

Ladina Nick

lic. iur.
 Leiterin Abteilung Rechtsdienst und Spezialsteuern der Kantonalen
 Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Herisau
<https://ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/steuerverwaltung/>



Dieser Fachbeitrag steht Ihnen auch als Audio-Datei zur Verfügung: auf www.trex.ch gehen, direkt hören oder herunterladen.

Totalsanierung von Liegenschaften

Neues Leiturteil des Bundesgerichts: Auch bei Totalsanierungen können Liegenschaftskosten abgezogen werden

Bislang verweigerte das Bundesgericht den Abzug von Liegenschaftskosten bei Totalsanierungen und Umbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkamen. Das Bundesgericht gibt diese langjährige Praxis mit Leiturteil 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 (zur Publikation vorgesehen) zur Totalsanierung eines Bauernhauses durch ein Ehepaar aus dem Kanton Freiburg auf. Mit Urteil 9C_724/2022 vom 29. März 2023 zur Sanierung einer Alphütte bestätigt das Bundesgericht die Praxisänderung. Das Leiturteil hat weitreichende Auswirkungen auf den Abzug von Liegenschaftskosten und die Grundstückgewinnsteuer.

1. Der Abzug von Liegenschaftskosten

1.1 Grundsätzliches

Bei selbst genutzten Liegenschaften im Privatvermögen wird der Eigenmietwert besteuert.¹ Als Gegenstück dazu können die effektiven Liegenschaftskosten beim Einkommen in Abzug gebracht werden.² Liegenschaftseigentümer können mit dem Abzug der effektiven Liegenschaftskosten beim steuerbaren Einkommen zwischen 30 und 45 Prozent der Renovationskosten einsparen. Alternativ haben die steuerpflichtigen Personen bei Liegenschaften im Privatvermögen die Möglichkeit, eine Pauschale vom Eigenmietwert von meist 10 bis 20 Prozent, abhängig vom Alter des Gebäudes, vom Einkommen in Abzug zu bringen. Der Pauschalabzug kann auch dann geltend gemacht wer-

den, wenn tatsächlich keine Liegenschaftskosten angefallen sind. Beim Bund und in den meisten Kantonen kann die steuerpflichtige Person in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Pauschalabzug und dem Abzug der höheren, tatsächlichen Kosten wählen. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer Wechselpauschale.

1.2 Liegenschaftsunterhaltskosten

Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bereits bestehender Bauteile ist und die in gewissen Zeitabständen erneut zu tätigen sind. Es wird zwischen den folgenden Liegenschaftsunterhaltskosten unterschieden:³

- Instandhaltungskosten
- Instandstellungskosten
- Ersatzanschaffungskosten

Zu den Instandhaltungskosten gehören Aufwendungen für laufende Reparaturen und Ausbesserungsarbeiten. Unter die Instandstellungskosten fallen die Aufwendungen für grössere Renovationen und Sanierungsarbeiten. Am Ende der Lebensdauer eines Bauteils ist dieses zu ersetzen. Hierfür fallen die erwähnten Ersatzanschaffungskosten an.

Diese bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen werterhaltenden Aufwendungen⁴ sind von den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen. Wertvermehrnde Aufwendungen können bei einem späteren Verkauf einer Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden.⁵

Wird beispielsweise ein zusätzliches Badezimmer eingebaut, so handelt es sich bei den entstandenen Kosten um wertvermehrnde Aufwendungen. Im Weiteren findet in gewissem



Umfang eine Wertvermehrung statt, wenn eine alte Einrichtung durch eine neue ersetzt wird, die einen gesteigerten Komfort bietet, da der Zustand der Liegenschaft verbessert wird. Es handelt sich um Aufwendungen mit Mischcharakter, die sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil aufweisen.⁶

Die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Dabei wird der ersetzte oder renovierte Bauteil in einer Einzelbetrachtung daraufhin untersucht, ob und in welchem Umfang er eine Wertsteigerung erfahren hat. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert der gesamten Liegenschaft, sondern einzig der Nutzungswert des ersetzten oder renovierten Bauteils. Als Hilfestellung für die Festlegung der werterhaltenden und wertvermehrenden Anteile von baulichen Aufwendungen haben die Kantone Ausscheidungskataloge festgelegt.⁷

Ebenfalls von den werterhaltenden Aufwendungen abzugrenzen sind die Lebenshaltungskosten.

1.3 Weitere Liegenschaftskosten

Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen können bei der direkten Bundessteuer vom Einkommen in Abzug gebracht werden – selbst wenn es sich um erstmalige Aufwendungen mit wertvermehrendem Charakter handelt. Diese Aufwendungen werden den Unterhaltskosten gleichgestellt.⁸ Die Bestimmung ist für die Kantone als Kann-Vorschrift ausgestaltet. Entsprechend können die Kantone Abzüge für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, vorsehen.⁹ Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen können nur an bestehenden Bauten vom Einkommen in Abzug gebracht werden.

Mit der Energiestrategie 2050 sind auf den 1. Januar 2020 Bestimmungen eingeführt worden, wonach Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau bei der direkten Bundessteuer ebenfalls als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten gelten.¹⁰ Können Rückbaukos-



ten sowie die Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen in der Steuerperiode, in der sie angefallen sind, nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, ist es möglich, sie als Abzugsvortrag auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden zu übertragen.¹¹ In den Kantonen gelangen die Vorschriften zu den Rückbaukosten und dem Vortrag der Aufwendungen auf die nachfolgenden Steuerperioden zur Anwendung, sofern die Kantone die Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen den Liegenschaftsunterhaltskosten gleichstellen.¹²

Abziehbar sind bei der direkten Bundessteuer ferner die Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten.¹³ Auch die Kantone können Abzüge für die Denkmalpflege vorsehen.¹⁴ Die nicht durch Subventionen gedeckten Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten sind abziehbar, sofern die Massnahmen aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin, vorgenommen werden.¹⁵ Schliesslich können Verwaltungskosten durch Dritte und gewisse Betriebskosten als Liegenschaftskosten vom Einkommen in Abzug gebracht werden.¹⁶

2. Dumont-Praxis

Nach der früheren Dumont-Praxis konnten Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar (d.h. innert fünf Jahren) nach dem Erwerb des Grundstücks vorgenommen werden, nicht vom Einkommen abgezogen werden.¹⁷ Die Dumont-Praxis beruhte auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Seit dem 1. Januar 2010 ist im Bundesrecht vorgesehen, dass die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften abgezogen werden können.¹⁸ Mit dieser Gesetzesänderung schaffte der Gesetzgeber die Dumont-Praxis ab. Die Kantone erhielten eine Umsetzungsfrist von zwei Jahren. Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollen alle Kosten, die dazu dienen, einen früheren Zustand einer Liegenschaft

wiederherzustellen, als Unterhaltskosten vom Einkommen abgezogen werden können. Dies soll auch bei neu erworbenen Liegenschaften zutreffen. Somit soll auch in diesen Fällen die Untersuchung der Aufwendungen in einer Einzelbetrachtung nach der objektiv-technischen Natur und nicht mehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Anwendung gelangen.¹⁹

3. Bisherige Praxis zum wirtschaftlichen Neubau

3.1 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Der dargestellte Grundsatz der Einzelbetrachtung von Aufwendungen nach ihrer objektiv-technischen Natur galt nach der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis nur, soweit die steuerpflichtige Person lediglich einzelne bauliche Massnahmen an ihrer Liegenschaft tätigte. Führte die getätigten baulichen Massnahmen insgesamt zu einem wirtschaftlichen Neubau der Liegenschaft, so wurde die Renovation oder der Umbau einer Gesamtbetrachtung unterzogen und sämtliche Aufwendungen wurden unabhängig von ihrem individuellen Charakter sowohl für die Zwecke der Einkommenssteuer als auch der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrend qualifiziert. Dies hatte zur Folge, dass keine Liegenschaftsunterhaltskosten vom Einkommen in Abzug gebracht werden konnten. Dasselbe galt für die Kosten von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen an wirtschaftlichen Neubauten.²⁰

Das Bundesgericht ging in den folgenden Fällen von einem wirtschaftlichen Neubau aus:

- Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung²¹
- Ersatz der Gebäudehülle²²
- Abbruch und Wiederaufbau von Gebäuden oder grösseren Gebäudeteilen²³
- Nutzungsänderung²⁴
- Das Investitionsvolumen ist höher als die Anlagekosten der Liegenschaft²⁵
- Weitere Fälle von Totalsanierungen²⁶

Nicht von der Praxis zum wirtschaftlichen Neubau betroffen waren, soweit ersichtlich, die seit dem 1. Januar 2020 abzugsfähigen Rückbaukosten für einen Ersatzneubau.²⁷

Während die frühere Dumont-Praxis auf fünf Jahre nach dem Erwerb der Liegenschaft begrenzt war, gelangte die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau zeitlich unbegrenzt zur Anwendung.

Für den wirtschaftlichen Neubau wurden in der Rechtsprechung auch die Begriffe Totalsanierung²⁸ oder grundlegende Neugestaltung²⁹ der Liegenschaft verwendet.

Die (bundesgerichtliche) Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Neubau wurde in der Lehre untersucht und verschiedentlich auch kritisiert.³⁰

In den Kantonen wurde die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, unterschiedlich umgesetzt.

3.2 Kanton Solothurn

Das kantonale Steueramt Solothurn folgte der Praxis zum wirtschaftlichen Neubau, wobei es die Praxis jedoch einschränkte. Im Kanton Solothurn wurde nur der Abzug der Aufwendungen, die in einem sachlichen Zusammenhang zum wirtschaftlichen Neubau standen, ausgeschlossen. Wurden beispielsweise im Rahmen einer Nutzungsänderung in den bisher unbeheizten Dachraum beheizte Wohnräume eingebaut, so waren die Kosten für die zu diesem Zweck erfolgten baulichen Massnahmen infolge der Nutzungsänderung (wirtschaftlicher Neubau) nicht abziehbar. Wurden gleichzeitig die Wände im Erdgeschoss der Liegenschaft neu gestrichen, so war dieser Neuanstrich hingegen von der Nutzungsänderung im Dachgeschoss nicht betroffen. Die hierfür aufgewendeten Kosten konnten nach der Praxisfestlegung im Kanton Solothurn als Liegenschaftsunterhalt vom Einkommen in Abzug gebracht werden.³¹

3.3 Kanton Glarus

Mit Urteil VG.2019.00024 vom 27. Juni 2019 beurteilte das Verwaltungsgericht Glarus den Abbruch und Wiederaufbau einer fest mit dem Boden verbundenen Gartenlaube.³² Die neue Gartenlaube verfügte im Unterschied zu ihrer Vorgängerin über eine massivere Konstruktion, fest verglaste Fenster, einen geschlossenen Dachabschluss, neue Holzeinfassungen an der Vorderseite zwecks erhöhtem Witterungsschutz sowie über eine elektrische Stromversorgung. Nach dem Verwaltungsgericht Glarus lag ein (wirtschaftlicher) Neubau vor. Die im Zusammenhang mit dem Abbruch und der Erstellung der Gartenlaube angefallenen Kosten stufte es allesamt als wertvermehrend ein und es liess diesbezüglich keine Liegenschaftskosten zum Abzug zu.

Hingegen liess das Verwaltungsgericht Glarus die Aufwendungen, die unabhängig von der Neugestaltung der Gartenlaube anfielen, als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug vom Einkommen zu. Dies betraf die Reparaturaufwendungen für eine Gegensprechanlage sowie die Kosten für den Ersatz eines Raumthermostats in der Bodenheizung.

3.4 Kanton Aargau

Im Kanton Aargau hatte das Spezialverwaltungsgericht Aargau die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftskosten bei einem Umbau einer Liegenschaft mit zwei Hausteilen, zwischen welchen keine Verbindung bestand, zu beurteilen. Im nördlichen Teil befand sich im Erdgeschoss eine Garage sowie im ersten Stock ein Lager-

raum, im südlichen Hausteil eine zweistöckige 4,5-Zimmer-Wohnung.

Im nördlichen Hausteil wurde der Lagerraum zu einer 3,5-Zimmer-Wohnung umgebaut. Im südlichen Hausteil wurde das bisher als Büro genutzte Dachgeschoss in zwei Räume unterteilt und neu eine Dusche mit WC eingebaut, womit aus der bereits bestehenden 4,5-Zimmer-Wohnung eine 5,5-Zimmer-Wohnung entstand. Neben weiteren Anpassungen wurde die Fensterfront im Erdgeschoss neu gestaltet und die Bodenheizung saniert.

Zudem wurde das Dach über beiden Hausteilen um ca. zwei Meter angehoben, womit der Kniestock seit dem Umbau um über zwei Meter höher war. Schliesslich erhielt die Liegenschaft rundum eine wärmedämmende Isolation.

Es war unbestritten, dass im nördlichen Hausteil mit dem Umbau des Lagerraumes zu einer 3,5-Zimmer-Wohnung eine Nutzungsänderung stattgefunden hatte. Ebenfalls war unbestritten, dass mit dem Ausbau des Dachstockes in beiden Hausteilen eine Wohnraumerweiterung vollzogen wurde. Die in diesem Zusammenhang entstandenen Kosten wollten die steuerpflichtigen Personen denn auch gar nicht vom Einkommen in Abzug bringen.

Die steuerpflichtigen Personen verlangten den Abzug der Kosten für die Heizungssanierung und der dadurch entstandenen Folgekosten im Erdgeschoss der bisherigen Wohnung im südlichen Hausteil sowie der Kosten für die wärmetechnische Verbesserung der ganzen Fassade.

Das Spezialverwaltungsgericht erwog, bezüglich der bestehenden Wohnung im südlichen Hausteil liege keine (wesentliche) Nutzungsänderung vor. Des Weiteren seien die Arbeiten im Erdgeschoss nicht zusammen mit den Dachstockarbeiten im südlichen Hausteil zu beurteilen, sondern separat. Das Spezialverwaltungsgericht kam zum Schluss, dass beim südlichen Hausteil eine Einzelbetrachtung der Aufwendungen im Erdgeschoss aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur vorzunehmen sei.

Gegen den Rekursentscheid erhob das kantonale Steueramt Aargau Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht und obsiegte. Nach dem Verwaltungsgericht lag gesamthaft ein wirtschaftlicher Neubau der Liegenschaft vor und es stufte daher sämtliche Aufwendungen als wertvermehrend ein. Eine Einzelbetrachtung der baulichen Massnahmen an gewissen Gebäudeteilen lehnte das Verwaltungsgericht ab. Das Bundesgericht schützte in der Folge das Urteil des Verwaltungsgerichts.³³ Fortan gelangte die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau im Kanton Aargau, soweit ersichtlich, ohne Einschränkung zur Anwendung.

3.5 Kanton Graubünden

Im Kanton Graubünden gelangte die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau nur mit Einschränkun-

gen zur Anwendung. Nach der Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden kann auch bei einer Totalsanierung eines Gebäudes, welche einem Neubau gleichkommt, im Einzelfall ein Teil der Aufwendungen werterhaltender Natur sein.³⁴ In einem durch das Verwaltungsgericht Graubünden beurteilten Fall einer Totalsanierung liess die Steuerverwaltung Graubünden pauschal 10 Prozent der Aufwendungen als werterhaltend zum Abzug zu.³⁵

3.6 Kanton Bern

Die Steuerverwaltung Bern gab die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau Ende März 2015 auf und begründete dies wie folgt:³⁶

«Bei Um- oder Ausbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkommen, wurde in der Praxis bisher ein Abzug von Unterhaltskosten abgelehnt. Die gesamten Kosten wurden als wertvermehrnde Aufwendungen betrachtet. In der Rechtsprechung werden die Fälle des wirtschaftlichen Neubaus sehr zurückhaltend definiert (vgl. z.B. BGE 2C_153/2014 vom 4. September 2014). Ob eine Totalsanierung als wirtschaftlicher Neubau zu qualifizieren ist, hat in der Vergangenheit immer wieder zu Diskussionen Anlass gegeben. Weil griffige Kriterien für eine eindeutige Beurteilung kaum möglich sind, soll in der Praxis ab sofort auf eine entsprechende Qualifikation verzichtet werden. Künftig wird auch bei weitgehenden Sanierungen in jedem Fall geprüft, ob und in welchem Umfang die ausgeführten Arbeiten dem Erhalt des bestehenden Gebäudes dienen. Der Nachweis der entsprechenden Kosten obliegt der steuerpflichtigen Person.»

4. Grundlegende Praxisänderung des Bundesgerichts vom 23. Februar 2023

Das Bundesgericht nimmt mit Urteil 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 in einer Fünferbesetzung eine grundlegende Praxisänderung im Bereich des Liegenschaftsunterhaltsrechts vor. Das Urteil dreht sich um einen Sachverhalt aus dem Kanton Freiburg zum Abzug von Liegenschaftskosten bei einem wirtschaftlichen Neubau.³⁷

Im Jahr 2018 erwarb ein Ehepaar aus dem Kanton Freiburg ein stark renovierungsbedürftiges Bauernhaus im Kanton Jura, welches es in den Jahren 2018 und 2019 umfassend sanierte. Das Bauernhaus befand sich im Bundesinventar der schützenswerten Ortsbilder der Schweiz von nationaler Bedeutung (A. des Sachverhalts und E. 3.2).

Die Eheleute brachen den Ökonomieteil des Gebäudes ab und bauten diesen neu auf. Mit einem Technikraum, einem Keller, einer Garage

und einem Atelier im Erdgeschoss, einer Nasszelle und vier Zimmern im ersten Obergeschoss sowie einem zusätzlichen Raum im Dachgeschoss schufen sie zusätzlichen Wohnraum. Ausserdem erneuerten die Eheleute das gesamte Dach, womit sie auch im bisherigen Wohnteil des Gebäudes zusätzlichen Wohnraum schufen. Ferner versetzten sie Mauern im Gebäudeinnern und teilten damit den zur Verfügung stehenden Raum neu auf (E. 3.2).

Das Ehepaar wies nicht nach, dass die Empfehlungen der Denkmalpflege Mehrkosten bei der Renovierung verursacht hatten. Unter diesen Umständen erachtet es das Bundesgericht als richtig, dass der Steuergerichtshof des Kantonsgerichts Freiburg die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten zum Abzug zulies (E. 3.3). Allerdings schützt das Bundesgericht die vollständige Verweigerung des Abzugs von Liegenschaftsunterhaltskosten durch den Steuergerichtshof nicht.

Der Steuergerichtshof schloss den Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten in einer ersten Begründungslinie aus, weil die steuerpflichtigen Personen keinen Ertrag deklariert hatten. Diese Begründung überzeugt das Bundesgericht nicht. Nach dem Bundesgericht ist es typisch für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft, dass sie eine gewisse Zeit und nicht selten mehrere Monate in Anspruch nimmt, während welcher der Erwerber aus der Liegenschaft keinen Ertrag erzielt (E. 4.2).

In einer zweiten Begründungslinie stützte sich der Steuergerichtshof auf die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach bei einem wirtschaftlichen Neubau die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich gesamthaft nicht abgezogen werden konnten. Nach dem Steuergerichtshof dienten die Renovierungsarbeiten nicht dem Erhalt des alten Bauernhauses aus dem 19. Jahrhundert. Mit dem alten Gebäude hatte das neue Gebäude weder äusserlich noch im Gebäudeinnern viel gemein. Vielmehr wurde eine alte in eine neue Liegenschaft umgebaut. Aufgrund des wirtschaftlichen Neubaus der Liegenschaft nahm der Steuergerichtshof eine Gesamtbetrachtung der getätigten Aufwendungen vor und lehnte den Abzug von Liegenschaftskosten ab (E. 4.3).

Das Bundesgericht nimmt bei der Beurteilung dieses Arguments eine Gesamtschau der bisherigen Rechtsprechung und Gesetzgebung zum Liegenschaftsunterhaltsrecht vor. Gemäss den Materialien ging es dem historischen Gesetzgeber darum, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, auf der die Dumont-Praxis basierte, in allen Fällen zugunsten einer objektiv-technischen Betrachtungsweise zurückzudrängen. Es ist nach dem Bundesgericht nicht einzusehen, weshalb die Figur des wirtschaftlichen Neubaus, welche der wirtschaft-

lichen Betrachtungsweise entspringt, davon ausgenommen sein sollte. Eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, ist nach dem Bundesgericht weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte der einschlägigen Gesetzesbestimmungen³⁸ vereinbar. Mit Blick auf künftige Steuerperioden weist das Bundesgericht auf die Rechtslage seit dem 1. Januar 2020 hin. Seit diesem Zeitpunkt sind die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt. Ab der Steuerperiode 2020 ist also bei Ersatzneubauten stets zwischen verschiedenen Kategorien von Aufwendungen zu unterscheiden, sodass insoweit auch der für die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Neubaus angeführte Praktikabilitätsvorteil einer Gesamtbetrachtung entfällt. Vor diesem Hintergrund gibt das Bundesgericht die langjährige Praxis zum wirtschaftlichen Neubau auf (E. 4.5 und E. 5).

Das Bundesgericht folgert daraus, dass die geltend gemachten Baukosten in einer Einzelbetrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur auf ihre werterhaltende Wirkung hin zu untersuchen sind. Es heisst die Beschwerde gut und weist die Angelegenheit an den Steuergerichtshof des Kantonsgerichts Freiburg zurück (E. 4.7 und E. 5).

5. Auswirkung auf die steuerliche Behandlung des Liegenschaftsunterhalts

Das Bundesgericht hat die Praxisänderung jüngst in einem Fall aus dem Kanton Solothurn zur Sanierung einer Alphütte bestätigt.³⁹

→ Nach der Praxisänderung sind in Zukunft die Baukosten stets in einer Einzelbetrachtung nach objektiv-technischen Kriterien auf ihre einkommenssteuerliche Abzugsfähigkeit hin zu prüfen.

Das besprochene Urteil des Bundesgerichts 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 ist am 21. März 2023 veröffentlicht worden. Das Leiturteil gelangt grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Praxisänderung am 23. Februar 2023 offenen Verfahren zur Anwendung.⁴⁰

Gerade bei umfangreichen Umbauten und Totalsanierungen ist die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen in der Praxis nicht einfach. Die schwierigen Fragestellungen, die mit solchen Beurteilungen verbunden sind, gehen aus einem

durch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beurteilten Fall mit umfangreichen Umbau- und Sanierungsarbeiten beispielhaft hervor.⁴¹

Der Nachweis für Liegenschaftskosten als steuermindernde Tatsachen obliegt den steuerpflichtigen Personen. Gelingt dieser Beweis nicht, haben die beweisbelasteten steuerpflichtigen Personen die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Gerade mit Blick auf grössere Umbau- und Sanierungsprojekte ist es empfehlenswert, die vorgenommenen Arbeiten umfassend zu dokumentieren. Es bietet sich an, Fotografien zu erstellen, die einen Vorher-nachher-Vergleich der renovierten oder ersetzten Bauteile ermöglichen.

6. Auswirkung auf die Grundstückgewinnsteuer

Während die Dumont-Praxis in der Steuerperiode 2010 für den Liegenschaftsunterhalt abgeschafft wurde, gelangt sie bei der Grundstückgewinnsteuer für die Steuerperioden vor 2010 weiterhin zur Anwendung. Instandstellungskosten während der massgeblichen Besitzesdauer, die infolge der Dumont-Praxis in den Steuerperioden vor der Abschaffung nicht vom Einkommen zum Abzug zugelassen wurden, können bei einer Veräusserung der Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden.⁴²

Dasselbe gilt auch für die Aufwendungen, deren Abzug als Liegenschaftskosten vor der Praxisänderung aufgrund eines wirtschaftlichen Neubaus von der Steuerbehörde verweigert wurde. Diese Aufwendungen können, sofern der betroffene Kanton der Praxis zum wirtschaftlichen Neubau folgte, später bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

Die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ist den Kantonen verbindlich vorgeschrieben.⁴³ Bei der Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum und bei Grundstücken, die vererbt oder verschenkt werden, wird die Besteuerung allerdings aufgeschoben. Dies führt in der Praxis dazu, dass Grundstückgewinne während Jahrzehnten unbesteuert bleiben.

Es ist den steuerpflichtigen Personen zu empfehlen, die Verweigerung des Liegenschaftskostenabzuges bei einem wirtschaftlichen Neubau vor der Praxisänderung zu dokumentieren. Es ist ratsam, die Praxisfestlegung des betroffenen Kantons zum wirtschaftlichen Neubau, die zum Zeitpunkt der Bautätigkeit galt, zusammen mit den Belegen zu den baulichen Aufwendungen für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer aufzubewahren. Diese Belege sind bei einer steueraufschiebenden Handänderung dem neuen Eigentümer zu übergeben. ■

→ Ausblick

Die Entwicklung des Liegenschaftsunterhaltsrechts hängt auch von der künftigen Besteuerung des Eigenmietwerts von Liegenschaften als Gegenstück des Abzugs ab. Bei selbst genutztem Wohneigentum soll für den Hauptwohnsitz – nicht jedoch für Zweitwohnungen – ein genereller Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung vollzogen werden, der die Abschaffung des Eigenmietwerts beinhaltet. Der Ständerat befasste sich am 21. September 2021 mit der Vorlage und stimmte der Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts zu.⁴⁴ Der Nationalrat wollte in der Folge die Abschaffung des Eigenmietwerts noch nicht beraten und sandte die Vorlage am 29. September 2022 zurück in die Kommission. Er befand, die Vorlage sei zu überladen.⁴⁵ Ein genereller Systemwechsel würde grundsätzlich auch die vollständige Abschaffung des Abzugs für Liegenschaftskosten beinhalten. Es bleibt also spannend.

Der Artikel gibt die persönliche Ansicht der Autorin wieder.

- ¹ Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11); Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14).
- ² Art. 32 DBG; Art. 9 Abs. 3 StHG.

- ³ Philipp Komor, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, Dissertation, Bern 2020, S. 100ff. (zit. Komor).
- ⁴ Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 9 Abs. 3 StHG; Verordnung der ESTV über die abzehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2).
- ⁵ Art. 12 Abs. 1 StHG.
- ⁶ Zu den Aufwendungen mit Mischcharakter vgl. Komor, S. 109f.
- ⁷ Vgl. statt vieler Merkblatt des kantonalen Steueramts Aargau, Liegenschaftsunterhalt (LUK), Fassung vom 1. Juli 2020, Anhang.
- ⁸ Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG, Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1).
- ⁹ Art. 9 Abs. 3 StHG.
- ¹⁰ Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG, Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116).
- ¹¹ Art. 32 Abs. 2^{bis} DBG, Art. 9 Abs. 3^{bis} StHG.
- ¹² Art. 9 Abs. 3 StHG.
- ¹³ Art. 32 Abs. 3 DBG.
- ¹⁴ Art. 9 Abs. 3 StHG.
- ¹⁵ Art. 9 Abs. 3 lit. b StHG.
- ¹⁶ Art. 5 Abs. 1 lit. c und f der Liegenschaftskostenverordnung.
- ¹⁷ BGE 123 II 218 E. 1a S. 219ff.
- ¹⁸ Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 9 Abs. 3 StHG.
- ¹⁹ Bericht WAK-N, BBI 2007 7993 S. 8003 Ziff. 3.
- ²⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.7.2.
- ²¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1.
- ²² Urteil des Bundesgerichts 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3.
- ²³ Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2012, 2C_667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.
- ²⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4.
- ²⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_744/2021 vom 21. September 2022 E. 3.1.
- ²⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_242/2020 vom 23. September 2020 E. 3.4.
- ²⁷ Solothurner Steuerbuch, Liegenschaftskosten, Fassung vom 17. März 2022, § 39 Nr. 2, Ziff. 5.3 (zit. SO StB, § 39 Nr. 2).
- ²⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2.
- ²⁹ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau WBE.2017.21 vom 3. Juli 2017, publ. in: AGVE 2017, S. 99ff.
- ³⁰ Edouard Maibach/Martin Häuselmann, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, StR 70/2015, S. 658ff. (zit. Maibach/Häuselmann, StR 70/2015); Martin Kocher/Diego Anzante, Von «Dumont» zum wirtschaftlichen Neubau, StR 75/2020, S. 710ff.; Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 155a.
- ³¹ SO StB, 39 Nr. 2, Ziff. 5.3.
- ³² Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus VG.2019.00024 vom 27. Juni 2019.
- ³³ Urteil des Bundesgerichts 2C_242/2020 vom 23. September 2020.
- ³⁴ Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden, Liegenschaftskosten, Fassung vom 1. März 2021, S. 7.
- ³⁵ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 20 28 vom 25. Januar 2022 E. II.6.2.
- ³⁶ Maibach/Häuselmann, StR 70/2015, S. 666.
- ³⁷ Urteil des Bundesgerichts 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023.
- ³⁸ Art. 32 DBG; Art. 9 StHG.
- ³⁹ Urteil des Bundesgerichts 9C_724/2022 vom 29. März 2023.
- ⁴⁰ BGE 122 I 57 E. 3c/bb S. 59.
- ⁴¹ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern VGE.100.2020.43/44 vom 15. August 2022, publ. in: BVR 2022, S. 573ff.
- ⁴² Vgl. unter anderem Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen GGStG, § 13 Abs. 1 Ziff. 4.
- ⁴³ Art. 12 StHG.
- ⁴⁴ SDA-Meldung «Ständerat tritt auf Vorlage zur Abschaffung des Eigenmietwertes ein» vom 21. September 2021.
- ⁴⁵ SDA-Meldung «Abschaffung des Eigenmietwerts geht auf weitere Zusatzrunde» vom 29. September 2022.