

47 Einkommen. Alimente in Form von Naturalleistung (§ 22 Abs. 1 lit. h StG).

- **Überlassung, anlässlich der Trennung, der im Eigentum des Ehemanns stehenden Wohnung an die Ehefrau; diese hat den Eigenmietwert als Alimentenleistung zu versteuern (Erw. 1, 2/a,b, 3/a).**
- **Die Ehefrau kann nur Liegenschaftsunterhaltskosten abziehen, die sie effektiv tragen muss (Erw. 2/c).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 10. Januar 2002 in Sachen F.M. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Publiziert in StE 2003, B 26.22 Nr. 3.

48 Abzug der Schuldzinsen (§ 24 lit. c Ziff. 1 StG). Verzugszinsen auf Steuerschulden.

- **Verzugszinsen auf Steuerschulden werden gleich behandelt wie gewöhnliche Schuldzinsen und können deshalb bei Fälligkeit abgezogen werden. Abzugsfähig sind also, ungeachtet der tatsächlichen Zahlung, in jedem Bemessungsjahr die in diesem Jahr aufgelaufenen Verzugszinsen.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 6. Mai 2002 in Sachen H.U.P. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Publiziert in StE 2003, B 27.2 Nr. 25.

49 Rechtliches Gehör. Liegenschaftsunterhaltskosten.

- **Werden durch einen fachkundigen Richter neue erhebliche Sachverhaltelemente eingebracht, muss den Parteien Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben werden (Erw. 2).**
- **Dem Unterhalt gleichgestellte Energiesparmassnahmen. Erweiterung der Abzugsfähigkeit durch die Änderung von § 19 Abs. 3 StGV (Erw. 4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 18. Juni 2002 in Sachen H.R.R. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Zur Publikation vorgesehen in StE 2003.

Sachverhalt

In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem die für 1996 geltend gemachten Kosten für die Einglasung des Balkons samt weiteren Isolationsmassnahmen nur teilweise zum Abzug zugelassen: Malerarbeiten vollständig, Metallbau und Zimmerei nur zu 1/5, im Einspracheentscheid dann zur Hälfte.

Aus den Erwägungen

2. Der fachkundige Richter des Steuerrekursgerichts, der Architekt ist, vertrat die Auffassung, dass sich eine Wärmedämmung am Haus der Beschwerdeführer kostengünstiger hätte realisieren lassen. Er berechnete die für eine Isolation notwendigen Aufwendungen detailliert (vgl. angefochtener Entscheid, S. 7). Damit wurden neue Sachverhaltselemente von erheblicher Bedeutung ins Verfahren eingeführt, denn zuvor war lediglich abstrakt, ohne jede Konkretisierung von der Möglichkeit einer kostengünstigeren Isolation die Rede gewesen. Dass das Steuerrekursgericht darauf abstellte, ohne den Beschwerdeführern zuvor Gelegenheit zu bieten, dazu Stellung zu nehmen, verletzte deren Anspruch auf rechtliches Gehör (§ 1 i.V.m. § 15 VRPG; AGVE 1995, S. 223 mit Hinweisen; vgl. auch die Hinweise bei Andreas Edelmann, in: Kommentar zur aargauischen Zivilprozessordnung, 2. Auflage, Aarau/Frankfurt a.M./Salzburg 1998, § 253 N 8). Angesichts des Verfahrensausgangs bleibt der Mangel allerdings ohne Folgen.

4. a) Gemäss § 24 lit. c Ziff. 3 StG in der Fassung vom 26. Januar 1988 können die Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften vom Roheinkommen abgezogen werden, wobei der Regierungsrat bestimmt, in welchem Umfang energiesparende und um-

weltgerechte Massnahmen als Liegenschaftsunterhalt anzuerkennen sind.

b) aa) § 19 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz (StGV; SAR 651.111) vom 13. Juli 1984 in der alten Fassung vom 11. Juli 1988 umschrieb im Detail, welche konkreten Massnahmen zu welchem Prozentsatz abziehbar seien.

bb) In der früheren Rechtsprechung wurde aus dem energiepolitischen Zweck solcher Abzugsmöglichkeiten gefolgert, dass davon jene baulichen Massnahmen auszunehmen seien, welche in der Regel ohnehin, das heisst ohne steuerliche Vergünstigungen erstellt worden wären. Bei baulichen Vorkehren, welche nicht in erster Linie energiesparenden und umweltgerechten Zwecken dienten, dürfe angenommen werden, dass steuerliche Anreize der in Frage stehenden Art verhältnismässig selten auslösende Wirkung ausübten und dass sie gegenteils unabhängig davon erstellt würden. Insoweit bedürfe es der lenkenden Abgabebegünstigung nicht. Wintergärten und ähnliche Konstruktionen wurden auf Grund dieser Rechtsprechung regelmässig nicht zum Abzug zugelassen (StE 1995, B 25.6 Nr. 28; vgl. auch StE 1990, B 25.6 Nr. 19, StE 2000, B 25.7 Nr. 1).

Weiter kam früher ein Abzug als Energiesparmassnahme bei Wintergärten und ähnlichen Konstruktionen deshalb nicht in Betracht, weil § 19 Abs. 3 Ziff. 1 StGV nur Energiesparmassnahmen, die, bezogen auf das *Gesamtgebäude*, eine *erhebliche* Wirkung hatten, als abzugsfähig bezeichnete (StE 1995, B 25.6 Nr. 28).

Schliesslich wurden nicht die gesamten Auslagen als Unterhaltskosten behandelt, wenn im Zuge von dem Unterhalt gleichgestellten Energiesparmassnahmen Verbesserungen an der Liegenschaft vorgenommen wurden. Diesfalls wurde ein durch Schätzung zu ermittelnder Teil davon als wertvermehrend betrachtet und war demzufolge nicht abzugsfähig (Jürg Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 24 N 244).

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 DBG vom 14. Dezember 1990 erlassenen Verordnungen des Bundesrats über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (VAKLP; SR 642.116) vom 24. August 1992 und des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (VMRE; SR 642.116.1) 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). 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 (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 32 N 37; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band 1/2a [DBG], Basel/Genf/München 2000, Art. 32 N 26; StR 2001, S. 284).

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 Abzugsfähig-

keit nicht (vgl. Art. 5 VAKLP). Auch eine Aufteilung nach wertvermehrenden und nach energiesparenden Anteilen ist auf Grund 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.

50 Buchwert der Geschäftsaktiven. Geschäftlich begründete Aufwendungen.

- Wer den Betrieb erbt, muss die Buchwerte (Einkommenssteuerwert) weiterführen. Wenn er neu Buch führt, sind die Anlagewerte für die Eröffnungsbilanz gleich zu berechnen wie beim Erblasser, also unter Berücksichtigung der diesem zuzurechnenden Abschreibungen (Erw. 3).
- Wer Tagelöhner anstellt, ohne für die Löhne Quittungen ausstellen zu lassen, hat keinen Anspruch auf Abzug von (geschätzten) Lohnkosten als Aufwendungen (Erw. 4).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 18. April 2002 in Sachen T.G. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

Sachverhalt

O. S., die Mutter von A.G.-W., war Eigentümerin eines Landwirtschaftsbetriebs, den sie 1952 durch Erbschaft erworben hatte. Zu diesem gehörten zwei Grundstücke, die T. G.-W. mit Vertrag vom 12. Januar 1978 erworben und anschliessend an O. S. verpachtet hatte.

Der Betrieb von O. S. wurde schon seit langer Zeit durch T. und A. G.-W. auf Rechnung der Eigentümerin bewirtschaftet. O. S. starb 1991. Als ihre Alleinerbin wurde A. G.-W. damit Eigentümerin des Landwirtschaftsbetriebs.