



Urteil vom 7. Juni 2024 (530 23 29)

Steuerbarkeit von Förderbeiträgen für Energiesparmassnahmen

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.),
Dr. L. Schneider, J. Felix, M. Angehrn, Gerichtsschreiberin E. Zäch

Parteien **A.B._____ und B.B. _____**, vertreten durch Fischer + Partner AG,
Rechtsanwälte und Steuerexperten, Herr F. Fischer, Dornacherstrasse
8, 4002 Basel

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2018**

Sachverhalt:

A.

Der Pflichtige erhielt im Zusammenhang mit dem Neubau eines Mehrfamilienhauses am X. ____weg 14 in C. ____ Förderbeiträge in Höhe von CHF 139'469.– für den Bau nach Minergie-P-Standard und eine Wärmepumpe. Mit Veranlagungsverfügung vom 26. August 2021 rechnete die Steuerverwaltung gestützt auf den Revisionsbericht vom 10. Juni 2021 den Betrag in Höhe von CHF 139'469.– als übrige Einkünfte auf, da natürliche Personen solche Subventionen zu versteuern hätten.

B.

Gegen diese Verfügung erhoben die Pflichtigen, vertreten durch Fritz Fischer, Advokat, Einsprache und beantragten, die Veranlagungsverfügung vom 26. August 2021 sei aufzuheben und im Sinne der Motivation und den Grundsätzen der interkantonalen Steuerauscheidung zugunsten der Steuerpflichtigen abzuändern. Beanstandet wurde die Aufrechnung betreffend die Förderbeiträge von CHF 139'469.– sowie weitere, vorliegend nicht mehr strittige Aufrechnungen. Zur Begründung wurde zusammenfassend dargelegt, die Steuerverwaltung regle die Besteuerung von Förderbeiträgen unterschiedlich je nachdem, ob es sich bei den Empfängern um Kapitalgesellschaften resp. Selbständigerwerbende handle oder natürliche Personen, welche die Liegenschaft im Privatvermögen halten. Bei Letzteren würden die Förderbeiträge als übriges Einkommen der Steuerpflicht unterstellt. Diese Ungleichbehandlung erscheine dogmatisch nicht erklärbar. Den erhaltenen Beiträgen ständen erhöhte Baukosten des Neubaus gegenüber, weshalb kein steuerbares Einkommen vorliege.

Mit Entscheid vom 3. Oktober 2023 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, hielt jedoch an der Steuerbarkeit der Förderbeiträge fest. Sie verweis zur Begründung u. a. auf ein Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 31. Januar 2006. In diesem Urteil sei festgehalten worden, dass die Beiträge zur Förderung des Energiesparens und des Umweltschutzes als steuerbares Einkommen hinzuzurechnen seien. Ein Abzug für energiesparende Massnahmen könne lediglich bei Investitionen in bereits bestehende Gebäude, nicht aber bei Neubauten geltend gemacht werden. Des Weiteren sei die ungleiche Behandlung von Liegenschaften im Geschäfts- bzw. Privatvermögen allgemein anerkannt und verstosse nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot. Es handle sich vorliegend um einen Neubau einer Liegenschaft im Privatvermögen, weshalb die Aufrechnung nicht zu beanstanden sei.

C.

Mit Eingabe vom 3. November 2023 erheben die Pflichtigen, nach wie vor vertreten durch Fritz Fischer, Beschwerde und beantragen unter o/e-Kostenfolge, das steuerbare Einkommen sei auf CHF 387'155.– satzbestimmend bzw. nach internationaler Ausscheidung effektiv auf CHF 368'022.– festzusetzen. Zur Begründung verweisen sie insbesondere auf die Reinvermögenszugangstheorie, wonach ein Vermögenszugang vorliege, wenn der Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position nicht mit einem korrelierenden Abgang belastet sei. Die Beschwerdeführenden hätten die Förderbeiträge erhalten, sich im Gegenzug aller-

dings verpflichtet, teurere energieeffiziente Techniken zu verbauen. Demzufolge lägen den Förderbeiträgen höhere Mehrverpflichtungen gegenüber, welche zwingend eingegangen werden müssten, weshalb die Förderbeiträge kein Einkommen i. S. v. Art. 16 Abs. 1 DBG darstellten. Wie die Schweizerische Steuerkonferenz zutreffend ausführe, bewirkten Förderbeiträge eine Reduktion der Gestehungskosten der Liegenschaft. Ausserdem weise die Schweizerische Steuerkonferenz auf eine uneinheitliche Rechtsprechung hin. Das von der Steuerverwaltung herangezogene Merkblatt habe keinen Rechtssatzcharakter. Bezüglich des Gleichbehandlungsgebots sei zu beachten, dass auf Stufe des Bundes keine Grundstückgewinnsteuer für die Veräusserungsgewinne aus Liegenschaftsveräusserung aus Privatvermögen bestehe, wobei Veräusserungen aus Geschäftsvermögen auch auf Stufe Bund mit der Einkommenssteuer belegt würden. Demzufolge sei eine Ungleichbehandlung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen systemimmanent und deshalb nicht zu beanstanden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt mit Vernehmlassung vom 28. Dezember 2023 die Abweisung der Beschwerde. Sie bringt zur Begründung insbesondere vor, dass Art. 32 Abs. 2 DBG sozusagen als Ausnahmetatbestand statuiere, dass – im Zusammenhang mit bestehenden Liegenschaften – Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den abziehbaren Unterhaltskosten gleichgestellt würden. Darin erschöpfe sich allerdings der "steuerliche Förderungsaspekt". Ausserdem bestehe kein zivilrechtlicher Zusammenhang zwischen den Beträgen, die den Handwerkern – welche die dem Umweltschutz oder Energiesparen dienenden Massnahmen installiert hätten – bezahlt worden seien, und den gesprochenen Förderbeträgen. Selbst wenn im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie die Nettogrösse des Vermögensgegenstands ermittelt würde, so wären die von den Beschwerdeführenden getätigten Ausgaben als steuerneutrale Vermögensumschichtung auszuweisen: Anstatt den für die Installation verwendeten Barmitteln verfügten die Beschwerdeführenden stattdessen über eine Liegenschaft, die einen den verwendeten Barmitteln entsprechend höheren Verkehrswert aufweise. Die Förderbeiträge kämen vollkommen losgelöst und zusätzlich von aussen zum Vermögensstand der Beschwerdeführenden hinzu. Letztlich könnten die Ausführungen der Schweizerischen Steuerkonferenz – wenn überhaupt – nur in Bezug auf die kantonalen Steuern Anwendung finden, da nur die Kantone eine Grundstückgewinnsteuer erheben würden.

Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft beantragt mit Vernehmlassung vom 23. Januar 2024 die Abweisung der Beschwerde. Sie legt zur Begründung im Wesentlichen dar, dass ein Abzug von energiesparenden Investitionen bei einem Neubau nicht möglich sei. Das Gleichbehandlungsgebot sei zudem nicht verletzt, zumal die fehlende Möglichkeit von Abschreibungen für Liegenschaften im Privatvermögen eine allgemein anerkannte und politisch gewollte Ungleichbehandlung gegenüber der Behandlung von Liegenschaften im Geschäftsvermögen darstelle. Ausserdem führe die Ausrichtung von Subventionen durchaus zu einer Bereicherung, genauer gesagt zu einer Ersparnisbereicherung. Weiter sei zwischen der Netto- und der Bruttomethode zu unterscheiden, wobei der Kanton Basel-Landschaft bei Investitionen in Neubauten seit jeher die Bruttomethode anwende. Dies habe zur Folge, dass die Subventionen steuerbares Einkommen darstellten, weil noch kein Liegenschaftsunterhalt beansprucht werden könne. Ob ein Abzug mangels Investition in ein bestehendes Gebäude entfalle, könne und dürfe keinen Einfluss auf die Beurteilung über die Steuerbarkeit von Subventionen an sich haben. Schliesslich

könnten bei einer Grundstücksgewinnsteuer begründenden späteren Veräusserung solche als Einkommen erfassten Subventionen durch Abzug vom Anlagewert berücksichtigt werden.

Mit Replik vom 8. Februar 2024 nehmen die Beschwerdeführenden zur Vernehmlassung der ESTV Stellung und machen im Wesentlichen geltend, es entstehe ein "Nullsummenspiel" aus Förderung und Mehrkosten, da als Wert der Liegenschaft die angefallenen Netto-Kosten anzusetzen seien. Durch die Förderbeiträge entstehe kein Vermögenszugang beim Empfänger. Der ESTV sei entgegenzuhalten, dass durchaus ein direkter Zusammenhang zwischen den Förderbeiträgen und den höheren Baukosten bestehe. Die Mehrverpflichtungen seien gesetzlich für den Erhalt der Förderbeiträge vorgeschrieben. Des Weiteren könne aus der Tatsache, wonach Art. 32 Abs. 2 DBG bei Neubauten keine direkte Anwendung finde, nicht geschlossen werden, dass die Förderbeiträge bei Neubauten zu besteuern seien. Schliesslich ändere der Umstand, dass der Bund keine Grundstücksgewinnsteuer erhebe nichts an der steuerlichen Qualifikation der Förderbeiträge.

Die Beschwerdeführenden replizieren ausserdem mit Eingabe vom 8. Februar 2024 auf die Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung und führen aus, die Förderbeiträge würden die Anlagekosten des Objekts beeinflussen und seien nicht über die Einkommenssteuer zu erfassen. Des Weiteren verweisen sie auf Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG, wonach eine Privilegierung der energiesparenden Investitionen vorgesehen und diese ausnahmsweise als "werterhaltender Liegenschaftsunterhalt" vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig seien. Ausserhalb dieser einkommenssteuerrechtlichen Privilegierung handle es sich hingegen um Investitionen und damit um Anlagekosten der Liegenschaft. Des Weiteren liege keine Ersparnisbereicherung vor. Der Wert einer Liegenschaft bei Fertigstellung entspreche den angefallenen Nettokosten und damit dem Kaufpreis nach Förderbeiträgen. Ein Dritter würde nach Fertigstellung genau die angefallenen Netto-Kosten bezahlen. Ausserdem datiere der von der Steuerverwaltung herangezogene Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 31. Mai 2006. Das Energiegesetz, d. h. die gesetzliche Grundlage der Förderbeiträge, sei hingegen erst am 30. September 2016 erlassen worden.

Mit Duplik vom 14. März 2024 legt die ESTV dar, dass den Förderbeiträgen aus steuerlicher Sicht kein korrelierender Vermögensabgang gegenüberstehe. Es bestehe kein "Nullsummenspiel" aus Förderung und Mehrkosten, sondern ein "Nullsummenspiel" ergebe sich aus den Ausgaben der Beschwerdeführenden sowie den im Gegenzug dafür erhaltenen Leistungen, welche den Wert der Liegenschaft erhöhten. Des Weiteren habe Art. 32 Abs. 2 DBG nichts mit der Besteuerung der Förderbeiträge bei den Beschwerdeführenden zu tun. Die Besteuerung der Förderbeiträge sei auf Art. 16 Abs. 1 DBG zu stützen, wohingegen keine gesetzliche Grundlage bestehe, welche eine Nichtbesteuerung der Förderbeiträge erlauben oder verlangen würde. Schliesslich habe das Kantonsgericht Basel-Landschaft mit Urteil vom 31. Mai 2006 entschieden, dass Förderbeiträge bei der Staats- und direkten Bundessteuer steuerbares Einkommen darstellten.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 366.21) i. V. m. § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Förderbeiträge für den Minergie-P-Neubau und die Wärmepumpe in Höhe von total CHF 139'469.– als Einkommen zu versteuern sind.

2.1. Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Im Steuerrecht beruht der Einkommensbegriff nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundlegend auf der Reinvermögenszugangstheorie. Danach ist als Einkommen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter zu betrachten, welche dem Pflichtigen während einer bestimmten Zeit zufließen und die er ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und seiner laufenden Wirtschaft verwenden kann. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Zugänge dem Pflichtigen von aussen zugeflossen sind bzw. am Markt erwirtschaftet wurden oder ob sie in seiner Vermögenssphäre entstanden sind.¹ Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode.²

2.2. Steuerfrei sind nur die in Art. 24 DBG aufgezählten Einkünfte. Dabei handelt es sich – abgesehen von der Steuerfreiheit der Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG und der Erlöse aus Bezugsrechten gemäss Art. 20 Abs. 2 DBG – um eine abschliessende Aufzählung.³ Steuerfrei sind u. a. gemäss Art. 24 lit. d DBG Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln. Damit diese Beiträge von der Steuer befreit werden, ist erforderlich, dass die Leistungen an eine bedürftige Person unentgeltlich zur Bestreitung des Lebensunterhalts gewährt werden.⁴ Die vorliegenden Beschwerdeführenden sind weder bedürftig noch wurden die Förderbeiträge zur Bestreitung des Lebensunterhalts ausgerichtet, weshalb die Förderbeiträge nicht unter diese gesetzliche Ausnahme fallen. Weiter ist gemäss Art. 24 lit. a DBG der Vermögensanfall in-

¹ REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 16 N 7 ff.

² Entscheid des Bundesgerichts (BGE) 139 II 363 E. 2.2.

³ HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 24 N 4.

⁴ HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, a. a. O., Art. 24 N 15.

folge Schenkung steuerfrei. Voraussetzung für die Annahme einer Schenkung ist u. a. die Unentgeltlichkeit. An dieser mangelt es im vorliegenden Fall, zumal die Förderbeiträge nur gesprochen werden, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind, und sich die empfangende Person zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet. Dieses Verhalten muss im Lichte des öffentlichen Interesses als Gegenleistung erscheinen. Darüber hinaus bedürfte es zur Annahme einer Schenkung eines Schenkungswillens, welcher bei der Ausrichtung der vorliegenden Förderbeiträge nicht ersichtlich ist.⁵ Demzufolge ist vorliegend nicht von einer Schenkung auszugehen. Auch eine Subsumtion unter die weiteren Ausnahmetatbestände von Art. 24 DBG fällt nicht in Betracht.

2.3. Subventionen sind demnach – abgesehen von hier nicht weiter interessierenden Ausnahmen – gestützt auf die Generalklausel nach Art. 16 Abs. 1 DBG steuerbar.⁶ Die fraglichen Förderbeiträge stellen Subventionen dar, weshalb diese grundsätzlich steuerbar sind. Die Beschwerdeführenden bezweifeln anlässlich der heutigen Verhandlung, dass die Förderbeiträge unter den Begriff der Subventionen fallen. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Subventionen sind geldwerte Vorteile, die der Staat gewährt, um die empfangende Person zu einem bestimmten, im öffentlichen Interesse liegenden Verhalten zu veranlassen.⁷ Die vorliegenden Förderbeiträge fallen unter diese Definition, zumal sie ausgerichtet wurden, da die Beschwerdeführenden mit dem Bau der Wärmepumpe und dem Neubau im Minergie-P-Standard eine im öffentlichen Interessen liegende effiziente und erneuerbare Energieversorgung gewählt haben. Ohnehin hat die Begrifflichkeit keine ausschlaggebende Bedeutung und relevant ist vielmehr die Subsumtion der Förderbeiträge unter die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG.

2.4. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG). Zudem bestimmt das EFD, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG). Dementsprechend hat das Departement in Art. 1 der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) einen Massnahmenkatalog aufgelistet, was als abzugsfähige Investitionen gelten kann. Solche Massnahmen sind zwar (ganz oder teilweise) wertvermehrender Natur, können jedoch sofort steuermindernd bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden, zumal der Gesetzgeber die Steuerpflichtigen dazu anhalten will, auf eigene Kosten etwas zum Energiesparen oder Umweltschutz beizutragen.⁸ Ein Abzug für energiesparende Massnahmen kann lediglich bei Investitionen in bereits bestehende Gebäude, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten geltend gemacht werden.⁹ Beim vorliegend strittigen Bauprojekt handelt es sich um einen Neubau, weshalb die Kosten für die energiesparenden Massnahmen nicht gestützt auf Art. 32 Abs. 2 DBG abgezogen werden können.

⁵ Vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 31. Mai 2006, StE B 26.45 Nr. 2, E. 4.2 f.

⁶ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 16 N 53.

⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 2513.

⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a. a. O., Art. 32 N 121.

⁹ Vgl. Urteil des Bundesgerichts (BGer) vom 4. September 2014, 2C_153/2014, E. 3.3; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116).

2.5. Förderbeiträge im Zusammenhang mit Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege, welche einen Abzug im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG darstellen, sind mit der Einkommenssteuer zu erfassen (Bruttoprinzip) bzw. als Minusabzug (Kürzung der Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege; Nettoprinzip) zu behandeln.¹⁰ Wie auch die Steuerverwaltung Basel-Landschaft zutreffend ausführt, spielt es bei Investitionen in bestehende Bauten im Ergebnis keine Rolle, ob die Netto- oder die Bruttomethode verwendet wird, zumal das Resultat dasselbe ist. Welche Methode angewandt wird, ist hingegen relevant bei Investitionen in Neubauten, da – wie bereits erwähnt – ein Abzug gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG entfällt. Der Kanton Basel-Landschaft wendet praxisgemäss die Bruttomethode an, womit Subventionen steuerbares Einkommen darstellen.¹¹

2.6. Die Beschwerdeführenden stellen sich auf den Standpunkt, den Förderbeiträgen stünden erhöhte Baukosten des Neubaus gegenüber, welche zwingend eingegangen werden müssten. Die Förderbeiträge hätten zwingend zu einem korrelierenden Vermögensabgang geführt und die Beschwerdeführenden seien nicht bereichert. Relevant sei die Nettogrösse und ein Dritter würde nach Fertigstellung die angefallenen Netto-Kosten bezahlen. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich beim Bau nach Minergie-P-Standard und der Wärmepumpe um Investitionen handelt, mit welchen ein gewisser Mehrwert geschaffen wurde. Es liegt kein Vermögensabgang, sondern vielmehr eine Vermögensumschichtung vor. Die Barmittel der Beschwerdeführenden wurden vorliegend durch eine Liegenschaft ersetzt. Damit die Förderbeiträge gesprochen wurden, waren die Beschwerdeführenden zwar verpflichtet, erhöhte Baukosten einzugehen, zumal die verwendeten Technologien sicherlich teurer sind als die konventionellen Technologien. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich hierbei jedoch nicht um einen korrelierenden Abgang, welcher den Vermögenszugang neutralisieren würde. Vielmehr haben die Beschwerdeführenden die Handwerker bezahlt und als Gegenwert eine Liegenschaft erhalten mit einem entsprechend höheren Marktwert aufgrund des erhöhten Ausbaustandards (Wärmepumpe und Minergie-P-Standard).

2.7. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft hat bereits mit Urteil vom 31. Mai 2006 festgehalten, dass Förderbeiträge zunächst zum Einkommen hinzuzurechnen seien, bevor andererseits die abzugsfähigen Kosten zum Abzug zugelassen werden könnten. Dabei seien die Förderbeiträge immer als steuerbares Einkommen hinzuzurechnen. Die Abzüge könnten jedoch nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen getätigt werden. Notwendig sei, dass es sich um ein bereits bestehendes Gebäude handle.¹² Eine Anwendung dieser Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall führt zum Ergebnis, dass die Förderbeiträge steuerbar sind; hingegen können keine Abzüge geltend gemacht werden, da es sich nicht um ein bestehendes Gebäude handelt. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb auf dieses Urteil nicht abzustellen ist. Die vorliegend relevante gesetzliche Grundlage von Art. 16 Abs. 1 DBG, wonach der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte unterliegen, hat sich seitdem nicht geändert. Ob sich das Energiegesetz vom 30. September 2016 (EnG; SR 730.0) geändert hat, ist vorliegend nicht relevant.

¹⁰ Vgl. Urteil des BGer vom 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 3.6.4.

¹¹ Vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1 - Einkommen 23 Nr. 1, Ziff. 1.

¹² Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 31. Mai 2006, StE B 26.45 Nr. 2, E. 5.4.

2.8. Die Steuerverwaltung legt in Ziff. 7 des Merkblatts zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der kantonalen Steuerverwaltung vom 1. Januar 2024 (nachfolgend: Merkblatt) ihre Praxis zum Umgang mit Subventionen dar. Die Beschwerdeführenden bringen zwar zutreffend vor, dass es sich bei diesem Merkblatt um eine Verwaltungsverordnung handelt, an welche das Steuergericht nicht gebunden ist.¹³ Dennoch sind Verwaltungsweisungen zu berücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen.¹⁴ Vorliegend ist kein Grund ersichtlich, weshalb von den Ausführungen im erwähnten Merkblatt abzuweichen wäre, zumal diese mit dem in E. 2.7 hiavor erwähnten Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft übereinstimmen.

2.9. Die Beschwerdeführenden legen dar, dass Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG eine Privilegierung der energiesparenden Investitionen vorsehe. Fraglich sei, ob aus der Tatsache, dass bei geförderten Neubauten diese Privilegierung keine direkte Anwendung finde, auf die Besteuerung der Förderbeiträge bei Neubauten geschlossen werden könne. Diese Frage ist hingegen für die Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit nicht ausschlaggebend. Wie auch die ESTV zutreffend ausführt, stützt sich die Steuerbarkeit der Förderbeiträge vorliegend auf die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG. Demgegenüber regelt Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG einzig die Abzugsfähigkeit und es ist nicht entscheidend, ob Investitionen gestützt auf diese Bestimmung abzugsfähig sind oder nicht.

3.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (Art. 144 Abs. 4 DBG i. V. m. Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

¹³ Vgl. StGE vom 15. Dezember 2000, 158/2000, E. 5.

¹⁴ Vgl. BGE 141 III 401, E. 4.2.2; BGer 2C_375/2015 vom 1. Dezember 2015, E. 3.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 87.

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführenden haben die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführenden (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).