

●

IV Steuern im Zusammenhang mit Liegenschaften

Eric Flückiger, Advokat

A

Ausblick auf die totalrevidierte Liegenschaftskostenverordnung

Die Liegenschaftskostenverordnung¹⁵ regelt die steuerlich abzugsfähigen Kosten von Liegenschaftseigentümer für die Einkommens-/Gewinnsteuern. Mit Abstimmung vom 21. Mai 2017 wurde die Energiestrategie 2050 angenommen. Dies führt zu Anpassungen des Energiegesetzes und diverser Verordnungen. Hierunter fällt auch die Liegenschaftskostenverordnung, welche gemäss Bundesratsbeschluss vom 16. August 2017 totalrevidiert wird. Neu werden die im Zusammenhang mit einem Ersatzbau anfallenden Rückbaukosten bestehender Gebäude als abzugsfähig anerkannt und wird die Möglichkeit einer Verteilung von energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf mehrere Steuerperioden vorgesehen.

Unter die neu steuerlich abzugsfähigen Rückbaukosten fallen u. a. die Demontage von Installationen, der Abbruch und der Abtransport sowie die Entsorgung des Bauabfalls. Hingegen sind Kosten für die Altlastensanierung des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf einen Ersatzneubau nicht abzugsfähig. Die Rückbaukosten werden allerdings nur bei gleichbleibender Nutzung und einem Ersatzneubau innert angemessener Frist (Praxis zwei Jahre)¹⁶ auf demselben Grundstück zum Abzug zugelassen.

¹⁵ Vgl. Medienmitteilung des Bundesrates vom 16. August 2017.

¹⁶ Vgl. Vernehmlassungsverfahren zu einer Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116), Erläuternder Bericht vom 16. August 2017.

¹⁷ StE 2017 B 25.6 Nr. 69; BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 (zur Publikation vorgesehen).

Die Verteilung der energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf maximal drei Steuerperioden ist neu zulässig, wenn die Aufwendungen im Jahr, in dem sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.

Der Bundesrat sieht vor, die Verordnung per 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.

B

Entscheide

1 Altlastensanierung – werterhaltende oder wertvermehrnde Kosten?

Das Bundesgericht (BGer) hatte im Urteil vom 30. Dezember 2016¹⁷ die beantragten Gebäudeunterhaltskosten eines Ehepaars mit Liegenschaften im Kanton Zürich und Luzern zu beurteilen.

Die Ehefrau hatte eine unbebaute Liegenschaft im Kanton Luzern geerbt. Es war geplant, auf dem Grundstück eine Wohnüberbauung zu realisieren. Dabei hat das zuständige Amt dem Ehepaar eine Altlastensanierung auferlegt. Diese Sanierungskosten wollte das Ehepaar als Unterhaltskosten von seinem Einkommen abziehen.

Das BGer hat diesen Fall zum Anlass genommen, die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Kosten weiter zu schärfen. Es führte dabei Folgendes aus:

a) Werterhaltende Kosten

Wererhaltende Unterhaltskosten haben Gewinnungskostencharakter, wobei der Periodizitätsgedanke nur eine untergeordnete Rolle spielt. Voraussetzung ist, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Die Kosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Ausserdem müssen die Kosten einem konkreten Nutzungsobjekt zugeordnet werden können.

b) Wertvermehrnde Kosten

Demgegenüber stehen die wertvermehrnden Aufwendungen, welche neue Werte schaffen. Hierunter fallen auch erstmalige Kosten, welchen einzig ein künftiger Ertrag gegenübersteht.¹⁸

c) Abgrenzung

Die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Kosten erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien, wobei als Vergleichsmassstab die konkret instand gehaltene oder ersetzte Installation betrachtet wird. Aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise wird analysiert, ob ein Grundstück durch die konkrete Massnahme eine qualitative Verbesserung, mithin eine Wertsteigerung erfahren hat.¹⁹

Als weiteres wesentliches Abgrenzungskriterium wird eine allfällige Nutzungsänderung des Grundstücks herangezogen. Kosten in diesem Zusammenhang sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung wertvermehrend.²⁰ Diese Qualifikation geht mit derjenigen der Urbarmachung oder der Schaffung von dauernder Bodenverbesserung einher.²¹

Altlastensanierungsaufwendungen haben lediglich nach einer Mindermeinung in der Literatur werterhaltenden Charakter, da damit der ursprüngliche unbelastete Zustand des Grundstücks wieder hergestellt werde.²²

Das BGer hat gestützt auf die obigen Kriterien den Antrag des Ehepaars abgelehnt, wonach die Aufwendungen für die Altlastensanierung und der verbundenen Nutzungsänderung (Landwirtschafts- zu Wohnnutzung) von ihrem Einkommen zum Abzug zuzulassen seien. Das BGer hält fest, dass es die Kosten für die Altlastensanierung auch selbständig als Anlagekosten (wertvermehrnde Kosten) qualifiziert. Diese können immerhin bei einer allfälligen Veräusserung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden.

2 Eigenmietwert – Untergrenze von 60% der Marktmiete

Das BGer hatte mit Urteil vom 12. Januar 2017²³ die basellandschaftliche Regelung über die Ermittlung des steuerlichen Eigenmietwerts, welcher von Liegenschaftseigentümern als fiktives zusätzliches Einkommen zu versteuern ist, zu beurteilen.

Der Gedanke der Eigenmietwertbesteuerung basiert auf der in den Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) verankerten Steuergerechtigkeit: Dort wird festgehalten, dass sämtliche Steuerpflichtigen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden sollen. Dabei können Liegenschaftseigentümer diverse Kosten (z.B. Unterhaltskosten, Rückstellungen in einen Erneuerungsfonds, Hypothekarzinsen etc.) im Zusammenhang mit Grundstücken von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen. Mieter haben trotz ebenfalls anfallender Wohnkosten keine Möglichkeit für solche Abzüge.

Die rechtsgleiche Behandlung gebietet nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung²⁴, dass die Liegenschaftseigentümer diesen «Vorteil» in Form zusätzlichen fiktiven Einkommens versteuern. Diese Beurteilung ist umstritten. Grundsätzlich entspricht der Eigenmietwert der Marktmiete.²⁵ Ein tieferer Eigenmietwert ist jedoch auch im Rahmen der rechtsgleichen Behandlung zulässig. Einerseits sind die Liegenschaftseigentümer in der Nutzung des Eigentums weniger flexibel als Mieter, die jederzeit den Wohnort ohne grossen Aufwand wechseln können. Andererseits soll die Selbstvorsorge

¹⁸ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 DBG N 34 f.

¹⁹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 DBG N 44.

²⁰ BGer 2C_286/2014, 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015; BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014.

²¹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 N 41.

²² Meuter, Altlastensanierung in ZStP 1/2002, 8.

²³ StE 2017 A 21.11 Nr. 53; BGer 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017.

²⁴ BGE 131 I 377 E. 21; BGE 123 II 9 E. 3; BGE 112 Ia 240 E. 3c.

²⁵ BGE 133 I 206 E. 6; BGE 132 I 157 E. 4.4; BGE 125 I 65 E. 3c.

durch Erwerb von Wohneigentum mit einem finanziellen Anreiz gefördert werden.

Das BGer musste aufgrund fehlender Praxis und Literatur im Rahmen eines Meinungs austausches seiner beiden öffentlich-rechtlichen Kammern eine Untergrenze für den Eigenmietwert festlegen. Dabei berieten die beiden Kammern zunächst getrennt, um sich am Schluss in einer Plenardiskussion auf einen Wert zu einigen. Die Mehrheit kam zum Schluss, dass 60 % der Marktmiete als *Untergrenze* im Einzelfall mit der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV vereinbar sei.

Der Kanton Basel-Landschaft sah aber in seinem Steuergesetz vor, dass die Untergrenze von 60 % *in der Regel* über sämtliche Eigenmieten eingehalten werden müsse, womit eine Unterschreitung der Marktmiete von mehr als 40 % im Einzelfall zulässig gewesen wäre. Dies ist nach Auffassung des Bgers nicht mit der in der Bundesverfassung festgelegten Steuergerechtigkeit vereinbar.

Der Kanton Basel-Landschaft musste die erwähnte Gesetzesbestimmung in der Folge ändern, so dass sich die Untergrenze auch im Einzelfall mindestens auf 60 % der Marktmiete beläuft. Dies war bereits die zweite «Rüge» des Bgers²⁶ im Zusammenhang mit der Festlegung des Eigenmietwerts resp. dem Versuch der Gleichstellung von Mietern mit Liegenschaftseigentümern.

3 Berechnung des Eigenmietwerts einer im Ausland belegenen Liegenschaft

Mit Urteil vom 10. Mai 2017²⁷ musste das BGer über die Festlegung der Höhe des Eigenmietwerts eines Ferienhauses in Portugal entscheiden.

Grundsätzlich gilt bei im Ausland belegenen Liegenschaften wie bei inländischen, dass der Eigenmietwert dem ortsüblichen Marktmietwert zu entsprechen hat. Ist eine Feststellung eines Marktmietwertes nicht möglich, so muss bzw. darf eine alternative Festlegungsmethode herangezogen werden. Da Art. 21 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern (DBG) keine Berechnungsmethode vorschreibt, ist es zulässig, auf einen Prozentsatz des ortsüblichen Steuerwertes, welcher in der Regel von den lokalen Behörden bekannt gegeben wird, abzustellen. Eine Reduktion dieses Wertes ist nur dann zulässig, wenn die Lie-

genschaft während eines Teils des Jahres praktisch nicht nutzbar ist.

Die im vorigen Beitrag erwähnte Untergrenze von 60 % gilt auch hier, wobei es der Schweizer Steuerbehörde nicht ohne erheblichen Aufwand möglich ist, deren Einhaltung zu überprüfen.

4 Grundstückgewinnsteuer

Das BGer hatte mit Urteil vom 7. März 2017²⁸ einen Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer aufgrund einer Ersatzbeschaffung zu behandeln.

Der Steuerpflichtige veräusserte seine Liegenschaft im Kanton Zürich und kaufte innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist eine erheblich teurere Ersatzliegenschaft im Kanton Graubünden. 22 Monate danach musste er aus beruflichen Gründen seinen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegen.

Die zuständige Steuerbehörde des Kantons Zürich erhob im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens die ursprünglich aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer nach, da der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz definitiv ins Ausland verlegt hatte und der Tatbestand des Aufschubs nach Ansicht dieser Steuerbehörde damit nicht mehr erfüllt war. Der Steuerpflichtige rügte vor BGer, dass die Voraussetzungen des Steueraufschubs selbst dann erfüllt seien, wenn die Ersatzliegenschaft vom Haupt- zum Zweitwohnsitz werde.

Das BGer hält fest, dass die Voraussetzungen für den Aufschub im Zeitpunkt der Handänderung resp. des Entschlusses, eine Ersatzliegenschaft zu erwerben, erfüllt sein müssten. Dabei stellt das BGer auf den zivilrechtlichen Begriff des Wohnsitzes ab: Einerseits muss ein objektives äusseres Merkmal – der physische Aufenthalt/Lebensmittelpunkt – gegeben sein und andererseits ein subjektiv inneres Element, welches sich in der Absicht des dauernden Verbleibs ausdrückt. Das Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung (StHG) schreibt keine Mindestdauer für den «dauernden Verbleib» vor (sog. qualifiziertes Schweigen). Die gefestigte bundesgerichtliche Praxis anerkennt ein Jahr als ausreichend für die Voraussetzung des dauernden Verbleibs, sofern die Kantone auf Gesetzesstufe (und nicht wie im vorliegenden Fall auf Merkblattstufe) keine andere Periode festgelegt haben. Das StHG lässt den Kantonen Raum, weitere Vorausset-

²⁶ BGE 133 I 377.

²⁷ BGer 2C_829/2016, 2C_830/2016 vom 10. Mai 2017.

²⁸ Vgl. StE 2017 B42.38 Nr. 44; BGer 2C_306/2016 vom 7. März 2017.

zungen für die Gewährung des Aufschubs auf Gesetzesstufe festzulegen (möglich wäre z.B., dass der Wechsel von Haupt- zu Zweitwohnsitz bei Ersatzliegenschaften dem Aufschub schaden würde). Die Voraussetzungen des Wohnsitzes müssen für die veräusserte sowie für die ersatzbeschaffte Liegenschaft erfüllt sein.

In casu hatte der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs der Ersatzliegenschaft im Kanton Graubünden die Absicht, seinen Lebensmittelpunkt und damit seinen zivil- wie steuerrechtlichen Wohnsitz dorthin zu verlegen. Dass er aufgrund äusserer Umstände (Beruf) 22 Monate später seinen Wohnsitz definitiv ins Ausland verlegen musste, schadet dem Steueraufschub (Ersatzliegenschaft) gemäss Ausführungen des BGers nicht. Der Kanton Zürich sieht auf Gesetzesstufe weder eine Anforderung betreffend eine bestimmte Bewohndauer noch betreffend die Qualifikation als Hauptwohnsitz vor. Demgemäss hat der Kanton Zürich kein Recht, lediglich gestützt auf ein Merkblatt, welches eine solche Erstwohnsitzdauer vorschreibt, im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens die Grundstückgewinnsteuer (nach) zu erheben. Somit verbleibt dem Kanton Graubünden aufgrund der Einheitstheorie (das Besteuerungsrecht kommt dem letzten Kanton der Ersatzliegenschaftskaskade zu) das Recht, im Veräusserungsfalle der Ersatzliegenschaft einen Grundstückgewinn zu besteuern.

Der Entschluss zum dauernden Verbleib am Ort der Ersatzliegenschaft muss für die Gewährung des Steueraufschubs dokumentier- und nachvollziehbar sein sowie für mindestens ein Jahr (oder eine andere kantonale gesetzlich vorgeschriebene Frist) effektiv gelebt werden. Dann kann aufgrund dieses Entscheids davon ausgegangen werden, dass der Wechsel von Haupt- zu Zweitwohnsitz dem Steueraufschubstatbestand nicht schadet, solange keine gesetzliche Regelung auf Kantonsebene etwas Anderes vorschreibt. Ob dies auch der Fall ist, wenn der anschliessende Wohnsitzwechsel freiwillig erfolgen würde, wurde vom BGER offengelassen.