



CH-6061 Sarnen, Postfach 1562, Staatskanzlei

**A-Post**

Eidgenössisches Finanzdepartement  
EFD

per Mail an:  
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Sarnen, 15. November 2017

**Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung**

Sehr geehrter Herr Bundesrat  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 16. August 2017, mit dem Sie uns den Entwurf zur Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung zur Stellungnahme unterbreitet haben. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

**1. Ausgangslage und Problematik**

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.

Im Rahmen des ersten Massnahmenpakets zur Energiestrategie 2050 hat das Parlament auch steuerliche Beschlüsse gefasst. Nachdem ein Komitee unter der Führung der Schweizerischen Volkspartei erfolgreich das Referendum gegen das erste 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 steuerlichen Beschlüsse des Bundesgesetzgebers zum ersten Massnahmenpaket für die Umsetzung der Energiestrategie 2050 kommen einer Zäsur gleich.

Zugunsten energiepolitischer Ziele sind im Gebäudebereich 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<sup>bis</sup> DBG und Art. 9 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG).

Der Bundesgesetzgeber hat damit neue Begriffe eingeführt, die das geltende Steuerrecht so nicht kennt. Für die Veranlagungsbehörden stellen die neuen Bestimmungen insofern eine zusätzliche vollzugstechnische Herausforderung dar, als zum einen mit der Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten neue Abgrenzungen geschaffen werden, bei denen Steuerfachleute vermehrt Baufragen zu beurteilen haben. Zum andern wird bezüglich der Übertragungsmöglichkeit das für die Einkommensbemessung fest verankerte Periodizitätsprinzip im Privatvermögen durchbrochen.

Diese neuen Normen im Gebäudebereich sind auslegungsbedürftig und auf tieferer Stufe zu konkretisieren. Die notwendigen Verordnungsbestimmungen sind so auszugestalten, dass sie für das Deklarations- und Veranlagungswesen administrativ zu bewältigen sind und effizient umgesetzt werden können. Dabei wichtig ist auch eine klare Abgrenzung zu den übrigen, nicht zum Abzug berechtigenden Anlagekosten.

## **2. Lösungsvorschlag des EFD**

Eine gemischte Arbeitsgruppe bestehend aus Vertreterinnen und Vertretern des Bundes und der Kantone arbeitete zwischen Dezember 2016 und April 2017 unter dem Vorsitz der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV die grundlegenden Ausführungsbestimmungen zu den beschlossenen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich aus. Infolge des hohen Anpassungsbedarfs drängt sich eine Totalrevision der bestehenden Verordnung auf.

In der Verordnung wird festgehalten, was unter den Begriffen „Rückbaukosten“ und „Ersatzneubau“ zu verstehen ist, unter welchen Bedingungen ein Übertrag nicht verrechneter Liegenschaftskosten auf die zwei folgenden Jahre erfolgen kann und wie der Übertrag zu berechnen ist.

## **3. Beurteilung**

### **Titel „Grundstückkostenverordnung“**

Mit dem Wechsel vom bisherigen Titel „Liegenschaftskostenverordnung“ zu „Grundstückkostenverordnung“ soll der steuerrechtliche und der zivilrechtliche Begriff deckungsgleich sein.

Umgangssprachlich betrachtet fallen die abzugsfähigen Kosten bei einer Liegenschaft (bebautes Land) an. Ein Grundstück kann sowohl bebautes als auch unbebautes Land umfassen. Der bisher verwendete Begriff „Liegenschaftskostenverordnung“ ist daher präziser und allgemein bekannt. Zudem wird in einigen Dokumenten und Publikationen auf die Liegenschaftskostenverordnung verwiesen, weshalb eine Änderung des Titels entsprechenden Änderungsbedarf in darauf verweisenden Dokumenten verursachen würde.

Da wir keine zwingende Notwendigkeit für eine Änderung sehen, beantragen wir daher die Beibehaltung des bisherigen bekannten Titels „Liegenschaftskostenverordnung“.

### **Artikel 1 „Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen“**

Artikel 1 der revidierten Verordnung entspricht den Artikel 5 bis 7 des bisherigen Rechts. Die einzige Änderung betrifft die Aktualisierung des Namens des im Artikel erwähnten Departements. Da mit Artikel 1 somit keine Änderung des bereits bisher geltenden Rechts einhergeht, erübrigt sich dazu eine weitergehende Stellungnahme.

## **Artikel 2 „Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau“**

Für die Praxis ist es wichtig, dass definiert wird, was als Rückbaukosten geltend gemacht werden kann. Andernfalls würde dies zu grossen Diskussionen führen und die Arbeit der Veranlagungsbehörde massiv erschweren. Gemäss Verordnungsentwurf (Abs. 1) setzen sich diese 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.

Hier wird recht detailliert aufgeführt, was zu den Rückbaukosten zu zählen ist. Zudem wird in Absatz 2 aufgeführt, was nicht dazu gehört (Altlastensanierung Boden, Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten, Aushubarbeiten für Ersatzbau). Die gemischte Arbeitsgruppe hat sich bei der Begriffsauslegung sehr stark am Baukostenplan der SIA (BKP SN 506 500) angelehnt, was sicher sinnvoll ist.

Aufgrund der Formulierung von Absatz 1 könnte der Eindruck entstehen, dass nur die Kosten für die Entsorgung des Abbruchs abzugsfähig sind. Die Kosten für die Entsorgung von Abfall aus der Demontage von Installationen sind aber auch abzugsfähig. Um Klarheit zu schaffen, sollte daher im ersten Absatz das Wort „sowie“ gestrichen werden. Zudem ist der Rechtschreibbefehl im Wort „Bauabfall“ zu korrigieren. Dies ergibt folgende Formulierung:

„Als abziehbare Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau gelten die Kosten der Demontage von Installationen, des Abbruchs, des Abtransports und der Entsorgung des Bauabfalls.“

Der vorliegende Detaillierungsgrad (abzugsfähig/nicht abzugsfähig) sowie die Anlehnung an die Definition der SIA sollte der Veranlagungsbehörde in der Praxis die Qualifikation von Rückbaukosten recht erleichtern. Weil die Veranlagungsbehörde in der Regel nicht aus Baufachleuten besteht, würde ein noch höherer Detaillierungsgrad hingegen eher kontraproduktiv wirken bzw. die Abgrenzung der Kosten eher erschweren denn erleichtern.

Zu begrüssen ist, dass die steuerpflichtige Person gemäss Absatz 3 die Kosten gegliedert in einer separaten Abrechnung auszuweisen hat. Eine separate Abrechnung erleichtert die Prüfung der Unterlagen und vermindert die Notwendigkeit von Rückfragen, was sowohl im Interesse der steuerpflichtigen Person als auch der Veranlagungsbehörde ist. Es wird sich aber wohl erst in der Praxis zeigen, in wie weit Absatz 3 durchsetzbar ist.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Definition der Rückbaukosten gut gelungen ist.

## **Artikel 3 „Definition Ersatzneubau“**

Ein Ersatzneubau wird in der Regel selten die gleiche Fläche einnehmen, wie die vorbestehende Baute. Häufig wird es zu Verschiebungen der Grundfläche des Gebäudes auf dem Grundstück kommen. Auch wird die Grundfläche des Gebäudes selber selten genau gleich gross sein, wie die vorbestehende Baute. Zudem wird es wohl häufig zu teilweisen Umnutzungen der Gebäude kommen. Da die Rückbaukosten nur im Hinblick auf einen Ersatzneubau abzugsfähig sind, stellt sich die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt der „Tatbeweis“ zu erbringen ist. Hier ist es sicher sinnvoll, dass mit der Formulierung „innert angemessener Frist“ an die Bestimmung der Ersatzbeschaffung angelehnt wird (i.d.R. 2 Jahre).

#### **Artikel 4 „Auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragbare Kosten“**

Die Übertragbarkeit von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie der Rückbaukosten auf die beiden Folgeperioden ist wohl der weitreichendste Punkt in der neuen Gesetzgebung. Können nicht alle abzugsfähigen Liegenschaftsaufwendungen mit dem Einkommen verrechnet werden, muss zwingend eine Qualifikation der Kosten zwischen „normalen“ und übertragbaren Liegenschaftskosten gemacht werden. Zudem stellt sich die Frage, wie die übertragbaren Kosten zu berechnen sind (vom Reineinkommen oder vom steuerbaren Einkommen?).

Gemäss Absatz 1 i.V.m. Absatz 2 können nur Kosten übertragen werden, wenn diese im Investitionsjahr steuerlich nicht vollständig mit Einkommen verrechnet werden konnten. Diese Präzisierung ist wichtig, weil damit geklärt ist, dass die Kosten nicht nach Gutdünken bzw. nach Steueroptimierungsgedanken auf drei Steuerperioden aufgeteilt werden können, sondern nur nicht verrechnete Kosten übertragen werden können.

Der Bezug auf das Reineinkommen in Absatz 3 lehnt sich an eine Praxis an, welche eine Mehrheit der Kantone bei Verlusten aus selbstständigen Erwerbseinkommen anwendet. Erzielt eine steuerpflichtige Person ein positives Reineinkommen, das geringer ist als die Summe der Sozialabzüge, dann können diese nicht ausgeschöpften Abzüge nicht vorgetragen werden.

D.h. die Sozialabzüge werden bei der Berechnung des Übertrags nicht berücksichtigt. Die Frage wie der Übertrag nicht verrechneter Kosten berechnet wird, ist im interkantonalen Verhältnis von Bedeutung, weil gemäss Verordnungsentwurf die steuerpflichtige Person auch bei einem Grundstücksverkauf oder einem Wegzug das Recht behält, die verbleibenden Kosten in Abzug zu bringen.

Hat eine steuerpflichtige Person einen Verlustvortrag aus selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie aus nicht verrechneten Energiesparmassnahmen und/oder Rückbaukosten, stellt sich die Frage, was zuerst mit dem Einkommen des laufenden Jahres verrechnet werden soll. Darüber gibt die Verordnung keine Antwort. Im erläuternden Bericht wird dazu die Lösung aufgeführt, dass diese in der Reihenfolge des Ablaufs verrechnet werden sollen. Diese Lösung ist sinnvoll. Eine explizite Aufführung in der Verordnung ist nicht notwendig, da sie dem gesunden Menschenverstand entspricht (vgl. aber Ausführungen unter „Erläuternder Bericht“).

Der Bezug auf den Pauschalabzug in Absatz 4 soll verhindern, dass die steuerpflichtige Person eine Kumulation von Pauschalabzug für den ordentlichen Unterhalt sowie den effektiven Abzug für bisher nicht verrechnete Kosten geltend macht. Auch wenn dies grundsätzlich klar sein sollte, macht der Hinweis Sinn, weil er Diskussionen/Ansprüche in diese Richtung klar verringern wird.

Die im Jahr des Rückbaus nicht mit dem Einkommen verrechneten Kosten sind subjekt- und nicht objektbezogen zu betrachten; sie können nur durch die steuerpflichtige Person abgezogen werden, welche diese Kosten getragen hat. Nicht verrechnete Kosten gehen somit bei einer allfälligen Veräusserung nicht mit dem Grundstück auf den neuen Eigentümer über. Absatz 5 regelt einerseits, dass bei einem Wohnsitzwechsel in einen anderen Kanton ohne Grundstücksverkauf die Abzugsfähigkeit dieser Kosten bei der steuerpflichtigen Person bestehen bleibt. Andererseits bleibt die Abzugsfähigkeit auch bestehen, wenn das Grundstück verkauft wird. Da im Gesetz diesbezüglich keine Einschränkung enthalten ist, erscheint diese Regelung grundsätzlich folgerichtig.

Nebst dem Verkauf gibt es weitere Formen der Eigentumsübertragung von Grundstücken, wie etwa Schenkung, Erbvorbezug oder Enteignung. Auch in diesen Fällen verbleibt die Abzugsfähigkeit von nicht verrechneten Kosten beim bisherigen Eigentümer. Wir schlagen daher vor, Absatz 5 wie folgt zu formulieren:

„Erfolgt ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung des Grundstücks, so behält die steuerpflichtige Person das Recht, die verbleibenden übertragbaren Kosten in Abzug zu bringen.“

Nicht geklärt ist, welche Folgen der Tod einer steuerpflichtigen Person bezüglich der mit der letzten Steuerveranlagung nicht verrechneten Kosten hat. Es stellt sich die Frage, ob diese nicht verrechneten Kosten „untergehen“ oder im Rahmen der Universalsukzession auf die Erben im Anteil der Erbquote übergehen. Diese Frage wird in der Praxis zu klären sein.

Bei Wegzug ins Ausland und Verkauf des Grundstücks kann mangels Steuerpflicht in der Schweiz keine Verrechnung mehr stattfinden. Aus der Verordnung nicht klar hervor geht, wie bei einem Wegzug der steuerpflichtigen Person ins Ausland zu verfahren ist, wenn diese das entsprechende Grundstück behält. Da aber eine Steuerpflicht in der Schweiz auf dem Einkommen aus der Liegenschaft verbleibt, sollten die bisher nicht verrechneten Kosten mit dem Ertrag der Liegenschaft verrechnet werden können.

Zusammenfassend kann auch hier gesagt werden, dass es sich um eine veranlagungstaugliche Lösung handelt, weshalb zugestimmt werden kann.

#### **Artikel 5**

Artikel 5 entspricht dem bisherigen Recht. In Absatz 1 wird aufgeführt, welche Kosten der Pauschalabzug abdeckt. Darin sind nur die nach altem Recht zulässigen Kosten aufgeführt. Die neu abzugsfähigen Rückbaukosten für den Ersatzbau werden hingegen nicht erwähnt. Gemäss der neuen Formulierung in Artikel 32 Absatz 2 DBG bzw. Artikel 9 Absatz 3 Bst. a StHG sind die Rückbaukosten für einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt. Insofern tritt der Pauschalabzug auch anstelle solcher Kosten (vgl. auch Artikel 4 Absatz 4 des Verordnungsentwurfs bezüglich der Folgejahre).

Aus der Verordnung soll klar hervorgehen, dass eine Kumulation von Pauschalabzug und effektiven Rückbaukosten für einen Ersatzneubau nicht möglich ist (entweder Geltendmachung Pauschalabzug oder sämtlicher tatsächlicher Liegenschaftskosten).

Wir beantragen daher Absatz 1 in Buchstabe e mit „der Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau;“ zu ergänzen und die Versicherungsprämien neu unter Buchstabe f anzuführen.

#### **Artikel 6 und 7**

Artikel 6 behandelt die Aufhebung der bisherigen Liegenschaftskostenverordnung. Hier erübrigt sich eine Stellungnahme.

Artikel 7 beinhaltet das Inkrafttreten der neuen Verordnung. Gemäss UVEK-Planung soll das totalrevidierte Energiegesetz am 1. Januar 2018 in Kraft treten. Für die Überführung der beschlossenen steuerlichen Massnahmen in das kantonale Recht wird den Ständen gemäss Vorlage zwei Jahre Zeit ab Inkrafttreten des Energiegesetzes eingeräumt (Art. 72v StHG). Entsprechend sollen die beschlossenen DBG-Bestimmungen auf den 1. Januar 2020 in Kraft treten. Daher sind auch die vorliegenden Verordnungsänderungen auf den 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.

#### **Erläuternder Bericht**

Das Beispiel auf Seite 6 bezüglich Verrechnungsreihenfolge von Verlustvorträgen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und nicht verrechneter Energiesparmassnahmen und/oder Rückbaukosten ist in einem Punkt nicht korrekt. 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.

Bezüglich der Beurteilung der finanziellen Auswirkungen ist zu bemerken, dass keine gesicherten Zahlen oder Auswertungen vorliegen, weshalb die Schätzungen mit Vorsicht zu geniessen sind.

Die in Ziffer 4 aufgeführten Ansichten bezüglich volkswirtschaftlicher Auswirkungen sind zu relativieren. So stimmt die Aussage „je tiefer das Einkommen und je höher die energetischen Sanierungskosten, umso stärker fällt die Steuerentlastung aus“ wohl in prozentualer Hinsicht, sicher aber nicht in Bezug auf absolute Zahlen (Steuerfranken).

Die Ansicht, dass die Abzugsfähigkeit zu einem Anreiz führt, vermehrt energetisch bessere Ersatzneubauten zu erstellen, ist eher fragwürdig. Die steuerlichen Überlegungen nehmen in diesem Bereich eine sehr untergeordnete Stellung und der Mitnahmeeffekt einen äusserst grossen Platz ein. Im Vordergrund stehen Renditeüberlegungen der Investoren.

Unseres Erachtens sollte der Verordnungsentwurf der Veranlagungsbehörde ermöglichen, die neuen gesetzlichen Bestimmungen mit bewältigbarem Aufwand umzusetzen. Der totalrevidierten Grundstückskostenverordnung kann grundsätzlich zugestimmt werden.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrats

  
Maya Büchi-Kaiser  
Landammann

  
Dr. Stefan Hossli  
Landschreiber