



9. März 2018

Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116)

Erläuterungen

1. Ausgangslage

Mit der Einführung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG; SR 642.14) per 1. Januar 1995 resp. 1. Januar 1993 sind im Privatvermögen energiesparende und umweltschonende Investitionskosten in ein bestehendes Gebäude den abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt worden (Art. 32 Abs. 2 zweiter Satz DBG und Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG). Im StHG wurde die Bestimmung bloss als Kann-Vorschrift ausgestaltet. Wird die steuerliche Förderung im kantonalen Recht verankert, so sind die bundesrechtlichen Vorgaben massgebend. Die genannten Regelungen sind seither unangetastet geblieben, ohne dass im Bereich des Energiesparens und des Umweltschutzes zusätzliche steuerliche Massnahmen Aufnahme fanden.

Insofern kommen die steuerlichen Beschlüsse des Bundesgesetzgebers zum ersten Massnahmenpaket für die Umsetzung der Energiestrategie 2050 einer Zäsur gleich. Die am 30. September 2016 verabschiedete Vorlage enthält zusätzliche Steuererleichterungen im Gebäudebereich (BBl 2016 7683). So sind zugunsten energiepolitischer Ziele die nachstehend genannten Massnahmen ins DBG und ins StHG aufgenommen worden:

1. Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten für den Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 dritter Satz DBG und Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG);
2. Übertragungsmöglichkeit der Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, einschliesslich der Rückbaukosten auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden, solange die Aufwendungen im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können (Art. 32 Abs. 2^{bis} DBG und Art. 9 Abs. 3^{bis} StHG).

Nachdem ein Komitee unter der Führung der Schweizerischen Volkspartei erfolgreich das Referendum gegen das Massnahmenpaket ergriffen hatte, wurde am 21. Mai 2017 ein Urnengang notwendig. Der Schweizer Souverän stimmte der Vorlage mit 58,2 Prozent der Stimmen zu.

Die vom Parlament beschlossenen zusätzlichen Steuererleichterungen im Gebäudebereich sind auslegungsbedürftig. So hat der Bundesgesetzgeber neue Begriffe eingeführt, die das geltende Steuerrecht so nicht kennt. Zu erwähnen sind namentlich die «Rückbaukosten» und die «Ersatzneubauten». Die neuen Normen sind auf tieferer Stufe zu konkretisieren und veranlagungstauglich auszugestalten. Hierzu drängt sich bei der direkten Bundessteuer eine Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung des Bundesrates auf.

2. Erläuterungen zu den Artikeln

Art. 1 Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen

Artikel 1 entspricht den Artikeln 5–7 bisherigen Rechts.

Abs. 1

Die begriffliche Auslegung dieser Investitionen erfährt gegenüber dem geltenden Recht keine materielle Änderung.

Abs. 2

Die steuerliche Behandlung von Subventionen der öffentlichen Hand erfährt gegenüber dem geltenden Recht keine materielle Änderung.

Abs. 3

Das erwähnte Departement hat eine Namensänderung erfahren. Seit 1998 trägt es die Bezeichnung Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation

UVEK. Entsprechend wird in diesem Artikel eine Aktualisierung des Namens vorgenommen. Die interdepartementale Zusammenarbeit unter der Federführung des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD bei der Bezeichnung der Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien wird hervorgehoben. Ansonsten ergeben sich keine Änderungen im Vergleich zum geltenden Recht.

Art. 2 Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau

Abs. 1

Für die Begriffsauslegung werden jene Aktivitäten subsumiert, die unter den Titel der abzugsfähigen Rückbaukosten fallen. Diese setzen sich aus vier Hauptkomponenten zusammen:

- den Kosten der Demontage: Darunter fallen insbesondere die Lüftungs-, Heizungsinstallationen sowie Sanitär- und Elektroanlagen;
- den Kosten des Abbruchs: Diese entsprechen im Wesentlichen den eigentlichen Abbruchkosten des vorbestehenden Gebäudes;
- den Kosten des Abtransports: Diese umfassen die aus dem Rückbau resultierende örtliche Verschiebung des Bauabfalls;
- den Kosten der Entsorgung: Darunter fällt die auf den Rückbau zurückzuführende Beseitigung des Bauabfalls.

Orientierung für die Auflistung der zum Abzug berechtigenden Kosten schafft der Baukostenplan (BKP SN 506 500 / Ausgabe 2017).¹ Es handelt sich dabei um einen Anlagekostenplan, der eine systematische Zuweisung sämtlicher Baukosten vornimmt, die bei der Erstellung einer Baute anfallen.

Abs. 2

Zur Klarstellung werden beispielhaft Auslagen aufgelistet, die nicht zu den Rückbaukosten gehören. Dazu zählen die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens. Sanierungsbedürftig ist ein belasteter Standort dann, wenn der Baugrund durch Altlasten verseucht ist oder anderswie zu schädlichen Einwirkungen führt oder wenn die konkrete Gefahr besteht, dass solche Einwirkungen entstehen. Zu den weiteren nicht zum Abzug berechtigenden Kosten zählen Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten und über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

Abs. 3

Die steuerpflichtige Person muss die zum Abzug berechtigenden Kosten in einer separaten Abrechnung einreichen. Dies ist Inhalt der Deklarationspflicht und Bestandteil der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person. Die Gliederung dieser Abrechnung folgt den in Absatz 1 genannten vier Hauptkomponenten. Die Veranlagungsbehörden können in der Folge gestützt auf eine entsprechende Abrechnung prüfen, ob die geltend gemachten Kosten abziehbarem Unterhalt nach Absatz 1 entsprechen oder den nicht abziehbaren Anlagekosten zuzuordnen sind.

Abs. 4

Die Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten soll im Sinne einer konsequenten subjektbezogenen Betrachtungsweise untrennbar mit der Erstellung des Ersatzneubaus verbunden bleiben. Die Rückbaukosten können nur dann von der steuerpflichtigen Person geltend gemacht werden, wenn sie selber auch den Ersatzneubau realisiert.

¹ Die Norm SN 506 500 ist dem Fachbereich Bauwesen zugeordnet, dessen Träger der Schweizerische Ingenieur- und Architektenverein (SIA) ist. Die genannte Norm ist verfügbar unter: https://webshop.crb.ch/de/node/papierform-baukostenplan-26?node_id=26

Art. 3 Ersatzneubau

Beim Ersatzneubau handelt es sich um ein neu erstelltes Gebäude, das auf dem gleichen Grundstück wie das vorbestehende Gebäude errichtet worden ist. Demgegenüber handelt es sich beim Neubau um ein erstmalig erstelltes Gebäude «auf der grünen Wiese». Eine zentrale Grundvoraussetzung für die Geltendmachung der Rückbaukosten ist die Sicherstellung der gleichartigen Nutzung des Ersatzneubaus im Vergleich zum vorbestehenden Gebäude. Gleichartige Nutzung wird unter folgenden Prämissen erfüllt:

Nutzung vorbestehendes Gebäude	Nutzung Ersatzneubau
Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude	Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Die Integration eines gewerblich genutzten Liegenschaftsteils ist ebenfalls zulässig.
Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe)	Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe). Ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ist ebenfalls zulässig.

Keine gleichartige Nutzung liegt vor, wenn ein vorbestehendes, unbeheiztes Gebäude (beispielsweise ein Stall, eine Scheune oder ein Autounterstand), durch ein beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ersetzt wird. Entsprechende Rückbaukosten berechtigen somit nicht zum Abzug. Das gilt auch für ein früher gewerblich genutztes Gebäude (beispielsweise ein Lagerraum), auf dessen Grundstück neu ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude errichtet wird. Auch bei diesem Beispiel fehlt die gleichartige Nutzung.

Der zeitliche Verlauf zwischen Rückbau und Neuerrichtung ist einzugrenzen. Analog zur Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG) drängt sich eine Norm auf, wonach der Ersatzneubau nach dem erfolgten Rückbau innert angemessener Frist zu erstellen ist. In der Veranlagungspraxis zur Ersatzbeschaffung hat sich unter «angemessener Frist» eine Zeitspanne von zwei Jahren durchgesetzt.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass zwischen dem steuerrechtlichen Begriff des «Ersatzneubaus» und dem im Raumplanungsrecht *ausserhalb der Bauzone* verwendeten Begriff der «Ersatzbaute» eine recht hohe Übereinstimmung hinsichtlich des Abbruchs und Wiederaufbaus am selben Ort, der zeitlichen Frist für die Neuerrichtung und der gleichartigen Nutzung besteht. Dies im Gegensatz zum äusseren Erscheinungsbild, das raumplanungsrechtlich bestmöglich zu wahren ist, und zum Volumen, das nur vergrössert werden darf, wenn dies für eine zeitgemässe Wohnnutzung oder für die verbesserte Einbettung in die Landschaft erforderlich ist.

Art. 4 Auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragbare Kosten

Abs. 1

Die Gesetzesbestimmung (Art. 32 Abs. 2^{bis} DBG) sieht eine maximal mögliche Verteilung der abzugsberechtigten Kosten auf drei Jahre vor. Die Übertragungsmöglichkeit beschränkt sich auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, sofern diese im Jahr, in welchem sie getätigt worden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Der übrige Liegenschaftsunterhalt berechtigt nicht zum Übertrag. Entsprechende Kosten können nur im Jahr, in dem sie angefallen sind, geltend gemacht werden.

Abs. 2

Verbleiben übertragbare Aufwendungen aus der ersten Steuerperiode, so können diese in der nachfolgenden Steuerperiode geltend gemacht werden. Verbleiben in der zweiten Steuerperiode weitere übertragbare Kosten, so sind diese in der nachfolgenden dritten Steuerperiode geltend zu machen. Ein weiterer Übertrag ist ausgeschlossen.

Abs. 3

Mit dem Instrument der Verlustverrechnung wird das Prinzip der Periodizität insofern gelockert, als Verluste vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Bemessungsperioden verrechnet werden können. Dies gilt vom Grundsatz her neu auch für die vom Parlament beschlossene Übertragungsmöglichkeit auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden von energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie von Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau. Dabei sind jene übertragbaren Kosten in erster Instanz zu berücksichtigen, die zuerst verfallen.

Der konkrete veranlagungstechnische Ablauf im Zusammenspiel mit mehreren übertragbaren Kosten lässt sich für das Steuerjahr 2020 anhand des nachfolgenden Beispiels wie folgt abbilden:

Ziffer	Beschrieb / Bezeichnung	Betrag	Übertragbarkeit ja / nein	Ende Ablauf der Übertragbarkeit
1.1	unselbständiges Erwerbseinkommen	70'000		
2.1	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	-5'000	ja	2027
6.1	Eigenmietwert Eigenheim	15'000		
6.7	Liegenschaftskosten: Energiesparmassnahmen	-45'000	ja	2022
	Liegenschaftskosten: übrige	-50'000	nein	
7	Total Einkünfte	-15'000		
10	Berufsauslagen	-9'000	nein	
11	Schuldzinsen	-6'000	nein	
13.2	Beiträge Säule 3a	-2'500	nein	
14	Versicherungsabzug	-4'000	nein	
15.6	Verlustvortrag aus dem Jahr 2014	-3'000	ja	2021
	Reineinkommen	-39'500		

Zuerst sind immer die Verluste aus der Steuerperiode mit dem Reineinkommen aus der betreffenden Steuerperiode zu verrechnen. Nur Verlustvorträge aus den Vorjahren werden nach der Reihenfolge des Ablaufs verrechnet.

Da vorliegend ein negatives Reineinkommen resultiert, sind die Abzüge in der Reihenfolge des Ablaufs der Übertragbarkeit zu berücksichtigen. Zuerst sind die nicht auf das Folgejahr übertragbaren Abzüge geltend zu machen, anschliessend die übertragbaren Abzüge. Für diese ergibt sich von der Reihenfolge her folgender Ablauf:

Ziffer	Beschrieb / Bezeichnung	Betrag	Übertragbarkeit ja / nein	Ende Ablauf der Übertragbarkeit
1.1	unselbständiges Erwerbseinkommen	70'000		
2.1	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	-5'000		
6.1	Eigenmietwert Eigenheim	15'000		
6.7	Liegenschaftskosten, übrige	-50'000	nein	
10	Berufsauslagen	-9'000	nein	
11	Schuldzinsen	-6'000	nein	
13.2	Beiträge Säule 3a	-2'500	nein	
14	Versicherungsabzug	-4'000	nein	
	Reineinkommen vor Berücksichtigung der übertragbaren Abzüge	8'500		
15.6	Verlustvortrag aus dem Jahr 2014	-3'000	ja	2021
6.7	Liegenschaftskosten, Energiesparmassnahmen	-45'000	ja	2022
	Reineinkommen	-39'500		

Gemäss Beispiel kann der Verlustvortrag aus dem Steuerjahr 2014 (Ende Ablauf der Übertragbarkeit: 2021) in der Höhe von 3000 Franken vollständig berücksichtigt werden, womit ein Zwischentotal von 5 500 Franken resultiert. Von den Energiesparmassnahmen in der

Höhe von 45 000 Franken können 10 500 Franken berücksichtigt werden. Somit werden von den 2020 getätigten Energiesparmassnahmen 39 500 Franken auf das nächstfolgende Steuerjahr vorgetragen (Ende Ablauf der Übertragbarkeit: 2022). Das ergibt ein Total von übertragbaren Kosten in der Höhe von 39 500 Franken für das nächste Steuerjahr.

Abs. 4

Die übertragbaren Aufwendungen sind im Rahmen der tatsächlichen Kosten geltend zu machen. Das hat zur Folge, dass auch die übrigen Liegenschaftskosten effektiv zu deklarieren sind. Der Pauschalabzug für die betroffene Liegenschaft entfällt somit in der entsprechenden Steuerperiode. Will die steuerpflichtige Person in der Steuerperiode, in welcher der Übertrag anfällt, den Pauschalabzug geltend machen, verlieren die übertragbaren Kosten, die nur effektiv deklariert werden können, ihre Abzugsberechtigung.

Abs. 5

Erfolgt nach Vornahme des Ersatzneubaus ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung der Liegenschaft, so bleiben die übertragbaren Kosten innerhalb der maximal zulässigen Zeitspanne von drei Jahren (vgl. Ausführungen zu Art. 4 Abs. 1) abzugsfähig. Nebst dem Verkauf gibt es weitere Formen der subjektbezogenen Eigentumsübertragung wie etwa eine Schenkung oder ein Erbvorbezug. Auch in diesen Fällen verbleibt die Abzugsfähigkeit von noch nicht verrechneten Kosten beim bisherigen Eigentümer.

Dies gilt auch im Falle eines Wegzugs ins Ausland, wenn aufgrund des Verbleibs der Liegenschaft im Eigenbesitz eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz bestehen bleibt.

Mit dem Tod des bisherigen Eigentümers gehen dessen Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis an seine Erben über (Art. 12 Abs. 1 DBG). Bei einer Mehrzahl von Erben haften diese solidarisch. Auch der überlebende Ehegatte haftet zusammen mit den übrigen Erben solidarisch für den Anteil des Erblassers an der Gesamtsteuer. Beim überlebenden Ehegatten werden zusätzlich zu seinem Erbteil auch die über den gesetzlichen Anteil hinausgehenden güterrechtlichen Ansprüche mitberücksichtigt (Art. 12 Abs. 2 DBG). Dies betrifft den ordentlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung und den Güterstand der Gütergemeinschaft. Die Steuernachfolge hat zur Folge, dass noch nicht verrechnete Kosten auf den überlebenden Ehegatten und die übrigen Erben übertragbar sind.

Art. 5 Pauschalabzug

Abs. 1

Der Pauschalabzug, der anstelle der tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden kann, umfasst im geltenden Recht die im Artikel 32 Absatz 2 erster und zweiter Satz DBG aufgeführten Kosten. Neu werden auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau in den Pauschalabzug aufgenommen.

Ausgeschlossen vom Pauschalabzug bleiben wie im geltenden Recht einzig die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten. Hierzu können nur die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

Abs. 2

Die Ausgestaltung der Höhe des Pauschalabzugs bleibt gegenüber dem geltenden Recht unverändert. In begrifflicher Hinsicht wird klargestellt, dass es sich beim Brutto-Mietwert um den Brutto-Eigenmietwert nach Artikel 21 Absatz 2 DBG handelt.

Abs. 3

Der Ausschluss des Pauschalabzugs bei Liegenschaften, welche von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, entspricht geltendem Recht.

Abs. 4

Wie im geltenden Recht kann die steuerpflichtige Person in jeder Steuerperiode wählen, ob die in Absatz 1 genannten Kosten tatsächlich oder pauschal abgezogen werden sollen. Eine Kombination von beidem ist ausgeschlossen.

Erfolgt hingegen ein Übertrag der Kosten nach Artikel 4 Absatz 1 auf die nachfolgende Steuerperiode, so kann nicht gleichzeitig ein Pauschalabzug nach Absatz 1 geltend gemacht werden (vgl. hierzu auch die Erläuterungen zu Art. 4 Abs. 4).

Art. 6 Aufhebung eines anderen Erlasses

Dieser Artikel hält fest, dass die Liegenschaftskostenverordnung vom 24. August 1992 aufgehoben und durch die vorliegende totalrevidierte Verordnung ersetzt wird.

Art. 7 Inkrafttreten

Die totalrevidierte Verordnung wird auf den 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt.