

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/80 und 81 vom 18. Februar 2022

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2022-02-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2021_80 und 81

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/80 und 81 du 18 février 2022

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/80 und 81 del 18 febbraio 2022

Regeste

Art. 29 Abs. 1, Art. 44 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 7 StHG (SR 642.14), Art. 16 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Die Kosten für die Installation einer Photovoltaikanlage wurden als Liegenschaftsunterhaltskosten vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Den Förderbeitrag, welcher erst im Folgejahr ausbezahlt wurde, hat die Vorinstanz zu Recht als übrige Einkünfte besteuert (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. Februar 2022, I/1-2021/80, 81).

Erwägungen

E. 1

Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und der direkten Bundessteuer 2020. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

E. 2

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 4. Juni 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

E. 3

In formeller Hinsicht machen die Steuerpflichtigen geltend, dass die Einspracheentscheide ungenügend begründet worden seien. Namentlich habe die Vorinstanz ihre Auffassung

weder mit einschlägigen Gesetzesbestimmungen noch mit Präjudizien untermauert. a) Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV leitet das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung auch die Pflicht der Behörde ab, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 8C_626/2018 vom 29. Januar 2019 E. 4, BGE 133 III 439 E. 3.3, 133 I 270 E. 3.1, 129 I 236 E. 3.2, 126 I 102 E. 2b). Als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt dieser Grundsatz, dass die Behörde die Vorbringen der von der Verfügung oder dem Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und berücksichtigt und die Verfügung oder den Entscheid vor diesem Hintergrund begründet. Sie sollen wissen, warum die Behörde entgegen ihrem Antrag verfügt hat. Die Begründung muss deshalb so abgefasst sein, dass sie die Verfügung oder den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Dies ist nur möglich, wenn sich sowohl die Betroffenen als auch die Rechtsmittelinstanz über die Tragweite der Verfügung oder des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und worauf sich die Verfügung oder der Entscheid stützt. Allerdings bedeutet dies nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss; vielmehr kann sie sich auf die für die Verfügung oder den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Umfang und Dichte der Begründung richten sich generell nach den Umständen (vgl. BGE 133 III 439 E. 3.3, 133 I 270 E. 3.1 und 129 I 232 E. 3.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 1071; G. Steinmann, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 29 N 49). Ist die Sachlage klar und sind die anwendbaren Normen bestimmt, kann ein Hinweis auf diese Rechtsnormen genügen, während ein weiter Spielraum der Behörde – aufgrund von Ermessen oder unbestimmten Rechtsbegriffen – und eine Vielzahl von in Betracht fallenden Sachverhaltselementen eine ausführliche Begründung gebieten (BGE 129 I 232 E. 3.3, 112 Ia 110 E. 2b, 104 Ia 213 E. 5g; Steinmann, a.a.O., Art. 29 N 49). Der st. gallische Gesetzgeber hat die Begründungspflicht für Einspracheentscheide in Art. 182 Abs. 2 StG ausdrücklich vorgeschrieben. b) Die Vorinstanz begründete ihren Entscheid damit, dass die Investition in die Photovoltaikanlage und der Erhalt der Fördergelder zeitlich auseinandergefallen seien; deshalb sei die Einmalvergütung im Steuerjahr 2020 als übrige Einkünfte besteuert worden. Daraus ergebe sich kein Nachteil, vorbehaltlich der Auswirkungen auf die Progression. Obwohl keine gesetzliche Grundlage in den Einspracheentscheiden vom 12. Mai 2021 genannt wurde, konnten sich die Rekurrenten über deren Tragweite ein Bild machen und diese sachgerecht anfechten. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist deshalb nicht ersichtlich. II. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 4

Umstritten ist die Besteuerung der Einmalvergütung von Fr. 3'848.– für die Photovoltaikanlage als übrige Einkünfte im Steuerjahr 2020. a) Die Rekurrenten bringen vor, dass die Kosten für die Photovoltaikanlage von insgesamt Fr. 23'000.– in der Steuerveranlagung 2019 als Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften zum Abzug zugelassen worden seien. Anlässlich der Steuerdeklaration für das Jahr 2020 hätten sie den Eingang des Förderbeitrages mit den weiteren Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten verrechnet. Dadurch habe der Nettoaufwand 2020 für den Liegenschaftsunterhalt weniger als 20 % des Eigenmietwerts betragen, weshalb sie sich für die Geltendmachung des Pauschalabzugs entschieden hätten. Mit der Aufrechnung der Förderbeiträge als übriges Einkommen im Jahr 2020 würden nun die pauschalen

Liegenschaftsunterhaltskosten, aber auch die Förderbeiträge um die darauf abzuliefernde Steuer gekürzt. Beides widerspreche dem Anliegen des Gesetzgebers. Dass die Auszahlung der Förderbeiträge nicht im gleichen Jahr wie die Bezahlung der Kosten für die Photovoltaikanlage erfolgt sei, dürfe nicht den Steuerpflichtigen zur Last gelegt werden. Gemäss Steuerwegleitung 2020 seien Subventionen von Bund, Kantonen und Gemeinden bei den Unterhaltskosten in Abzug zu bringen. Entsprechend seien die Subventionen weder dem Einkommen zuzurechnen noch im Rahmen des Pauschalabzuges zu berücksichtigen. Zwar werde in der Wegleitung festgehalten, dass Förderbeiträge (z.B. für E-Fahrzeuge) zum übrigen Einkommen hinzugerechnet würden. Im Gegensatz zu Investitionen in E-Fahrzeuge und E-Bikes seien die Investitionen in Photovoltaikanlagen jedoch steuerrechtlich den Liegenschaftsunterhaltskosten gleichgestellt und könnten dementsprechend vom Einkommen abgezogen werden. Zugleich sei der zulässige Pauschalabzug für den Liegenschaftsunterhalt für Eigenheime in der Höhe von 20 % des Eigenmietwerts zuzulassen. b) Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass die Investition und die Rückvergütung zeitlich auseinanderfallen würden, weshalb die Einmalvergütung im Jahr 2020 als übrige Einkünfte zu besteuern sei. Wären die Fördergelder im Jahre 2019 zugeflossen, wären diese mit den effektiven Unterhaltskosten des Jahres 2019 verrechnet worden. c) Gemäss Art. 44 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Grundstücken, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig sind. Werden für solche Investitionen durch öffentliche Gemeinwesen Subventionen zugesprochen, so ist nur derjenige Teil als Unterhaltskosten abzugsfähig, welcher die steuerpflichtige Person selber zu tragen hat (Art. 1 Abs. 2 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer, SR 642.116; Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 32 DBG N 27). Bei einem Grundstück im Privatvermögen sind die abziehbaren Energiesparmassnahmen dementsprechend um die erhaltenen Beiträge zu kürzen (St. Galler Steuerbuch [StB] 44 Nr. 5 Ziff. 9). Da für die direkte Bundessteuer die gleichen Regeln gelten, kann bei den Kantons- und Gemeindesteuern auch auf die Rechtsprechung und Literatur zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden. Unbestritten ist einerseits, dass die von den Steuerpflichtigen erstellte Photovoltaikanlage eine Massnahme zur Nutzung erneuerbarer Energien darstellt und die entsprechenden Erstellungskosten im Sinn von Art. 44 Abs. 2 StG abzugsfähig sind (vgl. Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien, SR 642.116.1). Ebenso steht fest, dass die gesamten Kosten der Photovoltaikanlage von Fr. 23'000.– in der Steuerperiode 2019 zum Abzug zugelassen wurden und den Steuerpflichtigen im Steuerjahr 2020 (Abrechnungsdatum: 18. Mai 2020; act. 7/1.8) Fördergelder für die Photovoltaikanlage über Fr. 3'848.– zugeflossen sind. Dies bedeutet, dass im Steuerjahr 2019 zu viel Liegenschaftsunterhaltskosten, und zwar im Umfang von Fr. 3'848.–, zugelassen wurden. Es stellt sich deshalb die Frage, wie diesem Umstand steuerrechtlich Rechnung zu tragen ist. d) Gemäss Art. 29 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer (Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung). Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 29 StG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode.

Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (BGE 140 II 353 E. 2.1, Reinvermögenszugangstheorie). Ein Förderbeitrag für eine Photovoltaikanlage stellt einen Vermögenszugang dar. Sein Zweck liegt darin, die Installationskosten zu senken. Solche Subventionen lassen sich steuerrechtlich nicht unter den Katalog der verschiedenen Einkünfte gemäss Art. 30-36 StG subsumieren, weshalb die Einmalvergütung, wie sie hier ausgerichtet wurde, unter die Generalklausel von Art. 29 Abs. 1 StG fällt. Dies stimmt auch mit dem Bundesrecht überein, wonach Subventionen – abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen – steuerbare Einkünfte darstellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 16 N 53). Daran ändert nichts, wenn in der Wegleitung 2020 (S. 35) Subventionen als Leistungen Dritter beim Liegenschaftsertrag eingeordnet werden, und zwar mit dem Hinweis, dass Beiträge der öffentlichen Hand, wie Förderbeiträge für Energiesparmassnahmen und andere Leistungen Dritter, abzurechnen seien. Abzugsfähig ist nur derjenige Betrag, den die Steuerpflichtigen selbst zu tragen haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 127). Vielmehr zielt die Wegleitung auf die Konstellation ab, in welcher die Kosten für die Erstellung der Photovoltaikanlage im gleichen Jahr anfallen, in welchem auch die Einmalvergütung ausbezahlt wird. Die Erstellungskosten werden hier um die Fördergelder reduziert, so dass die Steuerpflichtigen nur diejenigen Kosten zum Abzug bringen, welche sie auch tatsächlich getragen haben. Im vorliegenden Fall bezahlten sie die Kosten für die Photovoltaikanlage jedoch bereits im Jahr 2019 und erhielten die Einmalvergütung erst im Folgejahr, wobei nicht ungewöhnlich ist, dass die beiden Vorgänge nicht in derselben Steuerperiode stattfinden. Zu prüfen bleibt, welche Auswirkungen dies hat. e) Im schweizerischen Einkommenssteuerrecht gilt, dass dasjenige Einkommen besteuert wird, das einer steuerpflichtigen Person während einer bestimmten Periode zufließt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 16–39 N 38). Dieses Periodizitätsprinzip führt dazu, dass die Steuerpflichtigen nicht bestimmen können, wann sie die Steuern entrichten; vielmehr soll die Besteuerung in jener Periode erfolgen, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wird (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. 1, 9. Aufl. 2001, § 18 N 15). Einkünfte und Aufwendungen sind demnach in zeitlicher Hinsicht abzugrenzen. Das Gesetz regelt nicht, wann der steuerpflichtigen Person Einkommen zugeflossen oder Ausgaben abgeflossen sind. Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat. Voraussetzung des Zuflusses ist somit ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (sog. Soll-Methode; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 41 N 22 f.). Grundsätzlich sind nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen zu betrachten. Bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften bleibt deshalb der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, so dass der Einkommenszufluss erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in welchem der Schwebezustand wegfällt, und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung erhält oder behalten kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 41 N 30). Ertrag aus einem öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis gilt dann als realisiert, wenn der Anspruch durch Verfügung der Behörde festgestellt wurde und die darin statuierten Bedingungen und Auflagen erfüllt sind (M. Weidmann,

Einkommensbegriff und Realisation, Zürich 1996, S. 172). Die zeitliche Abgrenzung des Abflusses von Einkommen muss nach den gleichen Kriterien vorgenommen werden wie jene des Zuflusses von Einkommen. Aufwendungen fliessen somit grundsätzlich zu dem Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist. Nach dem Grundsatz der Periodizität sind auch Aufwände grundsätzlich derjenigen Periode zuzuweisen, in der sie entstanden sind (vgl. BGer 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.1). Die Rekurrenten erstellten im Jahr 2019 eine Photovoltaikanlage und beglichen diese mittels zweier Akontozahlungen (Rechnungen vom 13. Juni 2019 über Fr. 11'500.– und vom 2. Juli 2019 über Fr. 4'600.–) und einer Schlusszahlung (Rechnung vom 8. Juli 2019 über Fr. 6'900.–; act. 7/3). Die daraus entstandenen Kosten wurden periodengerecht im Steuerjahr 2019 in vollem Umfang von Fr. 23'000.– zum Abzug zugelassen. Wäre die Einmalvergütung im gleichen Jahr erfolgt, so wäre diese an die Unterhaltskosten nach Art. 44 Abs. 2 StG angerechnet worden. Die Einmalvergütung über Fr. 3'848.– ist jedoch erst am 18. Mai 2020 ausgerichtet worden. Im Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung in zeitlicher Hinsicht ist die Einmalvergütung gleich zu behandeln wie die anderen Einkünfte gemäss Art. 29 Abs. 1 StG. Das heisst, dass sie dann zu versteuern ist, wenn sie zugeflossen ist (sog. Zufluss-Prinzip). Einer Verrechnung der Subvention mit den Unterhaltskosten der Steuerperiode 2020, wie es den Rekurrenten vorschwebt, ist damit der Boden entzogen. Insbesondere ist dies nach dem Periodizitätsprinzip nicht möglich, weil die Erstellungskosten der Photovoltaikanlage bereits im Steuerjahr 2019 bezahlt wurden. Die Einmalvergütung ist damit als Subvention für Photovoltaikanlagen bzw. Einkommen im Jahr des Zuflusses, der mit dem definitiven Rechtserwerb übereinstimmt, steuerbar (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen, Fassung vom 27. August 2020, Ziff. 2.5). Es ist allgemein bekannt, dass Fördergelder im Zusammenhang mit der Erstellung von Photovoltaikanlagen vorgängig in Aussicht gestellt werden. Die Rekurrenten wussten demnach, dass die zum Abzug zugelassenen Unterhaltskosten von Fr. 23'000.– im Steuerjahr 2019 zu hoch waren und das steuerbare Einkommen dementsprechend zu tief ausgefallen war; dies bestreiten sie auch gar nicht. Letztlich handelt es sich bei der Einmalvergütung um einen Vermögenswert, der den Steuerpflichtigen während der massgeblichen Steuerperiode zufluss und den sie ohne Schmälerung ihres Vermögens zur Befriedigung ihrer persönlichen Bedürfnisse und für ihre laufende Wirtschaft verwenden konnten (vgl. BGE 140 II 353 E. 2.1), weshalb sie als Einkommen zu besteuern ist. Anders entscheiden hiesse, den Rekurrenten einen Steuervorteil zukommen zu lassen, der im Gesetz nicht vorgesehen ist; namentlich bliebe es bei der zu tiefen Besteuerung des Einkommens für das Steuerjahr 2019. f) Zusammenfassend wurde die Einmalvergütung in der Höhe von Fr. 3'848.– in der Steuerperiode 2020 zu Recht als Einkommen besteuert. Ob dies, wie die Rekurrenten vortragen, vor dem Hintergrund des Fördergedankens bei erneuerbaren Energien als stossend erscheine, muss unter den gegebenen Umständen nicht weiter geprüft werden. Auf das Rechtsbegehren der Rekurrenten, dass die Pauschale für den Liegenschaftsunterhalt in der Höhe von Fr. 3'848.– (richtig: Fr. 3'885.–) zum Abzug zuzulassen sei, ist mangels Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten. Namentlich wurde der entsprechende Abzug im Einspracheentscheid vom 12. Mai 2021 gewährt. Der Rekurs ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. III. Direkte Bundessteuer

Art. 29 Abs. 1 StG entspricht im Wesentlichen Art. 16 Abs. 1 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 7 StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog gelten. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich damit dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. IV. Kosten

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 500.–, insgesamt Fr. 1'000.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die beiden Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'000.– sind damit zu verrechnen. b) Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 bis VRP; PK VRP/SG-Linder, Art. 98 bis N 16; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt: VwVG]; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N 1184). Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 3. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 500.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 4. Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 500.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.