

3-BB.2023.1

P 221

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung Präsident Fischer
Richter Schorno
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Lenarcic

Beschwerde- **A.**_____

führer 1

Beschwerde- **B.**_____

führerin 2

beide vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____

vom 27. Oktober 2022

betreffend Direkte Bundessteuer 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 30. März 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 79'194.00 veranlagt. In Abweichung von der SelbstdeklARATION wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 65'087.00 lediglich CHF 36'037.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 30. März 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 24. April 2022 (Posteingang am 2. Mai 2022) Einsprache. Die Steuerkommission Q._____ ging vom folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Der Liegenschaftsunterhalt sei neu zu prüfen und gemäss Aufstellung zu gewähren."

3.

Mit Entscheid vom 27. Oktober 2022 reduzierte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 76'207.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2022 (Versanddatum 23. November 2022) hat A._____ mit rechtzeitiger Beschwerde vom 22. Dezember 2022 (Postaufgabe am 23. Dezember 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt,

es sei das steuerbare Einkommen auf CHF 55'895.00 festzusetzen.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses (recte: Beschwerde). Das Kantonale Steueramt beantragt, es seien von der Rechnung C._____ GmbH CHF 33'974.00 zum Abzug zuzulassen.

6.

Der neu bestellte Vertreter von A._____ und B._____ hat eine Replik erstattet und beantragt, es sei das steuerbare Einkommen auf CHF 53'148.60 festzulegen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990.

2.

Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft (vgl. Art. 113 Abs. 1 und 3 DBG), was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Beschwerdeführer, wenn eine Beschwerde nur von einem Partner eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen (AGVE 2006 S. 126, 1998 S. 206; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

Die Beschwerde wurde nur vom Beschwerdeführer unterzeichnet. Dennoch hat auch die Ehefrau im vorliegenden Verfahren Parteistellung.

3.

3.1.

3.1.1.

Die Beschwerdeführer haben bei ihrer Liegenschaft E-Strasse 136 in Q._____ im Jahr 2020 den Hundezwinger entfernt und an die bestehende Garage einen Geräte- und Fahrzeugunterstand angebaut. In der Folge liessen sie auf dem Dach der Garage und des Unterstandes eine Solaranlage erstellen. Die Kosten beliefen sich auf CHF 47'067.50 (exkl. Rabatt und MWSt; vgl. Rechnung der C._____ GmbH vom 29. September 2020). Die Beschwerdeführer beantragen in der Beschwerde, es seien diesbezüglich CHF 32'674.00 bzw. CHF 33'018.00 zum Abzug zuzulassen (vgl. Beschwerde S. 2).

3.1.2.

Der neu bestellte Vertreter der Beschwerdeführer führt in seiner Replik das Folgende aus:

"Ergänzende Bemerkungen

Aufgrund der Durchsicht der Unterlagen kommt der Unterzeichnete zum Schluss, dass betreffend der Rechnung C._____ GmbH über die gestellten Anträge der Steuerpflichtigen hinaus ein Abzug des ganzen Betrages (mit Ausnahme der neuen Elektrotankstelle) vertretbar wäre: Im aktuell gültigen Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Kantonalen Steueramtes sind auf S. 36 die umweltfreundlichen Alternativsysteme, zu denen die Solarenergie gehört, aufgezeichnet. Abzugsfähig sind demnach die Kosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Wärmeerzeugung stehen, nicht jedoch Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Lagerung oder dem Transport von Energieträ-

gern oder Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beschickung der Anlagen stehen. Im vorliegenden Anwendungsfall einer Umrüstung sind gemäss Darstellung im Merkblatt Liegenschaftsunterhalt 25% als Liegenschaftsunterhalt und 75% als Investition in Energiesparmassnahmen abzugsfähig. Total entspricht dies einer abzugsfähigen Quote von 100%, da es um die Energieversorgung des seit über 5 Jahren bestehenden Hauptgebäudes geht. Dies entspricht Art. 1 der Verordnung des Bundesrates, wonach... 'die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden' abziehbar sein sollen. Dabei ist, wie vorstehend erwähnt, funktionell wichtig, dass die Solaranlage primär der Umrüstung der Versorgung des bestehenden Hauptgebäudes dient, während die Garage selber kaum Energie braucht. Einzig die Elektrotankstelle ist auf die Energieabgabe an die in der Garage parkierten Autos ausgerichtet, weshalb diese Aufrechnung korrekt erscheint.

Eine Abzugsfähigkeit von 100% würde auch dem Umstand entsprechen, dass die aus der neuen Anlage gewonnenen Einspeisevergütungen, die vom lokalen Energieversorger bezahlt werden, als steuerbares Einkommen deklariert werden müssen. Bei 100% steuerbarem Einkommen wären auch die Gewinnungskosten dafür 100% zum Abzug zuzulassen."

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat im Einspracheverfahren für die Solaranlage CHF 14'965.00 (40% von CHF 37'411.70 [ohne Kosten für die Elektrotankstelle und die Anlagenüberwachung sowie unter Abzug des Beitrags D._____]) und für die Verbindung zum Haus CHF 2'979.00 zum Abzug zugelassen (vgl. Einspracheentscheid, S. 2 f.).

3.3.

Die Sektion Grundstückschätzungen des Kantonalen Steueramtes führt in ihrer Stellungnahme vom 22. März 2023 das Folgende aus:

"Um den abzugsberechtigten Kostenanteil der Rechnung C._____ GmbH festlegen zu können, haben wir in einem ersten Schritt geprüft, ob die Dachfläche des Hundezwingers zur bestehenden Dachfläche der Garage gezählt werden kann, oder ob diese – wie es in der Stellungnahme der Steuerkommission angeführt wird – tieferliegend war und sich neu nun nicht mehr am gleichen Standort wie zuvor befindet. Der Beilage Nr. 1 kann entnommen werden, dass das Dach des Hundezwingers nicht tieferliegend war, sondern eine Einheit mit dem Garagendach darstellt. Demzufolge kann diese Fläche für die Berechnung der bereits bestehenden Dachfläche berücksichtigt werden.

In einem zweiten Schritt haben wir anhand eines vergrösserten Luftbilds (Beilage Nr. 2) versucht, den abzugsberechtigten Flächenanteil zu eruieren. Wir empfehlen von den PV-Modulen einen Anteil von 48.4 % zum Abzug zuzulassen.

Als dritten Schritt haben wir die Rechnung der Firma C._____ GmbH gemäss unserer gängigen Praxis aufgeteilt in Energiesparmassnahmen und Investitio-

nen (Beilagen Nr. 3 + 4). Bei den Nettobeträgen ist zu beachten, dass der Rabatt von 3 % nur bei den mit A bezeichneten Positionen gilt.

Wir beantragen von der Rechnung C._____ GmbH CHF 33'974 zum Abzug zuzulassen. Bitte beachten Sie, dass in unserer Beurteilung keine Förderbeiträge und keine Kosten von anderen Firmen berücksichtigt sind."

Es muss aus den folgenden Gründen auf diese Ausführungen nicht näher eingegangen werden.

4.

4.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das EFD bestimmt, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 DBG).

Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung] vom 9. März 2018 [Stand am 1. Januar 2020]). Sinn der Regelung ist es, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubstanz bzw. energietechnisch veraltete Installationen möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen (Bundesgerichtsurteil vom 18. Dezember 2012 [2C_727/2012, 2C_729/2012] E. 2.2.1). Die getätigten Ausgaben müssen dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten (Bundesgerichtsurteil vom 4. September 2014 [2C_153/2014] E. 3.3).

Ein Abzug für energiesparende Massnahmen ist bei der Erstellung von Neubauten nicht möglich, denn bei Neubauten können die Auslagen in keinem Fall Mischcharakter haben, d.h. für teilweise werterhaltende und teilweise wertvermehrnde Aufwendungen anfallen (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017 [2C_558/2016, 2C_559/2016] E. 2.7.2). Beim Neubau handelt es sich um ein erstmalig erstelltes Gebäude "auf der grünen Wiese" (vgl. Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung] vom 9. März 2018, Erläuterungen, S. 4).

4.2.

Es können nur an bereits bestehenden Bauten energetisch schlechte Baustanz bzw. energetisch veraltete Installationen auf den modernen Stand der Technik gebracht werden. Bei energiesparenden Massnahmen ist aber nicht unabdingbare Voraussetzung, dass die angeschafften Vermögenswerte Bestandteilsqualität haben. Dies folgt bereits aus dem Begriff "Massnahme", der über eigentliche Investitionen in das Grundstück selbst hinausgeht. Für verschiedene energiesparende Massnahmen genügt denn auch ein sachlicher Bezug zur Liegenschaft (ohne dass Liegenschaftswerte oder Bestandteile dazu geschaffen werden müssen; Bundesgerichtsurteil vom 16. September 2019 [2C_510/2017]). Daher gehören auch freistehende Anlagen auf dem gleichen Grundstück zu den Installationen auf oder an bestehenden Bauten, sofern diese Anlagen dauerhaft zu deren Versorgung dienen (Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern zu Photovoltaikanlagen bis zum 24. Oktober 2019, Ziff. 3.1.1; Kanton Solothurn, Betrieb einer Photovoltaikanlage, § 27 Nr. 4, Version vom 9. Juni 2022, Ziff. 1.1.2 und 2.2).

4.3.

Das Eidgenössische Finanzdepartement bezeichnet in Zusammenarbeit mit dem Eidgenössischen Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation die den Unterhaltskosten gleichgestellten Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien im Einzelnen (Art. 1 Abs. 3 Liegenschaftskostenverordnung).

Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien sind insbesondere der Einbau von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien, wozu auch die Sonnenenergie zählt (Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 [Stand am 1. Januar 1995]).

5.

5.1.

Aus den aufgeführten massgebenden gesetzlichen Bestimmungen und der zitierten Rechtsprechung und Praxis folgt, dass für die Abzugsfähigkeit der Kosten einer erstmaligen Photovoltaikanlage unabdingbar ist, dass eine solche im Hinblick auf die Umrüstung der Stromversorgung einer bereits bestehenden Baute mittels Sonnenenergie erstellt wurde und nicht ausschliesslich der Stromversorgung einer Neubaute dient. Die Photovoltaikanlage muss jedoch nicht zwingend fest mit der bereits bestehenden Baute verbunden sein, sondern kann sich an einer beliebigen Stelle des betroffenen Grundstücks befinden. Wenn der mit der erstmalig erstellten Photovoltaikanlage produzierte Strom (weitestgehend) zur Versorgung einer bereits bestehenden Baute dient, sind die Kosten der Photovoltaikanlage auch abzugsfähig, wenn diese auf einem neuerstellten, nicht beheizten An-

nexbau der bereits bestehenden Baute bzw. auf einer neuerstellten, nicht beheizten freistehenden Baute (z.B. Garage, Schopf etc.) installiert wird, denn aufgrund der bei den Liegenschaftskosten geltenden funktionalen Betrachtungsweise ist massgebend, dass auch in diesem Fall eine veraltete Installation in einer bereits bestehenden Baute auf den modernen Stand der Technik gebracht wird.

Wird im Zuge der erstmaligen Installation einer Photovoltaikanlage an einem bereits bestehenden bzw. für ein bereits bestehendes Gebäude dessen beheiztes Volumen vergrössert, sind die Kosten der Photovoltaikanlage prozentual auf das bereits bestehende und das neu beheizte Volumen aufzuteilen und nur abzugsfähig, soweit sie auf das bereits bestehende Volumen entfallen.

5.2.

5.2.1.

Die neu erstellte Photovoltaikanlage dient der Stromversorgung der von den Beschwerdeführern selbstbewohnten Liegenschaft E-Strasse 136 in Q._____, deren beheiztes Volumen im Rahmen der Umrüstung auf Solarenergie nicht vergrössert wurde. Es sind daher grundsätzlich sämtliche Kosten der Photovoltaikanlage abzugsfähig. Der Umstand, dass mit dem von der Solaranlage produzierten Strom auch die zeitgleich neu erstellte Elektrotankstelle (vgl. dazu die folgende Erw. 5.2.2.) gespiesen und Elektrofahrzeuge betrieben werden können, rechtfertigt keine Ausscheidung eines nichtabzugsfähigen Anteils der Kosten für die Solaranlage, weil diese weitestgehend der Stromversorgung der bereits bestehenden Baute dient. Es kommt hinzu, dass bei einer nachträglichen Installation einer Elektrotankstelle auch sämtliche Kosten der zuvor erstellten Solaranlage zum Abzug zugelassen werden, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

5.2.2.

Die Parteien sind aber zu Recht übereinstimmend der Auffassung, dass die Kosten für die neu erstellte Elektrotankstelle von netto CHF 3'241.50 nicht zum Abzug zugelassen werden können, da es sich dabei nicht um eine energiesparende Massnahme im Sinne der Liegenschaftskostenverordnung handelt (vgl. auch T. Hess, Besteuerung von Photovoltaikanlagen im Privatvermögen, in: StR 2023 S. 612 ff. [628 f.]). Die abzugsfähigen Kosten belaufen sich somit auf (aufgerundet) CHF 46'519.00 (CHF 49'760.00 ./ CHF 3'241.50; vgl. Beilage 4 der Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes vom 22. März 2023).

6.

6.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat im Einspracheverfahren die Kosten der Solaranlage um einen "Beitrag D._____" von CHF 7'630.00 reduziert (vgl. Einspracheentscheid, S. 3).

6.2.

Werden die Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, so kann die steuerpflichtige Person nur die Kosten abziehen, die sie selber trägt (Art. 1 Abs. 2 Liegenschaftskostenverordnung).

6.3.

Förderbeiträge sind im Jahr der Auszahlung als "übrige Einkünfte" zu besteuern (StE 2022 B 25.6 Nr. 84; SGE vom 23. September 2021 [3-RV.2020.99]).

6.4.

Gemäss den Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführer wurde der "Beitrag D._____" im vorliegend massgeblichen Steuerjahr 2020 noch nicht ausbezahlt (vgl. Replik, S. 2). Er ist daher in diesem Jahr steuerlich (noch) nicht zu berücksichtigen, weder aufwandmindernd noch als Einkunft.

7.

Da das Spezialverwaltungsgericht nach Einleitung des Beschwerdeverfahrens nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 142 DBG N 10; SGE vom 25. März 2021 [3-BB.2020.11]), ist das steuerbare Einkommen gemäss Einspracheentscheid von CHF 76'207.00 über den Antrag des Beschwerdeführers hinaus um CHF 31'554.00 (CHF 46'519.00 abzüglich bereits gewährte CHF 14'965.00) auf CHF 44'653.00 herabzusetzen.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

8.2.

8.2.1.

Den Beschwerdeführern ist für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht eine Parteikostenentschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG]).

8.2.2.

Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Beschwerdeverfahren beläuft sich auf CHF 1'976.50

8.2.3.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2023.84]).

8.2.4.

Der Beschwerdeführer hat die Beschwerde selber verfasst. Der Vertreter hat nur die Replik erstattet, was bei der Festsetzung der Parteikostenentschädigung zu berücksichtigen ist. Bei einem Streitwert von rund CHF 600.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand wird die Parteikostenentschädigung auf CHF 650.00 (inkl. 7.7% MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird das steuerbare Einkommen auf CHF 44'653.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 650.00 (inkl. 7.7% MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Beschwerdeführer (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic