

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00068 vom 10. Oktober 2007

ZH Verwaltungsgericht, 2007-10-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00068

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00068 du 10 octobre 2007

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00068 del 10 ottobre 2007

Regeste

Direkte Bundessteuer 2004 | Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG können Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gleich wie die Unterhaltskosten einer Liegenschaft vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden. Gestützt darauf abzugsfähig sind u.a. die Kosten für die Errichtung eines Windfangs. Der von den Pflichtigen errichtete gläserne Vorbau kann jedoch aufgrund seiner Konstruktionsweise, Dimensionen und Ausstattung nicht als Windfang eingestuft werden. Vielmehr handelt es sich dabei um einen Wintergarten bzw. um eine nicht abzugsfähige wertvermehrende Aufwendung. Da der Wintergarten indessen teilweise die Funktion eines Windfangs erfüllt, kann ein quotenmässiger Abzug gewährt werden. Abzulehnen ist die von der RK vorgeschlagene analoge Anwendung der Präponderanzmethode, welche zur Folge hätte, dass keine anteilmässige Ausscheidung von wertvermehrenden oder als Unterhalt einzustufenden baulichen Veränderungen an einer Liegenschaft mehr vorgenommen werden dürfte, sondern immer nach der "Alles-oder-Nichts"-Methode zu verfahren wäre. Abweisung.

Erwägungen

E. 2.1

Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG können für Liegenschaften im Privatvermögen neben Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung durch Dritte auch Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden (Satz 1). Gemäss Satz 2 von Art. 32 Abs. 2 DBG bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden. Demgegenüber finden wertvermehrende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer keine Berücksichtigung.

E. 2.2

Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (vgl. auch zum Folgenden: Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Basel 2000, Art. 32 N. 10 ff.). Dazu gehören einerseits Aufwendungen für den laufenden Unterhalt der Liegenschaft einschliesslich Ersatzanschaffungen, andererseits aber auch solche für periodische Renovationen grösseren Ausmasses, wie beispielsweise Fassadenrenovationen, die zeitbedingte Änderung der Heizanlage, Anpassung der elektrischen Einrichtungen an geänderte Vorschriften und ähnliches mehr. Mit andern Worten sind Unterhaltskosten Aufwendungen, die sowohl der Instandhaltung des Grundstücks als auch seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung

unterbliebener Instandhaltung, so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind die (bei der Einkommenssteuer) nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendungen. Massgebend für die Beurteilung, ob eine Aufwendung den Wert eines Grundstücks vermehre, ist eine "technisch-" bzw. "rechtlich-objektive" Betrachtungsweise. Gefragt wird nach der Veränderung des Marktwerts (Verkehrswerts), den das Vermögenobjekt durch die betreffende Aufwendung erfährt. Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1997 Nr. 47; RB 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7 = StR 49, 499 = ZStP 1994, 209; RB 1981 Nr. 55).

E. 2.3

Gemäss Art. 5 der bundesrätlichen Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 sind gestützt auf Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG jene Investitionskosten aus energiepolitischen Gründen abzugsfähig, die für Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen und sich auf den Einsatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden beziehen. Nach Art. 1 der gestützt darauf erlassenen Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 (VMRE) sind unter Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien unter anderem Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle zu verstehen (lit. a), wie: 1. Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen Aussenklima, unbeheizte Räume oder Erdreich; 2. Ersatz von Fenstern durch energetisch bessere Fenster als vorbestehend; 3. Anbringen von Fugendichtungen; 4. Einrichten von unbeheizten Windfängen; 5. Ersatz von Jalousieläden, Rolläden.

E. 3.1

Zwar sind Investitionen zu Energiesparzwecken, da sie von Gesetzes wegen den Unterhaltskosten gleichgestellt sind, auch abzugsfähig, soweit es sich dabei (regelmässig wenigstens anteilmässig) um wertvermehrende Massnahmen handelt (Zwahlen, Art. 32 N. 25). Wie die Rekurskommission zutreffend ausgeführt hat, ergibt sich aber aus den vorstehenden Bestimmungen, dass der Gesetzgeber nur kleinere bauliche Veränderungen an bestehenden Gebäuden aus energiepolitischen Gründen steuerlich privilegieren wollte. Offensichtlich nicht ins Auge gefasst hat er dabei grössere Bauvorhaben, wie etwa eine umfassende Sanierung von Altbauten, die zwar auch regelmässig der Optimierung des Energieverbrauchs dient, doch besteht dabei die Hauptmotivation nicht im Sparen von Energie als vielmehr in der Erneuerung an sich. Bei entsprechenden Aufwendungen wird deshalb jeweils geprüft, ob die getroffenen Massnahmen tatsächlich dem Energiesparen bzw. der Umwelt oder bloss dem Wohnkomfort dienen. Die Errichtung eines Wintergartens dient in der Regel der Wohnraumerweiterung und gilt deshalb als nicht abzugsfähige wertvermehrende Aufwendung (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 30 N. 101), auch wenn bei Wintergärten im günstigsten Fall mit einer Heizöleinsparung von rund 10% gerechnet werden kann (vgl. StE 2003 B 25.7 Nr. 2; StE 1995 B 25.6 Nr. 28). Im Vordergrund liegt dabei regelmässig der Wohnkomfort und die getroffenen Investitionen sowie die geschaffene Erweiterung sprengen den Rahmen jener Massnahmen,

der durch die Beispiele in Art. 1 lit. a VMRE gelegt worden ist.

E. 3.1.1

Ein Windfang ist nach allgemeinem Verständnis ein geschlossener und überdachter Anbau bei der Eingangstüre von Wohnhäusern, worin die Bewohner vor Zugluft und Regen geschützt das Haus betreten oder Kontakte mit Besuchern pflegen können. Er dient in erster Linie als Schleuse und weist aufgrund seiner beschränkten Funktion in aller Regel lediglich eine Fläche von kaum mehr als 2-3 m² aus. Da durch diesen Vorbau der Wärmeverlust beim Betreten des Hauses im Gebäudeinnern minimiert werden kann, sind kleine, unbeheizte Windfänge aus Energiespargründen sinnvoll.

E. 3.1.2

Als Wintergarten bezeichnet man demgegenüber einen Anbau an ein Gebäude, der grösstenteils aus Glas oder Fenstern besteht und traditionell der Überwinterung von Pflanzen dient, jedoch heutzutage zumeist als Wohnraumerweiterung genutzt wird (vgl. Felix Huber, Die Ausnutzungsziffer, Zürich 1986, S. 64, auch zum Folgenden). Wintergärten sind deshalb bei der Ausnutzungsziffer grundsätzlich anrechenbar, soweit keine Bevorzugung aus Klimaschutzgründen besteht (vgl. § 10 lit. c der Allgemeinen Bauverordnung vom 22. Juni 1977; BEZ 1985 Nr. 39). Der gut konstruierte Wintergarten nützt im Sinne der passiven Sonnenenergienutzung den Glashauseffekt (Treibhauseffekt), wodurch der ausserhalb der eigentlichen Gebäudemauern liegende Glaszubau im Winter auch ohne Beheizung eine angenehme Temperatur erreicht (vgl. BEZ 1985 Nr. 39). Man unterscheidet im Wesentlichen drei Wintergartentypen: Ein kalter Wintergarten ist ein Glasanbau, der zur Überwinterung von nicht winterfesten Pflanzen benutzt wird. Im Winter herrscht eine Temperatur von ca. +5 Grad Celsius bis zur Frostgrenze. Ein mittelwarmer Wintergarten ist ein kühler Wintergarten für subtropische Pflanzen aus kühleren Regionen Asiens. Ein warmer Wintergarten wird auch Wohnwintergarten genannt. Dort herrscht ganzjährig ein Klima, das einen angenehmen Aufenthalt möglich macht.

E. 3.2

Der von den Pflichtigen realisierte gläserne Anbau umfasst rund (4.60 m x 2.50 m=) 11.50 m² und kann deshalb bereits aufgrund seiner Grösse für weitere Zwecke denn als blosse Schleuse mit Schutz vor Zugluft genutzt werden. Ob es sich dabei, wie von der Rekurskommission angenommen, um einen sogenannten Wohnwintergarten handelt, was die Pflichtigen bestreiten, muss vorliegend nicht entschieden werden. Denn feststeht, dass es sich offensichtlich aufgrund der Grösse und Ausstattung des Anbaus nicht um einen "blossen" Windfang handelt, sondern um eine Gebäudeerweiterung. Zwar mag der Vorbau auch als Windfang dienen, die Pflichtigen haben aber einen Raum geschaffen, der wegen seiner Dimension und Konstruktionsweise aus Glas auch als unbeheizter Gebäudeteil während eines grossen Teils des Jahres angenehm temperiert und somit vielseitig nutzbar ist. Da allein die objektiv-technische Betrachtungsweise darüber entscheidet, ob eine nicht abzugsfähige wertvermehrende Aufwendung getroffen worden ist, spielt es keine Rolle, wie die Pflichtigen den neu geschaffenen Raum effektiv nutzen. Selbst wenn sie den Anbau nur als Schleuse nutzen würden (wogegen jedoch die gewählte Einrichtung mit Tisch und Stühlen spricht), kann die vorliegende Konstruktion aufgrund der objektiv bestehenden weiteren Nutzungsmöglichkeiten doch nicht als Windfang im Sinne Art. 1 lit. a VMRE eingestuft werden. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Gebäudeerweiterung bzw. eine wertvermehrende Aufwendung. Folglich sind die dafür getätigten Ausgaben nicht als

Unterhaltskosten bzw. als Investition für die Umwelt (voll) abzugsfähig.

E. 3.3

Da der Wintergarten jedoch teilweise die Funktion eines Windfangs erfüllt, fragt es sich, ob eine – wie vom Steueramt vorgenommene – quotenmässige Gewährung des Steuerabzugs zulässig ist. Die Steuerrekurskommission stellt sich auf den Standpunkt, dass vorliegend, wo sich ein Bauprojekt auf einen als Einheit zu betrachtenden Eingriff beschränkt, zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit kein Splitting vorgenommen werden dürfe, sondern analog der Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode zu verfahren sei. Gemäss der Präponderanzmethode sind Vermögenswerte, die zugleich geschäftlichen und privaten Zwecken dienen, demjenigen Vermögen zuzuweisen, denen sie überwiegend von Nutzen sind (Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Basel 2000, Art. 18 N. 55). Die Präponderanzmethode wurde aus Praktikabilitätsgründen eingeführt, weil eine Wertzerlegung bei gemischt genutzten Gütern, welche im Grunde genommen der unterschiedlichen Besteuerung von Geschäfts- und Privatvermögen besser gerecht würde, in vielen Fällen sehr kompliziert vorzunehmen ist (Reich, Art. 18 N. 54 f. mit Hinweisen). Bei der Zuordnung von wertvermehrenden oder als Unterhalt einzustufenden baulichen Veränderungen an einer Liegenschaft stellen sich jedoch keine derart komplexen Probleme, die aus praktischen Gründen eine "Entweder-oder-Methode" notwendig machen würden. Die Präponderanztheorie erweist sich damit vorliegend als unsachgemäss, weshalb die von der Rekurskommission beabsichtigte Praxisänderung abzulehnen ist. Da die Rekurskommission aus Gründen der Rechtsgleichheit jedoch im vorliegenden Einzelfall auf eine Korrektur des von dem Steueramt praxisgemäss gewährten anteilmässigen Abzugs verzichtete und sich die vom Steueramt zum Abzug zugelassene Quote nicht als willkürlich erweist (Art. 132 Abs. 3 DBG), ist der gewährte Abzug von Fr. 3'644.- zu bestätigen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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