebäude: Eine Investition in die Energieeffizienz lohnt sich! Sie profitieren von Fördergeldern und langfristig auch von tieferen Energiekosten. Und Sie leisten einen wichtigen Beitrag zum Klimaschutz.

(...)

'Das Gebäudeprogramm' leistet im Kanton Aargau Beiträge an Modernisierungen mit wärmegeämmten Gebäudeteilen (Wand, Dach, Boden), Gesamtmodernisierungen mit Minergie-Zertifikat und an Ersatzneubauten welchen den Minergie-P Standard erreichen. (...)"

Zudem wird unter "Gebäudeprogramm Gebäudetechnik – Wärmenetzprojekte" auf S. 24 Folgendes ausgeführt:

"Anschluss an ein Wärmenetz (M-07)

Ersatz Öl-, Gas oder Elektroheizung

Beitrag bis 500 kW

Fr. 6'000.- plus 20.-/kW<sub>th</sub>

Beitrag ab 500 kW

Fr. 11'000.- plus 10.-/kW<sub>th</sub>

Zusatzbeitrag Erstinstallation

Wasserverteilsystem

Fr. 1'600.- plus 200.-kW<sub>th</sub>"

Die Rekurrentin hätte deshalb, wie auch aus einer E-Mail des Kantons Aargau (Departement Bau, Verkehr und Umwelt) vom 7. Januar 2026 auf deren Anfrage hervorgeht, für die Erstinstallation des Wasserverteilsystems Anspruch auf Fördergelder gehabt. Wird der Wechsel des Wärmeverteilsystems von Luft auf Wasser vom Kanton Aargau als Investition in die Energieeffizienz gefördert, muss es sich dabei aus Gründen der Einheit der Rechtsordnung auch um eine Massnahme zur rationellen Energienutzung gemäss Art. 1 lit. b der Verordnung handeln. Hinzu kommt, dass Wasser eine wesentlich höhere Wärmekapazität und Wärmeleitfähigkeit als Luft aufweist. Wasser ist somit als Wärmeträgermedium im Haus weitaus effizienter als Luft, weshalb bei einer wassergeführten Wärmeverteilung, um die gleiche Heizleistung zu erbringen, weniger Fernwärmeenergie benötigt wird als bei einer Luftverteilung. Aufgrund einer teleologischen Auslegung qualifiziert der von der Rekurrentin vorgenommene Wechsel des Wärmeverteilsystems als Massnahme zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen gemäss Art. 1 lit. b der Verordnung. Aus demselben Grund kann an der vorerwähnten Rechtsprechung (E. 3.3.3. f.) zumindest bei einem Wechsel des Wärmeverteilsystems von Luft auf Wasser nicht festgehalten werden.

### **3.6.**

#### **3.6.1.**

Wie bereits ausgeführt, ist der Wechsel des Wärmeverteilsystems gemäss Merkblatt LUK nicht abzugsfähig (E. 3.3.2.). Bei Letzterem handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung. Solche Verordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 146 I 105 E. 4.1).

#### **3.6.2.**

Angesichts der Ausführungen unter E. 3.5.4. stellt das Merkblatt LUK bezüglich der zu beurteilenden Rechtsfrage keine überzeugende Konkretisierung von Art. 1 der Verordnung dar. Das Spezialverwaltungsgericht muss daher gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in diesem Punkt vom Merkblatt LUK abweichen.

**3.7.**

Die Kosten für den erfolgten Wechsel des Wärmeverteilsystems sind somit gemäss § 39 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Liegenschaftskostenverordnung und Art. 1 lit. b der Verordnung abzugsfähig. Der Rekurs ist demnach gutzuheissen.

**4.**

**4.1.**

Wie nachfolgend aufgezeigt, ist der Rekurs aus einem weiteren Grund gutzuheissen.

**4.2.**

Im Rekurs wird geltend gemacht, dass das Wärmeverteilsystem mit den Luftkanälen bei seinem Ersatz beinahe 100 Jahre alt gewesen sei. Der Ersatz des alten Verteilsystems durch ein Wasserverteilsystem mit Radiatoren stelle keine wertvermehrende Investition dar. Die Rekurrentin habe das beim Hausbau verwendete, seit Langem veraltete Verteilsystem im Jahr 2023 durch ein zeitgemässes und effizientes Verteilsystem ersetzt. Die Kosten des Wasserverteilsystems mit Radiatoren würden deshalb auch normale werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten darstellen und seien auch unter diesem Titel vom steuerbaren Einkommen abziehbar.

**4.3.**

**4.3.1.**

Werterhaltend und daher abziehbar sind Aufwendungen, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie die steuerpflichtige Person erworben bzw. errichtet hat. Abzugsfähig sind insbesondere die Instandstellungskosten. Darunter werden Unterhaltsarbeiten verstanden, die nur in einem grösseren zeitlichen Abstand anfallen. Dies sind insbesondere Aufwendungen für die von Zeit zu Zeit erforderlichen Renovationen sowie für den zeitgemässen, gleichwertigen und gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen, mit dem Gebäude verbundenen Einrichtungen (Merkblatt LUK, Ziff. 3.2). Das Wesen der Modernisierung, welche noch als Instandstellung bezeichnet werden kann, besteht darin, dem Gebäude mit partiellen Massnahmen den zeitgemässen Komfort wiederzugeben, den es ursprünglich besessen hatte, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten jedoch verlor (SGE vom 21. April 2022 [3-RV.2021.19]).

**4.3.2.**

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 (RGE vom 22. Juli 2010 [3-RV.2010.26]). In der Folge wurde dieses Kriterium aufgegeben (SGE vom 20. Februar 2014 [3-RV.2013.131]). Gemäss der aktuellen Rechtsprechung ist massgebend, ob ein Grundstück aufgrund einer funkti-

onalen Betrachtungsweise durch eine bauliche Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (SGE vom 19. September 2024 [3-RV.2024.25]; SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.7]).

#### **4.4.**

Aufgrund der vorerwähnten Rechtsprechung schliesst der Umstand, dass das Wärmeverteilsystem zumindest teilweise, das heisst hinsichtlich Radiatoren, nicht am gleichen Ort ersetzt wurde, eine Qualifikation als abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss § 39 Abs. 2 Satz 1 StG nicht aus. Zudem wurde nicht erstmals ein Wärmeverteilsystem eingebaut, sondern ein altes System ersetzt, um dem Haus der Rekurrentin den zeitgemässen Komfort wiederzugeben. Die Kosten für den Wechsel des Wärmeverteilsystems sind deshalb auch gemäss § 39 Abs. 2 Satz 1 StG abzugsfähig.

#### **5.**

In Gutheissung des Rekurses ist somit das Reineinkommen von CHF 53'352.00 um CHF 31'732.00 auf CHF 21'620.00 herabzusetzen. Bei einem Reineinkommen in dieser Höhe hat die Rekurrentin Anspruch auf einen Kleinverdienerabzug von CHF 3'000.00 (§ 42 Abs. 1<sup>bis</sup> lit. c StG). Das steuerbare Einkommen der Rekurrentin beträgt demnach CHF 18'600.00 (Restbeträge des Einkommens unter CHF 100.00 fallen gemäss § 43 Abs. 3 StG ausser Betracht).

#### **6.**

##### **6.1.**

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

##### **6.2.**

Zudem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 5'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 18'600.00 festgesetzt.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF1'500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

---

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. \_\_\_\_\_

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 21. Mai 2026

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Fäs