

2007 B 23.9 Nr. 9 = AGVE 2006 S. 106) verwiesen werden, wonach die Fortführung der Buchwerte nicht Selbstzweck sei, und nicht zu erkennen sei, auf welcher Rechtsgrundlage der Erwerber gehindert werden könnte, den Vermögenswert - im Rahmen der obligationenrechtlichen Vorschriften - zu einem tieferen als dem Buchwert des Rechtsvorgängers einzubuchen.

3.6.

Das Steuerrekursgericht ist sich bewusst, dass trotz der Anerkennung des geltend gemachten Verlustes bei der Einkommenssteuer ein beim späteren Verkauf durch den Sohn allenfalls erzielter (Wertzuwachs-)Gewinn bei ihm mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird. Dies ist indes systembedingt hinzunehmen (vgl. auch BGE 2A.116/2007 in Sachen A. + J.H.). Zudem kann die Steuerbelastung beim Erwerber durchaus höher sein als die Steuerreduktion beim Veräusserer, wenn die Liegenschaften, aus welchem Grund auch immer, nur kurz im Besitz des Erwerbers sind.

4.

Der Rekurs ist somit insoweit gutzuheissen, als der Verlust aus der Übertragung des Hofes durch die Erbengemeinschaft an den Sohn der Rekurrentin zum Abzug zuzulassen ist. Damit ist jedoch noch nicht geklärt, durch wen der Verlust geltend zu machen ist, allein durch die Rekurrentin oder anteilmässig durch die Mitglieder der Erbengemeinschaft, und wie hoch der abzugsfähige Verlust ist. Die Angelegenheit ist daher zur Neuurteilung an die Steuerkommission M. zurückzuweisen.

65 Abzüge vom Reineinkommen; Kosten des Liegenschaftsunterhalts (§ 39 Abs. 2 StG).

- **Die Kosten für die Verglasung eines beheizbaren Balkons sind nicht abziehbar.**

23. Oktober 2008 in Sachen F. + M.J., 3-RV.2007.275

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Die Rekurrenten haben an ihrer Liegenschaft im Jahr 2005 den im Schrägdach rückversetzt eingebauten Balkon verglast. Sie beantragen, es seien die dadurch entstandenen Kosten vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. (...)

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten 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).

3.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat im Entscheid vom 18. Juni 2002 in Sachen H.R. + A.K.R. (= StE 2003 B 25.7 Nr. 2) betreffend Einglasung eines Balkons zwecks energetischer Sanierung des Obergeschosses einer Liegenschaft folgendes ausgeführt (Zitate weggelassen):

„4.c) § 19 Abs. 3 StGV wurde am 19. Oktober 1994, mit Wirkung ab der Steuerperiode 1995/96, geändert. Seither sind den Unterhaltskosten Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind.“ Massgebend wurden damit die in Ausführung von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 erlassenen Verordnungen des Bundesrats über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (VAKLP) vom 24. August 1992 und des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (VMRE) vom 24. August 1992. Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten nach Art. 5 VAKLP Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energie-

verwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese sind in Art. 1 VMRE näher umschrieben. Es geht insbesondere um Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle (lit. a) und Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen (lit. b). Die Auflistung der Massnahmen in Art. 1 lit. a und b VMRE ist nicht abschliessend, womit an sich Raum bleibt für die steuerliche Berücksichtigung weiterer Massnahmen.

Somit sind Investitionen jetzt schon abzugsfähig, wenn sie zur rationellen Energieverwendung (oder zur Nutzung erneuerbarer Energien) *beitragen* (Art. 5 VAKLP), und zwar ab dem sechsten Jahr nach der Anschaffung der Liegenschaft zu 100 % (Art. 8 VAKLP). Massnahmen zur Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen Aussenklima werden ohne Einschränkung als abzugsfähige Massnahmen zur rationellen Energieverwendung bezeichnet (Art. 1 lit. a Ziff. 1 VMRE); auch die übrigen Beispiele in Art. 1 lit. a VMRE lassen kaum Einschränkungen erkennen. So wird beispielsweise der Ersatz von Jalousieläden oder Rollläden unbeschränkt zugelassen (Ziff. 5). Angesichts dieser (allerdings *sehr* weit gehenden) Regelung im Bundesrecht, die kraft Verweises auch auf kantonaler Ebene gilt, lassen sich die zum früheren Recht entwickelten Einschränkungen der Abzugsfähigkeit nicht aufrecht erhalten. Eine nachweisbare Wirkung auf das Gesamtgebäude ist nicht mehr vorausgesetzt; die etappenweise Sanierung schadet der Abzugsfähigkeit nicht (vgl. Art. 5 VAKLP). Auch eine Aufteilung nach wertvermehrenden und nach energiesparenden Anteilen ist aufgrund der hundertprozentigen Abzugsmöglichkeit (Art. 8 VAKLP) nicht mehr zulässig. Insbesondere aber sind Vorkehren, welche wahrscheinlich auch unabhängig von Energiesparüberlegungen getätigt wurden, nicht mehr ausgeschlossen (...). Vielmehr ist heute jede Massnahme, welche in der VMRE aufgelistet oder deren energiesparende Wirkung erwiesen ist, vollumfänglich abzugsfähig.

5.a) Die Einglasung eines Balkons ist in Art. 1 lit. a und b VMRE nicht ausdrücklich als Massnahme zur rationellen Energieverwendung oder -nutzung aufgeführt. Immerhin besteht einige Ähnlichkeit zu einem Windfang im Sinne von Art. 1 lit. a Ziff. 4 VMRE. Als solcher wird ein kleiner Vorraum bezeichnet, der verhindert, dass beim Öffnen der Eingangstür kalte Luft eindringt. Es ist daher näher zu prüfen, ob diese Massnahme als Energiesparmassnahme anerkannt werden kann. (...)

Die Balkoneinglasung stellt somit eine taugliche Energiesparmassnahme dar. (...)

b) Auch wenn die vorliegend gewählte Einglasung des Balkons verglichen mit anderen möglichen Massnahmen teuer erscheinen mag, ist nicht zu prüfen, ob eine kostengünstigere Variante möglich gewesen wäre. Die Steuerpflichtigen sind nicht verpflichtet, die kostengünstigste Massnahme zu wählen. Auszuscheiden wären allerdings bauliche Massnahmen, die nur gleichzeitig mit energiesparenden Massnahmen, aber ohne Sachzusammenhang und ohne eine Eignung zum Energiesparen getroffen werden. Solche Vorgehen sind hier indessen nicht ersichtlich.

c) aa) Da der Einglasung des Balkons ein spürbarer Energiespareffekt zuzuschreiben ist, sind die Kosten nach Ansicht der Gerichtsmehrheit vollumfänglich abzugsfähig.“

3.3.

3.3.1.

Gestützt auf diese verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung hat das Steuerrekursgericht die Kosten für die erstmalige Verglasung und Überdachung eines nicht beheizbaren Balkons vollumfänglich zum Abzug zugelassen (RGE vom 21. Juni 2007 in Sachen P. + E.F.). Aufgrund dieser Rechtsprechung wurde das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Kantonalen Steueramtes, gültig ab 2001, geändert. Gemäss der Version vom 28. Februar 2007 waren die Kosten für das „Erstellen von Sitzplatzverglasungen und Balkonverglasungen“ (noch) nicht abziehbar (S. 26). Neuerdings sind die Kosten für das erstmalige Erstellen von Sitzplatz- und Balkonverglasungen bei einer Besitzdauer über 5 Jahren vollumfänglich abzugsfähig (Version vom 31. Januar 2008, S. 30, welche auch auf den vorliegenden Fall anwendbar ist).

3.3.2.

Im bereits erwähnten RGE vom 21. Juni 2007 in Sachen P. + E.F. wurde ausdrücklich offen gelassen, wie es sich verhalten würde, wenn die Balkonverglasung zu einer Erweiterung des beheizbaren Gebäudevolumens geführt hätte, denn im beurteilten Fall war der Balkonboden nicht isoliert und der Balkon nicht beheizbar.

Vorliegend wurde der Balkon nicht nur verglast, sondern auch mit einer Elektro-Fussbodenheizung versehen (vgl. auch Rechnung

K. AG vom 15. September 2005). Weil gemäss den Ausführungen des aargauischen Verwaltungsgerichts zwischen der Einglasung eines Balkons und einem Windfang "einige Ähnlichkeit" besteht, muss aus dem Umstand, dass gemäss Art. 1 lit. a Ziff. 4 VMRE nur die Kosten für das "Einrichten von *unbeheizten* Windfängen" abzugsfähig sind, der Schluss gezogen werden, dass auch die Kosten für die Verglasung nur bei einem unbeheizten Balkon (je nach Besitzdauer teilweise) abziehbar sind. Die Kosten für die Verglasung sind daher im vorliegenden Fall, weil der Balkon mit einer Fussbodenheizung ausgestattet wurde und die Verglasung im Unterschied zur Errichtung eines unbeheizten Windfanges trotz bestehen gebliebener Balkontür und "Aussenwand" zu einer Wohnraumerweiterung führte, nicht abziehbar (vgl. dazu auch ZStP 2008 Nr. 13 betreffend einen [unbeheizten] Wintergarten, der nur teilweise die Funktion eines Windfanges erfüllte). Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Fussbodenheizung nur eingesetzt wird, "wenn der Wintergarten als Sitzplatz genutzt wird" und die Balkonverglasung behauptungsweise "ausschliesslich aus dem Gesichtspunkt der energetischen Sanierung der Wohnstube sowie der Fassade ausgeführt" wurde.

66 Abzüge vom Reineinkommen; Kosten des Liegenschaftsunterhalts; anschaffungsnahe Aufwendungen/Dumont-Praxis (§ 39 Abs. 2 StG).

- **Vorgehensweise bei Unterhaltskosten innerhalb der ersten 5 Jahre nach Erwerb einer Liegenschaft.**

24. Juli 2008 in Sachen U.R., 3-RV.2007.145

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, 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 werterhal-