

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.257 vom 21. April 2016

ZH Steuerrekursgericht, 2016-04-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2015.257

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.257 du 21 avril 2016

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.257 del 21 aprile 2016

Regeste

Der Einbau einer Komfortlüftung in ein älteres Einfamilienhaus, womit die benötigte Heizenergie um mindestens 10% vermindert wird, stellt eine abzugsfähige Energiesparmassnahme dar.

Erwägungen

E. 2

ST.2015.311

- 4 - (SR 642.116.1; VMRE) erlassen. Nach Art. 1 derselben sind Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien insbesondere: "b. Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, wie z.B.: ...

E. 7

Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. bei Lüftungs- und Klima- anlagen" b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die wertvermehrenden Aufwendun- gen, d.h. Auslagen, welche im objektiv-technischen Sinn eine dauernde Vermehrung oder Verbesserung des Grundstücks bewirken, insbesondere durch bauliche Verände- rungen (Richer/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 44 ff. DBG und § 30 N 45 ff. StG). c) In der Frage, wieweit Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar sind, verbleibt den Kantonen kein Freiraum mehr. Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezem- ber 1990 (StHG) nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bun- dessteuer. Eine andere Interpretation würde dem Anliegen der vertikalen Steuerhar- monisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln. d) Liegenschaftunterhaltskosten sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen – soweit diese die Pauschale übersteigen – gesamthaft darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Den Nachweis hat Letzterer dabei spätestens in der Rekurs-/Beschwerdeschrift durch eine substanziierte Sachdarstellung anzutreten, welche sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen umfassen muss. Eine fehlende Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nach- geholt werden (RB 1980 Nr. 69). 2. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass die Pflichtigen in ihr im Jahr 1954 erstelltes Einfamilienhaus eine Komfortlüftung eingebaut hätten. Dabei sei eine Lüftungsanlage mit Wärmerückgewinnung installiert worden. Weil dank dieser Massnahme die Fenster nicht mehr geöffnet werden müssten, ergebe sich eine Einsparung von Heizöl. Die Komfortlüftung diene allerdings in erster Linie der 2 DB.2015.257 2 ST.2015.311

- 5 - Verbesserung des Raumklimas und der Luftqualität (Pollenfilter) wie auch der Vermin- derung von Aussenlärm und erst in zweiter Linie dem Energiesparen. Dass die Pflichti- gen allein durch den Einbau der Komfortlüftung ihren Heizölverbrauch um 23.5% sen- ken könnten, lasse sich nicht nachvollziehen. Ergänzend hält die Amtsstelle in der Beschwerde-/Rekursantwort fest, dass sich die in Art. 1 lit. b Ziffer 7 VMRE erwähnten "Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. bei Lüftungs- und Klimaanlage" nur auf bereits bestehende Lüftungs- und Klimaanlage bezögen, bei denen eine Wärmerückgewinnung installiert werde, nicht aber auf die Erstellung einer derartigen neuen Anlage. Ebenso wenig sei die In- stallation unter einem anderen Titel abzugsfähig. Wie das Verwaltungsgericht im Ent- scheid SB.2007.00067 vom 10. Oktober 2007 (www.vgrzh.ch) erkannt habe, müsse jede bauliche Massnahme einzeln daraufhin untersucht werden, ob sie tatsächlich dem Energiesparen diene. Die in der Publikation "Gebäudekampagne EnergieSchweiz" des Bundesamtes für Energie aufgezählten Vorzüge einer Komfortlüftung zeigten, dass der Einbau einer solchen in erster Linie die Wohnqualität verbessere, wenn auch ein ge- wisser Energiespareffekt durchaus eintrete. Tatsächlich sei es den Pflichtigen im Ver- anlagungsverfahren nicht gelungen, einen derartigen Effekt rechtsgenügend nachzu- weisen. Die von ihnen behauptete Einsparung von 23.5% an Heizöl sei nicht schlüssig; vielmehr dürfte der Minderverbrauch nur knapp 10% ausmachen. Letztgenannte An- nahme decke sich mit den Angaben über den Wärmeverlust bei Gebäuden laut der Broschüre "Clever sanieren - Energieverbrauch halbieren". Unter diesen Umständen sei die von den Pflichtigen eingebaute Komfortlüftung nicht als Energiesparmassnah- me, sondern als wertvermehrende Neuinstallation zu würdigen. In der Duplik hält die Amtsstelle ergänzend fest, dass der Ordnungsgeber Art. 1 lit. b Ziffer 7 VMRE an- ders formuliert hätte, wenn er auch die Neuerstellung von Lüftungs- und Klimaanlage hätte privilegieren wollen. Indessen habe er zweckmässige Installationen zur Rückge- winnung von Wärme bei bestehenden Anlagen, wie z.B. bei Cheminées, bei Kühlwas- ser oder bei warmer Luft begünstigen wollen, also Massnahmen bei bestehenden An- lagen, welche nutzbare Abwärme erzeugten. Schliesslich könne der Antrag der Pflichtigen aus dem Jahr 2007 für das Minergie-Label nicht als rechtsgenügender Nachweis dafür gelten, dass die erst im Jahr 2013 verwirklichte Massnahme überwie- gend dem Energiesparen diene. 2 DB.2015.257 2 ST.2015.311

- 6 - b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs führen die Pflichtigen aus, dass ihr Haus nach Minergie-Standard saniert worden sei. Damit dieser Standard habe erreicht werden können, sei auch die Installation einer Komfortlüftung notwendig ge- wesen. Gemäss Bestätigung ihres Architekten ergebe sich der geschätzte Minderbe- darf an Heizwärme einzig aufgrund des neuen Lüftungssystems. Entgegen der Auffas- sung des Steueramts lasse sich dem Wortlaut von Art. 1 lit. b Ziffer 7 VMRE nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber nur kleine bauliche Veränderungen an bestehenden Gebäuden habe privilegieren wollen. Für die Pflichtigen habe die Energieeinsparung und nicht eine Komfortsteigerung im Vordergrund gestanden. An diesen Ausführungen halten sie in der Replik und in der Triplik fest. 3. a) Nach dem in E. 1a Gesagten sind Energiesparmassnahmen nicht grund- sätzlich den Unterhaltskosten gleichgestellt und somit abzugsfähig, sondern nur in je- nem Umfang, den das eidgenössische Finanzdepartement bestimmt. Dessen Verord- nung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 (SR 642.116.1) stützt sich nicht nur auf die Kompetenznorm von Art. 102 Abs. 1 DBG, sondern auch auf die gleichentags er- lassene Liegenschaftskostenverordnung des Bundesrats

(SR.642.116). In dieser über- geordneten bundesrätlichen Verordnung hält Art. 5 Satz 2 ausdrücklich fest, dass sich die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionen "auf den Er- satz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installati- onen in bestehenden Gebäuden" beziehen können. Entgegen der Auffassung des kan- tonalen Steueramts sind energiesparende Massnahmen daher weder auf die Änderung von bereits bestehenden Gebäudeteilen noch auf kleinere Eingriffe beschränkt. In die- sem Zusammenhang ist auf den Entscheid SB.2010.00040 + 00041 des Verwaltungs- gerichts vom 17. November 2010 hinzuweisen (www.vgrzh.ch), worin das Gericht die Neuerstellung einer Photovoltaikanlage auf dem Hausdach eines Einfamilienhauses für Fr. 83'000.- als abzugsfähige Aufwendung gewürdigt hat. b) Nach ständiger Rechtsprechung muss bei baulichen Eingriffen an einem bestehenden Gebäude – soweit möglich – bei jeder einzelnen Massnahme separat geprüft werden, ob sie als Unterhalt bzw. Energieeinsparung zu qualifizieren und aus diesem Grund abzugsfähig ist oder nicht. Nach den Akten stellt die streitbetroffene Komfortlüftung eine Einheit dar, die sich nicht weiter unterteilen lässt. 2 DB.2015.257 2 ST.2015.311

- 7 - c) Als massgebendes Kriterium gilt nach den erwähnten Gesetzes- und Ver- ordnungsbestimmungen der mit einer baulichen Massnahme erzielbare Energiesparef- fekt. Wie hoch diese Einsparung absolut oder relativ betrachtet sein muss, wird nicht normiert. Wie bei Unterhaltsaufwendungen, deren Zweckmässigkeit nach allgemeiner Erfahrung vermutet werden darf, wenn ein Gebäude bzw. der zu sanierende Teil ein gewisses Alter erreicht hat, kann beim 1954 erstellten Wohngebäude Zelgacherstras- se 4 ohne Weiteres von der Notwendigkeit einer energetischen Sanierung ausgegan- gen werden. Zwar ist dem Steueramt beizupflichten, dass nicht jede noch so unterge- ordnete Veränderung der Gebäudehülle als Energiesparmassnahme gelten kann. Vorliegend räumt die Amtsstelle jedoch ein, dass die Einsparung immerhin 10% betra- ge; nach Auffassung der Pflichtigen beläuft sich diese gar auf 23.5%. Wie gross der Minderverbrauch an Heizöl tatsächlich ausfällt, kann offen bleiben. Weil der genaue Nachweis einen unverhältnismässigen Untersuchungsaufwand erfordern würde, muss es bei allgemeinen Erfahrungen aus der Bauwirtschaft und entsprechenden bautechni- schen Untersuchungen sein Bewenden haben. Aufgrund der Empfehlungen des Bun- desamts für Energie gemäss seiner "Gebäudekampagne EnergieSchweiz" darf als erstellt gelten, dass mit einer Komfortlüftung tatsächlich eine wesentliche und damit im Sinn des Gesetzes rechtserhebliche Energieeinsparung erzielt werden kann. Hinzu kommt, dass dem Antrag der Pflichtigen für Minergie-Label offenbar entsprochen wor- den ist und sie Förderbeiträge erhalten haben. d) Ist der Energiespareffekt nach dem Gesagten ausgewiesen, sind die Vor- aussetzungen für den geltend gemachten Abzug erfüllt. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts tun die Beweggründe, von denen sich die Pflichtigen haben leiten lassen, nichts zur Sache. Häufig geht mit der Renovation von Gebäuden auch eine Steigerung des Wohnkomforts einher, so etwa beim Ersatz von Fenstern oder bei der Verbesserung der Isolation. Ersetzt der Hauseigentümer eine bestehende Ölhei- zung durch eine Anlage, welche die Erdwärme nutzt, so liegt darin nicht nur eine typi- sche Energiesparmassnahme, sondern zugleich – und oft vorrangig – eine wirtschaft- lich motivierte Vorkehrung. e) Anzumerken bleibt, dass das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 unter den in Rz. 31 ff. geregelten Auslagen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen keine Hinweise für die Beurteilung 2 DB.2015.257 2 ST.2015.311

- 8 - des vorliegenden Sachverhalts enthält. Demgegenüber erklärt etwa der Kanton Aargau (Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Stand 21. November 2014, S. 27) die erstmalige Installation einer Komfortlüftung an einem mindestens fünf Jahre alten Gebäude als abzugsfähige Energiesparmassnahme. In einem Entscheid vom 18. November 2014 (RfJ 2015, 407) hat das Kantonsgericht Freiburg einer solchen Komfortlüftung nur deshalb die Abzugsfähigkeit versagt, weil diese in eine erst fünfjährige Liegenschaft eingebaut wurde und deshalb objektiv nicht erforderlich war. f) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Somit können die Pflichtigen gegenüber den Einspracheentscheiden als Energiesparmassnahme (Fr. 12'201.- ./ 1'640.- Förderbeiträge =) Fr. 10'561.- abziehen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von (Fr. 62'621.- ./ Fr. 10'561.- =) rund Fr. 52'000.-. Bei den Staats- und Gemeindesteuern 2013 ergibt sich ein steuerbares Einkommen von (Fr. 62'759.- ./ Fr. 10'561.- =) rund Fr. 52'100.-. Das steuerbare Vermögen gemäss Einspracheentscheid von Fr. 163'000.- ist unbestritten geblieben. 4. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Für das Verfahren der direkten Bundessteuer ist den obsiegenden Pflichtigen von Amts wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen. Für das Rekursverfahren entfällt dagegen eine solche, da sie nicht beantragt wurde (vgl. Art. 144 Abs. 4 DGB i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987). In Anbetracht des klaren Sachverhalts und des geringen Streitwerts rechtfertigt sich für das Beschwerdeverfahren eine Vergütung von (insgesamt) Fr. 500.- (Mehrwertsteuer inbegriffen). 2 DB.2015.257 2 ST.2015.311

- 9 -

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