

Energiesparmassnahmen

Einbau Wintergarten

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 130/1998 vom 6. November 1998

Die Kosten für die Erstellung eines Wintergartens können nur dann als energiesparende Massnahme berücksichtigt werden, wenn ein wesentlicher Energiespar-effekt mittels einer Simulationsrechnung nachgewiesen werden kann.

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 29. September 1997 erhoben AX und BX gegen die definitive Veranlagung der Staatssteuer 1997/98, Rechnung Nr. 97/11 vom 22. September 1997, Einsprache mit den Begehren, es seien die Mitarbeiteraktien erst nach Ablauf der Sperrfrist zu besteuern, zusätzliche Schuldzinsen im Betrag von Fr. 958.– zu berücksichtigen sowie ein Drittel der Kosten in Höhe von Fr. 19'334.– für den Bau des Wintergartens zum Abzug zuzulassen.

Zur Begründung machten die Einsprecher bezüglich der Kosten für den Wintergarten geltend, der Bau des Wintergartens sei in die Zeit der letzten Veranlagungsperiode 1993/94 gefallen. Der überwiegende Teil der Arbeiten sei bis Ende 1994 ausgeführt und in Rechnung gestellt worden. Da die Einsprecher noch nicht im Besitz der Rechnungen gewesen seien, sei bei der letzten Selbstdeklaration 1993/94 noch kein Abzug vorgenommen worden. Der entsprechende Abzug von Fr. 19'334.– ($\frac{1}{3}$ von Fr. 58'001.–) sei daher in der laufenden Veranlagungsperiode zu gewähren.

2. Mit Entscheid vom 10. Februar 1998 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem sie den Begehren betreffend Mitarbeiteraktien und Schuldzinsen entsprochen hat. Den geltend gemachten Abzug der Kosten für den Bau des Wintergartens lehnte die Steuerverwaltung mit der im wesentlichen folgenden Begründung ab:

Gemäss § 9 des Landratdekrets zum Steuer- und Finanzgesetz (LRV) könnten wertvermehrende, der Energieeinsparung dienende Aufwendungen auf Liegenschaften des Privatvermögens im Umfang von einem Drittel von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau – entsprechende Entscheide der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichtes des Kantons Basel-Landschaft würden noch nicht vorliegen – habe in einem Urteil vom 3. Mai 1994 u.a. festgehalten, dass der Bau eines Wintergartens grundsätzlich einen wertvermehrenden und daher nicht abzugsfähigen Liegenschaftsaufwand darstelle. Auch das kantonale Amt für Umweltschutz und Energie des Kantons Basel-Landschaft (AUEBL) komme in einer Stellungnahme vom 12. April 1996 in Sachen

«Nachweis energiesparende Investitionen beim Bau eines Wintergartens» zum Schluss, dass es sich bei der Erstellung eines Wintergartens nicht um eine energiesparende Wertvermehrung der Liegenschaft handle. Zudem sei auch auf Ziff. 1.4.2a, Seite 7, des beigelegten Merkblattes «Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen/Umweltschutzmassnahmen» verwiesen. Im vorliegenden Fall seien in der Schlussabrechnung vom 22. September 1995 Zahlungen aus der zweiten Hälfte des Jahres 1994 und dem Jahr 1995 zusammengefasst. Die Abzugsfähigkeit auch der Zahlungen aus dem Jahr 1994 im Bemessungsjahr 1995 könnte im vorliegenden Fall bei begründeter Energieersparnis des Wintergartens toleriert werden. Ausnahmsweise würden die Zahlungen aus der verflossenen Bemessungsperiode in die Erörterung einbezogen. Unter dem Aspekt der Feststellungen des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau und des AUEBL sei die Erstellung eines Wintergartens jedoch als nicht energiesparende Wertvermehrung der Liegenschaft zu beurteilen. Der beantragte Abzug für Energiesparmassnahmen könne daher nicht gewährt werden.

3. Mit Schreiben vom 12. März 1998 erhoben AX und BX gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs und beantragten, es seien die geltend gemachten Kosten für den Wintergarten zum Abzug zuzulassen.

In ihrer Begründung vom 29. April 1998 machten die Rekurrenten insbesondere geltend, der Entscheid der Steuerverwaltung stütze sich auf keine rechtliche Grundlage des Kantons Basel-Landschaft. Laut Auskunft des Steueramtes liege auch kein entsprechender Regierungsrats- oder Landratsbeschluss vor. Im vorliegenden Fall sei der überwiegende Teil der Arbeiten bis Ende 1994 ausgeführt und in Rechnung gestellt worden. Da die Rekurrenten nicht im Besitz sämtlicher Rechnungen gewesen seien, sei bei der Steuerveranlagung 1995/96 noch kein Abzug vorgenommen worden. Die Zahlungen seien mehrheitlich erst Anfang 1995 erfolgt. Deshalb sei bei der Vermögensaufstellung per Ende 1994 auch kein wesentlicher Mittelabfluss ersichtlich gewesen, welcher dem Gemeindesteuerbeamten hätte auffallen müssen. Die Rekurrenten hätten den definitiven Abschluss des Wintergartens abwarten und die Ausgaben in der nächstfolgenden Veranlagungsperioden als Liegenschaftsunterhalt aufführen wollen. Für die Gewährung des Abzugs müsse gemäss der Empfehlung des Amtes für Umweltschutz das Energiesparpotential nachgewiesen werden. Beim Bau des Hauses hätten die Rekurrenten aus Umweltschutzgründen eine Wärmepumpe installiert. Dabei sei leider bei der Stromspeisung kein separater Zähler installiert worden, so dass der Nachweis, wie sich die Strombezüge auf Heizung und übrige elektrische Quellen aufteilen, unmöglich sei. Der Wintergarten sei vollständig nach Süden ausgerichtet und unbeheizt. In der Übergangszeit entstehe jedoch durch die Sonne Wärme, welche durch die offenen Türen in den Wohnraum fliesse. Kollegen in Z, die zur gleichen Zeit einen Wintergarten erstellt hätten, hätten die Kosten zu einem Drittel steuerlich in Abzug bringen können.

4. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 27. Mai 1998 die Abweisung des Rekurses und führte zur Begründung im wesentlichen folgendes aus:

Nach der früheren Praxis der Steuerverwaltung sei ein entsprechender Abzug für den Bau eines Wintergartens bejaht worden. In der Folge sei diese Praxis jedoch auf Empfehlung des kantonalen Amtes für Umweltschutz und Energie wieder aufgegeben worden. Jedenfalls ab 1. Januar 1997 würde für Wintergärten grundsätzlich kein Abzug für energiesparende Massnahmen mehr bewilligt. Noch diesen Monat habe der Leiter der Hauptabteilung Energie des AUEBL diese Ansicht gegenüber der Steuerverwaltung mit der Begründung bestätigt, dass bei Wintergärten in der Regel die Steigerung des Wohnkomfortes und nicht die Energieeinsparung im Vordergrund stehe. An diese Meinung eines ausgewiesenen Fachmannes habe sich die Steuerverwaltung zu halten, zumal auch die Eidg. Steuerverwaltung in dieser Frage eine analoge Praxisänderung vorgenommen habe. Der Abzug könnte allenfalls dann bewilligt werden, wenn nachgewiesen würde, dass dank dem Wintergarten eine erhebliche Energieeinsparung erzielt werde. Ein solcher Nachweis fehle aber im vorliegenden Fall. Es könne auch nicht Sache der Steuerverwaltung sein, selbst eine Berechnung der Energieeinsparung durchzuführen oder in Auftrag zu geben.

5. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig, wobei gemäss § 129 Abs. 2 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 1'000.– beträgt und Fr. 8'000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Kosten für die Erstellung eines Wintergartens als energiesparende Massnahmen zu einem Drittel, d.h. im Betrag von Fr.19'334.– zum Abzug zuzulassen sind.

3. a) Gemäss § 29 Abs. 2^{bis} StG und § 9^{bis} des landrätlichen Dekrets zum StG (Dekret) vom 19. September 1974 können wertvermehrende, der Energieeinsparung dienende Aufwendungen auf Liegenschaften des Privatvermögens im Umfang von einem Drittel von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden.

Mit dieser Bestimmung wird der im Steuerrecht geltende Grundsatz, wonach zu den von den steuerbaren Einkünften abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten nur die werterhaltenden Aufwendungen gerechnet werden, durchbrochen. Unabhängig

von ihrem wertvermehrenden Charakter werden Aufwendungen auf Liegenschaften somit ganz oder teilweise den abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten gleichgestellt, sofern sie eben der Energieeinsparung dienen. Dabei ist es Sache der Steuerpflichtigen, den Nachweis der Energieeinsparung als steuermindernde Tatsache zu erbringen.

b) Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat aufgrund einer Empfehlung des kantonalen Amtes für Umweltschutz und Energie (AUEBL) ihre frühere Praxis aufgegeben und lässt seit der Veranlagungsperiode 1997/98 (vgl. Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen/Umweltschutzmassnahmen der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft) für Wintergärten grundsätzlich keinen Abzug für energiesparende Massnahmen mehr zu. Wie die Vorinstanz im Einsprache-Entscheid ausgeführt hat, ist die Massnahme «Wintergarten» nach dem AUEBL aus energetischer Sicht als relativ unsicher und unwirtschaftlich zu beurteilen, da ein allfälliger Energieertrag in der Regel in einem sehr ungünstigen Verhältnis zu den Investitionskosten stehe. Wintergärten würden heute in der Regel nicht als Energiesparmassnahmen, sondern als zusätzlicher Aufenthaltsraum konzipiert. Das AUEBL kommt in seiner den Akten beiliegenden Stellungnahme zum Schluss, aus vollzugstechnischen Gründen Wintergärten nur dann als weitergehende Energieeinsparung zu anerkennen, wenn es dem Gesuchsteller gelinge, z.B. mittels Simulationsrechnung eine bedeutende Energieeinsparung nachzuweisen. Aus den ähnlichen Erwägungen hat auch das von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid als Entscheidgrundlage zitierte Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in einem Urteil vom 3. Mai 1994 (publ. in: Der Steuerentscheid, 1995, B 25.6 Nr. 28) die Abzugsberechtigung der Erstellungskosten eines Wintergartens u.a. mit der Begründung verneint, dass bei der Erstellung eines Wintergartens der Hauptzweck in der Raumnutzung liege und es sich bei den energetischen Auswirkungen um Sekundärfunktionen handle. Ebenso haben die Steuerrekurskommissionen des Kantons Bern (vgl. STE 1990, B 25.6 Nr. 19) sowie des Kantons Basel-Stadt (vgl. BStPra, Bd. XIII, S. 196) erkannt, dass die Kosten für die Erstellung eines Wintergartens nicht abziehbare Anlagekosten darstellen und auch nicht als Aufwendungen für Energiesparmassnahmen vom Einkommen abgezogen werden können, da ein Wintergarten in erster Linie der Gewinnung zusätzlichen Wohnraums diene und der Energiepareffekt nur sekundäre Bedeutung habe.

c) Auch die erkennende Kommission kann sich diesen Argumenten ohne weiteres anschliessen. Zweifelsohne darf davon ausgegangen werden, dass die Erstellung eines Wintergartens heute nicht mehr ausschliesslich zum Zwecke der Energieeinsparung erfolgt, sondern dabei vielmehr die Raumnutzung im Vordergrund steht. Es ist daher gerechtfertigt, wenn nun auch die basellandschaftliche Steuerverwaltung aufgrund der Empfehlung des Amtes für Umweltschutz und Energie und der vorgeannten Urteile ausserkantonaler Gerichte ab der Veranlagungsperiode 1997/98 grundsätzlich keinen entsprechenden Abzug mehr gewährt, sondern im konkreten Fall für einen allfälligen Abzug den Nachweis der Energieeinsparung verlangt. Der Einwand der Rekurrenten, dass diese neue Praxis der Steuerverwaltung einer gesetzlichen Grundlage entbehre und sich einzig auf die Beurteilung des kantonalen

Amtes für Umwelt und Energie sowie des aargauischen Verwaltungsgerichtes stütze, geht fehl. Wie bereits oben erwähnt, lässt das basellandschaftliche Steuergesetz und das dazugehörige Landratdekret (§ 29 Abs. 2^{bis} StG und § 9^{bis} Dekret) einen Abzug für *wertvermehrende* Liegenschaftsaufwendungen nur dann und ausnahmsweise (im Umfang eines Drittels) zu, sofern diese der Energieeinsparung dienen. In casu vermögen die (beweispflichtigen) Rekurrenten, wie sie in ihrer Rekurseingabe und auch an der Verhandlung vor der Steuerrekurskommission eingestehen, den Nachweis jedoch nicht zu erbringen, dass dank dem Wintergarten eine erhebliche Energieeinsparung erzielt wird.

d) In casu ist der geltend gemachte Abzug jedoch nicht nur aus diesem Grunde zu Recht verweigert worden. Wie die Rekurrenten ausführen, ist der überwiegende Teil der Arbeiten bis Ende 1994 ausgeführt und in Rechnung gestellt worden. Da gemäss § 88 Abs. 1 StG die der Veranlagungsperiode vorausgegangenen zwei Jahre die Bemessungsperiode bilden, hätte der Abzug somit bereits in der Veranlagungsperiode 1995/96, d.h. vor der Praxisänderung, geltend gemacht werden müssen. Eine nachträgliche Berücksichtigung der Kosten in der Folgeperiode 1997/98, wie sie von den Rekurrenten nun verlangt wird, fällt aufgrund des im Steuerrecht strikte zu beachtenden Periodizitätsprinzips ausser Betracht. Es ist daher auch nicht von Belang, ob den Kollegen der Rekurrenten, die zur gleichen Zeit einen Wintergarten erstellt haben, allenfalls in der Veranlagungsperiode 1995/96 ein entsprechender Abzug gewährt worden ist. Eine Ungleichbehandlung kann darin jedenfalls nicht erblickt werden, da es Sache der Rekurrenten gewesen wäre, den Abzug in der massgeblichen Veranlagungsperiode 1995/96 geltend zu machen. Insofern ist es letztendlich auch nicht der Praxisänderung der Steuerverwaltung zuzuschreiben, dass in casu die Erstellungskosten des Wintergartens nicht berücksichtigt werden konnten.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Vorinstanz den geltend gemachten Abzug für die Erstellungskosten des Wintergartens zu Recht verweigert hat und der vorliegende Rekurs demzufolge abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.