

Direkte Bundessteuer  
Energiesparmassnahmen  
Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft  
Nr. 94/1996 vom 30. August 1996

Ein Abzug für energiesparende Massnahmen kann lediglich bei Investitionen in bereits bestehende Gebäude, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten geltend gemacht werden.

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 22. August 1995 erhob die Vertreterin der Steuerpflichtigen gegen die definitive Veranlagung der direkten Bundessteuer, Rechnung Nr. 95/11 vom 24. Juli 1995, Einsprache mit dem Begehren, es seien die geltend gemachten Kosten für energiesparende Massnahmen in Höhe von insgesamt Fr. 96 118.– im Sinne von Art. 32 DBG in Verbindung mit Art. 8 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer zu 50% zum Abzug zuzulassen und demzufolge ein Abzug in Höhe von Fr. 48 059.– zu gewähren. Zur Begründung wurde im wesentlichen folgendes geltend gemacht:

Die Einsprecher hätten im Zusammenhang mit ihrem Neubau Mehrkosten für energiesparende Massnahmen in Höhe von insgesamt Fr. 96 118.– nachgewiesen, welche lediglich bei der Staatssteuer 1995/96 zu einem Drittel berücksichtigt worden seien. Die Nichtgewährung eines Abzuges bei der direkten Bundessteuer sei aufgrund von Art. 5 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer wohl zu Recht erfolgt, da es sich nicht um ein bestehendes, sondern um ein neu erstelltes Gebäude handle. Nach dem Gesetz, Art. 32 Abs. 2 DBG, gehe es jedoch um die Frage der Gleichstellung von Investitionen mit Unterhaltskosten. Investitionen würden nun aber bei lebensnaher und wirtschaftlicher Betrachtung bei der Erstellung eines Gutes, d.h. bei der Errichtung bzw. beim Bau einer Liegenschaft anfallen, Unterhaltskosten dagegen beim Betrieb einer Liegenschaft. Für den Unterhaltsbereich würde es daher keine weitere Regelung brauchen, sondern nur für den Investitionsfall, da Unterhaltskosten ja ohnehin von vorneherein abzugsfähig seien. Das Einfamilienhaus der Einsprecher sei als Niedrigenergiehaus konzipiert. In Bezug auf die Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sei man weit über die Minimalvorschriften hinaus gegangen, was zu entsprechenden Mehrkosten geführt habe. Es leuchte nun nicht ein, dass unmittelbar bei Erstellung eines Gebäudes getätigte Investitionen im Bereich von Energiesparmassnahmen nicht zum Abzug zugelassen werden sollen, während dieselben Aufwendungen im Falle der Vornahme zu einem späteren Zeitpunkt jedoch steuerlich begünstigt werden. Erkundigungen bei der Eidg. Steuerverwaltung hätten denn auch ergeben, dass in den Materialien zum Verordnungstext nichts darauf hindeute, dass die Formulierung «in bestehenden

Gebäuden» bewusst in dieser Form in Art. 5 der Verordnung aufgenommen worden sei. Das Gesetz erlaube eine solche Einschränkung schon gar nicht. Auch die Behandlung solcher Kosten durch die kantonale Steuerverwaltung sei nicht eindeutig.

2. Mit Entscheid vom 14. Mai 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache im wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 5 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens sei ein Abzug von energiesparenden und dem Umweltschutz dienenden Investitionen in Neubauten ausgeschlossen. Die Einschränkung auf bereits bestehende Gebäude rechtfertige sich dadurch, dass derartige Investitionen aufgrund von Art. 32 Abs. 2 DBG den Unterhaltskosten gleichgestellt würden und ein Gebäudeunterhalt an sich immer eine bereits bestehende Baute voraussetze. Obwohl die einschränkende derartige Regelung nicht gerade dem beabsichtigten Zweck und Gedanken der Förderung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen entspreche, sei die kantonale Steuerverwaltung als Vollzugsorgan der direkten Bundessteuer dennoch an die Bundesregelung gebunden. Aus diesem Grunde komme die Steuerverwaltung nicht umhin, die Einsprache abzuweisen.

3. Mit Eingabe vom 29. Mai 1996 erhob die Vertreterin der Pflichtigen gegen den Einsprache-Entscheid Beschwerde und hielt an ihrem Begehren fest. Nebst den bereits in der Einsprache vorgebrachten Argumenten machte sie zur Begründung zusätzlich insbesondere folgendes geltend:

Auch wenn die steuerliche Begünstigung von energiesparenden Investitionen in der Steuerrechtslehre zum Teil umstritten sei, so sei dennoch Tatsache, dass Art. 32 Abs. 2 DBG die steuerliche Begünstigung von energiesparenden Investitionen vorsehe. Die in Art. 5 der Verordnung vorgenommene Beschränkung auf bestehende Gebäude sei nicht zulässig, zumal sie auch der ursprünglichen Absicht, energiesparende Investitionen zu fördern, zuwiderlaufe. Auch rein sachlich gesehen bestehe kein Grund, einen Abzug bei Neubauten zu verweigern.

4. Die Eidg. Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 4. Juli 1996 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie folgendes an:

Nach Art. 32 Abs. 2 DBG bestimme das Eidg. Finanzdepartement, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Daraus lasse sich nicht ableiten, dass alle energiesparenden Investitionen zwingend den Unterhaltskosten gleichzustellen seien. Auch könne nicht aus der Beschränkung der energiesparenden Investitionen auf bestehende Gebäude gemäss Art. 5 der Verordnung geschlossen werden, dass dies der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers widerspreche, alle energiesparenden Investitionen zu fördern. Aus Art. 32 Abs. 2, 2. Satz DBG sei vielmehr zu schliessen, dass der Gesetzgeber gerade nicht alle energiesparenden Investitionen zum Abzug zulassen wollte. Der Gesetzgeber habe dem Eidg. Finanzdepartement die Kompetenz übertragen, zu bestimmen, wieweit solche Investitionen den Unterhaltskosten gleichzustellen sind. Damit habe das Eidg. Finanzdepartement bereits eine eingeschränkte Kompetenz für den Erlass der Vollzugsverordnung erhalten. Es habe deswegen bei der Gleichstellung auch vom Begriff der Unterhaltskosten ausgehen und dabei die materiell-rechtliche Beziehung zwischen den beiden Begriffen prüfen müssen. Unterhaltskosten könnten definitionsgemäss nur in bezug auf ein bereits bestehendes Gebäude anfallen. Ausgaben für den Unterhalt eines nicht bestehenden oder sich im Bau befindlichen Gebäudes seien naturgemäss nicht möglich. Energiesparende Massnahmen könnten daher nur den Unterhaltskosten für ein bestehendes Gebäude gleichgestellt werden. Diesem Grundsatz sei das Eidg. Finanzdepartement bei Erlass des Art. 5 der Verordnung gefolgt. Beim Erlass einer Vollzugsverordnung sei die rechtsgleiche Behandlung des Bürgers anzustreben. Die Beschränkung des Abzuges energiesparender Investitionen auf bereits bestehende Gebäude garantiere, dass Eigentümer solcher Gebäude gleich behandelt würden wie diejenigen, die Unterhaltskosten geltend machen können. Das Gleichbehandlungsgebot würde nicht verletzt, wenn der Erbauer eines neuen Gebäudes den Abzug nicht geltend machen könne, da ihm oder einem Dritten, der keine energiesparenden Investitionen tätigt, auch keine Unterhaltskosten anfallen würden. Energiesparende Investitionen beim Bau eines Gebäudes hätten deswegen eindeutig Anschaffungscharakter. Überdies dürften in Übereinstimmung mit der sog. Dumont-Praxis solche Investitionen nach dem Kauf eines sanierungsbedürftigen Gebäudes nicht zugelassen werden, weil sie einen wertvermehrenden und anschaffungsnahen Charakter hätten. Würde man energiesparende Investitionen kurz nach dem Kauf des Gebäudes zum Abzug zulassen, so würde der Pflichtige gegenüber jenem bevorzugt, der unter Umständen weit dringendere Investitionen tätigen müsse, welche aber dem blossen Unterhalt zuzurechnen sind.

5. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 18. Juli 1996 aus den bereits im Einsprache-Entscheid vorgebrachten Gründen ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Die Argumentation der Beschwerdeführer, dass die Gleichstellung der Energiesparmassnahmen mit den Unterhaltskosten in Art. 32 Abs. 2 DBG sinngemäss auch deshalb vorgenommen worden sei, weil derartige Investitionen meist wertvermehrenden Charakter besitzen und deshalb ohne eine entsprechende gesetzliche Bestimmung vom Einkommen grundsätzlich nicht abzugsfähig wären, sei allerdings zutreffend. Die darauf folgende Einschränkung in der konkretisierenden Verordnung auf bestehende Gebäude sei deshalb in diesem Zusammenhang nicht gerade sehr verständlich.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig. Gemäss § 4 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 in Verbindung mit § 129 Abs. 2 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) werden Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie in casu mehr als Fr. 1000.– beträgt und Fr. 8000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die vorliegende Beschwerde unter Wahrung von Frist und Form erfolgte, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die von den Beschwerdeführern beim Bau ihres Einfamilienhauses getätigten Investitionen für energiesparende Massnahmen zu 50% resp. im Betrage von Fr. 48 059.– zum Abzug zuzulassen sind.

3. a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden, wobei das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2, 2. Satz). Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten nach Art. 5 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 (SR 642.116), Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen und sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden beziehen.

b) In casu ist unbestritten, dass nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Verordnungsbestimmung energiesparende Investitionen nur in Abzug gebracht werden können, soweit sie sich auf bereits bestehende Gebäude beziehen. Seitens der Beschwerdeführer wird dagegen nun vorgebracht, dass eine solche Beschränkung auf bereits bestehende Gebäude auf Verordnungsstufe nicht zulässig sei und der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers, energiesparende Investitionen zu fördern, zuwiderlaufe.

c) Art. 32 Abs. 2 DBG bestimmt ausdrücklich nur, dass bei Liegenschaften des Privatvermögens die Unterhaltskosten, Versicherungsprämien sowie die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden können. Zugleich wird aber dem Eidg. Finanzdepartement die Kompetenz erteilt, zu bestimmen, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichzustellen sind. Mit dieser Kompetenzdelegation nimmt bereits das Gesetz eine wesentliche Einschränkung vor, indem es die Abzugsfähigkeit energiesparender Investitionen in einen unmittelbaren Zusammenhang zum Gebäudeunterhalt stellt und die Abzugsfähigkeit davon abhängig macht, dass solche Investitionen den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Unterhaltskosten dienen indes definitionsgemäss dem Erhalt des Wertes eines Gebäudes und können folglich nur bezüglich eines bereits bestehenden Gebäudes anfallen. Wenn nun Art. 5 der gestützt auf Art. 32 DBG erlassenen Verordnung ausdrücklich bestimmt, dass nur energiesparende und dem Umweltschutz dienende Investitionen in bestehende Gebäude abzugsfähig sind, erfolgt damit nicht eine weitere Einschränkung, sondern lediglich eine Präzisierung, welche dem Gesagten zufolge durch die Kompetenzdelegation von Art. 32 Abs. 2 DBG gedeckt ist. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer lässt sich aus Art. 32 Abs. 2 DBG nicht ableiten, dass grundsätzlich alle energiesparenden Investitionen abzugsfähig sind. Richtig ist, dass diese Investitionen deshalb speziell erwähnt werden, weil sie aufgrund ihres zumeist wertvermehrenden und anschaffungsnahen Charakters ohne eine entsprechende gesetzliche Bestimmung aufgrund von Art. 34 lit. d DBG – wonach Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen, nicht abziehbar sind – grundsätzlich nicht abzugsfähig wären. Aufgrund der mit der Kompetenzdelegation im Gesetz vorgenommenen Gleichstellung energiesparender Investitionen mit den Unterhaltskosten ist aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber – wie in der Beschwerdeschrift zu Recht festgestellt wird – die in der Steuerrechtslehre umstrittene steuerliche Begünstigung von Energiesparmassnahmen (vgl. Bernhard Zwahlen, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, S. 122 f. mit Hinweisen) nur in beschränktem Masse gewähren wollte. In diesem Sinne äussert sich im übrigen auch die Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983 (vgl. Botschaft S. 46).

d) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass sich die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens an das Gesetz hält, wenn sie energiesparende und dem Umweltschutz dienende Investitionen nur in bezug auf bereits bestehende Gebäude zum Abzug zulässt. Aus diesem Grunde kann auch dem Begehren der Beschwerdeführer, in Anwendung von Art. 8 der Verordnung, wonach die Abzugsquote für Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft 50 Prozent beträgt, wenigstens 50 Prozent der beim Neubau ihres Einfamilienhauses getätigten Investitionen zum Abzug zuzulassen, nicht entsprochen werden. Aus all diesen Gründen ist die vorliegende Beschwerde somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.