

Kantonale Förderbeiträge

Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 31. Mai 2006

Förderbeiträge des Kantons für Energiesparmassnahmen bilden grundsätzlich steuerbares Einkommen, weil solche Zuflüsse einerseits nicht im abschliessenden Katalog der steuerfreien Einkünfte des Steuerharmonisierungsgesetzes enthalten sind und andererseits auch keine Schenkungen beinhalten. In der Regel wirken sich solche Förderbeiträge kostenmindernd bei den abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten aus, nicht jedoch bei Neubauten.

Sachverhalt:

A. Die Steuerpflichtigen AX und BX, wohnhaft in Z, Kanton Basel-Landschaft, erstellten zusammen mit Y, wohnhaft in O, Kanton Bern, ein Mehrfamilienhaus in P, Kanton Basel-Landschaft. Mit Verfügung vom 8. Mai 2003 liess ihnen die Bau- und Umweltschutzdirektion des Kantons Basel-Landschaft (BUD) insgesamt Fr. 28'159.– an Förderbeiträgen, wovon Fr. 6'620.– für Sonnenkollektoren und Fr. 21'539.– für Gebäude mit niedrigem Heizenergiebedarf und vorbildliche Haustechnikanlagen, ausrichten. In der definitiven Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2003 vom 24. August 2004 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) diese Förderbeiträge entsprechend den jeweiligen Anteilen der Bauherren den Steuerpflichtigen AX und BX mit Fr. 14'079.– als steuerbares Einkommen auf.

B. Die gegen die Veranlagung 2003 erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen vom 9. September 2004 wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 28. April 2005 ab. In ihrem Rekurs vom 24. Mai 2005 an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht) liessen die Steuerpflichtigen sinngemäss begehren, die Veranlagung der Staatssteuer sei aufzuheben und sie seien neu ohne den Anteil des Förderbeitrags zu veranlagern, alles unter Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegnerin. In ihrer Vernehmlassung vom 28. Juli 2005 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Mit Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 19. August 2005 wurde der Rekurs in einem kostenfreien Verfahren gutgeheissen und den Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 591.80 zu Lasten des Staates zugesprochen.

C. Hiergegen erhob die Steuerverwaltung am 1. Dezember 2005 verwaltungsgerichtliche Beschwerden betreff Staatssteuer 2003 und direkte Bundessteuer 2003 gegen das Steuergericht und das steuerpflichtige Ehepaar X beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsgericht (Kantonsgericht), mit dem Begehren, es sei der angefochtene Entscheid des Steuergerichts vom 19. August 2005 bezüglich der Nichtanrechnung von Subventionsbeiträgen als steu-

erbares Einkommen unter Kostenfolge aufzuheben. Die ausgerichteten Förderbeiträge müssten, entsprechend dem von der sogenannten «Reinvermögenszugangstheorie» geprägten steuerrechtlichen Einkommensbegriff, als Einkommen versteuert werden, da vorliegend für einen im Privateigentum befindlichen Neubau keine der im kantonalen Recht und Bundesrecht vorgesehenen Voraussetzungen für eine allfällige Steuerbefreiung erfüllt seien.

D. In seiner Vernehmlassung vom 13. Dezember 2005 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerden mit folgender Begründung: Subventionen würden zwar grundsätzlich steuerbares Einkommen darstellen, seien jedoch zumeist als kostenmindernde Faktoren steuerlich unbeachtlich beziehungsweise liessen sich nach handelsrechtlichen Grundsätzen nicht nur als Einnahmen erfassen, sondern wahlweise auch als einmaliger Pauschalbetrag von den getätigten Investitionen abschreiben, wodurch sich im Fall der Veräusserung der Liegenschaft der der Grundstücksgewinnsteuer unterliegende Gewinn entsprechend erhöhe. Die Steuerpflichtigen schlossen sich in ihrer Vernehmlassung vom 27. Dezember 2005 dieser Auffassung an und beantragten sinngemäss die Abweisung der Beschwerden sowie die Ausrichtung einer angemessenen Parteientschädigung.

Erwägungen:

1.1 Das Kantonsgericht hat vor der materiell-rechtlichen Beurteilung einer Streit-sache gemäss § 16 Abs. 2 des kantonalen Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 von Amtes wegen zu prüfen, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind (vgl. Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1998/1999, S. 134, E. Ib). Zu den in diesem Zusammenhang zu prüfenden Prozessvoraussetzungen zählen die Zuständigkeit der angerufenen Beschwerdeinstanz sowie die Beschwerdebefugnis. Letztere umschreibt die Berechtigung eines Rechtssubjekts oder einer Behörde, ein bestimmtes Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. *René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss*, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel und Frankfurt am Main 1996, N 953 und N 1010 ff.).

1.2 Der Kanton Basel-Landschaft sieht für die Staatssteuern einerseits und für die direkten Bundessteuern andererseits verschiedene Beschwerdewege vor. Nach § 131 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft (Steuergesetz; StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts betreffend Staatssteuern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonalen Instanz angefochten werden. Bei Entscheidungen des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer schliesst das Steuergesetz die Beurteilung des Kantonsgerichts dagegen aus mit der Folge, dass diese Urteile unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden können und müssen. Mit anderen Worten entscheidet das Steuergericht als erste beziehungsweise als letzte kantonale und verwaltungsunabhängige Instanz, je nachdem, ob es sich um Streitigkeiten betreffend

die kantonalen und kommunalen Steuern oder aber die direkten Bundessteuern handelt. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern erklärt § 131 Abs. 2 StG nur die Steuerpflichtigen, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung für beschwerdelegitimiert. Folglich ist die kantonale Steuerverwaltung befugt, einen Entscheid des Steuergerichts beim Kantonsgericht anzufechten.

In seinem in BGE 130 II 65 publizierten Grundsatzentscheid vom 19. Dezember 2003 hat das Bundesgericht festgehalten, dass ein Kanton, der wie der Kanton Basel-Landschaft einen zweistufigen Instanzenzug für die kantonalen Steuern kennt, diesen Rechtsmittelweg auch für die direkte Bundessteuer vorsehen müsse, damit die Harmonisierungsziele auch im Bereich des Verfahrensrechts optimal verwirklicht werden könnten. Dies ergebe sich aus der verfassungskonformen Auslegung von Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundesteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 und müsse ab Steuerperiode 2001 Geltung haben. Das Bundesgericht hat diesen Grundsatz mittlerweile wiederholt bestätigt und tritt in konstanter Praxis auf solche Entscheide letzter kantonalen Instanzen betreffend die direkte Bundessteuer nicht mehr ein, die analog zu Veranlagungsverfügungen betreffend kantonale Steuern bei einer zweiten kantonalen, verwaltungsunabhängigen Instanz hätten angefochten werden müssen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2004, 2A.22/2004, E. 1.2). Da der Kanton Basel-Landschaft im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern ein verwaltungsunabhängiges zweistufiges Rechtsmittelverfahren vorsieht, ist dieses – ausgehend von der klaren bundesgerichtlichen Praxis – auch im Bereich der direkten Bundessteuer zur Anwendung zu bringen. Das Kantonsgericht hat die vorliegenden Beschwerden somit zu beurteilen.

1.3 Auf die im Übrigen form- und fristgerecht erhobenen Beschwerden vom 1. Dezember 2005 kann somit eingetreten werden.

1.4 Gemäss § 45 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen, die vorliegend nicht gegeben sind (§ 45 lit. c VPO).

2.1 Strittig und zu prüfen ist vorliegend, ob die für das unstreitig zum Privatvermögen gehörende Mehrfamilienhaus in P ausgerichteten Förderbeiträge der Einkommenssteuer unterliegen.

2.2 Nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung (vgl. *Markus Reich*, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, Art. 7 StHG, N 8 mit weiteren Hinweisen) ist das steuerbare Einkommen entsprechend dem steuerrechtlichen Einkommensbegriff sowohl des StG als auch des DBG und des StHG nach der Reinvermögenszugangstheorie herzuleiten.

Als Einkünfte gelten dieser Theorie zufolge alle Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während bestimmten Zeitabschnitten zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann. Dabei spielt es keine Rolle, ob die wirtschaftlichen Vorteile den Steuerpflichtigen von aussen zufließen beziehungsweise am Markt erwirtschaftet werden oder ob sie in deren Vermögenssphäre entstehen (vgl. *Irène Findeisen/Ralph Theiler*, in: *Peter B. Neffzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk*, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 23, N 2). Nach dem aus der Reinvermögenszugangstheorie abgeleiteten Einkommenssteuerbegriff unterliegen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte der Einkommensteuer. Entsprechend erklären Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 16 DBG sowie § 23 Abs. 1 StG im Sinne einer Generalklausel jeden Einkommenszufluss a priori als steuerbar. § 24 lit. h StG konkretisiert die in § 23 StG genannte Generalklausel dahingehend, dass jeder Anfall von Vermögen, der nach basellandschaftlichem Recht nicht der für Erbschaften, Schenkungen und dergleichen vorgesehenen Schenkungssteuer unterliegt, zum steuerbaren Einkommen zählt. Die nachfolgend in Art. 7 Abs. 1–3 StHG (vgl. *Reich*, a.a.O., Art. 7 StHG, N 28 ff.) sowie Art. 17 ff. DBG und § 24 StG aufgelisteten Einkommenskategorien sind folglich nur beispielhaft und keinesfalls abschliessend. Das StHG übernimmt hier die bereits im Einkommenssteuerrecht von Bund und Kantonen allgemein verbreitete Konzeption der Einkommensgeneralklausel kombiniert mit einem beispielhaften Einkommenskatalog (vgl. *Reich*, a.a.O., Art. 7 StHG, N 4 mit weiteren Hinweisen).

2.3 Ausnahmen gelten nur, wenn sie ausdrücklich im Gesetz aufgeführt sind. Nach einhelliger Auffassung handelt es sich bei dem in Art. 7 Abs. 4 StHG enthaltenen Katalog der steuerfreien Einkünfte um eine abschliessende Aufzählung. Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut, nach welchem «nur» die aufgezählten Einkünfte steuerfrei sind. Die Enumeration der steuerfreien Einkünfte darf ebensowenig wie die Liste der Abzüge durch das kantonale Recht ausgeweitet werden (vgl. *Reich*, a.a.O., Art. 7 StHG, N 76 mit weiteren Hinweisen). Da es das StHG als Rahmengesetz verbietet, zusätzliche steuerfreie Einkünfte anzunehmen, hat die Auslegung der entsprechenden Auflistungen von Art. 24 DBG und § 28 StG restriktiv zu erfolgen (vgl. *Irène Findeisen*, in: *Peter B. Neffzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk*, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 28, N 1).

3.1 Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln sind gemäss § 28 lit. f StG sowie Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG und Art. 24 lit. d DBG von der Steuer befreit. Zu prüfen ist daher, ob die vorliegend zu behandelnden Förderbeiträge im Sinne des Gesetzes Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln darstellen.

3.2 Auch wenn das Bundesrecht diese Ausnahmeregelung anders als das kantonale Recht nicht ausdrücklich dahingehend präzisiert, dass damit nur jene Unterstützungen aus öffentlichen und privaten Mitteln gemeint sind, die für den Lebensunterhalt notwendig sind, steht ausser Zweifel, dass als steuerfreie Unterstützungen auch im Bundesrecht lediglich jene Leistungen gelten, die einer bedürftigen Person unentgeltlich zur Bestreitung des Lebensunterhalts gewährt werden (vgl. *Reich*,

a.a.O. Art. 7 StHG, N 94 mit weiteren Hinweisen). Der Steuerbefreiung derartiger öffentlicher und privater Unterstützungsleistungen liegt der Gedanke zugrunde, dass die vom Gemeinwesen oder Privaten zur Behebung einer Notlage gewährte Unterstützung den notleidenden und bedürftigen Empfängern ungeschmälert zukommen sollte (vgl. *Reich* a.a.O., Art. 7 StHG, N 93; *Findeisen*, a.a.O., § 28, N 18; ausführlich *August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band 2, Zürich 1963, § 24, N 47 ff.).

3.3 Die vorliegend zu behandelnden Förderbeiträge wurden nicht zur Bestreitung des Lebensunterhaltes gewährt. Dazu hätte auch seitens der Empfänger keine Notwendigkeit bestanden. Sie lassen sich von daher auch nicht unter die entsprechenden Ausnahmeregelungen von Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG und Art. 24 lit. d DBG beziehungsweise § 28 lit. f StG subsumieren.

4.1 Gemäss Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG und Art. 24 lit. a DBG sowie § 28 lit. h StG ist der Vermögensanfall infolge Schenkung von der Steuer befreit. Zu prüfen ist daher, ob es sich bei den vorliegend zu behandelnden Förderbeiträgen nicht um eine Schenkung des Staates an einen Privaten handeln könnte.

4.2 Als Schenkung gilt gemäss Art. 239 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR) vom 30. März 1911 jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert. Von den drei Elementen des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffes – Zuwendung, Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen und Unentgeltlichkeit – sind die beiden Merkmale der Zuwendung und der Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen sowohl der Schenkung wie der Subvention gemein (*Bernhard Trauffer*, Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen, Zürich 1977, S. 40). Nicht unentgeltlich sind Zuwendungen, die im Hinblick auf eine Gegenleistung oder in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden (*Trauffer*, a.a.O., S. 41). Die Leistungsbedingtheit ist ein wesentliches Merkmal der Subvention, erfordert sie doch, dass sich ihr Empfänger in einer Weise verhält, die unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses als Gegenleistung erscheint. Eine Gegenüberstellung von Subventionsleistung und Subventionsgegenleistung ist indessen schwer durchführbar, weil die Gegenleistung des Empfängers, das heisst das von ihm geforderte Verhalten, schlecht bewertbar ist. So fehlt der Subventionsgegenleistung in der Regel die Messbarkeit (*Trauffer*, a.a.O., S. 42). Gleichwohl liegt im vorliegend zu behandelnden Fall ein klarer Leistungsaustausch vor. Indem die Empfänger die ausgerichteten Förderbeiträge entgegennehmen, verpflichten sie sich zu einem bestimmten Verhalten, ansonsten die Beiträge wieder zurückzuerstatten wären. Erfüllt nämlich der Empfänger seine Aufgabe nicht oder wird ein Objekt seinem Zweck entfremdet, so fordert die zuständige Behörde die Finanzhilfe zurück. Somit kann auch dem von der Vorinstanz im Entscheid vom 19. August 2005 vorgebrachten Argument nicht zugestimmt werden, dass die Auszahlung der fraglichen Förderbeiträge kein steuerbares Entgelt aufgrund eines Leistungsaustausches darstelle, da der Beitragszahler vom Beitragsempfänger keine bestimmte Gegenleistung fordere, sondern die Beiträge lediglich zum

Zweck ausrichte, den Beitragsempfänger zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen.

4.3 Anders als Schenkungen werden Subventionen nicht ohne Gegenleistung und schon gar nicht freiwillig, sondern nur auf Verlangen und bei Vorliegen der gesetzlich statuierten Voraussetzungen ausgerichtet. Auch fehlt es bei Subventionen an dem notwendigen Schenkungswillen. Daher sind sie weder der Schenkungssteuer unterworfen noch von der Einkommenssteuer befreit. Es ist deshalb sowohl in Bezug auf die Staatssteuer als auch auf die direkte Bundessteuer nicht ersichtlich, inwiefern die grundsätzlich als steuerbares Einkommen geltenden Förderbeiträge unter die in Art. 7 Abs. 4 StHG und Art. 24 lit. a DBG beziehungsweise § 24 lit. h StG abschliessend geregelten Ausnahmeregelungen zu subsumieren wären.

5.1 Dass Subventionen grundsätzlich steuerbares Einkommen darstellen, wird auch von der Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 13. Dezember 2005 nicht bestritten. Ihr zufolge seien sie jedoch zumeist als kostenmindernde Faktoren zu behandeln und deshalb steuerlich unbeachtlich. Voraussetzung hierfür sei, dass sie tatsächlich zur Ermässigung der Kosten, für die sie ausgerichtet werden, verwendet würden, was im Hinblick auf die vorliegend zu behandelnden Förderbeiträge der Fall sei. Zu prüfen ist daher, ob eine derart zweckgebundene Investitionssubvention nicht – entsprechend der von der Vorinstanz vertretenen Auffassung – alternativ zur steuerrechtlichen Behandlung als Einkommen auch als kostenmindernder Faktor in Form eines einmaligen Pauschalbetrages von den Anschaffungs- und Herstellkosten abgeschrieben und somit vom steuerbaren Einkommen abgesetzt werden könnte.

5.2.1 Sowohl in ihrem Entscheid vom 19. August 2005 als auch in ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 13. Dezember 2005 vertritt die Vorinstanz die Auffassung, dass es den Empfängern der vorliegend zu behandelnden Förderbeiträge freigestanden habe zu wählen, ob diese als Einkommen zu versteuern oder als «kostenmindernder» Faktor von den Anschaffungs- und Herstellkosten abzuschreiben seien. Sie verweist dabei auf die Ausführungen von *Masshardt*, die allerdings nicht, wie von ihr angegeben, in Bezug auf Art. 21 Abs. 4 DBG, sondern zu Art. 21 Abs. 3 des dem DBG vorangegangenen Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) vom 9. Dezember 1940 gemacht wurden (vgl. *Heinz Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, Art. 21 BdBSt, N 154). *Masshardt* führt aus, dass die Subventionen der öffentlichen Hand in der Regel als «kostenmildernde» Faktoren zu behandeln seien, die als solche keinen steuerbaren Ertrag darstellten und auch nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung laufen müssten, sofern sie zur Ermässigung der Kosten, für die sie ausgerichtet worden seien, tatsächlich verwendet würden.

Freilich behandelt der kommentierte Art. 21 Abs. 3 BdBSt nicht die Investitionssubventionen, sondern die Eingänge aus Armenunterstützung, aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung, aus familienrechtlichen Alimenten sowie aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung. Zudem führt der Autor aus, dass die betreffenden Subventionen der öffentlichen Hand nur als «kostenmildernde» Faktoren bei der Bemessung

sung der Einkommenssteuern keine Berücksichtigung finden. Vorliegend zu beurteilen sind hingegen nicht kosten- beziehungsweise aufwandmildernde Zuwendungen, sondern Förderbeiträge für Investitionen.

5.2.2 Zur Unterstützung der von ihr vertretenen Auffassung verweist die Vorinstanz im Weiteren in ihrem Entscheid vom 19. August 2005 und in ihrer Vernehmlassung vom 13. Dezember 2005 auf entsprechende handelsrechtliche Grundsätze (vgl. Schweizerische Kammer der Bücher-, Steuer- und Treuhandexperten, Revisionshandbuch der Schweiz, Zürich 1992, Band 1, S. 169; Schweizerische Kammer der Bücher-, Steuer- und Treuhandexperten, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 1, S. 178). In Anwendung dieser Grundsätze bleibe es den Steuerpflichtigen überlassen, darüber zu entscheiden, wie die Förderbeiträge steuerrechtlich zu behandeln seien: ob erfolgswirksam als Einkommen, was in den Folgeperioden höhere Abschreibungen auf den nicht um den Subventionsbetrag verminderten Anlagewert ermöglichen würde, oder erfolgsneutral mittels einmaliger Abschreibung der entsprechenden Investition beziehungsweise mittels deren tieferen Bewertung, was bei Vermögenswerten im Geschäftsvermögen in der Folge mit geringeren Abschreibungen und bei Geschäfts- und Privatvermögen bei der Grundstücksgewinnsteuer mit tieferen anrechenbaren Aufwendungen im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. a StG einherginge.

Abschreibungen stellen zulässige Abzüge vom Roheinkommen dar, welche zum Ausgleich und im Umfang der Wertverminderung erfolgen, die das der Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraumes erleidet (vgl. *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, § 15, S. 254). Sie werden somit nur anerkannt, wenn sie geschäftsmässig begründet sind, wobei die handelsrechtlichen Regelungen den buchführenden Betrieben in der Regel erheblich weiter gehende Abschreibungsmöglichkeiten zur Wahl stellen als die steuerrechtlichen, weshalb denn auch die kaufmännischen Bilanzen zumeist weit mehr stille Reserven enthalten als die entsprechenden Steuerbilanzen. Da alle Anlagen früher oder später gänzlich beziehungsweise pro memoria auf eine Geldeinheit abgeschrieben werden, sind Investitionen grundsätzlich erfolgsneutral. Nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit sehen Handels- und Steuerrecht entsprechend dem tatsächlichen Werteverzehr in der Regel eine Abschreibung auf Anlagen über mehrere Geschäfts- und Berichtsperioden vor. Die bei bestimmten Investitionen in bewegliche Anlagen wie Fahrzeuge, Maschinen, Mobiliar oder Zusatzinvestitionen zum Beispiel für Sonnenkollektoren und neue Heizanlagen in bestehende Geschäftsliegenschaften zulässige und übliche einmalige Abschreibung von Pauschalbeträgen führt über eine Erhöhung des in der entsprechenden Berichtsperiode verbuchten Aufwands zu einer Verringerung des steuerbaren Gewinns und fördert die Bildung von stillen Reserven. Die Differenz von niedrigerem Buchwert und tatsächlichem Marktwert wird jedoch bei einer späteren Veräusserung der entsprechenden Anlagen wieder aufgelöst und führt wirtschaftlich als Aufwertung und buchhalterisch als Mehrertrag zu einer entsprechenden Erhöhung des steuerbaren Erfolgs in den jeweiligen Perioden. Buchhalterisch erfolgsneutral erschiene die einmalige Abschreibung von Pauschalbeträ-

gen – das heisst im vorliegenden Fall der Ausgleich des ausserordentlichen Ertrags in Gestalt der erhaltenen Förderbeiträge mittels des entsprechenden Mehraufwandes durch eine einmalige Sonderabschreibung – nur in der entsprechenden Berichtsperiode. Beeinflusst würde jedoch der Erfolg aller folgenden Perioden, überstiegen doch die jeweiligen Erträge die entsprechenden Aufwendungen genau um den Betrag, der bei einer dem tatsächlichen Werteverzehr angemesseneren Teilabschreibung des Anschaffungs- beziehungsweise Restwertes über die gesamte Nutzungsdauer hinweg angefallen wäre.

Um zweckgebundene Investitionssubventionen in Form von einmaligen Pauschalbeiträgen erfolgsneutral behandeln zu können, das heisst buchhalterisch der entsprechenden Einnahme in der Erfolgsrechnung eine ausgleichende Aufwendung entgegensetzen zu können, muss es sich allerdings um ein Anlageobjekt im Geschäftsvermögen eines buchführungspflichtigen Betriebes handeln. Anders als Privathaushalte sind Unternehmen auf den mittels Bilanz und Erfolgsrechnung zu ermittelnden und auszuweisenden wirtschaftlichen Erfolg hin angelegt. Besteuert werden nicht die Einnahmen, sondern die in den Geschäfts- und Berichtsperioden allfällig erzielten Gewinne. Liegenschaften im Geschäftsvermögen werden im Hinblick auf die im Zusammenhang mit ihnen anfallenden Aufwendungen und Erträge grundsätzlich nicht anders behandelt als alle anderen Anlageformen. Die Liegenschaft, für die die im vorliegenden Fall ausgerichteten Förderbeiträge bestimmt waren, befindet sich jedoch nicht im Vermögen eines im wirtschaftlichen Sinne erfolgsorientierten und folglich zur Erstellung einer Erfolgsrechnung beziehungsweise zur Buchführung verpflichteten Unternehmens, sondern unstrittig im Privatvermögen der Beschwerdegegner. Hierfür sind Abschreibungen grundsätzlich nicht zulässig.

5.2.3 Sowohl im Entscheid vom 19. August 2005 als auch in der Vernehmlassung vom 13. Dezember 2005 wird von der Vorinstanz ferner die Ansicht vertreten, dass eine mit der Subvention bewirkte Minderung der Investitionsausgaben bei einem allfälligen späteren Verkauf der Liegenschaft eine höhere Grundstücksgewinnsteuer nach sich zöge, da ja der tatsächliche Wert beziehungsweise Marktwert den Buchwert zumindest rechnerisch um den restlichen Mehrwert der als Pauschalbeiträge abzuschreibenden Förderbeiträge überstiege.

Davon abgesehen, dass es sich hierbei nach dem bisher Gesagten nur um einen hypothetischen Fall handeln könnte, da es sowohl im Hinblick auf die Staatssteuer als auch auf die Bundessteuer an einer möglichen Ausnahmeregelung von den Generalklauseln in Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 16 DBG sowie § 23 Abs. 1 StG mangelt, geht auch der Schluss des Steuergerichtes fehl, dass die Förderbeiträge eine allfällige spätere Grundstücksgewinnsteuer beeinflussen könnten. Die Unhaltbarkeit dieser Ausführungen zeigt sich bereits daran, dass wertvermehrende Investitionen in eine Liegenschaft, welche mit besteuertem Erwerbseinkommen erfolgen, auch bei der Grundstücksgewinnsteuer relevant sind, ohne dass deshalb der für die Investition verwendete Einkommensanteil von der Besteuerung ausgenommen werden könnte.

5.3 Bezüglich der von den Beschwerdegegnern geltend gemachten Wahlfreiheit im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der erhaltenen Förderbeiträge zeigt sich, dass sich aus der für buchführungspflichtige Unternehmen bestehenden Wahlfreiheit in der buchhalterischen Behandlung von Abschreibungen auf Anlagen – mit den entsprechenden Folgen für die in den Rechnungsperioden auszuweisenden Erträge und Aufwendungen – keine entsprechende Regelung für die steuerliche Behandlung von Anlagen im Privatvermögen ableiten lässt.

5.4. Zwar lässt die von der Vorinstanz zur Begründung der Wahlfreiheit herangezogene Ziff. 7 des Merkblattes der Steuerverwaltung betreffend «Liegenschaftsunterhalt, Energiemassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen sowie Kosten der Denkmalpflege» (Merkblatt) Aufwendungen für Massnahmen zur Förderung des Energiesparens und des Umweltschutzes, die durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert wurden, auf dem Teil zum Abzug zu, der von den Steuerpflichtigen selbst zu tragen ist. Allerdings bedeutet das nichts anderes, als dass die Förderbeiträge zunächst zum Einkommen hinzuzurechnen sind, bevor andererseits die abzugsfähigen Kosten zum Abzug zugelassen werden können. Dabei sind die Förderbeiträge immer als steuerbares Einkommen hinzuzurechnen. Die Abzüge können jedoch nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen getätigt werden. Notwendig ist, dass es sich um ein bereits bestehendes Gebäude handelt (vgl. Ziff. 4 Merkblatt). Da die vorliegend zu behandelnden Subventionen in einen Neubau investiert wurden, sind sie auch nicht abzugsfähig. Ein Abzug für energiesparende Massnahmen kann auch bei der direkten Bundessteuer gemäss Art. 32 DBG lediglich bei Investitionen in bereits bestehende Gebäude, nicht aber – wie von der Vorinstanz angenommen – bei Neubauten geltend gemacht werden (*Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann*, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 32, N 80). Somit sind die entsprechenden Investitionsausgaben auch nicht abzugsfähig.

6. Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die im vorliegend zu behandelnden Fall ausgerichteten Förderbeiträge sowohl bei der Staatssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer steuerbares Einkommen darstellen. Da für sie weder das kantonale noch das Bundesrecht Ausnahmen vorsieht und sich auch die für Liegenschaften im Anlagevermögen von buchführungspflichtigen Geschäftsunternehmen beziehungsweise für bereits bestehende Gebäude geltenden Regelungen nicht auf den vorliegend unstrittig im Privatvermögen befindlichen Neubau in P übertragen lassen, sind sie – ebenso wie kantonale Bausparprämien oder Wohnbausubventionen (vgl. *Trauffer*, a.a.O., S. 54 ff.) – entsprechend der Reinvermögenszugangstheorie sowohl bei der Staatssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich als steuerbares Einkommen zu behandeln. Die empfangenen Förderbeiträge wurden deshalb von der Steuerverwaltung zu Recht als Einkommen aufgerechnet. Die von der Steuerverwaltung am 19. August 2005 eingereichten verwaltungsgerichtlichen Beschwerden sind darum gutzuheissen und die ursprüngliche Veranlagungsverfügung vom 24. August 2004 im Ergebnis zu bestätigen. Die Sache wird darum zur Neueinschätzung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

7. ...

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerden werden gutgeheissen. Die Sache wird zur Neueinschätzung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.

2. ...

3. ...