

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.52 vom 13. Juli 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-07-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2021.52](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2021.52)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.52 du 13 juillet 2021

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.52 del 13 luglio 2021

## Regeste

Die Nachrüstung einer Solaranlage mit einem Batteriespeicher ist als Energiesparmassnahme abzugsfähig. Verweigerung des Kinderabzugs bei den Staats- und Gemeindesteuern mangels rechtsgenügenden Nachweises der Zahlung des Grenzbetrags von Fr. 9'000.- an das in Deutschland wohnhafte Kind.

## Erwägungen

### E. 2

ST.2021.69

- 4 - schaftskostenverordnung; LKV) bzw. § 30 Abs. 2 Satz 2 StG Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig sind. Als solche Investitionen gelten gemäss Art. 5 LKV Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energie beitragen. Das Eidgenössische Finanzdepartement hat gestützt auf die ihm in Art. 32 Abs. 2 DBG ausdrücklich eingeräumte Kompetenz zum Erlass von Ausführungsvorschriften in der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 (SR. 642.116.1; nachfolgend Verordnung) festgelegt, welche Massnahmen als dem Energiesparen und Umweltschutz dienend den Unterhaltskosten gleichzustellen sind. Dazu gehören gemäss Art. 1 der Verordnung Massnahmen zur Verminderung des Energieverlusts der Gebäudehülle (lit. a), Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen (lit. b), Kosten für energetische Analysen und Energiekonzepte (lit. c) sowie Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, wobei diese Geräte im Gebäudewert eingeschlossen sein müssen (lit. d). Laut Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung sind Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, deren Kosten zum Abzug berechtigen, insbesondere der Einbau von Wärmepumpen, Wärme-Kraft-Koppelungsanlagen und Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien, worunter nach der Praxis der ESTV namentlich die Sonnenenergie zählt. Gemäss der Verordnung ist damit der Einbau von Anlagen zur Nutzung von Solarenergie den Unterhaltskosten gleichzustellen. Bezüglich Anlagen zur Speicherung von Energie enthält die Verordnung keine ausdrückliche Regelung.

### E. 3

a) In den angefochtenen Einspracheentscheiden stellt sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, dass der Stromspeicher nicht als Energiesparmassnahme gewürdigt werden könne. Denn die Speichervorrichtung vermindere nicht die verbrauchte Menge an elektrischem Strom, sondern bewirke nur eine zeitliche Verschiebung. Weil der

Energieverbrauch nicht abnehme, sei der Einbau eines Speichers keine Sparmassnahme. An dieser Beurteilung ändere auch die Tatsache nichts, dass die Batterie zusammen mit der Solaranlage eine Einheit bilde; denn diese könne auch ohne einen solchen Speicher betrieben werden, mit der Konsequenz, dass Strom in 2 DB.2021.52 2 ST.2021.69

- 5 - Zeiten ohne eigene Energieproduktion über das Stromnetz zugekauft werden müsse. Art. 5 LKV setze voraus, dass Energie in der eigenen Liegenschaft und nicht im öffentlichen Stromnetz gespart werde. Das Brechen von Verbrauchsspitzen habe keinen Einfluss auf die genutzte Gesamtenergie, sondern nur auf die Nutzungszeit. In der Beschwerde-/Rekursantwort hält das Amt an seinem Standpunkt fest. b) Demgegenüber halten die Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs an ihrer Auffassung fest, dass der Stromspeicher tatsächlich eine Energiesparmassnahme darstelle, was der Vergleich zwischen ihrer Energiebilanz 2018 und jener des Folgejahres zeige. Dank dem Speicher hätten sie ihren Energiebedarf aus dem Netz um 22% reduziert. Eine Kostenersparnis sei damit nicht verbunden, weil den Anschaffungskosten von rund Fr. 7'700.- für den Speicher bestenfalls nur ca. Fr. 200.- jährliche Minderkosten für den bezogenen Strom gegenüberstünden und die erforderliche Amortisationsdauer den Lebenszyklus der Batterie übersteige. Schliesslich sei darauf hinzuweisen, dass "fortschrittliche" Kantone die Abzugsfähigkeit von Stromspeichern auch im Fall der Nachrüstung anerkannten.

#### **E. 4**

a) Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hat sich in einem wegleitenden Entscheid vom 20. Mai 2020 (WBE.2020.77) mit der hier umstrittenen Frage befasst und Folgendes erwogen: "3.4.1. ...Der Bundesrat und das Parlament haben im Jahr 2011 einen Grundsatzentscheid für einen schrittweisen Ausstieg aus der Kernenergie gefällt. In Art.12a des Kernenergiegesetzes vom 21. März 2003 (KEG; SR 732.1) wurde in der Folge festgelegt, dass keine Rahmenbewilligungen für die Erstellung von Kernkraftwerken mehr erteilt werden. Am 21. Mai 2017 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger das Referendum zum Energiegesetz vom 30. September 2016 (EnG; SR730.0) angenommen. Dieses sieht in Art.1 einen Übergang zu einer Versorgung durch – insbesondere einheimische – erneuerbare Energien vor. Gemäss Art. 2 Abs. 2 EnG wird bei der Produktion von Elektrizität aus erneuerbaren Energien – ausgenommen Wasserkraft – ein Ausbau der inländischen Produktion auf mindestens 4'400 GWH im Jahr 2020 und 11'400 GWH im Jahr 2035 angestrebt. Im Rahmen des Pariser Klimaübereinkommens hat sich die Schweiz zudem verpflichtet, bis 2030 ihren Treibhausgasausstoss gegenüber dem Stand von 1990 zu halbieren. Während der Beratungen zur Totalrevision des CO<sub>2</sub>-Gesetzes, welches den Zeitraum bis 2030 abdeckt, hat der Bundesrat am 28. August 2019 als indikative Zielsetzung des Weiteren beschlossen, dass die Schweiz ihre Treibhausgasemissionen bis 2050 auf Netto-Null absenken solle (<https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/klima/fachinformationen/klimaziel-2050.html>). 2 DB.2021.52 2 ST.2021.69

- 6 - 3.4.2. Der Ausstieg aus der Kernenergie sowie der angestrebte Ersatz fossiler Energien bis 2050 erfordern eine Erhöhung der Stromproduktion aus erneuerbaren Energien, was gemäss wissenschaftlichen Erkenntnissen zu einem höheren Anteil an fluktuierender Stromerzeugung führt. Dies wird signifikante Auswirkungen auf das Stromsystem, insbesondere auf den täglichen Netzbetrieb haben (Schweizerische Akademie der Technischen Wissenschaften, SATW-Speicherstudie, Die Rolle von dezentralen Speichern für die Bewältigung der Energiewende [SATW-Studie], 2016,S.6,abrufbar unter: [https://www.satw.ch/fileadmin/user\\_upload/documents/02\\_](https://www.satw.ch/fileadmin/user_upload/documents/02_)

Themen/05\_Energie/SATW\_Speicherstudie\_Studie\_DE.pdf, S.6). Batteriespeicher können gemäss der SATW-Studie die durch Photovoltaik-Spitzen auftretenden Belastungen im Verteilnetz effektiv reduzieren und damit anderweitig notwendigen konventionellen Netzausbaubedarf vermeiden helfen (SATW-Studie, S. 36). Da Verteilnetzengpässe und unzulässige lokale Netzbelastungen meist nur lokal beseitigt werden können, sind die Energiespeicherkapazitäten von dezentralen Speichern im Verteilnetz von hohem Wert, während die riesigen Speicherkapazitäten von Pumpspeichern und saisonalen Speicherseen in den Alpen in dieser Hinsicht praktisch keinen Mehrwert bieten (vgl. SATW-Studie, S.50). Muss dezentral erzeugter Photovoltaikstrom in einem Pumpspeicherkraftwerk zwischengespeichert werden, entstehen durch die lange Stromtransport- und Umwandlungskette von der Niederspannungsebene (NE 7) in die Hochspannungsebene (NE 1) zudem ungleich höhere Netz-/Umwandlungsverluste als bei der dezentralen Zwischenspeicherung direkt im Verteilnetz (SATW-Studie, S. 43 und 63 f.). Wenn Batteriesysteme von Endkunden netzdienlich eingesetzt werden, steht ein grosses Flexibilitätspotential zur Verfügung, das dazu beitragen kann, dezentrale, erneuerbare Stromproduktion im Verteilnetz ohne zusätzlichen Netzausbau einzubinden (SATW-Studie, S.90; vgl. dort auch zu den Anforderungen an die Tarifgestaltung für einen netzdienlichen Einsatz). Zudem stellen lokale Batteriespeicher aufgrund der geringen Netz-/Umwandlungsverluste im Vergleich zu zentralen Grossspeichern eine effiziente Form der Speicherung dar. Der Einwand des Beschwerdeführers, Batterien seien in Anbetracht der vorhandenen Pumpspeicherkraftwerke nicht sinnvoll, erweist sich damit als unzutreffend. Festzuhalten ist damit, dass die lokale und verlustarme Speicherung des Solarstroms zu einer rationellen Nutzung erneuerbarer Energien beitragen kann. Die Möglichkeit der zeitversetzten Inanspruchnahme von Solarenergie macht zudem den Gebrauch von Technologien wie beispielsweise E-Autos attraktiver, was zu einem verminderten Einsatz fossiler Brennstoffe führt. Das Speichern von Energie steht somit auch in einem direkten Zusammenhang mit der vermehrten Nutzung erneuerbarer Energien, was – wie erläutert – den gesetzgeberischen Bestrebungen im Energiebereich entspricht." b) Diese Erwägungen des Verwaltungsgerichts Aargau überzeugen. Zwar ist dem kantonalen Steueramt beizupflichten, dass der Einsatz eines Stromspeichers nicht unmittelbar zu einer Energieersparnis führt, weil sich am gesamten Stromverbrauch eines Haushalts nichts ändert. Indessen trägt ein solcher Speicher mittelbar zu einer rationelleren Speicherung der elektrischen Energie bei. Angesichts der heute schon hohen und laufend noch zunehmenden Bedeutung von erneuerbaren Energien recht- 2 DB.2021.52 2 ST.2021.69

- 7 - fertigt es sich, den Begriff der abzugsfähigen Energiesparmassnahme nach Massgabe von Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG wie auch gemäss dem inhaltlich übereinstimmenden § 30 Abs. 2 Satz 2 StG (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 30 N 137) so auszulegen, dass auf den Eigenverbrauch abgestimmte und nicht überdimensionierte, fest installierte Batteriespeicher steuerlich zum Abzug zuzulassen sind. Dass der von den Pflichtigen eingebaute Speicher seinen Zweck nicht versehen sollte, wird seitens des kantonalen Steueramts nicht behauptet; ebenso wenig werden die Kosten in Frage gestellt. c) Aufgrund dieser Erwägungen steht den Pflichtigen der für den Einbau des Batteriespeichers aufgewendete Betrag von Fr. 7'744.- als Liegenschaftenunterhalt zu.

**E. 5**

a) § 34 Abs. 1 lit. a StG sieht bei den Staats- und Gemeindesteuern einen Kinderabzug von Fr. 9'000.- vor. Voraussetzung dafür ist bei einem volljährigen Kind, dass es in der beruflichen Erstausbildung steht und der Unterhalt zur Hauptsache durch den Steuerpflichtigen bestritten wird. Ein solcher Unterhalt "zur Hauptsache" liegt dann vor, wenn dieser mehr als 50% der Unterhaltskosten für das Kind ausmacht, wo- bei dies im Sinn einer widerlegbaren Vermutung dann als erfüllt gelten kann, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen erbringt, die mindestens dem Umfang des Kin- derabzugs entsprechen (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00030, E. 2.1.3). Weiter wird vorausgesetzt, dass das mündige Kind auf die Unterstützungsleistungen angewiesen ist. Dies ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Nach § 34 Abs. 2 StG sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend. Mit dem Kinderabzug ist ein zusätzlicher Abzug von Fr. 1'300.- für Versicherungsprämien ver- bunden (§ 31 Abs. 1 lit. g StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 31 N 143 StG). b) Im Einspracheentscheid verweigerte das kantonale Steueramt den Kin- derabzug mit der Begründung, dass sich die vom Pflichtigen im Jahr 2018 an den Sohn D geleisteten Zahlungen auf (höchstens) EUR 7'258.84 (entspricht ca. Fr. 8'380.-) be- liefern, was umgerechnet den Grenzbetrag von Fr. 9'000.- unterschreite. 2 DB.2021.52 2 ST.2021.69

- 8 - Dem halten die Pflichtigen im Rekurs entgegen, dass die dem kantonalen Steueramt präsentierten Belege einen insgesamt Fr. 9'000.- übersteigenden Betrag auswiesen. Dies ergebe sich bereits aus den Kosten von Fr. 1'512.90 des für den Sohn D angeschafften Laptops als zusätzliche Sachunterstützung. Hinzu kämen weitere Zu- wendungen. So sei beispielsweise der Begriff "Taschengeld" nur zur Vermeidung des stigmatisierenden Ausdrucks "Unterhalt" verwendet worden. Bis zum Ende der Ausbil- dung im Jahr 2020 hätten sie einen wesentlichen Teil der Mietkosten getragen, zumal die Einkünfte der Kindsmutter nur wenig über dem Existenzminimum gelegen hätten. c) aa) Die Umstände, die den Kinderabzug als berechtigt erscheinen lassen, sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzu- weisen (RB 1987 Nr. 35). Bei Verhältnissen mit Auslandbezug werden an den Nach- weis der Unterstützungsleistung (Zahlungsfluss vom Leistenden an den Begünstigten) und der weiteren Voraussetzungen für die Gewährung des Abzugs (Erwerbsunfähigkeit und Bedürftigkeit) besonders strenge Anforderungen gestellt, da diese von den schweizerischen Behörden nicht einfach nachzuprüfen sind (BGr, 27. Oktober 2004, 2A.609/2003, E. 2.4). Um Missbräuche zu verhindern, muss sichergestellt sein, dass die von der steuerpflichtigen Person geleistete Zahlung auch tatsächlich an die be- günstigte Person floss und letztere aufgrund ihrer Erwerbsunfähigkeit oder beschränk- ten Erwerbsfähigkeit und ihrer finanziellen Verhältnisse zur Bestreitung ihres Lebens- unterhalts auch tatsächlich auf die Unterstützung angewiesen war. Es werden grundsätzlich Bank- und Postbelege verlangt, aus denen sowohl der Leistende als auch der Empfänger ersichtlich ist. Wenn kein Post- oder Bankbeleg vorgelegt werden kann, ist es dem Steuerpflichtigen zuzumuten, zumindest eine schriftliche Bestätigung (Quittung) des Empfängers beizubringen und in geeigneter Form (z.B. über behördli- che Bestätigungen) nachzuweisen, dass der Empfänger den Unterstützungsbetrag aus der Schweiz erhalten hat (BGr, 16. Dezember 2010, 2C\_524/2010 + 2C\_525/2010, E. 2.4). Den Nachweis hat der Steuerpflichtige spätestens mit der Rekursschrift durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, aus welcher sämtliche für die rechtli- che

Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen hervorzugehen haben. Eine fehlende Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69). Überdies hat der Steuerpflichtige die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder unter genauer Bezeichnung zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittelofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungs-

- 9 - pflicht (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90) und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hier für beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. bb) Dass das kantonale Steueramt aufgrund der Vorbringen im Einspracheverfahren und der eingereichten Kontoauszüge Zahlungen von insgesamt EUR 7'258.- an D ohne weitergehende Abklärungen als anrechenbar betrachtet hat, erscheint nach dem Gesagten als entgegengemindert. Wenn die Pflichtigen im Rekurs dartun, dass der Laptop zwar durch den Ehemann angeschafft, tatsächlich aber für D bestimmt gewesen sei, bleiben sie den Nachweis für die Richtigkeit dieser Behauptung schuldig. Dasselbe gilt für die nicht näher substantiierten und belegten zusätzlichen Leistungen an den Sohn. Weder die angeführte schwierige wirtschaftliche Lage der mit D zusammenlebenden Mutter noch der Hinweis auf die Lebenshaltungskosten gemäss "Düsseldorfer Tabelle" vermögen die gebotene substantiierte Darstellung der tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen zu ersetzen. Weil die Pflichtigen daher nicht nachgewiesen haben, D im Jahr 2018 mit einem Betrag von mindestens Fr. 9'000.- unterstützt zu haben, ist nicht davon auszugehen, dass sie dessen Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Die Gewährung des Kinderabzugs ist deshalb nicht angezeigt. Der Einspracheentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2018 ist in diesem Punkt zu bestätigen. d) Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Rekurs ist mit Bezug auf den beantragten Liegenschaftenerhalt gutzuheissen, mit Bezug auf den geltend gemachten Kinderunterhalt jedoch abzuweisen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 216'400.- sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern 2018 zu einem solchen von Fr. 221'200.- (satzbestimmend). Das steuerbare Vermögen gemäss Einspracheentscheid von Fr. 331'000.- (satzbestimmend Fr. 394'000.-) ist unbestritten geblieben.

## **E. 6**

Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten für das Beschwerdeverfahren der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner und jene für das Rekursverfahren den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). 2 DB.2021.52 2 ST.2021.69

- 10 -

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