

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00041 vom 17. November 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-11-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00041

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00041 du 17 novembre 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00041 del 17 novembre 2010

Regeste

Direkte Bundessteuer 2007 | Abzugsfähigkeit von Investitionen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen Investitionen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen können von den Einkünften abgezogen werden, selbst wenn sie wertvermehrend sind. Weil diese Investitionen den Unterhaltskosten gleichgestellt werden, beschränkt sich der Abzug auf Massnahmen an bestehenden Gebäuden, da Ausgaben für den Gebäudeunterhalt bei einem im Bau befindlichen Gebäude nicht möglich sind (E. 2.2.1). Die Pflichtigen haben ihr Einfamilienhaus im Januar 2006 als Neubau bezogen. Rund 21 Monate später haben sie eine Photovoltaikanlage auf ihrem Hausdach erstellen lassen. Sie haben das Haus somit über eineinhalb Jahre lang bewohnt, bevor sie die streitige Investition getätigt haben. Bei diesem Zeitrahmen können Investitionen nicht mehr als Herstellungskosten in Bezug auf das fertig erstellte Gebäude qualifiziert werden. Weil keine Hinweise auf eine Steuerumgehung vorliegen, ist die Investition zum Abzug zuzulassen (E. 2.2.2). Gemäss Art. 8 Liegenschaftskostenverordnung (in der bis Ende 2009 gültigen Fassung) können die Pflichtigen 50 % der Investitionskosten von ihren Einkünften in Abzug bringen (E. 2.2.3). Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2007, hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B deklarierten in der Steuererklärung 2007 für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. Sie machten Unterhaltskosten in der Höhe von Fr. ... geltend, davon Fr. ... für die Planung und Installation einer Fotovoltaikanlage auf ihrem Hausdach. Hiervon abweichend veranlagte sie das kantonale Steueramt am 6. Februar 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. Dabei verweigerte es den Abzug der deklarierten Unterhaltskosten. Die Einsprache der Pflichtigen hiess das kantonale Steueramt am 17. September 2009 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. ... herab, indem es die Liegenschaftenunterhaltspauschale von Fr. 7'620.- zum Abzug zuliess. II. Die dagegen erhobene Beschwerde wies die Steuerrekurskommission III am 4. Februar 2010 ab. III. Mit Beschwerde vom 29. März 2010 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei das steuerbare Einkommen auf Fr. ... festzulegen. Zudem beantragten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter überwies den Fall an die 2. Kammer. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 145 Abs. 1 des

Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und § 14 Abs. 1 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer steht gegen Entscheide der Steuerrekurskommission die Beschwerde an das Verwaltungsgericht offen.

E. 2.1

Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Satz 1 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung). Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Satz 2). Gemäss Art. 5 der Liegenschaftskostenverordnung vom 24. August 1992 gelten als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen (Satz 1). Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Satz 2). Die einzelnen Massnahmen werden vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgelegt (Art. 7 Liegenschaftskostenverordnung).

E. 2.2

Die von den Pflichtigen erstellte Fotovoltaikanlage ist unzweifelhaft eine Massnahme zur Nutzung erneuerbarer Energien (vgl. Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien). Streitig ist, ob die Investition an einem bestehenden Gebäude vorgenommen worden ist.

E. 2.2.1

Mit der Abzugsmöglichkeit von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen wird die Förderung solcher Massnahmen und damit ein ausserfiskalisches Ziel verfolgt (vgl. BGr, 11. Juni 1999, StE 1999 B 25.6 Nr. 36 = ASA 70 [2001/2002] 155 ff., E. 3g). In Abweichung von Art. 34 lit. d DBG können nicht nur werterhaltende, sondern auch wertvermehrnde Energiesparinvestitionen abgezogen werden (vgl. BGr, 12. Mai 2009, StE 2010 B 25.7 Nr. 5 = 2C_666/2008, E. 2.1). Die Abzugsmöglichkeit beschränkt sich indessen auf Massnahmen an bestehenden Gebäuden, weil die Investitionen nach Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG den Unterhaltskosten gleichgestellt werden. Unterhaltskosten können definitionsgemäss nur bei bestehenden Gebäuden anfallen; Ausgaben für den Gebäudeunterhalt sind bei einem im Bau befindlichen Gebäude nicht möglich. Vielmehr stellen Investitionen, die anlässlich der Erstellung eines Gebäudes vorgenommen werden, nicht abzugsfähige Herstellungskosten dar (vgl. BGr, 6. Juli 2010, 2C_63/2010, E. 2.1 mit Hinweisen, www.bger.ch). Entgegen der Auffassung der Rekurskommission ist die Abzugsfähigkeit somit nicht deshalb auf bestehende Gebäude beschränkt, weil nur diese förderungswürdig seien bzw. der Gesetzgeber nur sinnvolle oder nützliche Energiesparmassnahmen zum Abzug habe zulassen wollen. Eine diesbezügliche Einschränkung auf qualifizierte Energiesparmassnahmen, die hohen energetischen und ökologischen Anforderungen genügen, ist erst in Planung (vgl. die Botschaft zur Volksinitiative "Sicheres Wohnen im Alter", BBl 2010 5303, 5322 [Art. 32a DBG]) und deshalb unbeachtlich. Unabhängig von ihrer konkreten Nützlichkeit sind energiesparende Investitionen im Sinn der Liegenschaftskostenverordnung zum Abzug zuzulassen, wenn sie

ein bestehendes Gebäude betreffen.

E. 2.2.2

Die Pflichtigen haben die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 17. Mai 2005 erworben und das darauf erstellte Einfamilienhaus am 19. Januar 2006 als Neubau bezogen. Im Oktober 2007 – also rund 21 Monate später – haben sie die Fotovoltaikanlage erstellen lassen. Damit haben die Pflichtigen das fertige Haus über eineinhalb Jahre lang bewohnt, bevor sie die umstrittene Investition getätigt haben. Bei diesem Zeitrahmen können Investitionen nicht mehr als Herstellungskosten in Bezug auf das fertig erstellte und bereits bezogene Gebäude qualifiziert werden. Vielmehr liegt ein bestehendes Gebäude vor, weshalb die Investition zum Abzug zuzulassen ist. Etwas anderes könnte nur bei einer offensichtlichen Steuerumgehung gelten, etwa wenn energiesparende Investitionen zwar anlässlich des Neubaus eingeplant werden, die Erstellung aber bewusst nach Beendigung und Bezug der Baute vorgenommen wird. Für ein solches Vorgehen gibt es im vorliegenden Fall indessen keine Hinweise; die Pflichtigen haben das Baugesuch für die Fotovoltaikanlage nachweislich erst nach über eineinhalb Jahren nach Bezug des fertigen Hauses eingereicht. Daran ändert auch der Einwand des kantonalen Steueramts nichts, wonach der Abzug von energiesparenden Massnahmen bei selbst erstellten Gebäuden von vornherein ausgeschlossen sei, weil der Verordnungsgeber in Art. 8 Liegenschaftskostenverordnung (in der bis Ende 2009 gültigen Fassung) ausdrücklich von "Anschaffung" der Liegenschaft spreche. Diese restriktive Auslegung würde dazu führen, dass energiesparende Massnahmen bei selbst erstellten Gebäuden selbst nach dreissig oder fünfzig Jahren nicht abgezogen werden könnten, was dem Gesetzeszweck – die Förderung solcher Massnahmen – zuwiderlaufen würde. Im Übrigen regelt Art. 8 Liegenschaftskostenverordnung lediglich die Höhe des Abzugs und nicht dessen Voraussetzungen. Ebenso wenig kann dem kantonalen Steueramt gefolgt werden, wenn es die Abzugsmöglichkeit auf Altbauten beschränken und deshalb erst nach einer Sperrfrist von mehreren Jahren nach Erstellung einer Baute zulassen will. Es hätte dem Gesetz- bzw. Verordnungsgeber freigestanden, eine solche Sperrfrist vorzusehen; er hat dies unterlassen und in Art. 2 Abs. 2 lit. a Liegenschaftskostenverordnung vielmehr ausdrücklich festgelegt, dass die Abzüge nicht nur bei Altbauten vorgenommen werden können, sondern auch bei Gebäuden, die weniger als zehn Jahre alt sind.

E. 2.2.3

Im Übrigen hat der Verordnungsgeber der Anschaffungsnähe einer energiesparenden Massnahme insofern Rechnung getragen, als dass er die Abzugsquote in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft auf 50 % beschränkt und damit die Grundsätze der Dumont-Praxis umgesetzt hat (vgl. Art. 8 der Liegenschaftskostenverordnung in der bis Ende 2009 gültigen Fassung; BGr, 11. Juni 1999, StE 1999 B 25.6 Nr. 36 = ASA 70 [2001/2002] 155 ff., E. 3g).

E. 2.3

Zusammenfassend können die Pflichtigen wie beantragt 50 % der Investitionskosten – Fr. ... – von ihren Einkünften in Abzug bringen. Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des

Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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