



Entscheid

21. April 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C GmbH,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer der Einfamilienhaus-Liegenschaft ...strasse 4 in D. In der Steuererklärung 2013 deklarierten sie effektive Liegenschaftenerhaltungskosten von insgesamt Fr. 18'486.-; von diesen entfiel ein Betrag von Fr. 12'201.- auf die Installation einer Komfortlüftung.

Mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2013 und Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 vom 22. Oktober 2014 anerkannte das Steueramt D die letztgenannte Position nicht als Unterhaltungskosten. Dementsprechend ergab sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 62'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. von Fr. 62'700.- (Staats- und Gemeindesteuern); das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 163'000.-.

B. Die von den Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 22. Oktober 2015 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 21. November 2015 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, die Unterhaltungskosten im deklarierten Umfang von Fr. 18'486.-, vermindert um Förderbeiträge von Fr. 1'640.-, zum Abzug zuzulassen.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 18. Dezember 2015 hielt das kantonale Steueramt an den Einspracheentscheiden fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Replik vom 3. Februar 2016, Duplik vom 15. Februar 2016 und Triplik vom 24. Februar 2016 hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG). Im betreffenden Umfang ist auch bei der Staatssteuer ein Abzug zulässig (§ 30 Abs. 2 Satz 2 StG).

a) Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 35 ff., und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 36 ff.). Mit Bezug auf die dem eigentlichen Liegenschaftenunterhalt gleichgestellten, dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Massnahmen hat der Bundesrat in der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 (SR 642.116) eine nähere Regelung getroffen. Art. 5 dieser Verordnung definiert die abzugsberechtigten Investitionen wie folgt:

" 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."

Laut Art. 7 der Verordnung legt das Eidgenössische Finanzdepartement im Einvernehmen mit dem Eidgenössischen Verkehrs- und Energiewirtschaftsdepartement fest, was unter Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien zu verstehen ist. Gestützt darauf hat das Eidgenössische Finanzdepartement ebenfalls am 24. August 1992 die Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien

(SR 642.116.1; VMRE) erlassen. Nach Art. 1 derselben sind Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien insbesondere:

"b. Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, wie z.B.:

...

7. Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. bei Lüftungs- und Klimaanlage"

b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die wertvermehrenden Aufwendungen, d.h. Auslagen, welche im objektiv-technischen Sinn eine dauernde Vermehrung oder Verbesserung des Grundstücks bewirken, insbesondere durch bauliche Veränderungen (Richer/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 44 ff. DBG und § 30 N 45 ff. StG).

c) In der Frage, wieweit Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar sind, verbleibt den Kantonen kein Freiraum mehr. Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Interpretation würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln.

d) Liegenschaftenerhaltungskosten sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen – soweit diese die Pauschale übersteigen – gesamthaft darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Den Nachweis hat Letzterer dabei spätestens in der Rekurs-/Beschwerdeschrift durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, welche sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen umfassen muss. Eine fehlende Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69).

2. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass die Pflichtigen in ihr im Jahr 1954 erstelltes Einfamilienhaus eine Komfortlüftung eingebaut hätten. Dabei sei eine Lüftungsanlage mit Wärmerückgewinnung installiert worden. Weil dank dieser Massnahme die Fenster nicht mehr geöffnet werden müssten, ergebe sich eine Einsparung von Heizöl. Die Komfortlüftung diene allerdings in erster Linie der

Verbesserung des Raumklimas und der Luftqualität (Pollenfilter) wie auch der Verminderung von Aussenlärm und erst in zweiter Linie dem Energiesparen. Dass die Pflichtigen allein durch den Einbau der Komfortlüftung ihren Heizölverbrauch um 23.5% senken könnten, lasse sich nicht nachvollziehen.

Ergänzend hält die Amtsstelle in der Beschwerde-/Rekursantwort fest, dass sich die in Art. 1 lit. b Ziffer 7 VMRE erwähnten "Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. bei Lüftungs- und Klimaanlageanlagen" nur auf bereits bestehende Lüftungs- und Klimaanlageanlagen bezögen, bei denen eine Wärmerückgewinnung installiert werde, nicht aber auf die Erstellung einer derartigen neuen Anlage. Ebenso wenig sei die Installation unter einem anderen Titel abzugsfähig. Wie das Verwaltungsgericht im Entscheid SB.2007.00067 vom 10. Oktober 2007 (www.vgrzh.ch) erkannt habe, müsse jede bauliche Massnahme einzeln daraufhin untersucht werden, ob sie tatsächlich dem Energiesparen diene. Die in der Publikation "Gebäudekampagne EnergieSchweiz" des Bundesamtes für Energie aufgezählten Vorzüge einer Komfortlüftung zeigten, dass der Einbau einer solchen in erster Linie die Wohnqualität verbessere, wenn auch ein gewisser Energiespareffekt durchaus eintrete. Tatsächlich sei es den Pflichtigen im Veranlagungsverfahren nicht gelungen, einen derartigen Effekt rechtsgenügend nachzuweisen. Die von ihnen behauptete Einsparung von 23.5% an Heizöl sei nicht schlüssig; vielmehr dürfte der Minderverbrauch nur knapp 10% ausmachen. Letztgenannte Annahme decke sich mit den Angaben über den Wärmeverlust bei Gebäuden laut der Broschüre "Clever sanieren - Energieverbrauch halbieren". Unter diesen Umständen sei die von den Pflichtigen eingebaute Komfortlüftung nicht als Energiesparmassnahme, sondern als wertvermehrende Neuinstallation zu würdigen. In der Duplik hält die Amtsstelle ergänzend fest, dass der Verordnungsgeber Art. 1 lit. b Ziffer 7 VMRE anders formuliert hätte, wenn er auch die Neuerstellung von Lüftungs- und Klimaanlageanlagen hätte privilegieren wollen. Indessen habe er zweckmässige Installationen zur Rückgewinnung von Wärme bei bestehenden Anlagen, wie z.B. bei Cheminées, bei Kühlwasser oder bei warmer Luft begünstigen wollen, also Massnahmen bei bestehenden Anlagen, welche nutzbare Abwärme erzeugten. Schliesslich könne der Antrag der Pflichtigen aus dem Jahr 2007 für das Minergie-Label nicht als rechtsgenügender Nachweis dafür gelten, dass die erst im Jahr 2013 verwirklichte Massnahme überwiegend dem Energiesparen diene.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs führen die Pflichtigen aus, dass ihr Haus nach Minergie-Standard saniert worden sei. Damit dieser Standard habe erreicht werden können, sei auch die Installation einer Komfortlüftung notwendig gewesen. Gemäss Bestätigung ihres Architekten ergebe sich der geschätzte Minderbedarf an Heizwärme einzig aufgrund des neuen Lüftungssystems. Entgegen der Auffassung des Steueramts lasse sich dem Wortlaut von Art. 1 lit. b Ziffer 7 VMRE nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber nur kleine bauliche Veränderungen an bestehenden Gebäuden habe privilegieren wollen. Für die Pflichtigen habe die Energieeinsparung und nicht eine Komfortsteigerung im Vordergrund gestanden. An diesen Ausführungen halten sie in der Replik und in der Triplik fest.

3. a) Nach dem in E. 1a Gesagten sind Energiesparmassnahmen nicht grundsätzlich den Unterhaltskosten gleichgestellt und somit abzugsfähig, sondern nur in jenem Umfang, den das eidgenössische Finanzdepartement bestimmt. Dessen Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 (SR 642.116.1) stützt sich nicht nur auf die Kompetenznorm von Art. 102 Abs. 1 DBG, sondern auch auf die gleichentags erlassene Liegenschaftskostenverordnung des Bundesrats (SR.642.116). In dieser übergeordneten bundesrätlichen Verordnung hält Art. 5 Satz 2 ausdrücklich fest, dass sich die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionen "auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden" beziehen können. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts sind energiesparende Massnahmen daher weder auf die Änderung von bereits bestehenden Gebäudeteilen noch auf kleinere Eingriffe beschränkt. In diesem Zusammenhang ist auf den Entscheid SB.2010.00040 + 00041 des Verwaltungsgerichts vom 17. November 2010 hinzuweisen (www.vgrzh.ch), worin das Gericht die Neuerstellung einer Photovoltaikanlage auf dem Hausdach eines Einfamilienhauses für Fr. 83'000.- als abzugsfähige Aufwendung gewürdigt hat.

b) Nach ständiger Rechtsprechung muss bei baulichen Eingriffen an einem bestehenden Gebäude – soweit möglich – bei jeder einzelnen Massnahme separat geprüft werden, ob sie als Unterhalt bzw. Energieeinsparung zu qualifizieren und aus diesem Grund abzugsfähig ist oder nicht. Nach den Akten stellt die streitbetroffene Komfortlüftung eine Einheit dar, die sich nicht weiter unterteilen lässt.

c) Als massgebendes Kriterium gilt nach den erwähnten Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen der mit einer baulichen Massnahme erzielbare Energiespareffekt. Wie hoch diese Einsparung absolut oder relativ betrachtet sein muss, wird nicht normiert. Wie bei Unterhaltsaufwendungen, deren Zweckmässigkeit nach allgemeiner Erfahrung vermutet werden darf, wenn ein Gebäude bzw. der zu sanierende Teil ein gewisses Alter erreicht hat, kann beim 1954 erstellten Wohngebäude Zelgacherstrasse 4 ohne Weiteres von der Notwendigkeit einer energetischen Sanierung ausgegangen werden. Zwar ist dem Steueramt beizupflichten, dass nicht jede noch so untergeordnete Veränderung der Gebäudehülle als Energiesparmassnahme gelten kann. Vorliegend räumt die Amtsstelle jedoch ein, dass die Einsparung immerhin 10% betrage; nach Auffassung der Pflichtigen beläuft sich diese gar auf 23.5%. Wie gross der Minderverbrauch an Heizöl tatsächlich ausfällt, kann offen bleiben. Weil der genaue Nachweis einen unverhältnismässigen Untersuchungsaufwand erfordern würde, muss es bei allgemeinen Erfahrungen aus der Bauwirtschaft und entsprechenden bautechnischen Untersuchungen sein Bewenden haben. Aufgrund der Empfehlungen des Bundesamts für Energie gemäss seiner "Gebäudekampagne EnergieSchweiz" darf als erstellt gelten, dass mit einer Komfortlüftung tatsächlich eine wesentliche und damit im Sinn des Gesetzes rechtserhebliche Energieeinsparung erzielt werden kann. Hinzu kommt, dass dem Antrag der Pflichtigen für Minergie-Label offenbar entsprochen worden ist und sie Förderbeiträge erhalten haben.

d) Ist der Energiespareffekt nach dem Gesagten ausgewiesen, sind die Voraussetzungen für den geltend gemachten Abzug erfüllt. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts tun die Beweggründe, von denen sich die Pflichtigen haben leiten lassen, nichts zur Sache. Häufig geht mit der Renovation von Gebäuden auch eine Steigerung des Wohnkomforts einher, so etwa beim Ersatz von Fenstern oder bei der Verbesserung der Isolation. Ersetzt der Hauseigentümer eine bestehende Ölheizung durch eine Anlage, welche die Erdwärme nutzt, so liegt darin nicht nur eine typische Energiesparmassnahme, sondern zugleich – und oft vorrangig – eine wirtschaftlich motivierte Vorkehrung.

e) Anzumerken bleibt, dass das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 unter den in Rz. 31 ff. geregelten Auslagen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen keine Hinweise für die Beurteilung

des vorliegenden Sachverhalts enthält. Demgegenüber erklärt etwa der Kanton Aargau (Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Stand 21. November 2014, S. 27) die erstmalige Installation einer Komfortlüftung an einem mindestens fünf Jahre alten Gebäude als abzugsfähige Energiesparmassnahme. In einer Entscheid vom 18. November 2014 (R/JF 2015, 407) hat das Kantonsgericht Freiburg einer solchen Komfortlüftung nur deshalb die Abzugsfähigkeit versagt, weil diese in eine erst fünfjährige Liegenschaft eingebaut wurde und deshalb objektiv nicht erforderlich war.

f) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Somit können die Pflichtigen gegenüber den Einspracheentscheiden als Energiesparmassnahme (Fr. 12'201.- ./ 1'640.- Förderbeiträge =) Fr. 10'561.- abziehen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von (Fr. 62'621.- ./ Fr. 10'561.- =) rund Fr. 52'000.-. Bei den Staats- und Gemeindesteuern 2013 ergibt sich ein steuerbares Einkommen von (Fr. 62'759.- ./ Fr. 10'561.- =) rund Fr. 52'100.-. Das steuerbare Vermögen gemäss Einspracheentscheid von Fr. 163'000.- ist unbestritten geblieben.

4. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Für das Verfahren der direkten Bundessteuer ist den obsiegenden Pflichtigen von Amts wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen. Für das Rekursverfahren entfällt dagegen eine solche, da sie nicht beantragt wurde (vgl. Art. 144 Abs. 4 DGB i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987). In Anbetracht des klaren Sachverhalts und des geringen Streitwerts rechtfertigt sich für das Beschwerdeverfahren eine Vergütung von (insgesamt) Fr. 500.- (Mehrwertsteuer inbegriffen).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 52'000.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 52'100.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 163'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]