



Fall-Nr.: I/1-2007/17
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 22.08.2007
Entscheiddatum: 22.08.2007

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 22.08.2007

Art. 44 Abs. 2 StG: Die Aufwendungen für den Einbau eines T-Loft-Speicherofens fallen unter die Energie- und Umweltschutzinvestitionen (Verwaltungsrekurskommission, 22. August 2007, I/1-2007/17).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Fritz Buchschacher;
Gerichtsschreiberin Sabrina Häberli

In Sachen

X.Y.,

Rekurrenten,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2005)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X.Y. bewohnen zusammen mit ihrem Sohn ein Einfamilienhaus in A., welches sich je zur Hälfte im Miteigentum der Ehegatten befindet. Das Haus verfügt über eine zentrale Ölheizung mit Warmwasserversorgung. Im Jahre 2005 wurde zusätzlich ein mit Holz betriebener T-Loft Speicherofen eingebaut.

B.- In der Steuererklärung 2005 deklarierten die Steuerpflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 112'432.-- und kein steuerbares Vermögen. Die Veranlagungsbehörde nahm unter anderem eine Korrektur bei den Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften vor. Sie liess die Kosten für den Einbau eines Speicherofens nicht zum Abzug zu und reduzierte die insgesamt deklarierten Fr. 19'788.-- um Fr. 8'060.-- auf Fr. 11'728.--. Sie veranlagte die Steuerpflichtigen für 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 129'700.-- und ohne steuerbares Vermögen.

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2006 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache gegen diese Veranlagung, wobei sie sich insbesondere gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften wandten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Einsprache-Entscheid vom 9. Januar 2007 ab.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben X.Y. mit Eingabe vom 6. Februar 2007 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die geltend gemachten Abzüge für den Speicherofen seien zu 100% als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen zu berücksichtigen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 27. Februar 2007, der Rekurs sei abzuweisen, unter Kostenfolge zulasten der Rekurrenten.

Zur Beurteilung des Vorwurfs der rechtsungleichen Behandlung wurden die Steuerakten 2004 C.-D. beigezogen. Mit Schreiben vom 31. Juli 2007 wurde den Parteien vom wesentlichen Inhalt Kenntnis gegeben und sie wurden zu einer allfälligen Stellungnahme aufgefordert. Die Vorinstanz nahm am 10. August 2007, die Rekurrenten am 15. August 2007 Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.



Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 6. Februar 2007 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Umstritten ist, ob die geltend gemachten Kosten für den Einbau des Speicherofens in der Höhe von Fr. 8'060.-- für das Jahr 2005 als Liegenschaftsunterhaltskosten bzw. als Energie- und Umweltschutzinvestitionen abzugsfähig sind.

a) Die Rekurrenten machen geltend, es handle sich um einen Speicherofen als Heizung für die Übergangszeiten (Monate März/April und September/Oktober). In diesen habe teilweise auf den Einsatz der Ölheizung und damit auf den Verbrauch nicht erneuerbarer Energien verzichtet werden können, indem für die kalten Nächte die Heizunterstützung durch den Speicherofen erfolgt sei. Dies werde auch durch die günstige Lage des Speicherofens ermöglicht, weil er das Heizen der dreiteiligen Wohnstube, der angrenzenden Küche und der darüber im 2. Stock liegenden Räume ermögliche. Auch in den eigentlichen Heizperioden könnten bei Betrieb des Speicherofens deshalb die Heizkörper der Ölheizung in der Wohnstube abgedreht werden. Sie hätten deshalb ihren Heizölverbrauch um ca. 800 Liter jährlich senken können. Ihr T-Loft-Speicherofen sei - von der technischen Wirkungsweise einem Kachelofen entsprechend - in der Lage, die Leistungsabgabe während bis zu 16 Stunden zu vollbringen. Unter dem Begriff "Energie- und Umweltschutzinvestitionen" seien im Gesetz "Anlagen mit erneuerbaren Energiequellen" und dabei "Holzanlagen" speziell aufgeführt. Da ihr Speicherofen diese Bedingung eindeutig erfülle, sei auch der entsprechende Abzug eindeutig begründbar. Für sie sei es schwer verständlich und werde als stossend empfunden, wenn zwei sehr ähnliche Fälle durch das kantonale Steueramt rechtsungleich behandelt würden. Bei einem Kollegen sei die Steuerabzugsfähigkeit eines Holzofens (Kachelofen) ohne Umwälzpumpe gutgeheissen worden. Mit dem Einbau des Speicherofens würden die gleichen Zielsetzungen



(Energie- und Umweltschutzmassnahmen) verfolgt. Deshalb sei der Abzug ebenfalls zu bewilligen.

Dem stehen die Vorbringen der Vorinstanz im Einsprache-Entscheid und in der Vernehmlassung entgegen, wonach die Kosten für den Einbau eines Speicher- oder Kachelofens nur zu den abziehbaren Energiesparmassnahmen gehörten, wenn der Ofen mit einem Speicher und Umwälzpumpe versehen ist. Es sei also von Bedeutung, dass eine Umwälzpumpe zur Anlage gehöre. Werde eine Umwälzpumpe integriert, sei auch klar ersichtlich, dass ein Wasserspeicher vorhanden sei, mit welchem die Zentralheizung mit warmem Wasser versorgt werde. Mit einem Speicherofen/ Kachelofen ohne Umwälzpumpe könne kein Wasserspeicher betrieben werden. Solche Öfen erfüllten die Voraussetzungen der energiesparenden Massnahmen nicht. Es handle sich lediglich um Strahlungswärme, welche von den Speichern (im Falle des T-Loft vom Speicherkern) abgegeben werde. Das Modell T-Loft Plus könne bis zu 50% der im Kern gespeicherten Energie mit Hilfe eines Absorbers an ein angeschlossenes Zentralheizsystem weitergeben. Gemäss Rechnung von E. Wärme und Feuer AG sei aber ein Speicherofen T-Loft installiert worden. Weder aus dieser noch aus anderen geltend gemachten Rechnungen könne entnommen werden, dass der von den Rekurrenten angeschaffte Speicherofen eine Umwälzpumpe besitze resp. an das Zentralheizsystem angeschlossen worden sei. Die Installation des T-Loft-Speicherofens erfülle die Voraussetzungen für einen Abzug als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, nicht. Zum Punkt der rechtsungleichen Behandlung werde nicht Stellung genommen, da die Sachlage für die Beurteilung in der Rekurssache unerheblich sei. Die Gewährung des Abzugs in einem anderen Fall bilde kein stichhaltiges Argument.

b) Nach Art. 44 Abs. 2 StG können bei Grundstücken des Privatvermögens die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Die Steuerpflichtigen können für Grundstücke des Privatvermögens die vorwiegend Wohnzwecken dienen, anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 44 Abs. 4 StG). Dieser beträgt 20% des Bruttomiettrages oder des angerechneten Eigenmietwertes (Art. 29



Abs. 1 der Steuerverordnung, sGS 811.11, abgekürzt: StV). Nicht als Gewinnungskosten abziehbar sind indessen die Aufwendungen für bauliche Verbesserungen, die nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienen, sondern zusätzlich deren Anlagewert erhöhen (vgl. Art. 47 lit. c StG). Derartige wertvermehrnde Aufwendungen mit Anlagekostencharakter werden, soweit sie eine Liegenschaft des Privatvermögens betreffen, bei der Ermittlung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt (Art. 137 StG).

Grundsätzlich handelt es sich beim Einbau eines zusätzlichen Ofens um eine wertvermehrnde Investition. Eine solche Investition ist den Unterhaltskosten gleichgestellt, wenn sie dem Energiesparen und dem Umweltschutz dient, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar ist. Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) bestimmt das eidgenössische Finanzdepartement wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden. Unter diesen Investitionen versteht man 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, wobei die Abzugsquote in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft 50%, nachher 100% beträgt (Art. 5 und 8 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24.8.1992, SR 642.116). Zu diesen Massnahmen gehören unter anderen solche zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, wie Einbau von Wärmepumpen, Wärme-Kraft-Kopplungsanlagen und Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien. Als fördernde erneuerbare Energien gelten: Sonnenenergie, Geothermie, mit oder ohne Wärmepumpen nutzbare Umgebungswärme, Windenergie und Biomasse (inkl. Holz oder Biogas) (Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24.8.1992, SR 642.116.1, nachfolgend EnergieV). In der kantonalen Praxis werden Massnahmen dazugezählt, die bewirken, dass bei einer bestehenden Kombination der Warmwasseraufbereitung mit der Heizung auch im Sommer und in der Übergangszeit ein guter Wirkungsgrad gewährleistet ist; alle zweckmässigen Anlagen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. Wärmerückgewinnung bei klimatisierten Räumen, bei



entsprechend aus- oder nachgerüsteten Cheminéeanlagen, bei Kühlwasser, bei Abwasser oder bei warmer Abluft (Abwärmenutzung); sowie Wärmeerzeugung durch Anlagen mit erneuerbaren Energiequellen (Solar-, Holz-, Wind- und Biogasanlagen, Energiedach) (St. Galler Steuerbuch, abgekürzt: StB 44 Nr. 6). Art. 9 Abs. 3 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, abgekürzt: StHG) enthält die Abzüge im Bereich des Umweltschutzes und der Energiesparmassnahmen, welche die Kantone vorsehen können. Dabei wird wiederum auf die oben aufgeführten Verordnungen des eidgenössischen Finanzdepartements verwiesen. Die Kantone können diese Abzüge übernehmen oder nicht; sie dürfen diese aber weder verändern noch vervollständigen (BGE vom 6. November 2001, in: StR 57/2002 S. 247-253).

c) Im vorliegenden Fall machten die Rekurrenten die tatsächlich im Jahr 2005 angefallenen Unterhalts- und Verwaltungskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 19'788.-- geltend. Davon liess die Vorinstanz Fr. 11'728.-- zum Abzug zu. Die Kosten für den Einbau eines Speicherholzofens (Rechnung vom 15. Juli 2005 über Fr. 7'791.10, bezahlt am 1. August 2005) sowie die Kosten der Wandanpassung für den Ofeneinbau (Rechnung vom 3. Juli 2005 über Fr. 268.90, bezahlt am 2. August 2005) liess sie jedoch nicht zum Abzug zu, da in diesem Speicherofen keine Umwälzpumpe integriert sei und deshalb keine Energiespar- und Umweltschutzinvestition vorliege.

Die Vorinstanz begründet ihren ablehnenden Entscheid einzig mit dem Fehlen einer Umwälzpumpe. Tatsächlich wird in StB 44 Nr. 3 Ziff. 3.3 unter "Heizungsinstallationen" erwähnt, dass die Neuinstallation von Kachelöfen mit Speicher und Umwälzpumpe als Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen gelten. Diese Voraussetzung steht in einem gewissen Widerspruch zu StB 44 Nr. 3 Ziff. 3.5, wo Anlagen mit erneuerbarer Energiequelle, wie Holz, generell zu den Alternativenergieinstallationen gezählt werden. Es kann daher im Hinblick auf Art. 1 lit. b Ziff. 4 EnergieV nicht bedeuten, dass eine Umwälzpumpe generell bei Öfen vorliegen muss, damit diese als Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen gelten; dies muss viel mehr im Einzelfall abgeklärt werden. Zu beachten ist dabei die ausserfiskalische Zielsetzung der Förderung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen durch steuerliche Anreize. Der Speicherofen "T-Loft" enthält gemäss dem Bericht im Magazin "°Celsius" einen Speicherkern aus hoch wärmeleitendem, feuerfestem Stein, welcher über 60% der frei werdenden Energie aufnimmt, speichert und diese über viele Stunden verteilt wieder



abgibt. Der Speicherofen "T-Loft Plus" wäre zudem an die Zentralheizung anschliessbar. Die Rekurrenten haben jedoch gemäss Bedienungsanleitung und Rechnung das Modell "T-Loft" einbauen lassen, welches lediglich einen Speicher enthält. Durch diesen Speicher wird bis zu sechzehn Stunden Wärme an die Umgebung abgegeben, welche durch Holzfeuerung produziert wird. Durch diese Abwärmennutzung ist es durchaus möglich, insbesondere in der Übergangszeit, jedoch auch im Winter, den Heizölverbrauch zu vermindern und einen guten Wirkungsgrad zu erzielen. Holz gehört zu den zu fördernden erneuerbaren Energiequellen (Art. 1 lit. b Ziff. 4 Fussnote 3 EnergieV). Sowohl Massnahmen zur Verminderung des Energieverlustes und des Energieverbrauchs als auch Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme und insbesondere Wärmeerzeugungsanlagen mit erneuerbaren Energiequellen gehören zu den Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen. Die Kosten für den Einbau des Speicherofens sowie der dazu notwendigen Wandanpassung sind deshalb als Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen zum Abzug zuzulassen.

d) Eine Beurteilung der von den Rekurrenten gerügten rechtsungleichen Behandlung mit dem Hinweis auf den Kollegen erübrigt sich grundsätzlich aufgrund des Ausgangs des Verfahrens. Trotzdem sei darauf hinzuweisen, dass die beigezogenen Steuerakten des Jahres 2004 ergeben, dass in jenem Fall - wie von den Rekurrenten festgestellt - der Einbau eines Holzofens/Kachelofens als Energiespar- und Umweltschutzinvestition zum Abzug zugelassen wurde. In jenem Verfahren wurde die Problematik eines notwendigen Speichers und einer Umwälzpumpe ebenfalls thematisiert. Nach Einreichung von Fotos, welche den Ofen sowie den vorhandenen Speicher abbilden, wurde der Abzug jedoch im Einsprache-Entscheid zugelassen.

3.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die von den Rekurrenten geltend gemachten Kosten für den Einbau eines Speicherofens in der Höhe von total Fr. 8'060.-- zum Abzug zuzulassen sind. Die Unterhalts- und Verwaltungskosten Liegenschaft erhöhen sich somit auf Fr. 19'788.--. Der Rekurs ist somit gutzuheissen und der Einsprache-Entscheid vom 9. Januar 2007 aufzuheben. Durch die Berücksichtigung der zusätzlichen Liegenschaftskosten reduziert sich das Nettoeinkommen von Fr. 141'717.-- auf Fr. 133'657.--. Die Rekurrenten sind dementsprechend unter Berücksichtigung des Abzugs für Kinder in Schule oder Ausbildung von Fr. 12'000.--



neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'600.-- zu veranlagern. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 9. Januar 2007 aufgehoben.
2. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'600.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 800.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.