

ger organisiert werden können, gekürzt oder gestrichen werden. Ebenso wenig kann von einer arbeitslosen Person verlangt werden, den Platz im Kinderhort aufzugeben und für die Zeit zwischen dem Antritt einer neuen Stelle und einem frei werdenden Platz im Kinderhort die Kinderbetreuung durch Verwandte, Bekannte oder weit entfernt liegende Kinderhorte zu regeln. Dies gilt umso mehr, als die arbeitslose Person allenfalls schon nach kurzer Zeit wieder eine neue Stelle findet. Auch eine Reduktion des Betreuungspensums auf das Minimum bei Beginn der Arbeitslosigkeit ist nicht möglich, da eine spätere Erhöhung bei Antritt einer neuen Stelle nicht gewährleistet ist.

Dagegen ist nicht erforderlich, dass das Kind tatsächlich in den Kinderhort gegeben wird, da die Betreuung durch die arbeitslose Person zumutbar und möglich ist (a.M. BStPra XV S. 295). Somit sind nur die Kosten notwendig, die anfallen, wenn das Kind für die angemeldeten Tage wieder abgemeldet wird.

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

- Die Kosten für die Erstellung eines Ersatzbaus sind nicht abziehbar.

20. Oktober 2005 in Sachen A. + M.M., RV.2005.50006/K 8478

Aus den Erwägungen

2. Die Rekurrenten sind seit vielen Jahren Eigentümer des von ihnen bewohnten Wohnhauses mit angebauter Scheune. Das Wohnhaus wurde vor einigen Jahren renoviert. An der Scheune waren vor allem im Bereich Rückwand/Fundament durch den Wasserdruck vom Hang Schäden entstanden. Ausserdem waren die Holzbalken und Böden im oberen Bereich morsch geworden, so dass Einsturzgefahr bestand. Aus Kostengründen haben sich die Rekurrenten entschlossen, die Scheune nicht etappenweise (vorerst nur Rückwand und Holzwerk), sondern in einem Zug umfassend zu renovieren.

Die Vorinstanz hat von den Aufwendungen von total Fr. 348'146.-- (bzw. Fr. 362'851.-- gemäss der Aufstellung der Rekurrenten) lediglich Fr. 25'944.-- (vgl. dazu den LUK-Ausscheidungsbogen der Sektion Grundstückschätzungen des KStA) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen, weil Kosten von Ersatzbauten, welche an die Stelle renovationsbedürftiger Bauten treten würden, gemäss der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts nicht abzugsfähig seien.

Die Vertreterin beantragt, es seien von den Gesamtkosten von Fr. 362'851.-- gemäss der von den Rekurrenten vorgenommenen Ausscheidung Fr. 143'259.-- als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen; eventuell sei diese Aufteilung zu überprüfen.

3. a) Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

b) Das Steuerrekursgericht hat in dem von der Vorinstanz im Einspracheentscheid erwähnten RGE vom 25. März 2004 in Sachen R. + U.W. folgendes ausgeführt:

"Die Kosten von Ersatzbauten, welche an die Stelle renovationsbedürftiger Bauten treten, sind nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Nach dem Willen des Eigentümers werden die alten Bauten abgebrochen; durch die Errichtung neuer Bauten wird ein neuer Wert geschaffen. Der Steuerpflichtige will gar nichts unterhalten, sondern vielmehr bestehende Wirtschaftsgüter durch neue ersetzen. Dass die Neubaute an die Stelle einer abgebrochenen Baute tritt und deren Zweckbestimmung zu übernehmen hat, vermag daran nichts zu ändern (RGE vom 24. Januar 2002 in Sachen R. + C.B. mit Hinweis auf Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 24 aStG N 267; B. Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basel 1986, S. 109 und 119). Die Erstellung einer Ersatzbaute stellt begrifflich niemals Unterhalt dar, weshalb deren Kosten nicht als abziehbare Unterhalts-

kosten betrachtet werden können (BGE vom 30. März 1999 in Sachen W., in: die neue Steuerpraxis 1999, S. 99 ff.; StR 2002 S. 504; BVR 2000 S. 11 ff.)."

Diese Ausführungen basieren u.a., wie zitiert, auf dem Entscheid des Bundesgerichts vom 30. März 1999 in Sachen W.. Darin wird folgendes ausgeführt:

"Im Fall der Beschwerdeführer ist das Gebäude jedoch untergegangen, wodurch eine Wertvermehrung oder Werterhaltung daran ausgeschlossen war. Die Erstellung eines Ersatzbaus ist schon begrifflich kein 'Unterhalt' des untergegangenen Gebäudes, und dementsprechend können die Wiederaufbaukosten auch keine 'Unterhalts'-Kosten sein. Wo der Wiederaufbau eines Gebäudes einem Neubau gleichkommt, bleibt für eine Ausscheidung in wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen zum vornherein kein Raum.

Die Erstellungskosten für den Neubau eines Hauses (im Privatvermögen) sind kraft Art. 34 DBG nicht abziehbare Anlagekosten, und zwar vollumfänglich. Dabei ist nach der gesetzlichen Konzeption unerheblich, ob das Gebäude erstmals neu erstellt wird oder, wie hier, ein altes ersetzt und mit diesem baugleich ist. Unerheblich ist auch, aus welchem Grund das vorbestehende Gebäude untergegangen ist, ob es vom Eigentümer abgebrochen oder durch Brand oder ein Naturereignis zerstört wurde."

Und weiter:

"Im Gegenteil kann darauf verwiesen werden, dass das Bundesgericht in einem Fall, bei dem die Renovation eines Gebäudes (Altstadtliegenschaft) umfangmässig ebenfalls einem Neubau gleichkam, die gesamten Kosten des Aus- und Umbaus als nicht abziehbare Anlagekosten im Sinn von Art. 23 BdBSt qualifizierte (BGE 103 Ib 197 E. 3b, S. 201)."

Obwohl dieses Urteil des Bundesgerichts in der Literatur (ohne Begründung) als unrichtig bezeichnet wird (F. Richner / W. Frei / S. Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 32 DBG N 33), sieht sich das Steuerrekursgericht nicht veranlasst, davon und von seiner darauf beruhenden, bisherigen Rechtsprechung abzuweichen (vgl. auch Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des KStA, gültig ab 2003, Ziff. 3.3, wonach u.a. Kosten für Abbrüche und Ersatzbau-

ten nicht abzugsfähig sind). Die Rechtsprechung betreffend Abzugsfähigkeit der Kosten von Ersatzbauten basiert also nicht, wie von der Vertreterin der Rekurrenten bemängelt, (lediglich) auf einem Entscheid aus dem Jahre 1949 (vgl. dazu Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Auflage, Muri-Bern 1991, § 24 aStG N 267). Sie ist auch auf Fälle anwendbar, wo die Steuerpflichtigen, wie vorliegend, langjährige Eigentümer der betroffenen Baute sind und letztere freiwillig (z.B. um, wie vorliegend, einen Einsturz zu vermeiden) abgebrochen wurde. Nicht zutreffend ist die Auffassung, dass die Rekurrenten im Sinne einer rechtsgleichen Behandlung erwarten dürfen, dass sie steuerlich nicht schlechter behandelt werden, als bei einer etappenweisen Renovation der Scheune, wo die Kosten zum Abzug zugelassen worden wären. Dass beim Abbruch und gleichzeitigen Ersatz von *einzelnen* Bauteilen eines Gebäudes die Aufwendungen als Unterhaltskosten zu qualifizieren wären, sofern sie der Werterhaltung des Gebäudes dienen, stellt keine unzulässige Ungleichbehandlung dar (StE 2004 B 25.6 Nr. 52 betreffend Abbruchkosten). Obwohl das Endergebnis das gleiche ist, ist es oft so, dass unterschiedliche Wege zu einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Beurteilung führen (vgl. z.B. RGE vom 17. Februar 2005 in Sachen P. + Y.L., wonach die etappenweise energietechnische Sanierung von bestehenden Gebäuden im Vergleich zur Isolierung von Neubauten steuerlich privilegiert wird; 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). Ausserdem ist eine umfassende Sanierung in einem Zug im Vergleich zu einer etappenweisen Sanierung günstiger.

c) Im vorliegenden Fall wurden in einem Zug der Unterbau wie auch der Heuboden und das Dach der Scheune renoviert bzw. ersetzt. Diese Gebäudeteile waren alt und morsch und auch das Mauerwerk war längerfristig nicht mehr tragfähig. Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten handelte es sich "im wesentlichen um den Ersatz eines bestehenden Gebäudes...". Auch wenn der Verwendungszweck

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-