

der (neuen und vergrösserten) Scheune der gleiche ist wie vorher, hat die Vorinstanz gestützt auf die dargelegte Rechtsprechung zu Recht die Aufwendungen für die Erstellung der Ersatzbaute grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen.

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

- **Die Kosten für energiesparende Massnahmen an bestehenden Bauten sind auch dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit einer Erweiterung des beheizten Gebäudevolumens stehen.**

17. Februar 2005 in Sachen P. + Y.L., RV.2004.50384/K 0026

Aus den Erwägungen

2. Die Rekurrenten haben im Jahr 2003 das Dachgeschoss ihres Hauses umgebaut. Dabei wurde zur Angliederung des Estrichteils an den bereits bestehenden Wohnteil ein Mauerstück von 4 x 2 Meter herausgebrochen. Ausserdem wurde das einfache Mauerwerk an der linken und rechten Aussenwand des Estrichs zu einem Doppelschalenmauerwerk mit Wärmeisolation ergänzt und die Dachschräge über dem bisherigen Estrichteil wärme- und schallisoliert. Die Rekurrenten beantragen, es seien zusätzlich zum bereits gewährten Liegenschaftsunterhaltskostenabzug 50 % der dadurch entstandenen Kosten zum Abzug zuzulassen.

3. a) 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). Massgebend sind damit die in Ausführung von Art. 32 Abs. 2 DBG erlassenen Verordnungen des Bundesrates über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (VAKLP) vom 24. Au-

gust 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 Energieverwendung 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).

b) Bei der Erstellung von Neubauten kann kein Abzug für energiesparende Massnahmen gemacht werden (F. Richner / W. Frei / S. Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 32 DBG N 80; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 39 StG N 67; Basellandschaftliche Steuerpraxis, Band XIV, S. 26 ff.). Gemäss Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des KStA, gültig ab 2003, gelten auch energiesparende Bauteile oder Installationen, die in Zusammenhang mit einer Erweiterung des beheizten Gebäudevolumens stehen, oder die in Erweiterungsbauten resp. im zusätzlichen beheizten Gebäudevolumen angebracht werden, nicht als energiesparende Massnahmen an bestehenden Gebäuden (Ziff. 3.4). Begründet wird dies mit dem Gebot der Rechtsgleichheit bei Neubauten. Dieser Auffassung kann das Steuerrekursgericht nicht zustimmen. Gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 1 lit. a Ziff. 1 VMRE werden Massnahmen zur Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen das Aussenklima ohne Einschränkung (so auch ausdrücklich im VGE vom 18. Juni 2002 in Sachen H.R. + A.K.R.) als abzugsfähige Massnahmen zur rationellen Energieverwendung bezeichnet. Die vom KStA (erstmalig im ab 2003 geltenden Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt") vorgenommene Ausklammerung bei einer Erweiterung des beheizten (aber schon bestehenden) Gebäudevolumens stellt eine unzulässige Einschränkung der nach der erwähnten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung *sehr* (schräg im Original) weit gehenden Regelung der VMRE dar. Wenn der Verordnungsgeber die erwähnten wärmedämmenden Massnahmen nur unter der Voraussetzung des gleichbleibenden beheizten Ge-

bäudevolumens steuerlich hätte privilegieren wollen, so hätte er dies ausdrücklich erwähnen müssen (z.B. in bestehenden beheizten/beheizbaren bzw. bewohnten/bewohnbaren Gebäuden). Die einzige Einschränkung, die der Ordnungsgeber vorgenommen hat, besteht jedoch darin, dass sich die energiesparenden Massnahmen nur auf bestehende Gebäude (vgl. Art. 5 VAKLP), also nicht auch auf Neubauten beziehen. Es sind daher die Kosten für energiesparende Massnahmen abzugsfähig, sofern damit an bestehenden Gebäuden, und zwar (im Sinne der vom Gesetzgeber gewollten grosszügigen Behandlung energiesparender Massnahmen) unabhängig vom beheizten bzw. beheizbaren Gebäudevolumen, eine energietechnische Verbesserung erreicht wird. Der Umstand, dass die (etappenweise) energietechnische Sanierung von bestehenden Gebäuden im Vergleich zur Isolierung von Neubauten steuerlich privilegiert behandelt wird, entspricht aufgrund des Wortlautes der Verordnung dem Willen des Verordnungsgebers und stellt keine unzulässige Ungleichbehandlung dar. Obwohl das Endergebnis das gleiche ist, ist es oft so, dass unterschiedliche Wege zu einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Beurteilung führen (vgl. z.B. RGE vom 30. August 1995 in Sachen J. + R.S., wo die Kosten für den Einbau eines Kachelofens im Rahmen eines Neubaus, jedoch nicht gleichzeitig mit der konventionellen Heizung, sondern nachträglich zu deren Ergänzung, zur Hälfte zum Abzug zugelassen wurden, obwohl das bei einem zeitgleichen Einbau nicht der Fall gewesen wäre).

c) (...) Erstmalige Investitionen zwecks Schallschutz fallen nicht unter die steuerlich privilegierten Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien und sind daher nicht abzugsfähig.

81 Einkommenssteuer; Tarif (§ 43 Abs. 2 StG).

- **Einer Steuerpflichtigen, welche mit ihrem Kind zusammenlebt und für den gemeinsamen Lebensunterhalt aufkommt, ist der Tarif B zu gewähren, auch wenn ihr Lebenspartner im gleichen Haushalt wohnt.**

14. Dezember 2005 in Sachen C.D., RV.2003.50044/K 8099