source: https://doi.org/10.24442/boristheses.2204 | downloaded: 4.7.2025

Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

Inauguraldissertation
zur Erlangung der Würde eines Doctor iuris der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern

vorgelegt von

Philipp Jan Komor
von
Bern

Die Fakultät hat diese Arbeit am 12. Dezember 2019 auf Antrag der beiden Gutachter, Prof. Dr. Adriano Marantelli und Prof. Dr. Ernst Giger, als Dissertation angenommen.

Bern 2020

Originaldokument gespeichert auf dem Webserver der Universitätsbibliothek Bern

Dieses Werk ist unter einem
Creative Commons Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.5 Schweiz Lizenzvertrag lizenziert. Um die Lizenz anzusehen, gehen Sie bitte zu http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.5/ch/ oder schicken Sie einen Brief an Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.

Urheberrechtlicher Hinweis

Dieses Dokument steht unter einer Lizenz der Creative Commons
Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.5 Schweiz.
http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.5/ch/

Sie dürfen:

dieses Werk vervielfältigen, verbreiten und öffentlich zugänglich machen

Zu den folgenden Bedingungen:

Namensnennung. Sie müssen den Namen des Autors/Rechteinhabers in der von ihm festgelegten Weise nennen (wodurch aber nicht der Eindruck entstehen darf, Sie oder die Nutzung des Werkes durch Sie würden entlohnt).

Keine kommerzielle Nutzung. Dieses Werk darf nicht für kommerzielle Zwecke verwendet werden.

Keine Bearbeitung. Dieses Werk darf nicht bearbeitet oder in anderer Weise verändert werden.

Im Falle einer Verbreitung müssen Sie anderen die Lizenzbedingungen, unter welche dieses Werk fällt, mitteilen.

Jede der vorgenannten Bedingungen kann aufgehoben werden, sofern Sie die Einwilligung des Rechteinhabers dazu erhalten.

Diese Lizenz lässt die Urheberpersönlichkeitsrechte nach Schweizer Recht unberührt.

Eine ausführliche Fassung des Lizenzvertrags befindet sich unter:
http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.5/ch/legalcode.de

Meiner Familie

Vorwort

Ein besonderer und grosser Dank gilt vorab meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Adriano Marantelli. Ihm danke ich für die interessante und lehrreiche Assistenzzeit am Institut für Steuerrecht der Universität Bern, die Betreuung und Begutachtung meiner Dissertation sowie die wertvollen Denkanstösse, die wesentlich zum Gelingen der vorliegenden Arbeit beigetragen haben. Herrn Prof. Dr. Ernst Giger danke ich sehr für das stets entgegengebrachte Interesse an meinem Thema und die zügige Zweitbegutachtung.

Ein lieber Dank geht auch an Frau RA Dr. Dominique da Silva und Herrn RA Dr. Manfred Strik für die wertvolle kritische Durchsicht des Manuskripts. Gleichzeitig möchte ich mich bei ihnen sowie bei Herrn RA MLaw Simon Bigler, Herrn Dr. Julian Kläser und Frau Monika Scherler für die schöne Zeit bedanken, die ich mit ihnen während meiner Doktoratszeit am Institut für Steuerrecht verbringen durfte.

Ebenfalls danke ich von ganzem Herzen meiner Familie und insbesondere meinen Eltern, die mir während der gesamten Ausbildungs- und Dissertationszeit stets ihre in jeder Hinsicht uneingeschränkte Unterstützung geschenkt haben. Schliesslich gebührt ein herzlicher Dank Frau MLaw Fabienne Brahier für ihre liebevolle Unterstützung, Geduld und Rücksichtnahme während der Zeit der Ausarbeitung.

Manuskriptschluss dieser Arbeit war am 21. Juni 2019. Nach diesem Zeitpunkt erschienene Judikatur, Literatur sowie Materialien konnten nur noch punktuell berücksichtigt werden.

Bern, im März 2020 Philipp Jan Komor

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht VII
Inhaltsverzeichnis XI
Abkürzungsverzeichnis XXIII
Literaturverzeichnis XXXV
Materialienverzeichnis LIII

Einleitung 1

1. Gegenstand und Ziel der Arbeit 1
2. Gliederung der Arbeit 2

Teil I Grundlagen 5

1. Verfassungsrechtliche Grundlagen 5
   A. Grundsatz der Rechtsgleichheit 5
   B. Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer 7
   C. Allgemeinheit der Besteuerung 10
   D. Gleichmässigkeit der Besteuerung 11
   E. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 12
   F. Pauschalierung 14
2. Steuerrechtliche Grundlagen 20
   A. Begriff des Einkommens 20
   B. Steuerbares Einkommen bzw. Einkommensbemessung 25
3. Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnungskosten 33
   A. Gesetzliche Grundlagen 33
   B. Konkretisierung durch die Exekutive 36
   C. Konkretisierung durch die Judikative 42
   D. Exkurs: Energiestrategie 2050 43

Teil II Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen 51

1. Vorbemerkungen 51
2. Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen 51
   A. Einführung 51
   B. Arten von Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen 52

3. Wert der Liegenschaft 63
A. Einführung 63
B. Bewertungsobjekt 63
C. Massgebender Bewertungszeitpunkt 67
D. Massgebender Wert 70

4. Zum Abzug berechtigte Personen 74
A. Grundsatz 74
B. Mit- und Gesamteigentümer 75
C. Eigengebrauch aufgrund eines Nutzungsrechts 81
D. Ehe und Konkubinat 86
E. Unterhaltsverpflichteter 89
F. Mieter und Untervermieter bzw. Pächter und Unterverpächter 89
G. Vermietung bzw. Untervermietung sowie Verpachtung bzw. Unterverpachtung von möblierten Liegenschaften 91
H. Konklusion 96

5. Unterhaltskosten i.w.S. beim unbeweglichen Privatvermögen 96
A. Einführung 96
B. Unterhaltskosten i.e.S. 100
C. Abgrenzungen 105
D. Kasuistik 117
E. Dumont-Praxis 155
F. Betriebskosten 166
G. Verwaltungskosten 196

6. Investitionen für Energiesparmassnahmen und Umweltschutz 199
A. Grundlagen 199
B. Problematik der Erreichung ausserfiskalischer Ziele im Zusammenhang mit den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen 202
C. Kasuistik 216

7. Kosten der Denkmalpflege 231
A. Grundlagen im Bund und in den Kantonen 231
B. Voraussetzungen 232

8. Pauschalabzug 236
A. Grundsatz 236
B. Problembereiche 237

9. Abzüge im Zusammenhang mit Zinsen 258
A. Einführung 258
B. Hypothekarzinsen und Vorfälligkeitsentschädigung 258
C. Baukreditzinsen 267
D. Baurechtszinsen 271

10. Zeitpunkt des Abzugs der Kosten 277
A. Ausgangslage 277
B. Spezialfall Akonto- bzw. Vorauszahlungen 281
C. Übergang von Nutzen und Gefahr 283
D. Periodenfremde Unterhaltskosten 284

Teil III Schlussbetrachtung und Ausblick 287

1. Schlussbetrachtung und Lösungsansätze 287
A. Ergebnisse 287
B. Lösungsansätze 291

2. Ausblick 295
A. Vorgesehener Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung 295
B. Fazit 300

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht VII
Inhaltsverzeichnis XI
Abkürzungsverzeichnis XXIII
Literaturverzeichnis XXXV
Materialienverzeichnis LIII

Einleitung 1

1. Gegenstand und Ziel der Arbeit 1

2. Gliederung der Arbeit 2

Teil I Grundlagen 5

1. Verfassungsrechtliche Grundlagen 5

A. Grundsatz der Rechtsgleichheit 5
a) Grundsatz 5
b) Bedeutung 5
B. Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer 7
a) Grundsatz 7
b) Bedeutung 7
C. Allgemeinheit der Besteuerung 10
a) Grundsatz 10
b) Bedeutung 10
D. Gleichmässigkeit der Besteuerung 11
a) Grundsatz 11
b) Bedeutung 11
E. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 12
a) Grundsatz 12
b) Bedeutung 12
aa) Zentraler Massstab 12
bb) Richtlinie für die Steuerbelastung 13
cc) Bedeutung des Grundsatzes für die Einkommenssteuer 13
F. Pauschalierung 14
a) Begriff der Pauschalierung 14
b) Wesen der Pauschalierung 15
aa) Verfassungskonforme Besteuerung 15
bb) Pauschalierung in der Lehre 15

cc) Pauschalierung in der Rechtsprechung 16
dd) Pauschalierung in der Rechtssetzung und in der Rechtsanwendung 16
c) Rechtfertigung pauschaler Lösungen 17
aa) Rechtsprechung des Bundesgerichts 17
bb) Kantonale Rechtsprechung und Lehre 18
d) Arten von Pauschalierung 19
e) Pauschalierung der Unterhaltskosten bei Liegenschaften 19

2. Steuerrechtliche Grundlagen 20
A. Begriff des Einkommens 20
a) Allgemeines 20
b) Theorien 20
aa) Quellentheorie 20
bb) Reinvermögenszugangstheorie 21
cc) Markteinkommenstheorie 21
dd) Reinvermögenszuflusstheorie 22
c) Einkommenskonzept in den Steuergesetzen 23
aa) Allgemein 23
bb) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) 23
cc) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) 24
B. Steuerbares Einkommen bzw. Einkommensbemessung 25
a) Roheinkommen (objektive Leistungsfähigkeit) 25
b) Ermittlung des Reineinkommens bzw. des steuerbaren Einkommens 26
aa) Organische Abzüge 26
I) Allgemein 26
II) Gewinnungskosten 26
bb) Anorganische Abzüge 29
I) Allgemein 29
II) Schuldzinsen im Besonderen 30
cc) Sozialabzüge bzw. Freibeträge 31

3. Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnungskosten 33
A. Gesetzliche Grundlagen 33
a) Vorbemerkung 33
b) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) 33
c) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bzw. kantonale Steuergesetze 34

B. Konkretisierung durch die Exekutive 36
a) Einleitung 36
b) Rechtsverordnungen 36
aa) Rechtslage im Bund 36
bb) Rechtslage in den Kantonen 37
c) Verwaltungsverordnungen 37
aa) Anwendungsbereich 37
bb) Adressatenkreis, Verbindlichkeit und Vereinheitlichung der Behördenpraxis 39
cc) Anfechtbarkeit 41
C. Konkretisierung durch die Judikative 42
D. Exkurs: Energiestrategie 2050 43
a) Ausgangslage und Gesetzesänderungen 43
b) Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung als Folge der Gesetzesänderungen 44
c) Vorbehalte gegenüber einzelnen Bestimmungen in der totalrevidierten Verordnung 45
aa) Zu Art. 2 Abs. 3 der revLiegenschaftskostenverordnung . 45
bb) Zu Art. 3 der revLiegenschaftskostenverordnung 45
I) Wortlaut des Artikels 45
II) Problematik der Frist 45
III) Errichtung des Gebäudes 46
IV) Gleichartige Nutzung 47
cc) Zu Art. 4 Abs. 3 der revLiegenschaftskostenverordnung . 48

Teil II Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen 51

1. Vorbemerkungen 51

2. Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen 51
A. Einführung 51
B. Arten von Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen 52
a) Allgemein 52
b) Erträge aus Vermietung, Verpachtung oder sonstiger Nutzung 52
c) Eigenmietwert 54
aa) Definition 54
bb) Hintergrund und Kritik 55
cc) Gesetzliche Grundlage 57
dd) Festsetzung des Eigenmietwerts 58
d) Einkünfte aus Baurechtsverträgen 61
e) Einkünfte aus der Ausbeutung des Bodens 62

3. Wert der Liegenschaft 63
A. Einführung 63
B. Bewertungsobjekt 63
a) Grundstück als Bewertungsobjekt 63
b) Betrachtungsweisen 64
aa) Gesamtbetrachtung oder Einzelbetrachtung 64
bb) Ergebnis 66
C. Massgebender Bewertungszeitpunkt 67
a) Ausgangslage 67
b) Zeitpunkt des Nutzungsübergangs 67
D. Massgebender Wert 70
a) Ausgangslage 70
b) Der innere Wert einer Liegenschaft 71
aa) Definition 71
bb) Bestimmung des objektiven Nutzungswerts 71
I) Verkehrswert der Liegenschaft als objektiver Nutzungswert 71
II) Wert der einzelnen Installationen als objektiver Nutzungswert 72
III) Problematik und Ergebnis 73

4. Zum Abzug berechtigte Personen 74
A. Grundsatz 74
B. Mit- und Gesamteigentümer 75
a) Allgemein 75
b) Ohne gegenteilige Vereinbarung 75
c) Mit gegenteiliger Vereinbarung 76
aa) Ausgangslage 76
bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts 76
cc) Rechtslage in den Kantonen und Lehrmeinungen 77
dd) Würdigung und Lösungsansatz 78
C. Eigengebrauch aufgrund eines Nutzungsrechts 81
a) Allgemein 81
b) Nutzniessung 82
c) Wohnrecht 83
d) Gebrauchsleihe 84
D. Ehe und Konkubinat 86
a) Ehe und Scheidung 86
b) Konkubinat und Trennung 88
E. Unterhaltsverpflichteter 89
F. Mieter und Untervermieter bzw. Pächter und Unterverpächter 89
a) Mieter bzw. Pächter 89
b) Untervermieter bzw. Unterverpächter 90

G. Vermietung bzw. Untervermietung sowie Verpachtung bzw. Unterverpachtung von möblierten Liegenschaften 91
a) Ausgangslage 91
b) Vermietung einer möblierten Wohnung 93
c) Untervermietung einer möblierten Wohnung 95
H. Konklusion 96

5. Unterhaltskosten i.w.S. beim unbeweglichen Privatvermögen 96
A. Einführung 96
a) Auslegung des Begriffs Unterhaltskosten i.w.S. 96
b) Definition der Unterhaltskosten i.w.S. 97
c) Voraussetzung der Abzugsfähigkeit im Allgemeinen 98
B. Unterhaltskosten i.e.S. 100
a) Allgemein 100
b) Formen von Unterhaltskosten i.e.S. 100
aa) Instandhaltungskosten 102
bb) Instandstellungskosten 103
cc) Ersatzanschaffungskosten 104
C. Abgrenzungen 105
a) Wertvermehrende Aufwendungen 105
aa) Definition 105
bb) Vorgehen 107
cc) Aufwendungen mit Mischcharakter 109
dd) Aufwendungen für Modernisierungen 110
ee) Aufwendungen für Umbauten, Grundrissveränderungen und zusätzliche Anlagen 112
ff) Aufwendungen für Bau- und Konstruktionsmängel 112
I) Aufwendungen für ursprünglich mangelhafte Einrichtungen und verdeckte Mängel 112
II) Aufwendungen für Folgeschäden 114
III) Aufwendungen für die Behebung von Schäden aufgrund übermässiger Alterung 115
b) Lebenshaltungskosten 116
aa) Definition 116
bb) Liebhaberei 116
cc) Kosten für Abwasserreinigung, Gas, Strom, Parabolspiegel etc. 116
D. Kasuistik 117
a) Gartenunterhalt 117
aa) Ausgangslage 117
bb) Unterhalt von Pflanzen, Schwimmbädern, Biotopen, Schwellenmauern etc. 117

cc) Rasenpflege 120
I) Einleitung 120
II) Rechtslage im Kanton Solothurn 120
III) Rechtslage in weiteren Kantonen 121
dd) Gesamtwürdigung und Lösungsansatz 123
b) Kosten für einen Rasenmäher 125
aa) Umstrittener Bundesgerichtsentscheid 125
bb) Würdigung 126
c) Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds beim Stockwerkeigentum 127
aa) Definition 127
bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts 128
cc) Rechtslage im Bund und in den Kantonen 128
dd) Lehrmeinungen 129
ee) Würdigung und Lösungsansatz 131
d) Ersatz von bestehenden Bauteilen 134
e) Wirtschaftlicher Neubau 135
aa) Definition 135
bb) Abgrenzung 136
cc) Rechtsprechung des Bundesgerichts 137
dd) Lehrmeinungen 138
ee) Rechtslage in den Kantonen 139
ff) Würdigung und Lösungsansatz 141
f) Ersatzbauten und Reparaturen 142
aa) Ausgangslage 142
bb) Spezialfall Wiederaufbau eines Gebäudes 142
I) Rechtsprechung des Bundesgerichts 142
II) Rechtsprechung der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 143
III) Würdigung und Lösungsansatz 144
g) Altlastensanierung 145
aa) Allgemein 145
bb) Grundsatz der Abzugsfähigkeit 146
cc) Ausnahmen 147
I) Nutzungsänderung bzw. unbebaute Grundstücke 147
II) Altlast beim Kaufpreis berücksichtigt bzw. Kostentragung durch Verkäufer 148
III) Altlast beim Kaufpreis nicht berücksichtigt 148

h) Lärmschutzmassnahmen 149
aa) Ausgangslage 149
bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage in den Kantonen 149
I) Bundesgericht 149
II) Steuerrekurskommission Kanton Zürich 150
III) Steuerrekurskommission Kanton Bern 151
IV) Ansichten kantonaler Steuerverwaltungen 151
cc) Würdigung und Lösungsansatz 152
dd) Exkurs: andere Schutzmassnahmen 154
E. Dumont-Praxis 155
a) Einführung der Dumont-Praxis 155
b) Kritik und Lockerung der Dumont-Praxis 156
aa) Kritik in der Literatur 156
bb) Lockerung der Dumont-Praxis durch das Bundesgericht 158
cc) Folgen der Lockerung 158
c) Abschaffung der Dumont-Praxis 160
aa) Parlamentarische Initiative als Startschuss für die Abschaffung 160
bb) Definitive Abschaffung 162
d) Auswirkungen der Abschaffung der Dumont-Praxis 163
aa) Allgemein 163
bb) Auswirkungen auf den Bausektor 163
cc) Vereinfachung des Steuersystems 164
dd) Schlussfolgerung 164
e) Exkurs: Verhältnis der Dumont-Praxis zum wirtschaftlichen Neubau 165
F. Betriebskosten 166
a) Definition der Betriebskosten 166
b) Abgrenzungsfragen und Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit 168
aa) Allgemein 168
bb) Vermietete Grundstücke 168
cc) Selbst bewohnte Grundstücke 169
dd) Konklusion 170
c) Umstrittene Betriebskosten sowohl bei selbst bewohnten als auch bei vermieteten Liegenschaften 170
aa) Grundgebühren 170
I) Grundsatz 170
II) Umstrittener Bundesgerichtsentscheid 170
III) Rechtslage in den Kantonen 172

IV) Würdigung 173
V) Konklusion und Lösungsansatz 174
bb) Liegenschafts- oder Grundsteuern 175
I) Grundlagen sowie Rechtsprechung des Bundesgerichts und Lehrmeinungen 175
II) Rechtslage im Bund und in den Kantonen 176
III) Situation bei ausländischen Liegenschaften 177
i) Liegenschaftssteuern bei einer ausländischen Liegenschaft 177
ii) Würdigung 178
iii) Gewinnungskostenüberschuss aus ausländischer Liegenschaft 179
iv) Konklusion und Lösungsansatz 181
IV) Situation bei ausserkantonalen Liegenschaften 182
i) Gewinnungskostenüberschuss am Nebensteuerdomizil 182
ii) Gewinnungskostenüberschuss am Hauptsteuerdomizil bzw. Ausscheidungsverluste 184
iii) Konklusion und Lösungsansatz 186
cc) Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten 186
I) Ausgangslage 186
II) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage im Bund 187
III) Lehrmeinungen und Rechtslage in den Kantonen 188
IV) Würdigung 189
i) Nebenkostencharakter 189
ii) Die Lösung des Kantons Luzern 192
V) Konklusion und Lösungsansatz 193
d) Versicherungsprämien 194
aa) Grundsatz der Abziehbarkeit von Versicherungsprämien 194
bb) Abgrenzung zur nicht abziehbaren Hausratversicherung 195
G. Verwaltungskosten 196
a) Definition der Verwaltungskosten Dritter 196
b) Arten von Verwaltungskosten Dritter 196
aa) Auslagen für Telefon, Porto, Inserate, Formulare etc. und Aufwendungen für einen Beistand bzw. eine Verwaltungsbeiratschaft 196
bb) Anwalts- und Prozesskosten 197
c) Eigenleistung 198

6. Investitionen für Energiesparmassnahmen und Umweltschutz.....199
A. Grundlagen.....199
a) Rechtslage im Bund.....199
b) Rechtslage in den Kantonen.....201
B. Problematik der Erreichung ausserfiskalischer Ziele im Zusammenhang mit den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen..202
a) Einführung und Problemstellung.....202
b) Steuererhebungsprinzipien und indirekte Finanzhilfen.....204
aa) Allgemeinheit der Besteuerung.....204
bb) Gleichmässigkeit der Besteuerung.....205
cc) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....205
c) Voraussetzungen für die Zulässigkeit indirekter Finanzhilfen.....206
aa) Verfassungsmässige bzw. gesetzliche Grundlage.....208
bb) Öffentliches Interesse und Verhältnismässigkeit.....209
cc) Alternativen.....211
d) Das Bundesamt für Energie und die Energiestrategie 2050...213
aa) Standpunkt des Bundesamts für Energie und die Energiestrategie 2050.....213
bb) Würdigung.....213
e) Schlussfolgerung.....214
C. Kasuistik.....216
a) Fotovoltaikanlagen.....216
aa) Grundlagen.....216
bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts.....217
cc) Rechtslage in den Kantonen.....218
dd) Würdigung.....219
I) Vorbemerkung.....219
II) Mischcharakter als Abzugsvoraussetzung.....219
III) Beschränkung auf bestehende Gebäude.....220
IV) Zeitpunkt der Installation bzw. Sperrfrist.....220
V) Subjektive Beweggründe für die Installation.....222
ee) Konklusion und Lösungsansatz.....222
ff) Exkurs: Aufdachanlagen.....222
I) Ausgangslage und Rechtsprechung des bernischen Verwaltungsgerichts.....222
II) Lehrmeinungen und Ansicht der Steuerverwaltung des Kantons Bern.....223
III) Würdigung und Lösungsansatz.....224

b) Wintergärten, Balkonverglasungen und Windfänge 226
aa) Rechtslage bei Wintergärten 226
bb) Rechtslage bei Balkon- und Sitzplatzverglasungen 228
I) Rechtslage in den Kantonen 228
II) Würdigung und Lösungsansatz 229
cc) Rechtslage bei Windfängen 230
I) Definition von Windfängen bzw. Abgrenzung zu Wintergärten 230
II) Würdigung und Lösungsansatz 231

7. Kosten der Denkmalpflege 231
A. Grundlagen im Bund und in den Kantonen 231
B. Voraussetzungen 232
a) Allgemein 232
b) Problematik der gesetzlichen Grundlage als Voraussetzung 234
aa) Fragestellung 234
bb) Rechtsprechung und Lehrmeinungen 234
cc) Würdigung und Lösungsansatz 235

8. Pauschalabzug 236
A. Grundsatz 236
B. Problembereiche 237
a) Vorwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft durch Dritte 237
aa) Rechtslage im Bund 237
bb) Rechtslage in den Kantonen 237
cc) Rechtsprechung des Bundesgerichts 238
dd) Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte 240
I) Verwaltungsgericht Kanton Zürich 240
II) Verwaltungsgericht Kanton Schwyz 240
III) Verwaltungsgericht Kanton Bern 241
ee) Würdigung und Lösungsansatz 242
I) Frage der Gesetzeskonformität 242
II) Handeln im Interesse der Steuerpflichtigen und die kaufmännische Buchführung 244
III) Vorbehalt des Gesetzes und ein möglicher Lösungsansatz 245
b) Begriff „Gebäude“ 246
aa) Ausgangslage 246
bb) Würdigung und Lösungsansatz 246

c) Bemessung des Pauschalabzugs 247
aa) Rechtslage im Bund 247
bb) Rechtslage in den Kantonen 248
I) Ausgangslage 248
II) Problematik und Lösungsansatz 248
cc) Mietrohertrag als Berechnungsbasis 249
I) Ausgangslage 249
II) Kritik in der Literatur 250
III) Würdigung 251
IV) Konklusion und Lösungsansatz 253
d) Alter des Gebäudes 253
e) Wechselpauschale vs. Fixpauschale 254
aa) Rechtslage im Bund und in den Kantonen 254
bb) Würdigung der beiden Varianten 255
f) Gegenstand des Pauschalabzugs 257

9. Abzüge im Zusammenhang mit Zinsen 258
A. Einführung 258
B. Hypothekarzinsen und Vorfälligkeitsentschädigung 258
a) Ausgangslage 258
b) Rechtsprechung des Bundesgerichts 259
c) Rechtslage in den Kantonen 260
d) Würdigung 261
aa) Vorbemerkung 261
bb) Rechtsnatur der Vorfälligkeitsentschädigung und das Kriterium des Gläubigerwechsels 261
cc) Aspekt der Wertvermehrung 263
dd) Vereinheitlichung der kantonalen Praxen und Übergangsrecht 265
e) Konklusion und Lösungsansatz 266
C. Baukreditzinsen 267
a) Ausgangslage 267
b) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage im Bund 267
c) Rechtslage in den Kantonen 268
d) Würdigung 269
e) Konklusion und Lösungsansatz 271
D. Baurechtszinsen 271
a) Ausgangslage 271
b) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage im Bund 272
c) Rechtslage in den Kantonen 273

d) Würdigung 274
aa) Vorbemerkung 274
bb) Beschränkung des Abzugs beim Gewinnungskostenmodell 274
cc) Unterscheidung vermietete und selbst bewohnte Liegenschaften 276
dd) Konklusion und Lösungsansatz 277

10. Zeitpunkt des Abzugs der Kosten 277
A. Ausgangslage 277
a) Grundsatz 277
b) Mögliche Zeitpunkte für den Abzug der Kosten 278
aa) Zeitpunkt der Wertverminderung 278
bb) Zeitpunkt der Vertragserfüllung 278
cc) Zeitpunkt der Rechnungsstellung bzw. der Bezahlung der Rechnung 279
I) Rechtslage in den Kantonen 279
II) Würdigung der beiden Methoden 280
B. Spezialfall Akonto- bzw. Vorauszahlungen 281
a) Ausgangslage und Rechtslage in den Kantonen 281
b) Kritik in der Literatur und Würdigung 282
C. Übergang von Nutzen und Gefahr 283
D. Periodenfremde Unterhaltskosten 284
a) Ausgangslage 284
b) Rechtsprechung des Bundesgerichts 284
c) Würdigung und Lösungsansatz 285

Teil III Schlussbetrachtung und Ausblick 287

1. Schlussbetrachtung und Lösungsansätze 287
A. Ergebnisse 287
B. Lösungsansätze 291
a) „Peterssche Formel“ als Alternative 291
b) Vereinheitlichung der bestehenden Veranlagungspraxen 293

2. Ausblick 295
A. Vorgesehener Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung 295
a) Ausgangslage 295
b) Unterhaltskosten i.w.S. und Pauschalabzug 296
c) Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie denkmalpflegerische Arbeiten 297
d) Schuldzinsen 298
B. Fazit 300

Abkürzungsverzeichnis

a.M. (A.M.)	anderer Meinung
Abs.	Absatz
aBV	alt Bundesverfassung
AG	Kanton Aargau
AGS	Aargauische Gesetzessammlung
AGVE	Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide (Aarau)
AI	Kanton Appenzell Innerrhoden
AJP	Aktuelle Juristische Praxis (Zürich/St. Gallen)
aLiegVo	alt Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer
alt	frühere Fassung des betreffenden Gesetzes / der betreffenden Verordnung
AltlV	Verordnung vom 26. August 1998 über die Sanierung von belasteten Standorten (Altlasten-Verordnung, AltlV) (SR 814.680)
AR	Kanton Appenzell Ausserhoden
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
ATA	Recueil officiel des arrêts du Tribunal administratif
Aufl.	Auflage
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band

BdBSt	Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) (BS 6 350)
BE	Kanton Bern
betr.	betreffend
BFE	Bundesamt für Energie
BGE	Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer	Bundesgericht
BGG	Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) (SR 173.110)
BGS	Bereinigte Gesetzessammlung des Kantons Zug/Solothurn
BJM	Basler Juristische Mitteilungen (Basel)
BL	Kanton Basel-Landschaft
BN	Der bernische Notar (Bern)
Botsch.	Botschaft
BR	Bündner Rechtsbuch
BS	Kanton Basel-Stadt
BSG	Bernische Systematische Gesetzessammlung
bspw.	beispielsweise
BStPra	Fachzeitschrift Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (Basel)
BStRK	Bundessteuer-Rekurskommission
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVR	Bernische Verwaltungsrechtsprechung (Bern)
bzgl.	bezüglich

bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
CJ	Cour de justice
Comm.	Commentaire
d.h.	das heisst
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) (SR 642.11)
dBSt	direkte Bundessteuer
Diss.	Dissertation
DStG-FR	Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) (SGF 631.1.)
E.	Erwägung; Entscheidung; Entwurf
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
eidg.	eidgenössisch
EnG	Energiegesetz vom 30. September 2016 (EnG) (SR 730.0)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ESTV-LiegVo	Verordnung vom 24. August 1992 der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung) (SR 642.116.2)
etc.	et cetera
f./ff.	folgende/fortfolgende
FA	FinanzArchiv (Tübingen)
FamPra.ch	Die Praxis des Familienrechts (Bern)
Fn.	Fussnote
FS	Festschrift

FStR	IFF Forum für Steuerrecht (St. Gallen)
FZR	Freiburger Zeitschrift für Rechtsprechung (Freiburg)
GE	Kanton Genf
GL	Kanton Glarus
gl.M. (Gl.M.)	gleicher Meinung
GR	Kanton Graubünden
GS	Gesetzessammlung des Kantons Appenzell Innerrhoden
GVB	Gerichts- und Verwaltungspraxis des Kantons Zug (Zug)
Habil.	Habilitationsschrift
Handkomm.	Handkommentar
HEV	Der Hauseigentümerverband
Hrsg.	Herausgeber
i.e.S.	im engeren Sinn
i.S.	in Sachen
i.S.v.	im Sinn von
i.w.S.	im weiteren Sinn
IFF	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (St. Gallen)
inkl.	inklusive
INR	Institut für Notariatsrecht und Notarielle Praxis an der Universität Bern (Bern)
insb./insbes.	insbesondere
interkant.	interkantonal
internat.	international

Iv.	Initiative
JU	Kanton Jura
Kap.	Kapitel
KEV	kostenorientierte/kostendeckende Einspeisevergütung
KGer	Kantonsgericht
Komm.	Kommentar
KS	Kreisschreiben
KSGE	Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts Kanton Solothurn
KV	Kantonsverfassung
KV-AG	Verfassung vom 25. Juni 1980 des Kantons Aargau (AGS 110.000)
KV-BE	Verfassung vom 6. Juni 1993 des Kantons Bern (KV) (BSG 101.1)
KV-ZH	Verfassung vom 27. Februar 2005 des Kantons Zürich (LS 101)
kWp	Kilowatt peak
LGVE	Luzerner Gerichts- und Verwaltungsentscheide (Luzern)
LiegVo	Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) (SR 642.116)
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (RS 642.11)
LIPP-GE	Loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) (RSG D 3 08)
lit.	litera
LS	Loseblattsammlung des Kantons Zürich

LU	Kanton Luzern
LUK	Liegenschaftsunterhalt
m.a.W.	mit anderen Worten
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV) (SR 641.201)
N	Note(n); Randnote(n)
NE	Kanton Neuenburg
Nr.	Nummer
NStP	Die neue Steuerpraxis (Bern)
NZZ	Neue Zürcher Zeitung (Zürich)
o.Ä.	oder Ähnliches
OGer	Obergericht
Pa.	parlamentarische
Pra	Die Praxis des Bundesgerichts (Basel)
PVG	Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden (Graubünden)
RB	Rechtsbuch (Kanton Thurgau); Rechenschaftsbericht über die Rechtspflege des Kantons Uri (Uri)
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal (et Revue genevoise de droit public) (Lausanne)
RDFIP	Règlement du 8 janvier 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés (RDFIP) (RSV 642.11.2)
resp.	respektive

rev	revidierte Fassung des betreffenden Gesetzes / der betreffenden Verordnung
Rev.	Revision
RF	Revue Fiscale
RFJ	Revue Fribourgeoise de Jurisprudence / Freiburger Zeitschrift für Rechtsprechung (Freiburg)
RK	Rekurskommission
RS	Recueil systématique
RSG	Recueil systématique genevois
RSV	Recueil systématique de la législation vaudoise
S.	Seite
SAR	Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts
SG	Kanton St. Gallen; Systematische Gesetzessammlung (Kanton Basel-Stadt)
SGF	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Freiburg
sGS	Gesetzessammlung des Kantons St. Gallen, Neue Reihe, Systematische Sammlung
sia	schweizerischer ingenieur- und architektenverein (Zürich)
SKB	Standeskommissionsbeschluss
SKB-AI	Standeskommissionsbeschluss vom 5. Dezember 2000 zum Steuergesetz und zur Steuerverordnung (GS 640.011)
SO	Kanton Solothurn
sog.	sogenannt
SVGer	Spezialverwaltungsgericht
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts (Systematische Rechtssammlung)

SRL	Systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern
SRSZ	Systematische Gesetzsammlung des Kantons Schwyz
SS	Systematische Sammlung (Kanton Basel-Landschaft)
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz (Bern)
SSV	Schweizerischer Städteverband (Bern)
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zürich)
StB	Steuerbuch
StE	Der Steuerentscheid
StG	Steuergesetz
StG-AG	Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) (SAR 651.100)
StG-AI	Steuergesetz vom 25. April 1999 (GS 640.000)
StG-BE	Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (StG) (BSG 661.11)
StG-BL	Gesetz vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) (SS 331)
StG-BS	Gesetz vom 12. April 2000 über die direkten Steuern (Steuergesetz) (SG 640.100)
StG-GR	Steuergesetz vom 8. Juni 1986 für den Kanton Graubünden (BR 720.000)
StG-LU	Steuergesetz vom 22. November 1999 (SRL 620)
StG-SG	Steuergesetz vom 9. April 1998 (StG) (sGS 811.1)
StG-SZ	Steuergesetz vom 9. Februar 2000 (StG) (SRSZ 172.200)
StG-TG	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 (Steuergesetz) (RB 640.1)

StG-VD	Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) (RSV 642.11)
StG-ZG	Steuergesetz vom 25. Mai 2000 (BGS 632.1)
StG-ZH	Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) (LS 631.1)
StGer	Steuergericht / Steuergerichtshof
StGV-AG	Verordnung vom 11. September 2000 zum Steuergesetz (StGV) (SAR 651.111)
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (SR 642.14)
StK	Steuerkommission
StP	Steuerpraxis
StPS	Steuerpraxis des Kantons Schwyz (Schwyz)
StR	Steuer Revue
StRK	Steuerrekurskommission
StRKGer	Steuerrekursgericht
StromVG	Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Stromversorgung (Stromversorgungsgesetz, StromVG) (SR 734.7)
StV	Steuerverordnung
StV-BS	Verordnung vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung, StV) (SG 640.110)
StV-FR	Verordnung vom 21. März 2001 über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421)
StV-LU	Steuerverordnung vom 12. Dezember 2000 (SRL 621)

StV-SO Nr. 15	Steuerverordnung Nr. 15 vom 28. Januar 1986 über die Bemessung des Mietwertes der eigenen Wohnung (BGS 614.159.15)
StV-SO Nr. 16	Steuerverordnung Nr. 16 vom 28. Januar 1986 zu den Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen (BGS 614.159.16)
StV-TG	Verordnung des Regierungsrates vom 10. November 1992 zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (RB 640.11)
SuG	Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz, SuG) (SR 616.1)
SVIT	Schweizerischer Verband der Immobilienwirtschaft (Zürich)
SZ	Kanton Schwyz
TA	Tribunal administratif
TC	Tribunal cantonal
TG	Kanton Thurgau
TREX	Der Treuhandexperte (Zürich)
TVR	Thurgauische Verwaltungsrechtspflege (Thurgau)
u.a.	unter anderem
UR	Kanton Uri
USG	Bundesgesetz vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz (Umweltschutzgesetz, USG) (SR 814.01)
usw.	und so weiter
VB	Vorbemerkung(en)
VD	Kanton Waadt
VE	Vorentwurf

VerwRK	Verwaltungsrekurskommission
VGer	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VMRE	Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1)
VMWG	Verordnung vom 9. Mai 1990 über die Miete und Pacht von Wohn- und Geschäftsräumen (VMWG) (SR 221.213.11)
Vo	Verordnung
Vo-FR	Verordnung vom 21. März 2001 über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421)
VS	Kanton Wallis
VSEI	Verband Schweizerischer Elektro-Installationsfirmen (Zürich)
VUBV-BE	Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV) (BSR 661.312.51)
VwRK	Verwaltungsrekurskommission
WAK-N	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats
WAK-S	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats
Wehrsteuerkomm.	Wehrsteuerkommentar
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins (Bern)

ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (Zürich) (bis Dezember 1988: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB) (SR 210)
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
zsis)	Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Zürich)
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Basel)
ZStP	Zürcher Steuerpraxis (Zürich)
ZWR	Zeitschrift für Walliser Rechtsprechung (Wallis)

Literaturverzeichnis

AESCHBACH, DANIEL, § 40, in: Klöti-Weber, Marianne/Siegrist, Dave/Weber, Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri b. Bern 2015 (zit.: Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N).

AGNER, PETER/DIGERONIMO, ANGELO/NEUHAUS, HANS-JÜRG/STEINMANN, GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband des Kommentars von Peter Agner, Beat Jung und Gotthard Steinmann, Zürich 2000 (zit.: AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Komm. DBG).

AGNER, PETER/JUNG, BEAT/STEINMANN, GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995 (zit.: AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG).

ALTORFER, HEIDI, Steuerbehörden als Renovationsbremse, in: StR 1995, 264–269 (zit.: ALTORFER, Renovationsbremse).

AMONN, ANTON ALFRED, Besteuerung von Zweitwohnungen, Diss. Bern 1997 (zit.: AMONN, Zweitwohnungen).

AMONN, TONI, Eigenmietwertbesteuerung, Systemwechsel mit zu grossen Schwächen, in: StR 2000, 833–837 (zit.: AMONN, Eigenmietwertbesteuerung).

AMONN, TONI, Praktische Auswirkungen des Entwurfs zum Systemwechsel Eigenmietwertbesteuerung, in: FStR 2001, 238–244 (zit.: AMONN, Systemwechsel).

BÄHLER, DANIEL, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern. Einige Hinweise für die Praxis am Beispiel des Kantons Bern, in: ZBJV 2002, 16–29 (zit.: BÄHLER, Unterhalt bei Trennung).

BAUMBERGER, JÖRG, Argumente für die Besteuerung des Eigenmietwerts, in: NZZ vom 19. Oktober 2017, 10 (zit.: BAUMBERGER, Eigenmietwert).

BAUMER, FABIAN, Besteuerung des Wohneigentums: Der Bundesrat nimmt einen neuen Anlauf zur Abschaffung des Eigenmietwerts, in: ASA 2009/10, 433–456 (zit.: BAUMER, Besteuerung des Wohneigentums).

BEUSCH, MICHAEL, Art. 102, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: DBG Komm-BEUSCH, Art. 102 N).

BEUSCH, MICHAEL, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht. Abstrakte Gedanken zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 ESTV (Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen), in: ST 2005, 613–616 (zit.: BEUSCH, Kreisschreiben).

BIAGGINI, GIOVANNI, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, in: ZBl 1997, 1–30 (zit.: BIAGGINI, Verwaltungsverordnung).

BLÖCHLIGER, ROMAN, Baukreditzinsen als Anlagekosten, in: StR 1975, 366–375 (zit.: BLÖCHLIGER, Baukreditzinsen).

BLÖCHLIGER, ROMAN, Die Besteuerung der Vorzugsmiete an Liegenschaften, in: StR 2007, 610–615 (zit.: BLÖCHLIGER, Vorzugsmiete).

BLUMENSTEIN, ERNST/LOCHER, PETER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016 (zit.: BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht).

BÖCKLI, PETER, Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, in: recht 1988, 14–25 (zit.: BÖCKLI, Besteuerung der Eigenmiete).

BRÜHWILER, ALEX, Einkommensbesteuerung des wohnrechtsbelasteten Grundeigentümers, in: ST 1988, 21–25 (zit.: BRÜHWEILER, Wohnrecht).

BYLAND, MARTIN, Aktuelle Entscheide – décisions actuelles, Steuerrecht – Droit Fiscal, in: TREX 2013, 48–50 (zit.: BYLAND, Liegenschaftsunterhalt).

BYLAND, MARTIN, Besteuerung des Grundeigentums: Zurück auf Feld eins?, in: TREX 2012, 140–141 (zit.: BYLAND, Besteuerung des Grundeigentums).

BYLAND, MARTIN, Vorfälligkeitsentschädigung und Steuern, in: TREX 2018, 100–101 (zit.: BYLAND, Vorfälligkeitsentschädigung).

CAGIANUT, FRANCIS, Gedanken zur Gesetzgebung über die Einkommenssteuer – heutiger Stand und Zukunft, in: ASA 1986/87, 593–605 (zit.: CAGIANUT, Gesetzgebung Einkommenssteuer).

CAGIANUT, FRANCIS/CAVELTI, ULRICH, Zur Verfassungsmässigkeit der neuen Bestimmungen über die Wohneigentumsbesteuerung, in: ASA 2003/04, 513–546 (zit.: CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung).

CANONICA, FRANCESCO, Die Immobilienbewertung: Schätzerwissen im Überblick, St. Gallen 2009 (zit.: CANONICA, Immobilienbewertung).

CLEMENT, URS/SCHÖNENBERGER, NADINE, Abschaffung der Dumont-Praxis – Auswirkungen, in: TREX 2009, 144–145 (zit.: CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis).

DE MITRI, THIERRY, Les frais d'entretien d'immeubles privés en droit fiscal, in: Baurecht 2004, 139–142 (zit.: DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles).

DE VRIES REILINGH, DANIEL, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, Diss. Neuenburg 2011 (zit.: DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonal et international).

DUTTWEILER, URS, Bemerkungen zum Kreisschreiben Nr. 1 Steuerperiode 2001/2002 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, in: StR 2000, 757–768 (zit.: DUTTWEILER, Kreisschreiben Nr. 1).

EGLI, PATRICIA, Verwaltungsverordnungen als Rechtsquellen des Verwaltungsrechts?, in: AJP 2011, 1159–1167 (zit.: EGLI, Verwaltungsverordnungen).

EGLOFF, DIETER, § 30, in: Klöti-Weber, Marianne/Siegrist, Dave/Weber, Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri b. Bern 2015 (zit.: Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N).

EGLOFF, DIETER, § 39, in: Klöti-Weber, Marianne/Siegrist, Dave/Weber, Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri b. Bern 2015 (zit.: Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N).

EPINEY, ASTRID, Art. 5, in: Waldmann, Bernhard/Belser, Eva Maria/Epiney, Astrid (Hrsg.), Bundesverfassung, Basel 2015 (zit.: Komm. BV EPINEY, Art. 5 N).

FASEL, URS, Abkehr von der Dumont-Praxis? Präzisierung der Rechtsprechung durch das Bundesgericht, in: ST 1997, 785–790 (zit.: FASEL, Abkehr von Dumont-Praxis).

FELDMEIER, G., Die steuerliche Behandlung der Liegenschaftsunterhaltskosten, in: StR 1986, 455–460 (zit.: FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten).

FLUBACHER, MARCUS J./FILLI, ALEXANDER, Die steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens, in: StR 1992, 343–362 (zit.: FLUBACHER/FILLI, Bewertung unbewegliches Vermögen).

FUISTING, BERNHARD, Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902 (zit.: FUISTING, Steuerlehre).

FUNK, PHILIP, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1988 (zit.: FUNK, Gewinnungskosten).

FUNK, PHILIP, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, in: ASA 1989/90, 305–341 (zit.: FUNK, Gewinnungskosten als Ursache).

GANI, RAPHAËL/OBRIST, THIERRY, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2014, in: RDAF 2015 II, 11–14 (zit.: GANI/OBRIST, Jurisprudence Tribunal fédéral 2014).

GARTENMANN, MATTHIAS, Es warten knifflige Steuerfragen, in: NZZ vom 11. Februar 2019, 15 (zit.: GARTENMANN, Steuerfragen).

GASSNER, WOLFGANG/LANG, MICHAEL, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Dogmatische Grundfragen – rechtspolitischer Stellenwert; Gutachten, Wien 2000 (zit.: GASSNER/LANG, Leistungsfähigkeitsprinzip).

GAUCH, PETER, Der Werkvertrag, 6. Aufl., Zürich 2019 (zit.: GAUCH, Werkvertrag).

GIGER, ERNST, Steuerrechtliche Aspekte – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, in: Wolf, Stephan (Hrsg.), Erbvorempfang und Schenkung – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte sowie Folgen für Ergänzungsleistungen, Alters- und Pflegeheimkosten, Schriften INR Bd. 19, Bern 2016, 11–77 (zit.: GIGER, Steuerrechtliche Aspekte).

GRAF, SILVIO, Einkommensteuer und Wohneigentum, Diss. Zürich 1984 (zit.: GRAF, Wohneigentum).

GREMINGER, BERNHARD J., Zur Abzugsfähigkeit von periodischen Baurechtszinsen (Bemerkungen zu zwei Entscheiden der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich), in: StR 1993, 207–213 (zit.: GREMINGER, Baurechtszinsen).

GRÜNBLATT, DIETER, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Diss. Basel 1994 (zit.: GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen).

GURTNER, PETER/LOCHER, PETER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in: ASA 2000/01, 597–616 (zit.: GURTNER/LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung).

GYGAX, DANIEL R., Die steuerrechtlichen Kreis- und Rundschreiben des Bundes, 11. Aufl., Zürich 2019 (zit.: GYGAX, Kreis- und Rundschreiben).

HÄFELIN, ULRICH/MÜLLER, GEORG/UHLMANN, FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich 2016 (zit.: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht).

HAFFNER, SILVIA/REICHART, PETER, Die Vorfälligkeitsentschädigung im Hypothekargeschäft, in: AJP 2015, 1398–1408 (zit.: HAFFNER/REICHART, Vorfälligkeitsentschädigung).

HANGARTNER, YVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Cagianut, Francis/Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts; Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 91–107 (zit.: HANGARTNER, Allgemeinheit).

HEIL-FROIDEVAUX, ADRIENNE, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. Bern 2006 (zit.: HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität).

HEY, JOHANNA, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018 (zit.: HEY, Steuersystem).

HIRT, BEAT, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, Diss. St. Gallen 1998 (zit.: HIRT, Einkommensbesteuerung).

HÖHN, ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Cagianut, Francis/Geiger, Willi/Hangartner, Yvo/Höhn, Ernst (Hrsg.), Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts; Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, Bern 1989, 125–138 (zit.: HÖHN, Verfassungsgrundsätze).

HÖHN, ERNST/MÄUSLI, PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000 (zit.: HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht).

HÖHN, ERNST/WALDBURGER, ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten; Interkantonales und Internationales Steuerrecht; Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. Aufl., Bern 2001 (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I).

HÖHN, ERNST/WALDBURGER, ROBERT, Steuerrecht, Bd. II: Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, 9. Aufl., Bern 2002 (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II).

HRUBESCH-MILLAUER, STEPHANIE, Die sachenrechtliche Einordnung von (gebäudeintegrierten und additiven) Solarenergieanlagen, in: AJP 2015, 351–360 (zit.: HRUBESCH-MILLAUER, Solarenergieanlagen).

HUBER, MARKUS FRANK, Rechtsgleichheit und Progression dargestellt anhand der konkreten Ausgestaltung der direkten Steuern der natürlichen Personen im Bund und im Kanton Zürich, Diss. Zürich 1988 (zit.: HUBER, Rechtsgleichheit und Progression).

HUGI, JOHANNES, Die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten im Kanton Zürich, in: StR 2013, 488–493 (zit.: HUGI, steuerliche Behandlung).

HUNZIKER, SILVIA/MAYER-KNOBEL, JSABELLE, Art. 33, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N).

HÜRLIMANN-KAUP, BETTINA/OSWALD, DIANA, Die Fotovoltaikdienstbarkeit – ausgewählte sachenrechtliche Fragen, in: ZBJV 2014, 679–737 (zit.: HÜRLIMANN-KAUP/OSWALD, Fotovoltaikdienstbarkeit).

HÜRZELER, DONATUS, Unterhalt oder wertvermehrende Aufwendungen? Änderung der „Dumontpraxis“, in: BN 1998, 256–264 (zit.: HÜRZELER, Dumontpraxis).

IMBODEN, MAX, Grundsätze des administrativen Ermessens (dargestellt am schweizerischen Abgaberecht), in: ASA 1965/66, 65–85 (zit.: IMBODEN, Grundsätze).

ISELI, RUDOLF, Die steuerliche Behandlung der Eigennutzung von Wohnliegenschaften im zürcherischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuerrecht, in: ZBl 1979, 193–218 (zit.: ISELI, Eigennutzung).

KÄNZIG, ERNST, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 1. Teil. (Art. 1–44 WStB), 2. Aufl., Basel 1982 (zit.: KÄNZIG, Wehrsteuer).

KÄNZIG, ERNST, Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuerrecht, in: Assistenten am Steuerrechtlichen Seminar der Universität Bern (Hrsg.), Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts; Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Känzig, Basel/Bern 1983, 125–138 (zit.: KÄNZIG, Einzelbewertung).

KÄNZIG, ERNST, Die Kostenrechnung im Wehrsteuerrecht (dargestellt am Beispiel der Bauzinsen und Baukreditzinsen), in: ASA 1973/74, 81–98 (zit.: KÄNZIG, Baukreditzinsen).

KÄNZIG, ERNST, Tagesfragen – Werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen an Gebäuden, in: ASA 1973/74, 588–590 (zit.: KÄNZIG, Aufwendungen).

KÄSTLI, PETER/BÄRTSCHI, ANNIK, Art. 56, in: Leuch, Christoph/Kästli, Peter/Langenegger, Markus (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Art. 1 bis 125, 2. Aufl., Muri-Bern 2014 (zit.: Komm. StG BE KÄSTLI/BÄRTSCHI, Art. 56 N).

KÄSTLI, PETER/TEUSCHER, HANNES, Art. 7, in: Leuch, Christoph/Kästli, Peter/Langenegger, Markus (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Art. 1 bis 125, 2. Aufl., Muri-Bern 2014 (zit.: Komm. StG BE KÄSTLI/TEUSCHER, Art. 7 N).

KERN, MARKUS, Art. 89, in: Waldmann, Bernhard/Belser, Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Bundesverfassung, Basel 2015 (zit.: Komm. BV KERN, Art. 89 N).

KLETT, KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: ZSR 1992, 1–143 (zit.: KLETT, Gleichheitssatz).

KLÖTI-WEBER, MARIANNE, Steuerfolgen von Auflösung der ehelichen Gemeinschaft und Scheidung, in: Aargauischer Anwaltsverband (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre Aargauischer Anwaltsverband, Zürich/Basel/Genf 2005, 293–315 (zit.: KLÖTI-WEBER, Steuerfolgen).

KLÖTI-WEBER, MARIANNE, § 104, in: Klöti-Weber, Marianne/Siegrist, Dave/Weber, Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri b. Bern 2015 (zit.: Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N).

KOCHER, MARTIN, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, Grundlagen, Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand, Verfahren, Fallstudien, Habil. Basel 2018 (zit.: KOCHER, Kontrolle von Steuernormen).

KOLLER, THOMAS, Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungsdisparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht (dargestellt am Beispiel der steuerlichen Behandlung von Kosten der Instandstellung im Erbgang bzw. „erbgangsähnlich“ erworbener Liegenschaften), in: ASA 1988/89, 465–488 (zit.: KOLLER, Wertungskongruenz).

KOLLER, THOMAS, Zur einkommenssteuerrechtlichen Berücksichtigung anschaffungsnaher Liegenschaftsunterhaltskosten – Eine Modifikation der sogenannten „Dumont-Praxis“ durch das Bundesgericht, in: recht 1997, 162–164 (zit.: KOLLER, Dumont-Praxis).

KÜNG, JOSEPH, Sind Baukreditzinsen keine Schuldzinsen? Ungekürzte Version der in der Neuen Zürcher Zeitung vom 24.6.1994 erschienen Auflage, in: StR 1994, 351–355 (zit.: KÜNG, Baukreditzinsen).

LANGENEGGER, MARKUS, Art. 142, in: Leuch, Christoph/Kästli, Peter/Langenegger, Markus (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Art. 126 bis 293, Muri-Bern 2011 (zit.: Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N).

LEUCH, CHRISTOPH/AMONN, TONI, Art. 25, in: Leuch, Christoph/Kästli, Peter/Langenegger, Markus (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Art. 1 bis 125, 2. Aufl., Muri-Bern 2014 (zit.: Komm. StG BE LEUCH/AMONN, Art. 25 N).

LEUCH, CHRISTOPH/SCHLUP GUIGNARD, REGINA, Art. 36, in: Leuch, Christoph/Kästli, Peter/Langenegger, Markus (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Art. 1 bis 125, 2. Aufl., Muri-Bern 2014 (zit.: Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N).

LEUCH, CHRISTOPH/SCHLUP GUIGNARD, REGINA, Art. 38, in: Leuch, Christoph/Kästli, Peter/Langenegger, Markus (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Art. 1 bis 125, 2. Aufl., Muri-Bern 2014 (zit.: Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N).

LOCHER, PETER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, in: FamPra.ch 2008, 463–492 (zit.: LOCHER, Auswirkungen Scheidung/Trennung).

LOCHER, PETER, Die steuerliche Behandlung des Wohnrechts im Kanton Bern, in: BN 1981, 185–195 (zit.: LOCHER, Behandlung des Wohnrechts).

LOCHER, PETER, Eigenmietwertbesteuerung in der Schweiz, in: Locher, Peter/Behnisch, Urs R./Marantelli, Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts; Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Peter Locher, Bern 2014, 333–355 (zit.: LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung).

LOCHER, PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht – Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 4. Aufl., Bern 2015 (zit.: LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht).

LOCHER, PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005 (zit.: LOCHER, Internationales Steuerrecht).

LOCHER, PETER, Einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessungen und obligatorischen Nutzungsrechten im privaten Bereich, in: ZStP 2006, 1–16 (zit.: LOCHER, Wohnrechten, Nutzniessung und obligatorische Nutzungsrechte ZStP).

LOCHER, PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2001 (zit.: LOCHER, Komm. DBG I).

LOCHER, PETER, Kommentar zum DBG, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2015 (zit.: LOCHER, Komm. DBG III).

LOCHER, PETER, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in: ASA 1991/92, 1–19 (zit.: LOCHER, Legalitätsprinzip).

LOCHER, PETER, Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Cagianut, Francis/Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts; Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 189–222 (zit.: LOCHER, Praktikabilität).

LOCHER, PETER/GURTNER, PETER, Eigenmietwertbesteuerung: Eine komplexe, aber sachgerechte Steuer – Gastkommentar, in: NZZ vom 22. März 2019, 10b (zit.: LOCHER/GURTNER, Eigenmietwertbesteuerung NZZ).

LOOSER, MARTIN E., Art. 151, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG LOOSER, Art. 151 N).

LÖTSCHER, CORDULA, Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten nach Aufnahme des Getrenntlebens, in: recht 2016, 1–13 (zit.: LÖTSCHER, Getrenntleben von Ehegatten).

MÄDER, CHRISTIAN, Vorfragen aus dem Umwelt-, Bau- und Planungsrecht im Steuerrecht, in: PBG aktuell – Zürcher Zeitschrift für öffentliches Baurecht 2001, 5–21 (zit.: MÄDER, Vorfragen).

MAIBACH, EDOUARD/HÄUSELMANN, MARTIN, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, in: StR 2015, 658–666 (zit.: MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau).

MARANTELLI, ADRIANO, Erbvorempfänge und Schenkungen – Ausgewählte Aspekte aus Sicht der Einkommens-/Vermögens- und Schenkungssteuern, in: Wolf, Stephan (Hrsg.), Erbvorempfang und Schenkung – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte sowie Folgen für Ergänzungsleistungen, Alters- und Pflegeheimkosten, Schriften INR Bd. 19, Bern 2016, 11–77 (zit.: MARANTELLI, Erbvorempfänge und Schenkungen).

MARANTELLI, ADRIANO, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Diss. (Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 3) Bern 1991 (zit.: MARANTELLI, Grundprobleme Tourismusabgaberecht).

MARANTELLI, ADRIANO/OPEL, ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2014, in: ZBJV 2016, 166–230 (zit.: MARANTELLI/OPEL, Rechtsprechung Bundesgericht 2014).

MASSHARDT, HEINZ, Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980 (zit.: MASSHARDT, Wehrsteuerkomm.).

MÄUSLI-ALLENSPACH, PETER, 3. Interkantonale Steuerausscheidung bei Grundstücken des Geschäfts- und Privatvermögens – Eine Standortbestimmung, in: zsis) 2006, Aufsätze Nr. 3, 1–20 (zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH, Steuerausscheidung).

MÄUSLI-ALLENSPACH, PETER/OERTLI, MATHIAS, Das Schweizerische Steuerrecht; Ein Grundriss mit Beispielen, 9. Aufl., Muri b. Bern 2018 (zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss).

MAUTE, REBECCA, Abzugsfähigkeit Gartenunterhalt, in: StR 2013, 118–121 (zit.: MAUTE, Gartenunterhalt).

MAUTE, REBECCA, Abzugsfähigkeit privater Schuldzinsen, in: StR 2013, 431–434 (zit.: MAUTE, Schuldzinsen).

MEIER-MAZZUCATO, GIORGIO, Steuern Schweiz, Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen, Bern 2015 (zit.: MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz).

MERLINO, NICOLAS, Art. 21, in: Noël, Yves/Aubry Girardin, Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017 (zit.: Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N).

MERLINO, NICOLAS, Art. 32, in: Noël, Yves/Aubry Girardin, Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017 (zit.: Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N).

MEUTER, HANS ULRICH, Belastete Standorte: Berücksichtigung bei der Besteuerung von Liegenschaften, in: TREX 2002, 338–340 (zit.: MEUTER, Belastete Standorte TREX).

MEUTER, HANS ULRICH, Steuerliche Berücksichtigung von Altlasten, in: ZStP 2002, 1–21 (zit.: MEUTER, Altlasten ZStP).

MEUTER, HANS ULRICH, Steuerliche Berücksichtigung von Altlasten II, in: ZStP 2017, 23–25 (zit.: MEUTER, Altlasten II ZStP).

MONTEIL, VICTOR, Die Behandlung des Baurechts gemäss Art. 779 ff. ZGB im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht des Kantons Solothurn, in: Bau und Landwirtschafts-Departement des Kantons Solothurn (Hrsg.), Festgabe Hans Erzer, Solothurn 1983, 313–330 (zit.: MONTEIL, Baurecht).

MÜLLER, MATTHIAS, Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens, in: Zeitschrift zur aktuellen Thurgauer Steuerpraxis 1995, 86–89 (zit.: MÜLLER, Liegenschaften).

MUSGRAVE, RICHARD A./MUSGRAVE, PEGGY B./KULLMER, LORE, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 5. Aufl., Tübingen 1993 (zit.: MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Öffentliche Finanzen).

NEKOLA, ANNA, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, Diss. Zürich 1983 (zit.: NEKOLA, Besteuerung Grundeigentum).

NEUHAUS, MARKUS R./HAAG, STEFAN, Art. 960, in: Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Watter, Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–964 OR, Art. 1–6 SchlT AG, Art. 1–11 ÜBest GmbH, 5. Aufl., Basel 2016 (zit.: Komm. OR II NEUHAUS/HAAG, Art. 960 N).

NEUHAUS, MARKUS R./SCHNEIDER, LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, in: ST 2013, 808–819 (zit.: NEUHAUS/SCHNEIDER, Rechnungslegungsrecht).

OBERSON, RAOUL, L'immeuble et le droit fiscal, Diss. Basel/Genf/München 1999 (zit.: OBERSON, Immeuble).

OBERSON, XAVIER, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012 (zit.: OBERSON, Droit fiscal).

OESCH, MATTHIAS/OESCH, CLAUDIA, Die „rechtliche Fragwürdigkeit" von ausserfiskalischen Zielen im Steuerrecht, in: Caroni, Martina/Heselhaus, Sebastian/Mathis, Klaus/Norer, Roland (Hrsg.), Auf der Scholle und in lichten Höhen; Verwaltungsrecht – Staatsrecht – Rechtsetzungslehre; Festschrift für Paul Richli zum 65. Geburtstag, Zürich 2001, 398–421 (zit.: OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele).

OESTERHELT, STEFAN/SCHREIBER, SUSANNE, Art. 6, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 6 N).

OESTERHELT, STEFAN/SCHREIBER, SUSANNE, Art. 7, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 7 N).

RAUCH, MEN, Die Besteuerung des Eigenmietwerts, Diss. Zürich 1986 (zit.: RAUCH, Eigenmietwert).

REICH, MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in: ST 1990, 171–176 (zit.: REICH, Allgemeinheit).

REICH, MARKUS, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in: ASA 1984/85, 5–28 (zit.: REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip).

REICH, MARKUS, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012 (zit.: REICH, Steuerrecht).

REICH, MARKUS, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Höhn, Ernst/Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat; Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern 1990, 97–124 (zit.: REICH, Leistungsfähigkeit).

REICH, MARKUS/VON AH, JULIA/BRAWAND, STEPHANIE A., Art. 9, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N).

REICH, MARKUS/WEIDMANN, MARKUS, Art. 16, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N).

REICH, MARKUS/WEIDMANN, MARKUS, Art. 7, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N).

RICHLI, PAUL, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in: ZBl 1985, 97–135 (zit.: RICHLI, Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen).

RICHLI, PAUL, Über die rechtliche Fragwürdigkeit von indirekten Finanzhilfen durch Abzüge vom steuerbaren Einkommen – Das Beispiel der Wohneigentumsförderung, in: Cagianut, Francis/Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts; Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 291–326 (zit.: RICHLI, Indirekte Finanzhilfen).

RICHNER, FELIX, Auch die Grundstückgewinnsteuer unterliegt einem ständigen Wandel, in: ZStP 2017, 95–117 (zit.: RICHNER, Grundstückgewinnsteuer ZStP).

RICHNER, FELIX, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2010 für natürliche Personen, in: ASA 2011/12, 37–59 (zit.: RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2010).

RICHNER, FELIX, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2012 und 2013 im Bereich der natürlichen Personen, in: ASA 2014/15, 21–46 (zit.: RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013).

RICHNER, FELIX, Unterhaltskosten und Abschreibungen bei Geschäftsgrundstücken, in: ZStP 2018, 87–114 (zit.: RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP).

RICHNER, FELIX, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung von Wohneigentum, in: ZStP 2007, 271–289 (zit.: RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung ZStP).

RICHNER, FELIX/FREI, WALTER/KAUFMANN, STEFAN/MEUTER, HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013 (zit.: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH).

RICHNER, FELIX/FREI, WALTER/KAUFMANN, STEFAN/MEUTER, HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3. Aufl., Zürich 2016 (zit.: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG).

RIVIER, JEAN-MARC, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2. Aufl., Bern 1998 (zit.: RIVIER, Droit fiscal).

ROESCH, GERHARD, Instandhaltungskosten bei Liegenschaften, in: StR 2015, 302–304 (zit.: ROESCH, Instandhaltungskosten).

RUF, PETER, Das Wohnrecht im bernischen Steuerrecht, in: BN 1989, 297–325 (zit.: RUF, Wohnrecht).

RUF, PETER, Die wehrsteuerrechtliche Behandlung des Wohnrechtes, in: ASA 1980/81, 385–420 (zit.: RUF, Behandlung des Wohnrechtes).

RUSCONI, CAROLINE, L'imposition de la valeur locative, Diss. Lausanne 1987 (zit.: RUSCONI, La valeur locative).

SCHANZ, GEORG, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: FA Stuttgart 1896, 1–87 (zit.: SCHANZ, Einkommensbegriff).

SCHÄRRER, ERWIN, Zum Zeitpunkt des einkommenssteuerrechtlichen Abzuges von Gebäudeunterhaltskosten, in: StR 1989, 420–421 (zit.: SCHÄRRER, Zeitpunkt des Abzuges).

SCHAUMBURG, HARALD, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion; Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, 125–151 (zit.: SCHAUMBURG, Leistungsfähigkeitsprinzip).

SCHERRER, BRUNO, Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten, in: FStR 2001, 217–221 (zit.: SCHERRER, Kreisschreiben).

SCHERRER, BRUNO, Praktische Steuergerechtigkeit, in: Baumgartner, Hans/Schuhmacher, René (Hrsg.), Recht, Macht und Gesellschaft – Justiz und Politik, Zürich 1995, 131–143 (zit.: SCHERRER, Steuergerechtigkeit).

SCHWEIGHAUSER, MATTHIAS, § 29, in: Nefzger, Peter B./Simonek, Madeleine/Wenk, Thomas P. (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004 (zit.: Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N).

SENN, ROBERT HANS, Die Liegenschaft des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht (aus schweizerischer Sicht), Diss. Zürich 1985 (zit.: SENN, Liegenschaft im interkant. und internat. Steuerrecht).

SIEGENTHALTER, NATALIE, Dingliche Sicherung von Photovoltaikanlagen durch selbständige und dauernde Baurechte, in: Jusletter 30. November 2015 (zit.: SIEGENTHALTER, Photovoltaikanlagen).

SIMONEK, MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2005 Direkte Bundessteuer, in: ASA 2007/08, 1–23 (zit.: SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2005).

SIMONEK, MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2006 Direkte Bundessteuer, in: ASA 2008/09, 1–24 (zit.: SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2006).

STADELMANN, THOMAS, Baukreditzinsen bei der direkten Bundessteuer, in: ST 1991, 321–323 (zit.: STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1991).

STADELMANN, THOMAS, Die steuerliche Behandlung von Baukreditzinsen, in: ST 1989, 585–588 (zit.: STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1989).

STADELMANN, THOMAS, Die steuerliche Behandlung von Baukreditzinsen in der Schweiz, in: StR 1992, 118–121 (zit.: STADELMANN, Baukreditzinsen).

STADLIN, MARKUS W., Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der Kosten des Liegenschaftsunterhaltes, in: ST 1988, 18–20 (zit.: STADLIN, Liegenschaftsunterhalt).

STADLIN, MARKUS W., Der Liegenschaftsverkauf mit vorzeitiger Auflösung der Festhypothek: Überlegungen zur Rechtsnatur der Vorfälligkeitsentschädigung und zu den steuerlichen Folgen, in: BJM 2017, 1–10 (zit.: STADLIN, Vorfälligkeitsentschädigung).

STADLIN, MARKUS W., Nochmals zur Vorfälligkeitsentschädigung (vgl. BJM 1/2017 S. 1 ff.), in: BJM 2017, 195–196 (zit.: STADLIN, Nochmals zur Vorfälligkeitsentschädigung).

SUTER, ERICH, Besteuerung der Selbstnutzung von Grundeigentum als Einkommen, Diss. Zürich 1958 (zit.: SUTER, Selbstnutzung von Grundeigentum).

TEREKHOV, ARTUR, Interkantonale Rechtsungleichheiten beim Eigenmietwert trotz harmonisierungsrechtlicher Natur der Materie – praxisbezogene Folgen und potentielle gesetzgeberische Lösungsansätze, in: StR 2018, 187–196 (zit.: TEREKHOV, Rechtsungleichheiten beim Eigenmietwert).

THOMMEN, NICO, Der systematisch korrekte und faire Eigenmietwert, in: StR 2017, 640–651 (zit.: THOMMEN, Eigenmietwert).

TSCHANNEN, PIERRE/ZIMMERLI, ULRICH/MÜLLER, MARKUS, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Bern 2014 (zit.: TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht).

TSCHUMPER, RUDOLF, Zur Frage der Pauschalierung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1953 (zit.: TSCHUMPER, Pauschalierung).

VALLENDER, KLAUS A., Zur These von der Schlechterstellung als systembedingter Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons, in: ASA 1990/91, 217–231 (zit.: VALLENDER, Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons).

WALDBURGER, ROBERT, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2010, in: FStR 2011, 300–302 (zit.: WALDBURGER, Rechtsprechung 2010).

WEIDMANN, HEINZ, Besteuerung des Eigenmietwerts und Förderung des Wohneigentums, in: StR 1980, 342–354 (zit.: WEIDMANN, Besteuerung des Eigenmietwerts).

WEISFLOG, WALTER E., Eigenmietwertbesteuerung und Abzüge (insbes. Schuldzinsabzug), in: ASA 1994/95, 517–541 (zit.: WEISFLOG, Eigenmietwertbesteuerung).

WENGER, THOMAS J., Vorfälligkeitsentschädigung und steuerliche Abzugsfähigkeit, in: sui-generis 2017, 173–184 (zit.: WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung).

WENK, THOMAS P., § 78, in: Nefzger, Peter B./Simonek, Madeleine/Wenk, Thomas P. (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004 (zit.: Komm. StG BL WENK, § 78 N).

WERMELINGER, AMÉDÉO, Der Erneuerungsfonds: Fallstricke bei Einrichtung, Äufnung und Verwendung, in: Luzerner Tag des Stockwerkeigentums 2013, 147–169 (zit.: WERMELINGER, Erneuerungsfonds).

WYTTENBACH, MARKUS, § 6, in: Müller, Jürg P. (Hrsg.), Wohn- und Geschäftsraummiete – Beraten und Prozessieren im Immobilienrecht, Basel 2016 (zit.: Wohn- und Geschäftsraummiete-WYTTENBACH, § 6 N).

YERSIN, DANIELLE, De quelques problèmes relatifs à la déduction des intérêts passifs et à la réalité de certaines dettes, in: ASA 1978/79, 578–618 (zit.: YERSIN, Déduction des intérêts passifs).

YERSIN, DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Höhn, Ernst/Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat; Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern 1990, 47–65 (zit.: YERSIN, Buts extra-fiscaux).

YERSIN, DANIELLE/AUBRY GIRARDIN, FLORENCE, Art. 2, in: Noël, Yves/Aubry Girardin, Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017 (zit.: Comm. LIFD YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Art. 2 N).

ZOBL, DIETER, Der Baukreditvertrag, in: Baurecht 1987, 3–9 (zit.: ZOBL, Baukreditvertrag).

ZUPPINGER, FERDINAND, Probleme der Steuerausscheidung für Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen, in: Haller, Walter/Kölz, Alfred/Müller, Georg/Thürer, Daniel (Hrsg.), Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag, Zürich 1989, 411–426 (zit.: ZUPPINGER, Probleme der Steuerausscheidung).

ZUPPINGER, FERDINAND/BÖCKLI, PETER/LOCHER, PETER/REICH, MARKUS, Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984 (zit.: ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Probleme der Harmonisierung).

ZWAHLEN, BERNHARD, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten (insbesondere im Recht der direkten Bundessteuer), Diss. Bern 1985 (zit.: ZWAHLEN, Liegenschaftskosten).

ZWAHLEN, BERNHARD/LISSI, ALBERTO, Art. 21, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N).

ZWAHLEN, BERNHARD/LISSI, ALBERTO, Art. 32, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N).

ZWAHLEN, BERNHARD/NYFFENEGGER, NATALIE, Art. 12, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017 (zit.: Komm. StHG ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 N).

Materialienverzeichnis

Bauenschweiz, Stellungnahme Verordnung über den Abzug der Kosten von Grundstücken des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 3. November 2017 (zit.: bauenschweiz, Stellungnahme Totalrev. LiegVo) <https://www.bauenschweiz.ch/fileadmin/user_upload/171103_VNL_Grundstueckkosten_VO.pdf>.

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkten Bundessteuern vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff. (zit.: Botsch. StHG).

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1997 I 1 ff. (zit.: Botsch. BV).

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zum Stabilisierungsprogramm vom 28. September 1998, BBl 1999 I 4 ff. (zit.: Botsch. Stabilisierungsprogramm).

Bundesamt für Energie BFE, Massnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz vom 3. September 2018 (zit. Bundesamt für Energie, Energieeffizienz) <https://www.bfe.admin.ch/bfe/de/home/politik/energiestrategie-2050/erstes-massnahmenpaket/massnahmen-zur-steigerung-der-energieeffizienz.html>.

Bundesamt für Energie BFE, Evaluation energiepolitisch motivierter Steuererleichterungen. Schlussbericht vom 1. Juni 1997 (zit.: Bundesamt für Energie, Evaluation).

Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten und Bauerneuerung im Steuerrecht, Einführung mit Übersicht Bund – Kantone, Änderungsvorschläge vom 1. November 1993 (zit.: Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten).

Bundesamt für Statistik, Bau- und Wohnungswesen – Panorama vom 28. März 2019 (zit.: Bundesamt für Statistik, Bau- und Wohnungswesen) <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/7846590/master>.

Bundesrat, Parlamentarische Initiative, Einschränkung der Dumont-Praxis, Bericht vom 3. September 2007 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Stellungnahme des Bundesrates vom 7. November 2007 (zit.: Bundesrat, Stellungnahme zur Dumont-Praxis) <https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2007/8009.pdf>.

Economiesuisse, Stellungnahme zur steuerlichen Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Pa. Iv. 04.457) vom 15. Juni 2007 (zit.: economiesuisse, Stellungnahme zur Abschaffung der Dumont-Praxis) <https://www.economiesuisse.ch/sites/default/files/publications/Dumont-Praxis_stellungnahme_070615.pdf>.

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Eigenmietwertbesteuerung, Anreizmechanismen, Verteilungseffekte und finanzielle Auswirkungen verschiedener Reformoptionen vom 19. Mai 2014 (zit.: Eidgenössische Steuerverwaltung, Eigenmietwertbesteuerung) <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/berichte/2014/Studie%20zur%20Eigenmietwertbesteuerung.pdf.download.pdf/2014_eigenmietbesteuerung_d.pdf>.

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Kreisschreiben Nr. 22, Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligung im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs vom 16. Dezember 2008 (zit.: Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 22) <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2004/1-022-D-2008.pdf.download.pdf/1-022-D-2008-d.pdf>.

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Vernehmlassungsverfahren zu einer Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116). Ergebnisbericht vom 9. März 2018 (zit.: Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo) <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51606.pdf>.

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Weiterbildungskurs im Bundessteuerrecht vom 22./23. Mai und 24./25. Mai 2018 in Schwarzenburg, Thema 5, Fall 3, Variante 3 (zit.: Eidgenössische Steuerverwaltung, Weiterbildungskurs).

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Klimabezogene Massnahmen im Gebäudebereich vom 18. Juni 2008 (zit.: Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Massnahmen im Gebäudebereich) <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/35913.pdf>.

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116). Erläuterungen vom 9. März 2018 (zit.: Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Totalrev. LiegVo) <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51608.pdf>.

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, 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 (zit.: Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Vernehmlassungsverfahren Totalrev. LiegVo) <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/49262.pdf>.

Expertenkommission, Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken (Expertenkommission Steuerlücken) von 1998 (zit.: Expertenkommission, Steuerlücken) <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/gutachten/verteilung/Expertenkommission%20Steuerl%C3%BCcken%20von%201998.pdf.download.pdf/wohlstand_4.pdf>.

Herausgeberkollegium der Bernischen Verwaltungsrechtsprechung BVR, Rechtsprechung der besonderen verwaltungsunabhängigen Justizbehörden im Jahresrückblick, in: BVR 2016, 184–196 (zit.: Herausgeberkollegium der Bernischen Verwaltungsrechtsprechung BVR, Rechtsprechung 2016).

HEV Schweiz, Vernehmlassung zur Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften (zukünftig: Grundstücken) des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung, zukünftig: Grundstückskostenverordnung, SR 642.116) vom 27. Oktober 2017 (zit.: HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo) <http://www.hev-schweiz.ch/fileadmin/sektionen/hev-schweiz/PDFs_Dateien/Vernehmlassungen/Stellungnahme_Vernehmlassung_Totalrevision_Liegenschaftskostenverordnung.pdf>.

Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize für energetische Sanierungen von Gebäuden vom Januar 2009 (zit.: Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize) <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/berichte/2009/Steuerliche%20Anreize%20für%20energetische%20Sanierungen%20von%20Gebäuden.pdf.download.pdf/2009_steuerliche_anreize.pdf>.

Interface Politikstudien, Analyse finanzieller Massnahmen im Energiebereich: Theoretische Reflexion der Wirkungsweise und Auswertung empirischer Studien vom Oktober 2008, im Auftrag des Bundesamt für Energie BFE (zit.: Interface Politikstudien, Massnahmen im Energiebereich) <https://www.interface-pol.ch/app/uploads/2018/09/Be_Mitnahmeeffekte_Energie.pdf>.

Interface Politikstudien, Wirkung steuerlicher Anreize für energetische Gebäudesanierungen und mögliche Hemnisse bei deren Finanzierung; Befragung von Gebäudebesitzenden, Wirkungsberechnung und Literaturanalyse vom August 2015, im Auftrag des Bundesamt für Energie BFE (zit.: Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen) <https://www.interface-pol.ch/app/uploads/2018/09/Be_BFE_Steuer_Anreize_Finanzierung.pdf>.

Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Pa. Iv. Müller Philipp, Einschränkung der Dumont-Praxis – Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 3. September 2007 (zit.: Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung der Dumont-Praxis) <https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2007/7993.pdf>.

Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung – Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 14. Februar 2019 (zit.: Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung) <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/bericht-wak-s-17-400-d.pdf>.

Regierungsrat des Kantons Solothurn, Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung vom 14. November 2017 (zit.: Regierungsrat des Kantons Solothurn, Totalrev. LiegVo) <https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2892/Liegenschaftskostenverordnung_Stellungnahmen.pdf>.

Regierungsrat des Kantons Zürich, 993. Liegenschaftskostenverordnung, Totalrevision (Vernehmlassung) vom 1. November 2017 (zit.: Regierungsrat des Kantons Zürich, Stellungnahme Totalrev. LiegVo) <http://rsps-andelfingen.ch/bin/ktzh/rrb/beschluss.pdf?rrbNr=993&name=RRB-2017-993&year=2017&_charset_=UTF-8>.

Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen, Steuerrechtliche Tragweite der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [SR 642.116.1] vom 3. Februar 2016 (zit.: Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Analyse zu Photovoltaikanlagen) <http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Analyse_Photovoltaik_V2016%20final.pdf>.

Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten – Kreisschreiben 27 vom 15. März 2007 (zit.: Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Ausscheidungsverluste KS 27) <http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks027_d.pdf>.

Schweizerischer Städteverband, Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung, Vernehmlassung vom 14. November 2017 (zit.: Schweizerischer Städteverband, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo) <https://staedteverband.ch/cmsfiles/171114_stn-ssv.pdf>.

Staatskanzlei Kanton Solothurn, Medienmitteilung; Ja zur neuen Liegenschaftskostenverordnung, aber mit Präzisierungen vom 14. November 2017 (zit.: Staatskanzlei Kanton Solothurn, Stellungnahme Totalrev. LiegVo) <https://www.so.ch/fileadmin/internet/staatskanzlei/stk-sekretariat/pdf/medienmitteilungen/2017/November/mmVernehm.Liegenschaftskostenverwaltung.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt (LUK) vom 21. November 2014 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK) <https://www.ag.ch/media/kanton_aargau/dfr/dokumente_3/steuern/natuerliche_personen/merkblaetter_np/MB_LUK_2014_3.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege vom 1. Januar 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt) <https://www.baselland.ch/politik-und-behorden/direktionen/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung/merkblatter/downloads/merkblatt-liegenschaftsunterhalt-2018-19122017.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt betreffend den Abzug von Liegenschaftskosten mit Katalog für die Abgrenzung der abziehbaren Liegenschaftskosten von den nicht abziehbaren Anlagekosten vom 31. Dezember 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten) <https://www.steuerverwaltung.bs.ch/dam/jcr:a2d1a998-cc0e-49c3-85b5-d7ea8cc7f775/18002_mb_np_liegenschaftskosten_v2018_cd_bf.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften im Kanton Bern von 2009/2016 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bewertungssystem Grundstück) <https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/dokumente/wegleitungen.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Wegleitungen/Aktuelles_Steuerjahr/wl_erl-amtliche-bewertung_de.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt 5 zur Steuererklärung von natürlichen Personen ab 2013 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2013) <https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/dokumente/merkblaetter/einkommens-_und_vermoegenssteuer/merkblaetter_einkundverm_2013.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Merkblaetter/Einkommens_Vermoegenssteuer/2013/mb05_ev_grundstueckkosten_2013_de.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt 5 zur Steuererklärung von natürlichen Personen ab 2014 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2014) <https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/dokumente/merkblaetter/einkommens-_und_vermoegenssteuer/merkblaetter_einkundverm_2014.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Merkblaetter/Einkommens_Vermoegenssteuer/2014/mb05_ev_grundstueckkosten_2014_de.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt 5 zur Steuererklärung von natürlichen Personen ab 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2018) <https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/dokumente/merkblaetter/einkommens-_und_vermoegenssteuer.assetref/dam/documents/FIN/SV/de/Merkblaetter/Einkommens_Vermoegenssteuer/Aktuelles_Steuerjahr/mb05_ev_grundstueckkosten_de.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Abzüge bei Vermietung möblierter Liegenschaften vom 31. August 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften) <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Abzüge+bei+Vermietung+möblierter+Liegenschaften>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Ersatz von Gebäudeteilen als Unterhalt vom 27. März 2015 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Ersatz von Gebäudeteilen) <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/pages/viewpage.action?pageId=1516306524>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Liegenschaftsnutzung durch Dritte vom 31. Juli 2012 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Liegenschaftsnutzung Dritte) <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Liegenschaftsnutzung+durch+Dritte#>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Mit- und Gesamteigentum an Liegenschaften vom 23. Mai 2011 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Mit- und Gesamteigentum) <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Mit-+und+Gesamteigentum+an+Liegenschaften>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Photovoltaikanlagen vom 14. September 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen) <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Photovoltaikanlagen#>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Schuldzinsen vom 13. Juli 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Schuldzinsen) <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Schuldzinsen>.

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Wegleitung 2018 zum Ausfüllen der Steuererklärung von natürlichen Personen (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Bern, Wegleitung) <https://www.fin.be.ch/dam/documents/FIN/SV/de/Wegleitungen/Aktuelles_Steuerjahr/wl_natuerliche-personen_de.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Allgemeine Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen vom Januar 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Steuererklärung für natürliche Personen) <https://www.fr.ch/sites/default/files/2019-01/Instructions_2018_D.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Besondere Wegleitung zum Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften vom September 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Bewertung) <http://www.fr.ch/scc/files/pdf62/besondere_wegleitung.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen vom November 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Merkblatt Kostenabzug Privatliegenschaften) <https://www.fr.ch/sites/default/files/2019-01/notice_sei_d.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Steuerliche Behandlung der Vermietung von möblierten Liegenschaften (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Vermietung von möblierten Liegenschaften) <https://www.fr.ch/sites/default/files/2019-03/Steuerliche%20Behandlung%20der%20Vermietung%20von%20möblierten%20Liegenschaften.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Genf, Notice N° 1/2011, Déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés vom 1. Februar 2011 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Genf, notice du frais d'entretien des immeubles privés) <https://www.ge.ch/document/information-fiscale-12011-deductibilite-frais-entretien-immeubles-prives/annexe/0>.

Steuerverwaltung des Kantons Genf, Information N° 1/2011, Déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés vom 1. Februar 2011 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Genf, frais d'entretien des immeubles privés) <https://www.ge.ch/document/information-fiscale-12011-deductibilite-frais-entretien-immeubles-prives/telecharger>.

Steuerverwaltung des Kantons Genf, Information N° 2/2017, Installations photovoltaïques vom 8. August 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Genf, Installations photovoltaïques) <https://www.ge.ch/document/information-fiscale-22017-installationsphotovoltaiques/telecharger>.

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten und Dumont-Praxis vom 1. März 2014 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten) <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/Praxisfestlegungen/035-01.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftsunterhalt: Checkliste vom 1. Juli 2014 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftsunterhalt Checkliste) <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/Praxisfestlegungen/035-02.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG – Einkommenssteuer, § 28 Nr. 1, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung vom 1. Januar 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung) <https://steuerbuch.lu.ch/index/band_1_weisungen_stg__einkommenssteuer_einkommenvermietung.html>.

Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG – Einkommenssteuer, § 28 Nr. 4, Liegenschaften im Baurecht vom 1. Januar 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Baurecht) <https://steuerbuch.lu.ch/index//band_1_weisungen_stg__einkommenssteuer_liegenschaftimbaurecht.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG – Einkommenssteuer, § 39 Nr. 4, Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten vom 20. März 2019 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt) <https://steuerbuch.lu.ch/index//band_1_weisungen_stg__einkommenssteuer_tatsaechlicheliegenschaftskosten.pdf>.

Steuerverwaltungen des Kantons Luzern, Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG – Einkommenssteuer, § 40 Nr. 1, Schuldzinsen vom 1. Januar 2019 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Schuldzinsen) <https://steuerbuch.lu.ch/index//band_1_weisungen_stg__einkommenssteuer_schuldzinsen.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden, Steuerpraxis Nidwalden Nr. 34, Richtlinie Liegenschaftskosten vom 21. Januar 2010 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden, Liegenschaftskosten) <http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sbdownloader/StP-NW_34_RL_2010_Liegenschafts_01.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Schwyzer Steuerbuch 70.20, Weisung über den Abzug von Liegenschaftskosten (LKW) vom 21. November 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Liegenschaftskosten) <https://www.sz.ch/public/upload/assets/32221/stb_70_20_2018_inkl_Ausscheidungskatalog.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Anhang zum StB § 39 Nr. 2: Ausscheidungskatalog vom 19. Oktober 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Ausscheidungskatalog) <http://steuerbuch.so.ch/fileadmin/steuerbuch/__39_Nr._2_Anhang_Version_vom_19.10.2018.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, StB § 39 Nr. 2 vom 19. Oktober 2018 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten) <http://steuerbuch.so.ch/fileadmin/steuerbuch/__39_Nr._2_Version_vom_19.10.2018.pdf.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen, St. Galler Steuerbuch, Baurechtszins, StB 44 Nr. 9 vom 1. Januar 2016 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen, Baurechtszins) <https://www.steuern.sg.ch/content/dam/dokument_library/steuern/steuerbuch/art-29-52-stg/044_9.pdf.ocFile/044_9.pdf>.

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt ab 2016 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt) <http://formular.tg.ch/dokumente/temp/915B1A16-98E4-B9C6-F62F7F8B1141103F/Merkblatt_Liegenschaftenunterhalt_V2018.pdf?CFID=5344584&CFTOKEN=11319836>.

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Steuerpraxis (StP) 34 Nr. 3. Aufwendungen für Energiesparen und Umweltschutz vom März 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Energiesparen und Umweltschutz) <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/5ACDE269-91C6-ADD0-9F0E5A783EB5CBDA.html>.

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau/Amt für Umwelt des Kantons Thurgau, Belastete Standorte – Berücksichtigung bei der Besteuerung von Liegenschaften vom April 2013 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Thurgau/Amt für Umwelt des Kantons Thurgau, Belastete Standorte) <http://formular.tg.ch/dokumente/temp/01421DDF-C33F-0850-F0023707C8D702D1/Merkblatt_belastete_Standorte_2014.02.pdf?CFID=5344584&CFTOKEN=11319836>.

Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Weisung der kantonalen Steuerverwaltung, Rubrik 1110: Nettoertrag aus möbliert vermieteten Liegenschaften vom 5. August 2011 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Nettoertrag aus möbliert vermieteten Liegenschaften) <https://www.vs.ch/documents/85485/97448/Weisung+–+Möbliert+vermiete+Liegenschaften/6cfb29a1-80ef-489f-8ccd-f28c65c541f5>.

Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Behandlung von Nutzniessung, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten vom 6. September 2017 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerliche Behandlung von Nutzniessung etc.) <https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-definition/zstb-21-4.html>.

Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt) <https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-definition/zstb-30-3.html>.

Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Mitteilung – § 18 StG Vermietung von möblierten Zimmern, Wohnungen und Häusern vom 19. August 2012 (zit. Steuerverwaltung des Kantons Zürichs, Mitteilung – Vermietung von möblierten Zimmern, Wohnungen und Häusern) <https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell/mitteilungen/amtsmitteilungen_2012/moeblierte_zimmer.html>.

Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Mitteilung – Unterhaltskosten von Liegenschaften; Schallschutzmassnahmen und Entschädigungszahlungen wegen Fluglärms (Praxishinweis) vom 19. Juli 2012 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Mitteilung – Schallschutzmassnahmen) <https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-definition/zstb-30-5.html>.

Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Schuldzinsen und Gewinnungskostenüberschüsse in der internationalen Steuerausscheidung (Praxishinweis) vom 19. Juli 2012 (zit.: Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerausscheidung) <https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-definition/zstb-5-1/_jcr_content/contentPar/downloadlist/downloaditems/2400_1504189307493.spooler.download.1504189318112.pdf/ZStB-Nr-5-1.pdf>.

Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, Die Liegenschaftssteuer vom Dezember 2014 (zit.: Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Liegenschaftssteuer) <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/d/Die%20Liegenschaftssteuer.pdf.download.pdf/d_liegenschaftssteuer_d.pdf>.

Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, Die Besteuerung der Eigenmietwerte vom März 2015 (zit.: Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung) <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/f/Die%20Besteuerung%20der%20Eigenmietwerte.pdf.download.pdf/f_besteuerung_eigenmietwerte_d.pdf>.

Einleitung

1. Gegenstand und Ziel der Arbeit

Gegenstand der vorliegenden Arbeit sind die Aufwendungen bei Liegenschaften im Privatvermögen.[1] Dabei handelt es sich aus steuertechnischer Sicht um Gewinnungskosten im Zusammenhang mit dem Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen. Als Gewinnungskosten gelten die Unterhaltskosten i.w.S.; dazu gehören die Unterhaltskosten i.e.S., Betriebskosten und Verwaltungskosten.[2] Neben diesen ist es aufgrund gesetzlicher Regelungen möglich, auch die Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie die Aufwendungen für denkmalpflegerische Arbeiten abzuziehen. Ebenfalls gehören die auf die Liegenschaft entfallenden privaten Schuldzinsen zu den abzugsfähigen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Grundstücken in der Regel als Gewinnungskosten gelten (z.B. Hypothekarzinsen). Unter gewissen Voraussetzungen ist es erlaubt, die gesamten Gewinnungskosten vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen, was zum Teil die Einkommenssteuerbelastung stark reduzieren kann. Für die Steuerbelastung ist es ebenfalls relevant, wann bzw. in welcher Steuerperiode der Steuerpflichtige seine Auslagen jeweils geltend machen kann. Schliesslich hat der Steuerpflichtige die Option, sich bei Privatvermögen für den Pauschalabzug zu entscheiden. Tut er dies, darf er nicht mehr die tatsächlichen Liegenschaftskosten von seinem Einkommen in Abzug bringen, sondern nur noch eine Pauschale.[3] 1

Unter anderem müssen die Unterhaltskosten i.e.S. von den wertvermehrenden Investitionen abgegrenzt werden, die nicht bei der periodisch erhobenen Einkommenssteuer, sondern unter Umständen bei der Veräusserung der Liegenschaft berücksichtigt werden können.[4] Neben den wertvermehrenden Aufwendungen sind die abzugsfähigen Gewinnungskosten von den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten abzugrenzen. In der Praxis erweisen sich diese und andere Abgrenzungsfragen als ausserordentlich schwierig, zumal die rechtlichen Grundlagen den Behörden einen weiten Ermessensspielraum zur Verfügung stellen. Dies hat zur Folge, dass Streitigkeiten über Liegenschaftsunterhaltskosten mitunter zu den aufwendigsten und zeitraubendsten Tätigkeiten der Steuerverwaltungen sowie der Rechtsmittelbehörden zählen.[5] Doch nicht nur den Steuerbehörden bereitet diese Problematik Kopfzerbrechen, 2

---

1 Art. 32 DBG bzw. Art. 9 Abs. 1 und 3 StHG.

2 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 9.

3 Art. 32 Abs. 4 DBG; davon ausgenommen sind die Kosten für die Denkmalpflege (siehe hiernach N 438 und 490 f.).

4 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 221; namentlich bei der kantonalen Grundstückgewinnsteuer.

5 Expertenkommission, Steuerlücken, S. 144 ff.

sondern auch den betroffenen Steuerpflichtigen. Es ist anzunehmen, dass den meisten Liegenschaftseigentümern bekannt ist, dass bauliche Investitionen steuerliche Folgen haben. Jedoch dürfte es ihnen oftmals am nötigen Wissen fehlen, welche baulichen Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können und was die effektiven steuerlichen Konsequenzen sein werden. Erschwerend kommt hinzu, dass die kantonale Praxis bezüglich der Gewinnungskosten in der Schweiz keineswegs einheitlich ist.

3 Die Steuerbehörden und die Steuerpflichtigen müssen sich jedoch nicht nur mit den vorgenannten Problemstellungen beschäftigen; auch andere Bereiche der Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen bergen einige Stolpersteine, die zu beachten sind. Beispielsweise stellt sich die Frage wie ausserkantonale oder ausländische Liegenschafts- oder Grundsteuern zu behandeln sind. Spielt es beim Abzug der Betriebskosten eine Rolle, ob die Liegenschaft vom Steuerpflichtigen als Eigentümer selbst bewohnt oder diese von ihm vermietet wird? Müssen die denkmalpflegerischen Arbeiten in jedem Fall aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift ausgeführt werden? Oder stellt es ein Problem dar, dass mit der Abzugsfähigkeit von Investitionen für Energiesparmassnahmen und Umweltschutz Kosten zum Abzug zugelassen werden, die in der Regel einen wertvermehrenden Charakter aufweisen? Wie bemisst sich die Höhe des Pauschalabzugs und kann der Steuerpflichtige seine Kosten im Zeitpunkt der Wertverminderung seiner Liegenschaft zum Abzug bringen? Wie sieht es mit Vorfälligkeitsentschädigungen aus, die aufgrund einer einseitigen vorzeitigen Kündigung des Hypothekarvertrags angefallen sind? Können diese vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden? Solche und ähnliche Fragen werden in dieser Studie untersucht.

4 Die vorgelegte Forschungsarbeit hat zum Ziel, einen systematischen Überblick über die Handhabung der Gewinnungskosten bei Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen zu verschaffen. Ein besonderes Augenmerk wird dabei auf die kantonalen Praxen gelegt. Anhand dieser können die in der Rechtsprechung und Lehre kontrovers diskutierten und in der Veranlagung relevanten Rechtsfragen und damit die einzelnen Problembereiche bei der direkten Bundessteuer wie auch bei den Staats- und Gemeindesteuern aufgezeigt und näher betrachtet werden. Schliesslich werden Lösungsansätze erarbeitet, die den Veranlagungsprozess vereinfachen und die Rechtssicherheit für die einzelnen Steuerpflichtigen dahin gehend erhöhen sollen, als das Handeln der Steuerbehörde für sie voraussehbarer wird.

2. Gliederung der Arbeit

5 Im ersten Teil der Arbeit werden die verfassungs- und steuerrechtlichen Grundlagen erarbeitet, auf denen die fiskalische Behandlung von Liegenschaftskosten basiert. Es wird aufgezeigt, welche Besteuerungsgrundsätze für die Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen von besonderer

Relevanz sind und wie es sich mit der Pauschalierung dieser Kosten verhält. Anhand der normativen Steuerlehre wird der Einkommensbegriff erörtert und die Gesetzesartikel, die sich mit den Liegenschaftskosten befassen, werden näher untersucht. Schliesslich wird auf die Konkretisierung der Liegenschaftskosten durch die Exekutive bzw. Judikative eingegangen.

Der zweite Teil bildet das Kernstück dieser Arbeit und widmet sich den Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen an sich. Die Gewinnungskosten werden in erster Linie vom Einkommen aus unbeweglichem Vermögen abgezogen. Daher werden in einem ersten Schritt die diversen Arten von Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen aufgezeigt. In einem zweiten Schritt wird sodann auf die Gewinnungskosten eingegangen. Um jedoch die diversen, im Zusammenhang mit dem unbeweglichen Privatvermögen möglichen Aufwendungen qualifizieren bzw. aufteilen zu können, müssen diese erst an einer tauglichen, objektiven Vergleichsgrundlage gemessen werden. Der Wert einer Liegenschaft, der in diesem Teilabschnitt näher definiert wird, bildet einen solchen Massstab. Anhand dieser Grösse kann jeweils entschieden werden, wie die Kosten zu behandeln sind. Nicht jede steuerpflichtige Person kann aber die Gewinnungskosten geltend machen. Daher wird in der Folge untersucht, welche Personen überhaupt zum Abzug berechtigt sind. Anschliessend werden die Unterhaltskosten i.w.S., die einen konkreten Einfluss auf den objektiven Nutzungswert einer Liegenschaft haben, genauer beschrieben. Namentlich werden in diesem Abschnitt die Unterhaltskosten i.e.S. sowie Betriebs- und Verwaltungskosten Dritter definiert und anhand der Kasuistik erforscht. 6

Alsdann befasst sich die Arbeit mit den Aufwendungen, die ipso iure als Gewinnungskosten abgezogen werden können. Insbesondere sind dies die Investitionen für Energiesparmassnahmen und Umweltschutz sowie die Kosten der Denkmalpflege. Darauf folgend wird der Pauschalabzug erläutert, der sowohl für die Veranlagungsbehörde als auch für den Steuerpflichtigen eine enorme Vereinfachung in der praktischen Anwendung darstellt. Hiernach werden die möglichen Abzüge im Zusammenhang mit Zinsen näher betrachtet. Zum Abschluss des zweiten Teils wird der Zeitpunkt des Abzugs der Kosten erfasst, da dieser in der Praxis zu einigen Schwierigkeiten führen kann. Es ist anzumerken, dass im gesamten zweiten Abschnitt der Studie mithilfe der unterschiedlichen kantonalen Praxen, der Rechtsprechung und der Lehre die einzelnen Problembereiche illustriert sowie beurteilt werden. Es werden im Rahmen einer jeweiligen Würdigung Lösungsansätze erarbeitet, um die Schwierigkeiten in Zukunft besser handhaben zu können und um die Veranlagung prozessökonomischer zu gestalten. 7

Abgerundet wird die vorgelegte Untersuchung mit dem dritten und letzten Teil. Im Rahmen einer Schlussbetrachtung werden die gewonnenen Erkenntnisse dargelegt und es wird darüber Aufschluss gegeben, wie mit den Gewin- 8

nungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen in Zukunft sinnvollerweise weiter zu verfahren ist. Ein Ausblick auf den Vorentwurf der WAK-S bezüglich eines Systemwechsels bei der Eigenmietwerbesteuerung beschliesst die Arbeit.

Teil I Grundlagen

1. Verfassungsrechtliche Grundlagen

Zur Durchsetzung des Rechtsstaats haben Lehre und Praxis Grundpfeiler des Verwaltungsrechts entwickelt, die früher entweder aus Art. 4 aBV abgeleitet oder als ungeschriebenes Verfassungsrecht anerkannt wurden. Heute sind diese Grundprinzipien[6] ausdrücklich in die Bundesverfassung aufgenommen worden.[7] Dazu gehören auch die in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[8] Im Folgenden wird auf die für die Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen relevanten verfassungsrechtlichen Grundsätze eingegangen. 9

A. Grundsatz der Rechtsgleichheit

a) Grundsatz

Einer der Eckpfeiler des Rechtsstaats ist das allgemeine Gleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV. Da das Gebot der rechtsgleichen Behandlung sämtliche Staatsorgane auf allen Stufen der Staatstätigkeit bindet, kommt ihm auch im Steuerrecht eine zentrale Bedeutung zu.[9] 10

> *„Das Gleichheitsgebot bedeutet, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist.“*[10]

b) Bedeutung

Der Grundsatz wird demnach verletzt, wenn die Steuergesetzgebung rechtliche Unterscheidungen trifft, für die kein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, oder wenn sie Differenzierungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Verlangt wird jedoch nur eine relative Gleichbehandlung, indem sachliche Differenzierungen erlaubt sind.[11] 11

---

6 Dabei handelt es sich um die Grundsätze der Gesetzmässigkeit (Art. 5 Abs. 1 BV), der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV), des öffentlichen Interesses (Art. 5 Abs. 2 BV), der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) und von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV).

7 REICH, Steuerrecht, § 4 N 83; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 320.

8 REICH, Steuerrecht, § 4 N 39; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 34.

9 REICH, Steuerrecht, § 4 N 38.

10 BGE 105 V 280 E. 3.b) S. 281 m.w.H. (Kursivschrift vom Autor hinzugefügt).

11 Zum Ganzen REICH, Steuerrecht, § 4 N 40; vgl. auch HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 34 und 78.

Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu bestimmenden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten, je nach den herrschenden Anschauungen, unterschiedlich beantwortet werden.[12] Im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots kommt dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zu.[13] Aus praktischen Gründen ist eine exakte Gleichbehandlung oft nicht möglich. Aus diesem Grund darf der Gesetzgeber, bis zu einem gewissen Grad, schematisieren und pauschalisieren.[14] Ebenfalls liegt kein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot vor, wenn die verschiedenen Kantone gleiche Sachverhalte steuerlich unterschiedlich regeln. Wegen des föderalistischen Staatsaufbaus geht die Selbstständigkeit der Kantone dem Rechtsgleichheitsgebot vor. Demzufolge können die Kantone oder Gemeinden unterschiedliche Steuerbestimmungen kennen, die bei vergleichbaren wirtschaftlichen Verhältnissen zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen.[15] Das Bundesgericht übt in Anbetracht dieser Sachlage im Abgaberecht eine gewisse Zurückhaltung. Es greift von Verfassungs wegen bloss ein, wenn die Kantone und die Gemeinden Unterscheidungen treffen, die sich nicht vernünftig begründen lassen, die unhaltbar und somit in den meisten Fällen geradezu willkürlich sind.[16]

12 Auch auf die Rechtsanwendung hat das Gleichbehandlungsgebot einen Einfluss. Namentlich sind alle einschlägigen generell-abstrakten Normen auf gleichartige Sachverhalte in derselben Weise anzuwenden. Dort, wo die Gesetzgebung der Verwaltung einen Entscheidungsspielraum einräumt, hat diese für eine einheitliche Anwendung der Normen besorgt zu sein und die undefinierten Rechtsbegriffe zu konkretisieren.[17] Was z.B. unter „Unterhaltskosten" gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG zu verstehen ist, muss stets nach den gleichen Wertungsgesichtspunkten entschieden werden. Um dies überhaupt möglich zu machen, braucht es hierzu nähere Ausführungen seitens der Steuerbehörden.[18]

---

12 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 576.

13 BGE 123 I 1 E. 6 S. 7.

14 BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 482; siehe zur Pauschalierung hiernach N 27 ff. und 446 ff.

15 REICH, Steuerrecht, § 4 N 41.

16 Zum Ganzen HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 576 ff. mit Hinweisen auf BGE 133 I 206 E. 8.3 S. 224; BGE 132 I 157 E. 4.2 S. 163 und Urteil des BGer 2P.222/2003 vom 6. Februar 2004 E. 4.1.

17 REICH, Steuerrecht, § 4 N 42.

18 Siehe zur Konkretisierung seitens der Steuerbehörden im Allgemeinen und zu den Unterhaltskosten im Einzelnen hiernach N 75 ff. bzw. 183 ff.

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) weiter konkretisiert.[19] 13

B. Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer

a) Grundsatz

Ein weiteres Prinzip, welches das Abgaberecht prägt und beeinflusst, ist der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer. 14

> *„Mit den Grundsätzen des modernen Verfassungsstaates ist nur eine ‚gesetzmässige Verwaltung' vereinbar, die bedingt, dass jede Tätigkeit der staatlichen Organe, welche die Rechts- und Interessensphäre des Bürgers berührt, sich auf gesetzliche Grundlagen zu stützen hat."*[20]

b) Bedeutung

Hauptanliegen des sog. Legalitätsprinzips ist es, die gesamte Verwaltungstätigkeit an das Gesetz zu binden.[21] Das Legalitätsprinzip umfasst nach verbreiteter Auffassung die Aspekte des Vorrangs und des Vorbehalts des Gesetzes.[22] Der Vorrang des Gesetzes verlangt, dass alle staatlichen Organe an die geltenden Rechtsnormen jeder Stufe gebunden sind, die Normen höherer Stufe solchen tieferer Stufe vorgehen und alle Rechtssätze richtig angewendet werden müssen.[23] Der Vorbehalt des Gesetzes beinhaltet den Grundsatz, dass nur jene Verwaltungstätigkeit rechtmässig ist, die sich auf eine gesetzliche Grundlage stützt.[24] Der Vorbehalt bedingt zudem zwei Teilgehalte, die im Vordergrund stehen, namentlich das Erfordernis des Rechtssatzes und die 15

---

19 BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306.

20 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 14 mit Hinweisen auf die Literatur (Kursivschrift vom Autor hinzugefügt). Das Legalitätsprinzip hat seine Grundlage als Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns in Art. 5 Abs. 1 BV und Art. 164 Abs. 1 BV bzw. für die Steuern und Abgaben in Art. 127 Abs. 1 BV und Art. 164 Abs. 1 lit. d BV erhalten (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 334).

21 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 325; OBERSON, Droit fiscal, § 3 N 2.

22 REICH, Steuerrecht, § 4 N 86; vgl. ferner HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 325 f.; LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2.

23 LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2; vgl. ferner HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 325 ff.

24 LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2; REICH, Steuerrecht, § 4 N 86.

Bedingung der Gesetzesform.[25] Die Voraussetzung des Rechtssatzes bedeutet, dass jede Verfügung seitens der staatlichen Organe und jegliche Verwaltungstätigkeit auf einer generell-abstrakten Rechtsnorm, die genügend bestimmt[26] ist, zu beruhen hat.[27] Dies soll insbesondere der Rechtssicherheit und der rechtsgleichen Behandlung der Bürger dienen.[28] Das Erfordernis der Gesetzesform gebietet, dass die wichtigen Rechtsnormen, auf denen die folgenreiche Verwaltungstätigkeit beruht, in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten sein müssen.[29] Gewisse staatliche Anordnungen müssen sich somit auf einen qualifizierten Erlass stützen, damit ihnen eine ausreichende demokratische Legitimation zukommt.[30]

16 Das Legalitätsprinzip ist im gesamten Abgaberecht von grosser Bedeutung.[31] Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kommt der Bedingung der gesetzlichen Grundlage im Abgaberecht die Bedeutung eines verfassungsmässigen Rechts zu, dessen Verletzung selbstständig und unmittelbar gestützt auf Art. 9 BV gerügt werden kann.[32] Öffentliche Abgaben benötigen grundsätzlich eine Grundlage in einem formellen Gesetz, d.h. in einem Erlass, der dem Referendum unterliegt; eine Verordnung genügt nicht.[33] Diese vom Bun-

---

25 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 15; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 337 ff. und 350 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4 N 86.

26 Damit wird der Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit angesprochen, der besagt, dass der Tatbestand, an den die Steuerfolge geknüpft wird, nach Inhalt, Gegenstand und Ausmass hinreichend begrenzt sein muss, sodass die Steuerfolge für das Individuum voraussehbar wird (REICH, Steuerrecht, § 4 N 105; vgl. weiterführend LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 5 ff.).

27 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 15 f.; weiterführend HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 340 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4 N 86.

28 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 15.

29 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 15; REICH, Steuerrecht, § 4 N 86; weiterführend HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 350 ff.; vgl. ferner LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2.

30 LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 15.

31 REICH, Steuerrecht, § 4 N 87. Nach Auffassung von LOCHER könne man die tatsächliche Tragweite des Legalitätsprinzips nur erkennen, wenn man die öffentlichen Abgaben aufgliedere (vgl. dazu im Einzelnen LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2 ff.).

32 BGE 124 I 216 E. 3.a) S. 218; BGE 126 I 180 E. 2.a) S. 182; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 15.

33 BGE 124 I 216 E. 3.a) S. 218; BGE 126 I 180 E. 2.a) S. 182. Die Anforderung an die gesetzliche Grundlage darf jedoch bei bestimmten Gebühren herabgesetzt werden, soweit die Überprüfung auf ihre Rechtmässigkeit anhand von verfassungsmässigen Prinzipien, insb. des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips, ohne Weiteres möglich ist. Folglich bedürfen Kanzlei- und Kontrollgebühren keiner Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn und bei gewissen

desgericht zum Legalitätsprinzip im Abgaberecht entwickelten Grundgedanken wurden in der Bundesverfassung in Art. 164 Abs. 1 lit. d festgehalten.[34]

17 Für die vorliegende Arbeit ist insbesondere das Erfordernis der Gesetzesform im Zusammenhang mit den Steuern als einer Kategorie der öffentlichen Abgaben von Interesse. Deshalb wird im Folgenden auf diese Konstellation näher eingegangen. In Bezug auf das Steuerrecht ist das Legalitätsprinzip in Art. 127 Abs. 1 BV, der für Bund, Kantone und Gemeinden gleichermassen gilt, festgeschrieben worden.[35] Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuer, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen in einem formellen Gesetz generell-abstrakt zu regeln. Im Steuerrecht gilt ein strenges Erfordernis der Gesetzesform. Auch wenn nicht jede Einzelheit auf Stufe des formellen Gesetzes geregelt sein muss, sind die wesentlichen Elemente einer Steuer in jedem Fall durch die Legislative festzulegen. Dabei muss der Umfang der Steuererhebung aufgrund eines formellen Gesetzes klar bestimmbar und beschränkt sein. Eine Ausdehnung des Steueranspruchs auf dem Verordnungsweg würde das Legalitätsprinzip verletzen.[36]

18 Das Legalitätsprinzip sollte aber nicht dahin gehend verstanden werden, dass der Gesetzgeber alles selbst zu bestimmen hat. Unter Ausschluss der wesentlichen Elemente ist eine Delegation an die Exekutive durchaus möglich. Vorausgesetzt wird jedoch, dass die Gesetzesdelegation nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, die Delegationsnorm in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, die Übertragung sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, ebenfalls in einem Gesetz im formellen Sinn umschrieben sind. Sind die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, ist eine Delegation von gewissen Regelungskompetenzen an die Exekutivbehörden möglich.[37]

Gebühren muss deren Höhe nicht im Gesetz im formellen Sinn festgeschrieben sein (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 387 und 2767 f.).

34 REICH, Steuerrecht, § 4 N 87.

35 Botsch. BV, 346; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 61.

36 Zum Ganzen REICH, Steuerrecht, § 4 N 88.

37 Weiterführend HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 368 ff. Vgl. zur Delegation im Zusammenhang mit den Unterhaltskosten hiernach N 72 ff.

C. Allgemeinheit der Besteuerung

a) Grundsatz

19 Als weiterer Besteuerungsgrundsatz wird in Art. 127 Abs. 2 BV die Allgemeinheit der Besteuerung aufgeführt.[38]

> *„Der Grundsatz der Allgemeinheit verlangt die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung. Er verbietet unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung, da der Finanzaufwand des Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger getragen werden soll.“*[39]

b) Bedeutung

20 Das Allgemeinheitsprinzip bezieht sich damit auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses und beinhaltet einerseits ein Privilegierungs- und andererseits ein Diskriminierungsverbot.[40] Demzufolge verbietet dieses Prinzip die Privilegierung bestimmter Personen und Personengruppen, d.h. Bevorzugung um ihrer selbst willen, und es verbietet damit spiegelbildlich entsprechende Diskriminierung nicht bevorzugter Personen und Personengruppen.[41] Grundsätzlich soll jedes Individuum Steuern zahlen, ohne Rücksicht auf seine persönlichen Merkmale wie Abstammung, Religion, Stand oder andere Zugehörigkeit.[42] Eine sachlich begründete Ausnahme von der Besteuerung wird durch den Grundsatz jedoch nicht ausgeschlossen.[43] Ausnahmen sind sachlich begründet, wenn sie auf wesentlichen Unterschieden in den wirtschaftlichen Verhältnissen basieren, die Steuerbefreiung mit der Art der Zweckverfolgung oder mit fundierten steuersystematischen Überlegungen gerechtfertigt ist oder mit der besonderen Regelungsaufgabe (z.B. Lenkungsabgabe) einer Steuer begründet werden kann.[44] Grundsätzlich gilt allerdings,

---

38 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gilt gleichermassen für Bund, Kantone sowie Gemeinden (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 48 und 56 ff.).

39 BGE 114 Ia 221 E. 2.c) S. 224 m.w.H. (Kursivschrift vom Autor hinzugefügt).

40 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 62; REICH, Steuerrecht, § 4 N 127 f.; OBERSON, Droit fiscal, § 3 N 18 f.; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 483.

41 HANGARTNER, Allgemeinheit, S. 93.

42 REICH, Steuerrecht, § 4 N 126.

43 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 72.

44 REICH, Steuerrecht, § 4 N 130.

dass jede Person die Staatslasten mitzutragen hat, so wie diese auch von den staatlichen Leistungen profitiert.[45]

D. Gleichmässigkeit der Besteuerung

a) Grundsatz

21 Ein weiterer Grundsatz ist die in Art. 127 Abs. 2 BV genannte Gleichmässigkeit der Besteuerung.[46]

> *„Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung führen.“*[47]

b) Bedeutung

22 Somit wird das Gebot der Gleichbehandlung gleicher bzw. der Ungleichbehandlung ungleicher Sachverhalte auf die objektiven und quantitativen Teile des Steuerrechtsverhältnisses (Steuerobjekt, Steuerberechnungsgrundlage und Steuermass) angewendet.[48] Ziel ist es, die staatlichen Lasten auf die nach dem Allgemeinheitsprinzip ausgesuchten Steuerpflichtigen nach gleichem Mass zu verteilen.[49] Der Gleichmässigkeitsgrundsatz geht jedoch nicht über das allgemeine Gleichbehandlungsgebot hinaus.[50]

---

45 REICH, Steuerrecht, § 4 N 126; vgl. ferner BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 651 f.; BGE 114 Ia 321 E. 3b) S. 323; BGE 114 Ia 221 E. 2c) S. 224.

46 Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung gilt gleichermassen für Bund, Kantone sowie Gemeinden (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 48 und 56 ff.).

47 BGE 114 Ia 221 E. 2.c) S. 224 f. m.w.H. (Kursivschrift vom Autor hinzugefügt).

48 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 74; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 62; vgl. ferner KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 488 ff.

49 REICH, Steuerrecht, § 4 N 136; Urteile des BGer 2C_1145/2013 und 2C_1146/2013 vom 20. September 2014 E. 5.1.

50 REICH vertritt deshalb die Auffassung, dass das Gleichmässigkeitsgebot ohne Weiteres ersatzlos gestrichen werden könne (REICH, Steuerrecht, § 4 N 138 m.w.H.). Ebenso HÖHN, der jedoch den Grund darin sieht, dass das Gleichmässigkeitsgebot bereits im Leistungsfähigkeitsprinzip enthalten sei (HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 129).

E. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

a) Grundsatz

23 Mit den vorgenannten Grundsätzen hängt derjenige der verhältnismässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zusammen.[51]

> *Dieser Grundsatz verlangt, „dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll".*[52]

b) Bedeutung

aa) Zentraler Massstab

24 Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist zentraler Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung.[53] Dieses Prinzip ist nicht nur in der Bundesverfassung in Art. 127 Abs. 2 verankert worden, sondern hat nunmehr Eingang in zahlreiche Kantonsverfassungen gefunden.[54] Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat die geschichtliche Entwicklung der Einkommenssteuer entscheidend geprägt und entspricht heute einer allgemeinen, tief verwurzelten moralischen Überzeugung.[55] Nicht nur in der Schweiz ist dies so. Auch andere Länder anerkennen den Leistungsfähigkeitsgrundsatz als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung.[56] Dies soll aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass dieses Prinzip auch kritisiert wird. Zum Teil wird ins Feld geführt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zu vieldeutig sei, als dass man daraus konkrete Schlüsse ziehen könnte,[57] sowie dass es benutzt werde, um Begründungsdefizite zu verschleiern.[58]

---

51 Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt für Bund, Kantone sowie Gemeinden (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 48 und 56 ff.).

52 BGE 114 Ia 221 E. 2.c) S. 225 (Kursivschrift vom Autor hinzugefügt).

53 REICH, Steuerrecht, § 4 N 139.

54 Vgl. z.B. § 119 KV-AG, Art. 125 KV-ZH, Art. 104 KV-BE; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 76.

55 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 10; KLETT, Gleichheitssatz, S. 92 ff. HÖHN ist zudem der Auffassung, dass die vom Bundesgericht verwendete Formel der Dreiheit von Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Leistungsfähigkeit keine weitere Aussage mit sich bringe, als sie ohnehin mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip herausgearbeitet werden könne. Demnach sei der zentrale Grundsatz das Leistungsfähigkeitsprinzip (HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 129).

56 HEY, Steuersystem, § 3 N 41; SCHAUMBURG, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 125.

57 HEY, Steuersystem, § 3 N 41.

58 GASSNER/LANG, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 121.

bb) Richtlinie für die Steuerbelastung

25 Richtlinie für die Steuerbelastung ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip die subjektive Fähigkeit der Steuerpflichtigen, die Staatskosten mittragen zu können. Dabei müssen alle wesentlichen Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit als Steuerobjekte berücksichtigt werden, ansonsten die Besteuerung nicht vollumfänglich gewährleistet ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip fragt somit nicht nur nach dem Steuermass, sondern auch nach dem Steuerobjekt und der Bemessungsgrundlage.[59] Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird einerseits an den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln gemessen und andererseits an den persönlichen Verhältnissen, die deren Verwendung beeinflussen.[60] Die Frage, die sich hierbei stellt, ist: „Was soll in welchem Ausmass bei den nach dem Grundsatz der Allgemeinheit ausgewählten Personen besteuert werden?“[61] Mit anderen Worten sollen die staatlichen Lasten, nach Massgabe der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, gleichmässig auf die Bürger verteilt werden (sog. vertikale Steuergerechtigkeit).[62] Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt grundsätzlich für die Gesamtheit aller Steuerarten, sodass eine Diskrepanz bei gewissen Steuerarten durch andere Steuern kompensiert werden kann.[63] Nichtsdestotrotz ist das Prinzip in erster Linie bei der Ausgestaltung der einzelnen Steuerarten zu beachten. Besondere Bedeutung kommt dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei jenen Steuern zu, die Sachverhalte zum Gegenstand haben, die Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind (Einkommens-, Gewinn- und Vermögenssteuer).[64]

cc) Bedeutung des Grundsatzes für die Einkommenssteuer

26 Die Einkommenssteuer ist eine der wesentlichsten Einnahmequellen von Bund, Kantonen und Gemeinden. Sie stellt die höchste individuelle Belastungswirkung dar und ist deshalb das zentrale Anwendungsgebiet des Leistungsfähigkeitsprinzips.[65] Folglich liegt, nach weitverbreiteter Auffassung, im Einkommen eines Individuums zwar nicht die einzige, aber doch die klarste Manifestation seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[66] Damit die Leistungsfähigkeit verschiedener Steuerpflichtiger überhaupt gegenübergestellt

---

59 Zum Ganzen REICH, Allgemeinheit, S. 173.

60 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4 N 76.

61 REICH, Leistungsfähigkeit, S. 104.

62 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 10; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 49.

63 REICH, Leistungsfähigkeit, S. 104.

64 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 3 N 77.

65 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 11; REICH, Leistungsfähigkeit, S. 105.

66 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 11 m.w.H.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 289; OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 399; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Probleme der Harmonisierung, S. 6 f.

werden kann, muss allerdings zunächst eine taugliche, objektive Vergleichsgrundlage gefunden werden.[67] Das Nettoeinkommen bzw. das gesamte Reineinkommen bildet einen solchen objektiven Vergleichsmassstab. Das Reineinkommen stellt den Überschuss der Einkünfte, nach Abzug aller ursächlich damit verbundenen Aufwendungen, dar.[68] Dazu gehören unter anderem die Kosten im Zusammenhang mit den Liegenschaften, weshalb bei der Frage der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine zentrale Rolle einnimmt.[69] Ist das Nettoeinkommen bestimmt, muss in einem nächsten Schritt der subjektiven wirtschaftlichen Situation der Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden. Im Bereich der Einkommenssteuer wird dies mit Freibeträgen (Sozialabzügen) und unterschiedlichen Tarifen erreicht. Dies hat zur Folge, dass gleiche Reineinkommen nicht gleich besteuert werden, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei den Einkommensträgern verschieden ist.[70] Somit hat das Leistungsfähigkeitsprinzip eine gewollte Abweichung vom Gebot der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen zur Folge, indem auch den unterschiedlichen Fähigkeiten der einzelnen Steuerträger, Steuern zu entrichten, Rechnung getragen wird.[71] In der Lehre ist man sich darüber einig, dass das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit damit Schutz vor exzessiver Steuerbelastung gewährt.[72]

F. Pauschalierung

a) Begriff der Pauschalierung

27 Vereinfachend gesagt, werden bei der Pauschalierung Einzelteile oder -summen zu einer grösseren Einheit zusammengenommen bzw. -gerechnet, ohne dabei den Einzelfall resp. die einzelnen Summen darzulegen oder zu prüfen.[73] Im Steuerrecht stellt die Pauschalierung ein besonderes Verfahren dar, namentlich „eine besondere Art der Steuerermittlung".[74] Während im normalen Verfahren im Rahmen der individuellen Leistungsbewertung jede einzelne Leistung mit der entsprechenden Gegenleistung abgegolten wird,

67 REICH, Allgemeinheit, S. 174.

68 Siehe zur Ermittlung des Reineinkommens hiernach N 52 ff.

69 Anstatt vieler BGE 133 II 287 E. 3. S. 290 f.; BGE 133 I 206 E. 11.1 f. S. 229 f. m.w.H.

70 Zum Ganzen REICH, Steuerrecht, § 4 N 144; REICH, Leistungsfähigkeit, S. 105; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 12; REICH, Allgemeinheit, S. 175; HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 128 f.

71 HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 128.

72 REICH, Leistungsfähigkeit, S. 106 m.w.H.

73 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 62.

74 TSCHUMPER, Pauschalierung, S. 11.

begnügt sich die Pauschalierung als spezielles Verfahren mit einem bestimmten Totalbetrag.[75]

b) Wesen der Pauschalierung

aa) Verfassungskonforme Besteuerung

Eine verfassungskonforme Besteuerung berücksichtigt das Rechtsgleichheitsgebot und den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung. Sie basiert auf der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die aufgrund der konkreten Steuerfaktoren individuell eruiert wird. Dies hat zur Folge, dass wesentlich verschiedene Verhältnisse auch zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen, zumal nach dem allgemeinen Gleichheitssatz Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit dagegen ungleich zu behandeln ist.[76] Dies würde Veranlagungsinstrumente wie die Pauschalierung grundsätzlich ausschliessen,[77] denn diese haben zur Folge, dass ein allzu detailliertes Eingehen auf die individuelle Leistungsfähigkeit nicht möglich ist. Trotzdem kennt das Steuerrecht zahlreiche Typisierungen wie Freibeträge und Pauschalierungen.[78] 28

bb) Pauschalierung in der Lehre

Was ist das Wesen der Pauschalierung? Die Pauschalierung ist nach MARANTELLI eine besondere Variante der Ermittlung des Steuerbetrages, indem bewusst auf die Abklärung der genauen Besteuerungsgrundsätze verzichtet und stattdessen auf Durchschnittsschätzungen abgestellt wird. Mit anderen Worten stellt die Pauschalierung eine Konfektionsgrösse und keine Massarbeit dar.[79] Eine sachgerechte Pauschalierung sollte in der Mehrzahl der Fälle zu einem Resultat führen, das der tatsächlichen Leistungsfähigkeit möglichst nahekommt.[80] Dies hat zur Folge, dass von einer schematisierten Lösung im Sinn einer Pauschalierung dann abzusehen ist, wenn die Ausgangslagen derart unterschiedlich sind, dass sich kein „typischer Sachverhalt" bilden lässt, denn in solchen Fällen kann auch nicht von einem Durchschnittsfall ausgegangen werden.[81] 29

---

75 TSCHUMPER, Pauschalierung, S. 11.

76 BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 652 f. mit Hinweis auf BGE 94 I 654 E. 5 S. 654.

77 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 63.

78 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, S. 139.

79 MARANTELLI, Grundprobleme Tourismusabgaberecht, S. 157.

80 SCHERRER, Steuergerechtigkeit, S. 139; vgl. ferner LOCHER, Praktikabilität, S. 216.

81 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 63.

cc) Pauschalierung in der Rechtsprechung

30 In der Rechtsprechung findet die Ansicht der Lehre Anerkennung. So hat das Bundesgericht in einem Entscheid aus dem Jahr 1972 befunden, dass eine schematisierte Betrachtungsweise oftmals notwendig sei, um überhaupt die Anwendung des Rechts praktikabel zu machen, und dementsprechend auch zulässig sei.[82] Gemäss konstanter höchstrichterlicher Rechtsprechung darf somit durchaus nach schematischen, aufgrund der Durchschnittserfahrung aufgestellten Massstäben vorgegangen werden.[83] Allerdings – so das Bundesgericht – sei es bei der Anwendung derartiger Massstäbe erforderlich, dass sie nicht zu einem unhaltbaren, mit sachlichen Gründen schlechterdings nicht mehr vertretbaren Resultat führen und dass sie keine Unterscheidungen treffen würden, für die ein nachvollziehbarer Grund nicht mehr ersichtlich sei.[84] Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau weist zudem darauf hin, dass die Pauschalierung nicht auf mangels Eruierbarkeit bloss vermuteten Erfahrungszahlen beruhen dürfe. Zudem dürften unterschiedliche Sachverhalte, bei denen es keinen „Normalfall" gebe, sondern der Sonderfall die Regel bilde, nicht über denselben Leisten geschlagen werden.[85] Es kann folglich gesagt werden, dass die Pauschalierungen so lange nicht gegen die Rechtsgleichheit und weitere Verfassungsprinzipien verstossen, als nicht eine erhebliche Zahl Steuerpflichtiger ungleich behandelt wird bzw. gewisse Gruppen systematisch benachteiligt werden.[86]

dd) Pauschalierung in der Rechtssetzung und in der Rechtsanwendung

31 Pauschalierungen kommen sowohl im Bereich der Rechtssetzung als auch in der Rechtsanwendung vor. Dabei schafft die Legislative Normen, die einen typischen Normalfall zum Ausgangspunkt haben.[87] Dadurch stellt jede Pauschalierung „eine gesetzliche Vermutung dar, dass zugunsten der Praktikabilität die durchschnittlichen Verhältnisse zur Bestimmung einer individuellen Steuerpflicht genügen".[88] IMBODEN bezeichnet die „Gesetzes-Pauschale" (Pauschalierung in der Rechtssetzung) als gesetzlich festgelegten Ersatztatbe-

---

82 BGE 98 Ia 169 E. 4.b) S. 174.

83 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 3.4 S. 167; Urteil des BGer 2P.40/2000 vom 3. November 2000 E. 2.a); BGE 124 I 193 E. 3.e) S. 197; BGE 112 Ia 240 E. 4.b) S. 244; BGE 109 Ia 325 E. 5 S. 328 m.w.H.

84 BGE 106 Ia 241 E. 3.b) S. 244 m.w.H.; vgl. auch Urteil des VGer BE vom 21. Dezember 1990 in BVR 1991 S. 308, E. 3.a) S. 310 f.

85 Urteil des VGer AG vom 3. März 1978 in ZBl 1978 S. 458 E 3.b) S. 465; vgl. ferner BGE 98 Ia 169 E 4.b) S. 174.

86 Urteil des BGer 2P.36/1999 vom 3. November 2000 in Pra 2001 Nr. 98 S. 582, E. 2.b) S. 584.

87 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 64.

88 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 17.

stand, denn einerseits rücke an die Stelle des primären Objektes, und zwar oftmals im Sinn einer Privilegierung, eine andere für die Besteuerung relevante Gegebenheit (statt auf das Einkommen wird auf den Aufwand abgestellt); andererseits werde zumindest die gesetzliche Steuerbemessungsgrundlage verändert, indem der „wirkliche Wert" eines Vermögensgegenstandes einem amtlichen Katasterwert weiche. Demgegenüber mache – so IMBODEN weiter – die Veranlagungspauschale (Pauschalierung in der Rechtsanwendung), im Sinn einer Vereinfachung der Besteuerung, die individuelle Eruierung der Besteuerungsgrundlage überflüssig.[89] Hierbei stellt sich aber für den Rechtsanwender, der die Besteuerung aufgrund einer Veranlagungspauschale vornimmt, vielmals das Problem der Gesetzmässigkeit.[90] ZWAHLEN ist diesbezüglich der Auffassung, dass eine Pauschalierung durch die rechtsanwendende Behörde auch dann legitim sei, wenn es an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Er setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Regelungen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit beachten sowie angemessen publiziert würden und justiziabel seien.[91]

c) Rechtfertigung pauschaler Lösungen

aa) Rechtsprechung des Bundesgerichts

Das Bundesgericht führt als Begründung für die Pauschalierung Praktikabilitätsüberlegungen ins Feld. Die Bundesrichter bringen vor, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgabenrechts unausweichlich und deshalb auch zulässig sei. Pauschalierungen seien namentlich vor dem Hintergrund, dass Steuerveranlagungen ein Massenverfahren darstellen, bei dem Praktikabilitätsaspekten und veranlagungsökonomischen Gesichtspunkten ebenfalls Rechnung zu tragen sei, unumgänglich.[92] Insbesondere seien Pauschalierungen und Schematisierungen dann rechtsgleich und willkürfrei, wenn sie sich an einem Durchschnittssachverhalt orientieren.[93] 32

89 Zum Ganzen IMBODEN, Grundsätze, S. 81.

90 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 64.

91 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 18 ff.

92 Urteil des BGer 2P.36/1999 vom 3. November 2000 in Pra 2001 Nr. 98 S. 582, E. 2.b) f. S. 584; Urteil des BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.4.3 mit Hinweis auf Urteil des BGer 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4; Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.2; Urteile des BGer 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2; Urteil des BGer 2A.556/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2.2.

93 Urteil des BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.4.3 mit Hinweis auf Urteil des BGer 2C_243/2012 vom 12. Juli 2012 in StE 2012 B 72.14.2 Nr. 40 E. 3.3.

bb) Kantonale Rechtsprechung und Lehre

33 In der kantonalen Rechtsprechung und der Lehre werden Pauschalierungen damit gerechtfertigt, dass sie der administrativen Vereinfachung dienen und den Aufwand für die Einschätzung des einzelnen Steuerpflichtigen in vertretbarem Rahmen halten. Es besteht aus verfahrensökonomischer Sicht ein Bedürfnis der Steuerbehörden und Steuerpflichtigen, bei gewissen Konstellationen von bestimmten verfahrensmässigen Pflichten befreit zu werden, um eine Vereinfachung des Steuerfestsetzungs- oder Veranlagungsverfahrens zu erreichen.[94] Die Pauschalierung bietet sich insbesondere bei Fällen an, in denen sich die Feststellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als äusserst aufwendige bis praktisch unmögliche Aufgabe erweist. Auf diese Weise kann die Veranlagung gesichert werden.[95] TSCHUMPER nennt dabei drei konkrete Fälle, welche die Pauschalierungen als wünschenswert erscheinen lassen. Erstens sei an den Fall zu denken, bei dem generelle Schwierigkeiten der Steuerermittlung bestünden. Zweitens gebe es Tatbestände, bei denen das Bedürfnis nach einer rationellen Steuerfestsetzung bestehe (bspw. bei niedrigen Steuererträgen). Drittens könne der Grund für die Pauschalierung auch in der Rücksichtnahme auf den Steuerpflichtigen liegen, wenn dessen persönliche Sphäre durch die Überprüfung der Steuerfaktoren nicht mehr als nötig berührt werden solle.[96]

34 Es sind somit verwaltungstechnische, verwaltungsökonomische und Verfahrensaspekte, die für eine Pauschalierung sprechen. Sie wird insbesondere deshalb angewendet, um die Besteuerung praktikabel zu machen. Damit liefern Praktikabilitätsüberlegungen den entscheidenden Grund für die Rechtfertigung der Pauschalierung.[97] Jede Pauschalierung steht allerdings in einem Spannungsverhältnis zum Rechtsgleichheitsprinzip, da der Gesetzgeber bewusst Ungleiches gleich behandelt. Deshalb fordert ZWAHLEN, dass sich die Pauschalierung auf Gebiete zu beschränken habe, „für die, ihrer technischen Vielgestalt und gesamthaft gesehenen Unwichtigkeit wegen, auf die Abklärung des konkreten Einzelsachverhalts verzichtet werden kann“.[98]

---

94 Urteil der StRK VS vom 27. Februar 1991 in StE 1992 B 22.3 Nr. 45 E. 2.5; TSCHUMPER, Pauschalierung, S. 24; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 608 f.

95 SCHERRER, Steuergerechtigkeit, S. 139.

96 TSCHUMPER, Pauschalierung, S. 24 ff.

97 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 65; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 608.

98 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 17. Zudem fordert ZWAHLEN, dass bei Pauschalierungen, die im Einzelfall augenscheinlich zu völlig unhaltbaren Ergebnissen führen würden, gezwungenermassen eine Korrektur möglich sein sollte (ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 17 Fn. 103). Mithilfe der Wechselpauschale

d) Arten von Pauschalierung

35 Bezüglich des betreffenden Objekts sind zwei Arten von Pauschalierung zu unterscheiden. Einerseits kann der Steuerbetrag pauschaliert werden, indem der Steuerpflichtige aufgrund einer bestimmten Anknüpfung einen von vornherein eruierten Betrag zu entrichten hat. Hierbei ist vor allem an die indirekten Steuern zu denken, wie etwa an die Tourismusabgaben[99] oder die Hundesteuer. Andererseits kann die Pauschalierung im Rahmen einzelner Tatbestände, insbesondere bei den direkten Steuern, vorgenommen werden.[100] Dabei geht es um die Bestimmung des Sachverhalts sowie um die Bewertung von Steuerobjekt resp. einzelner Steuerfaktoren. Hier steht die Steuerpauschale nicht von vornherein fest, sondern ist im Einzelfall zu eruieren.[101] Zu denken wäre hier etwa an den Pauschalabzug bei Liegenschaften im Privatvermögen.[102]

e) Pauschalierung der Unterhaltskosten bei Liegenschaften

36 Bei der Pauschalierung der Unterhaltskosten bei Liegenschaften wird die Pauschalierung anhand einzelner Tatbestände vorgenommen; es handelt sich dabei um den klassischen wiewohl auch bekanntesten Fall einer Pauschalierung in der schweizerischen Steuerpraxis. Der Abzug berechnet sich oftmals in der Art, dass vom Steuerwert ein in Prozenten ausgedrückter Betrag abgezogen werden kann. Dabei besteht in der Regel keine Limitierung des Abzuges. Die Ausführungen zur Pauschalierung sind überwiegend in Vollziehungsverordnungen zum Steuergesetz, in Wegleitungen, Dienstanleitungen, Kreisschreiben und Erlassen verankert. Aus steuerrechtlicher Sichtweise handelt es sich somit um die Kategorie der Veranlagungspauschalen.[103]

---

wurde diese Problematik bei den Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen jedoch entschärft (siehe zur Wechselpauschale hiernach N 484 ff.).

99 MARANTELLI, Grundprobleme Tourismusabgaberecht, S. 4 f.

100 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 65.

101 TSCHUMPER, Pauschalierung, S. 14 f.

102 Siehe zum Pauschalabzug bei Liegenschaften im Detail hiernach N 36 und 446 ff.

103 Zum Ganzen TSCHUMPER, Pauschalierung, S. 68 f.; siehe zum Pauschalabzug bei Liegenschaften im Detail hiernach N 446 ff.

2. Steuerrechtliche Grundlagen

A. Begriff des Einkommens

a) Allgemeines

37 Das Einkommen stellt das wichtigste Steuerobjekt der direkten Steuern in der Schweiz dar. Im Gegensatz zu demjenigen des Vermögens ist der Begriff des Einkommens kein zivilrechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher.[104] Nicht nur das Steuerrecht befasst sich im juristischen Sinn mit der Definition des Begriffs des Einkommens, sondern auch die Finanzwissenschaft.[105] Allerdings ist es der Finanzwissenschaft bis heute nicht gelungen, sich auf eine einheitliche Begriffsumschreibung zu einigen.[106]

38 Im Verlauf der Zeit haben sich zahlreiche Theorien in der Finanzwissenschaft entwickelt, nach welchen Kriterien das Einkommen bei der Besteuerung zu bemessen sei. Es handelt sich dabei um die Quellentheorie, die Reinvermögenszugangstheorie, die Markteinkommenstheorie und die Reinvermögenszuflusstheorie.[107]

b) Theorien

aa) Quellentheorie

39 Die Quellentheorie, auch Periodizitätstheorie genannt, definiert Einkommen als die Einkünfte, die alljährlich einem Steuerpflichtigen aus dauernden Quellen zukommen und die er ohne Verminderung seines Vermögens zur Bildung des Lebensunterhaltes für sich und seine Familie verwenden kann, inkl. das Ersparte, das zur Vermehrung von Vermögen verwendet wird.[108] Nach dieser Definition stellen nur regelmässig wiederkehrende Einkünfte Einkommen dar, die ihren Ursprung in einer dauernden Quelle haben.[109]

40 Die Quellentheorie gilt heute als antiquiert und hat denn auch keinen Eingang in die Einkommensgeneralklauseln der harmonisierten Einkommenssteuergesetze gefunden.[110] Die Beschränkung des Einkommens auf regelmässig wiederkehrende Einkünfte, die ihren Ursprung nur in einer dauernden Quelle

---

104 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 203.

105 REICH, Steuerrecht, § 10 N 1.

106 LOCHER, Komm. DBG I, Einführung zu Art. 16 ff. N 3; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204 m.w.H.

107 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 3; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 7.

108 FUISTING, Steuerlehre, S. 110.

109 HIRT, Einkommensbesteuerung, S. 126.

110 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 4.

haben, ist nicht mehr sachgerecht und vermag dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu genügen.[111]

bb) Reinvermögenszugangstheorie

41 Die Reinvermögenszugangstheorie von SCHANZ definiert Einkommen als den Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnittes inkl. der Nutzungen und geldwerter Leistungen Dritter.[112] Im Unterschied zur Quellentheorie wird nicht mehr zwischen verschiedenen Einkommensquellen, d.h. zwischen periodischen und einmaligen Zuflüssen resp. zwischen ordentlichen Gewinnen und Konjunkturgewinnen, differenziert. Sämtliche in Geld bewertbaren Vorteile, die einer Person während einer Periode zukommen, stellen Einkommen dar. Insofern entspricht diese Theorie dem Gedanken der gleichmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[113]

42 BLUMENSTEIN/LOCHER haben diese Theorie aufgegriffen und wie folgt weiterentwickelt: „Einkommen ist die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufliessen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann.“[114]

43 Bei der Definition des Einkommens lehnt sich das Bundesgericht an die Formulierung von BLUMENSTEIN/LOCHER an.[115] Die höchstrichterliche Rechtsprechung weist jedoch darauf hin, dass sich der Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung in der Schweiz nicht bis zur letzten Konsequenz durchgesetzt hat.[116]

cc) Markteinkommenstheorie

44 Den Ausgangspunkt für die Markteinkommenstheorie stellt die Reinvermögenszugangstheorie dar. Die Reinvermögenszugangstheorie ist aber dahingehend einzuschränken, dass Einkommen durch die entgeltliche Verwertung

---

111 HIRT, Einkommensbesteuerung, S. 127. Wohl auch deshalb, da es ein grundlegendes Merkmal des steuerbaren Einkommens ist, dass auf die Vermögenszuflüsse bzw. Wertzugänge abgestellt wird, ohne Rücksicht darauf, ob der Zugang einmal oder mehrmals erfolgt (CAGIANUT, Gesetzgebung Einkommenssteuer, S. 595).

112 SCHANZ, Einkommensbegriff, S. 23, zitiert nach BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204.

113 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 5.

114 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204.

115 Urteil des BGer vom 23. Dezember 1996 in StE 1997 B 72.11 Nr. 5 E. 3.a); Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 7.

116 Urteil des BGer vom 23. Dezember 1996 in StE 1997 B 72.11 Nr. 5 E. 3.a); weiterführend BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204 f.

von Leistungen am Markt erzielt wird. Folglich haben die Vermögenszugänge aus der Teilnahme am Marktgeschehen zu resultieren.[117] Mit anderen Worten entsprechen die erwirtschafteten Einkünfte, die im Rahmen der Bildung des Sozialproduktes entstehen, dem steuerbaren Einkommen.[118]

45 Allerdings ist eine Beschränkung auf das Markteinkommen nicht angemessen, denn das Leistungsfähigkeitsprinzip greift über das Markteinkommen hinaus.[119] Das Markteinkommen wird insbesondere durch die zugerechneten Einkünfte gemäss Art. 16 Abs. 2 DBG[120] ergänzt.[121]

dd) Reinvermögenszuflusstheorie

46 Nach dieser Auffassung sind als steuerbare Einkünfte bei der Einkommenssteuer sämtliche geldwerten Vorteile zu verstehen, die einem Steuerpflichtigen in einem bestimmten Zeitraum von aussen zufliessen und die er ohne Vermögenseinbusse für seine privaten Bedürfnisse verwenden kann.[122] Entscheidend für die Steuerbarkeit ist es hier, dass der Zufluss von aussen kommt. Im Gegensatz dazu wird bei der Reinvermögenszugangstheorie der Vermögenszugang nicht auf den Vermögenszufluss von aussen beschränkt. Vielmehr ist nach der Theorie des Reinvermögenszugangs jeder wirtschaftliche Nettovermögenszugang als Einkommen steuerbar, was auch endogene Vermögenszugänge, wie etwa unrealisierte Vermögenszuwächse oder zugerechnete Einkünfte, mit einschliesst.[123]

---

117 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 6 m.w.H.

118 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 8.

119 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 11 m.w.H.

120 Gemäss diesem Artikel gelten auch Naturalbezüge jeder Art (gewillkürte und echte Naturaleinkünfte) als Einkommen.

121 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 12.

122 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 7; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 16; Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 20.

123 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 7; vgl. ferner Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 17 ff.; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 14 ff.

c) Einkommenskonzept in den Steuergesetzen

aa) Allgemein

47 Es ist umstritten, ob das DBG und das StHG einer Einkommenstheorie folgen. Immerhin kann gesagt werden, dass das DBG sowie das StHG nicht der Quellentheorie folgen, da in Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG ausdrücklich auch einmalige Einkünfte für steuerbar erklärt werden.[124] REICH vertritt die Auffassung, dass die gesetzliche Einkommensumschreibung auf der Reinvermögenszuflusstheorie basiere, denn nur so könne garantiert werden, dass die Anforderungen der Rechtssicherheit und des Legalitätsprinzips eingehalten würden.[125] Anders sieht es die höchstrichterliche Rechtsprechung[126] und die übrige schweizerische Doktrin[127], die der Meinung sind, dass der steuerrechtliche Einkommensbegriff massgeblich durch die Reinvermögenszugangstheorie geprägt werde. Demgegenüber ist LOCHER der Meinung, dass der Einkommensbegriff auf der Markteinkommenstheorie fusse.[128] Jedoch bringt er zugleich den Vorbehalt an, dass weniger eine bestimmte Theorie für die Bestimmung des Einkommens massgebend, sondern vielmehr eine sachgerechte Auslegung der Normen über die steuerbaren Einkünfte entscheidend sei.[129]

bb) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

48 Das DBG enthält weder eine Legaldefinition des steuerbaren Einkommens, noch ist Art. 16 Abs. 1 DBG sehr aussagekräftig.[130] Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Der Gesetzgeber verfolgt damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung.[131] Nach herrschender Lehre enthält Art. 16

---

124 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 8 m.w.H.; Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 5.

125 Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 17a.

126 Urteil des BGer 2C_625/2015 vom 18. Februar 2016 E. 5.1; Urteil des BGer 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_673/2010 vom 9. März 2011 E. 3.1; BGE 143 II 402 E. 5.1 S. 404; BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365; BGE 133 II 287 E. 2.1 S. 289; BGE 131 I 409 E. 4.1 S. 413; BGE 125 II 113 E. 4.a) S. 119; vgl. ferner Urteil des BGer 9C_803/2011 vom 23. August 2012 E. 3.3.4.

127 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204; OBERSON, Droit fiscal, § 7 N 2; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 8 f. m.w.H.; KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 21 N 1 ff.

128 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 2 ff.

129 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 2.

130 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 82; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 2.

131 BGE 143 II 402 E. 5.1 S. 404; BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f.; BGE 125 II 113 E. 4.a) S. 119.

DBG eine Generalklausel, die durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile in Art. 17 bis 23 DBG ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte (Art. 16 Abs. 3 und Art. 24 DBG) konkretisiert wird.[132] Folgerichtig geht das DBG für die Einkommensbesteuerung von der Konzeption der Einkommensgeneralklausel aus.[133]

cc) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

49 Wie das DBG enthält auch das StHG keine Legaldefinition des steuerbaren Einkommens. Art. 7 Abs. 1 StHG hält fest, dass der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit, aus Vermögensertrag, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken, aus Vorsorgeeinrichtungen sowie Leibrenten unterliegen. Das StHG geht somit – wie auch das DBG – von einer Einkommensgeneralklausel, kombiniert mit einem beispielhaften Einkünftekatalog aus.[134] Der Steuerharmonisierungsgesetzgeber statuiert einen umfassenden Einkommensbegriff, indem die Gesamtheit der Einkünfte von der harmonisierten Einkommenssteuer erfasst wird.[135] Schliesslich enthält Art. 7 Abs. 4 StHG eine abschliessende Aufzählung der steuerfreien Einkünfte. Steuerfrei sind unter anderem Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen (lit. b) sowie Einkünfte aus Erbschaft, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung (lit. c).

---

132 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204; REICH, Steuerrecht, § 10 N 6 f.; OBERSON, Droit fiscal, § 7 N 6; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 160; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 16 N 1; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 1; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 4 m.w.H. A.M. HÖHN/WALDBURGER, die der Auffassung sind, dass das DBG über keine Generalklausel verfüge und sich die Einkommensbestandteile auf die abschliessende Enumeration der steuerbaren sowie der steuerfreien Einkünfte beschränke (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 19).

133 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, VB zu Art. 16–39 N 9; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 3; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 4.

134 Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 4; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 204; REICH, Steuerrecht, § 10 N 7; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 160. Im Gegensatz zum DBG gehen HÖHN/WALDBURGER bezüglich der steuerbaren Einkünfte beim StHG ebenfalls von einer Generalklausel aus (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 19).

135 Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 5.

B. Steuerbares Einkommen bzw. Einkommensbemessung

a) Roheinkommen (objektive Leistungsfähigkeit)

50 Sowohl auf Stufe Bund als auch in allen Kantonen erfasst die Einkommenssteuer grundsätzlich sämtliche Einkünfte.[136] In diesem Zusammenhang wird auch vom Roheinkommen gesprochen.[137] Nur wenn sämtliche geldwerten Vorteile, die dem Steuerpflichtigen während des Jahres netto zufliessen, bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden, ist eine gleichmässige Besteuerung nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet.[138] Die Einkünfte werden in der Regel unterteilt in Einkommen aus selbstständiger bzw. unselbstständiger Erwerbstätigkeit, Einkommen aus beweglichem bzw. unbeweglichem Vermögen, Einkommen aus Vorsorge sowie übrige Einkünfte (unter anderem Ersatzeinkommen sowie Spielbankengewinne).[139] Dabei ist es unerheblich, in welcher Form die Einkünfte zufliessen, denn es werden nicht nur Geld-, sondern auch Naturaleinkünfte besteuert.[140] Einzig die Bewertung der Einkünfte ist unterschiedlich. Während sich diese bei Geldeinkünften in der Regel erübrigt,[141] müssen beim Naturaleinkommen, wenn aus äusseren Gründen eine zahlenmässige Ermittlung der Einkünfte nicht möglich ist oder Probleme bereitet, besondere Regeln für die Bewertung aufgestellt werden.[142]

51 Ferner verlangt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass nur das steuerbare Einkommen von der Einkommenssteuer erfasst wird. Nur so kann der ökonomischen Situation der steuerpflichtigen Person Rechnung getragen werden. In einem zweiten Schritt muss deshalb mittels organischen und anorganischen Abzügen das Reineinkommen gemäss Art. 25 DBG und mittels Freibeträgen bzw. Sozialabzügen das steuerbare Einkommen ermittelt werden.[143]

---

136 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 16; Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 22 m.w.H.

137 REICH, Steuerrecht, § 10 N 38 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 289; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 30.

138 REICH, Steuerrecht, § 10 N 31; siehe zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hiervor N 23 ff.

139 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 82.

140 Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 20; Art. 16 Abs. 2 DBG.

141 Vorbehalten bleiben Fremdwährungen und Kryptowährungen, die im Rahmen der Einkommenssteuer in Schweizer Franken umzurechnen sind.

142 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 289.

143 Zum Ganzen BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 299 ff. m.w.H.; vgl. ferner HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 17; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 84.

b) Ermittlung des Reineinkommens bzw. des steuerbaren Einkommens

aa) Organische Abzüge

I) Allgemein

52 Als organische Abzüge werden jene Vermögensabgänge bezeichnet, die nicht der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen oder seiner Familie dienen und somit keine Verwendung von Einkommen darstellen.[144] Organisch sind sie deshalb, weil sie kausal mit den Einkünften verknüpft sind, indem sie Kosten betreffen, die mit der Einkommenserzielung in direktem Zusammenhang stehen.[145] Neben den nachfolgend zu behandelnden Gewinnungskosten gehören zu diesen auch etwa Abschreibungen, Rückstellungen, Geschäftsverluste sowie die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des angestellten Personals.[146]

II) Gewinnungskosten

53 Gewinnungskosten sind jene speziellen Aufwendungen, die unmittelbar gemacht werden, um während eines bestimmten Zeitraums Einkünfte zu erzielen.[147] Abzugsfähig sind aber nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die aufgrund der Einkunftserzielung verausgabt worden sind. Vielmehr können nur die zu deren Erzielung notwendigen bzw. erforderlichen Aufwendungen abgezogen werden.[148] Gemäss Bundesgericht ist der Begriff der Erforderlichkeit in einem weiten Sinn auszulegen. Es wird nicht verlangt, dass der Pflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Ebenso wenig ist nach bundesgerichtlicher Praxis eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen notwendig, sondern es genügt, dass die Aufwendungen nach ökonomischem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass ihre Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar war.[149] Demzufolge gelten jene Aufwendungen als Gewinnungskosten, die für die Erzielung der Einkünfte nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen,[150] wobei eine betragsmässige Plafonierung unstatthaft ist.[151]

---

144 FUNK, Gewinnungskosten, S. 32.

145 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 108.

146 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 299.

147 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 300; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 110; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 167.

148 REICH, Steuerrecht, § 10 N 42; Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 8.

149 BGE 124 II 29 E. 3.a) S. 32.

150 FUNK, Gewinnungskosten als Ursache, S. 310.

54 Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen setzt jedoch voraus, dass ein enger und qualifizierter Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und dem erzielten Einkommen vorliegt.[152] Der qualifiziert enge Konnex umfasst sowohl finale als auch kausale Aufwendungen. Als Gewinnungskosten können alle Aufwendungen abgezogen werden, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens getätigt werden und mit dem Einkommen in einem direkten ursächlichen Zusammenhang stehen (sog. finale Aufwendungen). Abzugsfähig sind aber auch Kosten, die nicht zum Zweck der Einkommenserzielung gemacht werden, sondern eine Folge[153] der einkommensbildenden Tätigkeit sind, sofern sie direkt durch diese Tätigkeit verursacht wurden (sog. kausale Aufwendungen).[154] Ferner ist festzuhalten, dass auch Fehlinvestitionen, d.h. getätigte Aufwendungen, die kein Einkommen hervorgebracht haben, von den Einkünften abgezogen werden können, sofern sie zur Gewinnung von Einkommen als förderlich erachtet werden.[155] Demnach wird keine vollständige Symmetrie zwischen Einkommen und Gewinnungskosten verlangt.[156]

55 Die Voraussetzungen an die Anerkennung von Gewinnungskosten sind nicht bei allen Einkommensarten gleich. Teilweise werden nur jene Aufwendungen zugelassen, die aus objektiver Sicht notwendig sind, d.h. aufgewendet werden müssen, um überhaupt die betreffenden Einkünfte generieren zu können. Dabei ist etwa beim Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an die berufsbedingten Mehrkosten für die Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG) zu denken. Demgegenüber genügt es bei anderen Einkommensarten, dass Aufwendungen, die geeignet sind, die Einkunftsquelle zu erhalten, effektiv aufgewendet worden sind (z.B. sind dies die Liegenschaftsunterhaltskosten [Art. 32 Abs. 2 DBG] beim Einkommen aus unbeweglichem Vermögen).[157]

---

151 Siehe hierzu BGE 133 II 287 E. 3 S. 290 ff.; BGE 128 II 66 E. 5.a) S. 73.

152 REICH, Steuerrecht, § 10 N 43; Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 8.

153 So auch HÖHN/WALDBURGER, die aber zusätzlich noch voraussetzen, dass es eine unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung sein müsse (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 110). Anders hierzu BLUMENSTEIN/LOCHER, die es offenlassen, ob Folge- oder Begleiterscheinungen unter die abzugsfähigen Aufwendungen fallen (BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 300 f.).

154 Urteile des BGer 2C_566/2008 und 2C_567/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.2.1.

155 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 34; REICH, Steuerrecht, § 10 N 43; vgl. ferner Urteil des BGer vom 26. September 1974 in ASA 1975/76 S. 52, E. 3.a) S. 55.

156 BGE 133 II 287 E. 3 S. 290 f.

157 Zum Ganzen HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 111; siehe zu den Liegenschaftsunterhaltskosten hiernach N 183 ff.

56 Es gibt Kategorien von Aufwendungen, die nicht als Gewinnungskosten von den Einkünften abgezogen werden können. In erster Linie sind die abzugsfähigen Gewinnungskosten von den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung (Art. 34 lit. a DBG) abzugrenzen.[158] Lebenshaltungskosten sind Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand.[159] Diese Kosten stehen in keinem direkten Zusammenhang mit der Einkommenserzielung. Vielmehr fallen sie bei der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse (Essen, Wohnen, Erholung, Bildung etc.) des Menschen an und stellen daher Einkommensverwendung dar.[160]

57 Während sich beim Einkommen aus Erwerbstätigkeit vor allem die Frage der Abgrenzung der Gewinnungskosten von Lebenshaltungskosten stellt, geht es beim Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zur Hauptsache um die Abgrenzung der Gewinnungskosten von den Anlagekosten.[161] Bei den Anlagekosten handelt es sich um Aufwendungen, die zur Schaffung, Erweiterung oder Verbesserung einer Einkommensquelle führen, die auf unbestimmte Zeit hinaus die Erzielung eines Einkommens ermöglichen oder fördern sollen (z.B. Ausbau eines Dachstocks zu einer Wohnfläche).[162] In diesen Fällen handelt es sich um Aufwendungen, denen eine vermögenswerte Gegenleistung gegenübersteht, die am Ende der Bemessungsperiode immer noch einen gesteigerten Vermögenswert darstellt.[163] Dazu sind nicht nur Auslagen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, sondern auch für deren Verbesserung oder Wertvermehrung zu rechnen.[164] Im Grunde stellen diese Anlagekosten gar keine Vermögensabgänge dar. Vielmehr nimmt der Steuerpflichtige eine Vermögensumschichtung vor, die einkommenssteuerrechtlich neutral behandelt wird.[165] In Bezug auf die Liegenschaftskosten entstehen insbesondere in Fällen Schwierigkeiten, in denen es um die Frage geht, ob es sich um werterhaltende Aufwendungen und damit um abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten handelt oder aber um wertvermehrende Auf-

158 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 113; siehe zu den Lebenshaltungskosten hiernach N 214 ff.

159 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 301; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 169.

160 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 84; vgl. hierzu auch BGE 123 II 9 (Abzug für Wohnungsmiete).

161 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 169.

162 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 300 f.

163 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 116; Art. 34 lit. d DBG.

164 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 169.

165 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 36; siehe Beispiel hiernach N 197.

wendungen, die als Anlagekosten bzw. als blosse Vermögensumschichtung nicht vom Einkommen abgezogen werden können.[166]

bb) Anorganische Abzüge

I) Allgemein

58 Neben den organischen Abzügen, die mit der Einkommenserzielung im Zusammenhang stehen, lassen die Steuergesetze ausdrücklich noch weitere tatsächliche Aufwendungen, die in keiner direkten Beziehung zur Erzielung von Einkommen stehen und deshalb an sich Einkommensverwendung darstellen, zum Abzug zu.[167] Die steuerpflichtige Person muss aber den Nachweis erbringen, dass sie die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich getätigt hat.[168] Diesbezüglich spricht man von den sog. anorganischen Abzügen.[169] Es handelt sich dabei in der Regel um nicht abziehbare Lebenshaltungskosten (Krankheits- und Unfallkosten, Schuldzinsen, Unterhaltsbeiträge bei Trennung und Scheidung, dauernde Lasten[170] etc.), die jedoch ihre Abzugsberechtigung darin finden, dass diese Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen schmälern.[171] Jedoch waren es auch ausserfiskalische Überlegungen (Sozialpolitik, Förderung der privaten Altersvorsorge etc.), die den Gesetzgeber dazu bewogen haben, diese Aufwendungen zum Abzug zuzulassen.[172] Die anorganischen Abzüge können grundsätzlich in beschränktem Umfang, gelegentlich aber auch ohne Beschränkung, abgezogen werden.[173]

---

166 Siehe zur Problematik der Abgrenzung zu den werterhaltenden Aufwendungen sowie die Beispiele hiernach N 197 ff.

167 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 126; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 318.

168 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 171.

169 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 318; REICH/VON AH/BRAWAND sind der Auffassung, dass der Ausdruck „anorganische Abzüge" nicht verwendet werden solle, da auch die Sozialabzüge nicht organische Abzüge seien. Sie sprechen daher von den sozialpolitischen Abzügen (Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 1 und 21).

170 Hierbei stellt sich insb. die Frage der Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen (siehe eingehend zu dieser Problematik hiernach N 521 ff.).

171 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 84; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 126; Beispiele hierzu sind Art. 33 f. DBG (siehe allerdings den Vorbehalt hiernach N 60 und Fn. 191).

172 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 318.

173 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 84; Art. 33 f. DBG.

II) Schuldzinsen im Besonderen

59 Schuldzinsen sind jene Vergütung, die für die Vorenthaltung oder Gewährung einer Geldsumme oder eines Kapitals zu leisten sind, sofern dieser Betrag nach Zeit und als Quote des Kapitals in Prozenten berechnet wird. Folglich ist das Vorhandensein einer Geldschuld Voraussetzung für die Entstehung einer steuerlich relevanten Zinsschuld.[174] Der Begriff Schuldzinsen ist dabei wirtschaftlich auszulegen und unbesehen um die Form, die Bezeichnung sowie den Zeitpunkt der Erbringung zu verstehen.[175] Stellen die Schuldzinsen wirtschaftlich betrachtet Anlagekosten dar, entfällt daher die Abzugsfähigkeit.[176]

60 Die Abziehbarkeit der Schuldzinsen ist in den Steuergesetzen unter den Gewinnungskosten des Ertrags aus unbeweglichem Vermögen nicht besonders erwähnt, weil die Schuldzinsen unabhängig von ihrer Funktion als Gewinnungs- oder Lebenshaltungskosten ohnehin abziehbar sind.[177] Demnach spielt es keine Rolle, ob die abzugsfähigen Schuldzinsen in unmittelbaren Zusammenhang zur Erzielung steuerbarer Einkünften stehen und damit als Gewinnungskosten gelten.[178] Somit können sowohl Schuldzinsen mit Gewinnungskostencharakter, wie z.B. Hypothekarzinsen, als auch solche, die einzig mit der Lebenshaltung zusammenhängen, wie z.B. Zinsen für Konsumkredite, abgezogen werden.[179] Allerdings stellen private Schuldzinsen im Zusammenhang mit Liegenschaften in der Regel Gewinnungskosten dar, da sie der Finanzierung selbst genutzter oder vermieteter Liegenschaften und damit der Erzielung steuerbarer Vermögenserträge dienen (bspw. Eigenmietwert oder Mietzinsen).[180]

---

174 BGE 143 II 396 E. 2.1 S. 398 f.; Urteil des BGer 2C_337/2014 vom 6. September 2014 E. 2.2.1; Urteil des BGer vom 4. Oktober 1991 in StE 1992 B 27.2 Nr. 12 E. 2.b); Urteile des VGer ZH SB.2018.00086 und SB.2018.00087 vom 18. Januar 2019 E. 2.1.

175 Urteil des BGer 2C_142/2014 vom 13. April 2015 E. 2.3.1; Urteile 2C_874/2013 und 2C_875/2013 vom 21. Mai 2014 E. 2.1; Urteil 2C_516/2011 vom 28. Dezember 2011 in StE 2012 B. 27.2 Nr. 37 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_393/2008 vom 19. November 2008 mit Hinweis auf die mit der Rechtsprechung übereinstimmende herrschende Lehre.

176 Urteil des BGer 2C_142/2014 vom 13. April 2015 E. 2.3.1; Urteil des BGer 2C_874/2013 vom 21. Mai 2014 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_516/2011 vom 28. Dezember 2011 in StE 2012 B. 27.2 Nr. 37 E. 3.1.

177 REICH, Steuerrecht, § 13 N 95; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 165; Komm. StG BE-LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N 3; Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 17; Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 5.

178 Urteil des BGer 2C_142/2014 vom 13. April 2015 E. 2.3.4.

179 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 7a.

180 BAUMER, Besteuerung des Wohneigentums, S. 440.

Private Schuldzinsen sind gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG im Umfang der steuerbaren Bruttoerträge aus beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen zuzüglich eines fixen Betrags von CHF 50 000.00 abzugsfähig (sog. Genfer Modell).[181] Der fixe Betrag gilt auch für Ehegatten, die gemeinsam veranlagt werden. Gemeinsam veranlagten Ehegatten steht somit kein zusätzlicher Freibetrag von CHF 50 000.00 zu. Auch wenn kein Ertrag aus Vermögen (mehr) vorliegt, dürfen Schuldzinsen bis zum Betrag von CHF 50 000.00 in Abzug gebracht werden.[182] Auf diese Weise soll unter anderem das Wohneigentum gefördert werden. Übersteigen bspw. die abzugsfähigen Unterhalts- und Verwaltungskosten zusammen mit den abzugsfähigen Schuldzinsen die Höhe des steuerbaren Eigenmietwerts, können diese Kosten im Ergebnis von den übrigen Einkünften in Abzug gebracht werden.[183] Allerdings sind nur tatsächlich bezahlte Schuldzinsen abzugsfähig und einzig der Schuldner kann den Abzug geltend machen.[184] 61

cc) Sozialabzüge bzw. Freibeträge

Zusätzlich zu den organischen und anorganischen Abzügen können auch Sozialabzüge bzw. Freibeträge steuerlich abgezogen werden.[185] Zweck dieser Sozialabzüge bzw. Freibeträge ist es, den ökonomischen Verhältnissen des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, um damit der subjektiven Leistungsfähigkeit möglichst nahezukommen. Dabei sind die Verhältnisse am Ende der 62

181 Die Limitierung wurde im Rahmen des Stabilisierungsprogramms 1998 vom 19. März 1999 eingeführt. Grundüberlegung für die Plafonierung waren u.a. die sog. Einkommensmillionäre, die mittels Einsatz von Fremdkapital und entsprechend abziehbaren Schuldzinsen steuerfreie Kapitalgewinne realisiert haben (REICH, Steuerrecht, § 13 N 252; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 538). Die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs mit Gewinnungskostencharakter wird von der Lehre allerdings auch kritisiert. Denn in diesen Fällen würde die Plafonierung gegen das Nettoprinzip und damit gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Allerdings sei diese Verfassungswidrigkeit aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV hinzunehmen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 7a).

182 Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.2; Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 8a m.w.H.; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 135; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 165; Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 7a; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 33 N 8.

183 Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 8; siehe hierzu auch das Beispiel der ESTV zur negativen Liegenschaftsrechnung (Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 22, Beispiel Nr. 1 S. 7).

184 Urteil des BGer 2C_142/2014 vom 13. April 2015 E. 2.3.1; BGE 140 II 353 E. 5.1 S. 361; Urteil des BGer 2A.508/2001 vom 26. Juni 2002 in StR 2002 S. 564, E. 2.1 S. 565.; vgl. hiernach Fn. 378.

185 MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 84; Art. 35 DBG. Die Kantone sind von Verfassungs wegen in der Normierung der Sozialabzüge frei (Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 3).

Steuerperiode bzw. Steuerpflicht massgebend. Im Gegensatz zu den anorganischen Abzügen hat die steuerpflichtige Person nicht die Aufwendungen selbst, sondern nur das Vorliegen bestimmter persönlicher Verhältnisse nachzuweisen.[186] Kann dieser Nachweis erbracht werden, wird ein bestimmtes Mass an Aufwendungen vermutet.[187] Damit wird mit den Sozialabzügen bzw. Freibeträgen schematisch bestimmten individuellen Situationen Rechnung getragen (Familienstand, Kinderzahl, Unterstützungsverpflichtungen, Invalidität etc.). Die effektiven Auslagen stehen dabei nicht im Vordergrund. Daher könnte dasselbe Ergebnis auch mit einem speziellen Steuertarif erreicht werden. Da ein solches Vorgehen nicht gerade der Transparenz dienlich wäre, hat man sich darauf beschränkt, die bestehenden Tarife mithilfe derartiger Korrektive bloss zu verfeinern.[188]

63 Schliesslich bleibt anzumerken, dass die Sozialabzüge sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht Sache der Kantone sind, weshalb diesbezüglich zum Teil auch erhebliche Unterschiede zwischen Bund und Kantonen sowie unter den einzelnen Kantonen anzutreffen sind.[189]

186 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 139; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 319.

187 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 172.

188 Zum Ganzen BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 319 f. In diesem Zusammenhang wird auch von einer indirekten Progression gesprochen (BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 320).

189 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 172.

Zusammenfassend wird das steuerbare Einkommen nach folgender Aufstellung ermittelt:[190] 64

Roheinkommen (Art. 16 bis 24 DBG)
− Organische Abzüge (Art. 26 bis 32 DBG)
− Anorganische Abzüge (Art. 33[191] und 33a DBG)
= Reineinkommen
− Sozialabzüge bzw. Freibeträge (Art. 35 DBG)
= Steuerbares Einkommen → Steuerobjekt

3. Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnungskosten

A. Gesetzliche Grundlagen

a) Vorbemerkung

Die Abziehbarkeit der Zinsen ist in den Steuergesetzen unter den Gewinnungskosten bei den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen nicht besonders erwähnt.[192] Daher kann auf die allgemeinen Bestimmungen von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG verwiesen werden. 65

b) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Art. 32 DBG befasst sich mit den Gewinnungskosten beim Ertrag aus Privatvermögen. Die Absätze 2 bis 4 von Art. 32 DBG regeln die Liegenschaftskosten beim unbeweglichen Privatvermögen: 66

190 Aufstellung in Anlehnung an MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 85.

191 In dieser Bestimmung werden ebenfalls Abzüge genannt (bspw. Schuldzinsen [lit. a], Abzüge im Bereich der Vorsorge [lit. d und f], berufsorientierte Bildungskosten [lit. j]), die je nach konkreter Situation (zumindest teilweise) Gewinnungskostencharakter haben können (REICH, Steuerrecht, § 13 N 249; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 33 N 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 3; siehe hiervor N 60). Deshalb weist das Bundesgericht darauf hin, dass die anorganischen Abzüge von ihrer Art her zwischen den Sozialabzügen und den organischen Abzügen liegen. Je nachdem welcher anorganische Abzug konkret infrage steht, kann ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart vorliegen oder fehlen (Urteile des BGer 2C_95/2015 und 2C_96/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3).

192 Vgl. REICH, Steuerrecht, § 13 N 95; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 165; Komm. StG BE-LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N 3; Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 17; Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 5; siehe zur Begründung und die Ausführungen hiervor N 60.

67 *[2] 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. Das EFD bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können.*

[3] Abziehbar sind ferner die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind.

[4] Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Der Bundesrat regelt diesen Pauschalabzug.

68 Der Wortlaut des Gesetzesartikels ist wenig aufschlussreich. Das Gesetz erwähnt nur die Kosten bei Liegenschaften. Diesbezüglich war der Gesetzgeber jedoch unpräzise, da aufgrund des systematischen Zusammenhangs alle Gewinnungskosten für unbewegliches Privatvermögen abzugsfähig sein sollten und nicht nur jene im Zusammenhang mit Liegenschaften.[193] Folglich können die Aufwendungen, sofern sie den Charakter von Gewinnungskosten für unbewegliches Privatvermögen aufweisen, als organische Abzüge geltend gemacht werden. Oder anders gesagt, sind jene Kosten abzugsfähig, die keine Verwendung von Einkommen darstellen oder nicht als Anlagekosten zu qualifizieren sind.[194]

c) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bzw. kantonale Steuergesetze

69 In Art. 9 Abs. 1 StHG werden die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen generell als abziehbar erklärt. Es findet sich weder eine nähere Definition der Gewinnungskosten noch eine ausführliche Enumeration verschiedener Gewinnungskosten. Mithin werden von dieser Regelung auch die Gewinnungskosten bei Privatvermögen erfasst.[195] Abs. 3 von Art. 9 StHG konkretisiert, welche Gewinnungskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen abgezogen werden können, wobei der Gesetzgeber weitgehend die Wortwahl von Art. 32 Abs. 2 DBG übernommen hat.[196] Im Rah-

---

193 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 23; vgl. ferner Botsch. StHG, 171; siehe zu dieser Problematik hiernach N 119 f. und ferner 102.

194 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 122 f.; siehe zu diesen Problematiken hiernach N 197 f. und 214 ff.

195 Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 4 und 20a.

196 Dies hat zur Folge, dass zur Auslegung von Art. 9 StHG auch die analoge DBG-Bestimmung und die bundesgerichtliche Rechtsprechung dazu herangezo-

men des ersten Massnahmenpakets zur Umsetzung der Energiestrategie 2050 wurde zudem Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG mit der Regelung bezüglich der Rückbaukosten ergänzt und es wurde Abs. 3bis hinzugefügt:[197]

1 Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. […] 70

3 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. Zudem können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen. Bei den drei letztgenannten Abzügen gilt folgende Regelung:

a. Bei den Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen, welche Investitionen den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können; den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

b. Die nicht durch Subventionen gedeckten Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten sind abziehbar, sofern der Steuerpflichtige solche Massnahmen aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat.

3bis Investitionen und Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau nach Absatz 3 Buchstabe a sind in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.

Nach dem Gesetzeswortlaut überlässt es das StHG in Art. 9 Abs. 3 Satz 2 den 71
Kantonen, ob sie für Umweltschutz-, Energiesparmassnahmen und Denkmalpflege einen Abzug vorsehen wollen. Mit anderen Worten hat der Gesetzgeber auf die Ausübung eines bundesrechtlichen Zwangs verzichtet und es vorgezogen, eine Kannvorschrift zu statuieren.[198] Sofern die Kantone von dieser Option Gebrauch machen, sind sie jedoch gehalten, die konkrete bundesrechtliche Regelung von Art. 9 Abs. 3 lit. a und b StHG zu übernehmen.[199]

---

gen werden können (Urteil des BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 1.2).

197 Ausführlich zu diesen Ergänzungen hiernach N 83 ff.

198 Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 57; siehe zur Problematik solcher „Kannformeln“ (KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 279 ff.).

199 Siehe zur Umsetzung in den Kantonen hiernach N 374 f.

B. Konkretisierung durch die Exekutive

a) Einleitung

72 Die Auslagen, die mit dem Besitz und der Nutzung von unbeweglichem Privatvermögen einhergehen, sind überaus vielfältig und unterschiedlich. Folglich ist den Behörden, die sowohl die bundes- als auch kantonalrechtlichen Regelungen anwenden müssen, mit den gesetzlichen Vorschriften nicht viel geholfen. Auch die Kategorisierung als Gewinnungskosten bringt für eine problemlose Umsetzung im Einzelfall zu wenig Klarheit. Daher müssen die gesetzesanwendenden Organe gezwungenermassen eine weiter gehende Auslegung vornehmen. Die Exekutive ist gehalten, die Besonderheiten des Einzelfalls herauszuarbeiten und diese in Rechtsverordnungen bzw. in Verwaltungsverordnungen[200] festzuhalten. Nur so kann eine einheitliche und einzelfallgerechte Handhabung garantiert sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden.[201]

b) Rechtsverordnungen

aa) Rechtslage im Bund

73 Um eine einheitliche Handhabung der Liegenschaftskosten zu fördern, hat der Bundesrat gestützt auf Art. 32 DBG eine Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (LiegVo) erlassen. Insbesondere regelt der Bundesrat in dieser Verordnung den Pauschalabzug (Art. 2 ff. LiegVo) sowie die Kosten für energiesparende und dem Umweltschutz dienende Massnahmen (Art. 5 ff. LiegVo). Der Bundesrat beauftragt zudem das EFD sowie die ESTV mit dem Vollzug der aus der Verordnung resultierenden Aufgaben und mit dem Erlass der notwendigen Weisungen. Das EFD ist diesem Auftrag[202] nachgekommen und führt

---

200 Die Verwaltungsverordnungen sind an die Behörden adressiert. Die Rechtsverordnungen richten sich an Private. Bei diesen wird zwischen Vollziehungsverordnungen und gesetzesvertretenden Verordnungen unterschieden. Bei Vollziehungsverordnungen handelt es sich um Regelungen, die den Inhalt des Gesetzes konkretisieren. Die gesetzesvertretenden Verordnungen hingegen beruhen auf einer Ermächtigung durch ein Gesetz, das noch keine vollständige materielle Regelung enthält; sie fügen dem Gesetz neue Normen hinzu. Schliesslich wird zwischen selbstständigen und unselbstständigen Verordnungen unterschieden. Selbstständige Verordnungen beruhen auf der direkten Ermächtigung der rechtssetzenden Behörde zu ihrem Erlass durch die Verfassung. Unselbstständige Verordnungen basieren auf dem Gesetz, dem sie zugehören. Eingehend hierzu HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, N 69 ff.; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 14 N 1 ff.

201 Vgl. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 124 f.

202 Der Bundesgesetzgeber sieht ebenfalls vor, dass das EFD bestimmen kann, inwieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen,

in seiner Verordnung (VMRE) die abziehbaren Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien genauer aus. Auch die ESTV, die bereits von Gesetzes wegen für eine einheitliche Anwendung der direkten Bundessteuer verantwortlich ist,[203] hat ihre Aufgabe wahrgenommen und konkretisiert die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer in einer Verordnung (ESTV-LiegVo). Darin definiert die ESTV die abziehbaren Kosten und teilt diese in Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung ein. Um die Handhabung zu vereinheitlichen, führt die ESTV ebenfalls auf, welche Unterhaltskosten als nicht abziehbar zu qualifizieren sind.

bb) Rechtslage in den Kantonen

74 Die Kantone haben in Bezug auf die Rechtsverordnungen unterschiedliche Lösungen getroffen. Einige Kantone haben sich für ein ähnliches Vorgehen wie der Bund entschieden und eine Rechtsverordnung eigens über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken[204] erlassen. Andere wiederum haben die Regelungen nicht in eine separate Verordnung, sondern in die allgemeine Vollziehungsverordnung zu ihrem Steuergesetz integriert.[205] Schliesslich gibt es Kantone, die auf eine nähere Regelung in einer Rechtsverordnung verzichtet haben und sich für eine Verwaltungsverordnung,[206] z.B. in Form eines Merkblatts, entschieden[207] bzw. eine solche Verwaltungsverordnung zusätzlich zur allgemeinen Vollziehungsverordnung zu ihrem Steuergesetz ausgearbeitet haben.[208]

c) Verwaltungsverordnungen

aa) Anwendungsbereich

75 Es liegt in der Natur der Gesetzgebung, dass sie die Sachverhalte, für die sie Rechtsfolgen vorsieht, nur generell-abstrakt umschreiben kann. Die zentrale Aufgabe für die rechtsanwendende Behörde ist es denn auch zu prüfen, ob

---

den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 DBG); vgl. ferner Art. 102 Abs. 1 DBG.

203 Art. 102 Abs. 2 DBG.

204 Siehe z.B. Kanton Bern: VUBV-BE, Kanton Freiburg: Vo-FR, Kanton Waadt: RDFIP und Kanton Solothurn: StV-SO Nr. 16.

205 Siehe z.B. § 33 ff. StV-BS, § 7 ff. StV-TG.

206 Siehe zu den Verwaltungsverordnungen hiernach N 75 ff.

207 Siehe z.B. Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 1 ff. Mit Ausnahme der Regelung § 10 StV-LU zur Pauschale für Liegenschaftsunterhaltskosten.

208 Siehe z.B. Kanton Basel-Stadt mit der StV-BS und der Verwaltungsverordnung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten, Ziff. 1 S. 5 ff.

eine generell-abstrakte Regelung auf einen zu klärenden individuell-konkreten Sachverhalt anwendbar ist oder nicht. Im Steuerrecht besteht ein grosses Bedürfnis, über Interpretationshilfen zu verfügen, die das Subsumieren eines bereits verwirklichten oder in der Planungsphase befindlichen individuell-konkreten Sachverhalts unter die bestehenden generell-abstrakten Normen der Steuergesetze erleichtern.[209] Aus diesem Grund und um eine einheitliche Rechtsanwendung zu garantieren, erlässt die ESTV neben den Rechtsverordnungen auch vollzugslenkende Verwaltungsverordnungen in Form von Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblättern und Kurslisten.[210] In diesem Sinn hat die ESTV im Jahr 1967 bezüglich des Abzugs von Liegenschaftskosten ein Kreisschreiben[211] erlassen. Dieses wurde in der Folge im Jahr 1976 durch das Kreisschreiben Nr. 15 sowie ein Merkblatt ersetzt, die jedoch beide seit dem 31. Dezember 2009 keine Gültigkeit mehr haben.[212] Zudem erliess die ESTV im Jahr 1992 ein weiteres Kreisschreiben,[213] das bis zum 31. Dezember 2009 als Erläuterung zur ESTV-LiegVo diente. Darüber hinaus hat die ESTV am 16. Dezember 2008 das Kreisschreiben Nr. 22 erlassen, das unter anderem die Besteuerung des Schuldzinsenabzugs regelt.[214]

76 Nicht nur die ESTV, sondern auch die kantonalen Steuerverwaltungen können Verwaltungsverordnungen erlassen. Von diesem Recht haben die jeweiligen Behörden sodann im Bereich der Liegenschaftskosten reichlich Gebrauch gemacht. Die meisten Kantone haben Richtlinien und Ausscheidungskataloge erlassen, welche die Veranlagung im Bereich der Gewinnungskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen vereinfachen sollen. Dabei sind für die in einer Bemessungsperiode erfolgten Arbeiten die jeweils geltenden Richtlinien und Ausscheidungskataloge massgebend. Auf diese Weise kann eine einheitliche, rechtsgleiche Praxisanwendung sowohl bei der Einkommenssteuer als auch bei der Grundstückgewinnsteuer garantiert werden. Denn die Ausscheidungskataloge dienen unter anderem der Abgrenzung zwischen vom Einkommen abziehbaren Unterhaltskosten und Auslagen für wertvermehrende Aufwendungen, die bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden

209 Zum Ganzen SCHERRER, Kreisschreiben, S. 217.

210 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 479; EGLI, Verwaltungsverordnungen, S. 1160; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 579; vgl. BGE 141 III 401 E. 4.2.2 S. 404 f. m.w.H.; BGE 126 II 275 E. 4.b) S. 278; BGE 123 II 16 E. 9.b) S. 33 f.; BGE 120 Ia 343 E. 2.a) S. 345; BGE 105 Ia 349 E. 2.b) S. 354.

211 Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Oktober 1967 betreffend Abzug der Liegenschaftskosten in ASA 1967/68, 270–274.

212 GYGAX, Kreis- und Rundschreiben, Kap. XXIII bzw. XXX.

213 Kreisschreiben Nr. 5 (GYGAX, Kreis- und Rundschreiben, Kap. XXII).

214 Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 22, Ziff. 3 S. 4 ff.

können. Daher dienen die Kataloge auch als Nahtstelle zwischen diesen beiden Steuerarten.[215]

bb) Adressatenkreis, Verbindlichkeit und Vereinheitlichung der Behördenpraxis

77 Verwaltungsverordnungen richten sich im Gegensatz zu den Rechtsverordnungen nicht an die Allgemeinheit. Vielmehr handelt es sich um generell-abstrakte Regelungen der vorgesetzten Behörde für die ihr untergeordnete Verwaltungseinheit. Dabei ist es möglich, dass es sich um eine Amtsstelle des gleichen Gemeinwesens handelt. Kreisschreiben weisen eine ähnliche Funktion auf, sie gehen aber nicht von der vorgesetzten Behörde aus, sondern von einer Behörde, der für den im Kreisschreiben geregelten Bereich Aufsichtsfunktion über die Verwaltungsbehörde zukommt. Dies bedeutet, dass die Kreisschreiben für die direkte Bundessteuer von der ESTV ausgehen und sich an die kantonalen Verwaltungen richten, denen gegenüber die ESTV für die Anwendung des Bundessteuerrechts Aufsichtsfunktion besitzt.[216] Solche Dienstanweisungen begründen in der Regel keine Rechte und Pflichten der Individuen, sondern enthalten Innenrecht, das sich lediglich an die unterstellten oder beaufsichtigten Behörden wendet.[217] Sie beabsichtigen primär die gleichmässige Anwendung der Gesetze und entlasten die mit dem Gesetzesvollzug betrauten Behörden bei deren Auslegungsarbeit.[218] Dadurch wird die Effizienz der Verwaltung erhöht und die Rechtssicherheit gefördert, indem das Verwaltungshandeln für die Steuerpflichtigen voraussehbarer wird. Damit nehmen Verwaltungsverordnungen eine nicht zu unterschätzende Stellung ein.[219]

---

215 Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 66 ff.; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 22.

216 Zum Ganzen SCHERRER, Kreisschreiben, S. 218.

217 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 14 N 10 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, § 2 N 81; Komm. DBG BEUSCH, Art. 102 N 12; EGLI, Verwaltungsverordnungen, S. 1160; Urteile des BGer 2C_76/2015 und 2C_77/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.2; BGE 141 II 103 E. 3.5 S. 108; BGE 141 II 199 E. 5.5. S. 205; BGE 141 III 401 E. 4.2.2 S. 404 f.; BGE 139 V 122 E. 3.3.4 S. 125; Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 4.a).

218 BIAGGINI, Verwaltungsverordnung, S. 4.

219 REICH, Steuerrecht, § 3 N 34; vgl. auch EGLI, Verwaltungsverordnungen, S. 1159 und 1161.

78 In der Lehre ist es unbestritten, dass Verwaltungsverordnungen grundsätzlich behördenverbindlich, jedoch nicht gerichtsverbindlich sind.[220] Die Praxis der Gerichte weicht allerdings eher selten von den in den Verwaltungsverordnungen getroffenen Regelungen ab, wenn sich aus ihnen eine plausible und nachvollziehbare Auslegung der gesetzlichen Bestimmung ergibt,[221] denn die Gerichte wollen im Allgemeinen nicht „ohne Not" von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen.[222] Die jüngere Rechtsprechung konkretisiert diesen Grundsatz dahin gehend, dass das Gericht nicht ohne triftigen Grund von Weisungen der Verwaltung abweichen soll bzw. darf, wenn und solange diese eine vertretbare Konkretisierung der rechtlichen Rahmenbedingungen darstellen.[223] Insbesondere bei „technischen" Fragen stützt man sich grundsätzlich auf die von der Verwaltungsverordnung vorgesehene Lösung.[224]

79 Die Probleme, die sich rund um die Frage der Abziehbarkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten stellen, sind sehr häufig technischer Natur. Als Beispiel kann hier die Renovation bzw. der Ersatz einer Küchenkombination angeführt werden. Um überhaupt eine Ausscheidung zwischen den werterhaltenden und den wertvermehrenden Teilen machen zu können, muss man in einem ersten Schritt die technischen Funktionen der bisherigen Kücheninstallation mit der neuen Installation vergleichen und eruieren, ob die neuen Küchengeräte Funktionen aufweisen, welche die alten noch nicht hatten. Eine solche Analyse kann sich durchaus als schwierig und langwierig erweisen. Aufgrund der Komplexität und des zum Teil benötigten Fachwissens besteht zudem das Risiko, dass je nach Person, welche die Problemstellung bei der zuständigen Behörde bearbeitet, das Ergebnis unterschiedlich ausfallen kann. Um diesem Umstand entgegenzuwirken, haben die Steuerverwaltungen Verwaltungsverordnungen erlassen. Der Kanton Bern bspw. sieht in seinem

---

220 BEUSCH, Kreisschreiben, S. 614; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, § 2 N 84 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 479; REICH, Steuerrecht, § 3 N 35; SCHERRER, Kreisschreiben, S. 218 f.; EGLI, Verwaltungsverordnungen, S. 1159; Komm. DBG BEUSCH, Art. 102 N 16 f. m.w.H.; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 579. Diese Ansicht erfährt in der Lehre zusehends Kritik (siehe hierzu HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, § 2 N 92; BIAGGINI, Verwaltungsverordnung, S. 17 ff.; Komm. DBG BEUSCH, Art. 102 N 13; REICH, Steuerrecht, § 3 N 37).

221 REICH, Steuerrecht, § 3 N 35; Komm. DBG BEUSCH, Art. 102 N 17.

222 Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 4.b); Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 4.b).

223 BGE 142 II 182 E. 2.3.3 S. 191; BGE 141 II 199 E. 5.5 S. 205; BGE 139 V 122 E. 3.3.4 S. 125; Urteil des BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2014 E. 2.4.2 m.w.H.

224 REICH, Steuerrecht, § 3 N 35.

Merkblatt 5 vor, dass beim Ersatz einer Kücheneinrichtung mit Komfortverbesserung 2/3 der Kosten abgezogen werden können.[225] Durch solche Regelungen in den Verwaltungsverordnungen kann in diesen Fällen die Kohärenz, die Voraussehbarkeit und die Kontrolle erhöht werden, was letztlich der Steuergerechtigkeit dient. Dass derartig abstrahierende Klarstellungen gerade bei den Liegenschaftsunterhaltskosten als Massenfallrecht von besonderer Bedeutung sind, bedarf keiner weiteren Erläuterung. Anhand der Liegenschaftsunterhaltskosten kann daher geradezu exemplarisch der ausserordentlich grosse Stellenwert von Verwaltungsverordnungen illustriert werden.[226]

cc) Anfechtbarkeit

80 Wie steht es um die Anfechtbarkeit von Verwaltungsverordnungen? Den Verwaltungsverordnungen fehlt es am Rechtsquellencharakter, was zur Folge hat, dass sie bei ihrem Erlass, selbst wenn ein abstraktes Normenkontrollverfahren[227] vorgesehen ist, grundsätzlich nicht unmittelbar angefochten werden können.[228] Übrig bleiben die nicht ganz befriedigenden Surrogate der Rüge der Verletzung des anwendbaren Gesetzes, des Rechtsgleichheitsgebots und des Vertrauensschutzes.[229] Eine Verletzung von Verwaltungsverordnungen können die Privaten nicht mit einem Rechtsmittel geltend machen. Dies hat zur Folge, dass die Steuerpflichtigen nicht befugt sind, eine Steuerveranlagung wegen Verletzung der für die Steuerbehörden verbindlichen Dienstan-

225 Siehe hierzu Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2018, Ziff. 5.1 ff. S. 6.

226 BEUSCH, Kreisschreiben, S. 614; vgl. ferner SCHERRER, Kreisschreiben, S. 217 f.; Urteile des KGer FR 607 2013 41 und 607 2013 42 vom 3. Dezember 2014 E. 2.c).

227 Wie z.B. nach Art. 82 BGG.

228 Die Ablehnung des Rechtssatzcharakters der Verwaltungsverordnungen wird in der Lehre vermehrt kritisiert. Dies wird mit der praktischen Auswirkung begründet, indem Verwaltungsverordnungen und Rechtsverordnungen sich für den Bürger im Ergebnis oft gleich auswirken würden (Komm. DBG BEUSCH, Art. 102 N 13 m.w.H.; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 579 f.; a.M. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 41 N 31).

229 REICH, Steuerrecht, § 3 N 36; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, § 2 N 87; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 41 N 21. Kritisch hierzu BIAGGINI, der die Auffassung vertritt, dass die rechtsschutzsuchende Person die Nichtanwendung oder falsche Anwendung einer vollzugslenkenden Verwaltungsverordnung, die den gesetzlichen Spielraum konkretisiere, ohne Berufung auf das Rechtsgleichheitsgebot oder das Vertrauensschutzprinzip als Rechtsverletzung geltend machen könne (BIAGGINI, Verwaltungsverordnung, S. 22 ff.; vgl. ferner SCHERRER, Kreisschreiben, S. 218 und EGLI, Verwaltungsverordnungen, S. 1163 f. m.w.H.).

weisung anzufechten. Mit anderen Worten lassen sich für die Privaten in der Regel keine Rechte aus den Verwaltungsverordnungen ableiten.[230]

81 Ausnahmsweise ist die Anfechtung einer Verwaltungsverordnung dann zulässig, wenn diese für die Steuerpflichtigen mittelbar Aussenwirkungen entfaltet, namentlich sich wie eine Rechtsnorm auf die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen auswirkt. Jedoch greift diese Anfechtungsmöglichkeit nicht, wenn es den Steuerpflichtigen möglich und zumutbar ist, eine in Anwendung der Verwaltungsverordnung ergangene Verfügung anzufechten.[231] Üblicherweise wird im Steuerrecht über die steuerrechtlichen Pflichten verfügt oder es kann zumindest der Erlass einer Verfügung verlangt werden. Daher entfällt im Abgaberecht oftmals die Option der abstrakten Anfechtung von Verwaltungsverordnungen. Allerdings bleibt selbstverständlich der Weg der konkreten Normenkontrolle offen, indem anhand eines konkreten Sachverhalts auch die Rechtmässigkeit der Verwaltungsverordnung hinterfragt werden kann.[232]

C. Konkretisierung durch die Judikative

82 Im Bereich der Liegenschaftskosten besteht eine hohe Dichte an Entscheidungen, welche die verschiedenen Sachbereiche in diesem Zusammenhang weitgehend ausleuchten.[233] Die kantonalen Instanzen und das Bundesgericht haben über individuell-konkrete Sachverhalte zu entscheiden. Die daraus entstehende Rechtsprechung hilft dabei, Fälle zu konkretisieren. Es ist jedoch zu beachten, dass in der Praxis kaum zwei Sachverhalte existieren, die deckungsgleich sind. Aus diesem Grund kann man die Ergebnisse und Schlussfolgerungen der Gerichte nicht ohne Weiteres auf sämtliche Fälle anwenden, sondern es ist von Fall zu Fall eine individuelle Beurteilung angezeigt. Dennoch kann eine gewisse Verallgemeinerung der Ergebnisse durchaus vorgenommen werden. Diese hilft einerseits, Problemfälle im Sinn des Bundesgerichts und der kantonalen Instanzen zu lösen. Andererseits verringert es die

---

230 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, § 2 N 87; vgl. ferner BIAGGINI, Verwaltungsverordnung, S. 23.

231 BGE 128 I 167 E. 4.4 f. S. 173 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, § 2 N 87; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 41 N 22; EGLI, Verwaltungsverordnungen, S. 1162.

232 REICH, Steuerrecht, § 3 N 36; KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 581 f.; vgl. auch Comm. LIFD YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Art. 2 N 10; siehe zur vorfrageweisen Anfechtung von Verwaltungsverordnungen TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 41 N 27.

233 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 7. Auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesgerichts und der einzelnen kantonalen Instanzen wird in den jeweiligen Themengebieten näher eingegangen (siehe zur Kasuistik z.B. hiernach N 217 ff. und 406 ff.).

Wahrscheinlichkeit einer Anfechtung der einzelnen Veranlagungen bzw. Entscheide.[234]

D. Exkurs: Energiestrategie 2050

a) Ausgangslage und Gesetzesänderungen

83 Mit der Einführung des DBG und des StHG sind im Bereich des Privatvermögens 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 lit. a StHG). Seither sind diese Regelungen unverändert geblieben. Im Rahmen der Umsetzung des ersten Massnahmenpakets zur Energiestrategie 2050 hat der Bundesgesetzgeber vorgesehen, das DBG und StHG abzuändern.[235] Art. 32 DBG sowie Art. 9 StHG sollen ergänzt werden bzw. wurden bereits ergänzt, indem den bisherigen abzugsfähigen Unterhaltskosten die Kosten für den Rückbau mit Blick auf einen Ersatzneubau gleichgestellt werden (zukünftig: Art. 32 Abs. 2 dritter Satz DBG und seit 1. Januar 2018 bereits ergänzt in Kraft Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG).[236]

84 Zudem sind Investitionen im Hinblick auf den Rückbau sowie die Rückbaukosten neu über zwei nachfolgende Steuerperioden abziehbar, sofern diese in der laufenden Steuerperiode, in der die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können (zukünftig: Art. 32 Abs. 2bis DBG und seit 1. Januar 2018 bereits in Kraft Art. 9 Abs. 3bis StHG).[237] Dies hat zur Folge, dass die Auslagen für energiesparende Investitionen und für den Rückbau im Zuge eines Ersatzneubaus auf maximal drei aufeinanderfolgende Steuerperioden verteilt werden können, sofern diese im Jahr, in dem sie entstanden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Wird diese steuerliche Förderung auch im kantonalen Recht verankert, sind aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung die vorgenannten bundesrechtlichen Vorgaben zu übernehmen.

---

234 Zum Ganzen vgl. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 129.

235 Das StHG wurde bereits per 1. Januar 2018 geändert. Für die direkte Bundessteuer treten die neuen Regeln am 1. Januar 2020 in Kraft. Die Kantone, die eine steuerliche Förderung im Bereich des Energiesparens und Umweltschutzes vorsehen, haben bis zu diesem Zeitpunkt die Massnahmen in ihr kantonales Recht zu überführen (AS 2017 6839).

236 Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo, S. 3.

237 Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo, S. 3.

b) Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung als Folge der Gesetzesänderungen

85 Diese vom Parlament beschlossenen Steuererleichterungen im Gebäudebereich sieht das EFD als auslegungsbedürftig an. Insbesondere sind die neuen Begriffe „Rückbaukosten" und „Ersatzneubauten" näher zu definieren und von den nicht abzugsfähigen Anlagekosten abzugrenzen. Aus diesem Grund schlägt das EFD eine Totalrevision der bundesrätlichen Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vor.[238] Zudem sollten die Ausführungsbestimmungen klar und für den Vollzug dienlich ausgestaltet werden, weil das neue Recht bewährte Prinzipien des Steuerrechts, wie etwa die Nichtabzugsfähigkeit von Anlagekosten als Gewinnungskosten sowie das Periodizitätsprinzip, durchbricht.[239]

86 Der Bundesrat ist diesem Rat gefolgt. Er hat am 16. August 2017 einen Entwurf[240] zur Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung vorgestellt und in die Vernehmlassung geschickt. Die Vernehmlassung lief bis zum 16. November 2017. Am 9. März 2018 hat der Bundesrat die totalrevidierte Liegenschaftskostenverordnung[241] verabschiedet. Sie konkretisiert die im Rahmen der Energiestrategie 2050 beschlossenen neuen Abzüge für Hausbesitzer bei der direkten Bundessteuer. Die Bestimmungen werden am 1. Januar 2020 in Kraft treten.

87 Wie dem Ergebnisbericht[242] der ESTV zum Vernehmlassungsverfahren entnommen werden kann, wurde die totalrevidierte LiegVo von der Mehrheit der zur Stellungnahme eingeladenen Vernehmlassungsadressaten grundsätzlich begrüsst. Nichtsdestotrotz haben die Teilnehmer an der Vernehmlassung gegenüber einzelnen Verordnungsbestimmungen Vorbehalte angebracht. Im Folgenden wird auf einige dieser diskutierten Problempunkte näher eingegangen.

---

238 Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Totalrev. LiegVo, S. 2; siehe zur Würdigung dieser vorgesehenen Totalrevision hiernach N 399 ff.

239 Siehe zu dieser Problematik hiernach N 88 ff.

240 Abrufbar unter: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/49265.pdf> (besucht am 21. Juni 2019).

241 Abrufbar unter: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51607.pdf> (besucht am 21. Juni 2019).

242 Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo, S. 1 ff.

c) Vorbehalte gegenüber einzelnen Bestimmungen in der totalrevidierten Verordnung

aa) Zu Art. 2 Abs. 3 der revLiegenschaftskostenverordnung

88 Gemäss dieser Bestimmung wird die steuerpflichtige Person verpflichtet, der zuständigen Steuerverwaltung die abziehbaren Kosten gegliedert nach Demontage-, Abbruch-, Abtransport- und Entsorgungskosten in einer separaten Abrechnung auszuweisen.

89 In der Praxis dürfte sich die Unterscheidung zwischen „Demontage“ und „Abbruch“ als schwierig erweisen. Es ist davon auszugehen, dass diese Arbeiten von einem Unternehmen vorgenommen werden und oftmals gesamthaft, d.h. ohne eine Aufschlüsselung, verrechnet werden. Für den Steuerpflichtigen hat dies zur Folge, dass eine Aufteilung der Kosten nicht oder nur mit grossem Aufwand möglich ist. Aus diesem Grund müssen die formellen Anforderungen an eine separate Aufschlüsselung in Demontage und Abbruch tief angesetzt werden.[243] Dementsprechend sollten die zuständigen Steuerverwaltungen erläuternde Ergänzungen in ihren Verwaltungsverordnungen anbringen,[244] dies nicht zuletzt auch deshalb, da beide Kostenpunkte im Rahmen eines Rückbaus im Hinblick auf einen Ersatzneubau grundsätzlich abzugsfähig sind und es daher nicht nachvollziehbar ist, weshalb diese separat ausgewiesen werden müssen.

bb) Zu Art. 3 der revLiegenschaftskostenverordnung

I) Wortlaut des Artikels

90 Art. 3 revLiegenschaftskostenverordnung sieht vor, dass ein Ersatzneubau ein Bau ist, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist.

II) Problematik der Frist

91 Meines Erachtens ist die gewählte Lösung betreffend die Frist nicht zweckmässig.[245] In den Erläuterungen zur Totalrevision der Verordnung wurde bezüglich der Frist ein Bezug zur Ersatzbeschaffung gemacht. Es wurde darauf hingewiesen, dass sich in der Veranlagungspraxis bei der Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum eine Zeitspanne von zwei Jahren

---

243 Zum Ganzen HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 2.

244 Vgl. dazu auch HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 2.

245 Gl.M. SSV, sia, Kanton GR, Kanton Jura, bauenschweiz, HEV Schweiz und VSEI (Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo, S. 5).

durchgesetzt habe.[246] Allerdings lässt sich diese Praxis nicht unbedingt auf einen Rückbau und Ersatzneubau übertragen, da die beiden Vorgänge nicht direkt vergleichbar sind. Die Ersatzbeschaffung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer erfolgt normalerweise durch den Erwerb einer bestehenden oder schlüsselfertigen Baute und kann innert relativ kurzer Zeit realisiert werden. Selbsterklärend bedingt demgegenüber aufgrund des zeitlichen Aufwands für Planung, Projektierung, Baubewilligungsverfahren, Ausschreibung, Vergabe und Realisierung ein Ersatzneubau eine längere Frist. Dabei kann der Neubau durch diverse Umstände verzögert werden, die der Bauherr bzw. der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann, wie z.B. die Witterung, nicht vorhersehbare Schwierigkeiten beim Untergrund, die Zeitspanne des Baubewilligungsverfahrens, Verzögerungen durch baurechtliche Einsprachen und Rekursverfahren. Daher wäre es sinnvoll, die Frist in Zwischenetappen aufzugliedern.[247] Diesbezüglich hat die Dachorganisation der Schweizer Bauwirtschaft „bauenschweiz" und der schweizerische Hauseigentümerverband im Rahmen ihrer Stellungnahmen im Vernehmlassungsverfahren dem Bundesrat folgenden Vorschlag unterbreitet:

92 „Als Ersatzneubau gilt ein Bau, wenn dafür spätestens innert einem Jahr nach Abschluss des Rückbaus ein Baugesuch eingereicht wird, innert zwei Jahren nach Erhalt der rechtskräftigen Baubewilligung der Baubeginn erfolgt und der Bau danach innert angemessener Frist erstellt wird."[248]

93 Einerseits wird damit eine zügige Behandlung des Projekts durch den Steuerpflichtigen erreicht und andererseits gibt es dem Steuerpflichtigen die Sicherheit, dass er den Steuerabzug der Rückbaukosten selbst dann geltend machen kann, wenn von ihm nicht beeinflussbare Umstände das Bauvorhaben verzögern sollten.[249]

III) Errichtung des Gebäudes

94 Fraglich ist zudem, welches bauliche Stadium erreicht sein muss, um als „errichtet" im Sinn der Verordnung zu gelten. Genügt es bereits, das Fundament zu errichten, oder die Fertigstellung des Dachs auf vier Wände, oder muss der Innenausbau des Neubaus fertig sein bzw. eine schlüsselfertige Übergabe samt Bauabnahme stattgefunden haben?[250] Nach der hier vertretenen Auffassung müsste ein Gebäude im Zeitpunkt der Fertigstellung des Innenausbaus

246 Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Totalrev. LiegVo, S. 4.

247 Zum Ganzen HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 3; bauenschweiz, Stellungnahme Totalrev. LiegVo, S. 2.

248 HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 3; bauenschweiz, Stellungnahme Totalrev. LiegVo, S. 2.

249 HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 3.

250 HEV Schweiz, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 3; bauenschweiz, Stellungnahme Totalrev. LiegVo, S. 2.

als „errichtet“ gelten, weil erst dann eruiert werden kann, ob die Ersatzneubaute eine gleichartige Nutzung aufweist. Nichtsdestotrotz vergrössert die offene Formulierung „errichtet“ den Ermessensspielraum der Veranlagungsbehörden, aber auch den Interpretationsspielraum bei den Steuerpflichtigen auf unnötige Art und Weise, was der Rechtssicherheit nicht dienlich ist und die Gefahr von langwierigen Streitigkeiten in sich birgt. Um diese Situation zu verhindern, liegt es nun an den Steuerverwaltungen, in ihren Verwaltungsverordnungen zu spezifizieren, wann ein Gebäude im Sinn der neuen Liegenschaftskostenverordnung als errichtet angesehen werden kann.

IV) Gleichartige Nutzung

95 Schliesslich setzt die Bestimmung für die Qualifikation als Ersatzneubaute eine „gleichartige Nutzung“ voraus. Diese Definition erscheint wenig hilfreich und ist aus sich heraus nicht verständlich. Den Erläuterungen ist zu entnehmen, dass der Ersatzneubau auf Wohngebäude und gemischt genutzte Wohn- und Gewerbegebäude beschränkt wird, ohne dies zu begründen.[251] Diese Einschränkung lässt sich jedoch nicht aus den bestehenden bzw. neuen gesetzlichen Regelungen im DBG bzw. StHG ableiten. Aus diesem Grund dürfte der Verordnungsgeber seine Kompetenz überschreiten, wenn er gewerblich genutzte Liegenschaften im Privatvermögen per se von der Qualifikation als Ersatzneubau ausschliesst, zumal nicht nachvollziehbar ist, warum bei vermieteten reinen Büro- und Gewerbebauten, die sich im Privatvermögen der steuerpflichtigen Person befinden, die Regelung des Ersatzneubaus nicht greifen sollte. Möglicherweise diente bei dieser Differenzierung die Regelung des Pauschalabzugs als Vorlage, wonach bei Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, die Pauschale nicht geltend gemacht werden kann.[252] Dort wird der Ausschluss gewerblich genutzter Liegenschaften damit begründet, dass bei gewerblicher Nutzung häufig der Mieter einen wesentlichen Teil der Unterhaltskosten trägt. Der Ausschluss des Pauschalabzugs vermeidet in diesen Fällen, dass die Unterhaltskosten doppelt, vom Mieter nach effektivem Aufwand und vom Vermieter pauschal, abgezogen werden können.[253] Diese Problematik dürfte sich aber bei einem Ersatzneubau nicht stellen,[254] da es kaum vorstellbar ist, dass ein Mieter sich bereit erklären wird, einen wesentlichen Teil der Kosten für einen Rückbau bzw. Ersatzneubau zu tragen.

---

251 Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Totalrev. LiegVo, S. 4.

252 Siehe zu dieser Problematik hiernach N 448 ff.

253 Zum Ganzen Regierungsrat des Kantons Solothurn, Totalrev. LiegVo, Ziff. 2.3 S. 2.

254 Staatskanzlei Kanton Solothurn, Stellungnahme Totalrev. LiegVo, S. 2.

96 Aus energetischer Sicht dürfte es viel entscheidender sein, zwischen beheizten und unbeheizten Gebäuden, als zwischen Wohn- und Zweckbauten zu unterscheiden. Dies hätte zur Folge, dass die Kosten für den Ersatzneubau bei einem unbeheizten bzw. beheizten Gebäude nur dann abzugsfähig wären, wenn das Gebäude nach Erstellung des Ersatzneubaus weiterhin unbeheizt bzw. beheizt wäre. Deshalb sollte für die „gleichartige Nutzung" die Beheizung als massgebende Grösse verwendet werden. Damit wäre auch ein beheiztes und vermietetes Gewerbegebäude bei einem Rückbau im Hinblick auf einen Ersatzneubau abzugsfähig, sofern der Steuerpflichtige dieses in seinem Privatvermögen hält.[255]

cc) Zu Art. 4 Abs. 3 der revLiegenschaftskostenverordnung

97 Gemäss Art. 4 Abs. 3 revLiegenschaftskostenverordnung ist für den Übertrag der Kosten, die steuerlich noch nicht vollständig berücksichtigt werden konnten, massgebend, ob das Reineinkommen negativ ist.

98 Wie dem damaligen erläuternden Bericht des EFD im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zur Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung entnommen werden kann, entspricht die vom Parlament beschlossene Übertragungsmöglichkeit im Zusammenhang mit dem Ersatzneubau der geltenden Festsetzung des Verlustvortrages bei selbstständiger Erwerbstätigkeit.[256] Das gewählte Vorgehen, wonach der Übertrag nur erfolgen kann, wenn das Reineinkommen negativ ist, entspricht jedoch nicht der vergleichbaren Regelung des Verlustvortrags bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 31 Abs. 1 DBG und Art. 10 Abs. 2 StHG. Diese Bestimmungen sehen vor, dass vom steuerbaren Einkommen[257] auszugehen ist, d.h., dass die Sozialabzüge bzw. Freibeträge und damit die persönlichen ökonomischen Verhältnisse mitberücksichtigt werden. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb die persönlichen Verhältnisse bei den zusätzlichen energetischen Steuererleichterungen im Gebäudebereich, anders als beim Verlustvortrag bei selbstständiger Erwerbstätigkeit, unberücksichtigt bleiben sollen. Daher sollte der Übertrag der Kosten gleichwie der Verlustvortrag bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit erfolgen und anstelle des Reineinkommens ebenfalls das steuerbare Einkommen massgebend sein,[258] womit die Sozialabzüge bzw. Freibeträge ebenfalls beachtet würden. Zudem dürfte diese Regelung auch nicht mit der neuen gesetzlichen Lösung von Art. 32 Abs. 2bis DBG bzw. Art. 9 Abs. 3bis

---

255 Vgl. zum Ganzen auch Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo, S. 5 f.

256 Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Vernehmlassungsverfahren Totalrev. LiegVo, S. 5.

257 Siehe zum steuerbaren Einkommen hiervor N 64.

258 Regierungsrat des Kantons Zürich, Stellungnahme Totalrev. LiegVo, S. 3; Schweizerischer Städteverband, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 2.

StHG[259] vereinbar sein. Nach dieser sind die Kosten in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in der die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Mit anderen Worten ist es entscheidend, ob die Kosten für den Rückbau und Ersatzneubau das steuerbare Einkommen übersteigen. Sofern dies der Fall ist, können die Aufwendungen steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden. Folglich ist auch hier auf das steuerbare Einkommen abzustellen.

99 Nach dem Gesagten lässt sich festhalten, dass für den Übertrag der Kosten bei einem Ersatzneubau aus einer vorangehenden Steuerperiode ebenfalls das steuerbare Einkommen und nicht das Reineinkommen massgebend sein sollte, ansonsten steht Art. 4 Abs. 3 der neuen Liegenschaftskostenverordnung im Widerspruch zu den bestehenden bzw. neuen gesetzlichen Regelungen im DBG und StHG.[260]

259 Eidgenössische Steuerverwaltung, Ergebnisbericht zur Totalrev. LiegVo, S. 3.

260 Schweizerischer Städteverband, Vernehmlassung Totalrev. LiegVo, S. 2. In den Erläuterungen des EFD vom 9. März 2018 zur Totalrevision wird zwar nicht mehr explizit auf die Regelung des Verlustvortrages bei selbstständiger Erwerbstätigkeit Bezug genommen, allerdings kann den Berechnungsbeispielen entnommen werden, dass für die Übertragungsmöglichkeit weiterhin auf das Reineinkommen abzustellen ist (Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Totalrev. LiegVo, S. 5 f.).

Teil II Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

1. Vorbemerkungen

Die abzugsfähigen Gewinnungskosten werden in erster Linie vom Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen abgezogen. Aus diesem Grund werden im ersten Teil dieses Kapitels die verschiedenen Arten von Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen näher betrachtet. Anschliessend wird der massgebende Wert der Liegenschaft analysiert, denn nur anhand dieser Vergleichsgrösse ist es überhaupt möglich, die Liegenschaftskosten zu qualifizieren bzw. in die Kategorien werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen aufzuteilen. Bevor schliesslich die einzelnen Aufwendungen und Gewinnungskosten bei Liegenschaften näher untersucht werden, ist der Kreis der zum Abzug berechtigten Personen festzulegen. 100

2. Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

A. Einführung

Die Einkünfte des unbeweglichen Privatvermögens unterliegen der Einkommenssteuer. Steuerbar ist der Reinertrag, d.h. die Differenz zwischen den Bruttoeinkünften und den abziehbaren Gewinnungskosten.[261] Dies hat zur Folge, dass in erster Linie die abzugsfähigen Gewinnungskosten von den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen abgezogen werden. Übersteigen die abziehbaren Liegenschaftskosten in einer Bemessungsperiode die Bruttoeinkünfte aus dieser Liegenschaft, können sie bei den übrigen steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden.[262] Im Folgenden wird aufgezeigt, welche Wertzuflüsse als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen betrachtet werden. 101

261 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 19.

262 REICH, Steuerrecht, § 10 N 39; FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten, S. 455.

B. Arten von Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen

a) Allgemein

102 Das DBG hat mit Art. 21 die Einkünfte aus unbeweglichem Privatvermögen in einem Artikel exemplarisch zusammengefasst.[263] Unter unbeweglichem Vermögen im steuerrechtlichen Sinn versteht man Grundstücke, wie sie in Art. 655 ZGB definiert werden, also unter anderem die Liegenschaften und die in das Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Rechte.[264] Ebenfalls zum unbeweglichen Vermögen gehören die Grunddienstbarkeiten (Art. 730–740 ZGB), die Nutzniessung (Art. 745–775 ZGB), das Wohnrecht (Art. 776–778 ZGB), das Quellenrecht (Art. 780 ZGB) und die weiteren persönlichen Dienstbarkeiten (Art. 781 ZGB).[265] Daher gelten gemäss Art. 21 DBG als steuerbare Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Erträge aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung, der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, Einkünfte aus Baurechtsverträgen sowie Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens.

b) Erträge aus Vermietung, Verpachtung oder sonstiger Nutzung

103 Das Entgelt für die Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung einer Liegenschaft an Dritte wird nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG als steuerbarer Ertrag qualifiziert. Dabei sind alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung und sonstiger Nutzung steuerbar.[266] Namentlich müssen nicht nur die Miet- und Pachtzinseinnahmen versteuert werden, sondern auch die Nebenkosten (wie Entschädigung für Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung, Hauswart, Versicherung, Verwaltung usw.) sowie Zusatz- bzw. Sonderleistungen. Vorausgesetzt wird aber, dass die Nebenkosten und Zusatz- bzw. Sonderleistungen vom Vermieter bzw. Verpächter den Mietern bzw. Pächtern

---

263 Die Aufzählung in Art. 21 DBG ist allerdings nicht abschliessend. Aus unbeweglichem Privatvermögen sind alle Einkünfte steuerbar, unbesehen um die Form, die Bezeichnung und den Zeitpunkt ihrer Erbringung (weiterführend RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 33 ff. mit Beispielen; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 1 f.; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 16).

264 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 2; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 152.

265 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 3; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 2.

266 Siehe zu den steuerbaren Einkünften aus Untervermietung bzw. Unterverpachtung hiernach N 172.

pauschal oder tatsächlich verrechnet und die entsprechenden Aufwendungen vom Vermieter bzw. Verpächter getragen werden. Erfolgt hingegen die Verrechnung der Neben- und Zusatzleistungen gegenüber den Mietern bzw. Pächtern auf Abrechnung, tragen diese die Kosten für die Neben- und Zusatzleistungen, sodass die Erfolgsrechnung des Vermieters bzw. Verpächters davon unberührt bleibt und er in diesem Fall nur die Miet- und Pachtzinseinnahmen zu versteuern hat.[267]

104 In der Regel wird wegen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf den erzielten Ertrag und nicht auf den allenfalls erzielbaren Ertrag abgestellt.[268] Auf den erzielbaren Ertrag ist nur in Fällen von Steuerumgehungen oder aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage[269] abzustellen. Insbesondere wird von einer Steuerumgehung ausgegangen, wenn der Vermieter den Mietzins mit Blick auf die ihm zufliessenden Gegenleistungen des Mieters besonders tief[270] angesetzt hat.[271]

105 Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG gelangt auch im Verhältnis zwischen Mieter und Untermieter bzw. zwischen Pächter und Unterpächter zur Anwendung.[272] Besteht ein Miet- oder Pachtvertrag zwischen Mieter und Untermieter bzw. zwischen Pächter und Unterpächter, hat der Untervermieter bzw. Unterverpächter die Einkünfte aus dem Untermiet- resp. Unterpachtverhältnis zu versteuern.[273]

---

267 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 411; siehe zur Problematik der Nebenkosten hiernach N 319 f. und 352 ff. sowie das Zahlenbeispiel hiernach N 363.

268 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 44; vgl. ferner BGE 115 Ia 329 E. 3.a) S. 332.

269 Z.B. Art. 25 Abs. 2 StG-BE; § 23 Abs. 1 Ziff. 2 StG-TG.

270 Das Bundesgericht geht von einer Steuerumgehung aus, wenn der vereinbarte Mietzins 50 % unterhalb des Eigenmietwerts liegt (Urteil des BGer vom 28. Januar 2005 in StE 2005 B 25.2 Nr. 7 E. 4 und 5.1 bestätigt im Urteil des BGer 2C_475/2016 vom 30. November 2016 E. 2.2 f. und 3).

271 Urteil des BGer 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 2.2 ff.; Urteil des BGer 2P.145/1992 vom 24. Februar 1993 E. 2.c)bb); BGE 115 Ia 329 E. 2.b) S. 331; Urteil des VGer BS vom 8. Januar 2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 65 E. 2.1 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 Fn. 36; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 44. Zur Problematik des sog. Vorzugsmietzinses siehe ausführlich Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 9; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 44; RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung ZStP, S. 285 ff.; LOCHER, Wohnrechten, Nutzniessung und obligatorische Nutzungsrechte ZStP, S. 13 f.

272 Urteil des BGer vom 2. Dezember 1996 in StE 1997 A. 24.34 Nr. 1 E. 3.a) f.; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 48.

273 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 34; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 10; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 46; siehe zu den daraus entstehenden einzelnen Problemen hiernach N 171 ff.

106 Nicht nur periodische, sondern auch einmalig geleistete Miet- und Pachtzinsen sind als Einkommen steuerbar.[274] Anders verhält es sich bei der Nutzniessung bzw. beim Wohnrecht. Wird das Wohnrecht bzw. die Nutzniessung gegen eine Einmalleistung eingeräumt, ist diese nicht steuerbar, da mit der Begründung der Personaldienstbarkeit der Wert des belasteten Grundstücks verringert wird. Es liegt mithin eine reine Vermögensumschichtung vor. Bei wiederkehrenden Zahlungen liegen aber auch bei der Nutzniessung und beim Wohnrecht Einkünfte vor, die besteuert werden.[275]

c) Eigenmietwert

aa) Definition

107 Unter dem Eigenmietwert wird der Nutzungswert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen verstanden, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts[276] für den Eigenverbrauch

---

274 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 28.

275 Zum Ganzen LOCHER, Wohnrechten, Nutzniessung und obligatorische Nutzungsrechte ZStP, S. 11 m.w.H.; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 10 und 28; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 16 ff. und 50; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 56; OBERSON, Immeuble, S. 24 f.; HUGI, steuerliche Behandlung, S. 489 f.; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 59; Urteil des VGer ZH vom 19. Dezember 1995 in StE 1996 B 25.4 Nr. 2; Urteil des VGer AG vom 12. Januar 2000 in StE 2001 B 23.44.2 Nr. 4; Urteil des VGer FR vom 17. März 2000 in StE 2001 B 26.26 Nr. 4. Diese Ansicht ist jedoch nicht unumstritten: a.M. sind HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 47 und 52 f.; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 5 und 21 ff.; RUSCONI, La valeur locative, S. 88; BRÜHWEILER, Wohnrecht, S. 23 f.; RUF, Wohnrecht, S. 305, die unter Umständen sowohl das periodische Nutzungsentgelt als auch die Einmalleistung zum steuerbaren Einkommen zählen.

276 Bei Unentgeltlichkeit des Nutzungsrechts wird der Nutzungsberechtigte selbstständig steuerpflichtig. Dies ist u.a. bei der Nutzniessung, dem Wohnrecht, dem Baurecht und der Gebrauchsleihe, mithin bei allen dinglichen und obligatorischen Berechtigungen, die eine unentgeltliche Eigennutzung an einem Grundstück oder einem Teil daran ermöglichen, der Fall. Mit anderen Worten wird der Eigentümer in den vorgenannten Fällen, in denen unentgeltliche Nutzung vorliegt, einkommenssteuerlich nicht mehr ins Recht gefasst (Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21 ff.; BRÜHWEILER, Wohnrecht, S. 21; MARANTELLI, Erbvorempfänge und Schenkungen, S. 58 f. und 61; HUGI, steuerliche Behandlung, S. 489 ff.; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 76; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 3; Urteil des BGer vom 31. Januar 2002 in StE 2002 B 25.3 Nr. 28 E. 2.c)). A.M. LOCHER, der die Anwendung nur bei beschränkten dinglichen Rechten als zulässig erachtet (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 25). EGLOFF möchte zudem die Eigenmietwertbesteuerung auch auf die Fälle des Eigengebrauchs bei entgeltlich erworbenem Wohnrecht und entgeltlich erworbener Nutzniessung ausdehnen (Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 96; gl.M. Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21; vgl. hiernach N 156).

zur Verfügung stehen. Mit anderen Worten wird der Wert der Eigennutzung von Liegenschaften steuerrechtlich als fiktives Einkommen erfasst.[277] Eine einkommenssteuerlich relevante „effektive Eigennutzung" liegt gemäss Bundesgericht vor, wenn sich der Eigentümer oder die nutzungsberechtigte Person die Wohnung für den jederzeitigen Eigengebrauch freihält.[278] Ausschlaggebend ist somit die Sicherheit, die Wohnung jederzeit frei benützen und beliebig über sie verfügen zu können, unabhängig der tatsächlichen Nutzungsintensität.[279]

bb) Hintergrund und Kritik

108 Mit der steuerlichen Erfassung des Eigenmietwerts bezweckt der Gesetzgeber, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die steuerliche Gleichbehandlung von Grundeigentümern und Mietern.[280] Während die Mieter aus ihren Einkünften sowohl die Miete als auch den übrigen Lebensbedarf decken müssen, können die Eigentümer, die in einer eigenen Liegenschaft wohnen, die gesamten, von aussen zufliessenden Einkünfte für den übrigen Lebensbedarf verwenden. Bei identischen Einkünften, die von aussen zufliessen, ist somit die Leistungsfähigkeit von Mietern und Eigentümern nicht dieselbe.[281] Aus diesem Grund ist der Eigenmietwert beim Grundeigentümer zu besteuern. Andernfalls wird der Eigenheimbesitzer gegenüber Mietern begünstigt, was vor den Grundsätzen[282] des Steuerrechts nicht standhalten würde.[283] Das Prinzip der steuerlichen Aufrechnung des Eigenmietwerts hat zur Folge, dass alle Aufwendun-

---

277 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 414 f.; THOMMEN, Eigenmietwert, S. 641; vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 3. Das Bundesgericht vertritt die Auffassung, dass es sich nicht um ein fiktives Einkommen handle, weil der Eigentümer, der seine eigene Wohnung bewohne, daraus zwar kein Bareinkommen erziele, aber aus seinem Immobiliarvermögen ein Naturaleinkommen erhalte, das zu seinen übrigen Einkünften hinzukomme (BGE 112 Ia 240 E. 3.b) S. 242).

278 Urteile des BGer 2C_182/2015 und 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.1; Urteil des BGer vom 22. Dezember 1978 in ASA 1979/80 S. 478, E. 3.a) S. 481; BGE 99 Ia 344 E. 5.c) S. 350.

279 Urteile des BGer 2C_182/2015 und 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2; BGE 99 Ia 344 E. 5.b) S. 348.

280 BGE 112 Ia 240 E. 3.a) f. S. 241 f.; BÖCKLI, Besteuerung der Eigenmiete, S. 19; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 153; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 416; NEKOLA, Besteuerung Grundeigentum, S. 62 f.; Botsch. StHG, 48 ff.; weiterführend RAUCH, Eigenmietwert, S. 97 ff.; Eidgenössische Steuerverwaltung, Eigenmietwertbesteuerung, S. 2 ff.

281 Zum Ganzen BGE 112 Ia 240 E. 3.b) S. 242; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 30.

282 Siehe zu den Grundsätzen hiervor N 9 ff.

283 BGE 116 Ia 321 E. 3.d) S. 324.

gen, die mit der Erzielung eines Einkommens (inkl. Eigenmietwert) aus unbeweglichem Vermögen in Zusammenhang stehen, namentlich die Unterhalts- und Verwaltungskosten sowie die Schuldzinsen, vom Einkommen in Abzug gebracht werden können.[284]

109 Obwohl die Eigenmietwertbesteuerung in der Schweiz auf eine lange Tradition zurückblickt, stösst die Besteuerung dieses Tatbestands in Bund und Kantonen immer wieder auf Kritik und gibt Anlass zu Diskussionen und politischen Vorstössen.[285] Kritisiert wird bspw., dass die Eigenmietwertbesteuerung auf einem fiktiven, von der Exekutive geschätzten Nutzungswert basiere. Ausserdem sei sie inkonsequent, da nur selbst genutzter Wohnraum besteuert werde, hingegen andere selbst genutzte Objekte nicht.[286] Daher sei diese Steuer auf den Eigenheimen systemwidrig, willkürlich und ungerecht.[287] Eine vertiefte Auseinandersetzung[288] mit dieser Thematik würde an dieser Stelle jedoch zu weit gehen. Trotzdem sei hier folgendes Gedankenspiel erwähnt:[289] Das zurechenbare Einkommen aus einer vermieteten Immo-

---

284 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 415; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 335; NEKOLA, Besteuerung Grundeigentum, S. 59 f.; BGE 112 Ia 198 E. 5.b) S. 204; vgl. ferner BGE 116 Ia 321 E. 3.f) S. 324 f.

285 Weiterführend RAUCH, Eigenmietwert, S. 1 ff.; GRAF, Wohneigentum, S. 1 ff.; THOMMEN, Eigenmietwert, S. 640 f.; BÖCKLI, Besteuerung der Eigenmiete, S. 14 ff.; WEIDMANN, Besteuerung des Eigenmietwerts, S. 344 ff.; SUTER, Selbstnutzung von Grundeigentum, S. 14 ff.; Eidgenössische Steuerverwaltung, Eigenmietwertbesteuerung, S. 1 ff.; Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, S. 1 ff.; REICH, Steuerrecht, § 13 N 58 ff.; GURTNER/LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 597 ff.; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 337 ff.; BYLAND, Besteuerung des Grundeigentums, S. 140 f. Einer der letzten Vorstösse zur Abänderung der Eigenmietwertbesteuerung war die Volksinitiative „Sicheres Wohnen im Alter“ (10.060) vom 23. Januar 2009, die jedoch abgelehnt wurde. Der aktuelle parlamentarische Vorstoss trägt den Namen „Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung“ (17.400) vom 2. Februar 2017 (eingehend hiernach N 565 ff.).

286 WEISFLOG, Eigenmietwertbesteuerung, S. 517; THOMMEN, Eigenmietwert, S. 641 f.; a.M. LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 333 f. und 338 f. m.w.H.; GURTNER/LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 603 f.

287 BAUMBERGER, Eigenmietwert, S. 10. In einem Entscheid aus dem Jahr 1986 hält das Bundesgericht fest, dass eine vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen würde (BGE 112 Ia 240).

288 Siehe hierzu bspw. ausführlich RAUCH, Eigenmietwert, S. 54 ff.; RUSCONI, La valeur locative, S. 20 ff.; WEISFLOG, Eigenmietwertbesteuerung, S. 517 ff.; GURTNER/LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 596 ff.; CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, S. 513 ff.; AMONN, Eigenmietwertbesteuerung, S. 833 ff.; GRAF, Wohneigentum, S. 42 ff. und 134 ff.; THOMMEN, Eigenmietwert, S. 640 ff.

289 Beispiel in Anlehnung an BAUMBERGER, Eigenmietwert, S. 10.

bilie errechnet sich bei einem Investor als Saldo aus den Mieterträgen und dem laufenden Liegenschaftsaufwand. Das Einkommen eines Wohneigentümers, der seine Liegenschaft selbst bewohnt, berechnet sich im Prinzip analog, nur dass anstelle der Mieteinnahmen ein geschätzter Naturalkapitalertrag in Höhe eines üblichen Marktmietzinses eingesetzt werden muss. Zieht der Investor in seine zuvor vermietete Wohnung ein, ändert sich an seinem Einkommen nichts. Dieses Beispiel verdeutlicht, dass der Wohnnutzen beim selbst bewohnten Wohneigentum keine Haarspalterei ist, sondern ein effektiver, realer Kapitalertrag, dessen Nichterfassung im Rahmen einer allgemeinen Einkommenssteuer eine echte Systemlücke wäre und eine willkürliche Ungleichbehandlung von Eigentümern, die das Wohneigentum selbst bewohnen oder vermieten, bedeuten würde. Daher ist es vielmehr steuersystematisch höchst konsequent, ökonomisch sinnvoll und im Sinn einer Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sogar gerecht, dass das Naturalkapitaleinkommen aus einer selbst bewohnten Liegenschaft, d.h. Eigenmietwert abzüglich laufender Liegenschaftsaufwand, besteuert wird.[290]

cc) Gesetzliche Grundlage

110 Sowohl in Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG als auch in Art. 7 Abs. 1 StHG ist die Eigenmietwertbesteuerung als Grundsatz verankert worden. Sämtliche kantonalen Steuergesetze erfassen daher den Mietwert einer selbst genutzten Liegenschaft als steuerbares Naturaleinkommen.[291] Da die Vorschriften im StHG und im DBG nicht vollständig übereinstimmen und den Kantonen die Steuerhoheit obliegt, verfügen sie in der Ausgestaltung der Steuer, insbesondere bei der Festsetzung des Eigenmietwerts, über einen gewissen Gestaltungsspielraum. Eingeschränkt werden sie durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung, explizite Verfassungsvorschriften sowie grundrechtliche Vorgaben.[292] Namentlich darf der Grundeigentümer gegenüber einem Mieter nicht in ungerechtfertigter und willkürlicher Weise bevorzugt werden.[293]

---

290 Eingehend hierzu BAUMBERGER, Eigenmietwert, S. 10; vgl. ferner BGE 112 Ia 240.

291 Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, S. 1.

292 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 49; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 337. Der Kanton Bern bspw. legt den Eigenmietwert unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge massvoll fest (Art. 25 Abs. 4 StG-BE). Dies hat zur Folge, dass der Eigenmietwert der Kantons- und Gemeindesteuern im Vergleich zum Eigenmietwert bei der direkten Bundessteuer tiefer ausfällt.

293 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 419.

dd) Festsetzung des Eigenmietwerts

111 Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt, da es sich bei diesem um ein Naturaleinkommen handelt, zum Marktwert, unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen und verfügbaren Nutzung bei am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaften.[294] Ist die Nutzungsmöglichkeit eingeschränkt, erfordert dies eine Berücksichtigung bei der Eigenmietwertberechnung. Dies ist bei einer Liegenschaft der Fall, die unbewohnbar ist (z.B. in Folge fehlender Beheizung in der Winterzeit oder infolge eines vollständigen Umbaus) oder aber nachweislich verkauft oder vermietet werden soll, ohne dass ein Käufer oder Mieter – trotz ernsthafter Bemühungen – bereits gefunden worden wäre.

112 Ebenfalls muss der Eigenmietwert angemessen reduziert werden, wenn ein Wohneigentümer nachträglich nur noch einen Teil seines Wohneigentums tatsächlich nutzt und dies auf objektiven sowie äusseren Gründen beruht, worauf die steuerpflichtige Person nicht direkt Einfluss nehmen kann (z.B. Auszug der Kinder im Erwachsenenalter, Tod des Ehegatten).[295] Die Rede ist hier vom sog. Unternutzungsabzug, der allerdings nur die räumlichen, nicht aber die zeitlichen Verhältnisse berücksichtigt und nur für die am Wohnsitz des Steuerpflichtigen selbst genutzte Liegenschaft offensteht. Eine zeitliche Unternutzung bei Zweit- oder Ferienwohnungen berechtigt also nicht zum Unternutzungsabzug. Ein Abzug aufgrund tatsächlicher Unternutzung wird aber nur dann gewährt, wenn einzelne Räume effektiv nicht oder nicht mehr genutzt werden. Allerdings wird nicht vorausgesetzt, dass die Zimmer leer stehen. Dabei obliegt es der steuerpflichtigen Person, den Nachweis zu erbringen, inwiefern sie gewisse ihr zur Verfügung stehende Räumlichkeiten

---

294 Art. 16 Abs. 2 DBG und Art. 21 Abs. 2 DBG; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 153; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 6; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 6a; Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_510/2015 vom 12. Januar 2017 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 3.1; BGE 132 I 157 E. 3.3 S. 162; weiterführend RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 86; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 40 ff.

295 Zum Ganzen BGE 135 II 416 E. 2.5.3 S. 421; Urteil des BGer 2C_1039/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3; Urteile des BGer 2C_182/2015 und 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.1; BGE 72 I 223 E. 3 f. S. 223 ff.; vgl. ferner Urteil des KGer FR vom 13. Januar 2017 in StE 2017 B 25.3 Nr. 43; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 421; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 24; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 99; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 7.

gar nicht mehr nutzt.[296] Eine nur verringerte Nutzung dieser Zimmer berechtigt hingegen nicht zu einer Reduktion des Eigenmietwerts.[297]

113 Grundlage für die Eruierung des Eigenmietwerts ist der Marktwert, unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse. Es wird also auf den Mietzins abgestellt, den ein Dritter für die entgeltliche Gebrauchsüberlassung zu zahlen bereit wäre (sog. Marktwertprinzip).[298] Weil die Mietwerte nach kantonalen Bewertungskriterien[299] festgesetzt werden und von Kanton zu Kanton unterschiedliche Werte[300] für die Staatssteuer gelten, akzeptiert die ESTV in

296 BGE 135 II 416 E. 2.5.1 ff. S. 420 f.; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; Urteile des BGer 2C_279/2015 und 2C_280/2015 vom 30. Oktober 2015 E. 2.6; Urteil des BGer 2C_1039/2015 vom 28. April 2016 E. 3.4; Urteil der StRK BS vom 15. März 2018 in StE 2018 B 25.3 Nr. 45 E. 3.c); Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 27 f.; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 125 ff.; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 21 N 88 ff.

297 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 419.

298 BGE 123 II 9 E. 4.b) S. 15; Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.1; Urteil 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 3.1 S. 166; Urteil des BGer 2A.254/1996 vom 13. Februar 1998 in ASA 1998/99 S. 709, E. 2.a) S. 712 f.; Urteil des OGer AR O5V 14 7 vom 13. Mai 2015 E. 2.1.2; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 25; weiterführend RAUCH, Eigenmietwert, S. 130 ff.; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 419; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 335; ISELI, Eigennutzung, S. 195 ff.; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 129 f.; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 107.

299 Siehe zu den kantonalen Bewertungsverfahren bspw. Kanton SO Urteil des BGer 2C_300/2018 vom 6. Februar 2019 E. 2.1 f.; Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 3.4.5; Kanton TG Urteil des BGer 2C_1123/2018 vom 8. Januar 2019 E. 3.2.1; Kanton BE Urteil des BGer 2C_94/2014 vom 28. August 2015 E. 3.1 f.; Urteil des BGer 2C_827/2014 vom 1. September 2015 E. 1; Auszug aus dem Urteil des VGer BE vom 5. Juli 2012 in BVR 2012 S. 545, E. 2 S. 547 ff.; Kanton BL Urteil des BGer 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017 E. 4.1 ff.; Kanton GR Urteil des BGer 2C_1236/2012 vom 20. Juni 2013 E. 1.1; Kanton SZ Urteil des BGer 2C_495/2015 vom 13. April 2016 E. 1.2; Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 1.1; Urteil des BGer 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 1.1; Urteil des BGer 2C_101/2010 vom 24. Juni 2010 E. 1.4; Kanton SG Urteil des BGer 2P.153/1995 vom 30. Oktober 1997 E. 1; Kanton VD Urteil des BGer 2C_494/2016 vom 15. November 2016 E. 1.2; Urteil des BGer 2C_83/2009 vom 8. Mai 2009 E. 1.2; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1 ff.; Kanton VS Urteil des BGer 2C_742/2010 vom 16. Februar 2011 E. 1.1; Kanton AR Urteil des OGer AR O5V 14 7 vom 13. Mai 2015 E. 2.2.

300 Z.B. betragen die Eigenmietwerte im Kanton Aargau 60 % der Marktmietwerte (§ 30 Abs. 2 StG-AG) und im Kanton Zürich maximal 70 % des Marktwerts (§ 21 Abs. 2 lit. a StG-ZH); vgl. ferner BGE 131 I 377 E. 2.2 S. 381; BGE 124 I 145 E. 3 S. 152 ff.; BGE 116 Ia 321 E. 3.g) S. 325.

ihrer Funktion als Aufsichtsbehörde diese Eigenmietwerte nur dann für die Erhebung der direkten Bundessteuer, wenn sie nicht unter der 70-Prozent-Grenze des durchschnittlichen Marktmietwerts liegen.[301] Ansonsten werden pauschale Zuschläge[302] erhoben.[303] Das Bundesgericht hat für die kantonalen Steuern eine zwingende Untergrenze von 60 % der Marktmiete festgesetzt, womit nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ein tieferer Eigenmietwert mit der Rechtsgleichheit sowie den Besteuerungsgrundsätzen nach Art. 127 Abs. 2 BV nicht vereinbar wäre.[304] Trotzdem gibt es grosse Unterschiede in der Bemessung der kantonalen Eigenmietwerte. Aus der Verwaltungspraxis der ESTV betreffend die Übernahme der kantonalen Mietwerte lässt sich folgern, dass die Eigenmietwerte nur in der Hälfte der Kantone zwischen 70 % und 100 % der marktüblichen Mietzinsen liegen, während sie in den übrigen Kantonen bis zu 60 % darunter liegen.[305] Damit wollen die letztgenannten Kantone unter anderem dem in Art. 108 BV verankerten Anliegen der Wohneigentumsförderung nachkommen.[306]

---

301 Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.1; Urteile des BGer 2C_829/2016 und 2C_830/2016 vom 10. Mai 2017 E. 7.1; Urteil des BGer 2A.116/2002 vom 27. Juni 2002 E. 2.1; BGE 123 II 9 E. 4.b) S. 14 f.; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 116; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 25; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 96; Eidgenössische Steuerverwaltung, Eigenmietwertbesteuerung, S. 4; Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, S. 5 f.; AMONN, Zweitwohnungen, S. 203; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 335 f.

302 Siehe hierzu das Rundschreiben der ESTV vom 10. Juli 2019, das die Höhe der Zuschläge auf die Eigenmietwerte bestimmter Kantone festlegt.

303 LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 336; vgl. ferner RAUCH, Eigenmietwert, S. 196 ff.

304 BGE 124 I 145 E. 4.d) S. 155 f.; BGE 124 I 193 E. 3.f) S. 197 f.; bestätigt in BGE 131 I 377 E. 2.2 S. 381; BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 140 f.; Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017 E. 3.4; Urteile des BGer 2C_1011/2012 und 2C_1012/2012 vom 5. Mai 2014 E. 7.4.4.

305 Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, S. 12 ff.; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 337; RAUCH, Eigenmietwert, S. 196 ff.; TEREKHOV, Rechtsungleichheiten beim Eigenmietwert, S. 187 ff.; vgl. ferner Rundschreiben der ESTV vom 21. Februar 2008.

306 Siehe hierzu eingehend Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.1; Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, S. 5 f.; LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 339 f.

d) Einkünfte aus Baurechtsverträgen

114 Die Steuerbarkeit von Einkünften aus Baurechtsverträgen wird ausdrücklich in Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG festgehalten. Sowohl die Einmalentschädigung[307] als auch die periodischen Leistungen, die sog. Baurechtszinsen aus Baurechtsverträgen, unterliegen der Einkommenssteuer.[308] Zu unterscheiden ist jedoch, ob das Baurecht an einem unüberbauten oder überbauten Grundstück eingeräumt wird. Während bei einem unüberbauten Grundstück die periodischen Leistungen und die Einmalentschädigung für die Dauer eines Baurechtsvertrags als Einkünfte nach Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG erfasst werden, muss bei überbauten Grundstücken folgende Differenzierung vorgenommen werden: Bei einer überbauten Parzelle ist bei der Entschädigung zu unterscheiden, ob sie für das bestehende Gebäude oder für die künftige Bodennutzung bezahlt wird. Die Entschädigungen stellen nur insoweit steuerbare Einkünfte dar, als sie Entgelt für die Bodennutzung sind, denn in Bezug auf das Gebäude erfolgt eine Eigentumsübertragung. Das Eigentum am Gebäude geht vom Grundeigentümer auf den Baurechtsberechtigten über.[309] Soweit die Entschädigung demzufolge auf das übergegangene Gebäude entfällt, ist sie aufgrund der Veräusserung von Privatvermögen gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.[310] Dabei wird jedoch vorausgesetzt, dass die bestehende Baute nicht wertlos ist und abgerissen werden soll. Ansonsten muss in einem solchen Fall auch diese Entschädigung versteuert werden.[311]

115 Eine solche Unterscheidung ist bei überbauten Grundstücken auch richtig, denn wirtschaftlich gesehen, beinhaltet die Entschädigung einerseits ein Nutzungsentgelt für die langfristige Nutzung einer Bodenparzelle, die im Eigentum des Baurechtsbelasteten verbleibt. Andererseits umfasst die Entschädigung ein Entgelt für das zivilrechtlich ins Eigentum des Baurechtsberechtigten übergangene Gebäude. Die Einkünfte für ein überbautes Grundstück

---

307 Bei der Einmalentschädigung findet Art. 37 DBG sinngemäss Anwendung, womit bei der Bestimmung der Steuerlast der sog. Rentensatz zur Anwendung kommt (Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 30; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 4).

308 REICH, Steuerrecht, § 13 N 68; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 34; HUGI, steuerliche Behandlung, S. 490; Urteil des BGer 2C_1035/2013 vom 24. April 2014 in Pra 105 (2016) Nr. 12 E. 7.

309 BGE 89 I 253 E. 12.a) S. 268; BGE 85 I 279 E. 2 S. 279.

310 Bei den Staats- und Gemeindesteuern ist die Entschädigung für das Gebäude grundsätzlich nicht steuerfrei, unter gegebenen Voraussetzungen unterliegt diese Entschädigung der Grundstückgewinnsteuer (z.B. Art. 126 ff. StG-BE, § 127 Abs. 1 StG-TG).

311 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 37 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 108 ff.; Urteil des BGer 2C_1049/2013 vom 21. Oktober 2014 E. 6.5 m.w.H.; BGE 90 I 252 E. 3 S. 254 ff.; BGE 101 Ib 329 E. 1 S. 331.

könnten also nur dann uneingeschränkt der Einkommenssteuer unterliegen, wenn der Gesetzgeber auch die Entschädigung für die Gebäude der Einkommenssteuer unterstellen wollte.[312] Dem Gesetzestext, der nur von Einkünften aus Baurechtsverträgen spricht (Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG), ist nicht zu entnehmen, dass die Legislative eine Unterscheidung von Entschädigungen für das Gebäude (Kapitalgewinne) und die Bodennutzung (Grundstückerträge) ausschliessen bzw. das Entgelt für das Gebäude explizit der Besteuerung unterstellen wollte. Dennoch kann aus wirtschaftlicher und letztlich auch aus steuerrechtlicher Sicht eine solche Differenzierung als sachgerecht betrachtet werden.[313]

e) Einkünfte aus der Ausbeutung des Bodens

116 Mit Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG werden sämtliche Einkünfte aus der Ausbeutung von Bodenbestandteilen von im Privatvermögen liegenden Grundstücken der Einkommensbesteuerung zugeführt.[314] Man spricht in diesem Zusammenhang von sog. anorganischen Bodenbestandteilen wie Kies, Steinen, Sand, Kohle, Torf usw., die nicht periodisch reproduziert werden.[315] Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber einem alten Rechtsstreit ein Ende gesetzt. Es bestand die umstrittene Praxis, ob in Fällen, in denen der Grundeigentümer einer Drittperson das Recht zugestand, auf seinem Grundstück solche anorganischen Bodenbestandteile zu gewinnen, ein Veräusserungserlös (Substanzverzehr) oder ein Vermögensertrag vorliege.[316] Der Gesetzgeber hat diese Problemstellung entschieden, indem gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG generell Einkünfte aus der Bodenausbeutung der Einkommenssteuer unterstellt werden.[317]

---

312 Zum Ganzen BGE 90 I 252 E. 1 S. 253; BGE 101 Ib 329 E. 1 S. 331.

313 Gl.M. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 109; Urteil des BGer 2C_1049/2013 vom 21. Oktober 2014 E. 6.5 m.w.H. A.M. REICH, Steuerrecht, § 13 N 68; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 29; HUGI, steuerliche Behandlung, S. 491; Urteil des VGer ZH SB.2009.00048 vom 16. Dezember 2009 E. 2; Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerliche Behandlung von Nutzniessung etc., Ziff. 4.2 lit. a. Dementsprechend stellt im Kanton Zürich die Entschädigung für das Bauwerk beim Empfänger gemäss § 21 Abs. 1 lit. c StG-ZH bei der kantonalen Einkommenssteuer einen steuerbaren Liegenschaftsertrag und keinen Kapitalgewinn dar.

314 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 32.

315 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 110.

316 In der Praxis bereitete zudem die Abgrenzung zwischen Substanzverzehr und Ertrag oftmals Schwierigkeiten (REICH, Steuerrecht, § 13 N 70; weiterführend HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 50).

317 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 111; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 32.

Als Einkünfte sind sämtliche Entschädigungen zu verstehen, die der Grundeigentümer für die Nutzung von auf seinem Grundstück vorhandenen Bestandteilen erhält. Es sind sowohl die Entschädigungen, die der Grundeigentümer für die Nutzungseinräumung von einer Drittperson erhält, als auch die von Dritten bezahlten Einkünfte, die der Grundeigentümer aus der eigenen Bodenausbeutung erzielt (z.B. indem er den vorhandenen Kies selbst abbaut und an Dritte verkauft), steuerbar.[318] 117

3. Wert der Liegenschaft

A. Einführung

Einerseits ist die Bestimmung des Werts einer Liegenschaft eine grundlegende Voraussetzung, um eine Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vornehmen zu können. Andererseits stellen sich auch die Fragen, was als Bewertungsobjekt angesehen werden kann, welcher Zeitpunkt für die Wertfestlegung bestimmend ist und wie sich der massgebende Wert einer Liegenschaft zusammensetzt. Diese Bereiche werden in diesem Abschnitt näher analysiert. 118

B. Bewertungsobjekt

a) Grundstück als Bewertungsobjekt

Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff Liegenschaften[319] ist unpräzis. Der Abzug der Gewinnungskosten ist nicht nur bei Liegenschaften, sondern generell bei unbeweglichem Privatvermögen möglich.[320] Daher ist für das Bewertungsobjekt vom Grundstücksbegriff im Sinn des schweizerischen Sachenrechts[321] auszugehen. Demnach fallen unter die Grundstücke unter anderem die Liegenschaften und die Miteigentumsanteile an Grundstücken. 119

Das für Grundstücke geltende Akzessionsprinzip[322] hat zur Folge, dass sämtliche mit dem Boden fest verbundenen Bauten (z.B. Kücheneinbauten, Heizungseinrichtungen, sanitäre Installationen etc.) und Pflanzen im Eigentum an Grund und Boden enthalten sind. Dieser Grundsatz gilt nicht bei Fahrnisbauten.[323] Demzufolge fallen Fahrnisbauten nicht unter den Grundstücksbegriff 120

---

318 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 112; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 33.

319 Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG.

320 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 24.

321 Art. 655 Abs. 2 Ziff. 1 und 4 ZGB; siehe ferner zum Grundstücksbegriff hiervor N 102.

322 Art. 667 ZGB und Art. 671 ZGB.

323 Als Fahrnis gelten sämtliche beweglichen Sachen. Ihre räumliche Lage lässt sich ohne Substanzverlust beliebig verändern, da sie nicht in fester Verbindung mit dem Grundstück stehen (siehe Art. 677 ZGB). Vgl. zur Abgrenzungfrage hin-

und gelten nicht als Bewertungsobjekt. Folgerichtig stellen Aufwendungen für Fahrnisse (z.B. ein Gartenhaus ohne feste Verbindung zum Grundstück, Wäschetrockner, Waschmaschine etc.) keinen Liegenschaftsunterhalt dar und können somit nicht in Abzug gebracht werden. Ist das Gartenhaus hingegen fest mit dem Boden verbunden, gilt es in der Regel als Bestandteil[324] des Grundstücks und die Aufwendungen für den Unterhalt solcher Bauten können grundsätzlich abgezogen werden.[325]

b) Betrachtungsweisen

121 Beim Bewertungsobjekt kommen zwei Betrachtungsweisen infrage: einerseits eine Gesamtbetrachtung, welche die Liegenschaft bzw. die Miteigentumsanteile an Grundstücken als Vermögenseinheit beurteilt; andererseits eine Einzelbetrachtung, die auf die einzelnen, selbstständig bewertbaren Liegenschaftsbestandteile fokussiert.[326]

aa) Gesamtbetrachtung oder Einzelbetrachtung

122 Eine Gesamtbetrachtung beurteilt eine Liegenschaft bzw. die Miteigentumsanteile an Grundstücken als eine Vermögenseinheit. Dies hat zur Folge, dass die auf den einzelnen Bestandteilen der Liegenschaft eingetretenen Werteinbussen mit Wertzuwachs, vorwiegend auf Grund und Boden, verrechnet werden können.[327] De facto würde die Liegenschaft keine Werteinbusse erleiden, da z.B. der Wertverlust, der durch den Abbruch eines alten Gebäudes entsteht, durch die Vermehrung des Bodenwerts wettgemacht werden könnte.[328] Die Gesamtbewertung kann daher unter Umständen zu stossenden Ergebnissen führen.

123 Die anorganischen Abzüge bzw. die Gewinnungskosten dienen entweder der Erzielung von steuerbarem Einkommen oder der Erhaltung einer Einkommensquelle. Sodann sollen sie vom Roheinkommen abgezogen werden. Eine Gesamtbetrachtung einer Liegenschaft kann aber die Abzugsfähigkeit von

---

sichtlich Bestandteil oder Fahrnisbaute bspw. Urteile des BGer 2C_817/2014 vom 25. August 2015, 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000 sowie BGE 91 I 279; Urteile des KGer FR 604 2013 87 und 604 2013 88 vom 17. März 2015 E. 4.b); Auszug aus dem Urteil des StRKGer AG 3-RV.2012.31 vom 26. April 2012 in AGVE 2012 S. 236, E. 3.5 S. 239 f.; sowie im Zusammenhang mit Aufdachanlagen hiernach N 419 ff.

324 Art. 642 ZGB.

325 Vgl. hierzu auch Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.12 S. 9; Urteile des VGer GL VG.2019.00024 und VG.2019.00025 vom 27. Juni 2019 E. 4.1.

326 Zum Ganzen LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 18.

327 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 45; Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten, S. 12.

328 Urteil des BGer vom 23. November 1962 in ASA 1963/64 S. 21, E. 3 S. 26.

Kosten, die unbestrittenermassen der Erhaltung der Einkommensquelle dienen, verhindern. Wird die Abzugsfähigkeit solcher Kosten durch die Verrechnung mit dem auf dem Boden eingetretenen Mehrwert ausgeschlossen, wird der betroffene Steuerpflichtige zu hoch und nicht mehr entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Folglich könnte die Gesamtbetrachtung unter Umständen gegen grundlegende Grundsätze verstossen. Demgegenüber kann mit der Einzelbetrachtung, die als Vergleichsgrösse auf den Wert der einzelnen, selbstständig bewertbaren Bestandteile einer Liegenschaft abstellt, relativ exakt eruiert werden, welche Liegenschaftskosten abzugsfähig sind bzw. welche Anteile der getroffenen Investitionen der Wertvermehrung oder der Werterhaltung eines Liegenschaftsbestandteils dienen.[329]

124 Eine Einzelbetrachtung bei den Grundstücken im Privatvermögen würde zudem im Einklang mit der Praxis bei den Geschäftsgrundstücken stehen, denn auch bei der Bewertung von Grundstücken des Geschäftsvermögens werden Boden sowie Gebäude und Bauten als Abschreibungsobjekte getrennt bewertet. Grund und Boden unterliegen in der Regel weder einer Altersentwertung, noch ist die Nutzungsdauer befristet. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Bodenpreise und damit der Wert aufgrund der Unvermehrbarkeit des Bodens und der steigenden Nachfrage langfristig zunimmt oder zumindest stabil bleibt. Anders sieht es bei einer Betriebsliegenschaft als Anlagevermögen aus. Diese unterliegen einem ordentlichen Wertverlust. Würden also der Boden und die Gebäude nicht separat bewertet, würde dies somit auch bei Grundstücken des Geschäftsvermögens dazu führen, dass der Wertverlust bei der Geschäftsliegenschaft mit einem allfälligen Mehrwert des Bodens verrechnet werden könnte. Dies würde allerdings dem handels- und steuerrechtlichen Prinzip der Einzelbewertung zuwiderlaufen. Nach diesem sind selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter in einzelnen Posten aufzuführen sowie zu bewerten und Wertsteigerungen eines Vermögenswertes dürfen nicht mit Minderwerten eines anderen kompensiert werden.[330] Daraus folgt,

329 Zum Ganzen ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 45 f.; Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten, S. 12.

330 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.6 und 3.4.1; Urteil des BGer 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.2; Urteil des BGer 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.3.2 und 3.4.3 mit weiteren Hinweisen auf die Literatur; Urteil des BGer 2C_142/2012 vom 12. Dezember 2013 E. 2.4 f.; Urteil des BGer 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2; Urteil des BGer 2A.201/2006 vom 22. August 2007 E. 3.2 f.; Urteil des BGer 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 in StE 2008 B 23.43.2 Nr. 15 E. 3; Urteil des BGer 2A.549/2005 vom 16. Juni 2006 in StE 2007 B 72.11 Nr. 14 E. 3.3; Urteil des BGer 2P.259/2005 vom 27. September 2005 E. 3; Urteil des BGer 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004 in StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000 E. 2.a) und 3.b); Urteil des VGer ZH

dass auch handelsrechtlich das Grundstück in einzelne Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden muss, zumindest Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits.[331]

bb) Ergebnis

125 Aus diesen Gründen ist richtigerweise auf eine Einzelbetrachtung abzustellen. Nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der ersetzten Installation bildet den Vergleichsmassstab.[332] Daraus ergibt sich Folgendes: Selbst wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks durch die qualitativ bessere Installation nicht angestiegen ist, können die Aufwendungen für diese Installation als wertvermehrend qualifiziert werden.[333]

126 Auch aus den kantonalen Praxen zu den Liegenschaftsunterhaltskosten geht hervor, dass auf die Einzelbetrachtung abzustellen ist, da die Kantone bezüglich einzelner Bestandteile von Liegenschaften Ausscheidungskataloge verfasst haben.[334] Nach diesen werden unabhängig davon, ob auf dem Boden ein Mehrwert eingetreten ist, gewisse Kosten als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen (z.B. Fassadenreinigung, Reparatur der Kücheneinrichtung etc.) und gewisse Auslagen als wertvermehrende Aufwendungen qualifiziert (z.B. Chemikalien für Wasserenthärter, Anschlussgebühr für Radio etc.).

SB.2016.00068 vom 14. Februar 2017 E. 3.2; KÄNZIG, Einzelbewertung, S. 159 ff.; Komm. OR II NEUHAUS/HAAG, Art. 960 N 4 f. und 17; NEUHAUS/SCHNEIDER, Rechnungslegungsrecht, S. 811 f. und 817.

331 Bei der Bewertung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird der Grund und Boden noch in die einzelnen Bodenparzellen und in der Regel das Gebäude in die einzelnen Bestandteile aufgeteilt (Urteil des BGer 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000 E. 3.b); KÄNZIG, Einzelbewertung, S. 162 und 164 f.); ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 43 f.

332 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 47; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 18. Wie der Grafik von LOCHER zu entnehmen ist, hat sich die Einzelbetrachtung, mit Ausnahme bei der früheren Dumont-Praxis (siehe eingehend zur Dumont-Praxis hiernach N 295 ff.), durchgesetzt (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 23 ff.). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung komme die Gesamtbetrachtung ausnahmsweise dann zur Anwendung, wenn der Umfang der Arbeiten an einer Liegenschaft ein so grosses Ausmass annehme, dass der Um- oder Ausbau bezüglich der betroffenen Liegenschaft wirtschaftlich einem Neubau entspreche (Urteil des BGer 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011; BGE 123 II 218; siehe eingehend zum wirtschaftlichen Neubau hiernach N 253 ff.).

333 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 47.

334 Vgl. etwa Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, S. 12 ff.; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2018, S. 4 ff.; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6 S. 17 ff.; Steuerverwaltung des Kantons Genf, notice du frais d'entretien des immeubles privés, S. 2 ff.

C. Massgebender Bewertungszeitpunkt

a) Ausgangslage

127 Wie aus den hiervor dargelegten Ausführungen hervorgeht, ist anhand der Einzelbetrachtung auf den Wert der einzelnen Bestandteile bzw. Installationen einer Liegenschaft abzustellen. Fraglich ist jedoch, welcher Zeitpunkt für die Wertfestlegung entscheidend ist. Um überhaupt Liegenschaftskosten als Gewinnungskosten abziehen zu können, wird vorausgesetzt, dass das Wirtschaftsgut, dem ein Wert zukommen soll, beim Steuerpflichtigen einen einkommenssteuerrechtlich relevanten Ertrag generiert.[335] Respektive sind Unterhaltskosten dann nicht abzugsfähig, wenn der Wert der Installation, an welcher der Unterhalt getätigt werden soll, im Mietpreis oder im Eigenmietwert der Liegenschaft nicht enthalten ist.[336] Es braucht somit einen Konnex zwischen dem Wirtschaftsgut, das einen einkommenssteuerpflichtigen Ertrag generiert, und dem Abzug. Als massgebender Bewertungszeitpunkt kommt deshalb nur der Nutzungsübergang der Liegenschaft im Sinn des Erwerbs durch die steuerpflichtige Person bzw. durch ihren Rechtsvorgänger infrage.[337] Erst ab diesem Zeitpunkt hat die steuerpflichtige Person den Ertrag bzw. den Eigenmietwert aus selbstständig bewertbaren Liegenschaftsbestandteilen zu versteuern.

b) Zeitpunkt des Nutzungsübergangs

128 Selbsterklärend gibt es diverse zivilrechtliche Möglichkeiten, wie ein Nutzungsübergang vollzogen werden kann.[338] Dementsprechend ist auch der Zeitpunkt für die Bestimmung des massgebenden Werts von Geschäft zu Geschäft unterschiedlich. In der Folge wird ein kurzer Überblick über die möglichen zivilrechtlichen Nutzungsübergänge und dem damit zusammenhängenden massgebenden Zeitpunkt gegeben:[339]

- Bei der Erstellung eines Gebäudes ist der ausschlaggebende Moment derjenige, in dem durch die Vermietung Einkommen aus unbeweglichem Vermögen fliesst bzw. das Haus schlüssel-

335 Vgl. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 52 f.

336 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 36; siehe hiernach N 186 ff.

337 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 18; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; KÄNZIG, Aufwendungen, S. 589; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8.

338 Insb. ZWAHLEN hat die verschiedenen zivilrechtlichen Möglichkeiten untersucht, die den Nutzungsübergang an einer Liegenschaft ermöglichen, und jeweils herausgearbeitet, welcher Zeitpunkt für die Bestimmung des Werts der Liegenschaft massgebend ist (ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 52 ff.).

339 Zum Ganzen hiernach weiterführend und m.w.H. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 53 ff.; Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten, S. 12.

fertig gemäss Werkvertrag dem Eigentümer zum Eigengebrauch zur Verfügung steht (Eigenmietwert).

- Beim Kauf ist entscheidend, wann Nutzen und Gefahr (bspw. gleichzeitig mit der Vertragsbeurkundung) auf den Käufer übergehen. Denn ab diesem Moment kann der Käufer die Liegenschaft effektiv nutzen und er kann sie nach seinen Wünschen gebrauchen und gestalten. Ab diesem Zeitpunkt wird dem Käufer aber auch der Eigenmietwert bzw. ein Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen aufgerechnet.[340]
- Dasselbe gilt bei der Schenkung. Auch hier ist entscheidend, wann Nutzen und Gefahr auf den Beschenkten übergehen.[341]
- Bei Gebrauchsüberlassungsverträgen ist zwischen Miete, Gebrauchsleihe und Pacht zu differenzieren:
    - Bei der Miete wie auch bei der Gebrauchsleihe fliesst dem Mieter bzw. Entlehner keine einkommenssteuerrechtlich massgebende Einkunft aus unbeweglichem Vermögen zu, weshalb der Vermieter bzw. Verleiher den Ertrag zu versteuern hat. Daher ist hier für die Bestimmung des Werts massgebend, wann Nutzen und Gefahr an der Liegenschaft auf den Vermieter bzw. Verleiher übergingen.
    - Bei der Pacht generiert sowohl der Verpächter als auch der Pächter Einkommen aus unbeweglichem Vermögen, der Erstere in Form des Pachtzinses, der Letztere infolge der Erträgnisse, die das Pachtobjekt abwirft. Der massgebliche Wertbestimmungsmoment ist für den Verpächter der Zeitpunkt, an dem Nutzen und Gefahr an der Liegenschaft auf ihn übergingen, und für den Pächter der rechtswirksame Abschluss des Pachtvertrages.
- Bei der Nutzniessung ist der entscheidende Moment für die Wertbestimmung die Eintragung der Nutzniessung ins Grundbuch. Gemäss Art. 746 Abs. 1 ZGB entsteht ab diesem Zeitpunkt die Nutzniessung und der Nutzniesser hat das Einkommen aus der Liegenschaft bzw. den Eigenmietwert bei Eigennutzung zu versteuern. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um eine unentgeltliche oder entgeltliche Nutzniessung handelt. Bei der unentgeltlichen hat der Eigentümer keinen Ertrag aus unbeweglichem Vermögen, da der Nutzen auf den Nutzniesser übergegangen ist.

---

340 Urteil des BGer 2A.693/2004 vom 21. Juni 2005 E. 3; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 65a; siehe zum Übergang von Nutzen und Gefahr hiernach N 548 f.

341 KÄNZIG, Aufwendungen, S. 590.

Demgegenüber hat der Eigentümer bei der entgeltlichen[342] Nutzniessung ein Einkommen aus unbeweglichem Vermögen, das von ihm versteuert werden muss. Für den Eigentümer gilt bezüglich des massgeblichen Moments der Wertbestimmung die Regelung gemäss Pachtvertrag.

- Bei der entgeltlichen Einräumung eines Wohnrechts fliesst dem Eigentümer ein Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu, das er zu versteuern hat. Der Wohnrechtsberechtigte muss sich den Eigenmietwert aufrechnen lassen.[343] Sowohl beim entgeltlichen als auch beim unentgeltlichen Wohnrecht können beim Eigentümer und Wohnberechtigten Liegenschaftsunterhaltskosten[344] anfallen. Der Zeitpunkt, in dem der massgebende Wert der Liegenschaft als Vergleichsmassstab künftiger Unterhaltskosten des Wohnrechtsberechtigten festgestellt werden muss, ist, wie bei der Nutzniessung, der rechtsgültige Eintrag im Grundbuch. Für den Eigentümer selbst gilt die Regelung gemäss Pachtvertrag.
- Der Zeitpunkt des Nutzungsübergangs im Zusammenhang mit dem Erbgang:
    - Bei einer Erbschaft infolge Erbanfall wird die Liegenschaft im Rahmen der Universalsukzession auf einen Alleinerben oder auf eine Erbengemeinschaft übertragen. Die Erben treten dabei in die gesamte vermögensrechtliche Stellung des Erblassers ein. Demzufolge ist bei beiden Varianten der Zeitpunkt massgeblich, in dem der Erblasser die Liegenschaft einkommenssteuerrechtlich erworben hat. Dieser Moment bildet zugleich die Ausgangslage für die Bestimmung des objektiven Nutzungswerts der geerbten Liegenschaft.[345]

---

342 Aber nur im Fall von periodischem Entgelt analog dem Miet- und Pachtverhältnis. Wird das Nutzungsrecht durch Einmalentschädigung begründet, stellt dieser Vorgang beim das Recht einräumenden Grundeigentümer eine einkommenssteuerrechtlich unbeachtliche Vermögensumschichtung dar. Denn wirtschaftlich betrachtet vermindert sich der Wert des Grundstücks um den Wert des eingeräumten Nutzungsrechts. Die Einmalentschädigung ist vom Empfänger demnach nicht zu versteuern (vgl. auch hiervor N 106 und hiernach N 156).

343 Jedoch steht ihm der Abzug des „Mietzinses“ zu (ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 66 Fn. 134 mit Hinweis auf RUF, Behandlung des Wohnrechtes, S. 411).

344 Hat der Berechtigte ein ausschliessliches Wohnrecht, hat er für den gewöhnlichen Unterhalt aufzukommen. Hat er nur ein Mitbenutzungsrecht, fallen die Unterhaltskosten beim Eigentümer an (Art. 778 ZGB; vgl. hiernach N 157).

345 BGE 107 Ib 22 E. 2.a) S. 24; Auszug aus dem Urteil des VGer FR vom 9. Juni 2000 in RDAF 2001 S. 190, E. 3.a) S. 191 f.; vgl. ferner Urteil des VGer LU

- Eine Ausnahme bildet die Erbteilung, bei der die Liegenschaft auf einen Miterben übertragen wird. In diesem Fall ist für die Bestimmung des Nutzungswerts der massgebende Zeitpunkt die Erbteilung bzw. die grundbuchliche Übertragung.[346]
- Anders sieht es beim Erbvorbezug (Art. 626 Abs. 1 ZGB), d.h. beim Übergang zu Lebzeiten auf Anrechnung an den Erbteil, aus. Denn zwischen dem Erwerb einer Liegenschaft im Erbgang und im Erbvorbezug besteht ein wesentlicher Unterschied. Anders als der Erwerb durch Erbgang steht der Erwerb auf Anrechnung künftiger Erbschaft dem Erwerb durch ein übliches Kaufgeschäft sehr nahe. Wie beim Kauf erwirbt der Erbvorbezüger ein einzelnes Objekt; er tritt nicht wie der Erbe im Erbgang vollumfänglich in die vermögensrechtliche Stellung eines Erblassers ein. Diese unterschiedliche Rechtsstellung hat zur Folge, dass steuerrechtlich der Erbvorbezug dem Kauf und nicht dem Erbgang gleichzustellen ist.[347] Daher kann für den Erbvorbezug auf das beim Kauf hiervor Gesagte verwiesen werden.

D. Massgebender Wert

a) Ausgangslage

129 Nachdem der relevante Bewertungszeitpunkt festgelegt ist, stellt sich die Frage, wie sich der massgebende Wert der Liegenschaft bzw. der einzelnen Bestandteile zusammensetzt. Dies ist von grundlegender Bedeutung, da anhand dieser Wertgrösse die Frage entschieden werden kann, ob eine Investition werterhaltend oder wertvermehrend ist.

A 98/258 vom 21. September 1999 in StR 2000 S. 404, E. 3.a) S. 407; KÄNZIG, Aufwendungen, S. 590; siehe zum objektiven Nutzungswert hiernach N 129 ff.

346 Vgl. hierzu auch STADLIN, Liegenschaftsunterhalt, S. 19 f.

347 Urteil des BGer vom 3. Oktober 1986 in StR 1987 S. 272, E. 2.a) und b) S. 272 f.; Auszug aus dem Urteil des VGer FR vom 9. Juni 2000 in RDAF 2001 S. 190, E. 3.a) S. 191 f.

b) Der innere Wert einer Liegenschaft

aa) Definition

130 Wertvermehrend sind jene Aufwendungen, die zur Folge haben, dass der Verkehrswert der Liegenschaft über den Wert hinaus steigt, den die Liegenschaft beim Nutzungsübergang hatte.[348] Mit anderen Worten verbessern die wertvermehrenden Aufwendungen den für den Marktwert des Grundstücks massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Zustand über jenen Stand hinaus, in dem sich das Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich relevanten Nutzungsübergangs befunden hat.[349] Die Liegenschaft verfügt beim Eintritt in das Vermögen des Steuerpflichtigen über einen bestimmten sog. inneren Wert, der insbesondere vom Stand ihres Unterhalts abhängt.[350] Dieser Wert entspricht jedoch nicht unbedingt dem Kaufpreis, da unter Umständen ein Liebhaberpreis für die Liegenschaft gezahlt wurde.[351] Vielmehr ist von einer vom Kaufpreis losgelösten objektiven Betrachtungsweise auszugehen. Massgebend kann daher nur der objektive Nutzungswert sein, den die Liegenschaft im Zeitpunkt des einkommenssteuerlich massgebenden Nutzungsübergangs hatte.[352]

bb) Bestimmung des objektiven Nutzungswerts

131 Für die Bestimmung des objektiven Nutzungswerts kann entweder auf den Verkehrswert der Liegenschaft oder aber auf den Wert der einzelnen Installationen abgestellt werden.

I) Verkehrswert der Liegenschaft als objektiver Nutzungswert

132 „Der Verkehrswert entspricht dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse.“[353] Folglich ist der Verkehrswert der objektive Marktwert einer Liegenschaft, d.h. jener Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen wäre.[354] Dieser bestimmt sich nach

---

348 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 67; KÄNZIG, Aufwendungen, S. 588 f.; Urteil des VGer BE vom 19. Oktober 1982 in BVR 1983 S. 30, E. 6 S. 31 f.; siehe zum Zeitpunkt des Nutzungsübergangs hiervor N 128.

349 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 22 N 51; vgl. ferner Urteil des VGer BE vom 20. August 1990 in NStP 1990 S. 170.

350 Urteil des BGer vom 5. Juli 1977 in ASA 1978/79 S. 630, E. 2.b) S. 632; Urteil des BGer vom 11. Juni 1999 in ASA 2001/02 S. 155, E. 3.d) S. 159.

351 Anders noch Urteil des VGer BE vom 8. November 1976 in BVR 1978 S. 7, E. 4 S. 12 m.w.H.

352 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 12; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 18; Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten, S. 12.

353 Art. 54 Abs. 1 StG-BE.

354 BGE 128 I 240 E. 3.1.2 S. 248; vgl. ferner BGE 103 Ia 103 E. 3.a) S. 105.

dem Real- bzw. Substanzwert und dem Ertragswert des gesamten Grundstücks, namentlich dem Nutzen, der daraus resultiert.[355] Für die Eruierung des Verkehrswerts kann aber nicht auf den für die Ermittlung des steuerbaren Vermögens massgebenden amtlichen Wert[356] abgestellt werden, da dieser – meist in Abständen von ca. 5–15 Jahren periodisch angepasste Wert – fast durchwegs unter dem effektiven Verkehrswert liegt.[357] Auch das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Kantone bei der Bestimmung der Vermögenssteuerwerte von Grundstücken einen erheblichen Spielraum haben, der die Berücksichtigung eigentumspolitischer Aspekte nicht ausschliesst und im Ergebnis dazu führen kann, dass die Steuerwerte allgemein mehr oder weniger deutlich unter dem eigentlichen Verkehrswert liegen.[358] Daher ist für die Bestimmung des Verkehrswerts auf den Wert, der am freien Markt erzielt werden kann, abzustellen. Dies aber nicht ohne Vorbehalt, denn unter Umständen bezahlt ein einzelner besonders interessierter Käufer einen höheren Preis (Liebhaberpreis) als die typische Käufergruppe bereit wäre zu bezahlen.[359] Um sicherzugehen, dass es sich nicht um einen Liebhaberpreis handelt, ist deshalb der Ertrag, der die Liegenschaft effektiv erwirtschaftet bzw. bei der Eigennutzung erwirtschaften würde, als Kontrollgrösse heranzuziehen.[360] Im Regelfall wird mit dieser Kapitalisierung des Bruttoertrags einer vermieteten Liegenschaft ein Wert erreicht, der dem Verkehrswert der Liegenschaft nahekommt.[361]

II) Wert der einzelnen Installationen als objektiver Nutzungswert

133 Wird auf den Wert der einzelnen Installationen abgestellt, ist ebenfalls der objektive Nutzungswert massgebend. Dabei ist jedoch nicht der objektive Marktwert der gesamten Liegenschaft, sondern der Wert der einzelnen Bestandteile bzw. der selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgüter einer Liegen-

---

355 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 15.

356 Der amtliche Wert setzt sich zusammen aus dem Substanzwert (Zeitwert der Bauten und Verkehrswert des Bodens) sowie aus dem Ertragswert (angemessene Kapitalisierung allfälliger Mietzinsen oder eines entsprechenden Mietwerts bei Eigennutzung) (FLUBACHER/FILLI, Bewertung unbewegliches Vermögen, S. 345); vgl. z.B. auch Art. 15 ff. Dekret über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte vom 22. Januar 1997 (BSG 661.543).

357 FLUBACHER/FILLI, Bewertung unbewegliches Vermögen, S. 344.

358 Grundsatzurteil BGE 124 I 145 E. 6.b) S. 158 f.). Z.B. hat der Kanton Bern in Art. 56 Abs. 1 lit. d StG-BE den Hinweis angebracht, dass die Festlegung des Verkehrswerts massvoll zu erfolgen habe. Der amtliche Wert ist folglich unter dem Verkehrswert festzusetzen (Komm. StG BE KÄSTLI/BÄRTSCHI, Art. 56 N 10). Gemäss Bundesgericht ist es jedoch unzulässig, eine generell unter dem Verkehrswert liegende Bewertung anzustreben (BGE 124 I 145 E. 6.b) S. 158 f.).

359 CANONICA, Immobilienbewertung, S. 31.

360 Vgl. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 52.

361 Urteil des BGer vom 22. Juni 2015 in StE 2015 B 52.21 Nr. 13.

schaft entscheidend. Zur Ermittlung des ursprünglichen objektiven Nutzungswerts einer fraglichen Installation ist im Normalfall von den Herstellungskosten eines Bauhandwerkers für die Erstellung dieser Anlage auszugehen, weshalb die Herstellungskosten auch als Kontrollgrösse herangezogen werden können.[362] In der Folge erleidet jedes Wirtschaftsgut, bedingt durch die Lebensdauer, einen Wertverlust.[363] Der ursprüngliche Nutzungswert abzüglich des erlittenen Wertverlusts entspricht dem Zeitwert[364] der Installation.

134 Dieses Vorgehen kann am Beispiel eines Parkettbodens illustriert werden. Herr Müller liess vor drei Jahren in seinem Haus einen neuen Parkettboden für CHF 10 000.00 verlegen. Somit betrugen die Herstellungskosten bzw. lag der objektive Nutzungswert des Parkettbodens bei CHF 10 000.00. Aufgrund der Alterung und Benutzung unterliegt der Parkettboden einem dauernden Wertverlust. Davon ausgehend, dass der Parkettboden bei einer linearen Wertabnahme einem jährlichen Wertverlust von CHF 1000.00 unterliegt, beträgt der Zeitwert des Parketts nach drei Jahren CHF 7000.00.

135 Auch bei diesem Vorgehen ist es möglich, den objektiven Nutzungswert der gesamten Liegenschaft zu ermitteln. Dabei entspricht der objektive Nutzungswert einer Liegenschaft der Summe der einzelnen Zeitwerte von den sich in der Liegenschaft befindlichen bewertbaren Installationen bzw. Bestandteilen.

III) Problematik und Ergebnis

136 Unter Umständen kann es sein, dass das Abstellen auf den Verkehrswert, der das Grundstück als Ganzes erfasst, zu unrichtigen Ergebnissen führt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn z.B. der Wert des Landes, auf dem die Liegenschaft steht, sinkt, denn damit neutralisiert der Wertverlust des Landes den Mehrwert, der durch die wertvermehrenden Aufwendungen entstanden ist. Als weiteres Beispiel kann der Ersatz eines Backofens durch einen Kombisteamer angeführt werden. Der Kombisteamer ist in diesem Zusammenhang zweifellos wertvermehrend. Dennoch ist es äusserst fraglich, ob diese wertvermehrende Aufwendung den ursprünglichen Verkehrswert des gesamten Grundstücks erhöht.

---

362 Zum Ganzen vgl. auch ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 51 f.

363 Vgl. hierzu die paritätische Lebensdauertabelle von einzelnen Gebäudeteilen des Hauseigentümerverbands und des Mieterinnen- und Mieterverbands <https://www.mietrecht.ch/index.php?id=32> (besucht am 21. Juni 2019).

364 M.a.W. entspricht der Zeitwert dem Neuwert abzüglich der dem Alter der Installation entsprechenden Altersentwertung.

137 Aus diesen Gründen sollte nicht auf den Wert des Grundstücks insgesamt abgestellt werden, sondern auf den ursprünglichen Wert bzw. Zeitwert der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.[365] Dies folgt auch aus dem vorherrschenden Prinzip der Einzelbetrachtung.[366] Ebenfalls wird in der Regel der Wert der Bauten und der einzelnen baulichen Anlagen bereits bei der Ermittlung des Verkehrswerts mitberücksichtigt. Folglich bildet der ursprüngliche Wert bzw. Zeitwert der einzelnen Installationen den Verkehrswert bzw. den objektiven Nutzungswert des Gebäudes ohne Landwert.[367] Wird also ein alter Bestandteil einer Liegenschaft nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ und vom Komfort her bessere Installation verbaut, liegt kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor, da die Investition den Ursprungswert bzw. den inneren Wert der Liegenschaft erhöht.[368] Dies ist selbst dann der Fall, wenn bspw. aufgrund des sinkenden Landwerts der Verkehrswert insgesamt nicht zugenommen hat.

4. Zum Abzug berechtigte Personen

A. Grundsatz

138 Liegenschaftsunterhaltskosten kann diejenige Person zum Abzug bringen, die auch das Einkommen zu versteuern hat.[369] Entsprechend ihrem Gewinnungskostencharakter müssen Unterhaltskosten in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht mit der Einkommenserzielung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.[370] Folglich können Unterhaltskosten nicht nur Grundeigentümer bzw. Eigentümer von Liegenschaften geltend machen, sondern ebenfalls Personen, die ausdrücklich zum Unterhalt verpflichtet sind und ein dingliches Recht (z.B. im Grundbuch eingetragene Nutzniessung, eingetragenes Wohn- oder auch Wegrecht) am Grundstück haben.[371] Von dieser Regel abweichende Vereinbarungen sind steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen.[372]

---

365 Urteil des StGer SO SGSTA.2016.99 vom 3. April 2017 E. 2.3.

366 Siehe zur Einzelbetrachtung hiervor N 122 ff.

367 CANONICA, Immobilienbewertung, S. 115 ff.

368 Zum Ganzen LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 25; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 47; vgl. auch Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 15a; siehe dazu das Beispiel hiernach N 205.

369 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 2; siehe zum Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen hiervor N 101 ff.

370 Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 2.2 S. 64.

371 Urteil des KGer NE CDP.2014.80 vom 25. Juni 2015 E. 3; Urteil des VGer ZH vom 26. Januar 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 43 E. 4 m.w.H.; Urteil des VGer BE vom 19. Oktober 1982 in BVR 1983 S. 30, E. 6 S. 32.

372 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 2.

B. Mit- und Gesamteigentümer

a) Allgemein

139 Bewohnen mehrere Mit- oder Gesamteigentümer eine Liegenschaft, versteuert jede beteiligte Person den anteiligen Eigenmietwert. Dabei ist die Eigentumsquote gemäss Grundbuch massgebend. Ebenso verhält es sich bei vermieteten Liegenschaften. In diesen Fällen versteuert bei Mit- und Gesamteigentum[373] jede beteiligte Person ihren Anteil an den Mietzinsen.[374]

b) Ohne gegenteilige Vereinbarung

140 Ohne gegenteilige Vereinbarung sind die Mit- und Gesamteigentümer im Verhältnis ihrer Anteile zur Tragung der entsprechenden Kosten verpflichtet. Bezüglich eines bezahlten Mehrbetrages entsteht, unmittelbar von Gesetzes wegen, ein Rückerstattungsanspruch gegenüber den anderen beteiligten Personen.[375] Somit gehen die tatsächlich zu tragenden Kosten nie über die anteiligen Kosten hinaus. Deshalb sind steuerlich immer die anteiligen Kosten abziehbar. Dabei ist die Eigentumsquote nach Grundbuch massgebend.[376] Im Gegenzug versteuert der Mit- oder Gesamteigentümer nur den anteiligen Eigenmietwert bzw. die anteiligen Mieterträge. Werden über den eigenen Anteil hinausgehende Kosten getragen und wird der Rückerstattungsanspruch nicht geltend gemacht, kann es sich dabei um eine Schenkung oder unter Umständen um eine steuerlich abziehbare Unterstützungsleistung oder Unterhaltsleistung handeln.[377] Der Mehrbetrag kann jedoch nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden. Hintergrund dieser Regelung dürfte der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein. Könnte die Person, die den Mehrbetrag bezahlt, neben dem gesetzlich vorgeschriebenen Regress auch noch die über ihren Anteil hinausgehenden Kosten abziehen, würde sie nicht entsprechend ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.

141 An folgendem Beispiel kann dies veranschaulicht werden: Bei einer im hälftigen Miteigentum liegenden Liegenschaft übernimmt der einkommensstärkere Konkubinatspartner die Tragung sämtlicher Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten in der Höhe von CHF 6000.00. Der einkommensstärkere Konkubinatspartner kann allerdings trotzdem nur die anteilsmässigen Kosten gemäss Eigentumsquote in Abzug bringen. Folglich kann er bei einer Eigentumsquote gemäss Grundbuch von 50 % lediglich CHF 3000.00 in Abzug bringen, denn als Liegenschaftskosten gelten nur die Kosten für die eigene

373 Art. 646 ff. bzw. 652 ff. ZGB.
374 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Mitteilungen NStP 2011, S. 34.
375 Art. 649 ZGB.
376 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Mitteilungen NStP 2011, S. 35.
377 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 3.

Liegenschaft bzw. für den eigenen Liegenschaftskostenanteil. Der darüber hinausgehende Anteil wird durch die Kostenübernahme nicht zu steuerlich abziehbarem Unterhalt. Der übernommene Mehranteil ist vielmehr eine Leistung an den Miteigentümer und der einkommensstärkere Konkubinatspartner kann gemäss Art. 649 Abs. 2 ZGB vom anderen Miteigentümer nach dem gleichen Verhältnis Ersatz verlangen. Demzufolge hat der einkommensstärkere Konkubinatspartner einen Rückerstattungsanspruch gegenüber dem Miteigentümer von CHF 3000.00. Macht er diesen nun geltend und könnte er Liegenschaftskosten in der Höhe von CHF 6000.00 in Abzug bringen, würde dies nicht mehr seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, da er nur CHF 3000.00 an Liegenschaftskosten selbst getragen hat.

c) Mit gegenteiliger Vereinbarung

aa) Ausgangslage

142 Es stellt sich die Frage, ob bei Miteigentumsgemeinschaften eine Vereinbarung, die eine von den Eigentumsquoten abweichende Aufteilung der Unterhaltskosten vorsieht, steuerlich beachtlich ist. Sowohl in der Lehre als auch in der kantonalen Rechtsprechung besteht keine einheitliche Auffassung bzw. Praxis bezüglich dieser Frage.[378]

bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts

143 Im Jahr 2015 erhielt das Bundesgericht erstmals die Gelegenheit, diese Frage zu entscheiden. Die Bundesrichter halten diesbezüglich fest, dass der Unterhaltskostenabzug nur für jenen Anteil an der Liegenschaft geltend gemacht werden könne, welcher der steuerpflichtigen Person gehöre und von ihr mit dem Eigenmietwert im Einkommen versteuert werde. Die gesetzlichen Besteuerungsregeln nach Massgabe der sachenrechtlichen Verhältnisse liessen sich zudem auch nicht durch privatautonome vertragliche Vereinbarungen abändern. Trage ein Miteigentümer aufgrund einer vertraglichen Abmachung (wie z.B. eines Gesellschaftsvertrags) über seinen Anteil hinausgehende Kos-

378 Bei den Schuldzinsen wird nicht auf die Vereinbarung abgestellt. Dies wird damit begründet, weil Zinszahlungen nur für eigene Schulden der steuerpflichtigen Person abziehbar sind. Übernimmt diese aufgrund einer Vereinbarung für eine Drittperson die Zahlung von Schuldzinsen, wird sie dadurch nicht zur Schuldnerin. Abziehbar sind folglich nur diejenigen Zinszahlungen, für welche die steuerpflichtige Person definitiv haftet (Urteil des BGer 2A.508/2001 vom 26. Juni 2002 in StR 2002 S. 564, E. 2.1 S. 565; Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 5 S. 73; Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Mit- und Gesamteigentum, Ziff. 2.2; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 33 N 5 mit Hinweis auf Urteil des StGer SO vom 10. Januar 1994 in StE 1995 B 27.2 Nr. 15 E. 1).

ten, sei dies steuerlich unbeachtlich.[379] Das Bundesgericht vertritt also die Auffassung, dass aus steuerrechtlicher Sicht die im Grundbuch festgehaltenen Eigentumsquoten nicht durch Vereinbarungen abgeändert werden können.

cc) Rechtslage in den Kantonen und Lehrmeinungen

144 Im Kanton Bern hat sich bei der Steuerverwaltung folgende Praxis etabliert: Wird im Rahmen der Begründung von Gesamt- oder Miteigentum eine von den Eigentumsverhältnissen abweichende Kostentragung vereinbart, ist deren steuerliche Berücksichtigung nur dann möglich, wenn sie mittel- und langfristig den tatsächlichen Eigentumsverhältnissen entspricht.[380] Mit anderen Worten sind die vereinbarungsgemäss getragenen Kosten dann als Unterhaltskosten steuerlich abziehbar, wenn die Kostentragung so festgelegt wird, dass sie mittel- und langfristig im Ergebnis einer anteilsmässigen Kostentragung gleichkommt und bei allen Miteigentümern Ertrag und Unterhaltskosten in etwa im Gleichgewicht stehen.[381]

145 Anders sieht dies hingegen das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, das die Auffassung vertritt, dass für die Aufteilung der Unterhaltskosten auf die im Grundbuch eingetragenen Eigentümerquoten abzustellen sei. Auf diese Art werde man am ehesten dem Gewinnungskostencharakter der Liegenschaftsunterhaltskosten gerecht. Die steuerpflichtige Person sei nur im Umfang ihres Miteigentumsanteils gesetzlich verpflichtet, sich an Steuern, Verwaltungskosten und anderen Lasten, die aus dem Miteigentum entstünden oder auf der gemeinschaftlichen Sache ruhen würden, zu beteiligen. Sofern sie freiwillig bzw. aufgrund vertraglicher Abmachung weitere Leistungen erbringe, könne insoweit nicht von – für die Erzielung von steuerbarem Einkommen – notwendigem Unterhalt gesprochen werden. Es fehle in diesen Fällen an einer inneren wirtschaftlichen Rechtfertigung.[382] Selbst eine faktische Übertragung von Nutzungsrechten auf eine einfache Gesellschaft könne keine eigentümerähnliche Stellung begründen, durch welche die Gesellschaft bzw. ihre Gesellschafter unmittelbar für den Eigenmietwert steuerpflichtig würden und sie

379 Zum Ganzen Urteile des BGer 2C_427/2014 und 2C_428/2014 vom 13. April 2015 E. 5.2 f.

380 Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 4 S. 70; Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Mit- und Gesamteigentum, Ziff. 3.4; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 4.

381 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Mitteilungen NStP 2011, S. 35.

382 Zum Ganzen Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 4.3 S. 71; bestätigt im Urteil des VGer BE 100.2013.236/237U vom 11. April 2014 E. 5.2; vgl. Urteil des VGer BE 100.2017.243 vom 26. Oktober 2018 E. 1.2 und 6.

zugleich berechtigen würden, Unterhaltskosten vom Einkommen abzuziehen.[383]

146 Was andere Kantone anbelangt, besteht in diesen keine einheitliche Praxis zu dieser Problematik. Nach der Praxis des Kantons Basel-Landschaft sind bei einer im Gesamteigentum von Konkubinatspartnern stehenden Liegenschaft die Unterhaltskosten grundsätzlich je zur Hälfte anzurechnen. Ist nur eine Person erwerbstätig, kann sie gemäss der kantonalen Praxis den ganzen Abzug geltend machen.[384]

147 Im Kanton Aargau herrscht grundsätzlich eine grosszügige Veranlagungspraxis. In der Regel lässt das Steueramt Aargau den Abzug der Kosten bei derjenigen Person zu, die sie tatsächlich trägt,[385] jedoch nicht so bei Mit- und Gesamteigentum von mehreren Personen an Liegenschaften. In diesen Situationen wird die freiwillige Übernahme der Kosten durch eine Partei steuerrechtlich nicht akzeptiert. Folglich können bei Grundstücken im gemeinschaftlichen Eigentum bei der freiwilligen Übernahme von Unterhaltskosten durch Vereinbarung diese nur anteilsmässig im Verhältnis zu den Eigentumsquoten in Abzug gebracht werden.[386]

148 In der Lehre wird die Ansicht vertreten, dass bei Grundstücken im Mit- oder Gesamteigentum mehrerer Personen, für die Aufteilung der Unterhaltskosten auf die im Grundbuch festgehaltene Eigentümerquote abzustellen sei.[387] Davon abweichende Abmachungen seien steuerlich nicht zu beachten.[388]

dd) Würdigung und Lösungsansatz

149 Es ist der Auffassung zuzustimmen, wonach bei Liegenschaften, die im gemeinschaftlichen Eigentum von mehreren Personen stehen, die Erträge und Unterhaltskosten anteilsmässig im Verhältnis zu den Eigentumsquoten gemäss Grundbuch zu verteilen sind. Davon abweichende, privatrechtliche Vereinbarungen sollten steuerlich nicht beachtet werden.

---

383 Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 3.6 S. 70.

384 Komm. StG BL Schweighauser, § 29 N 121 mit Hinweisen auf die kantonale Rechtsprechung.

385 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 80 und 86 m.w.H.; dies insb. bei der Nutzniessung.

386 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 38 mit Hinweisen auf die kantonale Rechtsprechung. Auch die Verwaltungsverordnung des Kantons Aargau hält fest, dass bzgl. des Abzugs der Unterhaltskosten auf die Eigentumsquote gemäss Grundbucheintrag abzustellen ist (Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 8 S. 13).

387 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 7a; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8a; LÖTSCHER, Getrenntleben von Ehegatten, S. 10 f.

388 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 21; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 42; KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 22 Abs. 1 lit. e N 159.

150 Gewinnungskosten dienen der Erhaltung bzw. der Erzielung von steuerbarem Ertrag. Daher müssen die Unterhaltskosten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem erzielten steuerbaren Einkommen aus unbeweglichem Vermögen stehen. Wenn eine Liegenschaft im Miteigentum gehalten wird und die Miteigentümer diese gemeinsam bewohnen oder diese einem der Miteigentümer oder einem Dritten vermietet wird, wird jeder Miteigentümer auf dem Eigenmietwert oder dem Mietertrag besteuert, und zwar im Verhältnis seines Anteils am Miteigentum.[389] Nur im Umfang seines Miteigentumsanteils ist der Steuerpflichtige von Gesetzes wegen verpflichtet, sich an Verwaltungskosten, Steuern und anderen Lasten, die aus dem Miteigentum entstehen oder auf der gemeinschaftlichen Sache ruhen, zu beteiligen.[390] Wenn seine Leistungen freiwillig bzw. aufgrund vertraglicher Abmachung darüber hinausgehen, handelt es sich insoweit nicht um für die Erzielung von steuerbarem Ertrag notwendigen Unterhalt.[391] Folglich hat ein Miteigentümer, dem die Liegenschaft zu 50 % gehört, nur 50 % des Eigenmietwerts zu versteuern. Im Gegenzug kann der Miteigentümer nicht mehr als 50 % an Grundstückskosten als Liegenschaftsunterhalt abziehen. Selbst wenn er mehr als 50 % an Grundstückskosten trägt, kann er den Mehranteil nicht als Unterhaltskosten abziehen. Diese Aufteilung steht nicht im Widerspruch zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ist doch jeder Miteigentümer im Umfang seines Anteils berechtigt, die Liegenschaft zu nutzen und zu gebrauchen, d.h. die entsprechenden wirtschaftlichen Vorteile daraus zu ziehen.[392] Es wäre daher nicht sachgemäss, wenn der Steuerpflichtige nur seinen Miteigentumsanteil versteuern müsste, jedoch aufgrund einer Vereinbarung höhere Unterhaltskosten geltend machen könnte. Für die Frage der Abzugsfähigkeit der Liegenschaftsunterhaltskosten sind deshalb die sachenrechtlichen Eigentumsverhältnisse massgebend.

151 Indem der Kanton Bern nur solche Vereinbarungen steuerlich berücksichtigt, die mittel- und langfristig im Ergebnis einer anteilsmässigen Kostentragung gleichkommen, dürften zwar solche Fälle verhindert werden. Nichtsdestotrotz ist dieses Vorgehen mit einem unnötigen Mehraufwand für die Steuerbehörden verbunden. Im Rahmen einer Veranlagung ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob Ertrag und Unterhaltskosten in einem Gleichgewicht stehen. Ist dies nicht der Fall, sind nur die den Eigentumsanteilen entsprechenden Kosten abziehbar. Bezüglich der übernommenen Kosten, die über den eigenen Anteil hinausgehen, handelt es sich um freiwillige Leistungen, die aufgrund

389 Urteile des BGer 2C_427/2014 und 2C_428/2014 vom 13. April 2015 E. 5.2; Urteil des BGer 2A.508/2001 vom 26. Juni 2002 in StR 2002 S. 564, E. 2.1 S. 565.

390 Art. 649 Abs. 1 ZGB.

391 Urteil des VGer BE 100.2013.236/237U vom 11. April 2014 E. 5.2.

392 Urteil des VGer BE 100.2013.236/237U vom 11. April 2014 E. 5.3.

der angegebenen Gründe für die Kostenübernahme steuerlich gewürdigt werden müssen.[393] Folglich müssen in einem zweiten Schritt solche Mehrleistungen eines Miteigentümers beim davon profitierenden Miteigentümer als Mietertrag, Schenkung, Unterstützungsleistung oder dergleichen qualifiziert und steuerlich erfasst werden. In einem dritten Schritt muss schliesslich geprüft werden, ob der profitierende Miteigentümer die erhaltene Mehrleistung als eigene Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug gebracht hat, da ihm diese Möglichkeit gemäss der bernischen Steuerpraxis zusteht.[394] Unter Umständen kann daraus ein Nullsummenspiel resultieren, weil z.B. die vom Miteigentümer getragenen Kosten als steuerbarer Mietzins beim davon profitierenden Miteigentümer qualifiziert werden, dieser jedoch den Mietzins gleichzeitig als Unterhalt in Abzug bringen kann.[395] Dies kann an folgendem Beispiel illustriert werden: Übernimmt ein Miteigentümer, der zu 50 % an einem Wohnhaus beteiligt ist, sämtliche Unterhaltskosten im Umfang von CHF 10 000.00, kann dieser, seinem Anteil entsprechend, nur CHF 5000.00 als Liegenschaftsunterhalt abziehen. Den Mehranteil von CHF 5000.00 hat der profitierende Miteigentümer als Mietzins zu versteuern. Allerdings kann dieser die CHF 5000.00 gleichzeitig als Unterhaltskosten in seiner Steuererklärung deklarieren. Daraus resultiert für den profitierenden Miteigentümer das vorgenannte Nullsummenspiel.

152 Die Steuerverwaltung des Kantons Bern stellt folglich unter gewissen Voraussetzungen auf die Vereinbarung ab, obwohl das Bundesgericht und das bernische Verwaltungsgericht relativ klar den Standpunkt vertreten, dass in diesen Fällen die privatautonomen Abmachungen steuerlich unbeachtlich sind. Trotzdem hält die Steuerbehörde an ihrer Praxis fest.[396] Wie hiervor dargestellt, führt dies zu einem erhöhten und vermeidbaren Verwaltungsaufwand für die Steuerbehörde, die regelmässig prüfen muss, ob die getroffene Vereinbarung den vorgenannten Anforderungen genügt. Würde nämlich der Auffassung der Bundesrichter in Lausanne und der Verwaltungsrichter in Bern gefolgt, erübrigte sich eine solche Prüfung der privatautonomen Vereinbarung. Ferner könnte es für den Steuerpflichtigen unter Umständen schwierig werden, einen Entscheid der Steuerbehörde weiterzuziehen. Denn sollte

---

393 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Mitteilungen NStP 2011, S. 35; Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 4.4.1 S. 72.

394 Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 4.4.1 S. 72; Urteil des VGer BE 100.2013.236/237U vom 11. April 2014 E. 5.3; vgl. <https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/organisation/haeufige-fragen/faq-steuersituationen/liegenschaft.html> (besucht am 21. Juni 2019).

395 Siehe hierzu <https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/organisation/haeufige-fragen/faq-steuersituationen/liegenschaft.html> (besucht am 21. Juni 2019).

396 Siehe hierzu Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Mit- und Gesamteigentum, Ziff. 3.4.

die Steuerbehörde zum Schluss kommen, dass die Vereinbarung nicht den Anforderungen entspricht und sie deshalb unbeachtlich ist, werden die Rechtsmittelinstanzen wohl ohnehin festhalten, dass in solchen Fällen nicht auf die Vereinbarung abgestellt werden sollte.[397] De facto können die Entscheide der Steuerverwaltung in diesem Bereich kaum mehr von einer Rechtsmittelinstanz überprüft werden. Vor diesem Hintergrund wäre es deshalb an der Zeit, dass die bernische Steuerverwaltung in diesem Bereich ihre Praxis aufgibt bzw. diese der geltenden Rechtsprechung anpasst.

153 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass bei Miteigentumsgemeinschaften eine Vereinbarung, die eine von den Eigentumsquoten abweichende Aufteilung der Unterhaltskosten vorsieht, steuerlich nicht beachtlich sein sollte. Vielmehr ist die Mehrleistung steuerrechtlich zu würdigen und dementsprechend zu behandeln.

C. Eigengebrauch aufgrund eines Nutzungsrechts

a) Allgemein

154 Steht der steuerpflichtigen Person ein ihr unentgeltlich eingeräumtes Nutzungsrecht an einer Liegenschaft zur Verfügung, wird sie hierfür grundsätzlich selbstständig steuerpflichtig und hat den Eigenmietwert zu versteuern.[398] Bei den Nutzungsrechten geht es vorderhand um die beschränkten dinglichen Rechte der Nutzniessung (Art. 745 ff. ZGB) und des Wohnrechts (Art. 776 ff. ZGB).[399] Sowohl bei der Nutzniessung (Art. 746 Abs. 1. ZGB) als auch beim Wohnrecht (Art. 776 Abs. 3 i.V.m. Art. 746 Abs. 1 ZGB) ist eine Eintragung im Grundbuch erforderlich.[400] Gemäss Bundesgericht ist jedoch der Begriff des „Nutzungsrechts" nicht streng zivilrechtlich, sondern in einem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Demnach bezieht sich der Begriff nicht nur auf dingliche, sondern auch auf vergleichbare obligatorische Nutzungsrechte.[401]

---

397 Vgl. hierzu bspw. Urteil des VGer BE 100.2013.236/237U vom 11. April 2014. Das Bundesgericht bestätigte dieses Urteil mit Urteilen 2C_427/2014 und 2C_428/2014 vom 13. April 2015.

398 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 79; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 21 N 66; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 75; siehe zum Eigenmietwert hiervor N 107 ff.

399 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 79.

400 Siehe zur Voraussetzung des Grundbucheintrags im Rahmen des bernischen Steuerrechts MARANTELLI, Erbvorempfänge und Schenkungen, S. 57; Steuerverwaltung des Kantons Bern, NStP 2001, S. 113. Sowie zur Kritik zu dieser Voraussetzung aus steuerrechtlicher Sichtweise GIGER, Steuerrechtliche Aspekte, S. 99 ff.; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 84; Urteile des StGer SO SGSTA.2013.50 und BST.2013.51 vom 3. Februar 2014 E. 3.2.

401 Urteil des BGer 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 in StR 2002 S. 322, E. 2.c) S. 325. A.M. LOCHER, der die steuerbaren Nutzungsrechte auf die zivilrechtliche

b) Nutzniessung

155 Der Nutzniesser hat gemäss Art. 765 Abs. 1 ZGB für die Dauer der Berechtigung die Auslagen für den gewöhnlichen Unterhalt, die Bewirtschaftung der Sache, die Zinsen für die darauf haftenden Kapitalschulden sowie die Steuern und Abgaben zu tragen. Soweit der Nutzniesser tatsächlich diese Gewinnungskosten trägt, kann er diese von seinem Roheinkommen abziehen.[402] Trägt jedoch aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung der nutzniessungsbelastete Eigentümer die Unterhaltskosten, können diese im vertraglich vereinbarten Rahmen von ihm geltend gemacht werden. Gemäss Art. 765 Abs. 3 ZGB gehen ausserordentliche Aufwendungen, wie z.B. Renovationen zulasten des Grundeigentümers. Obschon der nutzniessungsbelastete Eigentümer im Fall eines umfassenden und unentgeltlichen Nutzungsrechts des Berechtigten kein Einkommen aus dem Grundstück erzielt, kann er diese Aufwendungen steuerlich von seinem Roheinkommen abziehen.[403]

Nutzniessung und das Wohnrecht einschränken will (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 25 m.w.H.).

402 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 4; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 80; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 126; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8; vgl. MARANTELLI, Erbvorempfänge und Schenkungen, S. 58 f.; KLÖTI-WEBER, Steuerfolgen, S. 302; Urteile des StGer SO SGSTA.2013.77 und BST.2013.73 vom 26. Mai 2014 E. 2; Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 2.3 S. 65; Art. 4 Abs. 1 VUBV-BE.

403 Zum Ganzen Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 80; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 126; Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 2.4 S. 66 m.w.H.; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 2. Während der Dauer eines umfassenden und unentgeltlichen Nutzniessungsverhältnisses hat der Eigentümer das „nackte Eigentum“ am Grundstück und dementsprechend keinen Eigenmietwert zu versteuern (vgl. MARANTELLI, Erbvorempfänge und Schenkungen, S. 59 und 72 f.).

156 Liegt eine entgeltliche Nutzniessung in Form von periodischen Zahlungen vor und wird der Eigenmietwert beim Nutzniesser erfasst,[404] kann dieser das periodische Entgelt für die Nutzniessung als Gewinnungskosten abziehen.[405] Wird das Nutzungsrecht mittels einer Einmalleistung begründet, stellt dieser Vorgang für beide beteiligten Personen eine einkommenssteuerrechtlich unbeachtliche Vermögensumschichtung dar. Denn wirtschaftlich betrachtet vermindert sich aufseiten des Grundeigentümers der Wert des Grundstücks um den Wert des eingeräumten Nutzungsrechts. Beim Nutzniesser gleicht der Wert des Nutzungsrechts die erbrachte Einmalzahlung aus. Dementsprechend ist die Einmalentschädigung vom Empfänger nicht zu versteuern und kann vom leistenden Nutzniesser nicht als Aufwand abgezogen werden.[406]

c) Wohnrecht

157 Im Unterschied zur Nutzniessung hat beim Wohnrecht der Berechtigte gemäss Art. 778 Abs. 1 ZGB einzig für den gewöhnlichen Unterhalt aufzukommen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gilt diese Lastenverteilung auch dann, wenn sich das Wohnrecht auf die ganze Liegenschaft er-

404 Vgl. zu dieser Problematik hiervor Fn. 276.

405 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 50; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21; Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerliche Behandlung Nutzniessung etc., S. 3 Fn. 2. LOCHER kommt zu einem ähnlichen Ergebnis. Allerdings ist er der Auffassung, dass der Nutzniesser einerseits keinen Eigenmietwert zu deklarieren habe und andererseits seine periodischen Zahlungen nicht absetzen könne (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 17 f.; gl.M. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 57). Jedoch entspricht dies nicht dem vom Gesetzgeber gewollten Schematismus, wonach die nutzungsberechtigte Person stets den vollen Nutzungswert (Eigenmietwert) zu deklarieren hat (Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 50 mit Hinweis auf LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 26; Botsch. Stabilisierungsprogramm, 97).

406 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 10 und 25 ff.; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 16 ff. und 50; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 56; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 21 N 2b; Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerliche Behandlung Nutzniessung etc., S. 3 Fn. 4; vgl. auch hiervor N 106; a.M. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 47 und 52 f.; RUSCONI, La valeur locative, S. 88; BRÜHWEILER, Wohnrecht, S. 23 f.; RUF, Wohnrecht, S. 305. Weil in der Folge der Nutzniesser stets den vollen Eigenmietwert zu versteuern hat und damit dem sukzessiven Verzehr des Nutzungsrechts bzw. dem sukzessiven Rückgang der Belastung des Grundstücks von Gesetzes wegen nicht Rechnung getragen wird, ist die Verschiebung der Steuerlast bei der Festsetzung des Entgelts zu berücksichtigen (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 28; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 81; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21a f.; Botsch. Stabilisierungsprogramm, 97; Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerliche Behandlung Nutzniessung etc., S. 3 Fn. 4; a.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 16 ff. und 96).

streckt.[407] Der Wohnrechtsberechtigte kann die von ihm bezahlten Unterhaltskosten[408] steuerlich von seinem Roheinkommen absetzen.[409] Hat der Berechtigte nur ein Mitbenützungsrecht, fallen die Unterhaltskosten gemäss Art. 778 Abs. 2 ZGB dem Eigentümer zu, sodass nur Letztgenannter diese Kosten vom Roheinkommen abziehen kann.[410] Hat der Berechtigte mit dem belasteten Eigentümer bezüglich der Unterhaltskosten vertraglich eine andere Kostentragung vereinbart, ist grundsätzlich derjenige zum Abzug berechtigt, der die Kosten tatsächlich trägt.[411]

d) Gebrauchsleihe

158 Nach der hier vertretenen Auffassung fällt unter die unentgeltlichen Nutzungsrechte, neben den beschränkten dinglichen Rechten, auch die Gebrauchsleihe.[412] Das Bundesgericht ist der Meinung, dass aufgrund der leichten Auflösbarkeit der Gebrauchsleihe der vertraglich Berechtigte keinen Eigengebrauch an der Liegenschaft habe. Dies habe zur Folge, dass der Eigentümer als „Inhaber" und Verleiher der Wohnung und nicht der Entlehner den Mietwert der zum Gebrauch überlassenen Räume als Einkommen zu versteuern hätte, obwohl die Wohnung während der Dauer der Leihe dem Verleiher nicht mehr unmittelbar zur Verfügung stehe.[413] Dementsprechend sollte auch der Verleiher als Eigentümer zum Abzug der Gewinnungskosten berechtigt sein.

---

407 BGE 52 II 124 E. 2 S. 134 f.

408 Siehe zum Fall, wenn beim Wohnrechtsberechtigten der Eigenmietwert auch bei einer entgeltlichen Nutzung erfasst wird, hiervor Fn. 276 und N 156 analog.

409 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 86; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 127; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8; LOCHER, Behandlung des Wohnrechts, S. 188 f.; Art. 4 Abs. 1 VUBV-BE; vgl. ferner BRÜHWEILER, Wohnrecht, S. 21 und 23; MARANTELLI, Erbvorempfänge und Schenkungen, S. 61.

410 In gewissen Kantonen herrscht jedoch eine grosszügige Veranlagungspraxis, was zur Folge hat, dass die Unterhaltskosten regelmässig demjenigen angerechnet werden, der sie tatsächlich trägt (z.B. Kanton Aargau, siehe hierzu Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 86 m.w.H.).

411 Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 127.

412 Gl.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 90; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21; a.M. LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 25.

413 Urteil des BGer vom 22. Dezember 1978 in ASA 1979/80 S. 478, E. 3.c) S. 481; BGE 115 Ia 329 E. 2c) S. 331 f.; Urteil des BGer vom 28. Januar 2005 in StE 2005 B 25.2 Nr. 7 E. 2.3; ebenso Urteile des StGer SO SGSTA.2013.50 und BST.2013.51 vom 3. Februar 2014 E. 3.3; Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 2.3 S. 66; Urteil der RK ZH vom 29. Januar 1999 in StE 1999 B 25.3 Nr. 22 E. 2.b) (wobei die RK ZH die bundesgerichtliche Rechtsprechung als diskutabel bezeichnete); vgl. auch Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Liegenschaftsnutzung Dritte, Ziff. 4.

159 Diese Rechtsprechung beruhte dabei auf Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt, der wie folgt lautete: „In die Steuerberechnung fällt […] das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere […] b) jedes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen, gleichgültig, ob es durch Vermietung oder Verpachtung oder durch Eigengebrauch erzielt wird; insbesondere ist auch der Mietwert der Wohnung in Anschlag zu bringen, die der Steuerpflichtige im eigenen oder in einem ihm zur Nutzniessung überlassenen Hause innehat." Folglich konnte der Eigenmietwert nach dem in der Zwischenzeit aufgehobenen BdBSt nur dann beim tatsächlichen Nutzer, der nicht mit dem Grundeigentümer identisch war, besteuert werden, wenn dieser seine Nutzung aufgrund einer Nutzniessung ausübte. Daher kam eine Drittperson, die nicht Nutzniesserin war, aufgrund des damaligen Gesetzeswortlauts nicht als Steuerpflichtige für den Eigenmietwert infrage.[414]

160 Dies hat sich unter der geltenden Rechtslage aber geändert, indem für die Besteuerung des Eigenmietwerts gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG einzig verlangt wird, dass der steuerpflichtigen Person ein Grundstück aufgrund eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung steht. Dies trifft für die Gebrauchsleihe zu. Entscheidend ist somit, ob eine Person ein Grundstück selbst nutzen darf, ohne dafür ein Entgelt zu entrichten. Ist dies der Fall, hat die nutzungsberechtigte Person den Eigenmietwert zu versteuern, während der Grundeigentümer, der sich weder eine Eigennutzung zur Verfügung hält noch aus der Drittnutzung periodisch Einkünfte erzielt, kein Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern hat.[415] Unter der Herrschaft des DBG ist die bisherige Rechtsprechung daher nicht mehr aufrechtzuerhalten und widerspricht dem Willen des Gesetzgebers.[416] Diese Beurteilung dürfte sich auch mit der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung decken. Danach umfasst der Begriff des Nutzungsrechts nicht nur dingliche, sondern auch vergleichbare obligatorische Nutzungsrechte, da er nicht bloss zivilrechtlich, sondern in einem wirtschaftlichen Kontext zu verstehen ist.[417]

---

414 RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung ZStP, S. 283; Urteil des BGer 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 in StR 2002 S. 322, E. 2.c) S. 325.

415 RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung ZStP, S. 284; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21.

416 Ebenso RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung ZStP, S. 282 ff.; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 92; a.M. LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 23; Komm. StG BE LEUCH/AMONN, Art. 25 N 19; BLÖCHLIGER, Vorzugsmiete, S. 610 f.

417 Urteil des BGer 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 in StR 2002 S. 322, E. 2.c) S. 325; RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung ZStP, S. 283 f.

161 Schliesslich geht das Argument fehl, dass die Liegenschaft wegen der leichten Auflösbarkeit des Vertragsverhältnisses weiterhin dem Eigentümer zum Eigengebrauch zur Verfügung stünde. Dies ist bei der Gebrauchsleihe gerade nicht der Fall, wird doch die Sache per Definition zum Gebrauch überlassen.[418] Dementsprechend hat der unentgeltlich Nutzende den Eigenmietwert zu versteuern, während der nicht nutzende Grundeigentümer nichts zu versteuern hat.[419]

162 Nach dem Gesagten und gemäss dem Grundsatz, wonach Unterhaltskosten nur diejenige Person abziehen kann, welche die entsprechenden Erträge zu versteuern hat, ist bei der Gebrauchsleihe richtigerweise der Entlehner (der unentgeltliche Nutzer des Grundstücks) als für den Eigenmietwert Steuerpflichtiger zum Abzug der Gewinnungskosten berechtigt und nicht der Verleiher (Grundeigentümer).

D. Ehe und Konkubinat

a) Ehe und Scheidung

163 Liegt bei einer Ehe die Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum, gilt die gleiche Regelung wie beim Mit- und Gesamteigentum.[420] Massgebend ist die Eigentumsquote gemäss Grundbuch. Auch wenn der einkommensstärkere Ehegatte sämtliche Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten trägt, kann er trotzdem nur die anteilsmässigen Kosten gemäss seiner Eigentumsquote zum Abzug bringen. Dies gilt auch bei Überlassung einer im Miteigentum befindlichen Liegenschaft zum alleinigen Gebrauch bei einer Trennung bzw. Scheidung. Denn als abzugsfähige Liegenschaftskosten gelten nur Aufwendungen für die eigene Liegenschaft bzw. für den eigenen Liegenschaftsanteil. Durch gegenteilige Vereinbarung wird der darüber hinausgehende Anteil nicht zu steuerlich abziehbarem Unterhalt, vielmehr ist dies eine Leistung an den Miteigentümer, die unter Umständen steuerlich relevant sein kann (Schenkung, Alimente/Unterhalt, Unterstützung).[421]

---

418 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 92.

419 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 72.

420 Siehe zum Mit- und Gesamteigentum hiervor N 139 ff.

421 LÖTSCHER, Getrenntleben von Ehegatten, S. 9 ff.; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Mitteilungen NStP 2011, S. 36; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 5; LOCHER, Auswirkungen Scheidung/Trennung, S. 471 f.; KLÖTI-WEBER, Steuerfolgen, S. 301 f.; vgl. ferner BÄHLER, Unterhalt bei Trennung, S. 28 f.; a.M. Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 121.

Zur Verdeutlichung ist von folgendem Beispiel auszugehen:[422] Die Ehegatten A und B trennen sich. A zieht aus der Liegenschaft aus, die je zu 50 % im Miteigentum von A und B steht. B wohnt fortan alleine in der Liegenschaft. Jeder Miteigentümer versteuert 50 % des Eigenmietwerts. A kann allerdings 50 % des Eigenmietwerts als Unterstützungsleistungen an B abziehen. B hingegen muss 50 % des Eigenmietwerts als Unterhaltsleistungen von A versteuern. Im Ergebnis versteuert somit B 100 % des Eigenmietwerts. Es wird angenommen, B übernehme sämtliche Liegenschaftsunterhaltskosten. In der Folge kann B 50 % des Liegenschaftsunterhalts als Eigentümer und 50 % des Liegenschaftsunterhalts als Unterstützungsleistungen an A abziehen. A hingegen versteuert 50 % des Liegenschaftsunterhalts als Unterstützungsleistungen von B. Allerdings kann A 50 % des Liegenschaftsunterhalts als Eigentümer abziehen. 164

Ist ein Ehegatte Alleineigentümer und hat der im Haus verbleibende Ehegatte für die Nutzung nichts zu bezahlen, handelt es sich um ein unentgeltliches Nutzungsrecht und die Regelung der Gebrauchsleihe kommt zur Anwendung.[423] Der Eigentümerehegatte als Verleiher kann nicht mehr zur Steuerpflicht herangezogen werden und hat dementsprechend auch keinen Eigenmietwert zu versteuern. Demgegenüber hat der im Haus unentgeltlich verbleibende Ehegatte als Entlehner den Eigenmietwert zu versteuern und kann korrespondierend hierzu die Liegenschaftsunterhaltskosten abziehen.[424] 165

Wird allerdings das Haus eines Ehegatten in Anrechnung an die Alimentenzahlungen dem anderen Ehegatten zur Verfügung gestellt, ist von der Entgeltlichkeit des Nutzungsrechts auszugehen. Diesfalls hat der ausziehende Ehegatteneigentümer konzeptionell den Eigenmietwert zu versteuern, darf aber einen dem Eigenmietwert entsprechenden Betrag als Zahlung von Alimenten steuerlich zum Abzug bringen. Als für den Eigenmietwert Steuerpflichtiger kann er zudem Liegenschaftsunterhaltskosten abziehen. Auf der anderen Seite hat der nutzungsberechtigte Ehegatte in Form einer Naturalleistung (Nutzung des Hauses) einen dem Eigenmietwert entsprechenden Betrag als Einkommen aus Alimenten zu versteuern. Wirtschaftlich gesehen, hat auch hier der im Haus wohnhafte Ehegatte den vollen Eigenmietwert in Form von Alimenteneinkommen zu versteuern. Allerdings kann der nutzungsberechtigte Ehegatte 166

422 Beispiel in Anlehnung an Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Mit- und Gesamteigentum, Ziff. 4.1 f.

423 Siehe zur Gebrauchsleihe hiervor N 158 ff.

424 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21e; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 61 und 75. A.M. sind LOCHER, BÄHLER und LÖTSCHER, wobei auch sie zum Ergebnis kommen, dass der in der Liegenschaft verbleibende Ehegatte den vollen Eigenmietwert zu versteuern hat (LOCHER, Auswirkungen Scheidung/Trennung, S. 471 f.; BÄHLER, Unterhalt bei Trennung, S. 29; LÖTSCHER, Getrenntleben von Ehegatten, S. 9 f.).

als für den Eigenmietwert nicht Steuerpflichtiger keinen Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten machen. Übernommene Liegenschaftsunterhaltskosten können aber zu einer Reduktion des Alimenteneinkommens führen, indem sie von diesem in Abzug gebracht werden können.[425]

167 Zur Illustration ist von folgendem Beispiel auszugehen: Die Ehegatten A und B trennen sich. A zieht aus der Liegenschaft aus, die zu 100 % in seinem Eigentum liegt. In Anrechnung an seine Alimentenzahlungen stellt A dem Ehegatten B die Liegenschaft zur Verfügung und tätigt Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von CHF 2000.00. B wohnt fortan alleine in der Liegenschaft und trägt seinerseits Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1000.00. Folglich handelt es sich um ein entgeltliches Nutzungsrecht und A hat 100 % des Eigenmietwerts von CHF 5000.00 zu versteuern. Allerdings kann er in der Höhe des Eigenmietwerts Alimentenzahlungen in Abzug bringen, also CHF 5000.00. Hinzu kommt, dass er noch die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 2000.00 abziehen kann. B als nutzungsberechtigter Ehegatte hat einen dem Eigenmietwert entsprechenden Betrag von CHF 5000.00 als Alimenteneinkommen zu versteuern. B kann keine Liegenschaftsunterhaltskosten geltend machen, da er nicht für den Eigenmietwert steuerpflichtig ist. Allerdings kann B die von ihm übernommenen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1000.00 von seinem Alimenteneinkommen in Abzug bringen. Somit beträgt das von B zu versteuernde Alimenteinkommen CHF 4000.00.

b) Konkubinat und Trennung

168 Die vorgenannten Grundsätze gelten ebenfalls bei einem Konkubinat. Übernimmt bspw. ein Konkubinatspartner die Tragung von Liegenschaftskosten, die über den eigenen Anteil hinausgehen, können trotzdem nur die die eigene Eigentumsquote belastenden Kosten als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden, selbst dann, wenn die Liegenschaft bei einer Trennung dem anderen Konkubinatspartner zum alleinigen und unentgeltlichen Gebrauch überlassen wird.[426]

---

425 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 21e; LÖTSCHER, Getrenntleben von Ehegatten, S. 9 f.; KLÖTI-WEBER, Steuerfolgen, S. 301 f.; vgl. LOCHER, Auswirkungen Scheidung/Trennung, S. 471 f.; BÄHLER, Unterhalt bei Trennung, S. 29.

426 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Mitteilungen NStP 2011, S. 36; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 5; LOCHER, Auswirkungen Scheidung/Trennung, S. 471 f.; vgl. ferner BÄHLER, Unterhalt bei Trennung, S. 28 f.

E. Unterhaltsverpflichteter

169 Eine Person, die verpflichtet ist, Aufwendungen für fremdes Eigentum zu tätigen, kann ebenfalls Unterhaltskosten zum Abzug bringen.[427] Was damit gemeint ist, kann an einem Fall, den das Verwaltungsgericht des Kantons Bern zu beurteilen hatte, aufgezeigt werden. Der Steuerpflichtige liess eine Zufahrtsstrasse zu seinem Anwesen, die ca. zu 2/3 der gesamten Strecke auf fremden Boden gelegen ist, mit einem Teerbelag versehen. Die Belagskosten hat der Steuerpflichtige in vollem Umfange übernommen, weil ihm in Bezug auf den im Fremdeigentum stehenden Strassenabschnitt einerseits das Durchgangsrecht zusteht, andererseits aber ihm auch die volle Unterhaltspflicht obliegt.[428] Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat diesbezüglich zusammenfassend festgehalten, dass der Steuerpflichtige ebenfalls die Kosten des Unterhalts der auf fremdem Grund und Boden gelegenen Zufahrtsstrasse abziehen könne, weil der Steuerpflichtige als berechtigter Grundeigentümer einerseits ein dingliches Recht auszuweisen vermöge und andererseits zum Unterhalt des gesamten, von ihm benützten Strassenabschnitts ausdrücklich verpflichtet sei.[429]

170 Aus dem hiervor Gesagten lässt sich folglich der Grundsatz ableiten, dass Kosten des Unterhalts für fremdes Eigentum dann abzugsfähig sind, wenn die steuerpflichtige Person ihrerseits ein dingliches Recht auszuweisen vermag und zum Unterhalt ausdrücklich verpflichtet ist.

F. Mieter und Untervermieter bzw. Pächter und Unterverpächter

a) Mieter bzw. Pächter

171 Die Mieter bzw. Pächter können die von ihnen getragenen Kosten nicht als Gewinnungskosten zum Abzug bringen. Diese bilden Bestandteil der Miete bzw. der Pacht und stehen nicht im Zusammenhang mit der Erzielung eines Liegenschaftsertrags.[430] Soweit die Leistungen des Mieters bzw. des Pächters in der Übernahme von Unterhaltskosten bestehen, stellen diese einerseits steuerbare Einkünfte des Grundeigentümers dar, andererseits aber sind diese beim Grundeigentümer als Unterhaltsaufwendungen für die Liegenschaft zum Abzug zugelassen.[431]

---

427 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 24.

428 Urteil des VGer BE vom 19. Oktober 1982 in BVR 1983 S. 30, Sachverhalt Ziff. 1 und 3 S. 31.

429 Urteil des VGer BE vom 19. Oktober 1982 in BVR 1983 S. 30, E. 6 S. 32.

430 Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 2.4 S. 66.

431 Urteil des BGer vom 21. Januar 1993 in ASA 1994/95 S. 736, E. 5.b) S. 741; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 12.

b) Untervermieter bzw. Unterverpächter

172 Im Fall einer Untervermietung bzw. Unterverpachtung durch den Mieter bzw. Pächter hat dieser – wie ein Vermieter bzw. Verpächter[432] – den Ertrag aus dem Vertragsverhältnis als Untervermieter bzw. Unterverpächter als Einkommen zu versteuern. Dies gilt sowohl bei einer dauerhaften Untervermietung bzw. Unterverpachtung als auch bei einer vorübergehenden Vermietung (z.B. via Airbnb oder über andere Beherbergungsplattformen). Allerdings kann der Untervermieter bzw. Unterverpächter seinerseits die Kosten für den Mietzins bzw. den Pachtzins und die Nebenkosten, die er an den Vermieter bzw. Verpächter zahlen muss, als Gewinnungskosten abziehen.[433] Zudem kann er allfällige weitere Liegenschaftsunterhaltsleistungen, zu denen er gegenüber dem Untermieter bzw. Unterpächter vertraglich verpflichtet ist, steuerrechtlich zum Abzug bringen.[434]

173 Folgendes Beispiel soll diesen Sachverhalt veranschaulichen: Person A als Mieterin vermietet ihre Mietwohnung während insgesamt sechs Monaten an B. Zudem vereinbaren sie, dass A für diesen Zeitraum die Kosten für Strom und Wasser von CHF 300.00 übernimmt. Der vereinnahmte Mietzins beträgt CHF 12 000.00 (CHF 2000.00 pro Monat). A zahlt ihrerseits für ihre Mietwohnung dem Vermieter C einen Betrag von CHF 1900.00 pro Monat für Miete und Nebenkosten. Daraus resultiert folgende Besteuerung: Als Untervermieterin hat A aus dem Untermietverhältnis mit B den Ertrag von CHF 12 000.00 als Einkommen zu versteuern. Im Gegenzug kann A ihrerseits ihren geschuldeten Betrag für diese sechs Monaten (Mietzins und Nebenkosten) von CHF 11 400.00 (6 x CHF 1900.00) als Gewinnungskosten von ihrem Ertrag abziehen. Damit verbleibt ihr ein Ertrag aus der Untervermietung von CHF 600.00 (CHF 12 000.00 – 11 400.00). Von diesen CHF 600.00 kann A allerdings noch die CHF 300.00 für Strom und Wasser abziehen, weil sie sich gegenüber dem Untermieter B zu dieser Leistung vertraglich verpflichtet hat. Daraus resultiert somit ein Betrag von CHF 300.00 aus der Untervermietung, den A als Einkommen zu versteuern hat.

174 Eine solche Handhabung entspricht auch dem Grundprinzip der Gewinnungskosten, wonach bei einer zeitlichen und wirtschaftlichen Konnexität zwischen Aufwendungen und Vermögenserträgen sämtliche Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden müssen. Wenn der Untervermieter bzw. Unterverpächter keinen Mietzins bzw. Pachtzins sowie die Nebenkosten an den Ver-

---

432 Siehe hiervor N 103.

433 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 46; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 14; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 34 und § 39 N 3; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 21 N 10; Comm. LIFD MERLINO, Art. 21 N 48 und 51; vgl. ferner Urteil des BGer vom 2. Dezember 1996 in StE 1997 A 24.34 Nr. 1 E. 3.d).

434 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 39.

mieter bzw. Verpächter zahlt, könnte er die Liegenschaft nicht untervermieten bzw. unterverpachten und würde auch keinen Mietzins bzw. Pachtzins vom Untermieter bzw. Unterpächter erhalten. Ergo stellen die Mietzinsen bzw. die Pachtzinsen und die Nebenkosten Aufwendungen dar, die zur Erzielung von Vermögensertrag erforderlich sind,[435] zumal eine Besteuerung der Mietzinseinnahmen bzw. Pachtzinseinnahmen unter gleichzeitiger Verweigerung des Abzugs der Gewinnungskosten eine Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedeuten würde.[436]

175 Die Einkünfte aus Untervermietung bzw. Unterverpachtung sind in jedem Fall vom Untervermieter bzw. Unterverpächter in der Steuererklärung zu deklarieren.[437] Denn nur so wird dem Nettoeinkommensprinzip Genüge getan, demgemäss alle Bruttoeinkünfte in der Steuererklärung anzugeben sind.[438] Ferner könnten ohne die Deklarierung der Mietzinsen bzw. Pachtzinsen auch keine Unterhaltskosten im Zusammenhang mit diesen Einnahmen abgezogen werden. Dies ist für den Steuerpflichtigen insbesondere dann von Nachteil, wenn die Gewinnungskosten höher ausfallen als die vereinnahmten Mietzinsen bzw. Pachtzinsen.

G. Vermietung bzw. Untervermietung sowie Verpachtung bzw. Unterverpachtung von möblierten Liegenschaften

a) Ausgangslage

176 Meist werden über Beherbergungsplattformen wie Airbnb die Wohnungen und Zimmer inklusive Mobiliar vermietet bzw. untervermietet.[439] Auch in diesem Fall hat der Vermieter bzw. Untervermieter die daraus resultierenden Erlöse als Einkommen zu versteuern.[440] Allerdings kann der Vermieter bzw. Untervermieter für die Abnutzung der Möbel und sonstigen mit vermieteten

---

435 Vgl. Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 34; Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 3; Komm. StHG REICH/WEIDMANN, Art. 7 N 25; Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 5.

436 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 34.

437 A.M. LOCHER, der die Auffassung vertritt, dass der Untervermieter bzw. Unterverpächter das Entgelt aus dem Untermiet- bzw. Unterpachtverhältnis solange nicht zu deklarieren habe, als es jenem entspreche, das er seinerseits für die fraglichen Räume dem Vermieter leiste (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 14; gl.M. Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Vermietung von möblierten Liegenschaften, S. 2).

438 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 35.

439 Wenn nicht anders vermerkt, gilt das nachfolgende analog für die Verpachtung bzw. Unterverpachtung.

440 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 21 N 46a.

Einrichtungen einen Pauschalabzug geltend machen[441] bzw. wird der Abnutzung damit Rechnung getragen, dass nur ein Teil der Einnahmen besteuert wird.[442] Dies wird damit begründet, dass im Mietzins regelmässig eine Entschädigung für die Abnützung des zum Gebrauch überlassenen Gebäudes oder Gebäudeteils und der dazugehörenden Anlagen enthalten ist. Der Teil des Entgelts, der die Wertabnahme der Möbel und sonstigen Einrichtungen ausgleicht, kann nicht als Vermögensertrag betrachtet werden. Vielmehr liegt diesbezüglich ein steuerneutraler Vorgang vor und derjenige Teil des Mietzinses ist nicht als Einkommen zu versteuern.[443]

177 Liegen die Mietzinseinnahmen unter dem Eigenmietwert der Liegenschaft und übersteigen sie nicht den Betrag von CHF 12 000.00 pro Jahr, sieht der Kanton Freiburg aus verfahrensökonomischen Gründen für die steuerpflichtige Person ein Wahlrecht vor. In diesen Fällen kann die steuerpflichtige Person wählen, ob sie den hiervor beschriebenen Pauschalabzug geltend machen möchte oder die Pauschalmethode. Entscheidet sie sich für die Pauschalmethode, wird wie üblich der Eigenmietwert ohne Berücksichtigung der Vermietung besteuert. Mit anderen Worten können keine mit der Vermietung der Liegenschaft zusammenhängenden Kosten geltend gemacht werden.[444] Der Vorteil dieser Methode liegt darin, dass einerseits der Steuerpflichtige der Steuerverwaltung keine Abrechnung über die Vermietung sowie allfällige Belege einreichen muss. Andererseits entfällt bei der Steuerverwaltung die Überprüfung dieser Unterlagen.

441 Urteil der RK SO vom 28. November 1983 in StE 1984 B 25.2 Nr. 1 E. 2; Urteil des VGer FR vom 26. März 1999 in FZR 1999 S. 123, E. 2.b) S. 125; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Vermietung von möblierten Liegenschaften, S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften, Ziff. 1 f.; Steuerverwaltung des Kantons Zürichs, Mitteilung –Vermietung von möblierten Zimmern, Wohnungen und Häusern, S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, Ziff. 1.1 f.; Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Nettoertrag aus möbliert vermieteten Liegenschaften, Ziff. 1 f.

442 Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, Ziff. 1.1.2 und 1.2; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Steuererklärung für natürliche Personen, Code 3.340.

443 Urteil der RK SO vom 28. November 1983 in StE 1984 B 25.2 Nr. 1 E. 2; Urteil des VGer FR vom 26. März 1999 in FZR 1999 S. 123, E. 2.b) S. 125.

444 Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Vermietung von möblierten Liegenschaften, S. 1.

b) Vermietung einer möblierten Wohnung

178 Nach dem Gesagten wird also bei der Vermietung einer möblierten Wohnung im Privateigentum die Abnutzung der Möbel steuerlich berücksichtigt. Dies sei an folgendem Beispiel erläutert:[445] Person B als Eigentümerin vermietet ihre möblierte Wohnung für drei Monate zu CHF 4000.00. Der Eigenmietwert für neun Monate beträgt CHF 7000.00. Die Liegenschaftskosten belaufen sich auf CHF 1200.00. Der Mietertrag von CHF 4000.00 gilt als Einkommen und B hat ihn als Teil des Liegenschaftsertrags zu deklarieren. Allerdings kann sie von diesen Einnahmen einen Pauschalabzug für die Abnutzung des Mobiliars tätigen. Für möblierte Wohnungen beträgt die Abzugspauschale 20 %.[446] Folglich kann sie von den Mieteinnahmen CHF 800.00 (20 % von CHF 4000.00) in Abzug bringen. Daraus resultiert ein Nettomietertrag von CHF 3200.00 (CHF 4000.00 – 800.00). Wie üblich beim Wohneigentum hat B den Eigenmietwert zu versteuern. Wird eine Liegenschaft zeitweise vermietet, reduziert sich allerdings der Eigenmietwert für die Dauer, in der sie dem Eigentümer nicht zur Verfügung steht, pro rata temporis.[447] Folglich hat B nur den Eigenmietwert für die neun Monate in der Höhe von CHF 7000.00 als Einkommen zu deklarieren. Der Bruttogebäudeertrag für die Wohnung beläuft sich somit gesamthaft auf CHF 10 200.00 (CHF 3200.00 + 7000.00). Davon können noch die Liegenschaftskosten von CHF 1200.00 abgezogen werden. Daraus resultiert für B ein steuerbarer Nettogebäudeertrag von CHF 9000.00.

179 Da die Mietzinseinnahmen aus der Vermietung unter dem Eigenmietwert der Liegenschaft liegen und den Betrag von CHF 12 000.00 pro Jahr nicht übersteigen, hat B, sofern die Liegenschaft im Kanton Freiburg liegt, das Wahlrecht zwischen dem hiervor aufgezeigten Pauschalabzug und der Pauschalmethode. Entscheidet sie sich für die Pauschalmethode, hat sie den Eigenmietwert für die Liegenschaft von CHF 9333.30 (CHF 7000.00 auf 12 Monate gerechnet) ohne Berücksichtigung der Vermietung zu versteuern. Von diesen kann sie die Liegenschaftskosten von CHF 1200.00 abziehen. Somit hat B einen Nettogebäudeertrag von CHF 8133.30 zu versteuern. Im Ergebnis ist

445 Beispiel in Anlehnung an: Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften, Ziff. 3.2.

446 Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften, Ziff. 1; Steuerverwaltung des Kantons Zürichs, Mitteilung – Vermietung von möblierten Zimmern, Wohnungen und Häusern, S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Vermietung von möblierten Liegenschaften, S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Nettoertrag aus möbliert vermieteten Liegenschaften, Ziff. 1; vgl. ferner Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, Ziff. 1.1.1 lit. b. Bei der Verpachtung beträgt der Pauschalabzug im Kanton Bern 10 % (Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften, Ziff. 1).

447 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 64.

folglich für B die Pauschalmethode vorteilhafter. Daraus wird jedoch auch ersichtlich, dass der Steuerpflichtige bei der Pauschalmethode nicht gemäss seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Allerdings ist die Abweichung von CHF 866.70 im Endergebnis nicht gross, weshalb von einer sachgerechten Pauschalierung ausgegangen werden kann, weil sie in der Mehrzahl der Fälle zu einem Resultat führt, das der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglichst nahekommt.

180 Würde es sich ferner im vorgenannten Beispiel um eine möblierte Ferienwohnung handeln, sehen in diesem Fall einige Kantone für die Abnutzung des Mobiliars keinen Pauschalabzug vor. Vielmehr werden die Mieteinnahmen nur zu 4/5 bzw. 2/3 (wenn der Eigentümer auch die Wäsche zur Verfügung stellt) erfasst.[448] Insbesondere aufgrund von Praktikabilitätsüberlegungen dürften sich die Kantone für diese Variante entschieden haben, denn bei einer mehrmaligen temporären Vermietung der Ferienwohnung während eines Jahres kann sich die Lösung mit dem Pauschalabzug für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen als aufwendig und kompliziert erweisen. Bei dieser Variante würde sich hinsichtlich der Berechnung einzig ändern, dass B keinen Pauschalabzug geltend machen kann. Im Gegenzug hat B aber nur 4/5 der Mieteinnahmen als Nettomietertrag zu deklarieren, namentlich CHF 3200.00. Im Ergebnis kommt man damit sowohl zu demselben Nettomietertrag (CHF 10 200.00) als auch zu demselben steuerbaren Nettogebäudeertrag von CHF 9000.00 (CHF 10 200.00 – 1200.00). Einzig wenn B zusätzlich noch die Wäsche zur Verfügung stellen sollte, dürfte sie mit der zweiten Variante besser fahren, da sie nur 2/3 der Einnahmen als Nettomietertrag zu deklarieren hat, nämlich (gerundet) CHF 2666.00. Hieraus resultiert ein steuerbarer Nettogebäudeertrag von CHF 8466.00, sodass B im Vergleich zur Pauschalabzugsvariante CHF 534.00 weniger zu versteuern hat. Diese Differenz kommt zustande, da die Kantone, welche die Lösung mit dem Pauschalabzug gewählt haben, diese Unterscheidung nicht treffen bzw. auch das allfällige Zurverfügungstellen der Wäsche in den 20 % pauschal berücksichtigen.[449]

---

448 Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, Ziff. 1.2; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Steuererklärung für natürliche Personen, Code 3.340.

449 Siehe hierzu insb. Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Nettoertrag aus möbliert vermieteten Liegenschaften, Ziff. 2; vgl. auch Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften, Ziff. 1 ff.; Steuerverwaltung des Kantons Zürichs, Mitteilung – Vermietung von möblierten Zimmern, Wohnungen und Häusern, S. 1; Urteil der RK SO vom 28. November 1983 in StE 1984 B 25.2 Nr. 1 E. 2.

c) Untervermietung einer möblierten Wohnung

181 Auch im Fall der Untervermietung einer möblierten Wohnung im Privateigentum wird die Abnutzung der Möbel steuerlich berücksichtigt. An folgendem Beispiel sei dies illustriert:[450] Person A als Mieterin vermietet ein möbliertes Zimmer ihrer Vierzimmerwohnung für insgesamt vier Monate. Der vereinnahmte Mietzins beträgt CHF 5500.00. Bei der Untervermietung eines einzelnen Zimmers können die anteiligen Kosten in Abzug gebracht werden (Grundsatz: Kosten für die Wohnung geteilt durch die Anzahl Zimmer). A zahlt für ihre Mietwohnung einen Mietzins von CHF 3500.00 pro Monat. Für das untervermietete Zimmer bezahlt sie namentlich somit CHF 875.00 (CHF 3500.00 / 4). Die eigenen Kosten (Anteil Miete, Strom etc.) für das untervermietete Zimmer belaufen sich für den Zeitraum der Untermiete auf CHF 3500.00 (CHF 875 x 4). Diesen Betrag kann A somit von den CHF 5500.00 in Abzug bringen. Daraus resultiert ein Nettomietertrag aus der Untervermietung von CHF 2000.00.[451] Von diesen kann A einen Pauschalabzug für die Abnutzung des Mobiliars von 20 %, also CHF 400.00 geltend machen. Als Ergebnis resultiert aus der Untervermietung für A ein steuerbarer Nettoertrag von CHF 1600.00.[452]

450 Beispiel in Anlehnung an: Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Vermietung möblierter Liegenschaften, Ziff. 3.3.

451 Würde kein Nettomietertrag aus der Untervermietung resultieren bzw. sind die Mietzinseinnahmen niedriger als der Mietzins, den der Untervermieter an den Vermieter zahlt, verzichtet die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg auf die Besteuerung (Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Vermietung von möblierten Liegenschaften, S. 2). M.E. verstösst diese Praxis gegen das Nettoeinkommensprinzip (siehe hiervor N 175).

452 Diese Lösung verfolgt die Steuerverwaltung des Kantons Luzern nur bei der permanenten Untervermietung. Handelt es sich wie im vorliegenden Beispiel um eine temporäre Untervermietung (z.B. via Airbnb), ist der effektiv geflossene Mietzins steuerbar. Davon kann 1/3 pauschal für Heizung, Beleuchtung und alle übrigen Unkosten (inkl. Mietzinsanteil) in Abzug gebracht werden. Allerdings bleibt der Nachweis der effektiven Kosten vorbehalten (Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, Ziff. 1.1). Ähnlich wie bei den Ferienwohnungen dürften für diese Unterscheidung Praktikabilitätsüberlegungen eine entscheidende Rolle gespielt haben (siehe hiervor N 180).

H. Konklusion

182 Zusammenfassend kann gesagt werden, wer nicht Eigentümer, Nutzniesser, Wohnrechtsberechtigter oder Unterhaltsverpflichteter ist und wem auch sonst keine eigentümerähnliche Stellung zukommt, darf keine Gewinnungskosten abziehen.[453]

5. Unterhaltskosten i.w.S. beim unbeweglichen Privatvermögen

A. Einführung

a) Auslegung des Begriffs Unterhaltskosten i.w.S.

183 Auf Bundesebene regelt Art. 32 Abs. 2 DBG die Abzugsfähigkeit der Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen. Zu den Gewinnungskosten gehören unter anderem die Unterhaltskosten i.w.S. Lehre und Rechtsprechung verwenden im Bereich des unbeweglichen Vermögens häufig die Begriffe „Gewinnungskosten" und „Unterhaltskosten i.w.S." als Synonyme.[454] Im Sinn der vertikalen Steuerharmonisierung sieht Art. 9 Abs. 3 StHG vor, dass auch bei den kantonalen und kommunalen Steuern Unterhaltskosten beim unbeweglichen Privatvermögen abgezogen werden können. Bei der Frage, inwiefern Gewinnungskosten für Liegenschaften abziehbar sind, verbleibt den einzelnen Kantonen durch diese Bestimmung kein Freiraum mehr.[455] Der Begriff der Unterhaltskosten i.w.S. kann unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als im Bereich der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Bestreben der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln.[456]

---

453 Urteil des VGer BE vom 24. März 2011 i.S. T. in NStP 2011 S. 61, E. 2.4 S. 66; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 4.

454 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 25; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 19; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 9; BGE 124 I 193 E. 3.g) S. 198.

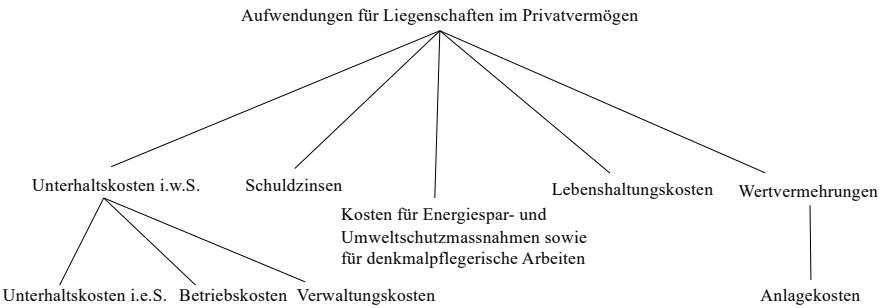
455 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 423.

456 BGE 128 II 66 E. 4.b) S. 71 f.; Urteil des BGer 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 in StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 3.3; Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 4.4 S. 168 f.; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 17. April 2011 E. 7; Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 6.

b) Definition der Unterhaltskosten i.w.S.

Bei den Unterhaltskosten i.w.S. handelt es sich um Aufwendungen, die durch die Erzielung von Erträgen aus unbeweglichem Privatvermögen verursacht werden. Namentlich sind dies die Unterhaltskosten i.e.S., Betriebskosten und Verwaltungskosten. Aufgrund der als Generalklausel ausgestalteten Bestimmung für Gewinnungskosten in Art. 25 DBG sind die Gewinnungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Privatvermögen in Art. 32 DBG nicht abschliessend aufgezählt.[457] Gestützt auf Art. 25 DBG und sofern die allgemeinen Voraussetzungen[458] für die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten erfüllt sind, können auch weitere Liegenschaftskosten zum Abzug gebracht werden.[459] Nicht abzugsfähig sind dagegen die Liegenschaftskosten, die zu den Lebenshaltungskosten und Anlagekosten gehören.[460] Ferner sind Unterhaltskosten i.w.S. nur in jenem Umfang abzugsfähig, wie sie nicht durch Drittleistungen (z.B. Versicherungsleistungen, Schadenersatzleistung durch einen Schädiger, Nebenkostenentschädigungen von Mietern) gedeckt werden.[461] 184

Grafisch lässt sich dies wie folgt darstellen:[462] 185



457 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 2; vgl. FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten, S. 455; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 24.

458 Siehe für die Voraussetzung der Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten hiervor N 53 ff.

459 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 19; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 9.

460 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 10a.

461 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 43.

462 Grafik in Anlehnung an RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 42; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 76.

c) Voraussetzung der Abzugsfähigkeit im Allgemeinen

186 Unterhaltskosten i.w.S. wie auch die übrigen Arten von Gewinnungskosten[463] können nur dann zum Abzug zugelassen werden, wenn der damit im Zusammenhang stehende Vermögensertrag steuerrechtlich erfasst wird und die Aufwendungen dazu dienen, den einkommenssteuerrechtlich massgeblichen objektiven Nutzungswert[464] der Liegenschaft zu erhalten sowie zu sichern.[465] Mit anderen Worten sind Aufwendungen für Liegenschaften dann nicht abzugsfähig, wenn der liegenschaftliche Wert der Installation, an dem der Unterhalt getätigt werden soll, im Mietpreis oder im Eigenmietwert nicht enthalten ist.[466] Dabei ist zu beachten, dass es keine Abweichung vom vorgenannten Grundsatz darstellt, wenn die Unterhaltskosten i.w.S. zum Abzug zugelassen werden, obwohl kein Ertrag vereinnahmt werden kann, weil das für eine Fremdnutzung gedachte Grundstück nicht vermietet oder verpachtet werden konnte.[467] Obwohl der Steuerpflichtige keinen steuerbaren Ertrag aus dem

---

463 Siehe zu den Gewinnungskosten hiervor N 53 ff.

464 Siehe zum massgebenden objektiven Nutzungswert hiervor N 137.

465 Urteil des BGer vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.5 S. 166; bestätigt im Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1; Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.1; Urteile des BGer 2C_393/2012 und 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2; Urteile des VGer SG B 2018/162 und B 2018/163 vom 6. November 2018 E. 3.1; Urteil des VGer BL vom 17. Dezember 1997 in StE 1999 B 25.6. Nr. 33 E. 1.b); FUNK, Gewinnungskosten, S. 152 ff.; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 21 N 55; KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 22 Abs. 1 lit. b N 94; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 32 N 5; BÖCKLI, Besteuerung der Eigenmiete, S. 18 f. A.M. ist EGLOFF, der die Auffassung vertritt, dass sich die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten nicht danach entscheidet, ob bestimmte Bauteile bei der Festsetzung des Eigenmietwerts berücksichtigt worden sind, sondern vielmehr danach, ob diese Bauteile gemäss den massgeblichen Vorgaben bei der Festsetzung des Eigenmietwerts hätten berücksichtigt werden müssen (Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 132). M.E. ist diese Auffassung nicht zutreffend, weil diesfalls der erforderliche organische Zusammenhang der Gewinnungskosten mit den steuerlich erfassten Roheinkünften fehlt.

466 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 36; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 37; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 3 S. 5; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 2.4; Urteil des KGer VD FI.2015.0021 vom 29. August 2017 in StR 2018 S. 134, E. 5.a) S. 144; Urteile des KGer FR 604 2016 92 und 604 2016 93 vom 30. Oktober 2017 E. 2.d); Urteile des KGer FR 607 2013 41 und 607 2013 42 vom 3. Dezember 2014 E. 3.a) f.; Urteile des KGer FR 607 2010-25 und 607 2010-26 vom 1. Februar 2012 E. 2.

467 Komm. StG AG EGLOFF, § 30 N 66 und § 39 N 7; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1; RK GE vom 25. Juni 1987 in StR 1990 S. 621; Urteile des StGer FR 604 2018 31 und 604 2018 32 vom 21. August 2018 E. 2.2.

Vermögensobjekt erzielt, darf er die Aufwendungen vom Roheinkommen zum Abzug bringen. Dasselbe gilt, wenn der Steuerpflichtige im Anschluss an den Erwerb einer Liegenschaft Unterhaltsarbeiten an derselben ausführen lässt, er die Liegenschaft aufgrund des zeitlichen Ablaufs aber erst im darauf folgenden Jahr beziehen resp. vermieten kann. Auch in diesem Fall weist das Vermögensobjekt noch keinen Mietwert auf.[468]

187 Insbesondere kann in den beiden vorgenannten Konstellationen nicht argumentiert werden, dass das Einkommen aus der Liegenschaft steuerrechtlich nicht berücksichtigt werde. Dieses wird sehr wohl erfasst, indes ist der Steuerpflichtige im Jahr des Erwerbs der Liegenschaft mit einem steuerbaren Ertrag von CHF 0.00 zu veranlagen.[469] Auch das Bundesgericht hat festgehalten, dass der Begriff des Nettogesamteinkommens keine vollkommene Symmetrie zwischen den Einkünften und den als Gewinnungskosten abgezogenen Ausgaben verlange. Unterhaltskosten i.w.S. seien auch dann zum Abzug zuzulassen, wenn ihnen wegen Renovationsarbeiten keine Einkünfte gegenüberstehen. Vorausgesetzt werde aber, dass die Liegenschaft im Folgejahr bzw. auf die Dauer gesehen ein Einkommen generiere. Damit werde auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Genüge getan.[470]

188 Schliesslich sind die Unterhaltskosten i.w.S. für jedes Grundstück einzeln zu betrachten. Damit die Unterhaltskosten i.w.S. zum Abzug gebracht werden können, reicht es nicht aus, dass solche entstanden sind und andere Grundstücke, die im Eigentum eines Steuerpflichtigen stehen, Erträge erbringen. Vielmehr ist es eine unabdingbare Voraussetzung für Unterhaltskosten i.w.S., dass das Grundstück, an dem der Unterhalt ausgeführt wurde, selbst einen Ertrag abwirft. Ansonsten fehlt es den Aufwendungen am nötigen Gewinnungskostencharakter.[471]

---

468 Daher sind bspw. die Versicherungsprämien (z.B. für eine Gebäudeversicherung) auch dann zum Abzug zuzulassen, wenn diese Auslagen und die Erzielung eines Ertrages zeitlich auseinanderfallen, weil das Gebäude noch nicht bewohnbar ist, da noch Arbeiten ausgeführt werden und es folglich noch keinen Mietwert aufweist (vgl. BGE 133 II 287; hiernach N 365 f.).

469 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 7.

470 BGE 133 II 287 E. 3 S. 290 f.

471 Urteil des BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 in StR 2017 S. 239, E. 4.1 S. 243.

B. Unterhaltskosten i.e.S.

a) Allgemein

189 Als Unterhaltskosten i.e.S. abziehbar sind nur solche Kosten, die mit dem Besitz einer Liegenschaft wirtschaftlich oder rechtlich verknüpft sind und dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder zu ersetzen.[472] Wie bei den allgemeinen Gewinnungskosten wird auch bei den Liegenschaftsunterhaltskosten i.e.S. verlangt, dass ihnen ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen i.S.v. Art. 21 DBG gegenübersteht. Steht den Kosten dagegen eine zukünftige Einkunft gegenüber, handelt es sich grundsätzlich um Anlagekosten.[473] Für die Abzugsfähigkeit ist es folglich unabdingbar, dass der liegenschaftliche Wert der Einrichtung, an welcher der Unterhalt getätigt wird, im Mietpreis oder im Eigenmietwert enthalten ist.[474] Daraus folgt, dass in zeitlicher Hinsicht Unterhaltskosten i.e.S. grundsätzlich nur dann abzugsfähig sein können, wenn der Wert, den sie erhalten sollen, einen Ertrag abwirft, und die Person, welche die Ausgaben trägt, diesen Ertrag als Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen versteuert.[475]

b) Formen von Unterhaltskosten i.e.S.

190 Unterhaltskosten i.e.S. sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Kreierung neuer, sondern die Erhaltung bereits bestehender Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind.[476] Mit anderen Worten lassen Unterhaltsarbeiten eine Liegenschaft in ihrer Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiter bestehen. Zu den Unterhaltskosten i.e.S. gehören die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt, wie Kosten für

---

472 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 24; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 10; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 37 ff.; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 12; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 4.b); vgl. ferner MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 424.

473 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 35 f.; Urteil des KGer LU vom 9. Februar 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 67 E. 3.2.2; siehe für die Ausnahmen von diesem Grundsatz hiervor N 186 f.

474 Urteil des VGer FR vom 12. Mai 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 42 E. 5.a).

475 Urteil des KGer LU vom 9. Februar 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 67 E. 3.2.2. Ein Abzug ist selbst dann möglich, wenn der steuerbare Ertrag der Liegenschaft CHF 0.00 beträgt (siehe zum Einkommen aus unbeweglichem Vermögen und zu dieser Problematik hiervor N 102 ff. bzw. 186 f.).

476 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 37; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 30; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; KÄNZIG, Aufwendungen, S. 589; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 2.1.

Ausbesserungsarbeiten aller Art, sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben.[477] Diese Auslagen dienen in der Regel der Instandhaltung (Reparaturen, Betriebskosten) der Liegenschaft. Sie gehören zum ordentlichen Unterhalt und fallen regelmässig an. Abzugsfähig sind sodann auch Instandstellungskosten (periodische Renovationen), die in längeren Zeitabständen anstehen. Diese Aufwendungen gehören zum ausserordentlichen Unterhalt.[478] Ebenfalls zählen zu den Unterhaltskosten i.e.S. die Auslagen für sog. Ersatzbeschaffungen. Im Zuge dieser Arbeiten werden veraltete Installationen wie Kücheneinrichtungen, sanitäre Installationen etc. ersetzt.[479] In der Praxis ergeben sich oftmals Probleme, Instandstellungskosten bzw. Ersatzanschaffungskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen.[480]

191 Zu den Unterhaltskosten i.e.S. können aber unter Umständen auch Aufwendungen zählen, mit denen zu bereits bestehenden Werten neue hinzugefügt werden. Die neuen Werte dienen allerdings einzig dazu, die Liegenschaft wieder in den Zustand zu bringen, dass sie den einmal vorhanden gewesenen Verwendungszweck wieder vollständig erfüllen kann. Demnach sind all jene Aufwendungen abziehbare Unterhaltskosten i.e.S., die ein Grundstück wieder in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat.[481]

192 Schliesslich gehören zu den Unterhaltskosten i.e.S. gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 ESTV-LiegVo auch die Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentumsgemeinschaften (Art. 712l ZGB), sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden.[482]

---

477 Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 2.a); vgl. ebenso für das Mehrwertsteuerrecht Urteil des BGer 2C_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 2.4.

478 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 75; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 24; Urteile des StGer FR 604 2018 31 und 604 2018 32 vom 21. August 2018 E. 2.1; vgl. ferner STADLIN, Liegenschaftsunterhalt, S. 18.

479 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 24.

480 Siehe zur Abgrenzung zu den wertvermehrenden Aufwendungen hiernach N 197 ff.

481 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 37 f.; Urteil des StGer SO SGSTA.2016.99 vom 3. April 2017 E. 2.2; siehe hiernach N 204 ff.

482 Dies ist jedoch nicht unumstritten (eingehend hiernach N 237 ff.).

aa) Instandhaltungskosten

193 Die regelmässig anfallenden Auslagen, welche die Funktionsfähigkeit des Grundstücks bzw. des Wirtschaftsguts garantieren, stellen Instandhaltungskosten dar.[483] Unter diese Kosten fallen wiederkehrende Ausbesserungsarbeiten und die anfallenden Reparaturen an den Hoch- und Tiefbauten (z.B. Malerarbeiten, Tapezieren, Dachreparaturen, Reparatur von Gartenmauern, Autoabstellflächen usw.). Die hiervor erwähnten Massnahmen dienen der Erhaltung des Zustandes der Liegenschaft, wie er beim Antritt vorlag. Sie sind daher als Unterhaltskosten i.e.S. abzugsfähig.[484]

194 Jedes Wirtschaftsgut erleidet, bedingt durch die Lebensdauer, einen Wertverlust, der dem Wiederbeschaffungswert entspricht. Zusätzlich zu diesem Wertverlust tritt nun durch die Nutzung ein zusätzlicher Wertabfall hinzu. Ziel der Instandhaltungskosten ist es, diesen zusätzlichen Wertabfall aufzufangen und das Bewertungsobjekt gebrauchsfähig und entsprechend dem Wert der Lebensdauer bzw. dem Wiederbeschaffungswert zu erhalten.[485] Dieser Sachverhalt kann anhand des Wirtschaftsguts Kühlschrank illustriert werden: Der Anschaffungspreis für den Kühlschrank lag bei CHF 5000.00. Die durchschnittliche Lebensdauer eines Kühlschranks beträgt zehn Jahre.[486] Das Gerät unterliegt einem dauernden Wertverlust, einerseits infolge Alterung und andererseits aufgrund der Benutzung. Bei einer linearen Wertabnahme unterliegt der Kühlschrank einem jährlichen Wertverlust von CHF 500.00, wodurch dieser nach zwei Jahren einen Wiederbeschaffungswert von CHF 4000.00 aufweist. Neben diesem, durch die Lebensdauer bedingten Wertverlust erleidet der Kühlschrank durch die Nutzung einen zusätzlichen Wertabfall von CHF 800.00. Dies hat zur Folge, dass der effektive Wert des Kühlschranks bei CHF 3200.00 liegt. Die Instandhaltungskosten

---

483 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 40; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 154; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 4.b); Urteile des KG FR 604 2016 92 und 604 2016 93 vom 30. Oktober 2017 E. 2.c).

484 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 80; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; KÄNZIG, Aufwendungen, S. 589; Urteile des KGer FR 604 2018 114 und 604 2018 115 vom 26. August 2019 E. 2.1; Urteile des KG FR 604 2016 92 und 604 2016 93 vom 30. Oktober 2017 E. 2.c); vgl. ferner Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 3 S. 4; Steuerverwaltung des Kantons Genf, frais d'entretien des immeubles privés, Ziff. 2.1.1.1 S. 2.

485 Vgl. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 84 f.; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.1 S. 3.

486 Diese Angabe basiert auf der paritätischen Lebensdauertabelle des Hauseigentümerverbands und des Mieterinnen- und Mieterverbands <https://intern.mieterverband.ch/ldt/objekte.php?Gid=7> (besucht am 21. Juni 2019).

dienen nun dazu, diesen laufenden Wertverlust von CHF 800.00 aufzufangen und das Wirtschaftsgut nutzungsfähig zu erhalten. Die Instandhaltungsarbeiten haben folglich zum Ziel, das Wirtschaftsgut in dem Wert zu erhalten, der seinem Wiederbeschaffungswert entspricht. Im vorgenannten Beispiel soll somit der Wert von CHF 4000.00 erhalten bleiben.[487] Die regelmässige Wartung des Kühlschranks verhindert allerdings nicht, dass das Gerät voraussichtlich in zehn Jahren unbrauchbar sein und den Wert vollständig verloren haben wird.[488]

bb) Instandstellungskosten

195 Oftmals genügen die laufenden Ausbesserungen und Reparaturen nicht, um den Zustand einer Liegenschaft zu wahren. In grösseren Zeitabständen sind umfangreichere Arbeiten in Form von Renovationen notwendig, um eine Liegenschaft in einem ordentlichen Zustand zu halten.[489] Instandstellungskosten dienen dem Erhalt der Ertragsfähigkeit und werden in der Regel am Ende der Lebensdauer von Bauteilen notwendig, da ab diesem Zeitpunkt der Wertverlust nicht mehr durch regelmässige Instandhaltung aufgefangen werden kann. Es wäre daher verfehlt, die Instandstellungsarbeiten als Nachholen unterbliebener Instandhaltung zu definieren. Die Bauteile haben eine begrenzte Lebensdauer und müssen irgendwann ersetzt werden, unabhängig davon, ob das Bauteil regelmässig instand gehalten wurde.[490] Vielmehr dienen sie dazu, einen erhöhten Wertverlust aufzufangen und das Wirtschaftsgut auf den durch die Lebensdauer bedingten Wiederbeschaffungswert zu bringen und den Wert einer Liegenschaft auf die Dauer zu erhalten.[491] Somit fallen Instandstellungen, im Gegensatz zu den Instandhaltungen, in grösseren Zeitabständen an.[492] Zu den Instandstellungskosten gehören bspw. die zeitbedingten

---

487 Beispiel in Anlehnung an ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 83 f.

488 Vgl. RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 91.

489 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 81; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 41; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 154; KÄNZIG, Aufwendungen, S. 589; Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 4.b); Urteil des VGer VD FL.1998.0020 vom 21. April 2006 E. 2; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.3 S. 4.

490 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 43 m.w.H.; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 24; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 75; Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten, S. 13; a.M. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 85 f.; KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 22 N 162; FUNK, Gewinnungskosten, S. 155; RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 91; Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 2.a); Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 2.a).

491 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 85 f.; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 3 S. 4.

492 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 43.

Änderungen der Heizanlage, Anpassungen der elektrischen Einrichtungen an geänderte Vorschriften sowie Fassaden- oder Dachrenovationen.[493] Im Zusammenhang mit einem Kühlschrank können Instandstellungskosten dazu dienen, einen aussergewöhnlichen Nutzungsschaden (wie etwa Schimmel an den Abdichtungsgummis) zu beseitigen, um den Kühlschrank weiter nutzen zu können. Die ursprüngliche Lebensdauer des Kühlschranks wird dadurch nicht verlängert. Wenn diese Arbeiten nach sieben Jahren am Kühlschrank vorgenommen werden, wird er trotzdem in drei Jahren, durchschnittliche Verhältnisse vorausgesetzt, keinen Wert mehr aufweisen.

cc) Ersatzanschaffungskosten

196 Ist die Lebensdauer eines Bauteils, auch wenn es immer ordentlich unterhalten wurde, am Ende, kann der Wertverlust ab diesem Zeitpunkt weder mit Instandhaltungs- noch mit Instandstellungsarbeiten aufgefangen werden. In diesem Fall bleibt dem Steuerpflichtigen nichts anderes übrig, als das verbrauchte Wirtschaftsgut zu ersetzen, damit ihm die Einkommensquelle erhalten bleibt.[494] Unter den Begriff der Unterhaltskosten i.e.S. fallen daher auch Ersatzanschaffungskosten.[495] Beim Ersatz von vorhandenen Anlagen wird nicht verlangt, dass das Ersatzobjekt mit dem zu ersetzenden Gut vollkommen identisch ist. Wesentlich ist, dass beide Objekte die gleiche Funktion erfüllen.[496] Ersatzanschaffungskosten sind folglich dann abzugsfähig, wenn veraltete Installationen durch zeitgemässe und gleichwertige Einrichtungen mit unverändertem Komfort ersetzt werden. Die Arbeiten müssen jedoch notwendig sein, um die Liegenschaft weiterhin vermieten oder benutzen zu können.[497] Anders gesagt, soll das Grundstück durch diese Aufwendungen weiterhin seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen können und allenfalls modernisiert werden. Dabei kommt es nicht darauf an, ob Ursachen innerhalb oder ausserhalb des Grundstücks Anlass zu baulichen Massnahmen gegeben haben.[498] Wird im vorgenannten Beispiel der Kühlschrank nach neun Jahren durch einen gleichwertigen neuen Kühlschrank ersetzt, verliert der alte bei einem jährlichen Wertverlust von CHF 500.00 einen Restwert von

---

493 Urteil des KGer LU vom 9. Februar 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 67 E. 3.2.1.

494 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 44; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 87; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 66.

495 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 42.

496 Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.4; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 69.

497 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 85 mit Hinweisen zur Rechtsprechung; Urteil des VGer LU vom 4. September 1984 in StE 1985 B 27.7 Nr. 3 E. 2; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 3 S. 4.

498 Urteil der StRK ZH vom 12. Dezember 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 46 E. 2 und 3.d); Urteil des SVGer AG 3-RV.2015.41 vom 24. September 2015 E. 3.3.2 f.

CHF 500.00 (CHF 5000.00 – 4500.00). In dieser Höhe übernimmt damit der neue Kühlschrank eine Ersatzfunktion. Unter der Annahme, dass der neue Kühlschrank wiederum CHF 5000.00 Nutzungswert aufweist, also gleichwertig ist, wären die gesamten Aufwendungen für den Kühlschrankersatz Unterhaltskosten i.e.S., denn sie dienen vollumfänglich der Erhaltung der ursprünglichen Einkommensquelle. Sollte jedoch die Ersatzanschaffung den einkommenssteuerlich massgebenden Nutzungswert des ersetzten Objekts übersteigen, d.h. über CHF 5000.00 liegen, sind die Aufwendungen nur bis zu diesem Betrag als Unterhaltskosten i.e.S. abzugsfähig. Der darüber hinausgehende Teil ist als wertvermehrende Anlagekosten zu qualifizieren und nicht zum Abzug zuzulassen.[499]

C. Abgrenzungen

a) Wertvermehrende Aufwendungen

aa) Definition

197 In vielen Fällen geht der Liegenschaftseigentümer im Zuge von Instandstellungsarbeiten oder Ersatzanschaffungen über die blosse Modernisierung bestehender Einrichtungen hinaus und verbindet damit gleichzeitig eine dauernde Verbesserung des Zustandes seiner Liegenschaft, indem er die alte Einrichtung durch eine neue ersetzt, die einen vergleichsweise gesteigerten Komfort bietet.[500] Das Grundstück wird dadurch in einen besseren Zustand versetzt, d.h., diese Aufwendungen lassen ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken.[501] Solche Aufwendungen führen zu einer Wertvermehrung eines Grundstücks und sind daher von den Unterhaltskosten zu unterscheiden. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits bestehender Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche, neue Werte geschaffen.[502] Infolge der Wertvermehrung

499 Beispiel in Anlehnung an ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 87 f.; kritisch hierzu ALTORFER, die aufgrund steuerpolitischer Gründe der Auffassung ist, dass selbst dann die gesamten Kosten als abzugsfähig zu qualifizieren seien, wenn das Ersatzmodell einen wesentlich grösseren Komfort biete als der bisherige Kühlschrank. Dadurch solle die Bauerneuerung gefördert werden (ALTORFER, Renovationsbremse, S. 266).

500 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 83; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139; vgl. ferner MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 424; FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten, S. 456.

501 Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 2.b); Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 2.b); vgl. ferner STADLIN, Liegenschaftsunterhalt, S. 18; Urteil des VGer BE vom 19. Oktober 1982 in BVR 1983 S. 30, E. 6 S. 31 f.

502 Urteil des BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 in StR 2017 S. 239, E. 3.3 S. 242 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32

erhält der Eigentümer einen höheren objektiven Nutzungswert,[503] namentlich erhöhen solche Aufwendungen den ursprünglichen objektiven Wert der Liegenschaft. Mit anderen Worten bewirken die wertvermehrenden Aufwendungen im Gegensatz zu den Gewinnungskosten keinen Vermögensabgang beim Steuerpflichtigen,[504] sondern stellen für die Einkommenssteuer gemäss Art. 34 lit. d DBG nicht abzugsfähige Anlagekosten[505] dar.

198 Durch wertvermehrende Aufwendungen findet ein Aktiventausch statt, indem die steuerpflichtige Person in der Regel Geld hingibt und dafür im gleichwertigen Umfang andere Vermögensobjekte erhält (bspw. ein Gebäude, das neu erstellt wird, oder den Ausbau eines Dachstocks). Dies sei am folgenden Beispiel illustriert: Herr Müller lässt sich erstmals für CHF 5000.00 eine Sauna einbauen. Hierfür bezahlt er aus seinem Postkonto CHF 5000.00. Das Vermögen von Herr Müller (bezogen auf die Sauna) beträgt also CHF 5000.00. Nach einiger Zeit wird die Sauna ersetzt, was wiederum Kosten von CHF 5000.00 verursacht. Herr Müller besitzt also wiederum eine Sauna im Wert von CHF 5000.00, für die er aber nun insgesamt CHF 10 000.00 aufgewendet hat. Die Kosten für den Ersatz bewirken folglich einen Vermögensabgang in der Höhe von CHF 5000.00, der nun im Gegensatz zu den ersten CHF 5000.00 einkommensmindernd geltend gemacht werden kann.[506]

N 44; Komm. StHG ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 N 58; FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten, S. 458.

503 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 13; Urteile des KG FR 604 2016 92 und 604 2016 93 vom 30. Oktober 2017 E. 2.c); siehe zum objektiven Nutzungswert hiervor N 137.

504 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 65.

505 Solche Anlagekosten sind allerdings bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig. Eine Anrechnung in beiden Bereichen (Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer) ist ausgeschlossen. Im Idealfall sind die Einkommenssteuer und die Grundstückgewinnsteuer steuersystematisch und wertungsmässig lückenlos aufeinander abgestimmt (Urteile des BGer 2C_682/2018, 2C_684/2018 und 2C_685/2018 vom 14. Mai 2019 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 3.2.2; Urteil des BGer 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_647/2013 vom 1. Mai 2014 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4; Urteil des BGer 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1; Urteil des VGer GR A 15 34 vom 4. Juli 2016 E. 2.b); Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 63; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 25 und 33; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 21; Komm. StG BL WENK, § 78 N 2).

506 Beispiel in Anlehnung an RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 97.

bb) Vorgehen

199 Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien.[507] Dies hat zur Folge, dass dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt den Vergleichsmassstab bildet, sondern der Wert der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.[508] Nur die zur Wiederherstellung oder Aufrechterhaltung des Zustands der Anlage notwendigen und tatsächlich bezahlten Ausgaben können als Unterhaltskosten vom Roheinkommen abgezogen werden.[509] Ob das Objekt zufolge der Aufwendungen wirtschaftlich für den Steuerpflichtigen einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist nicht entscheidend. Ebenfalls kommt es nicht auf das Motiv an, weshalb sich die steuerpflichtige Person dazu entschliesst, Aufwendungen für ihre Liegenschaft zu tätigen.

200 Des Weiteren lassen sich bei Umbauten von bestehenden Gebäuden wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen nicht immer genau auseinanderhalten. Aus diesem Grund muss eine Schätzung vorgenommen werden. Hierbei ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die notwendigen Schätzungsgrundlagen bereitzustellen.[510] Insbesondere werden genauere Angaben

---

507 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 46; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 31; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 15a; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 2.2; Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 4.d); Urteil des StGer SO SGSTA.2016.99 vom 3. April 2017 E. 2.3; Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 2.c). Genau genommen, erfolgt hierbei zugleich eine Abgrenzung zwischen der Grundstückgewinnsteuer (Abzug von wertvermehrenden Aufwendungen) und der Einkommenssteuer (Abzug von werterhaltenden Aufwendungen). Der Steuerpflichtige hat kein Wahlrecht, wo er Unterhaltskosten abziehen will (Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 128; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 21).

508 Urteile des BGer vom 4. Oktober 2017 2C_1166/2016 und 2C_1167/2016 E. 2.3; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 2.2; Urteile des StRKGer ZH 2 DB.2017.133 und 2 ST.2017.167 vom 6. Dezember 2017 E. 1.d); Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 4.d); siehe zur Einzelbetrachtung hiervor N 125 f. und ferner 133 ff.

509 Urteil des BGer vom 11. Juni 1999 in ASA 2001/02 S. 155, E. 3.d) S. 159; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 6. Es gilt somit, wie bei der Grundstückgewinnsteuer, das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung (siehe hierzu Urteil des BGer vom 22. Februar 2018 in StE 2018 B. 44.13.1 Nr. 8 E. 3.3; BGE 143 II 382 E. 4.2.2 S. 390; Urteil des BGer 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.3).

510 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_141/2008 vom 15. Februar 2008 E. 2.1; BGE 140 II 248 E. 3.5 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.6; Urteile des BGer 2C_698/2015 und 2C_699/2015 vom 29. August 2016 E. 3.2.3; Urteile des VGer BS VD.2017.216 und VD.2017.217 vom

über die ausgeführten Arbeiten sowie den Zustand und die Ausrüstung vor und nach dem Umbau benötigt.[511] Ansonsten kann eine steuerrechtliche Beurteilung nicht vorgenommen werden. Dies hat zur Folge, dass die betreffenden Aufwendungen entweder vollständig unberücksichtigt bleiben müssen oder nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen sind.[512] Insbesondere hat dies nicht zur Folge, dass allein deshalb, weil eine steuerpflichtige Person vergessen hat, Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer abzuziehen, diese Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden können.[513]

201 Der Umstand, dass ein Vermieter nach der Ausführung von baulichen Massnahmen einen höheren Mietzins verlangen kann, erlaubt allein jedoch nicht den Schluss auf eine wertvermehrende Massnahme. Ein erheblich erhöhter Mietzins kann auch auf andere Umstände, wie etwa einen bis anhin sehr günstigen Mietzins, zurückzuführen sein. Die Mietzinserhöhung kann aber durchaus ein Indiz für eine wertvermehrende Aufwendung darstellen.[514]

---

30. August 2018 E. 5.1 m.w.H.; Auszug aus dem Urteil der StRK TG STRE.2016.357 vom 2. November 2017 in StR 2018 S. 859; Auszug aus den Urteilen des StGer SO SGSTA.2016.107 und BST.2016.96 vom 25. September 2017 in KSGE 2017 Nr. 9 S. 33, E. 3.2 S. 34; Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 2.c); Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 2.c); Urteil des VGer GR A 15 34 vom 4. Juli 2016 E. 2.c); Urteil der VwRK SG VRK I/1-2013/186, 187 vom 20. Mai 2014 E. 3.a); Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.4; Urteil des VGer VD FL.2003.0036 vom 16. Dezember 2005 E. 3.c).

511 Siehe hierzu z.B. Urteil des VGer ZH vom 22. April 1986 in StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1. Um den Steuerpflichtigen und Steuerbehörden die Arbeit zu erleichtern, haben zudem die meisten Kantone in Form von Verwaltungsverordnungen Ausscheidungskataloge veröffentlicht, die eine prozentuale Aufteilung zwischen der Unterhalts- und der wertvermehrenden Komponente ermöglichen (siehe hiervor N 75 f.).

512 Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 2.c); bestätigt in den Urteilen des StRKGer ZH 2 DB.2017.133 und 2 ST.2017.167 vom 6. Dezember 2017 E. 1.f).

513 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 34; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 22.

514 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 54; Urteil des VGer VD FL.1998.0020 vom 21. April 2006 E. 3; Urteil des VGer VD FL.2003.0036 vom 16. Dezember 2005 E. 3.b). Das Bundesgericht zeigt in einem Urteil aus dem Jahr 2015 illustrativ auf, wie Unterhaltsarbeiten bzw. wertvermehrende Arbeiten den Mietzins beeinflussen können (BGE 141 III 245 übersetzt in Pra 105 [2016] Nr. 33). Diesbezüglich ist allerdings anzumerken, dass die Abgrenzung zwischen wertvermehrenden Aufwendungen und Unterhaltsarbeiten im Miet- und Steuerrecht nicht identisch ist. Aus diesem Grund wird der Mietzins im Steuerrecht folgerichtig auch nur als Indiz für das allfällige Vorhandensein von wertvermehrenden Arbeiten angesehen.

cc) Aufwendungen mit Mischcharakter

202 Werden Umbauten an bestehenden Gebäuden getätigt, kommt es häufig vor, dass eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil umfasst (sog. Mischcharakter). Während die Aufwendung im Umfang des werterhaltenden Anteils zum Abzug zugelassen wird, kann der Steuerpflichtige den wertvermehrenden Anteil nicht von seinem Roheinkommen abziehen.[515] In diesen Fällen müssen die Kosten somit in abzugsfähige und wertvermehrende Aufwendungen zerlegt werden.[516] Dabei wird das ersetzte oder renovierte Bauteil im Rahmen einer Einzelbetrachtung darauf untersucht, ob es eine Wertsteigerung erfahren hat bzw. ob es gegenüber dem alten bzw. renovierten Bauteil eine höhere Qualität oder einen besseren Komfort bietet.[517] Die Festlegung der Quoten, d.h., welcher Teil wertvermehrend bzw. werterhaltend ist, wird vorwiegend geschätzt und stellt daher eine Ermessensfrage dar.[518]

203 Eine taugliche Grundlage für die Schätzung kann die im Anschluss an einen Umbau ergangene Höherschätzungsanzeige der kantonalen Gebäudeversicherung sein. Es ist dabei aber immer zu beachten, dass die Kosten für den werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Teil nicht mit den ausgerechneten Werten bezüglich der Gebäudeversicherung gleichgesetzt werden können.[519] Stimmt der berechnete Gebäudemehrwert, der durch den Umbau bewirkt wird, nicht mit den Kosten für den Umbau überein, ändert dies nichts an der Qualifikation der Anteile.[520] Mit anderen Worten entspricht der erreichte Gebäudemehrwert nicht unbedingt den aufgebrachten Kosten für den Um- oder Ausbau. Wird bspw. an einem Gebäude das bisherige, sanierungsbedürftige Dachfenster durch eine Dachlukarne für CHF 27 000.00 ersetzt (der blosse Ersatz des Dachfensters hätte nur werterhaltende Kosten von CHF 2000.00 ausgelöst), ist diese Massnahme grösstenteils wertvermehrender Natur, auch

---

515 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 45; darunter fallen z.B. die Ersatzanschaffungskosten (siehe hiervor N 196 und 250 f.).

516 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 84.

517 Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5 und 4; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 6.1 S. 6.

518 Urteil des BGer vom 22. Dezember 1978 in ASA 1979/80 S. 478, E. 5.c) S. 483; Urteil des BGer 2C_141/2008 vom 15. Februar 2008 E. 2.1; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5 und 4; hiervor N 200; vgl. auch Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.7 S. 5.

519 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 45; vgl. bspw. Urteile des StGer SO SGSTA.2010.24 und BST.2010.22 vom 31. Januar 2011 E. 6.

520 Urteil des BGer 2C_141/2008 vom 15. Februar 2008 E. 2.1.

wenn der Wert des Gebäudes durch diese Massnahme nicht um CHF 25 000.00 zunimmt.[521]

dd) Aufwendungen für Modernisierungen

204 Aufwendungen für einzelne Installationen, die ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, also ein Haus oder eine Wohnung in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Objekts aufrücken lassen, haben grundsätzlich wertvermehrenden Charakter.[522] Vor allem bei Modernisierungen kann sich die Abgrenzung als schwierig erweisen. Eine Modernisierung, die noch als werterhaltend qualifiziert wird, liegt vor, wenn einem Gebäude oder der zu ersetzenden Einrichtung der zeitgemässe Komfort wiedergegeben wird, der ursprünglich (namentlich im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung) vorhanden war, jedoch durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren ging.[523] Grundsätzlich könnte gesagt werden, wenn die Zeitumstände die Modernisierung eines Wohnhauses gebieten, damit dieses weiterhin geeignet ist, seinem bisherigen Zweck (namentlich der Vermietung oder der Eigennutzung) zu dienen, sind die für diese Modernisierung aufgewendeten Kosten abzugsfähige Unterhaltskosten i.e.S. Kommt die Modernisierung hingegen einer eigentlichen Neueinrichtung gleich und wird der Liegenschaftskomfort erweitert, sind die Kosten für diese Aufwendungen nicht voll abzugsfähig.[524]

205 In der Regel werden normale Modernisierungsmassnahmen an bestehenden Einrichtungen den Gebrauchswert eines Gebäudes insgesamt nicht so deutlich erhöhen, dass es dadurch an Wert zunimmt. Auch wenn über Jahre hinweg keine Modernisierung getätigt wurde, muss dies noch nicht eine Wertvermehrung zur Folge haben. Wird jedoch durch Unterhaltsarbeiten der Gebrauchswert des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand, d.h. im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung, deutlich erhöht, führt dies zu einer Wertvermehrung. Die einzelnen Baumassnahmen sind in diesem Fall aufgrund

---

521 Beispiel in Anlehnung an das Urteil des BGer 2C_141/2008 vom 15. Februar 2008 und RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 45.

522 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 48; vgl. hiervor N 197.

523 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 50; RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 92; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 117; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 141; Auszug aus den Urteilen der StRK TG STRE.2017.126 und STRE.2017.127 vom 15. Februar 2018 in TVR 2018 Nr. 42 E. 6.2; Auszug aus dem Urteil der StRK TG STRE.2017.247 vom 6. Juni 2017 in StR 2018 S. 859; Urteil des VGer VD FL.1998.0020 vom 21. April 2006 E. 4.

524 Auszug aus dem Urteil des VGer AG WBE.2017.21 vom 3. Juli 2017 in AGVE 2017 S. 99 E. 2.3 S. 101; Urteil der StRK ZH vom 24. Oktober 1990 in StE 1991 B 25.6 Nr. 21 E. 2.a).

einer funktionalen Betrachtungsweise[525] zu beurteilen. Im Rahmen einer Modernisierung ist deshalb für die Abzugsfähigkeit der Kosten jeweils zu prüfen, ob die ersetzten Installationen denselben Funktionen dienen und ob das Grundstück durch die einzelnen Massnahmen eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat. Dies ist insbesondere der Fall, wenn z.B. von einem einfachen zu einem mittleren oder von einem mittleren zu einem anspruchsvollen Gebäudestandard gewechselt wird. Werden daher im Zuge von Baumassnahmen Einrichtungen wie Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen nicht nur in zeitgemässer Form ersetzt, sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (Gebrauchswert) deutlich erweitert sowie ergänzt, wird dadurch das Gebäude wesentlich verbessert und der Wohnkomfort des Hauses wird damit insgesamt deutlich gesteigert. Dies kann z.B. zutreffen, wenn einfach verglaste Fenster durch Isolierungsglasfenster ersetzt werden, wenn eine technisch überholte Heizungsanlage (bspw. ein Kohleofen) durch ein komfortsteigerndes und qualitativ besseres Heizungssystem (z.B. Fussbodenheizung) ersetzt wird oder wenn bei der Modernisierung der Elektroinstallationen die Leitungskapazität massgeblich erweitert und die Zahl der Anschlüsse erheblich vermehrt wird.[526]

206 Teilweise kann es aber auch vorkommen, dass infolge des technischen Fortschritts Bauteile nicht mehr durch solche mit gleicher Qualität ersetzt werden können, weil die neuen Bauteile standardmässig eine höhere Qualität (z.B. der Ersatz von Herdplatten mit einem Glaskeramik-Kochfeld) oder eine längere Lebenserwartung aufweisen. Ebenso verhält es sich, wenn der heutige mittlere Standard der zu ersetzenden Einrichtung im Erstellungszeitpunkt der Liegenschaft ein anspruchsvoller Standard gewesen wäre. In solchen Fällen sind die gesamten Aufwendungen als Unterhaltskosten i.e.S. zu qualifizieren und damit abzugsfähig.[527]

---

525 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 48; RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 97; Urteil der VwRK SG VRK I/1-2013/186, 187 vom 20. Mai 2014 E. 3.a); Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5.

526 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 48 ff.; RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 97; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5. Als weiteres Beispiel kann der Einbau einer Sauna genannt werden, welche die Sanitärinstallationen deutlich erweitert.

527 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 47; RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 97; Urteil des VGer VD FL.1998.0020 vom 21. April 2006 E. 5. Dies kann anhand eines einfachen Beispiels aus dem Autobereich verdeutlicht werden: Während früher für das Öffnen und Schliessen der Fenster Kurbeln verwendet wurden, geschieht dies heute mittels Tasten. Solche sog. elektrischen Fensterheber waren anfänglich nur in Luxusautos anzutreffen, sind

ee) Aufwendungen für Umbauten, Grundrissveränderungen und zusätzliche Anlagen

207 Werden durch Umbauten bzw. durch Grundrissveränderungen bestehende Räume in einem Gebäude vergrössert oder zusätzliche Anlagen erstellt, kann nicht per se darauf geschlossen werden, dass wertvermehrende Aufwendungen getätigt wurden.[528] Es ist immer vorab zu prüfen, weshalb die Umbauten durchgeführt wurden. Wird z.B. eine Schallschutzwand gegen Strassenlärm errichtet oder werden Schutzmassnahmen gegen Hochwasser, Fallholz, Lawinen und dergleichen getroffen, gelten diese Aufwendungen grundsätzlich als abzugsfähige Unterhaltskosten. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil die baulichen Massnahmen einen entstandenen oder drohenden Minderwert des Grundstücks ganz oder teilweise beseitigen und damit keinen Mehrwert geschaffen haben.[529] Wird jedoch bspw. eine Türe verschoben oder werden Veränderungen an der Fassade vorgenommen bzw. ein Fenster in seiner Grösse oder Position verändert und werden diese Umbauten nicht aufgrund von Immissionen gemacht, handelt es sich dabei um nicht abziehbare Aufwendungen.[530]

ff) Aufwendungen für Bau- und Konstruktionsmängel

I) Aufwendungen für ursprünglich mangelhafte Einrichtungen und verdeckte Mängel

208 Ein besonderer Fall liegt vor, wenn Aufwendungen für eine ursprünglich mangelhafte Einrichtung getätigt werden, um diese nachträglich zu verbessern oder auszuwechseln. Muss kurz nach der Fertigstellung eines Gebäudes eine Sanierung vorgenommen werden (z.B. aufgrund einer unsorgfältigen Bauausführung), stellen diese Kosten keine Unterhaltskosten dar, denn die Liegenschaft war von Anfang an mit einem Mangel behaftet, was zweifelsohne eine Wertminderung derselben darstellt. Daher erhöhen spätere Schadensbehebungen den Wert der Liegenschaft gegenüber demjenigen, den sie am Tage der Übernahme bzw. Fertigstellung des Gebäudes hatte. Mit anderen Worten dienen die Arbeiten dazu, der Liegenschaft den Wert zu geben, den

---

heute aber üblich (RICHNER, Unterhaltskosten bei Geschäftsgrundstücken ZStP, S. 97 Fn. 18).

528 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 55.

529 Urteil der StRK ZH vom 12. Dezember 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 46 E. 3.d); Auszug aus den Urteilen des StG SO SGSTA.2015.29 und BST.2015.26 vom 7. Dezember 2015 in KSGE 2015 Nr. 6 S. 38, E. 3.2 f. S. 42; siehe zu den Schutzmassnahmen hiernach N 283 ff.

530 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 424; Auszug aus den Urteilen der StRK TG STRE.2017.364 und STRE.2017.365 vom 10. Juli 2017 in StR 2018 S. 859 f.; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.1.

sie nach Ansicht des Erwerbers im Zeitpunkt der Fertigstellung oder des Kaufes hätte haben sollen, aber aufgrund des Mangels objektiv nicht hatte. Deshalb kann es sich bei der Sanierung steuerrechtlich nicht um eine Wiederherstellung eines vorher im Besitz des Steuerpflichtigen bereits vorhandenen Werts handeln, sondern um Mehrkosten, die vielleicht in kleinerem Umfang bei sorgfältiger Bauausführung ebenfalls angefallen wären. Folgerichtig können dann auch die Kosten nicht zum Abzug gebracht werden.[531] Vielmehr dient die Sanierung nicht der Erhaltung oder Wiederherstellung eines zuvor bestehenden Werts, sondern es wird ein neuer Wert geschaffen.[532] Genau genommen geht es um Mehrkosten, die ohnehin angefallen wären, d.h. um Gestehungskosten, da die Kosten für die Erstellung der Baute um diese Aufwendungen geringer gewesen sind. Dementsprechend sind bspw. die Kosten zur Behebung eines Konstruktionsmangels bei einem undichten Balkon nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig.[533]

209 Auch die rechtsgleiche Behandlung darf in diesem Fall nicht übersehen werden. Ein Bauherr, der bei der Erstellung der Liegenschaft höhere, nicht abzugsfähige Gestehungskosten in Kauf nimmt und so das Risiko von nachträglichem Sanierungsbedarf vermindert, darf nicht schlechtergestellt werden als derjenige, der sich zu Beginn für geringere Erstellungskosten entscheidet und dafür Gefahr läuft, danach Sanierungen vornehmen zu müssen. Kosten, die eigentlich zu den Gestehungskosten gehören, können später nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden.[534]

---

531 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 in RDAF 2018 S. 478, E. 5.2 S. 482; Urteil des BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 in StR 2017 S. 239, E. 4.2 S. 243 ff.; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 2.3; Urteile des KG FR 604 2016 92 und 604 2016 93 vom 30. Oktober 2017 E. 3.b); Urteil der VwRK SG VRK I/1-2013/186, 187 vom 20. Mai 2014 E. 3.a); Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.3; Urteile des StGer FR 604 2009 82 und 604 2009 83 vom 15. Oktober 2010 E. 2.a) f.; Urteil der StRK BL vom 19. Oktober 1984 in BStPra IX S. 13, E. 2.d); MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 425 f.; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 110 f.; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 68; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 147 ff.; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 17; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 8 S. 7 f.

532 Urteil des BGer 2C_677/2008 vom 29. Mai 2009 E. 3.4; Urteil des BGer 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 in RDAF 2018 S. 478, E. 5.2 S. 482; BGE 103 Ib 197 E. 3.b) S. 201; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 3.2.

533 Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.11 S. 8.

534 Urteil des BGer 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 in StE 2009 B 25.6 Nr. 57, E. 2.4; Urteile des StGer SO SGSTA.2011.97 und BST.2011.86 vom 18. März 2013; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32

210 Das hiervor Gesagte gilt ebenfalls für Aufwendungen betreffend die Behebung von verdeckten Baumängeln, die erst nach dem Erwerb oder nach der Erstellung entdeckt wurden. Erwirbt bspw. der Steuerpflichtige im Sommer eine Liegenschaft mit einer funktionsuntüchtigen Bodenheizung, ohne dass ihm dieser Defekt bekannt gewesen ist, kann er diese Kosten für den Ersatz derselben nicht als Unterhaltskosten vom Roheinkommen in Abzug bringen. Diese Aufwendungen dienen vielmehr dazu, der Liegenschaft denjenigen Wert zu geben, den sie im Zeitpunkt des Kaufes hätte haben sollen, aber wegen des verdeckten Mangels objektiv nicht hatte.[535] Unbestrittenermassen erleidet der Steuerpflichtige einen Vermögensverlust, weil er für ein Objekt unbewusst mehr bezahlt hat, als dessen Wert beträgt. Kann der Käufer bezüglich des Mangels nicht auf den Verkäufer zurückgreifen, erleidet er einen Vermögensverlust, der einkommenssteuerrechtlich nicht berücksichtigt und auch nicht durch den Abzug von Unterhaltskosten ausgeglichen werden kann.[536]

II) Aufwendungen für Folgeschäden

211 Anders sieht es hingegen aus, wenn Folgeschäden beseitigt werden müssen, die als Folge von (anfänglichen/verborgenen) Konstruktionsmängeln entstanden sind. Kosten für die Beseitigung von Schäden, welche die Folge von Mängeln der Liegenschaft sind, stellen Unterhaltskosten dar, sofern damit weder der Wert der Liegenschaft erhöht noch deren Zustand gegenüber demjenigen im Zeitpunkt des Kaufs verbessert wird.[537] Beispielweise sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem wenige Jahre alten Wintergarten, der aufgrund konstruktiver Mängel bzw. unfachgemässer Ausführungen vorzeitig ersetzt bzw. repariert werden muss, teilweise abziehbar. Dabei ist jener Teil der Kosten nicht abzugsfähig, der die Aufwendungen für den Ersatz des gleich ausgeführten mit den gleichen Mängeln behafteten Wintergartens übersteigt. Anders gesagt, ist jener Part nicht abziehbar, der gegenüber dem

N 56; vgl. ferner Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 68; FUNK, Gewinnungskosten, S. 168.

535 Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 147 ff.; Urteil der VwRK SG VRK I/1-2013/186, 187 vom 20. Mai 2014 E. 3.a); Urteile des KG FR 604 2016 92 und 604 2016 93 vom 30. Oktober 2017 E. 2.e); Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 3.5 S. 7.

536 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 68; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 111; Urteile des StGer FR 604 2018 92 und 604 2018 93 vom 11. April 2019 in StE 2019 B 25.6 Nr. 78 E. 3.2.

537 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 3.5 S. 7; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.11 S. 8; vgl. Auszug aus den Urteilen des StGer SO SGSTA.2016.107 und BST.2016.96 vom 25. September 2017 in KSGE 2017 Nr. 9 S. 33, E. 7.1 S. 36.

früheren mangelhaften Zustand eine wertmässige Verbesserung bewirkt hat.[538]

212 Um dies besser zu veranschaulichen, ist von folgendem Beispiel auszugehen:[539] Bei einer Garage wurde das Fundament nicht richtig gebaut. Als Folge des Konstruktionsmangels kommt es zu einer Absenkung des Fundaments und es entstehen Mauerrisse. Folgeschäden bzw. -mängel haben zwar ihre Ursache in einem primären Werkmangel des vom Unternehmer abgelieferten Werkes, der Folgeschaden ist jedoch nicht im Mangel selbst begründet, sondern tritt als weitere Konsequenz hinzu.[540] Vorliegend sind die entstandenen Mauerrisse kausal auf den konstruktiven Mangel der Garage zurückzuführen. In der Folge bezahlt Herr Müller CHF 2000.00 für die Reparatur der Mauerrisse sowie CHF 1500.00 für die Anhebung und Reparatur des Fundaments. Die angefallenen Aufwendungen von CHF 2000.00 für die Beseitigung der Mauerrisse stellen Folgeschäden dar und sind folglich als abzugsfähige Unterhaltskosten zu qualifizieren. Die Aufwendungen von CHF 1500.00 zur Behebung des (ursprünglichen) konstruktiven Mangels am Fundament stellen hingegen nicht abzugsfähige Investitionen bzw. Anlagekosten dar.[541]

III) Aufwendungen für die Behebung von Schäden aufgrund übermässiger Alterung

213 Von den Bau- oder Konstruktionsmängeln sind die Kosten für Schäden abzugrenzen, die auf eine übermässige Alterung, insbesondere aufgrund einer witterungsbedingten Abnützung, zurückzuführen sind. Entstehen bspw. auf der Westfassade einer Liegenschaft durch Witterungseinflüsse (Regen, Hitze, Kälte, Wind) nach relativ kurzer Zeit Risse, wodurch bei Regenfällen Feuchtigkeit eindringen kann, liegt eine witterungsbedingte Abnützung vor. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten dienen vollumfänglich der Werterhaltung und sind dementsprechend als Unterhaltskosten abziehbar.[542]

538 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 69 m.w.H.; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 425.

539 Beispiel in Anlehnung an Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.11 S. 8

540 GAUCH, Werkvertrag, N 2076 f.

541 Selbst die Kosten für die Anhebung des Fundaments können nicht abgezogen werden, denn die Absenkung des Fundaments ist im primären Konstruktionsmangel selbst begründet.

542 Zum Ganzen Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 70; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 8 S. 8.

b) Lebenshaltungskosten

aa) Definition

214 Die Unterhaltskosten i.w.S. sind zudem von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Darunter sind die Auslagen zu verstehen, die nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen.[543] Als Einkommensverwendung sind sie Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person und gehören zu ihrer privaten Konsumwirtschaft.[544] Sie führen auch nicht zu einer objektiv feststellbaren Erhöhung eines für den Einkommenszufluss massgebenden Nutzungswerts.[545]

bb) Liebhaberei

215 Aufwendungen zur Deckung von privatem Vergnügen bilden Lebenshaltungskosten und stellen keine Gewinnungskosten dar. Liegenschaftskosten dienen immer dann einer Liebhaberei, wenn sie aus einer rein persönlichen Neigung des Steuerpflichtigen heraus getätigt werden, ohne eine Wirkung auf das steuerbare Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen ausüben zu können.[546] Die Auslagen im Bereich der Liebhaberei sind deshalb nicht abziehbar.[547] Zu dieser Kategorie gehören Auslagen, die aus einem Komfortbedürfnis heraus begründbar sind (bspw. der Ersatz von Produkten kurz nach deren Anschaffung, der Bau von luxuriösen Anlagen, Farbtonänderung einer neuwertigen Bemalung etc.).[548]

cc) Kosten für Abwasserreinigung, Gas, Strom, Parabolspiegel etc.

216 Neben den Kosten für die Liebhaberei zählen auch die Auslagen für Abwasserreinigung, Wasser, Entwässerung, Gas, Strom, Feuerungskontrollgebühren, Fernseh-, Funk- und Gemeinschaftsantennen, Parabolspiegel für Fernseh- und Radioempfang usw. zu den Lebenshaltungskosten.[549] Schwierigkeiten ergeben sich in diesem Bereich insbesondere bezüglich der Abgrenzung der Lebenshaltungskosten von den Betriebskosten, die als Unterhaltsaufwendun-

---

543 Urteil des BGer vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.3 S. 165; Urteile des KGer FR 607 2013 25 und 607 2013 26 vom 21. Oktober 2014 E. 4.b); Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 19.

544 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 19.

545 Urteil des VGer BE vom 14. Februar 2007 in StE 2007 B 44.13.1 Nr. 6 E. 2.5.1.

546 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 117.

547 REICH, Steuerrecht, § 13 N 77; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 67.

548 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 20; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 78; Urteile des StRKGer ZH 2 DB.2017.133 und 2 ST.2017.167 vom 6. Dezember 2017 E. 1.c).

549 Urteil des BGer vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.2 S. 165; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 66.

gen abzugsfähig sind. Aus diesem Grund ist bei den Betriebskosten[550] näher auf diese Problematik einzugehen.

D. Kasuistik

a) Gartenunterhalt

aa) Ausgangslage

217 Bei Auslagen für den Gartenunterhalt ist die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Unterhaltskosten i.e.S., wertvermehrenden Aufwendungen und Lebenshaltungskosten besonders schwierig und zudem gesamtschweizerisch unterschiedlich.[551] Dies nicht zuletzt deshalb, weil die Kantone bei der Festsetzung des Eigenmietwerts über eine gewisse Bewertungsfreiheit verfügen.[552] Diese Bewertungsfreiheit äussert sich darin, dass die Kantone die Aussenanlage, wie Garten, Biotope etc., bei der Berechnung des Eigenmietwerts unterschiedlich berücksichtigen.

bb) Unterhalt von Pflanzen, Schwimmbädern, Biotopen, Schwellenmauern etc.

218 Das Pflegen (Decken, Schneiden, Putzen und Spritzen) und der Ersatz von Hecken, Bäumen, Sträuchern und übrigen Pflanzen, die das Jahr überdauern, sowie Reparaturarbeiten oder der Ersatz von Gartenwegen und -mauern sowie Zaunausbesserungen stellen grundsätzlich abzugsberechtigte Gartenunterhaltskosten dar.[553] Allerdings ist beim Ersatz von mehrjährigen Pflanzen und Garteninstallationen zu prüfen, ob es sich um einen gleichwertigen Ersatz handelt. Wird eine Pflanze oder eine Schwellenmauer durch eine gleichwertige Pflanze bzw. Mauer ersetzt, sind die Unterhaltskosten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Wird aber z.B. eine Eichenschwellenwand durch eine Stützmauer aus Granitblöcken bzw. Beton ersetzt, erachtet die Rechtsprechung – meines Erachtens zu Recht – nur 50 % der Gesamtkosten als abzugsfähige Unterhaltskosten, weil die Verlängerung der Lebensdauer und der

---

550 Siehe zu den Betriebskosten hiernach N 314 ff.

551 Siehe hierzu die tabellarische Übersicht bei MAUTE, Gartenunterhalt, S. 120 f.

552 Urteile des BGer 2C_393/2012 und 2C_394/2012 vom 8. Novemer 2012 E. 2.3; Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.2 m.w.H.; Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 2.d).

553 Urteile des BGer 2C_279/2015 und 2C_280/2015 vom 30. Oktober 2015 E. 3.4.2; Urteile der StRKGer ZG DB.2017.82 und ST.2017.102 vom 10. Juli 2017 E. 4.c)aa) ff.; Urteil des VGer BE vom 27. August 1962 i.S. W.G. in NStP 1963 S. 66, E. 1 S. 66; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 86; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 80; MAUTE, Gartenunterhalt, S. 118.

verringerte Unterhaltsbedarf der neuen Böschungssicherung zu einer Verbesserung und damit zu einer gleichzeitigen Wertvermehrung führen.[554]

219 Demgegenüber liegen bei der erstmaligen Ausstattung des Gartens mit Sträuchern, Bäumen, Stauden und anderen Pflanzen sowie weiteren Installationen keine abzugsfähigen Gartenunterhaltskosten vor. Diese Arbeiten gelten als wertvermehrende Investitionen, weshalb einkommenssteuerrechtlich unbeachtliche Anlagekosten vorliegen.[555]

220 Ein Teil der Lehre sieht zudem die Aufwendungen für die jährlich wiederkehrenden Reinigungs- und Räumungsarbeiten (inkl. Baumschnitt, Häckseln, Fällen), Schädlingsbekämpfung und den Rasenunterhalt[556] als abziehbare Unterhaltskosten an.[557] Anderer Auffassung sind das Bundesgericht und die Verwaltungsgerichte der Kantone Neuchâtel und Schwyz, die ausführen, dass diese Kosten als Einkommensverwendung einzustufen und damit nicht absetzbar seien.[558] LOCHER vertritt ebenfalls die Meinung, dass diese Kosten bei selbst genutzten Liegenschaften Einkommensverwendung bilden würden und daher nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden könnten. Abziehbar seien diese Auslagen jedoch dann, wenn sie der Grundeigentümer für vermietete Objekte selber übernehme[559] und nicht auf die Mieter überwälze.[560]

221 Die Ansicht, wonach diese Kosten nicht abzugsfähig sein sollen, überzeugt aus folgenden Gründen nicht. Für die Abzugsfähigkeit beim selbst bewohnten Objekt ist gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts und der kantonalen Gerichten entscheidend, dass die Unterhaltskosten mit dem Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stünden.[561] Von der Lehre wird des Weiteren

---

554 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 39 mit Hinweisen auf die kantonale Rechtsprechung; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5 und 4. Dies ist ein typischer Fall einer Aufwendung mit Mischcharakter (siehe hiervor N 202).

555 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 118; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 49; Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.3.

556 Zum Rasenunterhalt bzw. zur Rasenpflege im Besonderen siehe hiernach N 223 ff.

557 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 49; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 86.

558 Urteile des BGer 2C_279/2015 und 2C_280/2015 vom 30. Oktober 2015 E. 3.4.2; Urteil des TA NE vom 4. Juli 1984 in StE 1985 B 27.7 Nr. 5 E. 4; Urteil des VGer SZ vom 12. Februar 2003 in StE 2004 B 25.6 Nr. 50 E. 2.d).

559 Lässt der Eigentümer die Arbeiten durch einen Dritten ausführen, ergeben sich unter Umständen abziehbare Betriebs- (z.B. Ausgaben für Pflanzenschutzmittel) und Verwaltungskosten (z.B. Kosten für den Gärtner) (ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 118).

560 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 28.

561 Urteil des BGer vom 6. Dezember 1999 in StE 2001 B. 25.6 Nr. 44 E. 2.d); Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161,

gefordert, dass die steuerpflichtige Person Unterhaltsarbeiten vornehmen lasse, die dazu dienten, den Garten ordentlich zu unterhalten. Dies gelte selbst für spezielle Einrichtungen, wie z.B. Schwimmbäder, Gartenteiche, Tennisplätze, Biotope und Gartenhäuser. Der Ersatz von mehrjährigen Pflanzen in einem Gartenteich oder Biotop stelle daher abzugsfähige Unterhaltskosten dar, sofern diese Gartenanlage bei der Bemessung des Eigenmietwerts auch berücksichtigt worden sei.[562]

222 Dementsprechend hat das zürcherische Verwaltungsgericht entschieden, dass auch der Ersatz einer fest eingebauten Filteranlage im Schwimmbassin oder der Ersatz einer 40-jährigen Schwimmbadewanne als Gartenunterhalt und mithin ebenfalls als Liegenschaftsunterhalt gelte. Vorausgesetzt sei allerdings, dass das Bassin im Garten eines Hauses nicht der privaten Liebhaberei diene und im Eigenmietwert berücksichtigt sei. Dies dürfte dann der Fall sein, wenn die Anlage nichts Aussergewöhnliches darstelle.[563] Folglich ist für die Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten für die jährlich wiederkehrenden Räumungsarbeiten, Schädlingsbekämpfung nicht entscheidend, ob der Grundeigentümer das Objekt vermietet hat oder selbst nutzt. Massgebend ist, ob die Gartenanlage bei der Bemessung des Eigenmietwerts berücksichtigt wurde und die Arbeiten dazu dienen, den Garten ordentlich zu unterhalten.[564] Die Auslagen im Zusammenhang mit den vorgenannten Arbeiten dürften unzweifelhaft dem gewöhnlichen Unterhalt des Aussenbereichs eines Grundstückes

E. 2.4 f. S. 165 f.; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.2 und 6.1; Urteil des BGer vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.5 S. 166; bestätigt in den Urteilen des BGer 2C_393/2012 und 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2; ebenso Urteil des VGer BL vom 17. Dezember 1997 in StE 1999 B 25.6. Nr. 33 E. 1.b); Urteil des VGer SZ vom 12. Februar 2003 in StE 2004 B 25.6 Nr. 50 E. 2.b); Urteil des VGer BS vom 8. Januar 2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 65 E. 2.4.1; Urteil des VGer FR vom 12. Mai 2000 in StE 2001 B 25.6. Nr. 42 E. 5.a); Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 2.2; Urteile des StGer FR 604 2009 82 und 604 2009 83 vom 15. Oktober 2010 E. 2.a) m.w.H.

562 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 12a; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 80; MAUTE, Gartenunterhalt, S. 118. EGLOFF ist der Auffassung, dass die Unterhaltskosten auch dann abzugsfähig sind, wenn die Gartenanlage bei der Berechnung des Eigenmietwerts hätte berücksichtigt werden müssen. Eine effektive Berücksichtigung setzt er für die Abzugsfähigkeit nicht voraus (Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 49; siehe Kritik hierzu Fn. 465); vgl. auch LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 28.

563 Urteil des VGer ZH vom 10. Dezember 1985 in StE 1986 B 25.6 Nr. 5 E. 3.a); siehe insb. zur Frage der Berücksichtigung des Schwimmbads bei der Festsetzung des Eigenmietwerts Urteil des VGer ZH SB.2009.00033 vom 18. November 2009.

564 Vgl. Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.4 f. S. 165 f.; Urteile des StGer FR 604 2009 82 und 604 2009 83 vom 15. Oktober 2010 E. 2.a) m.w.H.; MAUTE, Gartenunterhalt, S. 118.

dienen, weshalb diese, unter der Annahme, dass die Gartenanlage im Eigenmietwert berücksichtigt wurde, auch bei der selbst genutzten Liegenschaft als abzugsfähige Unterhaltskosten i.e.S. zu qualifizieren sind.

cc) Rasenpflege

I) Einleitung

223 Anhand der Rasenpflege kann die eingangs erwähnte gesamtschweizerische Uneinheitlichkeit beim Gartenunterhalt geradezu exemplarisch aufgezeigt werden, weshalb auf diese im Folgenden speziell eingegangen wird.

II) Rechtslage im Kanton Solothurn

224 Wie § 2 Abs. 1 lit. d StV-SO Nr. 16 entnommen werden kann, gelten als abzugsfähige Unterhaltskosten im Zusammenhang mit dem Gartenunterhalt die Auslagen für Pflege und Ersatz von Pflanzen, die das Jahr überdauern, nicht aber Betriebskosten bei Eigennutzung (Rasenmähen, Schneeräumung, Gartenreinigungs- und -räumungsarbeiten, Aufwand für Blumen- und Gemüsekulturen). Das Bundesgericht hat hierzu in einem Entscheid sinngemäss festgehalten, dass die Aufwendungen für das Rasenmähen zum Abzug zuzulassen seien, sofern die Kosten für die Reparatur von einem Rasenmäher absetzbar seien. Dies sei aber aufgrund vorgenannter Bestimmung im Kanton Solothurn eben gerade nicht der Fall, weshalb hier die Auslagen fürs Rasenmähen nicht zu berücksichtigen seien.[565]

225 Wie bereits ausgeführt, sind Gartenunterhaltskosten dann abziehbar, wenn die Gartenanlage bzw. -einrichtung bei der Bemessung des Eigenmietwerts berücksichtigt wurde.[566] Aus diesem Grund muss die Frage gestellt werden, ob die Praxis des Kantons Solothurn auch dann sachgemäss ist, wenn die Gartenanlage und insbesondere der Rasen bei der Berechnung des Eigenmietwerts effektiv miteinbezogen wurden. Das Bundesgericht musste diese Frage im vorgenannten Entscheid nicht beantworten. Die Bundesrichter hielten aber fest, dass kein Anlass bestehe, bei den Unterhaltskosten für die Gartenpflege einen sehr offenen Massstab anzusetzen, wenn der Eigenmietwert pauschal und recht bescheiden festgesetzt wurde.[567] Daraus folgt im Umkehrschluss,

---

565 Urteile des BGer 2C_393/2012 und 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 3.1. So auch der Ausscheidungskatalog des Kantons Solothurn, der ausdrücklich festhält, dass die Kosten für die Rasenpflege und für einen Rasenmäher nicht abziehbar sind (Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Ausscheidungskatalog, Ziff. 11.1 lit. m und Ziff. 11.4 lit. b und c).

566 Siehe hiervor N 221.

567 Urteile des BGer 2C_393/2012 und 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 3.2. Aufgrund der Urteile des BGer 2C_279/2015 und 2C_280/2015 vom 30. Oktober 2015 E. 3.4.2 ist es allerdings fraglich, ob die Bundesrichter die Rasenpflege überhaupt noch zum Abzug zulassen würden, denn ohne sich abschliessend mit

wenn die Gartenanlage bei der Festsetzung des Eigenmietwerts berücksichtigt wurde und diese auch ins Gewicht fällt, müssten meines Erachtens auch die Auslagen für die Rasenpflege und nicht nur die Kosten für die Pflege sowie den Ersatz von Pflanzen, die das Jahr überdauern, zum Abzug zugelassen werden. Ansonsten kann die Nichtzulassung des Gartenunterhaltsabzugs zu sachwidrigen Ergebnissen führen.

226 Im Kanton Solothurn werden die Kosten für die Rasenpflege per se nicht zum Abzug zugelassen. Aufgrund dessen müsste richtigerweise die Rasenfläche bei der Bestimmung des Eigenmietwerts ausdrücklich ausgenommen werden. Wie man allerdings § 1 Abs. 2 StV-SO Nr. 15 entnehmen kann, wird der Mietwert pauschal nach der Katasterschätzung bestimmt. Für die Katasterschätzung werden wiederum das Gebäude und der normale Umschwung berücksichtigt. Unter den Umschwung kann ebenfalls die Rasenfläche fallen, wird dies doch zumindest nicht explizit ausgeschlossen.[568] Daher ist es sachlich nicht korrekt, dass im Kanton Solothurn der Abzug für die Kosten der Rasenpflege von vornherein ausgeschlossen wird. Vielmehr sollte folgender Grundsatz gelten: sofern die Gartenanlage beim Eigenmietwert berücksichtigt wurde, sollten die damit in Zusammenhang stehenden Unterhaltskosten, d.h. auch die Kosten für die Rasenpflege, grundsätzlich zum Abzug zugelassen werden. Nur wenn der Eigenmietwert bescheiden festgesetzt wurde, wäre ausnahmsweise von einem Abzug abzusehen. Ein Ausschluss des Abzugs der Auslagen für die Rasenpflege sollte jedoch, wenn die Rasenfläche bei der Berechnung des Eigenmietwerts miteinbezogen wird, nicht per se gemacht werden.

III) Rechtslage in weiteren Kantonen

227 Die Kantone Freiburg, Bern und Waadt lassen die Kosten für den Rasenunterhalt bei selbst genutzten Liegenschaften nicht zum Abzug zu.[569] Im Gegensatz zum Kanton Solothurn wird jedoch der Umschwung bei der Ermittlung des Mietwerts richtigerweise nicht berücksichtigt bzw. nicht besonders gewichtet. Dementsprechend wird bspw. im Kanton Freiburg gemäss Art. 1 des Beschlusses vom 9. April 1992 über die Besteuerung der nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften[570] der Mietwert aufgrund von Normen festgelegt, die

dieser Frage auseinandergesetzt zu haben, qualifizierten sie den Rasenunterhalt als Lebenshaltungskosten.

568 Insb. auch nicht in der Verwaltungsverordnung der Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 12 S. 10; vgl. ferner Urteile des BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.3.

569 Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Merkblatt Kostenabzug Privatliegenschaften, Ziff. 8.1 S. 16; Art. 1 Abs. 1 lit. e VUBV-BE; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2018, Ziff. 9.1 S. 9; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 38.

570 SGF 631.33.

wiederum aufgrund von Zimmereinheiten, von zusätzlichen Räumen und von Garagen festgesetzt werden.[571]

228 Ebenfalls ist ein Abzug der Kosten für Rasenunterhalts- und Umgebungsarbeiten bei selbst genutzten Liegenschaften im Kanton Basel-Landschaft nicht möglich. In einem Entscheid aus dem Jahr 2014 begründet dies das Kantonsgericht Basel-Landschaft wie folgt:[572] Die Kantonsrichter führen insbesondere die bundesgerichtliche Praxis aus und betonen, dass ein enger Konnex dahin gehend bestehen müsse, wonach bei selbst genutzten Liegenschaften nur diejenigen Kosten zum Abzug zuzulassen seien, die mit dem Eigenmietwert in unmittelbaren Zusammenhang stünden.[573] Bei der Ermittlung des Eigenmietwerts – so das Kantonsgericht weiter – werde im Kanton Basel-Landschaft der Land- und Umgebungswert nicht berücksichtigt. Folglich sei für die Abzugsfähigkeit der Kosten für Umgebungsarbeiten die verlangte Voraussetzung des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Gartenarbeiten und Eigenmietwert nicht gegeben.[574] Auch die Höhe des Eigenmietwerts spiele dabei grundsätzlich keine Rolle. Entscheidend sei, ob der Umschwung bei der Ermittlung des Eigenmietwerts berücksichtigt wurde.[575] Das Kantonsgericht kommt deshalb folgerichtig zum Schluss, dass aus diesem Grund die Kosten für Garten- und Umgebungsarbeiten in der Regel nicht zum Abzug zuzulassen sind.[576]

---

571 Vgl. auch Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Bewertung Liegenschaften, S. 1 ff. Wie aus der folgenden Ausführung hervorgeht, nimmt im Kanton Bern der Umschwung bei der Bestimmung des Eigenmietwerts ebenfalls keine massgebende Rolle ein: Der mit dem entsprechenden Mietwertfaktor multiplizierte Protokollmietwert ergibt den für die Einkommenssteuer massgeblichen Eigenmietwert. Der Protokollmietwert wiederum wird anhand der Raumaufnahme, Benotung (für Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- bzw. Geschäftslage und Verkehrslage), wirtschaftlichem Alter und der Berücksichtigung der Mietwertkategorie ermittelt (Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bewertungssystem Grundstück S. 6 f. und 14 f.; Auszug aus dem Urteil des VGer BE vom 5. Juli 2012 in BVR 2012 S. 545, E. 2.2 S. 548).

572 Urteil des KGer BL 810 13 265 vom 22. Januar 2014 in BStPra 2/2014 S. 62.

573 Urteil des KGer BL 810 13 265 vom 22. Januar 2014 in BStPra 2/2014 S. 62, E. 5.5 S. 68.

574 Urteil des KGer BL 810 13 265 vom 22. Januar 2014 in BStPra 2/2014 S. 62, E. 6.6 S. 70; Urteil des StG BL 530 14 33 vom 6. März 2015 E. 9; vgl. ferner Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 119; ebenso handhabt es der Kanton VD (Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.2 m.w.H.).

575 Urteil des KGer BL 810 13 265 vom 22. Januar 2014 in BStPra 2/2014 S. 62, E. 7.2 S. 70; so schon Urteil des VGer BL vom 17. Dezember 1997 in StE 1999 B 25.6. Nr. 33 E. 1.b).

576 Ebenso Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 8.1.2 lit. f. S. 7.

229 Im Kanton Basel-Stadt ist ein Unterhaltsabzug der Kosten für die Umgebungs- bzw. Gartenarbeiten und damit für die Auslagen für den Rasenunterhalt bei selbst bewohnten Liegenschaften möglich. Allerdings wird bei der Berechnung des Eigenmietwerts einer Liegenschaft sowohl der Gebäude- wie auch der Landwert berücksichtigt.[577]

dd) Gesamtwürdigung und Lösungsansatz

230 Nach dem Gesagten ist somit massgebend, ob der Umschwung bei der Ermittlung des Eigenmietwerts berücksichtigt wird. Wird die Gartenanlage bei der Festsetzung des Eigenmietwerts miteinbezogen, sind die Kosten für Garten- und Umgebungsarbeiten grundsätzlich abzugsfähig. Folglich bildet die Gartenanlage, so wie sie sich anlässlich der letzten Festsetzung des Eigenmietwerts präsentiert hat, den Massstab für die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Unterhaltskosten und wertvermehrenden Aufwendungen. Ersetzt der Steuerpflichtige nach diesem Stichtag nicht nur einzelne Pflanzen, sondern gestaltet er den Garten neu, ist jeweils zu untersuchen, ob die Gartenanlage hierdurch eine Wertvermehrung erfahren hat. Sollte dies der Fall sein, liegen bezüglich der Kosten für die Arbeiten, die zu einer Wertvermehrung geführt haben, einkommenssteuerrechtlich unbeachtliche Anlagekosten vor.[578]

231 Hinzu kommt, dass bei Gartenunterhaltsarbeiten nicht das verwendete Material für die Abzugsfähigkeit der Kosten entscheidend ist, sondern dass an einem bestehenden und bei der Ermittlung des Eigenmietwerts berücksichtigten Bauteil abzugsfähige Unterhaltsarbeiten ausgeführt worden sind. Illustrativ kann man sich einen Pflanzengarten vorstellen, der durch einen Steingarten ersetzt wird, oder die Ersetzung eines Holzrostes durch Natursteinplatten. Der Steingarten bzw. die Steinplatten haben sicherlich eine höhere Lebenserwartung und benötigen einen geringeren Unterhaltsbedarf als das vorherige Material bzw. die vorherigen Pflanzen. Es wäre jedoch sachlich nicht korrekt, aufgrund des verwendeten Materials die ganzen Kosten, vergleichbar mit einer baulichen Veränderung, als nicht abziehbare Anlagekosten zu erklären. Vielmehr wäre es in solchen Fällen angezeigt, eine Kostenausscheidung zu vollziehen. Wird eine bestehende Installation durch eine andere ersetzt, die nun aber infolge des neu verwendeten Materials eine höhere Lebenserwartung

577 Urteil der StRK BS Nr. 2012-154 vom 21. März 2013 in BStPra 3/2014 S. 133, E. 4.b) S. 136; Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten, Ziff. 8.1.1 S. 13.

578 Zum Ganzen Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 49; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 37 f.; siehe hierzu z.B. Urteil des BGer vom 6. Dezember 1999 in StE 2001 B. 25.6 Nr. 44 E. 2.d); Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5 und 4; Urteil des VGer GR A 17 16 vom 17. Juli 2017 E. 8.a); Urteile des StGer FR 604 2009 82 und 604 2009 83 vom 15. Oktober 2010 E. 2.b) m.w.H.

bzw. einen grösseren Komfort bietet, ist durch eine ermessensweise Ausscheidung den werterhaltenden bzw. den wertvermehrenden Kosten Rechnung zu tragen.[579] Oftmals ist es jedoch schwierig oder gar unmöglich, eine exakte Aufteilung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen vorzunehmen. Die Festlegung der Quoten kann somit nach pflichtgemässem Ermessen erfolgen.[580]

232 Als Variante zum Ermessen wäre es ebenfalls möglich, die Gartenunterhaltskosten mit einer flächenabhängigen Pauschale (z.B. CHF 1.00 pro Quadratmeter mit einer Untergrenze von CHF 500.00 und einer Obergrenze von CHF 2000.00) zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.[581] Verfügt eine Parzelle über eine Fläche von bspw. 754 m^2, wäre bei einem Ansatz von CHF 1.00 pro Quadratmeter ein Abzug für Gartenunterhaltskosten in Höhe von CHF 754.00 zulässig. Mit diesem Vorgehen kann einerseits Transparenz geschaffen werden und andererseits ist dies eine verwaltungsökonomische Handhabung. Auch die obere Begrenzung dürfte gerechtfertigt sein, da der Landwert der Liegenschaft in der Regel, unabhängig von der Intensität der Gartenpflege, identisch bleibt.[582] Schliesslich bildet der neu gestaltete Garten den Massstab dafür, wie künftige Unterhaltskosten zu qualifizieren sind.[583]

579 Zum Ganzen Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 49; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.5 und 4. Gleich verhält es sich bei der Umwandlung einer früheren, eher wiesenähnlichen Fläche in einen pflegeleichten Rasen. Denn es kann in diesem Zusammenhang nicht von einem Mangel gesprochen werden, der einer Instandstellung oder Sanierung bedürfte. Vielmehr ist es eine Frage des Geschmacks, ob der Garten eher naturnah oder eher künstlich ausgestaltet werden soll. Eine ermessensweise Ausscheidung von wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen hat jedoch auch in diesem Fall stattzufinden (Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017 E. 4.d)).

580 Siehe zum Vorgehen im Allgemeinen und zur pflichtgemässen Schätzung hiervor N 199 ff.

581 Auf diese Weise werden im Kanton Basel-Stadt die Gartenunterhaltskosten gehandhabt (Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten, Ziff. 8.1.1 lit. d. S. 14); Urteil des VGer BS vom 8. Januar 2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 65 E. 2.4.1.

582 Urteil der StRK BS Nr. 2012-154 vom 21. März 2013 in BStPra 3/2014 S. 133, E. 4.a) f. S. 136.

583 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 49.

b) Kosten für einen Rasenmäher

aa) Umstrittener Bundesgerichtsentscheid

233 Im Jahr 2012 hat das Bundesgericht in Lausanne einen ungewöhnlichen Entscheid zur Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten für den Ersatz eines Rasenmähers gefällt. Folgenden Sachverhalt hatte das Gericht zu beurteilen: Eine verwitwete Rentnerin ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses im Kanton Zürich. Dieses verfügt über einen Umschwung von rund 500 m^2, der unter anderem aus Rasenfläche besteht. Um diesen Rasen selbstständig unterhalten zu können, kaufte sie einen Rasenmähroboter für CHF 5080.00. Im Rahmen der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten machte die Rentnerin auch den Abzug von CHF 5080.00 für diesen Rasenmäher geltend. Das kantonale Steueramt Zürich liess jedoch nur CHF 600.00 für einen normalen Rasenmäher zum Abzug zu. Das Steuerrekursgericht hiess den Rekurs sowie die Beschwerde gegen diesen Entscheid teilweise gut und erhöhte den zulässigen Abzug für den Rasenmähroboter auf CHF 1000.00.[584]

234 Vor dem Bundesgericht war deshalb streitig, ob der Rentnerin nur ein reduzierter Abzug von CHF 600.00 bzw. CHF 1000.00 oder ein Abzug des vollen Kaufpreises von CHF 5080.00 zustehe. Das Bundesgericht führt dazu Folgendes aus: „Die Kosten für die (erstmalige) Anschaffung eines Rasenmähers stellen grundsätzlich nicht Liegenschaftsunterhaltskosten dar, weil der Auslage ein Vermögenswert in Form des Rasenmähers gegenübersteht und es sich im Übrigen um Mobiliarauslagen handelt.“[585] Dagegen seien die Kosten für die Reparatur eines Rasenmähers oder für dessen Ersatz abzugsfähige Unterhaltskosten, wenn Auslagen für das Rasenmähen steuerlich berücksichtigt werden könnten. Einschränkend gelte aber, dass der Ersatzmäher nicht qualitativ besser sein dürfe.[586] Die Bundesrichter führen weiter aus, dass die Vorinstanz die Kosten für die erste Anschaffung eines Rasenmähers gemäss der herrschenden Lehre als nicht abziehbar erklärte. Allerdings entspreche dies nicht der geltenden, eher grosszügigen zürcherischen Steuerpraxis. Deshalb seien die gesamten Kosten für die Anschaffung des Rasenmähroboters trotzdem zum Abzug zuzulassen.[587]

584 Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012.
585 Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.3.
586 Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.3.
587 Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.5 f.

bb) Würdigung

235 Das Bundesgericht stützt sich bei seinem Entscheid nur bzw. vorwiegend auf das zürcherische steueramtliche Merkblatt.[588] In diesem wird in einem Abgrenzungskatalog unter Ziff. 5.3, neben den abzugsfähigen Kosten für den ordentlichen Gartenunterhalt und die normale Rasenpflege, auch das Stichwort Rasenmäher aufgeführt. Die Bundesrichter leiten aus dieser nicht eingeschränkten Aufzählung bzw. aus dem Stichwort Rasenmäher ab, dass die Zürcher Praxis auch Ersatzanschaffungen von qualitativ besseren Rasenmähern zum Abzug zulasse. Zudem erscheine es – so das Bundesgericht – mit Blick auf das Alter der steuerpflichtigen Person als lebensfremd bzw. als nicht sachgerecht, wenn man hier von einem Luxusmodell spreche, das nur der Annehmlichkeit diene. Schliesslich rechtfertigt das oberste Gericht seinen Entscheid mit dem Rechtsgleichheitsaspekt, wonach ein Eigentümer eines Eigenheims den zugehörigen Rasen durch einen Gärtner mähen lassen und in diesem Fall die Kosten für die normale Rasenpflege gemäss Merkblatt abziehen könne.[589]

236 Mit dieser Begründung verletzt das Bundesgericht jedoch den Grundsatz, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ausschliesslich nach objektiv-technischen Kriterien zu beurteilen ist. Namentlich spielen weder das Alter der Steuerpflichtigen noch die steuerlich zulässigen Alternativen, wie das Beauftragen eines Gärtners, eine Rolle. Ohnehin ist es erstaunlich, dass das Gericht aus einer unpräzisen Aufzählung in einem steueramtlichen Merkblatt diskussionslos auf die herrschende Zürcher Steuerpraxis schliesst und die gesamten Kosten der Anschaffung zum Abzug zulässt, obwohl es diese Praxis als „eher grosszügig“ und als „theoretisch fragwürdig“ einstuft,[590] zumal das Bundesgericht selbst und auch die Vorinstanzen zum Ausdruck gebracht haben, dass der herrschenden Lehre zu folgen sei und nur ein gleichwertiger Ersatz zu einem vollständigen Abzug der Auslagen berechtige. Auch die prompte Reaktion des kantonalen Steueramtes Zürich auf dieses Urteil zeigt, dass dieser diskutable Entscheid nicht in seinem Sinn ausgefallen ist. Es präzisierte das erwähnte Merkblatt dahin gehend, dass die Kosten für die erstmalige Anschaffung eines Rasenmähers sowohl gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts als auch nach der Praxis des kantonalen Steueramtes nicht Liegenschaftsunterhaltskosten darstellen, da der Auslage ein Vermögenswert in der Form des Rasenmähers gegenüberstehe. Abzugsfähig seien nur die Kosten für die Reparatur oder den gleichwertigen Ersatz eines

588 Altes Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009.

589 Urteile des BGer 2C_390/2012 und 2C_391/2012 vom 7. August 2012 E. 2.5.

590 Zum Ganzen BYLAND, Liegenschaftsunterhalt, S. 49.

Rasenmähers.[591] Demzufolge hätte der Rentnerin richtigerweise nur ein Abzug von CHF 600.00 zugestanden, da dieser Betrag einem normalen Rasenmäher bzw. einem gleichwertigen Ersatz entsprochen hätte.

c) Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds beim Stockwerkeigentum

aa) Definition

237 Eine weitere Frage, die in der Literatur oft diskutiert wird und die Gerichte regelmässig beschäftigt, ist die Abzugsfähigkeit von Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds (Art. 712h ff. ZGB) von Stockwerkeigentümerschaften. Die Einlagen von Stockwerkeigentümern in solche Fonds haben den Zweck, spätere Renovationen, die im Zusammenhang mit Liegenschaftsteilen anfallen, die allen Stockwerkeigentümern zur Nutzung überlassen werden, zu decken.[592] Der Erneuerungsfonds ist damit ein sehr wichtiges Finanzinstrument, das die Nachhaltigkeit des Stockwerkeigentums gewährleisten soll.[593] Das Spezielle an diesen Fonds ist, dass die Mitglieder ihre Beiträge jährlich zu entrichten haben und somit ein Vermögen anhäufen. Die Unterhaltsarbeiten werden jedoch zeitlich unabhängig von diesen Einlagen vorgenommen, weshalb die Beiträge an den Erneuerungsfonds im Hinblick auf eine erst künftige anfallende Ausgabe einbezahlt werden.[594] Werden die Einlagen in späteren Bemessungsperioden tatsächlich für Unterhaltskosten aufgewendet, werden sie im Zeitpunkt der Einzahlung in den Fonds auch als antizipierte Unterhaltskosten bezeichnet.[595]

---

591 Mitteilung des Steueramtes Zürich vom 12.09.2012 <https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell/mitteilungen/amtsmitteilungen_2012/unterhalt_rasenmaeher.html> (besucht am 21. Juni 2019); BYLAND, Liegenschaftsunterhalt, S. 49 f. Das Steuerrekursgericht Zürich ging in einem neueren Entscheid sogar noch einen Schritt weiter und qualifizierte die gesamten Kosten, die im Hinblick auf den vorgesehenen Einsatz eines Rasenmähroboters entstehen (z.B. Fällen von Spalierbäumen, Legen von Rasenkantensteinen), als nicht abziehbare Aufwendungen (Urteile des StRKGer ZH DB.2017.50 und ST.2017.63 vom 15. Mai 2017); vgl. ferner Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 5.3 lit. B S. 16.

592 FUNK, Gewinnungskosten, S. 159; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 32 N 6.

593 WERMELINGER, Erneuerungsfonds, S. 166.

594 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 88; WERMELINGER, Erneuerungsfonds, S. 158.

595 FUNK, Gewinnungskosten, S. 159.

bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts

238 Im Jahr 2016 bekam das Bundesgericht, soweit ersichtlich, erstmals die Gelegenheit, sich eingehend mit den Einlagen in den Erneuerungsfonds zu befassen. In diesem Fall galt es zu prüfen, ob bereits die Einlagen in einen Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümergemeinschaft oder erst Entnahmen daraus, zwecks Begleichung von Rechnungen, als abzugsfähige Liegenschaftskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG zu qualifizieren sind.[596] Das Bundesgericht vertritt in seinem Entscheid die Auffassung, dass bereits die geleisteten Einlagen in den Erneuerungsfonds zum Abzug zuzulassen seien.[597] Als Begründung führt es aus, dass aus Sicht des einzelnen Stockwerkeigentümers die Einzahlung eines Vorschusses oder eines Beitrags in den Erneuerungsfonds eine definitive Ausgabe darstelle, die nicht zurückgefordert werden könne, und der Stockwerkeigentümer die Auflösung des Fonds oder die Auszahlung seines Anteils alleine nicht durchzusetzen vermöge. Zudem gebe Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 ESTV-LiegVo, wonach bereits Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentumsgemeinschaften von der Steuer absetzbar sind, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden, den Sinn des Gesetzes (Art. 32 Abs. 2 DBG) zutreffend wieder.[598] Die Frage, in welcher Maximalhöhe Einlagen in den Erneuerungsfonds steuerlich in Abzug gebracht werden können, lässt das Bundesgericht unbeantwortet.

cc) Rechtslage im Bund und in den Kantonen

239 Die Einlagen für künftig anfallende Liegenschaftskosten in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergemeinschaften können gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 ESTV-LiegVo bei der direkten Bundessteuer von der Steuer abgesetzt werden, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden. Auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern lässt die Mehrzahl der Kantone die

596 Urteile des BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25. August 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 68; In einem früheren Entscheid hat das Bundesgericht lediglich darauf hingewiesen, dass in einigen Kantonen die in den Fonds eingezahlten Beträge abzugsfähig seien (Urteil des BGer vom 27. Januar 2000 in StE 2000 A 24.35 Nr. 1 E.3.b)/bb)).

597 Urteile des BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25. August 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 68 E. 4.2 und 6. Ebenso das VGer ZH, das jedoch darauf hinweist, dass nur die Einlagen in den Fonds abzugsfähig seien, nicht jedoch die effektiven Kosten, die in der fraglichen Steuerperiode aus dem Reparatur- oder Erneuerungsfonds beglichen würden. Jedoch könne für das im Privatvermögen gehaltene Stockwerkeigentum jährlich der Pauschalabzug geltend gemacht werden (Urteil des VGer ZH SB.2015.00031 vom 3. Juli 2015 E. 2.3).

598 Urteile des BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25. August 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 68 E. 4.1 f.

Einlagen in den Reparatur- bzw. Erneuerungsfonds für künftig anfallende Liegenschaftskosten im Zeitpunkt der Bezahlung zum Abzug zu, sofern die Einlagen unwiderruflich den Beteiligten entzogen sind und diese Mittel ausschliesslich zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden.[599] Kann eine zweckwidrige Verwendung nicht ausgeschlossen werden, sieht bspw. die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau vor, dass die Beiträge als Rückstellung zu gelten haben und im Zeitpunkt der Zuweisung nicht abziehbar sind. Ein Abzug ist in diesem Fall erst möglich, sobald der Erneuerungsfonds zur Deckung von Unterhaltskosten eingesetzt wurde.[600]

240 Unterschiedlich handhaben die Kantone die Problematik, wenn die Fondsbeiträge als zukünftige Unterhaltskosten später ganz oder teilweise anders verwendet werden (z.B. für wertvermehrende Aufwendungen). Während einige Kantone[601] eine solche Zweckentfremdung ohne Korrektur hinnehmen, sehen die Kantone Luzern[602] und Nidwalden[603] eine Aufrechnung als Einkommen vor. Die zweckfremde Mittelentnahme aus dem Fonds wird demnach den Stockwerkeigentümern anteilsmässig nach den Wertquoten als Einkommen aufgerechnet und ist von ihnen dementsprechend zu versteuern. Wie hiernach festzustellen sein wird, ist eine solche Aufrechnung nicht ganz unproblematisch.

dd) Lehrmeinungen

241 In der Literatur ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Einlagen für künftig anfallende Liegenschaftskosten in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümerschaften umstritten. Ein Teil der Lehre verlangt eine explizite gesetzliche Grundlage für die Abzugsfähigkeit von Einlagen in den Erneuerungsfonds. Dies wird damit begründet, dass die Zulässigkeit eines solchen Abzuges gegen das Gebot der Rechtsgleichheit verstosse, da der

599 Siehe z.B. Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 1.2; Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten, lit. C. I. S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.6. S. 5; Steuerverwaltung des Kantons Genf, frais d'entretien des immeubles privés, Ziff. 2.1.1.2 S. 3; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Wegleitung, Ziff. 7.2 S. 48 f. Anders sieht es der Kanton Waadt, der die Beiträge eines Stockwerkeigentümers in den Erneuerungsfonds bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht zum Abzug zulässt (Urteil des VGer VD Fl.2007.0147 vom 31. März 2008 in StR 2009 S. 312, E. 3.a) f. S. 314; Urteil der RK VD vom 11. März 1983 in RDAF 1983 S. 285, E. 11 S. 290 f.).

600 Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.6 S. 5.

601 Bspw. die Kantone Bern, Basel-Stadt, Luzern, Genf, Solothurn und Thurgau.

602 Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 1.2.

603 Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden, Liegenschaftskosten, Ziff. 3.3.

Alleineigentümer keine solchen Fondsleistungen äufnen und abziehen könne. Zudem laufe die Abzugsfähigkeit dem Erfordernis zuwider, wonach nur effektiv getätigte Ausgaben als Gewinnungskosten zum Abzug gebracht werden könnten.[604] Auf Bundesebene lasse sich eine solche gesetzliche Grundlage in Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 ESTV-LiegVo finden. Auch gewisse Kantone hätten diesbezüglich eine gesetzliche Grundlage eingeführt.[605] Somit könnten diese Einlagen, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet und damit den einzelnen Wohnungseigentümern individuell nicht mehr zur Verfügung stehen würden, vom Roheinkommen abgezogen werden.[606]

242 ZWAHLEN/LISSI sind der Auffassung, dass auch eine gesetzliche Grundlage nichts an der Tatsache ändere, dass die Einlage in den Erneuerungsfonds nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden könne. Sie führen aus, dass trotz einer Grundlage im Gesetz die zeitliche Konnexität fehle, die eine Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit sei. Ferner sei mit der Einlage die freie Verfügbarkeit für den leistenden Stockwerkeigentümer nicht beeinträchtigt, da er den Anteil am Erneuerungsfonds beim Verkauf ohne Weiteres mit verkaufen könne. Zudem fehle auch die steuerliche Korrekturmöglichkeit, falls der Fonds Kosten tragen werde, die wertvermehrend seien. Zu diesem Zeitpunkt dürften die Steuerveranlagungen rechtskräftig und eine Aufrechnung der bereits in Abzug gebrachten Einlagen kaum machbar sein, zumal die Veranlagungen korrekt sein dürften.[607]

243 Die Befürworter der Abzugsfähigkeit halten diesen Argumenten entgegen, dass die Einlagen für jeden Stockwerkeigentümer eine gesetzliche Pflicht (Art. 712h ff. ZGB) darstellen würden und die geleisteten Einzahlungen zweckgebunden und der Verfügungsmacht des Einlegers entzogen seien. Im Fall eines Verkaufs der Stockwerkeinheit würden sie auf den Erwerber übergehen; der Verkäufer habe dann keine Möglichkeit, seine Einlagen zurückzuverlangen.[608] Diese Ansicht wird von MEIER-MAZZUCATO dahin gehend eingeschränkt, als die Einlagen in den Erneuerungsfonds grundsätzlich nur dann abziehbar seien, sofern reglementarisch und tatsächlich jede andere Verwen-

604 FUNK, Gewinnungskosten, S. 159 f. m.w.H.; MÜLLER, Liegenschaften, S. 87.

605 Z.B. der Kanton Bern in Art. 1 Abs. 1 lit. d VUBV-BE, der Kanton Basel-Stadt in § 34 Abs. 1 lit. b StV-BS.

606 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 29; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 51.

607 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 9 und 18; gl.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 52; bezüglich der Konnexität FUNK, Gewinnungskosten, S. 159.

608 MÜLLER, Liegenschaften, S. 87; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 29; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 139 f.; MASSHARDT, Wehrsteuerkomm., Art. 22 Abs. 1 lit. e N 55.

dung als zur Begleichung von abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten ausgeschlossen werde.[609]

ee) Würdigung und Lösungsansatz

244 Eine grundlegende Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass nur die effektiven Kosten als Unterhalt abgezogen werden können. Mithin muss ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Investition und Gewinnungskosten bestehen. Weshalb bei den Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds eine Ausnahme gemacht werden soll, ist nicht nachvollziehbar, zumal MASSHARDT, der die Abzugsfähigkeit grundsätzlich befürwortet, ausführt, dass, streng genommen, die Einlagen keine Liegenschaftsunterhaltskosten seien und einzig die in der Berechnungsperiode tatsächlich aufgewendeten Beträge als solche geltend gemacht werden könnten.[610] EGLOFF ist zwar ebenfalls der Auffassung, dass sich die Abzugsfähigkeit von Einlagen in den Erneuerungsfonds rechtsdogmatisch nicht rechtfertigen lasse, aber aus Gründen der Praktikabilität sowie zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Stockwerkeigentümerschaft die bisherige Praxis zu unterstützen sei.[611] Jedoch dürfte es meines Erachtens nicht weniger praktikabel sein, den Abzug erst im Moment der Verwendung zuzulassen.[612] Zudem kann aus reinen Praktikabilitätsgründen eine Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der Rechtsgleichheit und der strengen zeitlichen Periodizität nicht gerechtfertigt werden.[613] Schon von Zivilrechts wegen hat die Behörde die gemeinschaftlichen Kosten und Lasten auf die einzelnen Stockwerkeigentümer zu verteilen, was nur mittels genauer schriftlicher Aufschlüsselung möglich ist. Aufgrund dieser Aufschlüsselung ist es der Steuerbehörde sodann möglich, die Unterhaltskosten auf ihre Gewinnungskostenqualität zu überprüfen und den jeweiligen Stockwerkeigentümern zuzuordnen.[614]

245 Ebenfalls könnte es nicht zu der stossenden und problematischen Situation kommen, dass die Einlagen nachträglich für wertvermehrenden Unterhalt verwendet werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass, wie hiervor aufgezeigt, einige Kantone versuchen, dies mit einer anteilsmässigen Anrechnung an die Steuer zu lösen,[615] zumal jeweils nachgeprüft werden muss, ob der Erneuerungsfonds tatsächlich für werterhaltende Aufwendungen ge-

---

609 MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, S. 425; vgl. ferner Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 3.4 S. 7.

610 MASSHARDT, Wehrsteuerkomm., Art. 22 Abs. 1 lit. e N 55.

611 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 52.

612 Gl.M. FUNK, Gewinnungskosten, S. 160.

613 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 90 Fn. 28.

614 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 89 f.; vgl. ferner Urteil der RK VD vom 11. März 1983 in RDAF 1983 S. 285, E. 11 S. 290 f.

615 Siehe hiervor N 239 f.

braucht wurde, was wiederum zu einem vermeidbaren Mehraufwand führt. Demnach ist diese Lösung weniger praktikabel, als wenn der Abzug erst im Zeitpunkt des effektiven Unterhalts vorgenommen werden würde.

246 Darüber hinaus ist das Vorgehen der anteilsmässigen Aufrechnung als Einkommen aufgrund des Progressionseffekts nicht ganz sachgerecht. Das Problem könnte allenfalls mit der Rentensatzbesteuerung gemäss Art. 37 DBG gelöst werden. Obschon sowohl die Rentensatzbesteuerung als auch die Besteuerung der Mittelverwendung als Einkommen theoretisch vertretbar sind, dürften sie mit den gesetzlichen Bestimmungen kaum vereinbar sein. Deshalb sollte man, wenn der Abzug der Fondsbeiträge generell zugelassen wird, mit späteren Korrekturen zurückhaltend sein.[616]

247 Hinzu kommt, dass auch eine nachträgliche Korrektur der bereits rechtskräftigen Steuerveranlagung bzw. ein Nachsteuerverfahren im Fall einer späteren Verwendung der Einlagen für wertvermehrende Aufwendungen grundsätzlich nicht mehr möglich sein dürfte, denn ein Nachsteuerverfahren nach Art. 151 DBG setzt voraus, dass aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, eine Veranlagung unterblieben oder unvollständig ist. Neben einer bereits formell rechtskräftigen Veranlagung und einem Steuerausfall bedarf es demnach neuer, während des Veranlagungsverfahrens nicht aktenkundiger Tatsachen.[617] Diese müssen im Zeitpunkt der Veranlagung zwar vorgelegen haben, der Steuerbehörde jedoch nicht bekannt gewesen sein (sog. unechte Noven).[618] Folglich handelt es sich beim Nachsteuerverfahren in der Regel um ein Verfahren, in dem es um neue „alte" Tatsachen bzw. Beweismittel geht, die bereits im Zeitpunkt der Veranlagung vorhanden waren, der Steuerbehörde aber erst im Nachhinein bekannt geworden sind.[619] Bei der Verwendung der Mittel aus dem Fonds, die anders ist, als man ursprünglich angenommen hat, geht es jedoch um echte neue Tatsachen. Es betrifft mithin Tatsachen, die überhaupt noch nicht hätten bekannt sein können, weil sie erst im Nachhinein eingetreten sind. Solche nachträglich eingetretenen Tatsachen (sog. echte Noven) gelten nicht als neue Tatsachen im Sinn von Art. 151 DBG. Allerdings ist es auch möglich, dass nachträglich eingetretene Tatsachen relevant sind, wenn und soweit sie die tatbeständliche Entscheidungsgrundlage der ursprünglichen Verfügung nachträglich beeinflussen bzw. auf den Beurteilungsstichtag zurückwirken.[620] Die nachträgliche

616 Eidgenössische Steuerverwaltung, Weiterbildungskurs, S. 36; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 18.

617 Komm. DBG LOOSER, Art. 151 N 5.

618 LOCHER, Komm. DBG III, Art. 151 N 20; Urteil des BGer 2C_369/2019 vom 29. April 2019 E. 3.3.

619 Komm. DBG LOOSER, Art. 151 N 13.

620 LOCHER, Komm. DBG III, Art. 151 N 23 u.a. mit Hinweis auf Urteil des BGer 2A.530/2004 vom 9. November 2004 E. 4.2.

Verwendung des Fonds für wertvermehrende Aufwendungen kann insofern auf die Steuerperioden zurückwirken, als der Abzug der einbezahlten Beträge in den Fonds in diesem Fall nicht zulässig gewesen wäre. Allerdings stellt sich hierbei das Problem der zeitlichen Zuordnung der zweckfremden Mittelentnahme zu den einzelnen zum Abzug zugelassenen Einlagen und damit zu den einzelnen Veranlagungsverfügungen. Zudem muss berücksichtigt werden, dass aufgrund der zeitlichen Befristung gemäss Art. 152 DBG das Nachsteuerverfahren nicht dazu geeignet ist, die Zweckentfremdung von Fonds zu korrigieren, die über Jahrzehnte geäufnet wurden.[621]

248 Schliesslich überzeugt auch das Bundesgericht, das die Abzugsfähigkeit von Einlagen in den Erneuerungsfonds befürwortet, mit seiner Argumentation nicht.[622] Die Bundesrichter erwähnen zwar in ihrem Entscheid, dass die Abzugsfähigkeit von Einlagen in den Erneuerungsfonds in der Literatur kritisiert werde.[623] Jedoch setzen sie sich in keiner Weise mit den oben aufgezeigten Lehrmeinungen auseinander. Es reicht für die Bundesrichter aus, dass Beiträge und Vorschüsse in den Erneuerungsfonds eine definitive Ausgabe darstellen, die nicht zurückgefordert werden kann. Dabei lassen sie jedoch ausser Acht, dass die freie Verfügbarkeit für den leistenden Stockwerkeigentümer nicht beeinträchtigt ist, kann er doch den Anteil am Erneuerungsfonds beim Verkauf ohne Weiteres mitverkaufen bzw. wird dieser bei der Festlegung des Kaufpreises mitberücksichtigt.[624] Auch aus Rechtsgleichheitsüberlegungen ist dieser Umstand stossend. Angenommen, ein Stockwerkeigentümer zieht die Einlagen in den Erneuerungsfonds als Unterhaltskosten von seinem Roheinkommen ab. Bevor jedoch jemals Unterhaltsarbeiten ausgeführt werden, verkauft er sein Stockwerkeigentum inkl. Anteil am Erneuerungsfonds. Dies hat zur Folge, dass er einerseits die Einlagen im Zeitpunkt der Einzahlung als Unterhaltskosten abziehen durfte, was zu einer tieferen Einkommenssteuer führte, und andererseits konnte er aufgrund der Einlagen einen höheren Kaufpreis verlangen. Kurz gesagt, hat in solch einem Fall ein Stockwerkeigentümer von den Fondseinlagen doppelt profitiert. Demgegenüber hat der Hauseigentümer weder die Möglichkeit, Einlagen für Unterhaltskosten in Form von Rückstellungen zu äufnen, noch diese im Zeitpunkt der Einzahlung zum Abzug zu bringen.[625] Vielmehr kann er nur die effektiven Unterhaltskosten ab-

621 Eidgenössische Steuerverwaltung, Weiterbildungskurs, S. 37; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 18; vgl. ferner Urteil der RK VD vom 11. März 1983 in RDAF 1983 S. 285, E. 7 f. S. 289 f.

622 Siehe hiervor N 238.

623 Urteile des BGer 2C_652/2015 und 2C_653/2015 vom 25. August 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 68 E. 4.2.

624 Urteil der RK VD vom 11. März 1983 in RDAF 1983 S. 285, E. 9 S. 290.

625 Vgl. hierzu Urteile der StRK ZH ST.2009.21 und DB.2009.13 vom 23. September 2009 in StR 2010 S. 554, E. 2.b) S. 558; Urteil der RK VD vom 11. März 1983 in RDAF 1983 S. 285, E. 6 S. 289.

ziehen. Meines Erachtens gibt es für eine solche Besserstellung des Stockwerkeigentümers gegenüber dem Hauseigentümer keine sachlichen Gründe.

249 Nach dem Gesagten ist daher auf die sachgerechtere und rechtsdogmatisch korrekte Lösung abzustellen, wonach der Abzug auch bei Stockwerkeigentümern erst im Zeitpunkt des effektiven Unterhalts zuzulassen ist.

d) Ersatz von bestehenden Bauteilen

250 Werden bestehende Einrichtungen wie z.B. ein Kühlschrank oder ein Boiler ersetzt, fällt dies unter die Ersatzanschaffungskosten.[626] Solche Kosten sind dann zum Abzug zuzulassen, wenn eine veraltete Installation durch eine zeitgemässe Installation gleicher Art ersetzt wird, die ungefähr den gleichen Komfort bietet wie die alte Einrichtung zu ihrer Zeit, und der Ersatz notwendig ist, um die Liegenschaft weiterhin vermieten oder benutzen zu können.[627] Wenn bspw. eine automatisch gesteuerte Öl- oder Holzheizung durch eine ebenfalls automatisch gesteuerte Elektrospeicherheizung ersetzt und dabei die zentrale Heizversorgung nicht verändert wird, sind die gesamten Kosten des Ersatzes nicht als Wertvermehrung, sondern als Unterhalt zu qualifizieren.[628]

251 Beim Ersatz von vorhandenen Anlagen wird nicht verlangt, dass das Ersatzobjekt mit dem zu ersetzenden Gut vollkommen identisch ist. Wesentlich ist, dass beide Objekte aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise die gleiche Funktion erfüllen.[629] Ist das Ersatzobjekt qualitativ besser und wird dadurch der Wohnkomfort deutlich gesteigert, ist indes der wertvermehrende Anteil nicht zum Abzug zuzulassen.[630] Dies kann z.B. der Fall sein, wenn Sanitärinstallationen deutlich erweitert oder ergänzt und ihr Komfort gesteigert wird, oder wenn ein Teppichboden durch einen Parkettboden ersetzt wird, kommt dem Ersatz nicht lediglich werterhaltender, sondern auch wertvermehrender Charakter zu. Die Höherwertigkeit begründet sich im letztgenannten Beispiel aufgrund einer unbestrittenermassen längeren Lebensdauer, höherer Wohnqualität, aber auch ästhetischer Gesichtspunkte. Daher kann in solch einem Fall nicht der gesamte Betrag für den neuen Parkettboden zum Abzug gebracht werden.[631] Gleich verhält es sich, wenn ein herkömmliches Heizungs-

---

626 Siehe hiervor N 196.

627 Urteil der StRK TG 149/2001 vom 17. August 2001 in StR 2002 S. 84, E. 3.3 S. 88; vgl. Auszug aus dem Urteil der StRK BE 100 08 8811 vom 4. April 2012 in BVR 2013 S. 146 Ziff. 4.4 S. 149 f.

628 Urteil des StGer SO vom 29. Juni 1987 in StE 1987 B 25.6 Nr. 8 E. 2.

629 Siehe hiervor N 196 und 205.

630 Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.4 f.; siehe hierzu bspw. den Ersatz einer Küche, deren Kosten nicht zum Abzug zugelassen wurden, weil die Ersatzküche qualitativ wesentlich besser ist (Urteile des KGer FR 604 2018 26 und 604 2018 27 vom 14. Dezember 2018 E. 3.1.3).

631 Urteil der StRK TG 149/2001 vom 17. August 2001 in StR 2002 S. 84, E. 3.3 S. 87.

system mit Heizkörpern durch eine Fussbodenheizung ersetzt wird oder wenn eine Zentralheizung älteren Systems mit viel manueller Arbeit durch eine automatisch gesteuerte Zentralheizung ersetzt wird. Die wesentlich einfachere Bedienung und Handhabung sowie der grössere Komfort führen zu einer erheblichen Wertvermehrung, und die dafür gemachten Auslagen können demzufolge nicht vollständig als Unterhaltskosten abgezogen werden.[632]

252 In vielen Fällen ist es schwierig oder gar unmöglich, eine genaue Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen vorzunehmen. Die Festlegung der Quoten hat demzufolge nach pflichtgemässem Ermessen zu erfolgen. Wie hoch die jeweiligen möglichen Unterhaltskosten bei der Ersatzanschaffung sind, wird in den kantonalen Praxen und Weisungen entsprechend unterschiedlich gehandhabt. Der Kanton Bern und der Kanton Freiburg bspw. lassen den Ersatz einer Warmluftetagenheizung von Öl-, Holz- und Kohleofen durch eine Zentralheizung zur Hälfte oder den Ersatz von Küchengeräten mit Komfortverbesserung zu zwei Dritteln als Unterhaltskosten gelten.[633] Der Kanton Zürich hingegen lässt nur den Ersatz einer gleichwertigen Heizungsinstallation als Unterhaltskosten zum Abzug zu. Bei der Kücheneinrichtung entschied er sich für dieselbe Lösung wie die Kantone Bern und Freiburg.[634] Diese Kantone haben sich dazu entschieden, bei Ersatzanschaffungen in ihren Ausscheidungskatalogen eine Pauschale für den Abzug vorzusehen. Dieses Vorgehen ist durchaus sinnvoll. Einerseits wird damit Transparenz geschaffen, andererseits führt dies aufgrund der Schwierigkeit der genauen Aufteilung der Kosten zu einer verwaltungsökonomischen und einheitlichen Handhabung in den Kantonen.

e) Wirtschaftlicher Neubau

aa) Definition

253 Aus- oder Umbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkommen, haben in der Vergangenheit immer wieder zu Diskussionen Anlass gegeben. Oftmals fehlt es an griffigen Kriterien, um einen Umbau als wirtschaftlichen Neubau zu qualifizieren, weshalb eine eindeutige Beurteilung kaum möglich ist. Auch in der Rechtsprechung werden die Fälle des wirtschaftlichen Neubaus sehr zurückhaltend definiert.[635] Als wirtschaftliche Neubauten gelten

632 Urteil des StGer SO vom 29. Juni 1987 in StE 1987 B 25.6 Nr. 8 E. 1.

633 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2018, Ziff. 5.2 lit. c und 6.2.2 S. 7; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Merkblatt Kostenabzug Privatliegenschaften, Ziff. 5.1.1 lit. b) und 6.2.1 lit. b) S. 13.

634 Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 4.3. lit. c und 4.8 lit. a S. 13.

635 Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Ersatz von Gebäudeteilen, Ziff. 2.2.

Liegenschaften, die derart umfangreich saniert wurden, dass die Renovation bei einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung aller Massnahmen einem Neubau gleichkommt (z.B. komplette Aushöhlung und neue Innenraumeinteilung [unabhängig davon, ob Gebäudehülle und einzelne Tragelemente bestehen bleiben]; Abriss und Neubau mehrerer Fassaden).[636] Folglich soll bei einer solchen Sanierung ausnahmsweise eine Gesamtbetrachtung zur Anwendung kommen.[637] Ein weiteres Indiz für eine wirtschaftliche Neubaute sind – ähnlich wie im Mehrwertsteuerrecht[638] – die Kosten, die für den Aus- bzw. Umbau aufgewendet werden.[639] Das bernische Verwaltungsgericht ging in einem Fall, bei dem die Beschwerdeführenden das Dreifache des Kaufpreises in die Liegenschaft investiert haben, von einer Totalsanierung und damit von einer wirtschaftlichen Neubaute aus.[640] Auch in Verwaltungsverordnungen wird versucht, einen wirtschaftlichen Neubau näher zu definieren. Der Kanton Aargau hat in seinem ausführlichen Merkblatt zum Liegenschaftsunterhalt alternative Kriterien entwickelt, anhand derer festgestellt werden soll, ob aus steuerlicher Sicht „praktisch" ein Neubau vorliegt. Demnach soll es sich um einen Neubau handeln, wenn mit hohen Kosten eine grundlegende Nutzungsänderung vorgenommen wird, im Rahmen der Sanierung eine Gebäudeauskernung erfolgt, Gebäudeteile bis auf den Keller abgebrochen und anschliessend neu erstellt werden oder im Zuge einer Totalsanierung neben dem gesamten Aufbau mehr als die Hälfte der bestehenden Gebäudekonstruktion abgebrochen oder umgebaut wird.[641]

bb) Abgrenzung

254 Von einem Umbau der Liegenschaft im vorgenannten Sinn zu unterscheiden ist der Abbruch einzelner, auch grosser Bauteile einer Baute mit anschliessendem Ersatz dieser Liegenschaftsteile. Damit gewisse Bauteile durch neue gleicher Art ersetzt werden können, müssen diese zuerst abgebrochen bzw. zurückgebaut werden (z.B. Küche, Bad, Fenster usw.). Bei solchen Sachver-

---

636 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 19; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2013, S. 1 Ziff 2.2 mit weiteren Beispielen.

637 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 31. Grundsätzlich gilt die Einzelbetrachtung (siehe hiervor N 125 f.).

638 Im Mehrwertsteuerrecht wird hierbei von einer Grossrenovation gesprochen. Aus veranlagungsökonomischen Gründen sehen Art. 71 bzw. Art. 74 MWSTV eine Pauschalregelung vor. Gemäss dieser gelten Renovationsarbeiten dann als Grossrenovation, wenn deren Kosten pro Bauphase insgesamt 5 % des Gebäudeversicherungswerts vor Renovation übersteigen. Vgl. hierzu bspw. Urteil des BGer 2C_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 2.4.

639 Urteil des BGer 2C_356/2017 vom 10. November 2017 E. 4.2.4.

640 Urteil des VGer BE vom 20. Januar 2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 3.1 und 3.3.4. f.

641 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 3.3, S. 6.

halten kann nicht von einem Aus-, Um- oder Neubau im Sinn eines wirtschaftlichen Neubaus gesprochen werden. Vielmehr handelt es sich hier um Kosten für Instandstellungsarbeiten[642] und Ersatzanschaffungskosten[643] für einzelne Bauteile, die als Liegenschaftsunterhalt vom Roheinkommen in Abzug gebracht werden können.[644]

cc) Rechtsprechung des Bundesgerichts

255 Das Bundesgericht hat sich bereits mehrmals mit der Thematik des wirtschaftlichen Neubaus auseinandergesetzt und hierbei unter anderem folgende Ansichten vertreten: Der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen sei als nicht abzugsfähiger Neu- bzw. Teilneubau zu betrachten, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt werde. Aus diesem Grund seien die Kosten für den Umbau einer ehemaligen Scheune zu einem Wohnraum mit Küche und für den Ausbau des Dachgeschosses zu einem Schlafzimmer mit Ankleide als nicht abzugsfähige Anlagekosten zu qualifizieren. Denn aus wirtschaftlicher Sichtweise könne ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung gleich angesehen werden wie der An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume. Folglich hätten dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen als Herstellung zu gelten. Oder anders gesagt, seien alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst wurden Herstellungskosten.[645] Auch die Aufgabe der Dumont-Praxis habe für die steuerliche Behandlung von Totalsanierungen zu keiner Änderung geführt.[646] Weiter ist das Bundesgericht der Auffassung, dass ein völliger Um- und Ausbau einer Liegenschaft keinen Liegenschaftsunterhalt darstelle, weil dieser wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme. Diese Handhabung von Totalsanierungen solle insbesondere der steuerrechtlichen Gleichstellung dienen. So solle derjenige, der eine Liegenschaft umbaue, sodass die Renovation umfangmässig einem Neubau entspreche, und der sie neuen Zwecken zuführe gleich wie der Ersteller einer Neubaute behandelt werden.[647] Schliesslich vertreten die Bundesrichter die Meinung, dass Auf-

642 Siehe zu den Instandstellungskosten hiervor N 195.

643 Siehe zu den Ersatzanschaffungskosten hiervor N 196 und 250 ff.

644 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 35.

645 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4; vgl. auch Urteile des BGer 2C_666/2012 und 2C_667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1 und 2.3 (Umbau einer Garage mit Schopf von 45 m^2 in eine Wohnung mit Garage von 3.75 Raumeinheiten); BGE 103 Ib 197; 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2.

646 Urteil des BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2 und 4.1 f.

647 Urteil des BGer 2C_356/2017 vom 10. November 2017 E. 4.1 mit Hinweis auf Urteil des BGer 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2; BGE 123 II 218 E. 2 S. 224; Urteile des BGer 2C_666/2012 und 2C_667/2012 vom 18. Dezember

wendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, üblicherweise als wertvermehrend und somit als nicht abzugsfähig zu gelten hätten. In diesem Sinn deklariert das Bundesgericht Aufwendungen als wertvermehrend, welche die Steuerpflichtigen gemacht haben, um eine ausserhalb des Wohngebiets gelegene, ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung dienende Liegenschaft neu für Wohn- und Freizeitzwecke zu verwenden.[648]

dd) Lehrmeinungen

256 In der Lehre wird die Nichtabzugsfähigkeit der Kosten für wirtschaftliche Neubauten als Unterhalt dogmatisch wie folgt begründet: Liegenschaftsunterhaltskosten würden als Gewinnungskosten in einem wirtschaftlichen Konnex zur Einkommensquelle stehen, aus der die steuerbaren Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen generiert würden. Seien die Renovationsarbeiten, die Sanierung oder Umgestaltung der Liegenschaft nun dermassen umfassend, das wirtschaftlich ein Neubau oder ein Aliud vorliege, trete der Erhalt der bestehenden Einkommensquelle in den Hintergrund. Vielmehr sei eine neue Einkommensquelle geschaffen worden, die sich ganz massgeblich von der bisherigen unterscheide. Aus diesen Gründen und aufgrund einer Gesamtbetrachtung sollten beim vollständigen Umbau der Einkommensquelle sämtliche Unterhaltsarbeiten als nicht abzugsfähig qualifiziert werden, mithin auch jene Kosten nicht, die angefallen wären, wenn die vom Umbau der Liegenschaft betroffenen Teile bloss unterhalten bzw. saniert worden wären und daher die entsprechenden Kosten grundsätzlich als abzugsfähig gegolten hätten.[649]

257 Diese Ansicht wird in der Literatur jedoch nicht von allen Autoren befürwortet. Es wird auch die Auffassung vertreten, dass bei der Prüfung der abzugsfähigen Unterhaltskosten eine Einzelbeurteilung angewendet werden solle und keine pauschalierte Zuweisung sämtlicher Aufwendungen zu den wertvermehrenden Arbeiten zu erfolgen habe. Vielmehr sei jede einzelne Ausgabe auf ihre werterhöhende oder -erhaltende Wirkung hin zu untersuchen.[650] Dies

2012 E. 2.1; Urteil des BGer 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 in StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 2.3; BGE 103 Ib 197 E. 3.b) S. 201; vgl. auch Urteile des BGer 2C_286/2014 und 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015.

648 Urteile des BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; Urteile des BGer 2C_286/2014 und 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4; Urteil des BGer 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2; BGE 123 II 218 E. 2 S. 244; BGE 103 Ib 197 E. 3.b) S. 201.

649 Zum Ganzen Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 31 ff.; vgl. ferner LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 45 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 49 ff. und 57; Komm. StHG ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 N 58.

650 MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau, S. 660 f.

wird unter anderem mit dem geltenden Recht (Art. 32 Abs. 2 zweiter Satz DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG) begründet, das vorsehe, dass energiesparende und umweltschonende Investitionen abziehbar seien. Darunter seien Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, zu subsumieren. Würden solche energetische Massnahmen im Rahmen einer Sanierung als wirtschaftlicher Neubau qualifiziert, seien die Kosten hierfür pauschal nicht abziehbar. Eine solche pauschalierte Aberkennung ohne Einzelprüfung verstosse gegen die Gesetzesbestimmungen zu den Energiemassnahmen und lasse sich nicht rechtfertigen.[651] Entsprechend dem gesetzgeberischen Willen sei eine Einzelprüfung der geltend gemachten Kosten unumgänglich, um eine sachgerechte Steuerveranlagung zu ermöglichen.[652] Nicht zuletzt führe die pauschale Verweigerung des Unterhaltsabzugs infolge Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau zu einer Aushöhlung der zum Teil sehr ausführlichen kantonalen Ausscheidungskataloge, was mit dem Grundgedanken des Vertrauensschutzes hinsichtlich solcher Verwaltungsverordnungen nicht vereinbar sei.[653]

ee) Rechtslage in den Kantonen

258 Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hat sich der Argumentation des Bundesgerichts und der befürwortenden Lehre angeschlossen und vertritt ebenfalls die Auffassung, dass sich nicht die Frage nach der Qualifikation der baulichen Massnahmen im Einzelnen stelle, sondern gesamthaft die Abzugsfähigkeit der Kosten zu verweigern sei, wenn nach einer Renovation ein eigentliches Aliud vorliege.[654] Diese Rechtsprechung wurde im Merkblatt des Kantons Aargau zum Liegenschaftsunterhalt festgehalten. Darin wird ausgeführt, dass bei einer neubauähnlichen Renovation die neu geschaffene Bausubstanz die verbliebene Altsubstanz dominiere und daher nicht mehr von Unterhalt gesprochen werden könne.[655] Auch die Steuerverwaltungen des

651 MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau, S. 661 ff.

652 MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau, S. 666.

653 MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau, S. 661.

654 Urteil des VGer AG WBE.2010.164 vom 2. Februar 2011 in AGVE 2011 S. 111, E. 5 S. 11 f. Das Bundesgericht hat eine Beschwerde gegen diesen Entscheid mit Urteil 2C_233/2011 vom 15. Juli 2011 abgewiesen; vgl. Auszug aus dem Urteil des VGer AG WBE.2017.21 vom 3. Juli 2017 in AGVE 2017 S. 99 E. 3.2 f. S. 102 f.; gl.M. Urteile des StGer FR 604 2018 31 und 604 2018 32 vom 21. August 2018 E. 3.1 (Ausbau des Untergeschosses zu einem Studio mit Küche); Urteil des VGer BL 810 17 316 vom 6. Juni 2018 E. 4.3 ff. (Änderung von Gewerbe- zur Wohnnutzung); Auszug aus dem Urteil der StRK VS vom 14. Dezember 2017 in ZWR 2019 S. 79, S. 80 (Umbau Stall in Chalet).

655 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 3.3 S. 6; ebenso Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.8 S. 5 ff. mit Beispielen; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 7 S. 6 f.

Kantons Solothurn und Thurgau haben sich den befürwortenden Stimmen angeschlossen und halten in ihren Verwaltungsverordnungen diesbezüglich unter anderem fest, dass bspw. die Kosten im Zusammenhang mit dem Abbruch eines Wohnhausanbaus und Wiederaufbaus an gleicher Stelle, ein teilweiser Abbruch und Wiederaufbau eines Wohnhauses und der Abbruch eines Dachgeschosses verbunden mit einem Wiederaufbau mit Zimmereinbau zu den nicht abziehbaren Anlagekosten gehören.[656]

259 Im Kanton Bern galt bis zum Jahr 2016 ebenfalls die Praxis, wonach bei Neu- und Ersatzbauten, die in wirtschaftlicher Hinsicht einem Neubau entsprechen, keine abzugsfähigen Auslagen anfallen können. Dies wurde damit begründet, dass bei einem Neubau keine abzugsfähigen Auslagen anfallen könnten, da ein Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich sei.[657]

260 Auf das Jahr 2016 hat im Kanton Bern eine Praxisänderung stattgefunden, indem, wie bspw. auch im Kanton Graubünden, nunmehr auf eine Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau verzichtet und künftig auch bei weitgehenden Sanierungen in jedem Fall geprüft wird, ob und in welchem Umfang die ausgeführten Arbeiten dem Erhalt des bestehenden Gebäudes dienen. Diese Praxisänderung wurde insbesondere damit begründet, dass es in der Vergangenheit vermehrt zu Diskussionen gekommen sei, ob eine Gesamtsanierung als wirtschaftlicher Neubau zu qualifizieren sei. Zudem habe auch das Fehlen von griffigen Kriterien für eine eindeutige Beurteilung eine Rolle gespielt.[658]

---

656 Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 7 S. 6 f.; Auszug aus den Urteilen des StGer SO SGSTA.2016.83 und BST.2016.77 vom 6. März 2017 in KSGE 2017 Nr. 7 S. 26; Auszug aus den Urteilen des StGer SO SGSTA.2015.20 und BST.2015.17 vom 21. März 2016 in KSGE 2016 Nr. 5; Urteile des StGer SO SGSTA.2008.37-38 und BST.2008.23-24 vom 17. November 2008 in KSGE 2008 Nr. 2, E. 3; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.8 S. 6 f.; ebenso Urteil des VGer ZH SB.2009.00102 vom 26. November 2009 E. 3.4.

657 Urteil des VGer BE vom 20. Januar 2015 in StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2; vgl. noch Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 19.

658 Steuerverwaltung des Kantons Bern, TaxInfo – Ersatz von Gebäudeteilen, Ziff. 2.2; Herausgeberkollegium der Bernischen Verwaltungsrechtsprechung BVR, Rechtsprechung 2016, S. 191. Im Rahmen der Praxisfestlegung wurde das Merkblatt Nr. 5 überarbeitet (siehe Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2014); vgl. ferner Urteile des StRKGer ZH 2 DB.2017.133 und 2 ST.2017.167 vom 6. Dezember 2017 E. 1.e). Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten, Ziff. 3.1. Das VGer GR weist in einem Entscheid ausdrücklich darauf hin, dass auch bei einer Totalsanierung ein Teil der Arbeit werterhaltend sein könne (Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 6.e)).

ff) Würdigung und Lösungsansatz

261 Das Vorgehen, wonach bei einem wirtschaftlichen Neubau keine Unterhaltskosten abgezogen werden können, zeitigt für die Steuerpflichtigen erhebliche Steuernachteile, da damit die Umbaukosten überhaupt nicht – auch nicht teilweise – von den Einkommenssteuern in Abzug gebracht werden können. Insbesondere erstreckt sich diese Qualifikation auch auf Gebäudeteile sowie Einrichtungen, die zum Teil mit gleichwertigen Installationen ersetzt wurden und grundsätzlich als Unterhaltskosten abzugsfähig wären. Dies bildet aber eben gerade den Unterschied zu echten Neubauten. Bei diesen kann und wird keine Installation ersetzt, sondern es wird eine neue Einkommensquelle geschaffen bzw. hergestellt. Somit kann bei einem wirtschaftlichen Neubau ein Teil der Arbeiten werterhaltender Natur sein.[659] Daher ist die Argumentation des Bundesgerichts verfehlt, wonach eine steuerrechtliche Gleichstellung zwischen einem echten Neubau und einem wirtschaftlichen Neubau erreicht werden sollte.

262 Hinzu kommt, dass die Gesamtbetrachtung bei einer Totalsanierung zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen und zu einem Verstoss gegen das verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip führt. Ersetzt eine steuerpflichtige Person ihre Küche mit Installationen, die dem aktuellen Stand der Technik entsprechen und den gleichen Komfort bieten wie die ersetzten, kann sie die dafür aufgewendeten Kosten als Unterhaltskosten geltend machen. Nimmt sie diese Arbeiten im Rahmen einer Totalsanierung vor, soll sie diese Aufwendungen nun nicht mehr als Gewinnungskosten abziehen können. Dies führt einerseits zu einer Besteuerung, die nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen entspricht, und andererseits zu einer Ungleichbehandlung zwischen jenen, die nur einen Teil der Liegenschaft sanieren, und denen, welche die Liegenschaft vollständig renovieren. Aus diesem Grund sollte auch bei einer Totalsanierung eine Einzelbetrachtung durchgeführt und eine Ausscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Renovationsmassnahmen vorgenommen werden.

263 Auch im Hinblick auf energetische Massnahmen, die im Zuge einer Gesamtsanierung vorgenommen werden, ist die Nichtabzugsfähigkeit der Kosten problematisch. Obwohl energiesparende und umweltschonende Investitionen aufgrund der geltenden Gesetzesbestimmungen ausdrücklich abzugsfähig sind, werden sie infolge der Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau und der damit einhergehenden Gesamtbetrachtung nicht zum Abzug zugelassen. Diese pauschale Aberkennung von energetischen Massnahmen als Unterhaltskosten ist stossend und lässt sich nicht rechtfertigen.[660]

---

659 Siehe bspw. Urteil des VGer GR A 17 49 vom 28. November 2017 E. 6.e).

660 Insb. steht diese Handhabung auch im Widerspruch zur Intention der Förderung von energetischen Massnahmen (siehe hiernach N 372 ff.).

264 Es ist begrüssenswert, dass im Kanton Bern diesbezüglich eine Praxisänderung stattgefunden hat. Zum jetzigen Zeitpunkt ist es jedoch schwierig abzuschätzen, wie die Steuerbehörde in Bern in Zukunft umfassende Gesamtsanierungen aufgrund dieser neuen Regelung beurteilen wird. Tendenziell wird die neue Praxis aber infolge der Einzelbetrachtung zu sachgerechteren Ergebnissen führen. Sollte sich die Praxisänderung im Kanton Bern bewähren, ist zu hoffen, dass auch andere Kantone nachziehen und künftig bei Totalsanierungen eine Einzelbetrachtung durchführen werden.

f) Ersatzbauten und Reparaturen

aa) Ausgangslage

265 Reparaturen an Gebäuden, die auf Schädigungen durch Lawinen oder andere Naturereignisse zurückzuführen sind, werden steuerrechtlich den abzugsfähigen Unterhaltskosten i.e.S. zugerechnet, weil der Sinn der Reparaturen darin besteht, den Bau durch Behebung von Schäden in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten. Deshalb werden diese Auslagen zum Abzug zugelassen, selbstverständlich nur soweit der Zustand der fraglichen Liegenschaft im Rahmen der Reparaturarbeiten nicht in einen besseren Zustand versetzt wurde.[661]

bb) Spezialfall Wiederaufbau eines Gebäudes

266 Wie sieht es aber aus, wenn ein Gebäude komplett zerstört wurde, z.B. aufgrund eines Brandes, einer Lawine, eines Steinschlages oder einer Flut? Wie sollen in solch einem Fall die Kosten des Wiederaufbaus eines Gebäudes steuerrechtlich behandelt werden?

I) Rechtsprechung des Bundesgerichts

267 Das Bundesgericht vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass der Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes oder Teile davon einem Neubau gleichkomme und deshalb die Aufwendungen nicht als Unterhaltskosten vom Roheinkommen abgezogen werden könnten.[662] Weiter führen die Bundesrichter aus, dass die Erstellungskosten eines Wiederaufbaus kraft Art. 34 DBG nicht abziehbare Anlagekosten seien. Nach der gesetzlichen Konzeption sei es unerheblich, ob das Gebäude erstmals neu erstellt werde oder eine alte, zerstörte Immobilie baugleich wiederhergestellt werde. Ebenso wenig sei entscheidend, ob und zu welchem Wert das zerstörte Gebäude versichert gewesen sei und ob die Versicherung die Kosten der Neuerstellung zu einem Teil

661 Urteil der StRK BE vom 3. Mai 1949 i.S. v.G. in NStP 1950 S. 157, E. 2 S. 157.

662 Urteil des BGer 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 in RDAF 2018 S. 478, E. 5.2 S. 482; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 6.1 (z.B. Wiederaufbau einer Pergola aufgrund starker Schneefälle); BGE 103 Ib 197 E. 3.b) S. 201.

decke. Unwesentlich sei zudem, ob die Liegenschaft vom Eigentümer abgebrochen oder durch Brand oder ein Naturereignis zerstört wurde.[663]

II) Rechtsprechung der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern

268 Anderer Meinung ist die bernische Steuerrekurskommission. Im Jahr 1949 hatte diese einen Sachverhalt zu beurteilen, bei dem eine Sennhütte aufgrund eines Lawinenniederganges praktisch vollständig zerstört worden ist.[664] Die Alphütte wurde in der Folge neu aufgebaut, wobei gewisse Teile der alten Hütte (Fundamente, Lawinenschutzpfeiler, Keller) noch verwendet werden konnten, wenn auch gewisse Verstärkungen notwendig waren. Die Rekurskommission ist der Auffassung, dass es sich im Grunde beim Wiederaufbau tatsächlich nur um eine Reparatur und um eine Wiederherstellung eines gewesenen Zustandes handle. Denn nach den ausgeführten Arbeiten sei nichts wesentlich anderes vorhanden gewesen als vor Eintritt des Schadenereignisses. Die Rechtsmittelinstanz ist deshalb davon ausgegangen, dass es sich auch in solch einem Fall um Reparatur- und Unterhaltsarbeiten handle, die zum Abzug zuzulassen seien.[665]

269 Rund 50 Jahre später hatte das Verwaltungsgericht des Kantons Bern einen ähnlichen Fall zu beurteilen, bei dem ein Mehrfamilienwohnhaus durch einen Brand komplett zerstört wurde und die Überreste bis auf das Untergeschoss abgerissen werden mussten.[666] In der Folge liess der Beschwerdeführer das abgebrannte Gebäude wieder aufbauen. Das Verwaltungsgericht ist der Auffassung, dass die Kosten des Wiederaufbaus eines komplett zerstörten Gebäudes nicht als Unterhaltskosten vom rohen Einkommen abgezogen werden könnten. Zur Begründung führt es hierzu an, dass das Gesetzes- bzw. Verordnungsrecht immer von bereits bestehenden („vorhandenen") Gebäuden oder Anlagen ausgehe. Demnach sei die sachlich richtige Lösung, dass das Erstellen eines Ersatzbaus schon rein begrifflich keinen Unterhalt eines untergegangen Gebäudes darstellen könne.[667] Bei der Begründung stützte sich der

---

663 Urteil des BGer 2A.52/1998 vom 30. März 1999 i.S. W. in NStP 1999 S. 99, E. 3.b) S. 103 (Wiederaufbau eines durch Feuer zerstörten Hauses).

664 Urteil der StRK BE vom 3. Mai 1949 i.S. v.G. in NStP 1950 S. 157.

665 Urteil der StRK BE vom 3. Mai 1949 i.S. v.G. in NStP 1950 S. 157, E. 3 S. 158; a.M. Urteil des VGer BL 810 17 316 vom 6. Juni 2018 E. 4.2.

666 Urteil des VGer BE VGE 20303 vom 23. Juli 1999 i.S. W. in BVR 2000 S. 11.

667 Urteil des VGer BE VGE 20303 vom 23. Juli 1999 i.S. W. in BVR 2000 S. 11, E. 2.a) f. S. 13 f. Es ist davon auszugehen, dass auch das zürcherische und aargauische Verwaltungsgericht in solch einem Fall gleich entscheiden würden. Denn in beiden Kantonen gilt die Praxis, wonach Aufwendungen für Ersatzbauten, die anstelle renovationsbedürftiger Bauten errichtet werden, nicht zu den abzugsfähigen Unterhaltskosten zählen (Urteil des BGer vom 30. März 1999 i.S. W. in NStP 1999 S. 99, E. 3.c) S. 103 m.w.H.; Urteil des StRKGer AG

Beschwerdeführer unter anderem auf den vorgenannten Entscheid der Rekurskommission und führte hierzu aus, dass dieser eine stete und konstante Praxis begründet hätte.[668] Das Verwaltungsgericht ging diesem Argument nach und kam zum Schluss, dass sich aufgrund des Rekurskommissionsentscheids keine konstante kantonale Praxis zu den Wiederaufbaukosten entwickelt hätte und dieser Entscheid gemäss der vorgenannten Begründung überdies falsch sei.[669] Damit kommt das bernische Verwaltungsgericht zum selben Ergebnis wie das Bundesgericht und lässt es die Aufwendungen für den Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes nicht als Unterhaltskosten vom Roheinkommen zum Abzug zu.

III) Würdigung und Lösungsansatz

270 Der Entscheid der bernischen Steuerrekurskommission, der bezeichnenderweise in der Fachwelt weitgehend unberücksichtigt blieb, vermag nicht zu überzeugen. Entgegen der Auffassung der Rekurskommission handelt es sich beim Wiederaufbau eines komplett zerstörten Gebäudes nicht nur um eine Reparatur und eine Wiederherstellung eines gewesenen Zustandes, da die Liegenschaft komplett und von Grund auf neu aufgebaut werden muss. Selbst die Rekursbehörde hat in ihrem Entscheid festgehalten, dass praktisch eine Neuerstellung des Gebäudes erforderlich war.[670] Jedoch ist es gerade diese Tatsache, die den ausgeführten Arbeiten den Charakter von Reparatur- und Unterhaltsarbeiten nimmt. De facto handelt es sich um einen Neubau und die dafür aufgewendeten Kosten stellen folglich typische Anlagekosten dar.

271 Auch kann der Wiederaufbau nicht mit einer Totalsanierung verglichen werden, denn bei einer Totalsanierung wird das Gebäude meist komplett ausgehöhlt, wobei die Fassade und das Fundament bestehen bleiben und einzelne Installationen ersetzt werden. Bei einem Ersatzbau hingegen wird das Gebäude vollständig neu gebaut und aufgrund der Zerstörung können auch keine Installationen ersetzt werden. Somit geht das Bundesgericht zu Recht davon aus, dass einkommenssteuerrechtlich eine neue Einkommensquelle geschaffen wird. Ferner wird der Eigentümer wohl bei der Wiederherstellung diverse

RV.2005.50006/K8478 vom 20. Oktober 2005 i.S. A.+M.M. in AGVE 2005 S. 371, E. 3.b) S. 372; gl.M. Auszug aus dem Urteil des StRKGer AG RV.2003.50392/8327 vom 25. März 2004 in AGVE 2004 S. 307, E. 4.b) S. 308 f.; Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 3.3, S. 6).

668 Urteil des VGer BE VGE 20303 vom 23. Juli 1999 i.S. W. in BVR 2000 S. 11, E. 2.c) S. 15.

669 Urteil des VGer BE VGE 20303 vom 23. Juli 1999 i.S. W. in BVR 2000 S. 11, E. 2.d) S. 17.

670 Urteil der StRK BE vom 3. Mai 1949 i.S. v.G. in NStP 1950 S. 157, E. 3 S. 158.

Änderungen vornehmen lassen, sei es in der Raumaufteilung[671] oder bei den einzelnen Bestandteilen. Eine Abgrenzung zwischen werterhaltend und wertvermehrend ist bei einem Ersatzobjekt daher nicht oder nur sehr schwer möglich. Schliesslich dürfte bei einer Wiederherstellung die Liegenschaft zu einem Grossteil in einen besseren Zustand, als sie es vorher, d.h. während der Besitzesdauer des Eigentümers war, versetzt werden, weshalb auch aufgrund dieses Aspekts die Kosten als nicht abzugsfähig zu qualifizieren sind.

Folglich stellen die dafür aufgewendeten Mittel typische Anlagekosten dar, die bereits von Gesetzes wegen (Art. 34 lit. d DBG und bspw. Art. 39 lit. d StG-BE) nicht abziehbar sind. Aufgrund der hiervor gemachten Ausführungen sollten somit die aufgewendeten Kosten für den Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes oder eines Teils davon nicht als Unterhaltskosten vom Roheinkommen abgezogen werden können.[672] 272

g) Altlastensanierung

aa) Allgemein

Altlasten bzw. belastete Standorte[673] und deren Sanierung haben ebenfalls steuerliche Auswirkungen. In der Schweiz wurden lange Zeit die aus Gewerbe, Haushalt und Industrie stammenden Abfälle an den Ablagerungs-, Betriebs- und Unfallstandorten[674] deponiert. Teilweise sind diese Schadstoffe noch immer an diesen Orten vorhanden und Ursache verschiedener Umweltprobleme.[675] Gemäss Art. 2 Abs. 2 AltlV ist ein belasteter Standort sanierungsbedürftig, wenn er zu schädlichen oder lästigen Einwirkungen führt oder wenn die konkrete Gefahr besteht, dass solche Einwirkungen entstehen. Soweit bekannt, werden die belasteten Standorte in einem öffentlich zugänglichen Kataster erfasst.[676] Allerdings sind diese Kataster nicht vollständig, sodass Altlasten und die damit verbundene Sanierungspflicht beim Verkauf von Grundstücken unerkannt auf den Erwerber übergehen können.[677] 273

671 Dies umso mehr, als auch bereits der Abbruch und Neubau von Mauern in einem bestehenden Gebäude eine erheblich wertvermehrende Komponente aufweisen (Urteil des StGer SO SGSTA.2016.99 vom 3. April 2017 E. 3.2).

672 Gl.M., aber ohne Begründung RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 57; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 44.

673 Ein belasteter Standort ist ein Ort, dessen Belastung von Abfällen stammt und der eine beschränkte Ausdehnung aufweist (Art. 2 Abs. 1 AltlV).

674 Siehe zur Definition dieser Begriffe Art. 2 AltlV.

675 Weiterführend MEUTER, Altlasten II ZStP, S. 23; MEUTER, Altlasten ZStP, S. 1 ff.; MEUTER, Belastete Standorte TREX, S. 338 ff.

676 Art. 32c Abs. 2 USG.

677 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 54.

274 Belastete Grundstücke können für den Eigentümer verschiedene Kosten zur Folge haben. Es können Untersuchungskosten[678] für die Abklärung der Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungskosten, Mehrkosten bei Bauvorhaben (da schadstoffhaltige Bauabfälle in der Regel speziell behandelt werden müssen) und Ansprüche Dritter (z.B. weil die Schadstoffe Nachbargrundstücke beeinträchtigt haben) entstehen.[679] Folglich stellt sich die Frage, ob und allenfalls wie diese Kosten bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden.

bb) Grundsatz der Abzugsfähigkeit

275 Das Bundesgericht hat bezüglich Altlastensanierungen ausgeführt, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Untersuchung und Sanierung von belasteten Standorten grundsätzlich werterhaltenden Charakter hätten. Durch die Verunreinigung des Bodens verliere die Liegenschaft ihren ursprünglichen Wert, der durch die Sanierung wiederhergestellt werde.[680] Auch das Kantonsgericht Luzern hatte sich mit einer Altlastensanierung zu befassen und führte hierzu aus, dass das Grundstück durch die Sanierung in der Regel keine Wertsteigerung erfahre und folglich solche Aufwendungen bei der Einkommenssteuer grundsätzlich als Unterhaltskosten für Liegenschaften in Abzug gebracht werden könnten. Dies gelte aber nur unter der Voraussetzung, dass den Aufwendungen einkommenssteuerrechtlich relevante Einkünfte gegenüberstehen würden und die Verseuchung und die Sanierung während der Besitzesdauer erfolgt seien. Damit Sanierungskosten im Zusammenhang mit Altlasten als Unterhaltsaufwand abgezogen werden könnten, sei es daher erforderlich, dass das sanierte Grundstück bereits Erträge abgeworfen habe und dass diese durch die Sanierung als Ertragsquelle erhalten bzw. wiederhergestellt würden.[681]

276 Folglich kann festgehalten werden, dass richtigerweise die Kosten, die bei der Untersuchung und der Sanierung von belasteten Standorten anfallen, grundsätzlich als Unterhaltskosten vom Roheinkommen abgezogen werden können. Wurden Entschädigungen der öffentlichen Hand an den Eigentümer für die

---

678 Die Untersuchungskosten beinhalten die Kosten für eine Voruntersuchung und für ein Privatgutachten. Ohne diese Untersuchungen können die gesamten Kosten für die Altlastensanierung bei der Einkommenssteuer nicht berücksichtigt werden (weiterführend MEUTER, Belastete Standorte TREX, S. 338 ff.).

679 MEUTER, Altlasten II ZStP, S. 23; MEUTER, Altlasten ZStP, S. 7; MEUTER, Belastete Standorte TREX, S. 338.

680 Urteil des BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 in StR 2017 S. 239, E. 3.2 S. 242.

681 Urteil des KGer LU vom 9. Februar 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 67 E. 4.2.1; MÄDER, Vorfragen, S. 13.

Altlastensanierung ausbezahlt, reduzieren sich die abzugsfähigen Unterhaltskosten im entsprechenden Ausmass.[682]

cc) Ausnahmen

I) Nutzungsänderung bzw. unbebaute Grundstücke

277 Ausnahmsweise stellen die Sanierungs- und Untersuchungskosten aber auch wertvermehrende Aufwendungen dar, die bei der Einkommenssteuer nicht berücksichtigt werden können. Geschieht eine Altlastsanierung im Hinblick auf eine Nutzungsänderung, z.B. indem ein bis anhin landwirtschaftlich genutztes Grundstück mit Wohnungen überbaut wird, können die Kosten für die Sanierung und die Untersuchung nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, denn die Sanierungskosten wurden getätigt, um in absehbarer Zeit mit einer anderen Liegenschaftsnutzung einen höheren Ertrag zu erwirtschaften. Sie stehen deshalb nicht in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Einkommenserzielung. Dabei ist es unerheblich, dass das Grundstück durch die Sanierung des Bodens wieder in den unbelasteten Zustand versetzt wurde, in dem es sich bereits einmal befunden hatte.[683]

278 Ebenso verhält es sich, wenn die Altlastensanierung bei einem unbebauten Grundstück vorgenommen wird. In diesem Fall dienen die Sanierungs- und Bauarbeiten nicht der Erhaltung oder Wiederherstellung einer Ertragsquelle. Vielmehr ermöglicht es die Sanierung von Grund und Boden erst, dass ein Grundstück bebaut werden kann. Insbesondere kann ein abzugsfähiger Unterhaltsaufwand frühestens in demjenigen Zeitpunkt anfallen, ab dem das Gebäude auf dem Grundstück der steuerpflichtigen Person nutzungsfähig zum Gebrauch zur Verfügung steht. Somit werden richtigerweise die Kosten für Altlastensanierungen eines Baugrundstücks, die im Hinblick auf einen Neubau eines Wohnhauses getätigt werden, als Anlagekosten qualifiziert und nicht als Unterhaltskosten abgezogen.[684]

---

682 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 51.

683 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 in StR 2017 S. 239, E. 4.2 S. 243 ff.; Urteile des BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; siehe zur Nutzungsänderung auch Urteil des BGer vom 2C_233/2011 28. Juli 2011 E. 3.2; Urteile des BGer 2C_286/2014 und 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4; Auszug aus dem Urteil des VGer AG WBE.2017.21 vom 3. Juli 2017 in AGVE 2017 S. 99 E. 3.4 S. 103 f.; sowie hiervor N 255.

684 Zum Ganzen Urteil der VwRK SG VRK I/1-2016/214, 215 vom 20. Juni 2017 in StR 2018 S. 331, E. 3.b) S. 331 f. Auch im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer gelten die Kosten für die Urbarmachung oder dauernde Bodenverbesserung als

II) Altlast beim Kaufpreis berücksichtigt bzw. Kostentragung durch Verkäufer

279 Übernimmt der Käufer des Grundstücks die Altlast beim Kauf, ohne dass der Veräusserer für die Sanierung der Altlast haftet, wird diese in der Regel beim Kaufpreis berücksichtigt und der Erwerber zahlt für diese Liegenschaft einen tieferen Kaufpreis, als wenn die Liegenschaft unbelastet wäre. Um die Altlast zu beseitigen, muss der Erwerber in der Folge Sanierungskosten aufwenden, die, wirtschaftlich gesehen, wertvermehrenden Charakter haben. Durch diese Aufwendungen wird der ursprüngliche objektive Nutzungswert der Liegenschaft erhöht. Dementsprechend ist es sachgerecht, dass diese Auslagen bei der Einkommenssteuer auch nicht in Abzug gebracht werden können.[685]

280 Das Gleiche gilt, wenn sich der Verkäufer verpflichtet oder aufgrund seiner Gewährleistung verpflichtet ist, die Liegenschaft dem Käufer in saniertem Zustand zu übergeben oder für die Kosten aufzukommen. Auch in diesen Fällen sind die Kosten im Zusammenhang mit Altlasten nicht abzugsfähig.[686]

III) Altlast beim Kaufpreis nicht berücksichtigt

281 Haben demgegenüber die Vertragsparteien dem belasteten Standort im Kaufvertrag nicht Rechnung getragen, weil z.B. die Altlasten den Parteien nicht bekannt waren oder weil sie der Verkäufer verschwiegen hat, dann sind folgende Fälle zu unterscheiden:[687] Hat der Erwerber die Liegenschaft mit einer vorbestehenden Altlast erworben, für die bereits im Zeitpunkt des Kaufes eine Sanierungspflicht bestand, handelt es sich richtigerweise nicht um abzugsfähige Unterhaltskosten, da es nicht Aufwendungen sind, die einen bereits vorher beim Steuerpflichtigen vorhandenen Wert wiederherstellen. Der effektive Wert der Liegenschaft war, als Folge der vorhandenen Altlasten, schon im Zeitpunkt des Erwerbs reduziert. Diese Kosten dienen daher vielmehr dazu, der Liegenschaft denjenigen Wert zu geben, den sie nach Ansicht des Käufers im Zeitpunkt des Erwerbs hätte haben sollen, aber aufgrund der verdeckten Altlasten objektiv nicht hatte. Ebenso verhält es sich bei nicht sanierungsbedürftigen belasteten Standorten, wenn die Sanierungspflicht durch Aktivitäten

---

wertvermehrend (Urteil des BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 in StR 2017 S. 239, E. 4.2 S. 243 ff.; MEUTER, Altlasten II ZStP, S. 25).

685 Zum Ganzen MEUTER, Altlasten II ZStP, S. 23 f.; MEUTER, Altlasten ZStP, S. 8; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 51; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 56; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau/Amt für Umwelt des Kantons Thurgau, Belastete Standorte, S. 2.

686 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 51; Urteil des KGer LU vom 9. Februar 2016 in StE 2016 B 25.6 Nr. 67 E. 4.2.2 mit Hinweis auf Urteil des VGer ZH vom 5. November 1985 in StE 1986 B 44.11. Nr. 4 E. 2.c).

687 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 56.

des neuen Eigentümers (z.B. durch einen Aushub anlässlich eines Bauprojekts) ausgelöst wird.[688]

282 Anders sieht es aus, wenn die Sanierungspflicht nicht durch Aktivitäten des neuen Grundeigentümers entsteht, sondern aufgrund geänderter gesetzlicher Grundlagen oder Umzonung. Die Wertverminderung tritt in einem solchen Fall erst nach dem Erwerb beim neuen Eigentümer ein. Demzufolge ist dieser Sachverhalt gleich zu beurteilen, wie wenn die Altlast erst während der Besitzesdauer verursacht worden wäre. Dementsprechend können die Sanierungskosten als Unterhaltskosten abgezogen werden.[689]

h) Lärmschutzmassnahmen

aa) Ausgangslage

283 Eine stark befahrene Strasse hat für die angrenzenden Liegenschaften oftmals erhebliche Lärmimmissionen zur Folge. Unproblematisch ist der Fall, in dem die Lärmbeeinträchtigung schon zum Zeitpunkt des Hauskaufes bestand. In diesem Fall wird die Lärmbeeinträchtigung bereits beim Kaufpreis berücksichtigt, sodass jede nachträgliche Lärmschutzmassnahme den ursprünglichen objektiven Nutzungswert erhöht und damit wertvermehrenden Charakter hat. Aus steuerrechtlicher Sicht ist indes jener Sachverhalt interessanter, in dem die Lärmbeeinträchtigung erst während der Besitzesdauer auftritt bzw. stark zunimmt. Um die Immissionen zu verringern, entschliessen sich viele Grundeigentümer zu baulichen Lärmschutzmassnahmen, die zum Teil mit erheblichen Kosten verbunden sind. Es stellt sich folglich die Frage, ob diese Aufwendungen einkommenssteuerrechtlich berücksichtigt werden können.

bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage in den Kantonen

I) Bundesgericht

284 Das Bundesgericht hatte, soweit ersichtlich, noch keinen Fall bezüglich einer Lärmschutzwand zu beurteilen. In einem Entscheid betreffend ein Marderschutzgitter haben die Bundesrichter jedoch am Rande festgehalten, dass Lärmschutzmauern in der Regel dazu dienen würden, einen während der Besitzesdauer eingetretenen Schaden bzw. Minderwert zu beheben oder zumindest einzuschränken. Daher handle es sich bei den getätigten Kosten im Zu-

688 Zum Ganzen Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 56 und 68; MEUTER, Altlasten ZStP, S. 8 f. In diesen Fällen sind somit die Rechtsfolgen gleich wie bei einem verdeckten Mangel (siehe hiervor N 210).

689 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 56; siehe zum Fall, wenn die Altlast während der Besitzesdauer entstanden ist, hiervor N 275.

sammenhang mit Lärmschutzmassnahmen um werterhaltende Aufwendungen, die in Abzug gebracht werden könnten.[690]

II) Steuerrekurskommission Kanton Zürich

285 Im Jahr 2000 hatte die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich folgenden Sachverhalt zu beurteilen: Die Eigentümerin eines Mehrfamilienhauses liess, zusammen mit Nachbarn, entlang einer stark befahrenen Nationalstrasse eine rund 32 m lange und durchschnittlich 2.90 m hohe Schallschutzwand errichten und zahlte hierfür einen Kostenanteil von rund CHF 56 400.00. In der Steuererklärung machte die Steuerpflichtige diese Aufwendung als Unterhaltskosten geltend.[691]

286 Die Rekurskommission vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Eindämmungsmassnahmen um Instandstellungen handle. Bei Lärmschutzmassnahmen gehe es um die Beseitigung oder Minderung der bestehenden, beeinträchtigenden Umwelteinflüsse, welche die Gebrauchstauglichkeit der Liegenschaft einschränken würden. Insbesondere handle es sich nicht um Sicherungsmassnahmen, die darauf abzielen würden, eine Liegenschaft vor Schäden zu bewahren, die aufgrund ihrer Beschaffenheit oder äusserer Umstände eine über den üblichen Alterungsprozess hinausgehende Beeinträchtigung des Gebrauchswerts bewirken würden. Denn im Gegensatz zu den Sicherungsmassnahmen sei bei den Lärmschutzmassnahmen die Beeinträchtigung bereits erfolgt. Zudem sei es nicht entscheidend, ob die Massnahmen im Eingriff in eine bestehende Baute bestehen würden oder ob eine neue Bausubstanz geschaffen werde. Vielmehr sei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise zu klären, ob die Liegenschaft dadurch eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahre. Massgebend sei allein, ob der bisherige ursprüngliche Verkehrswert der Liegenschaft erhalten bleibe oder die bauliche Massnahme einen besseren Komfort oder zusätzliche Nutzungsmöglichkeit schaffen solle, die sich wertsteigernd auswirken würde. Mit der Erstellung einer Schallschutzwand werde kein Mehrwert geschaffen, sondern bloss ein durch den Strassenverkehrslärm über die massgebenden Immissionsgrenzwerte hinaus verursachter Minderwert teilweise beseitigt.[692] Aus den vorgenannten Gründen kommt die Steuerrekurskommission deshalb zum Schluss, dass die Aufwendungen für die Erstellung einer Lärmschutzwand

690 Urteile des BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 3.3.

691 Urteil der StRK ZH vom 12. Dezember 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 46.

692 Zum Ganzen Urteil der StRK ZH vom 12. Dezember 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 4 E 3.d); vgl. ferner Urteile des VGer FR 604 2010-101 und 604 2010-102 vom 16. Dezember 2011 in StR 2012 S. 346 E. 2.b) S. 349.

Unterhaltskosten darstellen würden, die vom Roheinkommen in Abzug gebracht werden könnten.[693]

III) Steuerrekurskommission Kanton Bern

287 Anderer Meinung ist die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, die in einem Entscheid vom 18. Februar 1986 die Aufwendungen für die Erstellung einer Schallschutzwand nur in dem Umfang als Liegenschaftsunterhaltskosten betrachtet hat, als damit eine bisherige Umfriedung ersetzt worden war.[694] Die Rekurskommission war in diesem Entscheid der Auffassung, dass es sich bei den Abschirmungsmassnahmen nicht um „die Behebung von Schäden" im Sinn von „Reparaturen" handle. Darunter falle nur die Instandstellung mangelhaft gewordener Grundstücks- und Gebäudeteile, jedoch nicht die Massnahme, mit der den von aussen herrührenden Einwirkungen, wie Lärm und Erdrutschen o.Ä., begegnet werde. Vielmehr sei die Lärmschutzwand als eine „Neueinrichtung und Verbesserung" anzusehen.[695]

IV) Ansichten kantonaler Steuerverwaltungen

288 Ein Grossteil der kantonalen Steuerverwaltungen hat in ihren Verwaltungsverordnungen die Thematik der Lärmschutzmassnahmen nicht gesondert behandelt. Sehr ausführlich ist dagegen die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft in ihrem Merkblatt zum Liegenschaftsunterhalt auf dieses Thema eingegangen.[696] Sie hält in ihrer Verwaltungsverordnung fest, dass echte und notwendige Lärmschutzmassnahmen, die von der steuerpflichtigen Person selbst finanziert würden, nach Massgabe der Besitzesdauer bzw. der mutmasslich während des Besitzes durch die Verkehrszunahme bewirkten Beeinträchtigung des Mietwerts der Liegenschaft bei der Staats- und Gemeindesteuer sowie der direkten Bundessteuer wie werterhaltende Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden könnten. Vorausgesetzt werde aber, dass es sich nicht nur um Sichtschutzmassnahmen handle. Mithin müsse also der Charakter der baulichen Massnahmen eindeutig sein, und in Zweifelsfällen behalte sich die Verwaltung vor, Rücksprache mit dem Amt für Raumplanung bzw. mit dem Bauinspektorat zu nehmen.[697]

---

693 Urteil der StRK ZH vom 12. Dezember 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 4 E 3.e); allerdings nur in jenem Umfang, als sie nicht durch Drittleistungen gedeckt werden (vgl. auch Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Mitteilung – Schallschutzmassnahmen, S. 1).

694 Urteil der StRK BE vom 18. Februar 1986 in BVR 1986 S. 161.

695 Urteil der StRK BE vom 18. Februar 1986 in BVR 1986 S. 161, E. 2 S. 166.

696 Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6 S. 5 f.

697 Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6.1 S. 5.

289 Hinzu kommt, dass der Kanton Basel-Landschaft den Umfang des Abzuges im Gegensatz bspw. zum Kanton Graubünden[698] einschränkt bzw. von gewissen Bedingungen abhängig macht.[699] Ein solches Kriterium ist die Besitzesdauer. Besitze ein Eigentümer die Liegenschaft seit über 15 Jahren, seien 50 % der Aufwendungen als Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abziehbar. Bei einer Besitzesdauer von über 30 Jahren könnten 100 % der Kosten als Unterhalt vom Roheinkommen abgezogen werden.[700] Auf die Mindestbesitzesdauer werde dann nicht abgestellt, wenn ein Gemeinwesen verkehrstechnische Projekte realisiere und zu einem Teil subventioniere. Die Eigentümer könnten die durch die staatliche Unterstützung ungedeckt gebliebenen Aufwendungen für Lärmschutzmassnahmen zu 100 % als Unterhaltskosten abziehen.[701]

cc) Würdigung und Lösungsansatz

290 Nach der hier vertretenen Ansicht ist es nicht nachvollziehbar, weshalb die Aufwendungen für Lärmschutzmassnahmen nur in dem Umfang als Liegenschaftsunterhaltskosten betrachtet werden können, als damit eine bisherige Umfriedung ersetzt worden ist. Meines Erachtens verkennt die bernische Rekurskommission, dass durch die Lärmimmissionen das Grundstück einen Minderwert aufweist. Auch wenn kein körperlicher Grundstücksschaden vorliegt, kann trotzdem konstatiert werden, dass die Lärmeinwirkung einen gewissen Schaden darstellt, der zu einer Minderung des Liegenschaftswerts (funktionale Betrachtungsweise) führt, denn die Lage und die damit zusammenhängenden Immissionen werden bei der Festlegung des Verkehrswerts durchaus mitberücksichtigt.[702] Nimmt nun die Lärmbelästigung stetig zu und überschreitet sie die gesetzes- oder verordnungsmässigen Messgrenzwerte, verringert sich der entsprechende Verkehrswert der Liegenschaft und es entsteht ein Minderwert.[703] Durch die Errichtung der Abschirmung wird folge-

698 Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftsunterhalt Checkliste, S. 5.

699 Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6.2 S. 5 f.

700 Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6.2 lit. b und c S. 5 f.

701 Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6.2 lit. e S. 6.

702 Siehe CANONICA, Immobilienbewertung, S. 281 ff. insb. 286 f.; vgl. bspw. Auszug aus dem Entscheid der StRK BE A 15/1995 vom 15. Juni 1999 in BVR 2000 S. 344, E. 3 S. 347 ff.

703 Indem die Verkehrswerte bezüglich der gleichen Immobilie für unterschiedliche Stichtage (z.B. Kaufzeitpunkt als erster, Auftreten der Lärmimmissionen als zweiter Stichtag) ermittelt und einander gegenübergestellt werden, kann die Wertverminderung relativ exakt bestimmt werden (CANONICA, Immobilienbewertung, S. 337 f.).

richtig kein Mehrwert geschaffen, da bloss der Minderwert (teilweise) beseitigt wird. Demzufolge führt die Lärmschutzmassnahme zu keiner qualitativen Verbesserung, womit die Liegenschaft auch keine Wertsteigerung erfährt. Aus diesem Grund hätte die Rekurskommission des Kantons Bern die gesamten Kosten für die Schallschutzwand als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zulassen sollen. Es bleibt jedoch anzumerken, dass sich der dem besagten Entscheid zugrunde liegende Sachverhalt bereits im Jahr 1981 zugetragen hat, mithin vor Inkrafttreten des Umweltschutzgesetzes vom 7. Oktober 1983 und der Lärmschutzverordnung vom 15. Dezember 1986.[704] Daher erscheint es als fraglich, ob die bernische Rekurskommission in einem künftigen Fall an ihrer Begründung festhalten würde.

291 Dass der Umfang des Abzuges bei Lärmschutzmassnahmen von der Besitzesdauer abhängig gemacht wird, überzeugt ebenfalls nicht. Die Werteinbusse durch Lärmimmissionen steht grundsätzlich in keinem Zusammenhang mit der Wertverminderung aufgrund des Alterungsprozesses. Aus diesem Grund sind die beiden Arten von Wertverminderungen auseinanderzuhalten. Eine Schallschutzwand dient in erster Linie dazu, den Minderwert, der aufgrund des Strassenverkehrslärms, der über die massgebenden Immissionsgrenzwerte hinaus verursacht wurde, ganz bzw. teilweise zu beseitigen. Sollten die Lärmschutzvorkehrungen über die Beseitigung des Minderwerts hinausgehen, namentlich eine wertvermehrende Komponente haben, ist eine dementsprechende Ausscheidung vorzunehmen. Der Kanton Basel-Landschaft hat für diesen Fall ebenfalls eine Regelung getroffen: Bei Ausführungen, die über den Lärmschutz hinaus Nutzen stiften sollen (z.B. in Verbindung mit einer Garage etc.), wird eine Nutzungsabgrenzung getroffen. Erscheint dies aufgrund des vorliegenden Zahlenmaterials nicht ohne Weiteres möglich, wird mithilfe des Amtes für Orts- und Regionalplanung ein fiktiver Quadratmeterpreis festgelegt.[705] In aller Regel dürften aber die Lärmschutzmassnahmen keinen Mehrwert schaffen und damit auch keinen zusätzlichen Nutzen stiften, da das Ziel der Vorkehrungen die Eindämmung der Lärmimmissionen ist, die wiederum zur Wertverminderung geführt haben. Als sachgerechte Lösung würde es sich daher anbieten, die gesamten Kosten für den Lärmschutz zum Abzug zuzulassen.[706]

292 Wie im folgenden Beispiel illustriert wird, spielt es insbesondere keine Rolle, ob der Eigentümer das Haus bereits seit 5, 15 oder 30 Jahren besitzt. Angenommen, das Verkehrsaufkommen nimmt bereits in den ersten fünf Jahren des Besitzes drastisch zu und die Liegenschaft erleidet dadurch eine Wertein-

704 Urteil der StRK ZH vom 12. Dezember 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 46 E. 3.e).

705 Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 6.2 lit. a S. 5.

706 Gl.M. Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 76; KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 55.

busse. In solch einem Fall würde die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gemäss ihrer Verwaltungsverordnung die Aufwendungen nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zulassen, obwohl die Liegenschaft durch den Lärm mit einem Minderwert behaftet ist. Ein Abzug wäre bei diesem Sachverhalt nur dann möglich, wenn das Gemeinwesen verkehrstechnische Projekte realisiert hat, die zu den lärmbedingten Beeinträchtigungen geführt haben. Ohne dass das Gemeinwesen involviert ist, wäre ein Teilabzug erst möglich, wenn der Grundeigentümer die Besitzesdauer von 15 Jahren erreicht. Ein solches Ergebnis ist jedoch nicht sachgerecht und widerspricht dem Konzept des Liegenschaftsunterhalts, wonach Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Liegenschaft grundsätzlich vom Roheinkommen abgezogen werden können, sofern sie den ursprünglichen objektiven Nutzungswert des Gebäudes erhalten bzw. wiederherstellen. Nur wenn der Gesetzgeber selbst die Abzugsfähigkeit bei Lärmschutzmassnahmen einschränken würde, wäre eine solche einkommenssteuerrechtliche Behandlung zulässig. Eine solche gesetzliche Grundlage wurde jedoch im basellandschaftlichen Steuerrecht nicht erlassen, geht doch auch das StG-BL in § 29 Abs. 2, 2bis und 3 vom gleichen Unterhaltsbegriff aus, den das Bundesgericht für die direkte Bundessteuer formuliert hat.

293 Nach dem Gesagten kann zusammenfassend festgehalten werden, dass bei Lärmschutzmassnahmen für die Abzugsfähigkeit nicht auf die Besitzesdauer abgestellt, sondern jeweils geprüft werden sollte, inwieweit die Massnahmen werterhaltend sind. Geht es bei der Erstellung einer Schallschutzwand um die Beseitigung oder Minderung bestehender beeinträchtigender Umwelteinflüsse, welche die Gebrauchstauglichkeit der Liegenschaft einschränken und während der Besitzesdauer entstanden oder stark zugenommen haben, sind die Aufwendungen für solche Massnahmen als werterhaltend und damit als abzugsfähig zu qualifizieren. Diese Vorgehensweise dürfte nicht zu einem grösseren administrativen Aufwand für die Steuerverwaltung führen, da einerseits die Steuerverwaltung ohnehin bei unklaren Fällen Rücksprache mit dem Amt für Raumplanung bzw. mit dem Bauinspektorat nehmen sollte und andererseits Lärmschutzmassnahmen kaum wertvermehrend sein dürften.

dd) Exkurs: andere Schutzmassnahmen

294 Anders verhält es sich jedoch bei anderen Schutzmassnahmen wie z.B. Brandschutzmauern, Feueralarmanlagen, Blitzableitern, Marderschutzvorrichtungen etc. All diese Vorkehrungen haben eines gemeinsam: sie dienen in der Regel nicht der Behebung eines unmittelbaren oder sonst wie konkret drohenden Schadens, sondern sie haben zum Ziel, zukünftige Schäden abzuwenden. Damit führen diese Installationen zu einem Mehrwert der gesamten Liegenschaft. Es werden neue Werte geschaffen, die einen höheren Markt- bzw. Verkehrswert des betroffenen Anwesens zur Folge haben. Daher kann

gesagt werden, dass Investitionskosten, die dazu dienen, einen noch nicht eingetretenen, unmittelbaren oder sonst wie konkret drohenden Schaden zu verhindern, keinen werterhaltenden Charakter haben und demnach nicht abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten, sondern Anlagekosten darstellen.[707] Soll aber mit diesen Schutzmassnahmen ein bereits eingetretener bzw. unmittelbar drohender Schaden beseitigt werden, verhält es sich gleich wie bei Lärmschutzwänden und die damit zusammenhängenden Aufwendungen können als Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden.[708]

E. Dumont-Praxis

a) Einführung der Dumont-Praxis

295 Mit Urteil vom 15. Juni 1973 führte das Bundesgericht die sog. Dumont-Praxis ein.[709] Gemäss dieser Praxis konnten Gebäudeunterhaltskosten bei einer neu erworbenen Liegenschaft, die vom technischen Standpunkt aus Unterhaltskosten darstellten, jedoch eine Verbesserung des Liegenschaftswerts gegenüber dem Erwerbszeitpunkt bewirkten, im Allgemeinen („généralement") nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden.[710] Vor dieser Praxisänderung hatte das Bundesgericht den Unterhaltskostenabzug immer dann gewährt, wenn es sich um Unterhalt im technischen Sinn handelte.[711] Mit dem neuen Urteil wechselte das Gericht von einer rein technischen zu einer subjektiv-wirtschaftlichen Betrachtungsweise.[712] Mit der Einführung der Dumont-Praxis wurde die Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen auf den Erwerber der Liegenschaft bezogen und damit subjektiviert.[713] Folglich war es nicht mehr

---

707 Zum Ganzen Urteile des BGer 2C_558/2016 und 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 3.1 ff.; siehe auch den Urteilskommentar in ZStP 2018 S. 50; Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.3; Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 121.

708 Dementsprechend liess das Steuergericht des Kantons Solothurn die Aufwendungen für Schutzmassnahmen gegen bereits eingetretene und weiter drohende Wasserschäden zum Abzug zu (Auszug aus den Urteilen des StG SO SGSTA.2015.29 und BST.2015.26 vom 7. Dezember 2015 in KSGE 2015 Nr. 6 S. 38, E. 3.2 f. S. 42; vgl. Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.3.).

709 BGE 99 Ib 362; bestätigt in BGE 103 Ib 197.

710 BGE 99 Ib 362 E. 3.a) f. S. 364 ff.

711 Urteil des BGer vom 27. Oktober 1961 in ASA 1961/62 S.175, E. 3 S. 376 f.; vgl. ferner Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, Ziff. 2.1.3; STADLIN, Liegenschaftsunterhalt, S. 19.

712 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 144; vgl. ferner KOLLER, Wertungskongruenz, S. 473 f.

713 Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten, Ziff. 6.1; ALTORFER, Renovationsbremse, S. 265.

entscheidend, ob die Investitionen technisch gesehen resp. objektbezogen werterhaltend oder wertvermehrend waren.

296 Dies hatte zur Folge, dass Kosten für Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Liegenschaftskauf getätigt wurden, als anschaffungsnaher Aufwand qualifiziert wurden, der den Wert des Grundstücks im Vergleich zum Zeitpunkt des Erwerbs erhöhte.[714] Als „unmittelbar" galt eine Zeitperiode von fünf Jahren nach dem Erwerb.[715] Abziehbar blieben nur die Kosten für die Behebung eines seit dem Kauf eingetretenen Schadens.[716] Das Bundesgericht begründete diese Praxisänderung damit, dass auf diese Weise die Rechtsgleichheit hergestellt werde zwischen dem Steuerpflichtigen, der eine Liegenschaft nach der Renovation durch den früheren Eigentümer erwerbe, und demjenigen, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft – zu einem entsprechend niedrigeren Preis – kaufe, um sie anschliessend zu renovieren.[717] Das Bundesgericht bestätigte in der Folge seine Dumont-Rechtsprechung und hielt fest, dass in der Regel bei der Instandstellung eines renovationsbedürftigen Hauses unmittelbar nach dem Kauf die gesamten Aufwendungen wertvermehrend und damit nicht abzugsfähig seien, denn seit dem Erwerb sei meistens keine Wertverminderung eingetreten, die auszugleichen wäre.[718]

b) Kritik und Lockerung der Dumont-Praxis

aa) Kritik in der Literatur

297 Jahrelang wurde die Dumont-Praxis von der Lehre kritisiert. Es wurde unter anderem vorgebracht, dass mit der Dumont-Praxis zwar eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und eine rechtsgleiche Behandlung von Erwerbern einer renovierten und Erwerbern einer renovationsbedürftigen Liegenschaft erreicht werden sollte.[719] Das Bundesgericht habe dabei jedoch ausser Acht gelassen, dass diese Handhabung den neuen Eigentümer einer vernachlässigten Liegenschaft gegenüber dem früheren Inhaber steuerlich benachteilige. Während der alte Eigentümer jeglichen werterhaltenden Aufwand steuerlich hätte abziehen können, könne dies dem neuen Eigentümer in den ersten fünf Jahren ab dem Erwerbszeitpunkt verwehrt

714 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, Ziff. 2.1.3.

715 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 144.

716 Urteil des VGer Bern vom 8. November 1976 i.S. X. gegen Staat Bern und Kant. Rekurskommission in BVR 1978 S. 7, E. 3.c) S. 12.

717 BGE 99 Ib 362 E. 3.b) f. S. 365 f.

718 BGE 103 Ib 197 S. 198 E. 2 S. 199.

719 OBERSON, Droit fiscal, § 7 N 308; Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten, Ziff. 6.1. A.M. KÄNZIG, der die Einführung der Dumont-Praxis befürwortete (KÄNZIG, Aufwendungen, S. 589 f.).

werden.[720] Dies war für die Steuerpflichtigen zu Recht schwierig zu verstehen. Wurde z.B. aufgrund fehlender Mittel ein Grundstück vom vormaligen Eigentümer nicht unterhalten und bedurfte es aus diesem Grund nun umfangreicher Instandstellungsarbeiten, konnte der Käufer aufgrund der Dumont-Praxis die Kosten für diese Arbeiten während fünf Jahren nicht oder zumindest nicht mit der gleichen steuerlichen Behandlung, wie sie dem Alteigentümer zugestanden hätte, ausführen. Diese Ungleichbehandlung wurde als sehr stossend empfunden und deshalb verständlicherweise kritisiert.[721] Daher wurde gefordert, dass die Abzugsfähigkeit der Sanierungskosten auch im Fall eines Kaufes wieder auf das Objekt selber, d.h. auf die Liegenschaft, und nicht subjektiviert auf den Eigentümer bezogen werden sollte.[722]

298 Sodann wurde ins Feld geführt, dass die Dumont-Praxis zum einen die Renovation von baufälligen Liegenschaften behindere, was für die gesamte Schweizer Wirtschaft und insbesondere für die Bauwirtschaft negative Auswirkungen habe. Würde die Dumont-Praxis wegfallen – so die Argumentation –, würden für Neueigentümer von sanierungsbedürftigen Wohnliegenschaften Anreize gesetzt, diese ohne Verzögerung zu sanieren.[723] Zum anderen würde die Abschaffung der Dumont-Praxis zu wesentlichen administrativen Vereinfachungen führen. Die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen müssten namentlich nicht mehr die schwierige Abklärung vornehmen, ob es sich bei bestimmten Unterhaltsarbeiten um periodisch anfallenden Unterhalt oder um Nachholarbeiten wegen versäumten Unterhalts durch den vormaligen Eigentümer handle. Die Verwaltung und der Eigentümer könnten sich auf die Abklärung beschränken, ob die Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend seien.[724]

299 Ungeachtet dieser Kritik wurde die Dumont-Praxis sowohl auf Bundesebene als auch auf kantonaler Ebene angewandt.[725] Für die direkte Bundessteuer hatte der Bundesrat mit Wirkung ab 1. Januar 1995 diese Praxis auf Verordnungsstufe verankert.[726] Lediglich die Kantone Basel-Landschaft, Schaffhau-

720 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 144; a.M. KOLLER, Wertungskongruenz, S. 473 f.; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 92 ff.

721 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, Ziff. 2.2.1; vgl. ALTORFER, Renovationsbremse, S. 265; FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten, S. 460.

722 Bundesamt für Konjunkturfragen, Liegenschaftskosten, S. 87.

723 Economiesuisse, Stellungnahme zur Abschaffung Dumont-Praxis, S. 3; ALTORFER, Renovationsbremse, S. 265; KOLLER, Dumont-Praxis, S. 163.

724 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, Ziff. 2.2.1.

725 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 144.

726 Art. 1 Abs. 1 Satz 2 aLiegVo.

sen und Thurgau verzichteten bezüglich der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer darauf, die Dumont-Praxis anzuwenden.[727]

bb) Lockerung der Dumont-Praxis durch das Bundesgericht

300 Infolge der immer lauter werdenden Kritik lockerte das Bundesgericht mit Urteil vom 24. April 1997 die Dumont-Praxis.[728] Die Bundesrichter entschieden bzw. präzisierten, dass die Dumont-Praxis nur dann Anwendung finde, wenn eine Liegenschaft erworben werde, die vom Voreigentümer im Unterhalt vernachlässigt worden sei. Anders verhalte es sich jedoch bei Liegenschaften, die vom bisherigen Eigentümer normal instand gehalten worden seien und bei denen folgerichtig nicht von einer Entwertung wegen fehlenden Unterhalts gesprochen werden könne. In diesen Fällen würden die Renovationsarbeiten bezwecken, die Liegenschaft in ihrem bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten. Die Arbeiten würden dabei den Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Erwerbs nicht oder höchstens kurzfristig erhöhen. Es sei deshalb gerechtfertigt, bei Liegenschaften die Kosten des Unterhalts neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften zum Abzug zuzulassen, sofern nur die normalen, d.h. die periodischen Unterhaltsarbeiten, ausgeführt würden.[729] Neu unterschied das Bundesgericht somit zwischen periodischen Unterhaltsarbeiten bei nicht vernachlässigten Liegenschaften einerseits und dem Nachholen von unterbliebenem Unterhalt andererseits. War die Liegenschaft vernachlässigt worden, konnten in den ersten fünf Jahren seit Erwerb der Liegenschaft keine Kosten für die Nachholung von Unterhaltsarbeiten in Abzug gebracht werden.[730]

cc) Folgen der Lockerung

301 Durch diese Modifizierung der Dumont-Praxis entstand eine zusätzliche Debatte darüber, wann eine Liegenschaft als vernachlässigt zu betrachten war.[731] Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und den meisten Kantonen war die Frage, wann eine Liegenschaft als vernachlässigt galt, anhand der konkreten Umstände zu beantworten. Massgebliche Indizien, die für eine vernachlässigte Liegenschaft sprachen, waren namentlich das Alter des erworbenen Gebäudes, die Art und der Umfang der vorgenommenen Arbeiten,

---

727 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, Ziff. 2.1.4.

728 BGE 123 II 218.

729 BGE 123 II 218 E. 1.c) S. 222 f. Das Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid mit Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 in StE 2005 A 23.1 Nr. 10.

730 KOLLER, Dumont-Praxis, S. 163; Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten, Ziff. 6.2.

731 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 144; HÜRZELER, Dumontpraxis, S. 257; KOLLER, Dumont-Praxis, S. 164; siehe bspw. Urteile des BGer 2C_871/2016 und 2C_872/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.2 f.

das Verhältnis zwischen Renovationsaufwand und Erwerbspreis sowie die Höhe des Kaufpreises.[732] Diese Indizien wurden jedoch von den einzelnen Kantonen relativ unterschiedlich ausgelegt. Für einige Kantone galt eine Liegenschaft als vernachlässigt, wenn sie älter als 15 Jahre war, andere wiederum haben eine Liegenschaft erst nach 20 bzw. 30 Jahren als vernachlässigt angesehen. Wenn die Instandstellungskosten dann noch 5 %, 20 % bzw. 25 % des Erwerbspreises (sieben Kantone) oder des amtlichen Werts (Kanton Appenzell Ausserrhoden) ausmachten, waren die Aufwendungen aufgrund der modifizierten Dumont-Praxis nicht abzugsfähig.[733] Andere Kantone wiederum, wie z.B. der Kanton Basel-Stadt, stellten nicht auf eine zwischen Erwerbspreis und Instandstellungskosten bestimmte Prozentzahl ab, sondern untersuchten, ob der Renovationsaufwand im Verhältnis zum Kaufpreis nicht unbedeutend war. Wenn dies der Fall war, ging die Steuerbehörde davon aus, dass der bisherige Eigentümer die Liegenschaft nicht instand gehalten hatte.[734] Welches Verhältnis von Bedeutung war, lag somit im Ermessen der Steuerbehörde. Im Umkehrschluss waren nach der neuen Praxis die Unterhaltskosten dann abzugsfähig, wenn kumulativ die betreffende Liegenschaft nicht vernachlässigt worden war, die Miet- oder Pachterträge nicht gesteigert wurden, kein Umbau erfolgte, der eine geänderte Nutzung nach sich zog, und mit den Instandstellungskosten der bisherige vertrags- oder nutzungsmässige Zustand erhalten wurde.[735]

302 Aufgrund dieser Qualifizierungsproblematik wurde in der Lehre vorgebracht, dass die neue Rechtsprechung die ohnehin schwierige Materie weiter verkompliziert habe. Sie habe bei einem Gebäude, das sowohl vernachlässigte als auch nicht vernachlässigte Bauteile enthalte, dazu geführt, dass die Liegenschaft, je nach Vernachlässigungsgrad, unterschiedlich behandelt werde. Deshalb wurde erneut gefordert, dass das Bundesgericht besser zur objektiv-technischen Betrachtungsweise zurückkehren möge, als weiterhin auf einer

732 Urteile des BGer 2C_871/2016 und 2C_872/2016 vom 11. Juli 2017 E. 2.1.2; Urteil des BGer 2C_851/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.1.1 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_348/2010 vom 10. Oktober 2010 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_595/2009 vom 14. Dezember 2009 E. 2.2.; Urteil des BGer 2C_525/2008 vom 23. Juli 2008 E. 4; Urteil des BGer 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006 E. 3.1.1; Urteil des BGer 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 in StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 2.2; Urteil des BGer 2A.389/2003 vom 10. März 2004 E. 2; HÜRZELER, Dumontpraxis, S. 257 f.; Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, Anhang, S. 8006, „Auswertung der Umfrage der SSK in den Kantonen betr. Anwendung der Dumont-Praxis“.

733 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, S. 7998 und Anhang S. 8006.

734 Urteil der StRK BS Nr. 10/2001 vom 30. Mai 2002 in BStPra 5/2003 S. 357, E. 4.b) S. 360 f.

735 FASEL, Abkehr von Dumont-Praxis, S. 788.

subjektiv-wirtschaftlichen Ansicht zu beharren.[736] Das Bundesgericht versuchte in einem späteren Entscheid, diese Kritik abzuschwächen, indem es ausführte, dass die Frage, ob eine vernachlässigte Liegenschaft vorliege, nicht für jedes Bauteil nachgewiesen werden müsse. Es reiche, wenn die Liegenschaft als solche vernachlässigt worden sei.[737]

c) Abschaffung der Dumont-Praxis

aa) Parlamentarische Initiative als Startschuss für die Abschaffung

303 Die parlamentarische Initiative vom 4. Oktober 2004 des ehemaligen Nationalrats Philipp Müller gilt als Startschuss für die Abschaffung der Dumont-Praxis. Mit dieser verlangte er eine Einschränkung der Dumont-Praxis.[738] Einerseits sollte die bisherige Frist von fünf Jahren auf zwei Jahre reduziert werden und andererseits sollte eine Liegenschaft nur dann als vernachlässigt gelten, wenn die Unterhaltsaufwendungen in den ersten zwei Jahren mehr als 20 % des Kaufpreises betrugen. Diese Regelung sollte sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen sowie kommunalen Steuern gelten, wobei die Initiative vorsah, dass die Kantone die Möglichkeit haben sollten, gänzlich auf die Dumont-Praxis zu verzichten und nach der objektiv-technischen Betrachtungsweise zu verfahren.[739]

304 Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N), die mit der Ausarbeitung einer Vorlage für die parlamentarische Initiative von Ex-Nationalrat Müller betraut wurde, machte relativ rasch den Vorschlag, die Dumont-Praxis auf Bundesebene abzuschaffen und den Kantonen die Möglichkeit einzuräumen, auf die Dumont-Praxis zu verzichten.[740] Am 20. Februar 2007 wurde der Bericht der Kommission genehmigt und ein Vernehmlassungsverfahren eingeleitet. Am 7. November 2007 nahm der Bundesrat zum Kommissionsbericht Stellung. Er führte aus, dass eine auf die bezüglich der direkten Bundessteuer beschränkte Abschaffung der Dumont-Praxis, wie sie von der WAK-N gefordert werde, inkonsequent und auch nicht sachgerecht wäre. Insbesondere hätte die von der Kommission befürwortete Wahlfreiheit der Kantone negative Auswirkungen auf das verfassungsmässige Ziel der formellen Steuerharmonisierung. Zudem würden selbst die Kantone eine Disharmonisierung zwischen Bund und Kantonen sowie zwischen den Kan-

736 FASEL, Abkehr von Dumont-Praxis, S. 788; Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 78 ff.

737 Urteil des BGer 2C_851/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.2.4.

738 Die parlamentarische Initiative trug den Titel „Einschränkung der ‚Dumont-Praxis'" (04.457).

739 Zum Ganzen Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, S. 7995.

740 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, Einschränkung Dumont-Praxis, S. 7998 ff.

tonen untereinander nicht unterstützen.[741] Ferner hätte eine auf Bundesebene beschränkte Abschaffung der Dumont-Praxis eine Verkomplizierung des interkantonalen Steuerrechts zur Folge. Nämlich hätten bei einer Wahlfreiheit einige Kantone ebenfalls die bei der direkten Bundessteuer anvisierte Lösung auf Kantonsebene umgesetzt, andere hingegen hätten die Dumont-Praxis weiterhin angewendet. Dadurch wäre die interkantonale Steuerausscheidung noch schwieriger geworden, da in den kantonalen Sekundärsteuerdomizilen, in denen die Dumont-Praxis nicht angewendet worden wäre, Verlustüberhänge (negative Liegenschaftserträge) entstanden wären. Mangels Verrechnungsmöglichkeit wären diese zulasten des Hauptsteuerdomizilkantons gegangen. Diese Verlustüberhänge wären nach internem Recht beurteilt worden. Hätte ein Kanton die Dumont-Praxis weiterhin angewendet, hätte er die Verlustüberhänge mangels steuerlicher Anerkennung nicht übernommen, d.h., im Endeffekt hätten die im Sekundärsteuerdomizil angefallenen Instandstellungskosten nicht vollständig abgezogen werden können.[742]

305 Des Weiteren würde dem bundesgerichtlichen Grundsatz gefolgt, wonach der Begriff der Unterhaltskosten unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden könne als im Bereich der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Bestreben der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln.[743] Schliesslich betonte der Bundesrat in seiner Stellungnahme, dass die vollständige Beseitigung auf Bundes- und Kantonsebene eine positive Wirkung für die Bauwirtschaft zeitigen würde, da die Renovationsarbeiten an neu erworbenen Liegenschaften sofort an die Hand genommen würden, unabhängig davon, ob es sich um eine vernachlässigte Liegenschaft handle oder nicht.[744] Knapp ein Jahr nach dem Bericht des Bundesrates, am 3. Oktober 2008, wurden im Parlament die entsprechenden Gesetzesänderungen (Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG) zur generellen Abschaffung der Dumont-Praxis verabschiedet. In den betreffenden Artikeln wurde der Passus eingefügt, dass „die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften“ abgezogen werden können.[745]

741 Bundesrat, Stellungnahme zur Dumont-Praxis, S. 8011.

742 Bundesrat, Stellungnahme zur Dumont-Praxis, S. 8012.

743 BGE 128 II 66 E. 4.b) S. 71 f.; Urteil des BGer 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 in StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 3.3; vgl. ferner hiervor N 183.

744 Bundesrat, Stellungnahme zur Dumont-Praxis, S. 8013.

745 <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20040457> (besucht am 21. Juni 2019).

bb) Definitive Abschaffung

306 Die Referendumsfrist gegen die Gesetzesänderungen lief am 22. Januar 2009 unbenutzt ab, weshalb der Bundesrat am 25. März 2009 die Inkraftsetzung per 1. Januar 2010 beschloss. Ab dann galt die Dumont-Praxis bei der direkten Bundessteuer als vollständig abgeschafft. Damit waren Instandstellungskosten für alle Liegenschaften ab Erwerb abzugsfähig. Für die Kantone wurde eine zweijährige Übergangsfrist vorgesehen, sodass spätestens in der Steuerperiode 2012 die Dumont-Praxis in der ganzen Schweiz abgeschafft wurde.[746] Zudem entschied der Bundesrat am 25. März 2009, Art. 8 der aLiegVo per 1. Januar 2010 aufzuheben.[747] Dadurch konnten Investitionen, die dem Umweltschutz und dem Energiesparen dienten, bereits im ersten Jahr nach der Anschaffung einer Liegenschaft einkommenssteuerlich vollständig abgezogen werden.[748]

307 Am 29. Januar 2009 gab der Regierungsrat des Kantons Bern bekannt, dass die Dumont-Praxis betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer rückwirkend per 1. Januar 2009 aufgehoben wurde. Somit wurde die Dumont-Praxis im Kanton Bern bereits ein Jahr früher aufgehoben als auf Bundesebene. Die Hoffnung, dass die Abschaffung dieser Praxis positive Folgen für die bernische Bauwirtschaft zeitigen werde, galt als Hauptgrund für diese rasche Umsetzung.[749] Abgesehen vom Kanton Bern erfolgte auch im Kanton Aargau eine rückwirkende Aufhebung per 1. Januar 2009.[750] Nicht alle Kantone sahen jedoch eine solch prompte Abschaffung der Dumont-Praxis vor. Die meisten Kantone führten die neue Praxis per 1. Januar 2010 ein.[751]

---

746 OBERSON, Droit fiscal, § 7 N 309; so auch der Bundesrat in seiner Medienmitteilung vom 25. März 2009 <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-26066.html> (besucht am 21. Juni 2019).

747 Siehe hierzu die Erlasschronologie der LiegVo <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19920206/history.html> (besucht am 21. Juni 2019).

748 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 145.

749 Siehe hierzu Mitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Bern <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Dumontpraxis+%28g%C3%BCltig+bis+31.12.2008%29> (besucht am 21. Juni 2019); Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2014, S. 1 Ziff. 2.3; Urteile des BGer 2C_871/2016 und 2C_872/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.

750 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 87.

751 So z.B. die Kantone Zug, Zürich, Graubünden, Basel-Stadt, Schwyz, Luzern, Genf.

d) Auswirkungen der Abschaffung der Dumont-Praxis

aa) Allgemein

308 Die Abschaffung der Dumont-Praxis ändert nichts am Grundsatz, dass bei der Einkommenssteuer lediglich werterhaltende Massnahmen zum Abzug zugelassen werden. Dies hat auch das Bundesgericht in einem Entscheid vom 23. Februar 2015 explizit festgehalten, indem es ausführt, dass die Aufhebung dieser Praxis indessen nicht bedeute, dass alle Instandstellungskosten im Nachgang eines Liegenschaftskaufs vollumfänglich von der Einkommenssteuer absetzbar wären. Vielmehr müsse im Einzelfall geprüft werden, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend seien.[752] Nach der Abschaffung der Dumont-Praxis war aber klar, dass der Käufer einer vernachlässigten Liegenschaft zukünftig den üblichen periodischen Liegenschaftsunterhalt auch innerhalb der ersten fünf Jahre nach dem Erwerb steuermindernd geltend machen kann. Bei einer umfassenden Renovation einer älteren und vernachlässigten Liegenschaft muss allerdings nach wie vor damit gerechnet werden, dass gewisse Aufwendungen als wertvermehrend qualifiziert werden und damit nicht in vollem Umfang abgezogen werden können.[753]

bb) Auswirkungen auf den Bausektor

309 Die Gegner der Dumont-Praxis erhofften sich, dass die Abschaffung dieser Praxis positive Impulse für die Bauwirtschaft haben könnte. Mit der Abschaffung fällt das steuertechnische Motiv, notwendige Renovationsarbeiten aufgrund der Nichtabziehbarkeit vom Roheinkommen hinauszuschieben, weg, womit Liegenschaften möglichst zeitnah renoviert werden könnten. Wie der Statistik für Bau- und Wohnungswesen des Bundesamts für Statistik entnommen werden kann, gab es seit dem Jahr 2010 tatsächlich eine Zunahme von Bauausgaben.[754] Wie die meisten Statistiken ist jedoch auch diese mit Vorsicht zu geniessen, denn die erhöhte Bauaktivität könnte auch darauf zurückgeführt werden, dass bei vielen renovationsbedürftigen Liegenschaften

---

752 Urteile des BGer 2C_286/2014 und 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 in StR 2015 S. 428, E. 3.1 S. 430.

753 CLEMENT/SCHÖNENBERGER, Abschaffung Dumont-Praxis, S. 145. Ausgenommen davon sind die dem Umweltschutz dienenden sowie die energiesparenden Investitionen. Diese Kosten können voll von der Einkommenssteuer abgezogen werden (siehe hiernach N 372 ff.). Im Rahmen eines späteren Verkaufs der Liegenschaft können die wertvermehrenden Investitionen (allenfalls) bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden. Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer jedoch nur um eine kantonale bzw. kommunale Steuer handelt, wirkt sich diese Berücksichtigung nur auf dieser Steuerebene und nicht bei der direkten Bundessteuer aus.

754 Bundesamt für Statistik, Bau- und Wohnungswesen, S. 3 f.

z.B. die Karenzfrist von fünf Jahren abgelaufen ist. Ebenfalls stellt sich die Frage, ob die von der Dumont-Praxis betroffenen Liegenschaften dermassen numerisch ins Gewicht fallen, dass sie einen tatsächlichen Effekt auf den Bausektor gehabt haben. Doch letztlich kann immerhin der Schluss gezogen werden, dass infolge der Abschaffung der Praxis die Unterhaltsarbeiten zeitlich vorgezogen werden konnten, auch wenn keine substanzielle Bauaktivität dadurch ausgelöst wurde.

cc) Vereinfachung des Steuersystems

310 Die Aufhebung der Dumont-Praxis führte zu einer Vereinfachung des Steuersystems, was sich sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung aufwand- und kostensparend ausgewirkt hat. Seit ihrer Abschaffung muss nicht mehr die aufwendige Qualifikation vorgenommen werden, ob es sich um eine vernachlässigte Liegenschaft handelt, sondern kann man sich auf die Frage konzentrieren, ob die Aufwendungen wertvermehrenden oder werterhaltenden Charakter aufweisen. Insbesondere haben die kantonalen Steuerverwaltungen zu dieser Frage bereits ausführliche Verwaltungsverordnungen mit Ausscheidungskatalogen publiziert. Dies ermöglicht wiederum, dass das behördliche Handeln für den Steuerpflichtigen voraussehbarer wird. Im Vorfeld einer Renovation besteht nun nicht mehr die Unsicherheit, ob die Liegenschaft von den Steuerbehörden allenfalls als renovationsbedürftig eingestuft wird. Denn sofern unter der Dumont-Praxis ein gewisses Risiko bestand, dass die Steuerbehörde die Liegenschaft als renovationsbedürftig hätte qualifizieren können, musste mit den Arbeiten während mindestens fünf Jahren zugewartet werden. Ansonsten bestand die Gefahr, dass werterhaltende Arbeiten sowie energetische Massnahmen nicht zum Abzug zugelassen wurden.

dd) Schlussfolgerung

311 Nach dem Gesagten kann sowohl aus steuerdogmatischer Betrachtung als auch unter dem Aspekt der Gleichbehandlung bzw. Rechtsgleichheit festgehalten werden, dass die Abschaffung der Dumont-Praxis die richtige Entscheidung war. Erfreulich war zudem, dass die Kantone die zweijährige Frist zur Umsetzung der neuen Regelung genutzt haben, um die verschiedenen kantonalen Massnahmen bezüglich des Abzugs von Liegenschaftskosten einheitlicher zu gestalten. Darüber hinaus ist die Abschaffung der Dumont-Praxis sowie die Einführung des vollen Abzugs für energiesparende und dem Umweltschutz dienende Investitionen[755] ein konsequenter und wichtiger Schritt in Richtung Förderung der Bausubstanz von Liegenschaften sowie der schweizerischen Bauwirtschaft.

---

755 Siehe allerdings zur Problematik der Erreichung solcher ausserfiskalischen Ziele hiernach N 376 ff.

e) Exkurs: Verhältnis der Dumont-Praxis zum wirtschaftlichen Neubau

312 Wie bereits hiervor dargelegt, gehen gewisse Steuerbehörden bei grösseren Umbauprojekten von älteren und renovationsbedürftigen Liegenschaften ohne Umnutzungen nicht mehr auf die Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrende Kosten ein. Vielmehr verweigern sie per se den Unterhaltskostenabzug, selbst wenn die Steuerdeklaration den kantonalen Ausscheidungskatalogen entspricht. Hinzu kommt, dass auch energetische Verbesserungen insbesondere an älteren Liegenschaften nicht abgezogen werden können. Die Rede ist von den sog. wirtschaftlichen Neubauten.[756] Bereits im Zusammenhang mit der Dumont-Praxis hat das Bundesgericht vom Begriff des wirtschaftlichen Neubaus gesprochen. Es hat, als es die Rechtsprechung zur Dumont-Praxis in seinem Entscheid vom Jahre 1997 präzisierte, ausgeführt, dass ein umfangreicher Umbau einer Liegenschaft aus wirtschaftlicher Sichtweise einem Neubau gleichkomme und die daraus erwachsenen Kosten nicht vom Roheinkommen in Abzug gebracht werden könnten.[757] Angesichts dieser Parallelen liegt der Schluss nahe, dass mit der von den Steuerbehörden vorgenommenen pauschalen Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau die abgeschaffte Dumont-Praxis durch eine Hintertür wieder eingeführt wurde.[758]

313 Durch die Dumont-Praxis wurden Neuerwerber und bestehende Eigentümer bei bestimmten Sachverhalten ohne sachliche Rechtfertigung steuerlich ungleich behandelt. Letztere konnten die werterhaltenden Unterhaltskosten an ihrer Liegenschaft unabhängig vom Zustand der Baute immer voll abziehen, während die Abzugsfähigkeit bei einem Neuerwerber stark eingeschränkt war. Diese Ungleichbehandlung wurde in der Lehre heftig kritisiert.[759] Selbst das Bundesgericht hält ausdrücklich fest, dass bei Auslagen für Massnahmen an Liegenschaften im Normalfall nicht zu fragen ist, ob dadurch der Wert der Liegenschaft insgesamt erhöht wird. Vielmehr ist jede einzelne Ausgabe isoliert auf ihre werterhöhende oder werterhaltende Wirkung zu untersuchen.[760] Es ist deshalb unbefriedigend, wenn nun gewisse Steuerbehörden indirekt die

---

756 Siehe hiervor N 253 ff.

757 BGE 123 II 218 E. 2. S. 224 f.; bestätigt im Urteil des BGer 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2.

758 MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau, S. 660. Allerdings steht beim wirtschaftlichen Neubau nicht mehr die zeitliche Komponente (anschaffungsnahe Instandhaltungskosten), sondern der Gehalt der Arbeiten (bspw. Totalsanierung, die wirtschaftlich praktisch einem Neubau gleichkommt, Ausbau des Dachgeschosses, mit dem eine Wohnraumerweiterung angestrebt wird) im Mittelpunkt (KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 221).

759 MAIBACH/HÄUSELMANN, Wirtschaftlicher Neubau, S. 658 ff.; siehe zur Kritik an der Dumont-Praxis hiervor N 297 ff.

760 Urteile des BGer 2C_666/2012 und 2C_667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.3.2.

Dumont-Praxis wieder eingeführt haben und bei wirtschaftlichen Neubauten zu einer pauschalierten Zuweisung sämtlicher Aufwendungen zu den wertvermehrenden Arbeiten zurückgekehrt sind, zumal nach der hier vertretenen Meinung die steuerliche Behandlung von wirtschaftlichen Neubauten nicht sachgerecht ist. Bei der Frage, welche Unterhaltskosten abzugsfähig sind, ist von einer Einzelbewertung bzw. Einzelbetrachtung auszugehen. Eine pauschalierte Gesamtbetrachtung widerspricht dem Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Auch bei der Sanierung einer renovationsbedürftigen Liegenschaft wird es Aufwendungen geben, die der Werterhaltung dienen. Die Gesamtbewertung verunmöglicht es dem Steuerpflichtigen jedoch, solche Unterhaltskosten abziehen zu können, obwohl sie zur Erhaltung des einkommenssteuerlich massgebenden Nutzungswerts nötig sind. Die Nichtabziehbarkeit hat sodann ein Roheinkommen zur Folge, das nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten des Steuerpflichtigen entspricht. Sie führt somit zu keinem sachgemässen Ergebnis und verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip.[761]

F. Betriebskosten

a) Definition der Betriebskosten

314 Von den Unterhaltskosten i.e.S., den Verwaltungskosten, den wertvermehrenden Aufwendungen und den Lebenshaltungskosten sind die Betriebskosten zu unterscheiden, die keinen Effekt auf den objektiven Nutzungswert eines Grundstücks haben.[762] Dabei handelt es sich um Aufwendungen, die vorderhand besitzesbedingt anfallen.[763] Die Verknüpfung mit dem Besitz einer Liegenschaft kann wirtschaftlicher oder rechtlicher Natur sein.[764] Mit anderen Worten gilt bei den Betriebskosten der Grundsatz, dass bei selbst bewohnten Grundstücken die Steuerpflichtigen all jene Kosten als Unterhaltskosten zum Abzug bringen können, die sie aufwenden müssten, um ihr Grundstück im Fall der Vermietung/Verpachtung an Dritte in einem für den Mieter bzw. Pächter gebrauchsfähigen Zustand zu erhalten, und die daher besitzesbedingt sind.[765]

---

761 Siehe hiervor N 261 f.

762 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 57.

763 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 34; REICH, Steuerrecht, § 13 N 86; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140. Besitzesbedingte Betriebskosten sind Auslagen, die unabhängig von der Nutzung bzw. vom Verbrauch anfallen und sich allein aus dem Besitz ergeben und unmittelbar mit diesem verbunden sind (siehe hiernach N 322 ff.).

764 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 97.

765 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 79; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 93; REICH, Steuerrecht, § 13 N 86; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 34.

Die Betriebskosten müssen jedoch nicht zwangsläufig aus dem Besitz bzw. Eigentum an einer Liegenschaft hervorgehen. Ebenfalls als Betriebskosten gelten Aufwendungen, die notwendig sind, um die Liegenschaft überhaupt nutzen zu können.[766] Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der ESTV-LiegVo konkretisiert die Betriebskosten. Nach dieser Bestimmung gelten als Betriebskosten die wiederkehrenden, verbrauchsunabhängigen Gebühren für Kehrichtentsorgung, Abwasserentsorgung, Strassenbeleuchtung und Strassenreinigung; Strassenunterhaltskosten; Liegenschaftssteuern, die als Objektsteuern gelten; Entschädigungen an den Hauswart; Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume, des Lifts usw., soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat. Des Weiteren können die Betriebskosten im Fall der Selbstnutzung einer Liegenschaft nur dann vom Eigenmietwert abgezogen werden, soweit sie nicht bereits durch eine entsprechende Festsetzung des Mietwerts berücksichtigt worden sind.[767] 315

Keine abziehbaren Betriebskosten bilden hingegen grundsätzlich Versorgungs- und Entsorgungsgebühren, die nach dem Verursacherprinzip als Mengengebühren erhoben werden.[768] Dazu gehören etwa die Verbrauchskosten für Wasser, Gas, Strom, Erdgas, Heizöl, Fernheizung, Beleuchtung, Kehricht und Kabelfernsehgebühren.[769] Hierbei handelt es sich um nutzungsbedingte Betriebskosten.[770] 316

---

766 FUNK, Gewinnungskosten, S. 161.

767 FUNK, Gewinnungskosten, S. 146; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 103; vgl. ferner NEKOLA, Besteuerung Grundeigentum, S. 167.

768 REICH, Steuerrecht, § 13 N 87. Im Fall einer Vermietung der Liegenschaft können diese Kosten unter Umständen abgezogen werden (vgl. hiernach N 318).

769 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 102; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140; Urteile des KGer FR 607 2013 41 und 607 2013 42 vom 3. Dezember 2014 E. 2.a) und 3.c). Dasselbe gilt für die einmaligen Beiträge des Grundeigentümers wie Strassen-, Trottoir-, Schwellen- und Werkleitungsbeiträge, Anschlussgebühren für Kanalisation usw. (Art. 1 Abs. 2 lit. b ESTV-LiegVo). Diese einmaligen Auslagen erhöhen den Nutzungswert einer Liegenschaft und sind daher als wertvermehrende Anlagekosten zu qualifizieren und allenfalls bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 118; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 73 f.; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 16; Komm. StG BL WENK, § 78 N 13; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 111 f.).

770 Diese Aufwendungen fallen abhängig von der Nutzung an und ergeben sich nicht allein aus dem Besitz (siehe hiernach N 322 ff.).

b) Abgrenzungsfragen und Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit

aa) Allgemein

317 In der Praxis ergibt sich oftmals die Problematik, dass die Betriebskosten von den Lebenshaltungskosten[771] abzugrenzen sind. Denn soweit die Betriebskosten als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind, können sie steuerrechtlich nicht zum Abzug gebracht werden.[772] Grundsätzlich sind unter Lebenshaltungskosten Aufwendungen zu verstehen, die nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit als Einkommensverwendung zu qualifizieren sind.[773] Allerdings ist für die Beantwortung der vorgenannten Abgrenzungsfrage zwischen vermieteten und selbst bewohnten Grundstücken zu differenzieren.

bb) Vermietete Grundstücke

318 Grundsätzlich müssen die Gewinnungskosten mit der Einkommenserzielung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Aus diesem Grund liegt bei vermieteten Objekten grundsätzlich immer dann ein Gewinnungskostencharakter vor, wenn der Eigentümer solche Kosten ohne separate Überwälzung auf die Mieter trägt.[774] Namentlich sind bei Vermietung sowohl die eigentlichen „Besitzesabgaben" (z.B. Liegenschaftssteuer, Prämien für Gebäudeversicherungen, an Dritte bezahlte Verwaltungskosten) als auch die nutzungsbedingten Kosten (z.B. Hauswartkosten,[775] Verbrauchskosten für Wasser, Gas, Strom, Heizung etc.) als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren.[776]

---

771 Siehe zu den Lebenshaltungskosten hiervor N 214 ff.

772 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 57; vgl. Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 21.

773 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 34 N 4.

774 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 75 und 103; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 62; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 9.2 S. 9.

775 Selbst wenn die Hauswartung nicht durch einen Dritten besorgt wird, sondern vom Hauseigentümer oder von seiner Ehefrau, besteht ein Anspruch auf Abzug der bezogenen Vergütung. Voraussetzung ist allerdings, dass bei Fremdnutzung die Kosten den Mietern nicht separat als Nebenkosten in Rechnung gestellt werden und die Entschädigung als Einkommen deklariert wird (Urteil der StRK BE vom 17. Oktober 1989 in StE 1990 B 25.6 Nr. 16 E. 4.).

776 Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.5 S. 5.

cc) Selbst bewohnte Grundstücke

319 Schwieriger gestaltet sich die Abgrenzung bei selbst bewohnten Grundstücken. Auch bei den Betriebskosten gilt der Grundsatz, dass diejenigen Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen sind, die mit dem Eigenmietwert in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Folglich ist bei selbst bewohnten Grundstücken der Gewinnungskostencharakter immer dann zu bejahen, wenn die Betriebskosten einen Einfluss auf die Höhe des Eigenmietwerts haben.[777] Der Eigenmietwert entspricht grundsätzlich einer Marktmiete bzw. wird letztendlich durch einen Vergleich mit tatsächlichen vermieteten Grundstücken ermittelt. Deshalb ist es entscheidend, welche Betriebskosten üblicherweise in einem Mietzins enthalten sind. Da die Nebenkosten keinen Eingang in das Mietzinsniveau finden, richtet sich die Abgrenzung normalerweise danach, welche Betriebskosten sich ein Vermieter üblicherweise in Form von Nebenkosten vergüten lässt. Dies führt zum Schluss, dass all jene Betriebskosten, die besitzesbedingt (z.B. Liegenschaftssteuer, Prämien für Gebäudeversicherung etc.) sind und den Eigenmietwert beeinflussen, abzugsfähig sind, während nutzungsbedingte Lebenshaltungskosten (z.B. Kosten für Strom, Wasser, Gas, Heizöl etc.), die Nebenkostencharakter haben, nicht abgezogen werden können.[778]

320 Das Bundesgericht vertritt grundsätzlich[779] ebenfalls diese Auffassung und führt weitergehend aus, dass bei selbst bewohnten Liegenschaften in der Regel nur solche Aufwendungen Betriebskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG darstellen würden, die der Eigentümer bei einer allfälligen Drittvermietung selber tragen müsste. Um die Kosten als abzugsfähige Gewinnungskosten qualifizieren zu können, müssten diese aber unmittelbar der Schaffung, Erweiterung oder Erhaltung einer Einkommensquelle dienen. Wenn die Kosten im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Konsum von Gütern stünden und ganz oder teilweise verbrauchsabhängig in Rechnung gestellt würden, würde es sich um Lebenshaltungskosten handeln. Ein zusätzliches Indiz für die Qualifikation als Lebenshaltungskosten bestehe zudem dann, wenn solche Kosten mietrechtlich auf die Mieterschaft überwälzt werden könnten.[780]

---

777 BGE 100 Ib 480 E. 3 a) S. 481; Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.3 S. 165.

778 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 76.

779 Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Grundgebühren als Betriebskosten vertritt das Bundesgericht allerdings eine andere Meinung (siehe hiernach N 323 ff.).

780 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.4 ff. S. 165 ff.

dd) Konklusion

321 Nach dem Gesagten kann somit als Grundsatz festgehalten werden, dass Betriebskosten richtigerweise dann nicht vom rohen Gebäudeertrag abgezogen werden können, wenn sie mietrechtlich Nebenkostencharakter haben. Einerseits stellen sie bei einer selbst genutzten Liegenschaft Einkommensverwendung dar und andererseits fallen sie bei einem Vermieter gar nicht an, weil er sie auf den Mieter überwälzen kann.[781]

c) Umstrittene Betriebskosten sowohl bei selbst bewohnten als auch bei vermieteten Liegenschaften

aa) Grundgebühren

I) Grundsatz

322 Zu den Betriebskosten gehören auch die periodisch anfallenden Grundgebühren, die sich aufteilen lassen in besitzesbedingte und nutzungsbedingte Aufwendungen.[782] Während die besitzesbedingten Grundgebühren für Strom, Wasser, Gas sowie Abwasser- und Kehrichtentsorgung abzugsfähig sind, können die nutzungsbedingten bzw. verbrauchsabhängigen Kosten nicht abgezogen werden, da sie nach dem Verursacherprinzip als Mengengebühren erhoben und damit als Lebenshaltungskosten qualifiziert werden.[783]

II) Umstrittener Bundesgerichtsentscheid

323 Im Jahr 2005 fällte das Bundesgericht diesbezüglich einen umstrittenen Entscheid. Im Steuerjahr 2001 wollte ein Ehepaar für seine selbst bewohnte und in seinem Eigentum stehende Liegenschaft Unterhalts- und Verwaltungskosten im Umfang von CHF 594.40 geltend machen. Als Unterhaltskosten wollten die Eheleute die Grundtaxe für die Wasserversorgung, den Grundpreis für Strom der Centralschweizerischen Kraftwerke Luzern, die Kontrollkosten des Kaminfegers, ARA-Betriebsgebühren und die Grundgebühr für die Kehrichtentsorgung vom Roheinkommen in Abzug bringen. Mit Hinweis auf die in anderen Kantonen geübte Praxis hatten die Beschwerdeführer diese Aufwendungen in besitzesbedingte und nutzungsbedingte Betriebskosten aufgeteilt und nur den besitzesbedingten Anteil dieser Gebühren als Abzug vom steuerbaren Einkommen geltend gemacht. Die Steuerkommission wie auch das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern verweigerten jedoch diesen Abzug. Die Beschwerdeführer haben daraufhin den abweisenden Entscheid des Ver-

---

781 Urteil des VGer BE NP 6-6/1981-82 vom 16. Mai 1983 i.S. H.B. in NStP 1983 S. 128, E. 4 S. 129.

782 Siehe hiervor N 314 ff.

783 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 34 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 75; vgl. auch hiervor N 315 f.

waltungsgerichts sowohl in Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der kantonalen Steuern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor Bundesgericht angefochten, weil sie an der Abzugsfähigkeit der vorgenannten Gebühren festhielten.[784]

324 Die Lausanner Richter führten zunächst aus, dass bei selbst genutzten Liegenschaften nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig seien, die mit dem steuerbaren Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stünden. Insbesondere könne der Vergleich mit einer Drittvermietung gemacht werden. Nur die Kosten, die ein Eigentümer bei einer Drittvermietung selber tragen müsse, würden bei der Eigennutzung abzugsfähige Unterhaltskosten darstellen.[785] In der Folge untersuchte das Bundesgericht, ob die geltend gemachten Grundtaxen für Wasserversorgung und -entsorgung (ARA) sowie für Kaminfeger in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Eigenmietwert stehen. Es kam dabei zum Schluss, dass sämtliche Kosten zwar regelmässig erhoben und ein Zusammenhang mit dem Grundstück bestünde, sie aber nicht unmittelbar der Schaffung, Erweiterung oder Erhaltung einer Einkommensquelle dienen würden, sondern vielmehr in einem engen, unmittelbaren Zusammenhang mit dem Konsum von Gütern (Abfallentsorgung, Wasser) stünden. Zudem werde deren Verwendung ganz oder teilweise verbrauchsabhängig in Rechnung gestellt. Soweit diese Aufwendungen verbrauchsabhängig seien, könnten sie nicht zum Abzug gebracht werden. Im Interesse der Praktikabilität sei es zudem abzulehnen, dass Gebühren rein rechnerisch in eine Grund- und Mengengebühr aufgeteilt würden. Selbst wenn die Gebühren getrennt als Grund- und Mengengebühr (= verbrauchsabhängiger Teil) in Rechnung gestellt würden, seien sie einheitlich zu qualifizieren. Soweit sie vollumfänglich nicht als Gewinnungskosten gelten würden, seien sie als nicht abziehbare Lebenshaltungskosten anzusehen. Ein weiteres Indiz für die Qualifikation als Lebenshaltungskosten bestünde zudem darin, dass solche Aufwendungen mietrechtlich häufig als Nebenkosten auf die Mieterschaft überwälzt werden könnten. Nicht zuletzt stehe dem Grundeigentümer der Pauschalabzug nach Art. 32 Abs. 4 DBG zur Verfügung. Mit diesem wolle der Gesetzgeber umstrittene Aufwände – wie die vorliegenden – aus Praktikabilitätsüberlegungen pauschalieren.[786] Das Bundesgericht ist somit zum Ergebnis gekommen, dass die geltend gemachten Gebühren sowohl nach dem Recht der direkten Bundes-

784 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161; SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2005, S. 10.

785 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.5 S. 166.

786 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 3.1 ff. S. 166 f.

steuer als auch gemäss kantonalem Recht als steuerlich nicht abziehbare Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien.[787]

III) Rechtslage in den Kantonen

325 Die Kantone regeln die Abzugsfähigkeit von Grundgebühren unterschiedlich. Während einige Kantone diesen Auslagenposten gleich handhaben, wie er in Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 ESTV-LiegVo für die direkte Bundessteuer geregelt ist, teilen andere Kantone die Auffassung des Bundesgerichts, wobei sie eine zusätzliche Differenzierung vornehmen, auf die sogleich näher einzugehen ist. Der Kanton Bern ist einer derjenigen Kantone, der in Art. 2 Abs. 1 lit. b VUBV-BE bezüglich der Grundgebühren dieselbe Regelung gewählt hat, wie sie die ESTV für die direkte Bundessteuer vorgesehen hat. Demnach gelten als abzugsfähige Betriebskosten sämtliche wiederkehrenden Grundgebühren für Abwasserreinigung, Strassenbeleuchtung und -reinigung, Strassen- und Schwellenunterhalt, sofern sie mit dem Grundbesitz verbunden sind. Vorausgesetzt wird aber, dass diese Kosten bei Fremdnutzung nicht auf den Mieter überwälzt und nicht nach dem Verursacherprinzip erhoben werden. Im Gegensatz zur ESTV erwähnt der Regierungsrat in seiner Verordnung die Gebühren für die Kehrichtentsorgung nicht ausdrücklich, jedoch dürften auch diese Kosten abgezogen werden,[788] zumal sie im Gegensatz zu den Kehrichtsackgebühren vom Regierungsrat als Verordnungsgeber nicht explizit ausgeschlossen wurden.[789]

326 Zürich, Luzern, Basel-Landschaft, Aargau und Thurgau gehören zu denjenigen Kantonen, die sich dazu entschlossen haben, bezüglich der Grundgebühren der Meinung des Bundesgerichts zu folgen. Sie sehen jeweils in ihren Merkblättern zu den Liegenschaftskosten vor, dass bei selbst genutzten Liegenschaften die Grundgebühren für Strom, Gas, Heizöl, Kehricht, Wasser und Abwasser sowie Betriebsbeiträge an die ARA nicht abzugsberechtigt sind.[790] Hingegen sehen diese Kantone in ihren Verwaltungsverordnungen vor, dass die vorgenannten Grundgebühren dann abzugsfähig sind, wenn das Grund-

787 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 3.5 und 4.5 S. 167 und 169.

788 So auch Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 34.

789 Art. 2 Abs. 2 lit. d VUBV-BE.

790 Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, lit. D. Ziff. II N 23; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.2; Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 9.1 ff. S. 8; Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, S. 16; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.5 S. 4.

stück vermietet wird und diese Kosten nicht auf den Mieter überwälzt, sondern vom Eigentümer getragen werden.[791]

IV) Würdigung

327 Es ist den Bundesrichtern zuzustimmen, dass eine rein rechnerische Aufteilung von einheitlich in Rechnung gestellten Betriebskosten in Grund- und Mengengebühren bzw. in verbrauchsabhängige und verbrauchsunabhängige Gebühren nicht verfahrensökonomisch ist und den Steuerbehörden einen unverhältnismässigen Überprüfungsaufwand verursachen würde. Nicht nachvollziehbar ist jedoch die vom Bundesgericht vorgebrachte Begründung, wonach ein Abzug von nicht verbrauchsabhängigen Grundgebühren auch dann nicht zulässig sein solle, wenn die Grund- und Mengengebühren separat in Rechnung gestellt würden. Auf der einen Seite hätten die Steuerbehörden in diesem Fall keinen erhöhten Überprüfungsaufwand, weshalb dieses Argument nicht mehr stichhaltig ist. Auf der anderen Seite ist diese Rechtsprechung in Hinblick auf den Pauschalabzug inkonsequent und verwirrend. Das Bundesgericht bringt in seinem Entscheid indirekt zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber mit dem Pauschalabzug auch die Versorgungs- und Entsorgungsgebühren pauschaliert berücksichtigen wollte. Trotzdem vertritt das Gericht die widersprüchliche Meinung, dass die besagten Gebühren nicht zum Abzug zuzulassen sind, wenn der Steuerpflichtige den Abzug der tatsächlichen Kosten anstelle des Pauschalabzugs geltend macht.[792] Es verstösst jedoch gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung, wenn die Versorgungs- und Entsorgungsgebühren lediglich beim Pauschalabzug pauschaliert berücksichtigt werden können, hingegen beim Abzug der effektiven Kosten nicht.[793] Schliesslich sieht Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 ESTV-LiegVo vor, dass für wiederkehrende Gebühren wie Kehrichtentsorgung und Abwasserentsorgung ein Abzug gemacht werden kann. Weil das Bundesgericht diesbezüglich eine andere Meinung vertritt, drängt sich deshalb die Frage auf, ob damit die vorgenannte Bestimmung gesetzeswidrig ist und aufgehoben werden müsste. Auf diesen Aspekt sind die Bundesrichter jedoch nicht näher eingegangen.[794]

---

791 Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, lit. D. Ziff. II. N 21; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.3; Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 9.1 ff. S. 8; Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, S. 16; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.5 S. 5.

792 Zum Ganzen SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2005, S. 11.

793 SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2005, S. 11; REICH, Steuerrecht, § 13 Fn. 111; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 93; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 80.

794 SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2005, S. 11.

328 Die Lösung der Kantone Zürich, Luzern, Basel-Landschaft, Aargau und Thurgau, wonach die Grundgebühren nur dann abzugsfähig sind, wenn das Grundstück vermietet wird und der Eigentümer tatsächlich diese Kosten trägt, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Die Steuerverwaltungen verkennen dabei, dass diese Grundgebühren zwangsläufig mit dem Grundbesitz verbunden sind.[795] Es ist daher inkonsequent, bei selbst bewohnten Liegenschaften den Abzug der Grundgebühren zu verneinen und im gleichen Atemzug diese Aufwendungen bei vermieteten Grundstücken als abzugsfähig zu erklären. Denn der Umstand, ob die Liegenschaft vom Eigentümer selbst bewohnt oder vermietet wird, ändert nichts daran, dass diese Gebühren mit dem Grundbesitz zwingend verbunden sind. Dies führt sodann zu einer Ungleichbehandlung zwischen Eigentümern, die das Grundstück selbst bewohnen, und solchen, die es vermieten. Nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten. Sowohl der Eigentümer, der die Liegenschaft vermietet, als auch derjenige, der sie selbst bewohnt, trägt in der Regel die besitzesbedingten Grundgebühren selbst. Daher sollten beide zum Abzug dieser Gebühren berechtigt sein und in derselben Weise mit Steuern belastet werden. Das geschieht jedoch aufgrund dieser Unterscheidung nicht. Der Eigentümer der vermieteten Liegenschaft wird aufgrund der Abziehbarkeit dieser Auslagen ein tieferes steuerbares Einkommen ausweisen und einer geringeren Steuerbelastung ausgesetzt als der Eigentümer der selbst bewohnten Liegenschaft. Weiter dürften die besitzesbedingten Grundgebühren als Betriebskosten regelmässig im Mietpreis inbegriffen sein, während Auslagen, die nach dem Verursacherprinzip anfallen, notabene auch bei vermieteten Grundstücken nicht im Mietpreis enthalten sind, sondern als Nebenkosten erfasst werden. Wie bereits oben ausgeführt, dient dieser Mietzins als Referenz für die Festsetzung des Eigenmietwerts. Werden somit die Grundgebühren nicht zum Abzug zugelassen, obwohl sie bei der Festsetzung des zu versteuernden Eigenmietwerts miteinbezogen wurden, führt dies zu einem steuerrechtlich nicht sachgerechten Ergebnis. Es wird der Grundsatz verletzt, wonach bei selbst genutzten Liegenschaften diejenigen Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind, die mit dem Eigenmietwert in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

V) Konklusion und Lösungsansatz

329 Nach den hiervor gemachten Ausführungen ist es meines Erachtens richtig, sowohl bei selbst bewohnten als auch bei vermieteten Grundstücken die nicht verbrauchsabhängigen Grundgebühren zum Abzug zuzulassen, sofern diese Auslagen bei Fremdnutzung nicht auf einen Dritten überwälzt werden. In

795 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 93; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 80.

keinem Fall ist jedoch die Differenzierung der Kantone Zürich, Luzern, Basel-Landschaft, Aargau und Thurgau zu empfehlen, denn diese ist nicht sachgerecht und verstösst insbesondere gegen die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung.

bb) Liegenschafts- oder Grundsteuern

I) Grundlagen sowie Rechtsprechung des Bundesgerichts und Lehrmeinungen

330 Grundstücke werden oftmals neben der Vermögenssteuer noch mit einer Spezialsteuer ohne Zulassung eines Schuldenabzuges belegt, namentlich mit der sog. Liegenschaftssteuer.[796] Dabei wird die Liegenschaftssteuer im Gegensatz zur Vermögens- bzw. Kapitalsteuer auf dem vollen Wert der Grundstücke berechnet, also ohne die auf ihnen lastenden Schulden zu berücksichtigen. Da es sich um eine kantonale und/oder kommunale Steuer handelt, kennt der Bund diese Steuer nicht. Allerdings erheben nicht alle Kantone eine Liegenschaftssteuer. Die Kantone Zürich, Schwyz, Glarus, Zug, Solothurn, Basel-Landschaft und Aargau verzichten auf eine Erhebung. Eine Liegenschaftssteuer im eigentlichen Sinn wird in den Kantonen Bern, Freiburg, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Thurgau, Tessin, Waadt, Wallis, Genf und Jura erhoben. Schliesslich haben einige Kantone die Liegenschaftssteuer mit zusätzlichen Modifikationen versehen.[797]

331 Im Jahr 1984 musste das Bundesgericht, soweit ersichtlich, erstmals zur Frage Stellung nehmen, ob die Liegenschafts- oder Grundsteuern als Betriebskosten abzugsfähig sind.[798] Die Bundesrichter führen aus, dass die Liegenschaftssteuer sehr stark von der Art eines Vermögensgegenstandes abhänge bzw. an das Grundeigentum anknüpfe, mit dem ein steuerbares Einkommen erzielt werde. Deshalb komme ihr Unkostencharakter zu, denn die Steuer bilde in diesem Fall eine Voraussetzung, um aus einer Liegenschaft überhaupt Einkünfte zu generieren. Die Lausanner Richter kommen daher zum Schluss, dass die Liegenschaftssteuer als Objektsteuer zum Abzug vom Roheinkommen zuzulassen sei.[799] In der Lehre werden Objektsteuern als Steuern definiert, die nicht auf die persönliche Leistungsfähigkeit bzw. Konsumkraft des

---

796 BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 186 f.

797 Zum Ganzen Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Liegenschaftssteuer, S. 1 ff.

798 Urteil des BGer vom 10. Februar 1984 in StE 1985 B. 72.14.1 Nr. 1 = Pra 1984 Nr. 113 = BGE 110 Ib 17 (indes fehlen hier die einschlägigen E. 7 und 8).

799 Urteil des BGer vom 10. Februar 1984 in StE 1985 B. 72.14.1 Nr. 1 E. 8; gl.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 59; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 32; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 22.

Steuersubjekts Rücksicht nehmen, sondern einzig auf das Vorhandensein eines bestimmten Steuerobjekts abstellen.[800]

II) Rechtslage im Bund und in den Kantonen

332 Gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der ESTV-LiegVo werden die Liegenschaftssteuern, sofern sie als vom Eigentümer zu tragende Objektsteuern gelten, als abziehbare Unterhaltskosten (i.w.S.) definiert. Folglich fallen bei der direkten Bundessteuer die Liegenschaftssteuern unter die abzugsfähigen Unterhaltskosten (i.w.S.) und können vom Roheinkommen als Betriebskosten abgezogen werden.

333 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verbleibt den Kantonen steuerharmonisierungsrechtlich in der Frage, inwiefern Unterhaltskosten (i.w.S.) für Liegenschaften abziehbar sind, kein Gestaltungsspielraum mehr. Demzufolge kann der Begriff der Unterhaltskosten (i.w.S.) unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine differenzierte Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln.[801] Zudem hat die Frage des Abzugs von Liegenschaftssteuern nichts mit der Festsetzung des Eigenmietwerts zu tun, bei dem die Kantone einen Ermessensspielraum für eine von der direkten Bundessteuer abweichende Praxis haben.[802] Demnach verbleibt den Kantonen diesbezüglich kein Freiraum mehr, weshalb auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern die Liegenschafts- und Grundsteuern unter die abziehbaren Unterhaltskosten (i.w.S.) fallen und sie dementsprechend als Betriebskosten zum Abzug zuzulassen sind.[803]

---

800 REICH, Steuerrecht, § 2 N 45; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 186 f.; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 100 f.

801 BGE 128 II 66 E. 4.b) S. 71 f.; Urteil des BGer 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 in StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 3.3; Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 4.4 S. 168 f.; Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 6; vgl. ferner hiervor N 183.

802 BGE 128 II 66 E. 4.b) S. 71 f.; RAUCH, Eigenmietwert, S. 130 ff.

803 Vgl. Urteil des VGer ZH SB.2007.98 vom 5. März 2008 in ZStP 2008 S. 145, E. 2 S. 146 f.; Urteile des KGer FR 604 2018 26 und 604 2018 27 vom 14. Dezember 2018 E. 3; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 59; siehe bspw. Steuerverwaltung des Kantons Bern, Merkblatt Nr. 5 ab 2018, Ziff. 2.5 S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Merkblatt Kostenabzug Privatliegenschaften, Ziff. 3.1 S. 3; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.1.

III) Situation bei ausländischen Liegenschaften

i) *Liegenschaftssteuern bei einer ausländischen Liegenschaft*

334 Soweit das Grundstück in dem Kanton liegt, in dem die steuerpflichtige Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, muss der Kanton die Liegenschafts- und Grundsteuern, sofern diese als vom Eigentümer zu tragende Objektsteuern gelten, zum Abzug zulassen. Fraglich ist, ob dieser Grundsatz auch dann gilt, wenn die Liegenschaft im Ausland liegt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hatte sich im Jahr 2008 mit dieser Frage zu befassen.[804] Der Verwaltungsrichter hatte folgenden Sachverhalt zu beurteilen: B ist Eigentümerin von in Quebec (Kanada) gelegenen Liegenschaften. Sie lebt mit ihrem Ehemann A gemeinsam in Zürich. Das Steueramt in Zürich schätzte sie und ihren Ehemann für die Staats- und Gemeindesteuer ein. Für den Unterhalt der kanadischen Grundstücke liess das Steueramt, mangels Belegen, lediglich den Pauschalabzug von 20 % des Eigenmietwerts statt der geltend gemachten effektiven Kosten zu. Dagegen erhoben die Ehegatten Einsprache. Das zürcherische Steueramt kam in seinem Einspracheentscheid den Steuerpflichtigen ein Stück weit entgegen und anerkannte die tatsächlichen Unterhaltskosten, jedoch ohne die auf dem Wert der kanadischen Grundstücke erhobenen „taxes municipales". Es begründete dies damit, dass es sich bei dieser Steuer nicht um Aufwendungen handle, die dem Erhalt des bisherigen Werts der Liegenschaft dienen würden. Die Steuerrekurskommission wies den von den Steuerpflichtigen erhobenen Rekurs ab. Sie erwog, dass es sich bei den kanadischen „taxes municipales" ihrer Rechtsnatur nach um Liegenschaftssteuern handle, die als Objektsteuern ausgestaltet und vom Eigentümer zu tragen seien. Allerdings würden sich die „taxes municipales" aufgrund der hohen Steuersätze wirtschaftlich als Ersatz für die in Kanada sonst fehlende Vermögensbesteuerung erweisen. Es handle sich bei der kanadischen Steuer um eine mit der schweizerischen Vermögenssteuer vergleichbare Steuer, weshalb diese nicht zum Abzug zuzulassen sei. Gegen diesen Entscheid erhoben die Ehegatten Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich.[805]

335 In seinem Entscheid macht das Verwaltungsgericht zuerst allgemeine Ausführungen zu den Unterhaltskosten. Danach weist es darauf hin, dass den Kantonen bezüglich der Frage, inwiefern Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar seien, kein Freiraum mehr verbleibe.[806] Unter Berücksichtigung von Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 ESTV-LiegVo führt das Gericht weiter aus,

---

804 Urteil des VGer ZH SB.2007.98 vom 5. März 2008 in ZStP 2008 S. 145.

805 Zum Ganzen Urteil des VGer ZH SB.2007.98 vom 5. März 2008 in ZStP 2008 S. 145, I ff. und E. 2 S. 145 f.

806 Urteil des VGer ZH SB.2007.98 vom 5. März 2008 in ZStP 2008 S. 145, E. 2 S. 146.

dass die „taxes municipales" als Liegenschaftssteuern unter die abzugsfähigen Unterhaltskosten fallen würden, da sie als vom Eigentümer zu tragende Objektsteuer gelten würden. Aufgrund einer Verletzung des garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör könne das Verwaltungsgericht jedoch in der Sache selbst nicht entscheiden, sondern müsse die Sache zur Neuentscheidung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückweisen.[807] Trotz allem liess es sich das Verwaltungsgericht nicht nehmen, sich kurz und prägnant zur Sache selbst zu äussern. Es weist darauf hin, „dass allein aus dem Umstand, dass die ‚taxes municipales' als Objektsteuern auf dem Grundstückwert einen hohen Steuersatz aufweisen und Kanada keine Vermögenssteuern kennt, nicht abgeleitet werden darf, dass diese Liegenschaftssteuern wirtschaftlich den Charakter von Vermögenssteuern haben, welche ihrem Wesen nach Subjektsteuern sind, und daher solchen Steuern gleichzustellen sind".[808]

ii) Würdigung

336 Gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland. Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBG entrichten die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht. Die Schweiz wendet mithin mit Bezug auf die Einnahmen aus ausländischen Grundstücken die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt an. Das satzbestimmende Einkommen von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen ist immer das weltweite Einkommen und dieses wird nach den Grundsätzen des schweizerischen Steuerrechts ermittelt. Hierbei sind sowohl ausländische Einnahmen als auch ausländische Verluste zu berücksichtigen.[809]

337 Es ist somit in einem ersten Schritt zu beurteilen, ob die kanadischen „taxes municipales" nach schweizerischem Steuerrecht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen sind. Liegenschaftssteuern sind dann als Unterhaltskosten abzugsfähig, wenn sie als Objektsteuern qualifiziert werden können. Deshalb haben sich die Steuerbehörden bei ihrer Abklärung auf die Frage zu beschränken, ob die ausländischen Liegenschaftssteuern als Objektsteuern

807 Urteil des VGer ZH SB.2007.98 vom 5. März 2008 in ZStP 2008 S. 145, E. 2.1.2 S. 147 f.

808 Urteil des VGer ZH SB.2007.98 vom 5. März 2008 in ZStP 2008 S. 145, E. 2.1.2 S. 149.

809 Komm. DBG OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 7 N 5 f. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Art. 6 Abs. 3 DBG; Urteil des StG BL 530 14 33 vom 6. März 2015 E. 3.b)).

ausgestaltet sind.[810] Ist dies der Fall, sind sie von den Einkünften aus der kanadischen Liegenschaft grundsätzlich als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Im vorgenannten Entscheid kam die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich zum Schluss, dass es sich bei den kanadischen „taxes municipales" um Liegenschaftssteuern handelt, die als Objektsteuern ausgestaltet sind. Nach der hier vertretenen Auffassung wären diese daher im Rahmen des Liegenschaftsunterhalts abzugsfähig, denn es ist widersprüchlich, die Liegenschaftssteuer als Objektsteuer zu qualifizieren und sie dennoch nicht zum Abzug zuzulassen. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes, wonach die Unterhaltskosten im internationalen Verhältnis objektmässig auf die beteiligten Staaten verlegt werden,[811] sind die kanadischen „taxes municipales" somit von den Einkünften aus der Liegenschaft in Kanada abzuziehen, können aber nicht auf das Einkommen in der Schweiz umgelegt werden.

338 Unter Anwendung der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt sind somit die Einkünfte, nach Abzug der „taxes municipales", aus den kanadischen Liegenschaften in der Schweiz nur für die Steuerberechnung satzbestimmend zu berücksichtigen.

iii) Gewinnungskostenüberschuss aus ausländischer Liegenschaft

339 Geht aus einer ausländischen Liegenschaft ein Gewinnungskostenüberschuss hervor, stellen sich die Fragen nach der Übernahme dieser Verluste durch die Schweiz und wie in diesem Fall die als Objektsteuer ausgestalteten Liegenschaftssteuern zu handhaben sind. Die Verluste aus ausländischen Liegenschaften werden bei der Staatssteuer und der direkten Bundessteuer nicht gleich behandelt. Das Bundesgericht hat im Jahr 2014 in zwei Leitentscheiden festgehalten, dass Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG der Übernahme von Verlusten aus ausländischen Liegenschaften entgegenstehe. Insbesondere sei ein mit einer Liegenschaft zusammenhängender, ausländischer Gewinnungskostenüberschuss nicht von der Schweiz zu übernehmen.[812] Bei der direkten Bun-

---

810 Vgl. bspw. Urteil des StG BL 530 14 33 vom 6. März 2015 E. 5 und 10.b).

811 Siehe hierzu ausführlich SENN, Liegenschaft im interkant. und internat. Steuerrecht, S. 108 ff.; MARANTELLI/OPEL, Rechtsprechung Bundesgericht 2014, S. 167 ff.; Komm. DBG OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 6 N 27 f.; Urteil des BGer 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.2.1 mit weiteren Hinweisen auf die Literatur; vgl. ferner Urteil der VerwRK SG vom 26. März 2009 in StE 2009 B 11.3 Nr. 19. E. 2.3.3; Urteil des StGer BL Entscheid Nr. 96/2006 vom 18. August 2006 E. 3.b).

812 BGE 140 II 141 E. 5.3 S. 149 f.; Urteile des BGer 2C_585/2012 und 2C_586/2012 vom 6. März 2014 E. 3.1; bestätigt im Urteil des BGer 2C_23/2019 vom 29. Januar 2019 E. 3.3, Urteil des BGer 2C_1147/2018 vom 10. Januar 2019 E. 3.2.2, Urteil des BGer 2C_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2, Urteil des BGer 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.1. Diese Leitentscheide sind in der Literatur jedoch nicht unumstritten: gl.M.

dessteuer kann daher ein Gewinnungskostenüberschuss über die Einkünfte aus der ausländischen Liegenschaft von der schweizerischen Bemessungsgrundlage nicht abgezogen, sondern bloss bei der Steuersatzbestimmung berücksichtigt werden.[813] Folglich kann die im Gewinnungskostenüberschuss enthaltene, als Objektsteuer ausgestaltene Liegenschaftssteuer einer ausländischen Liegenschaft bei der direkten Bundessteuer nur im Rahmen der Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt werden. Die kanadische Liegenschaft und mithin die „taxes municipales" würde also auch bei einem Gewinnungskostenüberschuss bei der direkten Bundessteuer nur satzbestimmend berücksichtigt werden.

340 Differenzierter sieht es jedoch bei den Staatssteuern aus. Während gewisse Kantone eine von Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG abweichende gesetzliche Regelung getroffen haben, nahmen andere Kantone die DBG-Bestimmung fast wortwörtlich in ihr kantonales Steuergesetz auf.[814] Im Kanton Zürich bspw. erfolgt gemäss § 5 Abs. 3 StG-ZH die Steuerausscheidung unter anderem für Grundstücke im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den

---

MARANTELLI, in: MARANTELLI/OPEL, Rechtsprechung Bundesgericht 2014, S. 167 ff. und insb. 177 ff.; Komm. DBG OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 6 N 28; LOCHER, Internationales Steuerrecht, S. 314; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 6 N 64; a.M. DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonal et international, S. 292 ff. insb. 296; GANI/OBRIST, Jurisprudence Tribunal fédéral 2014, S. 13, die ähnlich wie DE VRIES REILINGH primär eine Änderung *de lege ferenda* fordern. Dieser Grundsatz gilt jedoch nur solange, als kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert, das etwas anderes vorsehen würde (Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DBG). Zudem gilt diese Einschränkung gemäss Bundesgericht nur bei einem „Inbound"-Verhältnis. Im „Outbound"-Verhältnis, d.h., wenn der Gewinnungskostenüberschuss in der Schweiz entstanden ist und es um die Frage geht, ob das Ausland diesen übernehmen muss, bestehen keine derartigen Einschränkungen (Urteil des BGer 2C_23/2019 vom 29. Januar 2019 E. 3.3.3).

813 Urteil des BGer 2C_23/2019 vom 29. Januar 2019 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2; Urteil des BGer 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.1; Urteil der VerwRK SG vom 26. März 2009 in StE 2009 B 11.3 Nr. 19. E. 2.3.2; Urteile des KGer FR 604 2018 79 und 604 2018 80 vom 8. November 2018 E. 2.5.1; MARANTELLI/OPEL, Rechtsprechung Bundesgericht 2014, S. 179 m.w.H. Ein Sonderfall liegt vor, wenn die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben in ihrem Vertrauen auf eine behördliche Auskunft zu schützen sind. In einem Fall führte der Vertrauensschutz dazu, dass der Liegenschaftsunterhalt für ein Haus in Italien vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden konnte (siehe hierzu Urteil des StGer BL Entscheid Nr. 96/2006 vom 18. August 2006).

814 Allerdings gibt es auch Kantone, die in ihrem StG bezüglich eines Gewinnungskostenüberschusses keine explizite Regelung vorgesehen haben (vgl. hierzu bspw. Urteil des VGer SG vom 22. März 2017 in PVG 2017 S. 100, E. 2 ff. S. 101 ff.).

Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Gewinnungskostenüberschüsse aus ausländischen Liegenschaften sind bei der Staatssteuer so zu übernehmen, wie sie auch im interkantonalen Verhältnis getragen werden müssten. In der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen können damit die in Gewinnungskostenüberschüssen enthaltene Liegenschaftssteuer aus ausländischem, im Privatvermögen gehaltenem Grundeigentum sowohl satzbestimmend berücksichtigen als auch vom steuerbaren Einkommen abziehen.[815] In unserem Beispiel können somit die im Gewinnungskostenüberschuss enthaltenen „taxes municipales" aus der kanadischen Liegenschaft sowohl bei der Bemessungsgrundlage als auch bei der Satzbestimmung berücksichtigt werden. Im Umkehrschluss führt die Anwendung der interkantonalen Steuerausscheidungsregeln dazu, dass Gewinnungskostenüberschüsse auf schweizerischen Grundstücken auf allfällig vorhandene ausländische Vermögenserträge verlegt werden müssen.[816] Anders sieht es im Kanton Bern aus. Bern gehört zu denjenigen Kantonen, welche die Bestimmung des DBG übernommen haben. Gemäss Art. 7 Abs. 4 StG-BE können Verlustüberschüsse aus ausländischen Grundstücken nicht von der schweizerischen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht, sondern nur satzbestimmend berücksichtigt werden.[817]

iv) Konklusion und Lösungsansatz

341 Nach den hiervor gemachten Ausführungen kann Folgendes zusammenfassend festgehalten werden. Falls es sich bei ausländischen Liegenschaftssteuern um Objektsteuern handelt, können diese grundsätzlich als Unterhaltskosten (i.w.S) bzw. Betriebskosten in Abzug gebracht werden. Aufgrund der im internationalen Steuerrecht geltenden objektmässigen Ausscheidung der Gewinnungskosten[818] sind die Unterhaltskosten aus der ausländischen Liegen-

815 Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerausscheidung, S. 1. Diese Praxis ist in der Literatur jedoch nicht unumstritten (vgl. hierzu Komm. DBG OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 6 N 18a m.w.H.).

816 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 5 N 74a; Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Steuerausscheidung, S. 1. Allerdings hat auch in diesem Fall das schweizerische Steuerdomizil, in dem ein Gewinnungskostenüberschuss eingetreten ist, zunächst die im Kanton angefallenen Erträge zu belasten, ehe ein verbleibender Überschuss überhaupt auf ein anderes (ausländiches) Steuerdomizil weitergereicht werden könnte (siehe hierzu Urteil des BGer 2C_23/2019 vom 29. Januar 2019 E. 3.3.1).

817 Komm. StG BE KÄSTLI/TEUSCHER, Art. 7 N 15.

818 Die Schuldzinsen hingegen werden proportional nach Lage aller (Brutto-) Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens verlegt (BGE 140 II 141 E. 4. S. 147; Urteil des BGer 2C_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2; Urteil des BGer 2C_23/2019 vom 29. Januar 2019 E. 3.2.2; Urteil 2C_415/2017 vom 2. Juni 2017 E. 2.2.5; Urteil des BGer 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.2.1; Urteil 2C_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.2.2).

schaft in erster Linie von den Brutto-Einkünften des betreffenden Steuerdomizils abzuziehen. Ergibt sich daraus kein Gewinnungskostenüberschuss, ist die sich im Ausland befindende Liegenschaft (inkl. der Liegenschaftssteuer) lediglich für die Satzbestimmung zu berücksichtigen. Resultiert aus dem ausländischen Grundeigentum allerdings ein Gewinnungskostenüberschuss und sehen die kantonalen Gesetze für die Staats- und Gemeindesteuern vor, dass Verlustüberschüsse aus ausländischen Grundstücken vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, ist es möglich, die im Gewinnungskostenüberschuss enthaltene ausländische Liegenschaftssteuer bei der Bemessungsgrundlage der Kantons- und Gemeindesteuer zu berücksichtigen. Bei der direkten Bundessteuer ist dies dagegen grundsätzlich nicht möglich, denn Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG sieht vor, dass Gewinnungskostenüberschüsse nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern nur vom satzbestimmenden Einkommen in Abzug gebracht werden können. Daher wird bei der direkten Bundessteuer der Gewinnungskostenüberschuss und die darin enthaltenen Liegenschaftssteuer aus der ausländischen Liegenschaft in der Regel nicht bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens, sondern nur satzbestimmend berücksichtigt.

IV) Situation bei ausserkantonalen Liegenschaften

i) Gewinnungskostenüberschuss am Nebensteuerdomizil

342 Oftmals besitzen natürliche Personen nicht nur Grundstücke in ihrem Wohnsitzkanton und im Ausland, sondern auch in anderen Kantonen. Diesbezüglich drängt sich die Frage auf, wie in diesem Fall die Unterhaltskosten und insbesondere die als Objektsteuer ausgestalteten Liegenschafts- und Grundsteuern zu behandeln sind. Zur Beantwortung der Frage ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

343 X besitzt im Kanton Aargau (Hauptsteuerdomizil) ein selbst bewohntes Einfamilienhaus und im Kanton Bern (Nebensteuerdomizil) zwei Mehrfamilienhäuser, die er vermietet hat. Bei dieser Sachlage werden in der interkantonalen Steuerausscheidung die Unterhaltskosten inkl. der Liegenschaftssteuer objektmässig ausgeschieden, d.h., sie sind jeweils vom Liegenschaftskanton zu tragen.[819] Für den vorgenannten Sachverhalt würde dies also bedeuten,

[819] BGE 131 I 285 E. 3.1 S. 287 mit Hinweis auf BGE 111 Ia 220 E. 2.c) S. 225 f. und BGE 104 Ia 256 E. 4.a) S. 261; vgl. Urteil des BGer 2C_644/2018 vom 10. August 2018 E. 2.3.1 f.; Urteil des BGer 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 2.2; BGE 46 I 44 E. 2 S. 46 f.; ebenso Urteil des KGer FR vom 8. September 2017 in StE 2017 A 24.43.1. Nr. 29 E. 2.2; Urteil des VGer GR A 15 16 vom 15. Juli 2015 E. 4.b); MÄUSLI-ALLENSPACH, Steuerausscheidung, S. 5. Dabei können die Kantone das ausserkantonal liegende Grundeigentum jeweils satzbestimmend berücksichtigen. Hierbei ist von den Gesamtfaktoren auszugehen, wobei jeder Kanton berechtigt ist, die Gesamtfaktoren nach den Vor-

dass im Kanton Bern die Unterhaltskosten von den Einkünften aus den Mietzinsen abgezogen und im Kanton Aargau die Gewinnungskosten vom Eigenmietwert in Abzug gebracht werden können. Die auf ein Nebensteuerdomizil entfallenden Gewinnungskosten können aber auch höher sein, als die diesem Steuerdomizil zuzurechnenden Einkünfte, sodass das Resultat im einen Kanton negativ wird, während im andern ein Überschuss der Einkünfte über die Abzüge entsteht.[820] Ein solcher Gewinnungskostenüberschuss aus einem Nebensteuerdomizil ist grundsätzlich vom Hauptsteuerdomizil und nicht von einem anderen Nebensteuerdomizil, das positive Einkünfte ausweist, zu übernehmen.[821]

344 Es sei ferner der Fall angenommen, dass aufgrund weitreichender Reparatur- und Erneuerungsarbeiten die Unterhaltskosten inkl. Liegenschaftssteuer die Einkünfte aus den Mietzinsen im Kanton Bern übersteigen. Die Liegenschaftsrechnung im Nebensteuerdomizil für das Jahr n schloss somit mit einem Gewinnungskostenüberschuss ab. Folglich kann der Lagekanton Bern nichts besteuern bzw. weist einen Verlust aus. Nach der interkantonalen Steuerausscheidung hat der Kanton Aargau als Hauptsteuerdomizil den aus dem Nebensteuerdomizil resultierenden Verlust zu übernehmen. Dabei ist der gesamte Gewinnungskostenüberschuss vom Kanton Aargau zu übernehmen, was insbesondere auch für die Liegenschafts- und Grundsteuern gilt.[822] Der Kanton Aargau geht diesbezüglich jedoch andere Wege. Nach der kantonalen Veranlagungspraxis wird grundsätzlich ein Gewinnungskostenüberhang aus einer ausserkantonalen Liegenschaft zum Abzug zugelassen, jedoch nicht die ausserkantonale Liegenschafts- und Grundsteuer.[823] Diese Praxis sollte aufgrund des Schlechterstellungsverbots[824] nicht mehr aufrechterhalten werden.[825] Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung muss ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nach dem System der Reineinkommens- bzw. Reinertragsbesteuerung nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen versteuern.[826] Ein Steu-

---

schriften seines eigenen kantonalen Rechts zu ermitteln (Urteil des BGer 2C_644/2018 vom 10. August 2018 E. 2.3.2 mit weiteren Hinweisen auf die Literatur; Urteil des BGer 2C_772/2012 vom 21. August 2012 E. 5.2).

820 BGE 131 I 285 E. 3.1 S. 287.

821 LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, § 10 S. 80; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 8; MÄUSLI-ALLENSPACH, Steuerausscheidung, S. 5.

822 LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, § 11 S. 88 f.; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 7 ff.

823 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 59.

824 Siehe hierzu ausführlich LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, S. 16 ff.; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 17 ff.

825 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 59 und 114 ff.

826 BGE 131 I 285 E. 3.2 S. 287 f.

erpflichtiger, der in zwei Kantonen aufgrund seines Reineinkommens besteuert wird, kann verlangen, dass beide Kantone zusammen sämtliche Unterhaltskosten berücksichtigen. Zwar hat vorab der Liegenschaftskanton die auf seinem Grundstück angefallenen, d.h. objektmässig auszuscheidenden Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen, jedoch hat der Kanton des Hauptsteuerdomizils zulasten der dort steuerbaren Einkünfte einen allfälligen Gewinnungskostenüberschuss samt der darin enthaltenen Liegenschafts- und Grundsteuern zu übernehmen.[827] Zudem können Liegenschaftssteuern bei der direkten Bundessteuer gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 ESTV-LiegVo als Unterhaltskosten (i.w.S.) vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Der Begriff der Unterhaltskosten (i.w.S.) kann unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Der Kanton Aargau kann daher den Unterhaltskostenbegriff nicht anders auslegen, denn bekanntlich würde eine andere Auslegung dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen,[828] weshalb der Kanton Aargau auch die Liegenschaftssteuer als Unterhaltskosten (i.w.S.) zum Abzug zulassen muss.

345 Welche Schlussfolgerung ist aus diesen Ausführungen zu ziehen? In einem ersten Schritt hat der Liegenschaftskanton Bern die Unterhaltskosten inkl. der Liegenschaftssteuer zum Abzug zuzulassen. Resultiert daraus ein Gewinnungskostenüberschuss, hat der Kanton Aargau als Hauptsteuerdomizil in einem zweiten Schritt diesen Verlust zu übernehmen, und zwar inkl. der im Verlust enthaltenen Liegenschaftssteuer. Sollte der Kanton Aargau seine Veranlagungspraxis bezüglich ausserkantonaler Liegenschaftssteuern nicht aufgeben, verletzt er weiterhin den Grundsatz des Schlechterstellungsverbots und es resultiert eine verpönte Doppelbesteuerung.

ii) Gewinnungskostenüberschuss am Hauptsteuerdomizil bzw. Ausscheidungsverluste

346 Gewinnungskostenüberschüsse können auch am Hauptsteuerdomizil entstehen, sei es, dass die auf das dort steuerbare Einkommen entfallenden Gewinnungskosten dieses Einkommen übersteigen oder dass die vom Hauptsteuerdomizil zu tragenden Gewinnungskostenüberschüsse aus Liegenschaftskantonen das Nettoeinkommen übersteigen. Die Rede ist hier von den sog. Ausscheidungsverlusten.[829] Das Bundesgericht führt hierzu aus, dass es im Privatvermögensbereich keine Option gebe, Verluste vorzutragen bzw. Aufwandsüberschüsse zu aktivieren, wie dies bei den juristischen Personen möglich sei. Für private Gewinnungskostenüberschüsse aus Privatliegenschaften

827 Urteil des BGer 2P.65/2006 vom 31. August 2006 E. 3.1; vgl. ferner Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 16 S. 12 f.

828 Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 56n; siehe hiervor N 333.

829 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 9.

sehe das Gesetz über die Steuerharmonisierung keinen zeitlichen Verlustvortrag vor. Damit sei auch eine spätere Verrechnung mit Erträgen oder Kapitalgewinnen in diesem Bereich ausgeschlossen.[830] Daher war das Bundesgericht bestrebt, für die natürlichen Personen eine Lösung zu finden, um Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden bzw. zu reduzieren. Gemäss Bundesgericht könne dieses Problem damit gelöst werden, dass in diesen Fällen der Nebensteuerdomizilkanton den Gewinnungskostenüberschuss einer Privatliegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen habe. Insbesondere habe auch ein Liegenschaftskanton den Gewinnungskostenüberschuss zu übernehmen. Damit setze das Schlechterstellungsverbot[831] der unbegrenzten Steuerhoheit der Liegenschaftskantonen eine Schranke.[832] Gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts[833] gab die SSK am 15. März 2007 das KS Nr. 27 über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten heraus und stellte neue grundlegende Ausscheidungsregeln auf.[834]

347 Resultiert am Hauptsteuerdomizil ein Gewinnungskostenüberschuss, dann hat nach dem Gesagten ein anderes Nebensteuerdomizil diesen zu übernehmen. Sofern mehrere Nebensteuerdomizile vorhanden sind, haben in erster Linie die Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten den Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils zu übernehmen und erst in zweiter Linie die reinen Liegenschaftskantone.[835] Damit wird der Grundsatz berücksichtigt, wonach das Grundstück dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt und der Liegenschaftskanton in der Regel nicht verpflichtet werden kann, Verluste aus einem anderen Kanton zum Abzug zuzulassen.[836] Sind bspw. mehrere Liegenschaftskantone vorhanden,

---

830 BGE 131 I 285 E. 3.7 S. 290 m.w.H.

831 Vgl. hiervor N 344.

832 BGE 131 I 285 E. 4.1 S. 290; ebenso Urteil des KGer FR vom 8. September 2017 in StE 2017 A 24.43.1. Nr. 29 E. 2.3 f. In der Literatur wird ebenfalls die Auffassung vertreten, dass Ausscheidungsverluste bei natürlichen Personen vermieden werden sollten (HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 9 ff. m.w.H.; LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, § 10 S. 80 und 84 ff. m.w.H.; ZUPPINGER, Probleme der Steuerausscheidung S. 424 f.; VALLENDER, Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons, S. 217 ff. insb. 223 f.).

833 BGE 131 I 249; BGE 132 I 220; BGE 131 I 285; Urteil des BGer 2P.84/2006 vom 3. November 2006.

834 Bezüglich der Lösungsansätze für natürliche Personen siehe Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Ausscheidungsverluste KS 27, Ziff. 3 S. 2 f.

835 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 9; LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, § 10 S. 80; Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Ausscheidungsverluste KS 27, Ziff. 3.1.3 S. 3.

836 Urteil des KGer FR vom 8. September 2017 in StE 2017 A 24.43.1. Nr. 29 E. 2.4; vgl. BGE 131 I 285 E. 3.2 S. 287 f.

haben diese den Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils im Verhältnis der steuerbaren Reineinkommen zu übernehmen.[837]

348 Zur Illustration dieser Sachlage wird das Ausgangsbeispiel[838] wie folgt modifiziert: Angenommen, die Nettoeinkünfte im Kanton Aargau als Hauptsteuerdomizil sind aufgrund eines Gewinnungskostenüberschusses von CHF 500.00 aus dem Einfamilienhaus negativ. Im Kanton Bern hat der Steuerpflichtige aufgrund der Mehrfamilienhäuser CHF 15 000.00 zu versteuern. Diesen am Hauptsteuerdomizil entstandenen Aufwandsüberschuss inkl. der darin enthaltenen Liegenschaftssteuer[839] hat der Kanton Bern als Liegenschaftskanton zu übernehmen. Würde nämlich der Kanton Bern den Aufwandsüberschuss nicht übernehmen, hätte der Steuerpflichtige im Kanton Bern ein Nettoeinkommen von CHF 15 000.00 zu versteuern, obwohl seine gesamten Nettoeinkünfte nur CHF 14 500.00 betragen.

iii) Konklusion und Lösungsansatz

349 Wenn ein Gewinnungskostenüberschuss im Nebensteuerdomizil, namentlich in einem Liegenschaftskanton, entsteht, dann hat grundsätzlich das Hauptsteuerdomizil den Gewinnungskostenüberschuss mitsamt der im Verlust enthaltenen Liegenschaftssteuer zum Abzug zuzulassen bzw. zu übernehmen. Entsteht hingegen ein Gewinnungskostenüberschuss am Hauptsteuerdomizil, sei es aufgrund der in diesem Kanton selbst anfallenden Gewinnungskosten oder aufgrund der zu tragenden Gewinnungskostenüberschüsse aus anderen Liegenschaftskantonen, haben – sofern vorhanden – die Nebensteuerdomizile den Gewinnungskostenüberschuss inkl. die Liegenschaftssteuern zu übernehmen.

cc) Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten

I) Ausgangslage

350 In diesem Abschnitt stellt sich die Frage, ob die Aufwendungen, die mit dem Betrieb einer Heiz- oder zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, gleich wie die Kosten für Kaminfeger, Tankrevision etc. zu den abzugsfähigen Betriebskosten gehören.

---

837 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 9; LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, § 10 S. 80.

838 Siehe hiervor N 343.

839 LOCHER, Einführung interkantonales Steuerrecht, § 10 S. 80 und § 11 S. 88 f.

II) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage im Bund

351 Diese Frage hatte das Bundesgericht bereits zu beurteilen.[840] In seinen Entscheiden weist das Gericht auf Art. 1 Abs. 2 lit. c der ESTV-LiegVo hin, wonach Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten, die mit dem Betrieb einer Heiz- oder zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, insbesondere Energiekosten, bei der direkten Bundessteuer nicht als Unterhaltskosten abziehbar seien. Zudem – so die Bundesrichter weiter – sei diese von der ESTV getroffene Regelung richtig und die Kosten für die Heizung sowie die Wasseraufbereitung würden zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten gehören, denn sie stünden in einem engen, unmittelbaren Zusammenhang mit dem Konsum von Gütern und deren Nutzung würde vorwiegend verbrauchsabhängig in Rechnung gestellt.[841] Insbesondere sei es nicht möglich, Heizkosten in vorweggenommene Reparatur- und Renovationskosten umzudeuten. Einerseits werde auf diese Weise eine praktikable Abgrenzung gegenüber Betriebskosten verunmöglicht und andererseits würden Heizungskosten stets dazu beitragen, die Nutzbarkeit von Wohnräumen zu ermöglichen bzw. zu erhalten und damit künftigen Reparaturen vorzubeugen.[842]

---

840 Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011; Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010; Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005.

841 Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 6.3.1; Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.2; Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 3.3.

842 Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.4; vgl. auch Urteile des KGer FR 607 2015 48 und 607 2013 49 vom 11. April 2017 E. 4.b); Urteile des KGer FR 604 2013 87 und 604 2013 88 vom 17. März 2015 E. 4.c). Dasselbe gilt m.E. auch für die Kosten für den Betrieb (Wartung, Reinigungsaufwand, Regeneriersalz) einer Wasserenthärtungsanlage. Eine solche Anlage dient in Gebieten mit stark kalkhaltigem Wasser der Vermeidung von Schäden bzw. erhöhtem Unterhaltsbedarf an fest eingebauten Haushaltsgeräten, Wasserleitungen etc. Dadurch trägt eine Wasserenthärtungsanlage wie die Heizungsanlage stets dazu bei, künftige Reparaturen zu vermeiden. Jedoch werden deshalb die Aufwendungen für den Betrieb solcher Anlagen nicht zu (vorweggenommenen) Reparatur- und Renovationskosten. Vielmehr sind sie wie die Heizkosten als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren, die konsumabhängig in Rechnung gestellt werden. A.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 58.

III) Lehrmeinungen und Rechtslage in den Kantonen

352 In der Lehre wird sowohl die Auffassung vertreten, dass die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten zu den Gewinnungskosten i.S.v. Betriebskosten gehören würden und damit vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können,[843] als auch, dass Aufwendungen, die mit dem Betrieb einer Heiz- oder zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, nicht absetzbar seien.[844]

353 So wie in der Lehre die Meinungen unterschiedlich ausfallen, ist auch die Rechtslage bei den Kantons- und Gemeindesteuern verschieden. Der Kanton Zürich bspw. lässt diverse Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Heizung und einer Warmwasseraufbereitungsanlage zum Abzug zu,[845] auch solche, die bei einer Vermietung typischerweise als Nebenkosten auf den Mieter überwälzt werden können (wie z.B. die Kosten für die Reinigung oder die periodische Revision der Tankanlagen).[846] Bezüglich dieser Ausgaben differenziert der Kanton Zürich nicht zwischen vermieteten und selbst bewohnten Liegenschaften. Ebenso handhabt es der Kanton Solothurn. Er lässt die Kosten für die Reinigung von Heizung und Kamin (Tankrevision, Kaminfeger) und das Entkalken der Warmwasseranlage als Betriebskosten zum Abzug zu.[847]

354 Anders sieht es hingegen der Kanton Bern, der für die Staats- und Gemeindesteuern die Handhabung der direkten Bundessteuer übernommen hat. Dies kann Art. 2 Abs. 2 lit. c VUBV-BE entnommen werden, der dem Art. 1 Abs. 2 lit. c ESTV-LiegVo wortwörtlich entspricht. Hiernach können im Kanton Bern die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten, die mit dem Betrieb einer Heiz- oder zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, insbesondere Energiekosten, sowohl bei Fremdnutzung als auch bei Eigennutzung nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden. Ebenso lässt der Kanton Freiburg die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten

843 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 79; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 58; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 95 und 97.

844 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 33; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 21; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 128; REICH, Steuerrecht, § 13 N 87; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 103.

845 Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 4.8 ff. S. 14 f.; Urteil des VGer ZH SB.2015.91 vom 26. Oktober 2015 in ZStP 2016 S. 153.

846 Siehe hierzu Art. 5 Abs. 2 VMWG.

847 Siehe hierzu § 2 Abs. 1 lit. e StV-SO Nr. 16.

sowohl bei vermieteten als auch bei selbst genutzten Liegenschaften nicht zum Abzug zu.[848]

355 Wiederum andere Kantone, wie z.B. der Kanton Luzern, unterscheiden zwischen vermieteten und selbst bewohnten Liegenschaften. Bei Eigengebrauch zählen die Aufwendungen für Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten zu den nicht abzugsberechtigten Lebenshaltungskosten.[849] Wenn die Liegenschaft vermietet wird, weist der Kanton Luzern in seiner Weisung zum Steuergesetz darauf hin, dass die nutzungsbedingten Betriebskosten beim Vermieter nicht direkt anfallen, weil er diese nach Mietrecht der Mieterschaft als Nebenkosten in Rechnung stellen kann. Zudem müssen die nutzungsbedingten Betriebskosten nicht als steuerbare Einkünfte deklariert werden. Soweit jedoch der Hauseigentümer Betriebskosten aus dem steuerbaren Mietzins inkl. Nebenkosten bestreitet, sind bei vermieteten Liegenschaften auch nutzungsbedingte Betriebskosten abzugsberechtigt. Dazu zählen unter anderem Kosten für die Heizung einschliesslich Kaminreinigung und Unterhalt der Heizungsanlage sowie das Warmwasser und die Wartung der Warmwasseraufbereitungsanlage. Bilden die Nebenkosteneinnahmen keinen Bestandteil des steuerbaren Ertrages, sind die entsprechenden Betriebskosten nicht abzugsberechtigt.[850]

IV) Würdigung

i) Nebenkostencharakter

356 HÖHN/WALDBURGER sprechen sich für eine Abzugsfähigkeit aus, sofern der Grundeigentümer die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten selbst trage oder soweit Vergütungen der Mieter in den steuerbaren Erträgen enthalten seien. Ein Ausschluss dieser Kosten von den abziehbaren Unterhaltskosten, wie es die ESTV-LiegVo in Art. 1 Abs. 2 lit. c vorgesehen habe, sei mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur vereinbar, wenn die entsprechenden Entschädigungen der Mieter nicht als Mietertrag besteuert würden.[851]

---

848 Art. 6 Abs. 1 lit. c StV-FR; Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Merkblatt Kostenabzug Privatliegenschaften, Ziff. 9.1 S. 18 f. Dementsprechend verneinte das Kantonsgericht des Kantons Freiburg den Abzug der Kosten für das Service-Abonnement des Heizungsbrenners (Urteile des KGer FR 604 2013 87 und 604 2013 88 vom 17. März 2015 E. 4.c) und 6; siehe auch Urteil des KGer FR 607 2015 48 vom 11. April 2017 E. 4.b)).

849 Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.2 f.; ebenso der Kanton Basel-Stadt (Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten, lit. C. II. S. 2).

850 Zum Ganzen Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.3.

851 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 79.

357 Damit zielen die genannten Autoren auf die Frage ab, ob die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten mietrechtlich in den Nebenkosten erhoben werden oder nicht. Weisen sie mietrechtlich Nebenkostencharakter auf, sind diese Aufwendungen steuerlich nicht vom Gebäudeertrag abziehbar. Vergleichbar mit der Unterscheidung zwischen Mietzins und Nebenkosten bei der Drittvermietung stellen bei der Eigennutzung nur diejenigen Auslagen abzugsfähige Unterhaltskosten dar, die der Eigentümer bei einer Drittvermietung selber tragen muss.[852] In Art. 5 VMWG hat der Bundesrat festgelegt, welche Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten die Hauseigentümer den Mietern in Form von Nebenkosten berechnen dürfen. Die ESTV hat Abs. 1 von Art. 5 VMWG fast identisch in den Art. 1 Abs. 2 lit. c ESTV-LiegVo aufgenommen. Dort steht, dass „Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten, die mit dem Betrieb der Heizanlage oder der zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, insbesondere Energiekosten“[853] bei der direkten Bundessteuer nicht als Unterhaltskosten abziehbar sind. Aus der Übernahme von mietrechtlichen Regelungen in das Steuerrecht ergibt sich, dass die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten mietrechtlich Nebenkostencharakter haben und damit steuerlich nicht vom rohen Gebäudeertrag abgezogen werden können. Diese Kosten hängen beim Eigentümer einer selbst genutzten Liegenschaft nicht unmittelbar mit dem als Einkommen zu versteuernden Eigenmietwert zusammen, sondern stellen Einkommensverwendung dar. Folglich finden diese Auslagen bei der Berechnung des Eigenmietwerts keine Berücksichtigung.[854]

358 Daher sollte entgegen der Ansicht von HÖHN/WALDBURGER für die Abzugsfähigkeit nicht generell darauf abgestellt werden, ob der Grundeigentümer die Kosten selbst trägt. Denn sofern die Auslagen, wie hier, bei der Berechnung des Eigenmietwerts nicht berücksichtigt werden, fehlt es auch an dem für den Abzug geforderten unmittelbaren Zusammenhang. Vielmehr stehen die besagten Auslagen, wie das Bundesgericht richtigerweise ausgeführt hat, in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Konsum von Gütern, deren Gebrauch überwiegend verbrauchsabhängig in Rechnung gestellt wird. Sie stellen daher beim Eigentümer einer selbst genutzten Liegenschaft nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar. Beim Vermieter fallen diese Kosten zudem erst gar nicht an, denn in der Regel wälzt er die Nebenkosten auf den

852 Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 4.2; Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.5 S. 166; siehe zu den Abgrenzungsfragen bei den Betriebskosten auch hiervor N 317 ff.

853 Art. 1 Abs. 2 lit. c ESTV-LiegVo.

854 Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 4.3 und 5.1; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 103.

Mieter ab (sog. Netto-Methode/Akontozahlung[855]). Sollten allerdings die Nebenkosten im deklarierten Mietertrag enthalten sein (sog. Brutto-Methode/ Pauschalzahlung[856]) und zahlt der Vermieter von diesen Einnahmen die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten, sind diese Aufwendungen ausnahmsweise zum Abzug zuzulassen.[857]

359 Nach dem Gesagten sind bspw. die Kosten für periodische Revisionen eines Öltanks nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.[858] Gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. e VMWG können die Auslagen für die periodische Revision der Heizungsanlage einschliesslich des Öltanks über die Nebenkosten auf den Mieter abgewälzt werden. Damit haben diese Aufwendungen mietrechtlich Nebenkostencharakter und hängen beim Eigentümer einer selbst genutzten Liegenschaft nicht unmittelbar mit dem als Einkommen zu versteuernden Eigenmietwert zusammen. Beim Vermieter fallen diese Kosten erst gar nicht an, weil er diese Auslagen in der Regel[859] auf den Mieter überwälzen wird. Nicht zuletzt wird mit diesem Prinzip verhindert, dass Eigentümer einer selbst genutzten Liegenschaft Kosten abziehen dürfen, die weder Mieter noch Vermieter geltend machen könnten. Es wird dadurch erreicht, dass gleiche Tatbestände bei allen Steuerpflichtigen gleich behandelt werden.[860] Selbstverständlich ist die Reparatur oder die Erneuerung von Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlagen von dieser Regelung nicht betroffen: Reparatur- oder Renovationskosten bleiben grundsätzlich abzugsfähig. Dementsprechend

855 In der Praxis ist das System der Akontozahlung sehr verbreitet (siehe hierzu Wohn- und Geschäftsraummiete WYTTENBACH, § 6 N 6.51).

856 Siehe hierzu Wohn- und Geschäftsraummiete WYTTENBACH, § 6 N 6.51.

857 Urteil des BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 in ASA 2008/09 S. 161, E. 2.3 S. 165; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 102 f.; so auch Urteil des VGer ZH SB.2015.91 vom 26. Oktober 2015 in ZStP 2016 S. 153, E. 2.2 f. S. 156 f. Auf diesen Aspekt wird hiernach bei N 360 ff. noch vertieft eingegangen.

858 Vgl. hierzu Urteil des VGer BE NP 6-6/1981-82 vom 16. Mai 1983 i.S. H.B. in NStP 1983 S. 128. Missverständlich und widersprüchlich schreiben hierzu LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, dass einerseits Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten als Unterhaltskosten nicht abzugsfähig seien. Andererseits qualifizieren die genannten Autoren aber die Kosten für periodische Revisionen des Öltanks als abzugsfähige Betriebskosten, wobei sie sich dabei auf den vorgenannten Entscheid beziehen, in dem jedoch diese Auslagen ausdrücklich als nicht abziehbar erklärt werden (Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 35 und 37). Ebenso liess das Bundesgericht die Kosten für die jährliche Revision einer Wasseraufbereitungsanlage nicht zum Abzug zu (Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 5.2).

859 Siehe zur Akonto- und Pauschalzahlung hiervor N 358 und hiernach N 361 f.

860 Urteil des VGer BE NP 6-6/1981-82 vom 16. Mai 1983 i.S. H.B. in NStP 1983 S. 128, E. 4 S. 129. Ebenso das TA NE, das die Aufwendungen für die Reinigung der Heizungsanlage sowie des Kamins, die Wartung der Heizkessel und die Beseitigung von Schlack und Abfall als nicht absetzbar erklärte (Urteil des TA NE vom 6. Juli 1989 in RDAF 1993 S. 580, E. 3 f. S. 581 ff.).

sieht denn auch Art. 6 lit. a VMWG vor, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Reparatur und Erneuerung solcher Anlagen nicht als Nebenkosten auf die Mieter überwälzt werden können.[861]

ii) Die Lösung des Kantons Luzern

360 Das Vorgehen des Kantons Luzern überzeugt aus folgenden Gründen: Richtigerweise ist in einem ersten Schritt zwischen selbst genutzten und vermieteten Liegenschaften zu differenzieren. Bei selbst genutzten Liegenschaften können die Aufwendungen, die abhängig von der Nutzung anfallen, sog. nutzungsbedingte Betriebskosten, per se nicht abgezogen werden. Wie hiervor dargelegt, fallen typischerweise auch die Kosten für die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlage darunter. Diese Auslagen stellen einen persönlichen, nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Lebensaufwand dar und sind deshalb als Einkommensverwendung nicht abziehbar. Meines Erachtens dürfte es bei selbst genutzten Grundstücken aus steuersystematischen Überlegungen gar bedenklich sein, diese Auslagen als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen, weil es sich um gesetzlich[862] nicht abziehbare Lebenshaltungskosten handelt. Folgerichtig werden diese nutzungsbedingten Betriebskosten bei der Festsetzung des Eigenmietwerts auch nicht berücksichtigt.

361 Bei vermieteten Liegenschaften sind diese Kosten ebenfalls nicht abzugsfähig, jedoch mit einer Ausnahme. Falls nämlich im Mietertrag die Nebenkosten, namentlich auch die Betriebskosten für die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlage, enthalten sind und der Hauseigentümer diese Aufwendungen aus den steuerbaren Mieteinnahmen bestreitet, kann der steuerpflichtige Hauseigentümer die Aufwendungen für die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlage abziehen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Nebenkosteneinkünfte einen Bestandteil des steuerbaren Ertrages bilden. Ansonsten sind die Betriebskosten nicht abzugsberechtigt, und zwar auch dann nicht, wenn der Hauseigentümer darauf verzichtet, die Kosten auf den Mieter abzuwälzen, und sie selber trägt.

362 Wie aus den hiernach gemachten Ausführungen hervorgehen wird, führt diese Lösung zu einer Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und zu einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Nebenkosten können sowohl als Pauschale (fester Betrag) als auch als Akontozahlung, in der Regel monatlich im Voraus, bezahlt werden.[863] Bei der Pauschalzahlung sind die Nebenkosten im steuerbaren Mietzins inbegriffen. Damit fallen die steuerbaren Mieteinnahmen höher aus als bei der Akontozahlung, da sich dort der steuer-

861 Vgl. auch Urteil des BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 5.1.
862 Art. 34 lit. a DBG.
863 Siehe hiervor N 358.

bare Mietertrag exklusiv Nebenkosten berechnet. Damit beide Vermieter steuerlich gleich behandelt werden, ist es richtig, dass bei der Pauschalzahlung der Hauseigentümer die effektiv bezahlten Nebenkosten vom Mietertrag abziehen kann, weil der Vermieter, der sich für die Variante der Akontozahlung entschieden hat, die Nebenkosten ebenfalls nicht zu versteuern hat. Diese unterschiedliche Betrachtungsweise ergibt sich gezwungenermassen aus der Verschiedenartigkeit der Bemessung des Einkommens aus unbeweglichem Vermögen und erfüllt den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[864]

363 Zur Illustration soll folgendes Beispiel helfen: A als Hauseigentümer vermietet sein Haus zu einem Mietzins inkl. Nebenkosten (Pauschalzahlung) in der Höhe von CHF 3400.00. Die Nebenkosten machen CHF 400.00 aus, d.h., der um die Nebenkosten bereinigte Mietzins beträgt CHF 3000.00. Von diesen Einnahmen bezahlt A die Betriebskosten, unter anderem auch die Aufwendungen für die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlage. B vermietet seine Liegenschaft zu einem Mietzins exkl. Nebenkosten (Akontozahlung) von CHF 3000.00. Die Nebenkosten stellt B der Mieterschaft separat in Rechnung. Der steuerbare Mietzins beträgt sowohl für A als auch für B CHF 3000.00. A bekommt zwar von seinem Mieter pro Monat CHF 3400.00, jedoch bezahlt er von diesen Einnahmen die Nebenkosten, was dazu führt, dass er wie B effektiv nur CHF 3000.00 einnimmt. Würde der steuerbare Mietertrag bei CHF 3400.00 festgelegt werden, würde A im Vergleich zu B einer höheren Steuerbelastung ausgesetzt und damit ungleich behandelt. Folgerichtig kann A die von ihm bezahlten Nebenkosten in Abzug bringen. Betragen die Nebenkosten weniger als CHF 400.00, ist jeweils die Differenz zu besteuern. Angenommen, die Nebenkosten belaufen sich auf CHF 350.00, so würde der steuerbare Mietzins von A bei CHF 3050.00 liegen.

V) Konklusion und Lösungsansatz

364 Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das Vorgehen des Kantons Luzern zur sachgerechtesten Lösung führt. Insbesondere sollten die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlagen nicht ohne Differenzierung zwischen vermieteten und selbst genutzten Liegenschaften per se vom Abzug ausgeschlossen bzw. zugelassen werden. Nach der hier vertretenen Auffassung ist es beim Eigengebrauch durchaus möglich, die Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten aufgrund ihrer Charakterisierung als nutzungsbedingte Betriebskosten von vornherein vom Abzug auszuschliessen. Bei vermieteten Liegenschaften hingegen muss bezüglich der Abzugsfähigkeit, wie in diesem Abschnitt aufgezeigt wurde, zwischen der Pauschalzahlung und Akontozahlung der Nebenkosten unterschieden werden.

---

[864] ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 104.

Bei der Pauschallösung fallen aufgrund der im Mietzins inbegriffenen Nebenkosten die steuerbaren Mieteinnahmen im Vergleich zur Akontozahlung höher aus. Damit beide Vermieter gleich behandelt und nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden, sollte der Vermieter, der die Pauschalzahlung gewählt hat, die effektiv bezahlten Nebenkosten und damit auch die Aufwendungen, die mit dem Betrieb der Heizanlage oder der zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, vom Mietertrag abziehen können.

d) Versicherungsprämien

aa) Grundsatz der Abziehbarkeit von Versicherungsprämien

365 Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG sowie diverse kantonale Steuergesetze[865] erwähnen ausdrücklich den Abzug der Versicherungsprämien. Als Versicherungsprämien sind Sachversicherungsprämien für Brand-, Wasserschäden-, Glas- und Gebäudehaftpflichtversicherungen abziehbar.[866] Sie sind ebenfalls als Betriebskosten zu betrachten.[867] Wie die anderen abziehbaren besitzesbedingten Betriebskosten sind auch die Sachversicherungsprämien wirtschaftlich oder rechtlich unmittelbar mit dem Grundbesitz als solchem verknüpft,[868] teilweise sind sie sogar unabdingbare Voraussetzung, damit die Liegenschaft überhaupt genutzt werden kann.[869] Dieser in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht direkte Zusammenhang mit der Einkommenserzielung[870] aus unbeweglichem Vermögen führt dazu, dass es sich bei den Versicherungsprämien um typische Gewinnungskosten handelt.

---

865 Z.B. Art. 36 Abs. 1 StG-BE; § 39 Abs. 2 StG-AG; § 30 Abs. 2 StG-ZH; § 31 Abs. 2 lit. b StG-BS und Art. 34 lit. c LIPP-GE.

866 Art. 1 Abs. 1 lit. b ESTV-LiegVo.

867 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 60; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 78; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 34; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 32; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 99 m.w.H.; vgl. Urteil des BGer 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 3.2.2 und 3.3.2.

868 Bei einer Versicherung (z.B. für Erwerbsunfähigkeit und Todesfall), die im Zusammenhang mit der hypothekarischen Belastung der Liegenschaft verpfändet wurde, fehlt es an der geforderten Verknüpfung (Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 4).

869 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 99.

870 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 60.

bb) Abgrenzung zur nicht abziehbaren Hausratversicherung

366 Nicht unmittelbar mit dem Grundbesitz als solchem verbunden sind die Prämien für die Hausratversicherung, welche die beweglichen und persönlichen Gegenstände der Versicherten betrifft, nicht aber allenfalls in ihrem Eigentum stehende Liegenschaften.[871] Durch eine Hausratversicherung sind in der Regel der Hausrat, d.h. alle dem privaten Gebrauch dienenden, beweglichen Sachen, Motorfahrräder, Fahrnisbauten[872] etc., Schmucksachen und Geldwerte versichert. Die Liegenschaft als solche ist demnach nicht über eine Hausratversicherung versichert, sondern vielmehr über eine Gebäudeversicherung. Auch der Umstand, dass in einer Hausratversicherung das Risiko Glas (Mobiliar- und Gebäudeglas sowie Lavabos, Closets und Bidets) mitversichert werden kann, ändert an dieser Tatsache nichts. Die Hausratversicherung deckt in diesen Fällen nur die „übermässige" Abnutzung, d.h. das Risiko, dass bestimmte Bauteile oder Einrichtungen vor Ablauf ihrer üblichen Lebensdauer[873] ersetzt resp. repariert werden müssen, nicht aber Folge- und Abnützungsschäden.[874] Die Hausratversicherung versichert somit auch beim Risiko Glas nicht die Liegenschaft als solche, sondern „bloss" die Schäden bei übermässiger Abnutzung, welche ohnehin nicht unter die abziehbaren Unterhaltskosten i.e.S. fallen würden.[875] Damit fehlt es der Hausratversicherung an der geforderten unmittelbaren Verknüpfung mit der Liegenschaft, weshalb die Prämie für diese Versicherung nicht als Unterhaltskosten i.w.S. bzw. als besitzesbedingte Betriebskosten für Privatliegenschaften abgezogen werden kann und zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten gehört.[876]

---

871 Urteil des KGer FR 607 2016 15 vom 3. Februar 2017 E. 5.a); DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140.

872 Aus versicherungsrechtlicher Sichtweise ist es möglich, in der Hausratversicherung Fahrnisbauten zu versichern, soweit sie nicht als Gebäude versichert sind oder versichert werden müssen (siehe hierzu bspw. die Kundeninformationen und Allgemeinen Bedingungen zur Haushalt- und Gebäudeversicherung der schweizerischen Mobiliar Versicherungsgesellschaft AG, Ausgabe 04.2019, A1 Ziff. 2 S. 9).

873 Siehe zur Lebensdauer von Wirtschaftsgütern hiervor N 133 und 194 ff.

874 Urteil des KGer FR 607 2016 15 vom 3. Februar 2017 E. 5.a).

875 Siehe zu den Unterhaltskosten i.e.S. hiervor N 189 ff. Die Schäden gehen bei übermässiger Abnutzung im Fall eines Mietverhältnisses in der Regel zulasten des Mieters und demzufolge fallen die Kosten hierfür erst gar nicht beim Vermieter bzw. Eigentümer an.

876 Urteil des KGer FR 607 2016 15 vom 3. Februar 2017 E. 5.b); Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 60; Art. 5 Abs. 1 lit. b StV-FR.

G. Verwaltungskosten

a) Definition der Verwaltungskosten Dritter

367 Zu den Gewinnungskosten bzw. Unterhaltskosten i.w.S. gehören auch die Verwaltungskosten für Dritte. Darunter sind Aufwendungen zu verstehen, die durch echte Fremdverwaltung von Drittpersonen entstehen.[877] Handelt es sich bei dieser Drittperson um einen Verwandten des Grundeigentümers und erhält dieser eine überhöhte Vergütung, wird diese auf ein marktkonformes Ausmass reduziert.[878] Wie alle übrigen Gewinnungskosten bedürfen auch die Verwaltungskosten eines engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Erzielung von Liegenschaftserträgen.[879]

b) Arten von Verwaltungskosten Dritter

aa) Auslagen für Telefon, Porto, Inserate, Formulare etc. und Aufwendungen für einen Beistand bzw. eine Verwaltungsbeiratschaft

368 Als Kosten der Verwaltung gelten unter anderem die Auslagen für Telefon, Porto, Inserate, Formulare, Betreibungen, Prozesse und Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter.[880] Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige imstande wäre, die Verwaltung selbst zu besorgen.[881] Dies hat zur Folge, dass auch die Aufwendungen für eine Verwaltungsbeiratschaft bzw. einen Beistand als ausserordentliche Verwaltungskosten[882] abgezogen werden

---

877 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 23; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 15; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140; Urteil des BGer 2C_772/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 2; Urteil des CJ GE A/4376/2016-ICCIFD ATA/543/2018 vom 29. Mai 2018 E. 4.a).

878 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 35; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 62.

879 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 105 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 72. Bspw. wurde dieses Kriterium im Zusammenhang mit einer Liegenschaft, die sich in einer Erbengemeinschaft befand, verneint, da die Kosten der Drittverwaltung insb. der internen Abrechnung unter den Erben dienten (Urteil des VGer ZH SB.2015.00041 vom 21. Juli 2015 E. 3.3; Das Bundesgericht bestätigte dieses Urteil mit Urteil 2C_772/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 2.1.2 f.).

880 Art. 1 Abs. 1 lit. c ESTV-LiegVo. Dieser Katalog gilt praktisch in allen Kantonen analog (siehe z.B. Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Merkblatt Liegenschaftskosten, Ziff. 6 f. S. 2; Kanton Bern, Art. 3 VUBV-BE; Kanton Solothurn, § 5 StV-SO Nr. 16).

881 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 72; REICH, Steuerrecht, § 13 N 89; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 23; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 62.

882 Ausserordentliche Unterhaltskosten sind nicht im Pauschalabzug enthalten und dürfen neben diesem geltend gemacht werden. Das gilt auch für ausserordentliche Verwaltungskosten. Aus diesem Grund können solche Aufwendungen zusätzlich zum Pauschalabzug geltend gemacht werden (Urteil des VGer LU vom

können. Die Mitwirkung des Beirates bzw. Beistandes ist dazu bestimmt, das unbewegliche Vermögen der schutzbedürftigen Person sachgemäss zu verwalten und es in seiner Substanz zu erhalten. Damit stehen die Aufwendungen für eine Verwaltungsbeiratschaft bzw. einen Beistand in einem direkten Zusammenhang mit der Liegenschaft, welche die Vormundschaftsbehörde bzw. Kinder- und Erwachsenenschutzbehörde eigens zur Sicherung des unbeweglichen Vermögens der schutzbedürftigen, steuerpflichtigen Person und damit auch zur Sicherung der daraus fliessenden Einkünfte angeordnet hat.[883]

bb) Anwalts- und Prozesskosten

369 Ferner sind Anwalts- und Prozesskosten abziehbar, sofern sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Liegenschaftsertrag stehen (z.B. Streitigkeiten um den Mietzins, Exmissionsverfahren etc.) oder wenn sie der Erhaltung des bisherigen Rechtszustands und damit des Werts einer Liegenschaft dienen (z.B. Verhinderung einer Baute auf dem Nachbargrundstück, Abwehr einer Umzonung eines Grundstücks[884], Abwendung von übermässigen Immissionen[885]).[886] Aber auch die Kosten für die Prozesse zur Sicherung des Grundeigentums resp. der Nutzung[887] sowie die Anwalts- und Prozesskosten, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung eines Grundstücks im Zusammenhang stehen, gehören somit in die Kategorie der abzugsfähigen Unterhaltskosten.[888]

---

9. Februar 1996 in StE 1997 B. 24.7 Nr. 2 E. 3.c)). Siehe zum Pauschalabzug hiernach N 446 ff.

883 Zum Ganzen Urteil des VGer LU vom 9. Februar 1996 in StE 1997 B. 24.7 Nr. 2 E. 3.a) ff. Bei einem umfangreichen erwachsenenschutzrechtlichen Mandat, das über eine reine Vermögenverwaltung hinausgeht, sind die Aufwendungen für dieses in behinderungsbedingte, vermögensverwaltende und in sonstige Kosten aufzuteilen. Nur durch diese zahlenmässige Ausscheidung können die abzugsfähigen Verwaltungskosten ermittelt werden (siehe hierzu Urteil der VwRK SG vom 26. September 2008 in StE 2009 27.5 Nr. 14 E. 2.c) sowie Urteile des StRKGer ZH 2 DB.2016.33 und 2 ST.2016.38 in StR 2017 S. 313).

884 Urteil des VGer ZH vom 24. November 1983 in StE 1984 E. 3.a).

885 Siehe hierzu z.B. Urteil des BGer 2C_690/2016 vom 2. Februar 2017 in StE 2017 B 25.6 Nr. 70.

886 REICH, Steuerrecht, § 13 N 89; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 65; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 8; Urteile des VGer SG B 2018/162 und B 2018/163 vom 6. November 2018 E. 3.2; Urteil des VGer FR vom 12. Mai 2000 in StE 2000 B 25.6 Nr. 41 E. 6.a); Auszug aus dem Urteil des VGer FR vom 9. Juni 2000 in RDAF 2001 S. 190, E. 6.a) S. 197.

887 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 23; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 38.

888 Urteile des VGer SG B 2018/162 und B 2018/163 vom 6. November 2018 E. 3.2; Urteile der StRK AG K 9017 vom 12. Juni 1967 in ZBl 1968 S. 190; a.M. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 72; REICH, Steuerrecht, § 13 N 90.

370 Zieht z.B. der Erwerber zur Wahrung seiner Interessen gegenüber dem sich in Verzug befindlichen Verkäufer einen Anwalt hinzu, sind die Kosten als vom Roheinkommen abrechenbare Verwaltungskosten zu qualifizieren. Insbesondere können diese Kosten nicht als Anlagekosten qualifiziert werden, denn ob der Käufer früher oder später einziehen kann, beeinflusst nicht den Wert einer Liegenschaft.[889] Demgegenüber stellen Aufwendungen, die der Wertvermehrung dienen (wie z.B. Kosten für ein Bauprojekt oder für einen Kredit), keine Verwaltungskosten dar. Vielmehr sind sie als Anlagekosten zu qualifizieren, die im Bereich des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Kapitalgewinns oder -verlustes unter Umständen anrechenbar sind.[890] Dabei hängt die Frage der Abzugsfähigkeit nicht davon ab, ob die Steuerpflichtigen mit allen Rechtsbegehren durchzudringen vermögen.[891] Vorausgesetzt wird aber, dass das entsprechende Verfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint.[892]

c) Eigenleistung

371 Besorgt die steuerpflichtige Person die Verwaltung ihres unbeweglichen Vermögens selber, kann sie keinen Abzug beanspruchen.[893] Es sind nur Drittkosten, d.h. Kosten, die der Steuerpflichtige Dritten bezahlen muss, abzugsfähig. Eigenleistungen von Privatpersonen am eigenen Grundstück können daher nicht abgezogen werden. Aus steuersystematischer Sicht ist diese Handhabung richtig, denn die Eigenleistungen sind, zumindest im Zeitpunkt der Erbringung aufgrund des fehlenden Geldzuflusses, nicht steuerbar,[894]

---

889 Urteile der StRK AG K 9017 vom 12. Juni 1967 in ZBl 1968 S. 190, S. 190 f.

890 REICH, Steuerrecht, § 13 N 90; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 72; Komm. StG BE LANGENEGGER, Art. 142 N 107; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 289; vgl. bspw. Urteil des CJ GE A/4376/2016-ICCIFD ATA/543/2018 vom 29. Mai 2018 E. 8.

891 Urteil des BGer 2C_690/2016 vom 2. Februar 2017 in StE 2017 B 25.6 Nr. 70 E. 2.2.

892 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 108; Urteile des VGer SG B 2018/162 und B 2018/163 vom 6. November 2018 E. 3.2; Urteil des VGer ZH vom 28. Januar 2015 in ZStP 2015, S. 296.

893 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 7 und 35; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 73; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 120; vgl. ferner Art. 1 Abs. 1 lit. c ESTV-LiegVo.

894 Ein Teil der Doktrin vertritt die Meinung, dass im privaten Bereich die Eigenleistungen einkommenssteuerrechtlich generell nicht relevant seien. Selbst Eigenarbeiten, die bei einer eigenen Immobilie zu objektiven Wertvermehrungen führen, seien weder bei der Ausführung noch im Zeitpunkt der Veräusserung zu erfassen, sofern die Privatsphäre nicht überschritten werde (LOCHER, Komm. DBG I, Art. 16 N 51 f. u.a. mit Hinweis auf BGE 108 Ib 227). A.M. sind die Steuerrekurskommission Zürich sowie REICH und WEIDMANN, die der Auffassung sind, dass wertvermehrende Eigenarbeiten des Steuerpflichtigen an seiner Liegenschaft dann steuerbares Einkommen bilde, wenn das hierbei gewonnene Resultat einem Dritten veräussert werde. Denn in jenem Moment realisiere der

weshalb sie auch nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht werden können. Im Übrigen würde sich bei deren Geltendmachung ohnehin ein Nullsummenspiel ergeben, weil in dem Ausmass, wie die Liegenschaftsunterhaltskosten ansteigen, auch die steuerbaren Einkünfte aus Eigenleistung zunehmen würden. Es ist aber zu beachten, dass nur eigentliche Eigenleistungen, d.h. Eigenarbeiten, nicht abzugsfähig sind. Kosten von Drittpersonen (z.B. Material für selbst ausgeführte Reparaturen, Porti für die Erledigung der Vermögensverwaltung etc.) sind Drittkosten und können in Abzug gebracht werden.[895]

6. Investitionen für Energiesparmassnahmen und Umweltschutz

A. Grundlagen

a) Rechtslage im Bund

In Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG[896] erteilt der Gesetzgeber dem EFD direkt die Befugnis, den Unterhaltskosten Investitionen gleichzustellen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Mit der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (VMRE) ist das EFD diesem gesetzgeberischen Auftrag nachgekommen. In einem Massnahmenkatalog listet das Departement auf, was als 372

Steuerpflichtige ein Entgelt für seine Arbeit und deren Wert fliesse ihm als Einkommen zu. Demzufolge werde unter solchen Umständen ein steuerbares Einkommen erzielt, das aber nicht in der Eigenleistung als solcher, sondern im hierfür vereinnahmten Entgelt bestehe (Urteil des StRK ZH vom 23. Oktober 1996 in StE 1997 B 26.27 Nr. 4 E. 2.b)bb) f.; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 28 ff.; vgl. hiervor auch N 41 ff. und 46 f.). Unter Umständen können diese wertvermehrenden Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden (siehe hierzu bspw. Urteil des BGer 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.3; weiterführend RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 66 ff.; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 23; Komm. StG BL WENK, § 78 N 10). Verwirrung hat das Bundesgericht mit der Behauptung ausgelöst, dass Eigenleistungen unter der Geltung des DBG nicht mehr steuerfrei seien. Aus Praktikabilitätsgründen würden Eigenleistungen allerdings nicht besteuert werden. Dabei handelt es sich jedoch lediglich um ein obiter dictum (BGE 132 II 128 E. 4.2 S. 132 f.; kritisch hierzu SIMONEK, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2006, S. 13 f. m.w.H.; Komm. DBG REICH/WEIDMANN, Art. 16 N 30a f.).

895 Zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 14; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 62. ZWAHLEN spricht in diesem Zusammenhang von den nicht abzugsfähigen kalkulatorischen Kosten der Selbstverwaltung (ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 106; vgl. ferner Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 23).

896 Vgl. auch Art. 7 LiegVo.

abzugsfähige Investitionen gelten kann. Die Massnahmen können sich sowohl auf den Ersatz von veralteten als auch auf die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden beziehen.[897] Dazu gehören gemäss Art. 1 VMRE:

- Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle (lit. a);
- Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen (lit. b);
- Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte (lit. c);
- Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, wobei vorausgesetzt wird, dass diese Geräte im Gebäudewert eingeschlossen sind (lit. d).

373 Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschliessend und es bleibt dementsprechend Raum für die steuerliche Berücksichtigung weiterer Massnahmen in diesem Bereich.[898] Trotzdem sind in erster Linie nur Investitionen abzugsfähig, die zu einer rationellen Energieverwendung führen. Allerdings sind solche weiteren energetischen Massnahmen nur nach Rücksprache mit entsprechenden Fachbehörden zum Abzug zuzulassen, da der Steuerverwaltung die Sachkompetenz für die Beurteilung dieser Frage fehlt.[899] Das Gleiche gilt bei Investitionen in die Nutzung erneuerbarer Energien. Auch in diesem Bereich wird man für die Beurteilung eine fachmännische Unterstützung benötigen. Jedoch können die für diese Gutachten aufgewendeten Kosten ebenfalls zum Abzug gebracht werden.[900] Werden die energetischen Massnahmen durch öffentliche oder private Zuschüsse subventioniert, kann der Abzug nur auf

---

897 Art. 5 LiegVo.

898 Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1. Z.B. wurde die im Fall eines Anschlusses einer Liegenschaft an ein Fernwärmenetz anfallende Anschlussgebühr als Energiesparmassnahme zum Abzug zugelassen, mit der Begründung, dass dadurch ein steuerlicher Anreiz geschaffen werde, eine vorbestehende Öl- oder Gasfeuerungsanlage durch eine energiepolitisch sinnvoller eingestufte Fernheizungsanlage zu ersetzen. Zudem dürfte in der Regel die Anschlussgebühr die übrigen Aufwendungen für die Umstellung der Liegenschaft auf den Bezug von Fernwärme wesentlich übersteigen (Urteil der StRK ZH vom 6. Dezember 2002 in StE 2003 B 25.7 Nr. 3 E. 1.b)bb); vgl. Urteile des KGer FR 604 2008 112 und 604 2008 113 vom 26. Juni 2009 in RFJ 2009 S. 176, E. 3.c) S. 182 f.). Ebenso wurden die Kosten für die Installation eines Pelletheizers zum Abzug zugelassen (Urteil des KGer JU ADM 44/2010 vom 3. Mai 2011 E. 6).

899 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 26; Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1.

900 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 26.

dem Teil geltend gemacht werden, der vom Steuerpflichtigen selbst getragen wurde.[901]

b) Rechtslage in den Kantonen

374 Art. 9 Abs. 3 StHG regelt für die Kantone und Gemeinden die Abziehbarkeit von Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Seit dem 1. Januar 2018 sieht das StHG gemäss Art. 9 Abs. 3 lit. a und 3bis StHG vor, dass neu auch die Rückbaukosten für einen energetischen Ersatzneubau und die damit verbundenen Kosten sowie die übrigen energetischen Investitionskosten in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar sind.[902] Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, den Kantonen einen bundesrechtlichen Zwang aufzuerlegen und statuiert stattdessen eine Kannvorschrift. Trotz des Gebots der vertikalen Harmonisierung sind die Kantone somit frei, diese Harmonisierungsbestimmung zu übernehmen.[903] Entscheiden sich jedoch die Kantone dafür, diese Harmonisierungsbestimmung in ihr Steuergesetz aufzunehmen, sind sie gehalten, sich streng an die bundesrechtliche Vollregelung anzulehnen.[904]

375 Diesem Gebot haben die Kantone unterschiedlich Rechnung getragen. Einige Kantone, z.B. Aargau, Zürich, Freiburg und Solothurn, verweisen in ihren Steuergesetzen bezüglich der Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen direkt auf die Regelung bei der direkten Bundessteuer.[905] Anders handhabt es der Kanton Bern: Er verweist in seinem Steuergesetz nicht auf die Regelung bei der direkten Bundessteuer, sondern er ermächtigt den Regierungsrat, die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen den Unterhaltskosten gleichzustellen.[906] Der Regierungsrat folgte diesem Auftrag und erklärt in Art. 1 Abs. 1 lit. f VUBV-BE sowohl den Ersatz veralteter als auch die erstmalige Anbringung neuer Bauteile oder Installationen in bestehenden Gebäuden, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, als abzugsberechtigt. Doch nicht jeder Kanton hat von dieser Abzugsmöglichkeit Gebrauch gemacht und die Harmonisierungsbestimmung des StHG übernommen. Beispielsweise gibt es in den Kantonen Graubünden und Luzern keine gesetzliche Grundlage für den Abzug der Kosten von Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen bzw. zur Nut-

---

901 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 127.

902 Ausführlich zu dieser Ergänzung hiervor N 69 ff. und 83 ff. sowie hiernach N 399 ff.

903 Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 57; siehe zur Problematik solcher „Kann"-Formeln (KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 279 ff.).

904 BGE 128 II 66 E. 4.b) S. 71 f. Aus diesem Grund kann auf die Ausführung zur Rechtslage im Bund verwiesen werden (siehe hiervor N 372 f.).

905 § 39 Abs. 2 StG-AG; § 30 Abs. 2 StG-ZH; Art. 33 Abs. 2 DStG-FR; § 39 Abs. 3 StG-SO.

906 Art. 36 Abs. 4 StG-BE.

zung erneuerbarer Energien beitragen. Dementsprechend können diese Aufwendungen bei den Staats- und Gemeindesteuern auch nicht per se zum Abzug gebracht werden. In diesen Kantonen ist für die Abzugsfähigkeit der Kosten einzig entscheidend, ob die fraglichen Investitionen werterhaltender oder wertvermehrender Natur sind.[907]

B. Problematik der Erreichung ausserfiskalischer Ziele im Zusammenhang mit den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen

a) Einführung und Problemstellung

376 Neben der Einnahmenbeschaffung werden mit der Steuererhebung immer häufiger auch ausserfiskalische Ziele verfolgt, obwohl das Bundesgericht in einem Entscheid festgehalten hat, dass sich das Einkommenssteuerrecht schlecht für ausserfiskalische Zielsetzungen eigne.[908] Hierzu zählt die Abzugsfähigkeit von energiesparenden und dem Umweltschutz dienenden Aufwendungen.[909] Grundsätzlich können wertvermehrende Investitionen, da es sich um Anlagekosten handelt, im Gegensatz zu werterhaltenden Aufwendungen nicht bei den Einkommenssteuern abgezogen werden. Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, haben oftmals ganz oder teilweise wertvermehrenden Charakter,[910] da durch diese Massnahmen künftig die Unterhalts- und Betriebskosten gesenkt werden können und sich damit der objektive Nutzungswert der Liegenschaft erhöht.[911] Massnahmen zur Verminderung der

907 Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten, Ziff. 4.1.2; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 3.1.

908 Urteil des BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3.

909 Urteil des BGer vom 11. Juni 1999 in ASA 2001/02 S. 155, E. 3.g) S. 161 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System Steuerrecht, S. 7; siehe Art. 32 Abs. 2 und 3 DBG und Art. 9 Abs. 3 und 3bis StHG; vgl. ferner OBERSON, Droit fiscal, § 3 N 35 f. Weitere ausserfiskalische Ziele, die mittels des Steuerrechts verfolgt werden, sind etwa die Förderung der Altersvorsorge (Art. 33 lit. d und e DBG sowie Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG), die Förderung der Spendentätigkeit der Steuerpflichtigen (Art. 33a DBG und Art 9 Abs. 2 lit. i StHG), die Bekämpfung der Bodenspekulation (Art. 12 Abs. 5 StHG), die Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaufträgen bei selbstständig Erwerbstätigen (Art. 29 Abs. 1 lit. d DBG) und nicht zuletzt die Förderung der Eigentumsbildung durch die massvolle Besteuerung des Eigenmietwerts (siehe hiervor N 111 ff.).

910 Urteil des BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3; Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1; Urteil des BGer vom 11. Juni 1999 in ASA 2001/02 S. 155, E. 3.g) S. 161; Urteil des KGer JU ADM 44/2010 vom 3. Mai 2011 E. 5.2; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 141; Expertenkommission, Steuerlücken, Ziff. 2.3 S. 146.

911 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 113.

Energieverluste (wie z.B. die Wärmedämmung von Böden, Wänden und Dächern oder der Ersatz von Fenstern) wären daher, ohne die besondere steuerliche Bevorzugung, als wertvermehrende Anlagekosten vom Einkommen nicht absetzbar.[912]

377 Damit wird versucht, aufgrund wirtschaftspolitischer Beweggründe und zulasten des Steuerrechts, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen zu begünstigen, die rationelle Energieverwendung bzw. die Nutzung von erneuerbaren Energien zu fördern sowie das Verhalten der Steuersubjekte zu beeinflussen.[913] Es handelt sich somit um typische Lenkungsmassnahmen zur Förderung von energiesparenden Investitionen.[914] Im Bereich des Umweltschutzes werden Vorkehrungen mit Lenkungszweck als Verfolgung von bestimmten nicht fiskalischen Zielen immer wichtiger.[915] Durch die Begünstigung solcher Massnahmen wird das steuerbare Einkommen im Rahmen der direkten Einkommenssteuer gemindert und die steuerliche Belastung für den Betroffenen nimmt ab. Obwohl ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf diese Steuereinnahmen besteht, verzichtet das Gemeinwesen bewusst auf diese.[916] Ein solcher Verzicht auf Leistungen hat den Charakter von indirekten Finanzhilfen bzw. Subventionen. Vor dem Hintergrund der direkten Einkommenssteuer werfen solche indirekten Finanzhilfen jedoch brisante rechtliche Fragen auf. Sie stehen nämlich in einem Spannungsverhältnis zu den verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien.[917] Aus diesem Grund wird in der Folge dieses Spannungsfeld näher betrachtet. Bezüglich der allgemeinen Ausführungen zu den einzelnen Steuererhebungsprinzipien kann an dieser Stelle auf die hiervor gemachten Erläuterungen[918] verwiesen werden.

---

912 Expertenkommission, Steuerlücken, Ziff. 2.3 S. 146; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 113. Werden Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, als Unterhaltskosten abgezogen, können sie, obwohl sie als Anlagekosten gelten, nicht ein weiteres Mal bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 33).

913 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 39; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 113; OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 402.

914 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 39.

915 KLETT, Gleichheitssatz, S. 84 f. m.w.H.

916 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 155.

917 RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 294; GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen, S. 76.

918 Siehe zu den Grundsätzen hiervor N 9 ff.

b) Steuererhebungsprinzipien und indirekte Finanzhilfen

aa) Allgemeinheit der Besteuerung

378 Nach dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung müssen alle Personen sowie Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung unter Vermeidung von Steuerprivilegien besteuert werden. Werden von diesem Grundsatz Ausnahmen gemacht, müssen diese auf objektiven Gründen beruhen.[919] Zum Allgemeinheitsgrundsatz stehen insbesondere Steuern im Widerspruch, deren eigentlicher oder vordergründiger Zweck in der Lenkung des Verhaltens der Steuerpflichtigen besteht.[920]

379 Grundsätzlich sind Steuerentlastungen als Lenkungsmassnahmen im Rahmen der allgemeinen Reineinkommenssteuer unter dem Aspekt rechtsgleicher Behandlung problematisch.[921] Aufgrund des progressiven Steuertarifs bei der Einkommenssteuer profitieren Personen mit hohen Einkünften in stärkerem Ausmass von Steuerabzügen von der Bemessungsgrundlage als weniger gut situierte Steuerpflichtige, weil Erstere den Abzug von ihrer hohen Bemessungsgrundlage vornehmen können.[922] Dies stellt einen Verstoss gegen die vertikale Steuergerechtigkeit dar.[923] Daher ist zu prüfen, ob derartige Lenkungsmassnahmen verhältnismässig sind und die Steuerentlastung tatsächlich umso höher sein soll, je höher das allgemeine Einkommen der auf diese Art unterstützten Personen ist.[924]

380 Eine Ausnahme von der Besteuerung der Allgemeinheit würde sich bei Abzügen mit Lenkungscharakter dann rechtfertigen lassen, wenn diese das gewünschte Ziel erreichen.[925] Gerade dies wird jedoch mit den Abzügen, die Anreize für Energiesparmassnahmen schaffen sollen, nicht erreicht, was auch die entsprechenden Expertenberichte[926] mit aller Deutlichkeit aufzeigen. Im Rahmen von Evaluationen hat zudem die Mehrheit der Liegenschaftseigentümer angegeben, dass die Steuerabzüge sie beim Entscheid, in die Liegen-

---

919 Urteil des BGer 2C_259/2008 vom 6. November 2008 E. 2.2 m.w.H.

920 KLETT, Gleichheitssatz, S. 83; ausführlich hierzu YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 50 ff.

921 YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 55 ff.

922 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.4.

923 MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Öffentliche Finanzen, S. 177 f.

924 KLETT, Gleichheitssatz, S. 106; vgl. GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen, S. 118.

925 Expertenkommission, Steuerlücken, Ziff. 3.2.3.1 S. 11.

926 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 1 ff.; Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Massnahmen im Gebäudebereich, S. 1 ff.; Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, S. 1 ff.; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 1 ff.; siehe eingehend zu diesen Berichten hiernach N 393 ff.

schaft zu investieren, nicht beeinflusst haben.[927] Damit liegen keine objektiven Gründe vor, die eine Abweichung vom Grundsatz rechtfertigen würden. Es kann deshalb festgehalten werden, dass die Abzüge im Zusammenhang mit Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen mit dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung kollidieren.[928]

bb) Gleichmässigkeit der Besteuerung

381 Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung bezweckt eine horizontale Steuergerechtigkeit. Alle Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, sind in derselben Weise mit Steuern zu belasten, und wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen müssen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen.[929] Durch die Zulassung des Abzugs von in der Regel wertvermehrenden Massnahmen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, wird dieses Prinzip jedoch verletzt, da diese indirekten Finanzhilfen Personen mit dem gleichen Gesamteinkommen je nach Art der in ihre Liegenschaft getätigten Investitionen steuerlich unterschiedlich belasten.[930] Ersetzt bspw. eine steuerpflichtige Person den Spannteppich im Wohnzimmer durch Parkett, können die in diesem Zusammenhang entstandenen Aufwendungen nicht abgezogen werden, da sie als wertvermehrend qualifiziert werden. Investiert hingegen eine steuerpflichtige Person in wertvermehrende Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, kann sie diese Aufwendungen von ihrem Reineinkommen in Abzug bringen. Obwohl beide steuerpflichtigen Personen wertvermehrende Investitionen getätigt haben, werden sie unterschiedlich belastet. Damit liegt ein Verstoss gegen den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung bzw. gegen das Prinzip der Rechtsgleichheit vor.[931]

cc) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

382 Gemäss dem Leistungsfähigkeitsprinzip müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden. Dabei hat sich die Steuerbelastung nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten.[932]

---

927 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 4; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 6.

928 RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 305.

929 Urteil des BGer 2C_259/2008 vom 6. November 2008 E. 2.2 m.w.H.

930 MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Öffentliche Finanzen, S. 177; RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 305.

931 YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 56 ff.

932 Urteil des BGer 2C_259/2008 vom 6. November 2008, E. 2.2 m.w.H.

383 Ein Blick in die geltende Steuerrechtsordnung zeigt jedoch, dass die spezifische Ausgestaltung der direkten Steuern diesem Prinzip nicht durchwegs entspricht. Gelegentlich entscheidet sich der Gesetzgeber bewusst dafür, bei der Ausgestaltung der Einkommenssteuer vom eigentlichen Ziel der Finanzmittelbeschaffung abzurücken und stattdessen zusätzlich zum Fiskalzweck weitere wirtschafts-, gesundheits-, sozial- oder andere politische Ziele zu verfolgen.[933] Diesfalls bildet nicht mehr allein die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit den Massstab für die Verteilung der Steuerlast. Hinzu kommt, dass das Verhalten der Steuerpflichtigen in Bezug auf das Lenkungsziel einen Einfluss darauf hat, wie hoch die zu bezahlende Steuer letztlich ausfällt, werden doch bei energetischen Massnahmen auch Investitionen als abzugsfähig erklärt, die eigentlich Anlage- und nicht Unterhaltskosten darstellen.[934] Entscheidet sich somit die steuerpflichtige Person, energetische Massnahmen an ihrer Liegenschaft vorzunehmen, kann sie ihre Steuerlast senken. Mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat dies nichts mehr zu tun. Vielmehr wird versucht, mithilfe des Steuerrechts politische Lenkungsziele zu erreichen.[935] Damit wird mit den indirekten Finanzhilfen auch das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrochen.[936]

c) Voraussetzungen für die Zulässigkeit indirekter Finanzhilfen

384 Wie die hiervor gemachten Ausführungen aufgezeigt haben, verstossen die indirekten Finanzhilfen im Zusammenhang mit dem Umweltschutz und den Energiesparmassnahmen gegen die Besteuerungsgrundsätze. Trotzdem hat der Gesetzgeber solche Finanzhilfen in der Steuerrechtsordnung vorgesehen. Es stellt sich deshalb die Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit der Gesetzgeber mithilfe des Steuerrechts solche fiskalfremden Ziele verfolgen darf.

385 Hierzu hat sich das Bundesgericht in einem grundlegenden Urteil aus dem Jahr 2007 wie folgt geäussert:[937] Dem Gesetzgeber sei es nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung zur Förderung sozialpolitischer Zwecke und dergleichen zu bedienen. Der Steuerharmonisierungsgesetzgeber[938] selbst sehe solche Massnahmen vor, z.B. die Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und

933 OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 402; siehe hierzu ausführlich BGE 133 I 206; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 5 und 20 ff.; YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 47 ff.; GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen, S. 75 f.

934 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 82.

935 OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 402.

936 RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 300; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 20 ff.; vgl. ferner Botsch. StHG, 45.

937 BGE 133 I 206.

938 Siehe hierzu Botsch. StHG, 44 ff.

Denkmalpflege bei privaten Grundstücken. Allerdings weist das Bundesgericht ebenfalls darauf hin, dass die steuerliche Förderung solcher Anliegen in der Steuerrechtslehre kritisiert werde, da sie das Leistungsfähigkeitsprinzip verfälsche und damit der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufe. Zudem fordere die Lehre, falls das Einkommen als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dienen solle, müsse es lückenlos erfasst werden. Nicht zuletzt gebe es häufig andere und bessere Möglichkeiten, Anliegen dieser Art zu verwirklichen. Daher weise die Doktrin zu Recht darauf hin, dass enge Schranken postuliert werden müssten, innerhalb derer der Steuergesetzgeber solche Ziele berücksichtigen dürfe.[939]

386 Folgende Anforderungen müssen daher erfüllt sein, damit ausserfiskalische Ziele mithilfe des Steuerrechts verfolgt werden dürfen:

- In der Lehre wird eine klare gesetzliche oder sogar verfassungsmässige Grundlage verlangt.[940]
- Ebenso muss die Steuergesetzgebung zur Erreichung des mit der Massnahme anvisierten Zwecks geeignet, erforderlich und, was die administrative Mehrbelastung anbelangt, tragbar bzw. zumutbar sein.[941] Vor allem soll die Steuergesetzgebung zur Erreichung ausserfiskalischer Ziele besser geeignet sein als alternative Lösungen, wie insbesondere direkte Finanzhilfen.[942]
- Diese Voraussetzungen ergeben sich direkt aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip, wonach jede Massnahme das zielführende Mittel zur Verwirklichung des im öffentlichen Interesse liegenden Ergebnisses sein muss.[943] Daher muss schliesslich auch ein öffentliches Interesse vorhanden sein, wobei das Interesse umso legitimer scheint, je bestimmter die gesetzliche oder verfassungsmässige Grundlage ist.[944]

---

939 Zum Ganzen BGE 133 I 206 E. 11.1 f. S. 229 f. m.w.H.

940 YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 53 f. und 59; RICHLI, Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen, S. 105 f.; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Probleme der Harmonisierung, S. 5; vgl. ferner Botsch. StHG, 45 f.

941 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 24; RICHLI, Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen, S. 115; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Probleme der Harmonisierung, S. 5 f.; OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 406 f.; GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen, S. 121.

942 RICHLI, Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen, S. 115. Insb. sieht Art. 7 lit. g SuG vor, dass auf Finanzhilfen in Form von steuerlichen Vergünstigungen grundsätzlich zu verzichten ist (siehe hierzu RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 314).

943 BGE 91 I 457 E. 3.b) S. 464.

944 YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 59. In der Lehre wird zudem die Meinung vertreten, dass es bis anhin an einem transparenten und strukturierten Prüfprogramm fehle, um die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von ausserfiskalischen Zielen zu beurteilen. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, die Prüfung anhand der Vor-

387 Im Folgenden wird untersucht, ob diese Voraussetzungen bezüglich der indirekten Finanzhilfen im Zusammenhang mit den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen erfüllt sind.

aa) Verfassungsmässige bzw. gesetzliche Grundlage

388 Damit indirekte Finanzhilfen gerechtfertigt werden können, muss die Bundesverfassung eine ausdrückliche Grundlage für das Abweichen von den Besteuerungsgrundsätzen enthalten.[945] Ansonsten fehlt es an einer rechtmässigen Grundlage für die mit der fiskalischen Förderung regelmässig verbundene steuerliche Ungleichbehandlung. Mit anderen Worten benötigt der Bundesgesetzgeber eine entsprechende Sachkompetenz zur Förderung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen in der Verfassung, damit diese ausserfiskalischen Ziele zulasten der steuerrechtlichen Grundprinzipien verfolgt werden dürfen.[946]

389 Eine solche verfassungsrechtliche Grundlage für die Förderung von Energie- und Umweltschutzmassnahmen lässt sich in Art. 74 BV[947] sowie in Art. 89 BV[948] finden. Gemäss Art. 74 BV erlässt die Eidgenossenschaft Vorschriften über den Schutz der natürlichen Umwelt vor schädlichen oder lästigen Einwirkungen. Im Bereich der Energieverwendung/Energieversorgung erhält der Bund gestützt auf Art. 89 BV die Kompetenz, Energiesparmassnahmen resp. energiepolitische Anliegen generell zu fördern. Diese Bestimmung gibt dem Bund den Auftrag und die Ermächtigung, den sparsamen und rationellen Energieverbrauch voranzutreiben. Dabei soll insbesondere ein mengenmässig möglichst tiefer Energieverbrauch angestrebt werden und durch den Einsatz einer möglichst tiefen Energiemenge sowie durch die Wahl der dem jeweiligen Verwendungszweck am besten angepassten Energieform ein möglichst geringer Energieverbrauch erreicht werden. Hierbei sind die bestehenden Ressourcen sparsam und nachhaltig einzusetzen.[949]

390 Der Bund hat von diesen Kompetenzen Gebrauch gemacht und zur Förderung der Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen eine steuerliche Regelung in Art. 32 Abs. 2 DBG sowie in Art. 9 Abs. 3 und 3bis StHG vorgesehen. Deren Konkretisierung überlässt der Bundesgesetzgeber dabei dem EFD, wobei im Bereich der Staatssteuer eine Zusammenarbeit mit den Kantonen vorgesehen ist. Mit der VMRE ist das EFD diesem Auftrag nachgekommen. Damit ist die

---

aussetzungen von Art. 36 BV vorzunehmen (siehe hierzu OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 408 ff. und insb. S. 412 ff.).

945 YERSIN, Buts extra-fiscaux, S. 59.

946 Botsch. StHG, 45 f.; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Probleme der Harmonisierung, S. 5.

947 Früher Art. 24^{septies} aBV.

948 Früher Art. 24^{ocites} aBV.

949 Komm. BV KERN, Art. 89 N 13.

Voraussetzung sowohl einer verfassungsrechtlichen als auch einer gesetzlichen Grundlage für die indirekten Finanzhilfen im Zusammenhang mit energetischen Massnahmen erfüllt.

bb) Öffentliches Interesse und Verhältnismässigkeit

391 Neben der benötigten verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Grundlage müssen die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, die unter anderem das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen, den Grundsatz der Verhältnismässigkeit wahren. Diese mithin wichtigste Voraussetzung fordert eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse an der Verfolgung der ausserfiskalischen Ziele und der Durchbrechung der Besteuerungsgrundsätze.[950] Im Rahmen seiner Rechtsprechung zur Eigenmietwertbesteuerung hat sich das Bundesgericht dahin gehend geäussert, dass je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt werde, desto höhere Anforderungen an das öffentliche Interesse zu stellen seien.[951] Das Verhältnismässigkeitsprinzip bietet dabei ein transparentes Argumentationsschema, das im Rahmen seiner Teilgehalte der Eignung, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit griffige Leitplanken und Kriterien für eine einzelfallgerechte Beurteilung von umstrittenen ausserfiskalischen Anliegen liefert.[952]

392 Die Bejahung des öffentlichen Interesses dürfte keine Schwierigkeiten bereiten. Einerseits entspricht das Ziel der Förderung des Energiesparens und des Umweltschutzes einem anerkannten Anliegen der Allgemeinheit. Andererseits wird, wie hiervor aufgezeigt, der Bund ermächtigt und aufgefordert, Massnahmen zur Förderung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen zu ergreifen. Die Förderung dieser Massnahmen wird damit zur Bundesaufgabe erklärt und zugleich als im öffentlichen Interesse stehend etabliert. Vielmehr rufen die Voraussetzungen der Zielkonformität und Zwecktauglichkeit die stärksten Zweifel hervor, ob das Steuerrecht zur Verfolgung ausserfiskalischer Zielsetzungen geeignet ist.[953] Schwergewichtig wird ins Feld geführt, dass die steuerlichen Erleichterungen für die Zielverwirklichung nicht geeignet seien, da sich Einkommenssteuern für die Förderung ausserfiskalischer Anliegen im Allgemeinen wenig eignen würden.[954] Wenn kraft ausdrücklicher Regelung Auslagen für wertvermehrende Energiesparmassnahmen ausnahmsweise steuerlich absetzbar sind, ergeben sich gezwungenermassen Abgrenzungs- bzw. Rechtsgleichheitsprobleme.[955]

---

950 OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 406.

951 BGE 133 I 206 E. 11.1 S. 230.

952 OESCH/OESCH, Ausserfiskalische Ziele, S. 407.

953 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 23.

954 RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 314 f. m.w.H.; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 156 f.

955 Urteil des BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3.

393 Es wurden bereits mehrere Untersuchungen durchgeführt, welche die Wirkung von Steuererleichterungen im Bereich der privaten Liegenschaften zum Gegenstand hatten.[956] Bei den Studien ging es insbesondere um die Abklärung der Frage, ob und inwieweit Steuerabzüge ein geeignetes Mittel zur Förderung energetischer Massnahmen darstellen. Unter anderem wurde zu diesem Zweck in verschiedenen Kantonen bei 200–400 Grundeigentümern eine Umfrage betreffend Informationsstand, Verhalten bisher/in Zukunft, Einschätzung und Meinung zu den steuerlichen Abzugsmöglichkeiten durchgeführt.[957] Das Resultat der Erhebungen fiel eindeutig aus. Der Bekanntheitsgrad der gegenwärtigen Steuerabzüge ist zwar in den letzten Jahren von 27 % auf 87 % gestiegen, allerdings gab die Mehrheit der befragten Eigentümer an, dass die Möglichkeit eines Steuerabzugs weder ausschlaggebend für die Sanierung war noch zu einer früheren Realisierung führte.[958] Daher hatte die vorgesehene Abzugsberechtigung in den meisten Fällen keinen Lenkungseffekt und stellte bloss eine angenehme Begleiterscheinung dar.[959] Zudem haben die befragten Gebäudeeigentümer, welche in den letzten Jahren ihr Gebäude saniert haben, angegeben, dass sie statt einer sinnvollen energetischen Gesamtsanierung die Sanierung in Etappen durchgeführt haben, um so die Steuerabzüge zu optimieren.[960] Damit verfehlt die Abzugsmöglichkeit von energetischen Massnahmen ihre Lenkungs- und Auslöse- bzw. Katalysatorwirkung.[961]

394 Ferner hat sich gezeigt, dass nicht alle der zum Abzug zugelassenen energetischen Aufwendungen auch tatsächlich energiesparfördernde Massnahmen darstellen. Dies hängt insbesondere damit zusammen, dass die Steuerbehörden beim Vollzug vor schier unlösbaren Problemen bei der materiellen Beurteilung der energetischen Relevanz und damit der Abzugsfähigkeit solcher Massnahmen stehen.[962] Das wirft die Frage auf, ob dieser administrative Mehraufwand den Steuerbehörden zugemutet werden kann. Hinzu kommt,

---

956 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 1 ff.; Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Massnahmen im Gebäudebereich, S. 1 ff.; Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, S. 1 ff.; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 1 ff.

957 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 1 f.; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 5.

958 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 2; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 6.

959 Expertenkommission, Steuerlücken, S. 147.

960 Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 6.

961 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 4; vgl. Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 6 f.; Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, Ziff. 2.3 S. 14.

962 Expertenkommission, Steuerlücken, S. 147; Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 29 ff.

dass die heutigen Steuerabzüge finanziell ins Gewicht fallen. Gemäss Schätzungen der ESTV betragen die Steuerausfälle bei der direkten Bundessteuer und bei den kantonalen und kommunalen Steuern CHF 1.1–1.7 Mrd. pro Jahr. Angesichts der bescheidenen Anreizwirkungen erscheint dieses Resultat umso ernüchternder.[963]

395 Zusammenfassend halten die Berichte fest, dass der Nutzen der Steuervergünstigungen zur Unterstützung energiepolitischer Ziele, in Anbetracht der resultierenden Steuerausfälle, gering ist. Die Effizienz und die Effektivität des heutigen Systems ist klein, da 70–80 % der Steuerabzüge für Massnahmen gewährt werden, die gemäss den Steuerpflichtigen ohnehin im gleichen Zeitpunkt und in der gleichen Art realisiert worden wären. Schliesslich sind die Steuervergünstigungen wenig beliebt. Einerseits stossen sie auf den latenten Widerstand vieler Steuerverwaltungen und andererseits würden selbst die begünstigten Liegenschaftseigentümer Beiträge im Investitionszeitpunkt den Steuervergünstigungen vorziehen. Etwas pointiert ausgedrückt, sind Steuerabzüge für energetische Massnahmen wenig beliebt, nicht effektiv sowie ineffizient.[964]

396 Wie die Untersuchungen aufgezeigt haben, kann mit den vorgesehenen Massnahmen das Lenkungsziel nicht wirklich erreicht werden. Daher erfüllen sie auch nicht das Erfordernis der Verhältnismässigkeit und sind sie weder geeignet noch zwecktauglich bzw. zielkonform. Ferner stehen die Steuerbehörden im Zusammenhang mit diesen Massnahmen vor kaum lösbaren Aufgaben. Dies wiederum führt zu einer administrativen Mehrbelastung, die nicht tragbar bzw. zumutbar ist. Die Anforderungen, damit die gesetzgebende Behörde mithilfe des Steuerrechts das fiskalfremde Ziel der Förderung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen verfolgen darf, sind folglich nicht erfüllt. Die vorgesehenen Abzüge sind deshalb als verfassungswidrig einzustufen.

cc) Alternativen

397 Aufgrund der ungeeigneten Form für die Zielverwirklichung kommt die Frage auf, ob es andere und bessere Möglichkeiten gibt, um diese ausserfiskalischen Zielsetzungen zu erreichen. Sowohl in der Lehre als auch in diversen Studien zu diesem Thema hat man sich bereits mit solchen Alternativen be-

963 Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 7; Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, Ziff. 2.3 S. 14; vgl. Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 4.

964 Zum Ganzen; Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, Ziff. 2.3 S. 14; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 6 f.; Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 5.

fasst.[965] An dieser Stelle sei lediglich der Verbesserungsvorschlag erwähnt, der nach der hier vertretenen Auffassung die beste Alternative darstellt. Zudem zeigt dieser Vorschlag auf, dass durchaus Lösungen existieren, mit denen die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen gefördert werden können, ohne dabei die Besteuerungsgrundsätze zu verletzen.

398 So könnten bspw. die Abzüge für energetische Massnahmen aufgehoben werden und die zusätzlichen Steuereinkünfte für die gezielte Förderung mittels Beiträgen verwendet werden. Dies hätte zur Folge, dass bei der direkten Bundessteuer sowie bei den Kantons- und Gemeindesteuern energetische Investitionen an Liegenschaften im Privatvermögen wie die übrigen Aufwendungen im Gebäudebereich behandelt würden und nur noch teilweise, d.h., soweit sie werterhaltend sind und nicht durch direkte Förderbeiträge subventioniert wurden, vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Die damit generierten zusätzlichen Steuereinnahmen könnten für direkte Subventionen verwendet werden.[966] Solche finanziellen Beiträge im Investitionszeitpunkt sind effizienter als Steuervergünstigungen, die sich erst viel später auswirken.[967] Schliesslich wäre diese Lösung der Transparenz dienlich, da im Gegensatz zu der aktuellen Situation bei der direkten Subvention die Unterstützung zahlenmässig fassbar wäre. Bei der indirekten Unterstützung ist der Umfang der Steuervergünstigung durch Abzüge kaum sichtbar und es bleibt weitestgehend verborgen, wie viel diese Förderung den Staat insgesamt kostet.[968] Auch die ungleichmässige Abgabenbelastung aufgrund von Tatsachen, die ausserhalb der steuerrechtlichen Besteuerungsgrundsätze liegen, würde auf diese Weise verhindert und die Förderung des Umweltschutzes und des Energiesparens würde nicht mehr im Widerspruch zu den steuerrechtlichen Grundsätzen stehen.

---

965 Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 5 ff.; Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, Ziff. 3 S. 17 ff.; Interface Politikstudien, Massnahmen im Energiebereich, S. 63 ff.; Interface Politikstudien, energetische Gebäudesanierungen, S. 7 ff. RICHLI schlägt als Alternativlösung den Verzicht auf Abzüge vom steuerbaren Einkommen zugunsten von Abzügen vom Steuerbetrag vor (RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 319 ff. und insb. 321 f.); vgl. ferner REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 26 f.

966 Siehe hierzu und zur Problematik der Umsetzung Bundesamt für Energie, Evaluation, S. 5 f.

967 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.4; kritisch hierzu RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 39.

968 Vgl. Interdepartementale Arbeitsgruppe, Steuerliche Anreize, Ziff. 2.3 S. 16; Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Massnahmen im Gebäudebereich, S. 5.

d) Das Bundesamt für Energie und die Energiestrategie 2050

aa) Standpunkt des Bundesamts für Energie und die Energiestrategie 2050

399 Das BFE empfiehlt, das Instrument der Steuererleichterung beizubehalten und soweit möglich zu verbessern.[969] Unter Berücksichtigung des eindeutigen und ernüchternden Ergebnisses bezüglich der Zulässigkeit und Effektivität der Abzüge von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen vom steuerbaren Einkommen wirkt diese Haltung befremdlich. Im Rahmen des Massnahmenpakets zur Energiestrategie 2050 erklärt das BFE, was es unter einer Verbesserung versteht. Dieses wurde vom Stimmvolk am 21. Mai 2017, im Rahmen der Abstimmung zum Energiegesetz, angenommen. Neben den energiesparenden Investitionen in bestehende Gebäude können, gemäss Vorschlag des BFE, nun auch die Rückbaukosten für einen energetischen Ersatzneubau und die damit verbundenen Kosten sowie die übrigen energetischen Investitionskosten in den zwei nachfolgenden Steuerperioden als Abzüge vom steuerbaren Einkommen geltend gemacht werden. Vorausgesetzt wird aber, dass die Aufwendungen im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Damit sollen Gesamtsanierungen gefördert werden, da diese energetisch sinnvoller seien.[970]

bb) Würdigung

400 Ob dieser neue steuerliche Anreiz tatsächlich zu mehr energetischen Gebäudesanierungen führen wird, kann zum jetzigen Zeitpunkt nur schwer beurteilt werden. Doch darf dies durchaus bezweifelt werden, denn auch diese Massnahmen dürften nichts daran ändern, dass die Steuerpflichtigen einen Subventionsbeitrag den Steuervergünstigungen vorziehen würden. Klar ist allerdings, dass auch diese ausserfiskalische Förderungsmassnahme, genau wie die bisherigen, in einem gewissen Widerspruch zu den Besteuerungsgrundsätzen steht, dem Zweck der Steuern widerspricht, intransparent ist, zu Einnahmeausfällen führt und das Steuersystem weiter verkompliziert.

401 Darüber hinaus handelt es sich bei den Kosten für eine energetische Totalsanierung, die einem Neubau[971] gleichkommt, nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts aus steuerrechtlicher Sicht grundsätzlich um nicht abzugsfähige Anlagekosten, weshalb in diesen Fällen auch die Auslagen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen nicht abgezogen werden können.[972]

---

969 Expertenkommission, Steuerlücken, S. 148.

970 Bundesamt für Energie, Energieeffizienz, S. 1; siehe bzgl. der damit einhergehenden Gesetzesänderungen hiervor N 83 ff.

971 Siehe zum wirtschaftlichen Neubau hiervor N 253 ff.

972 So hat bspw. das Bundesgericht die Ersetzung der Gebäudehülle durch ein energetisch effizienteres Mauerwerk als Totalsanierung, die praktisch einem Neubau

Hinzu kommt, dass eine umfassende Sanierung zwar regelmässig auch der Optimierung des Energieverbrauchs dient. Trotzdem dürfte dabei für die Steuerpflichtigen nicht das Sparen von Energie, sondern vielmehr die Erneuerung der Liegenschaft im Vordergrund stehen.[973] Allerdings dürfte eine solche Entwicklung nicht im Sinn des Gesetzgebers sein. Denn dieser wollte mit den getroffenen Regelungen bezüglich der Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen ursprünglich nur kleinere bauliche Veränderungen an bestehenden Gebäuden aus energiepolitischen Gründen steuerlich privilegieren.[974]

402 Schliesslich ist auch die Verteilung des Abzuges auf zwei Jahre unzulässig und verstösst gegen den Grundsatz, dass die Unterhaltskosten stets nach der Fälligkeit in der Bemessungsperiode zu berücksichtigen sind.[975] Damit durchbricht der vorgesehene Verlustvortrag das fest verankerte Periodizitätsprinzip im Privatvermögen. Selbst der Bundesrat hat in einer früheren Stellungnahme zur Motion „Anreize für umfassende energetische Sanierungen bei Privatliegenschaften“[976] festgehalten, dass die Verteilung abzugsberechtigter Aufwendungen auf mehrere Jahre das Steuerrecht noch komplizierter mache und den Verwaltungsaufwand entsprechend vergrössere.[977] Daraus ergibt sich, dass einzig die Etappierung eines Bauvorhabens mit anfallenden Kosten in mehreren Bemessungsperioden zulässig wäre.[978]

e) Schlussfolgerung

403 Nach dem Gesagten findet man gute Gründe dafür, die indirekten Finanzhilfen im Zusammenhang mit den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen im Rahmen der direkt progressiven Einkommenssteuer zu untersagen, zumal alternative Massnahmen in Form von direkten Subventionen existieren, die besser geeignet sind, um dieses ausserfiskalische Ziel zu erreichen. Weiter schaden solche Massnahmen der Transparenz des Steuersystems und tragen wesentlich zur Komplexität des Steuerrechts bei.[979] Es ist kaum mehr ersichtlich, wer wie viel Förderung erhält, denn die Förderung wird als solche nicht ausgewiesen.[980] Dies ist umso stossender, weil die Steuergerechtigkeit den

gleichkommt, qualifiziert und die Aufwendungen als nicht abzugsfähig erklärt (Urteil des BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 in StR 2010/11 S. 864); vgl. ferner Urteil des BGer vom 4. September 2014 in StE 2014 B 25.6 Nr. 63; a.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 79.

973 Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4 E. 3.1.

974 Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4 E. 3.1.

975 Siehe zum Zeitpunkt des Abzugs der Kosten hiernach N 534 ff.

976 Vgl. Motion Leutenegger Filippo vom 20. Juni 2007 (07.3385).

977 Stellungnahme des Bundesrates vom 28. September 2007 zur Motion Leutenegger Filippo vom 20. Juni 2007 (07.3385).

978 Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Analyse zu Photovoltaikanlagen, S. 5.

979 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 26.

980 Botsch. StHG, 47.

absoluten Vorrang vor ausserfiskalischen Zielsetzungen haben sollte.[981] Des Weiteren stellt die sachtechnische Beurteilung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen für die kantonalen Steuerbehörden eine nicht zu vernachlässigende Herausforderung dar. In aller Regel dürfte es den Steuerverwaltungen am fachmännischen Wissen fehlen, da die jeweiligen Steuerbeamten kaum Energiefachleute sind. Dies führt wiederum dazu, dass Investitionen abgezogen werden können, die zum Teil nicht energiesparend sind und umgekehrt. Es wäre daher sinnvoller, eine spezielle Amtsstelle für Subventionen zu schaffen, die einerseits über das nötige Know-how verfügt und andererseits den ganzen Vorgang administrativ handhabt sowie die Sachverhalte prüft und abwickelt,[982] da bereits jetzt die Streitigkeiten über Liegenschaftsunterhaltskosten zu den aufwendigsten und zeitraubendsten Tätigkeiten der Steuerverwaltung gehören.[983] Auf diese Weise könnten die Steuerbehörden entlastet werden und sich auf ihr Kerngeschäft konzentrieren.

404 Den hiervor gemachten Ausführungen könnte natürlich nun entgegengehalten werden, dass die Bundesverfassung selbst eine solche Förderung vorsieht.[984] Ferner sieht sowohl das StHG als auch das DBG diese indirekte Finanzhilfe in Form von Abzügen für Investitionen für Energiesparen und Umweltschutz vor. Daher könnte eingewendet werden, dass diese Förderungen rechtsbeständig eingeführt worden seien.[985] Indirekte Finanzhilfen verfügen zwar über eine verfassungsrechtliche und gesetzliche Grundlage, stehen aber in einem gewissen Spannungsverhältnis zu den Steuererhebungsgrundsätzen. Daher sollten sie nur unter ganz bestimmten und engen Voraussetzungen möglich sein bzw. erlaubt werden. Die Abzüge im Zusammenhang mit den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen erfüllen diese Voraussetzungen nun aber gerade nicht, weshalb sie aus steuersystematischer Sicht nicht zulässig sind und als verfassungswidrig angesehen werden müssen.

405 Darüber hinaus ist es höchst umstritten, ob ausserfiskalische Ziele überhaupt mittels des Steuerrechts effizient verfolgt werden können. Will man diese Problematik erst gar nicht aufkommen lassen, müsste die Förderung nicht durch Abzüge vom steuerbaren Einkommen, sondern durch direkte Subventionen umgesetzt werden. Diese Methode dürfte zudem zielführender sein, da die Steuerpflichtigen gemäss der Befragung direkte Finanzhilfen den Abzügen vorziehen. Dieser Lösungsansatz bedürfte allerdings einer Gesetzesänderung, die vor dem Hintergrund der Energiestrategie 2050 kaum durchsetzbar sein wird. Wie dem Massnahmenpaket im Rahmen der Energiestrategie 2050

981 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Probleme der Harmonisierung, S. 6.
982 A.M. RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 39.
983 Expertenkommission, Steuerlücken, S. 149.
984 Siehe zu den verfassungsmässigen Grundlagen hiervor N 388 f.
985 RICHLI, Indirekte Finanzhilfen, S. 318 f.

entnommen werden kann, wird vielmehr am bisherigen System festgehalten bzw. werden die Abzugsmöglichkeiten noch weiter ausgebaut.[986]

C. Kasuistik

a) Fotovoltaikanlagen

aa) Grundlagen

406 In Art. 1 lit. b Ziff. 4 VMRE wird festgehalten, dass unter die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung auch Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien fallen. Da der Begriff „Nutzung erneuerbarer Energien" auslegungsbedürftig ist, wurde dieser in Fussnote 3 der vorgenannten Bestimmung näher definiert. Danach gilt als zu fördernde erneuerbare Energie unter anderem die Sonnenenergie. Unbestritten ist daher, dass es sich bei der Installation einer Fotovoltaikanlage um eine förderungswürdige Energiesparmassnahme handelt und die damit verbundenen Kosten grundsätzlich von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Jedoch werden auch allfällige Vergütungen (Einmalvergütungen, KEV, Vergütungen auf dem freien Markt) für die Lieferung von Energie als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen besteuert.[987]

407 Für die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Erstellung einer Fotovoltaikanlage wird allerdings vorausgesetzt, dass diese zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört. Dies ist in der Regel der Fall, wenn die Anlage auf einem zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Grundstück erstellt wird. Befindet sich hingegen die Fotovoltaikanlage bspw. auf einem eigenen Geschäftsgrundstück oder sind gewisse Richtwerte[988] erfüllt, die auf eine selbstständige Erwerbstätigkeit schliessen lassen, ist die Fotovoltaikanlage dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Diesfalls erfolgt die Beurteilung des

986 Allerdings könnte sich in Bezug auf die direkte Bundessteuer an dieser Situation etwas ändern, sofern der angestrebte Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung tatsächlich umgesetzt wird (siehe hiernach N 565 ff. und insb. 569 ff.).

987 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.1; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, Ziff. 3.1.2 S. 1; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 3.2.2; Steuerverwaltung des Kantons Genf, Installations photovoltaïques, Ziff. 2.2.

988 Bspw. geht die Steuerverwaltung des Kantons Luzern bei einem anhaltenden Betrieb einer resp. mehrerer Anlagen von einer gesamten Mindestleistung von 500 kWp bzw. bei einer Mindestfläche von 3500 m^2 von einer gewerbsmässigen Tätigkeit aus; dies selbst dann, wenn die Anlage auf einem zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Grundstück errichtet wurde (Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 3.3.1.1).

Gewinns und der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen nach den für eine selbstständige Erwerbstätigkeit geltenden üblichen Kriterien.[989]

408 Ferner ist ein Abzug der Kosten für energiesparende Massnahmen und damit auch für Fotovoltaikanlagen nur für Installationen an vorhandenen Bauten, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten möglich. Bei Neubauten können die Auslagen in keinem Fall Mischcharakter haben, d.h. teilweise werterhaltend bzw. wertvermehrend sein. Sie stellen nach Art. 34 lit. d DBG stets nicht absetzbare Herstellungskosten bzw. Anlagekosten dar.[990]

bb) Rechtsprechung des Bundesgerichts

409 Das Bundesgericht bekam bereits die Gelegenheit, sich mit dieser Thematik zu befassen. In dem zu beurteilenden Sachverhalt ging es um ein Einfamilienhaus, das Ende November 2007 neu erstellt und bezogen wurde. Auf Ende 2009 installierten die Steuerpflichtigen auf ihrem Dach eine Fotovoltaikanlage. Die entsprechenden Kosten machten sie im Rahmen ihrer Steuererklärung 2009 geltend.[991] Dass der Einbau einer Fotovoltaikanlage zur Energieeffizienz beitrage, ist für das Bundesgericht unbestritten. Isoliert betrachtet, könne man zudem den beantragten Steuerabzug sogar für eine nur zwei Jahre nach der Erstellung einer Baute vorgenommene zusätzliche Installation anerkennen. Eine solche Herangehensweise lasse – nach Ansicht des Bundesgerichts – aber ausser Acht, dass sich die abzugsberechtigten Massnahmen gemäss der genannten Zwecksetzung auf den Ersatz von veralteten Bauteilen oder die erstmalige Anbringung bei energietechnisch schlechter Bausubstanz beziehen müssten, was in casu aber nicht dargetan werde. Die Zusatzinvestition sei vielmehr vorgenommen worden, nachdem Anfang des Jahres 2009 die KEV[992] eingeführt wurde. Es könne den Steuerpflichtigen zwar nicht zum Vorwurf gemacht werden, von der neu zugänglichen finanziellen Erleichterung profitiert zu haben, darüber hinaus könnten sie aber, unter den gegebenen Umständen, nicht auch noch eine steuerliche Privilegierung für sich in Anspruch nehmen. Dies gelte umso mehr, als diese Sonderbehandlung nur restriktiv zu gewähren sei. Zudem handle es sich vorliegend nicht um Misch-

---

989 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 48; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, Ziff. 2 und 4 S. 1; Kanton Thurgau, StP 34 Nr. 3, Ziff. 3.3; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 3.3.1.1 f.; Steuerverwaltung des Kantons Genf, Installations photovoltaïques, Ziff. 1 und 3; siehe hierzu bspw. Urteile des StG SO SGSTA.2015.34; BST.2015.31 vom 11. Januar 2016 E. 3 und 5 f.; Urteil des StRKGer AG 3-RV.2007.217 vom 25. März 2010 E. 4.

990 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2A.223/1997 vom 11. Juni 1999 E. 3.g). Siehe zu den Aufwendungen mit Mischcharakter hiervor N 202 f.

991 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012.

992 Siehe hierzu Art. 19 ff. EnG und Ziff. 2 StromVG.

ausgaben, d.h., ein bloss werterhaltender Aspekt sei nicht ersichtlich. Vielmehr führe die Zusatzinvestition zu einer integralen Wertvermehrung.[993] Zur Praxis einzelner Kantone, wonach nur Energiesparmassnahmen als abzugsfähiger Aufwand zu berücksichtigen seien, die später als fünf Jahre nach dem Neubau eines Gebäudes getätigt würden, nimmt das Bundesgericht nicht abschliessend Stellung. Es lässt aber in seiner Argumentation durchblicken, dass es dieser Kompromisslösung durchaus etwas abgewinnen könne.[994]

cc) Rechtslage in den Kantonen

410 In Bezug auf die Installation von Fotovoltaikanlagen führt die Abgrenzung zwischen einem Neubau und einer bestehenden Baute auch in den Kantonen regelmässig zu Problemen. Oftmals stellt sich die Frage, ob die Installation der Anlage unweigerlich in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Erstellung der Liegenschaft steht oder ob die Installation an einer bereits bestehenden Baute ausgeführt wurde. Die kantonale Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis fallen dementsprechend auch uneinheitlich aus. So wurde zu einer Fotovoltaikanlage, die innerhalb von weniger als einem Jahr nach Fertigstellung einer Liegenschaft in Betrieb genommen wurde, festgehalten, dass Aufwendungen für den Einbau von Fotovoltaikanlagen in einen Neubau oder zeitnah zur Erstellung der Baute, namentlich innert fünf Jahren, grundsätzlich keine abzugsfähigen Energie- und Umweltschutzmassnahmen darstellen würden.[995] Begründet wird diese Handhabung damit, dass auf diese Weise der Sinn und Zweck der Regelung respektiert werde, der darin läge, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubsubtanz bzw. energietechnisch veraltete Geräte möglichst auf den heutigen Stand der Technik zu bringen. Zudem sei der Begriff der abzugsfähigen Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen restriktiv auszulegen, handle es sich doch dabei in der Regel um nicht abzugsfähige Anlagekosten, die eine nicht unproblematische Abwei-

993 Zum Ganzen Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.2 ff.

994 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.2 f.; vgl. hierzu auch Urteile des BGer 2C_438/2013 und 2C_439/2013 vom 13. Mai 2013 E. 2.

995 Kanton Thurgau, StP 34 Nr. 3, Ziff. 3.2 und 4.3; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 4.2 S. 12 und Ziff. 4.5 S. 14 f.; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 3.1; Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 4.1 S. 8 f.; Steuerverwaltung des Kantons Genf, Installations photovoltaïques, Ziff. 2.1; Urteile des StGer SO SGSTA.2012.103 und BST.2012.101 vom 4. März 2013 E. 3.1.2; Urteile des StGer SO SGSTA.2012.60 und BST.2012.59 vom 29. Oktober 2012 E. 3.2.

chung von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beinhalten würde.[996]

411 Demgegenüber wurde die Abzugsfähigkeit der Kosten für eine Fotovoltaikanlage, die rund 21 Monate nach Erstellung und Bezug eines Einfamilienhauses erstellt wurde, bejaht. Das zürcherische Verwaltungsgericht ist der Auffassung, dass die Investitionen in diesem Zeitraum nicht mehr als Herstellungskosten in Bezug auf das fertig erstellte und bereits bezogene Gebäude qualifiziert werden können. Vielmehr handle es sich um eine bestehende Immobilie, weshalb die Aufwendungen zum Abzug zuzulassen seien. Anders würde es aussehen, wenn eine Steuerumgehung vorläge, etwa wenn energiesparende Investitionen zwar anlässlich des Neubaus eingeplant würden, die Erstellung aber bewusst nach Beendigung und Bezug der Baute vorgenommen werde. Ebenfalls erachtet das Gericht es als nicht sinnvoll, die Abzugsmöglichkeiten auf Altbauten zu beschränken und deshalb erst nach einer Sperrfrist von mehreren Jahren nach Erstellung einer Baute zuzulassen. Vielmehr seien die Abzüge nicht nur bei Altbauten zulässig, sondern auch bei Gebäuden, die weniger als zehn Jahre alt seien.[997]

dd) Würdigung

I) Vorbemerkung

412 Vorauszuschicken ist, dass die Argumentation des Bundesgerichts nicht überzeugt. Ebenso ist die Sperrfrist von fünf Jahren, während dieser kein Abzug für Fotovoltaikanlagen zulässig sein soll, diskutabel.

II) Mischcharakter als Abzugsvoraussetzung

413 Die Voraussetzung, wonach Energiekosten nur dann abzugsfähig sein sollen, wenn sie einen Mischcharakter haben, d.h. den Wert der betroffenen Baute nur teilweise vermehren, ist nicht sachgerecht. In aller Regel dürften die Investitionen in Energiesparmassnahmen (zumindest überwiegend) wertvermehrenden Charakter aufweisen. Soweit es sich um den blossen Ersatz einer Installation handelt, sind solche Kosten sowieso als Unterhaltskosten abzugsfähig. Daher ist es für die Abzugsfähigkeit nicht entscheidend, ob die Investition in Energiesparmassnahmen einen Mischcharakter aufweist. Es ist eben gerade die Intention des Gesetzgebers, dass wertvermehrende Aufwendungen dann, wenn sie dem Energiesparen dienen, den Unterhaltskosten (obwohl

---

996 Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Analyse zu Photovoltaikanlagen, S. 4.

997 Zum Ganzen Urteile des VGer ZH SB.2010.00040 und SB.2010.00041 vom 17. November 2010 E. 2.2.1. Teilweise gilt auch die Praxis, wonach die Installationskosten für Fotovoltaikanlagen grundsätzlich abziehbar sind, sofern sie nicht im Bemessungsjahr der Fertigstellung (Bauabnahme) erfolgt sind (Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, Ziff. 3.1.1 S. 2).

systemwidrig) gleichgestellt werden und somit vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können. Soweit also der Bundesrat in Art. 5 LiegVo davon spricht, dass es bei der Abzugsfähigkeit unter dem Titel des Energiesparens um den „Ersatz von veralteten Bauteilen" geht, ist dies nicht zutreffend. Vielmehr sind die Kosten für die Ersatzmassnahme per se abzugsfähig. Es kann höchstens darum gehen, den beim Ersatz allenfalls vorhandenen wertvermehrenden Anteil den Unterhaltskosten gleichzustellen und zum Abzug zuzulassen.[998]

III) Beschränkung auf bestehende Gebäude

414 Richtigerweise wird jedoch die Abzugsfähigkeit auf Massnahmen an bestehenden Gebäuden beschränkt, weil die Investitionen nach Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG den Unterhaltskosten gleichgestellt werden.[999] Bereits per Definition können Unterhaltskosten nur bei bestehenden Gebäuden anfallen. Befindet sich das Gebäude im Stadium der Errichtung, ist auch kein Gebäudeunterhalt möglich. Vielmehr stellen Aufwendungen, die anlässlich der Erstellung eines Gebäudes vorgenommen werden, nicht abzugsfähige Herstellungskosten bzw. Anlagekosten dar.[1000] Für einen Abzug wird folglich bloss vorausgesetzt, dass bei Aufwendungen für Energiesparen das Gebäude bereits erstellt ist. Handelt es sich, wie es bei einer Fotovoltaikanlage der Fall ist, unzweifelhaft um eine förderungswürdige Energiesparmassnahme und wird die Installation an einem bestehenden Gebäude angebracht, sind die damit verbundenen Kosten abzugsfähig; dies selbst dann, wenn die Investition zu einer integralen Wertvermehrung führt, was bei der erstmaligen Anbringung einer Fotovoltaikanlage immer der Fall sein dürfte.

IV) Zeitpunkt der Installation bzw. Sperrfrist

415 Nach der hier vertretenen Auffassung spielt es keine Rolle, wann die Installation am bestehenden Gebäude angebracht wird. Es gibt keine offenkundigen Gründe, weshalb die Kosten für Fotovoltaikanlagen zwei Jahre nach dem Neubau eines Gebäudes nicht abzugsfähig, hingegen fünf Jahre nach der Erstellung der Baute abzugsfähig sein sollten. Insbesondere drängt sich die Frage auf, ob man bei einem vierjährigen Gebäude tatsächlich noch von einem Neubau bzw. einer zeitnah zur Fertigstellung des Neubaus erfolgten Investition sprechen kann. Das Bundesgericht weist im oben erwähnten Ent-

998 Zum Ganzen RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 40; a.M. Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 49; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 80.

999 RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 40.

1000 Zum Ganzen Urteile des VGer ZH SB.2010.00040 und SB.2010.00041 vom 17. November 2010 E. 2.2.1; Urteil des VGer VD FL.2003.0036 vom 16. Dezember 2005 E. 1.c); vgl. ferner Urteil des BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1 m.w.H.

scheid darauf hin, dass der Gesetzgeber es offengelassen habe, zu definieren, wann ein Alt- und wann ein Neubau[1001] vorliege. Meines Erachtens musste er dies allerdings auch nicht regeln, denn der Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber äussert sich in keiner Weise dahin gehend, dass er energiesparende Investitionen nur auf Altbauten beschränken wolle. Vielmehr setzt er einzig voraus, dass die Massnahmen an einem bestehenden Gebäude ausgeführt werden, sei es durch die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder den Ersatz von veralteten Installationen.[1002] Hätte der Gesetzgeber die Abzugsmöglichkeiten der Kosten auf Altbauten beschränken bzw. bei „erstellungsnahen" Installationen untersagen wollen, wäre es ihm freigestanden, eine solche Sperrfrist vorzusehen.[1003] Vielmehr ist davon auszugehen, falls das Gebäude fertig erstellt und bezogen ist, dass es sich fortan um ein bestehendes Gebäude im Sinn des Gesetzes handelt, zumal eine Sperrfrist der gewünschten Wirkung, bestehende Bausubstanz möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen und damit energiesparender und umweltschonender zu machen, zuwiderlaufen würde.

416 Zugegebenermassen kann eine fehlende Sperrfrist dazu führen, dass die Steuerpflichtigen auf die Idee kommen könnten, die Fotovoltaikanlage nicht gleich bei der Erstellung des Neubaus anbringen zu lassen, mit der Folge, dass die entsprechenden Kosten nicht einkommensmindernd geltend gemacht werden könnten, sondern damit noch etwas zuzuwarten, damit der Aufwand den Unterhaltskosten gleichgestellt wird und somit vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden kann. Selbstverständlich muss in diesem Fall dann aber eine Steuerumgehung geprüft werden. Der damit verbundene Aufklärungsaufwand dürfte sich jedoch in einem durchaus vertretbaren Rahmen bewegen.[1004] Vorwiegend dürfte hierbei abzuklären sein, ob die Fotovoltaikanlage als energiesparende Investition zwar anlässlich des Neubaus eingeplant, die Erstellung jedoch nach Beendigung und Bezug der Baute vorgenommen wurde oder ob die Planung des Einbaus der Anlage tatsächlich erst nachträglich, d.h. nachdem der Neubau stand und bezogen wurde, stattgefunden hat.[1005]

1001 Urteile des BGer 2C_727/2012 und 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.3.

1002 Art. 5 LiegVo.

1003 Zum Ganzen Urteile des VGer ZH SB.2010.00040 und SB.2010.00041 vom 17. November 2010 E. 2.2.2.

1004 Zum Ganzen RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 41.

1005 Zum Ganzen Urteile des VGer ZH SB.2010.00040 und SB.2010.00041 vom 17. November 2010 E. 2.2.2. Das Steuergericht Solothurn hatte einen solchen Fall der Steuerumgehung zu prüfen, dabei jedoch die Frage unbeantwortet gelassen, da die Installation innerhalb der Sperrfrist von fünf Jahren vorgenommen

V) Subjektive Beweggründe für die Installation

417 Aufgrund der objektiv-technischen Betrachtungsweise kann es grundsätzlich auch nicht auf das Motiv ankommen, weshalb sich jemand dazu entschliesst, Aufwendungen für Energiesparmassnahmen zu tätigen. Folglich spielt es auch keine Rolle, ob der Steuerpflichtige die Aufwendungen aufgrund der neuen Einspeisevergütung oder anderweitiger Gründe vorgenommen hat.[1006]

ee) Konklusion und Lösungsansatz

418 Nach dem Gesagten kann für die Abzugsfähigkeit der Kosten grundsätzlich immer nur entscheidend sein, dass die Fotovoltaikanlage als energiesparende Massnahme an einem bestehenden Gebäude installiert wird und keine Steuerumgehung vorliegt.[1007]

ff) Exkurs: Aufdachanlagen

I) Ausgangslage und Rechtsprechung des bernischen Verwaltungsgerichts

419 Das bernische Verwaltungsgericht hat im Zusammenhang mit der Frage der amtlichen Bewertung einer Liegenschaft in zwei Urteilen vom 24. April 2017 entschieden, dass Fotovoltaikanlagen, die als sog. Aufdachanlagen konstruiert sind, nicht als Bestandteil der Liegenschaft gelten.[1008] Das Verwaltungsgericht hat das Bestehen einer äusseren Verbindung zwischen dem Gebäude und der Fotovoltaikanlage zwar grundsätzlich bejaht,[1009] deren Bestandteilseigenschaft gemäss Art. 642 Abs. 2 ZGB insgesamt aber verneint.[1010] Dies begründete das Gericht insbesondere damit, dass die Fotovoltaikanlage erst rund sieben Jahre nach der Errichtung des Gebäudes auf dem Dach installiert worden sei und die Anlage mithin weder eine Dachfunktion noch eine konstruktive Einheit mit dem Dach bilde, sondern eine vom Dach unabhängige zusätzliche Installation darstelle. Damit fehle es an einer inneren Verbindung mit

wurde (Urteile des StGer SO SGSTA.2012.103 und BST.2012.101 vom 4. März 2013 E. 3.1.1 f.).

1006 RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 41; siehe zur objektiv-technischen Betrachtungsweise hiervor N 199.

1007 Mit Ausnahme der Kantone, die bei den Staats- und Gemeindesteuern die Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, nicht den Unterhaltskosten gleichgestellt haben. In diesen Kantonen sind bei den kantonalen Steuern die Kosten für die Fotovoltaikanlage in werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen aufzuteilen (siehe hiervor N 375).

1008 Urteile des VGer BE 100.2016.195U und 100.2016.196U vom 24. April 2017.

1009 Urteile des VGer BE 100.2016.195U und 100.2016.196U vom 24. April 2017 E. 3.1.

1010 Urteile des VGer BE 100.2016.195U und 100.2016.196U vom 24. April 2017 E. 3.5.

der Liegenschaft im Sinn eines Verhältnisses von Hauptsache und Bestandteil. Ferner bewirke eine Entfernung der Anlage weder eine Zerstörung noch eine Beschädigung oder eine Veränderung im Sinn von Art. 642 Abs. 2 ZGB, weshalb eine körperliche Verbindung fehle. Damit mangle es der Anlage an den charaktertypischen Eigenschaften, um als Bestandteil der Liegenschaft zu gelten.[1011]

420 Die Steuerverwaltung des Kantons Bern war mit diesen Urteilen nicht einverstanden und hat die beiden Entscheide beim Bundesgericht angefochten, weswegen sie noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind.[1012]

II) Lehrmeinungen und Ansicht der Steuerverwaltung des Kantons Bern

421 Die Ansicht des bernischen Verwaltungsgerichts wird jedoch von einem Teil der Literatur und der Steuerverwaltung des Kantons Bern nicht geteilt. Unter anderem wird geltend gemacht, dass durchaus eine enge physische Verbindung einer additiven Solaranlage zu einem Gebäude bestehe und eine Abtrennung zu einer unvermeidlichen Beschädigung an der Hauptsache führen könne. Auch sei eine innere Verbindung dahin gehend gegeben, indem die Fotovoltaikanlagen den Zweck der Hauptsache erweitern und diese ökonomisch wertvoller machen würden. Zur Erfüllung dieses Zwecks seien die Aufdachanlagen unverzichtbar und würden deshalb einen Bestandteil der Liegenschaft darstellen.[1013] Ebenfalls wird ins Feld geführt, dass als Folge dieser Urteile Aufdachanlagen künftig als bewegliches Vermögen qualifiziert und besteuert werden müssten. Dies wiederum würde dazu führen, dass Abzüge für Liegenschaftskosten an diesen Anlagen nicht mehr möglich wären und der Abzug für Kosten von Energiesparmassnahmen bei Liegenschaften diesbezüglich keine Anwendung mehr fände.[1014]

1011 Urteile des VGer BE 100.2016.195U und 100.2016.196U vom 24. April 2017 E. 3.3 ff.

1012 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, S. 1.

1013 Zum Ganzen HRUBESCH-MILLAUER, Solarenergieanlagen, S. 357 ff.; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, S. 1; ebenso Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 3.3.1. A.M. bzw. differenzierter HÜRLIMANN-KAUP/OSWALD, die darauf hinweisen, dass sich Aufdachanlagen nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen als Bestandteil ansehen liessen; namentlich dann, wenn ein Teil des Stroms für die Versorgung des Gebäudes verwendet werde oder die Aufdachanlage nach Ablauf der vereinbarten Baurechtsdauer die Funktion der Stromversorgung dieses Gebäudes übernehmen solle (HÜRLIMANN-KAUP/OSWALD, Fotovoltaikdienstbarkeit, S. 703 f.); vgl. ferner SIEGENTHALTER, Photovoltaikanlagen, N 7 S. 3; BGE 138 III 650 E. 6.6 S. 658 f.

1014 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, S. 1.

III) Würdigung und Lösungsansatz

422 Grundsätzlich sind die Kosten für die erstmalige Anbringung bzw. für den Ersatz einer Fotovoltaikanlage als energiesparende Investitionen in die bestehende Liegenschaft von der Einkommenssteuer abziehbar. Es stellt sich die Frage, ob die Qualifikation von Aufdachfotovoltaikanlagen als Nichtbestandteil einer Liegenschaft zur Folge hat, dass diese Investitionen von der Steuer nun nicht mehr abziehbar sind. Wie hiervor ausgeführt,[1015] sind Investitionen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, abziehbar, und zwar sowohl solche für den Ersatz von veralteten als auch solche für die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden. Mit anderen Worten ist es für die Abzugsfähigkeit der Kosten entscheidend, dass die Arbeiten an einem bestehenden Gebäude ausgeführt werden. Die zivilrechtliche Qualifikation der Installation als Bestandteil der Liegenschaft oder Fahrnisbaute spielt zu diesem Zeitpunkt keine Rolle. Daher sollten nach der hier vertretenen Auffassung die Investitionen für die Anbringung bzw. für den Ersatz einer Aufdachfotovoltaikanlage, die zivilrechtlich keine Bestandteilseigenschaft aufweist, in jedem Fall als Energiesparmassnahme weiterhin abzugsfähig bleiben.[1016]

423 Problematischer ist die Situation, wenn es um die späteren Unterhaltskosten solcher Aufdachanlagen geht. Würde man der Argumentation des bernischen Verwaltungsgerichts folgen, wären Aufdachfotovoltaikanlagen keine Bestandteile eines Gebäudes mehr. Die zivilrechtliche Qualifikation als Nichtbestandteil einer Liegenschaft hätte zur Folge, dass diese Anlagen steuerrechtlich als bewegliches Vermögen bzw. als Fahrnisbaute[1017] zu behandeln wären. Gemäss Art. 32 Abs. 1 DBG können beim beweglichen Privatvermögen nur die Kosten der Verwaltung durch Dritte und die weder rückforderbaren noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern abgezogen werden. Mit anderen Worten wäre es grundsätzlich nicht möglich, Aufwendungen für den Unterhalt des beweglichen Privatvermögens bzw. der Fahrnisbauten abzuziehen.[1018] Folglich könnten bei Aufdachsystemen, die als Fahrnisbauten qualifiziert werden, keine Abzüge für Liegenschaftsunterhaltskosten mehr geltend gemacht werden.

1015 Siehe hiervor N 413 ff.

1016 A.M. Steuerverwaltung des Kantons Bern, Photovoltaikanlagen, S. 1.

1017 Siehe zum Grundstück als Bewertungsobjekt hiervor N 119 f.

1018 Siehe bspw. Urteile des KGer FR 604 2013 87 und 604 2013 88 vom 17. März 2015 E. 4.b). Eine Ausnahme besteht bei der Vermietung oder Verpachtung von beweglichem Privatvermögen (Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 3).

Im Gegensatz zu den Aufdach- erfordern Indachsolaranlagen in der Regel eine komplette Dachsanierung, da sie ins Dach integriert werden müssen. Folglich dürften Indachsysteme wesentlich kostspieliger sein als Aufdachsolaranlagen, die auf eine Unterkonstruktion montiert werden können.[1019] Unter Umständen kann dies dazu führen, dass ein Hauseigentümer gänzlich auf die Installation einer Solaranlage verzichtet, weil er sich einerseits eine Indachanlage nicht leisten kann und andererseits sich aufgrund der nicht Abziehbarkeit der Kosten im Zeitpunkt der Installation und der späteren Unterhaltskosten gegen eine Aufdachanlage entscheidet. Wie hiervor[1020] ausgeführt, dürfte dies allerdings dem gesetzgeberischen Willen zuwiderlaufen und dem ausserfiskalischen Ziel der Förderung von energiesparenden Massnahmen nicht dienlich sein. 424

Ferner ist die Ansicht des bernischen Verwaltungsgerichts vor dem Hintergrund der steuerlichen Gleichbehandlung nur schwer vertretbar. Nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten. Sowohl der Steuerpflichtige, der eine Indachfotovoltaikvorrichtung installiert hat, als auch der Steuerpflichtige mit einer Aufdachanlage haben in Energiesparmassnahmen investiert. Beide Installationsvarianten weisen eine körperliche Verbindung zum Gebäude als Hauptsache auf. Beide Fotovoltaikanlagen dienen der Energieversorgung und weisen daher einen funktionellen Zusammenhang zum Gebäude bzw. Dach auf. Damit befinden sich die steuerpflichtigen Personen grundsätzlich in gleichen Verhältnissen und sind deshalb in derselben Weise mit Steuern zu belasten. Folglich müsste der Steuerpflichtige mit einer Aufdachanlage wie auch der Steuerpflichtige mit einer Indachanlage die Unterhaltskosten für diese Installationen in Abzug bringen können, und dies unabhängig davon, ob es sich um eine Fahrnisbaute oder um einen Bestandteil der Liegenschaft handelt. 425

Ein weiterer Aspekt sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass meines Erachtens auch bei Aufdachanlagen die aus zivilrechtlicher Sicht geforderte äussere und innere Verbindung zur Liegenschaft durchaus besteht, sodass Aufdach- genau gleich wie Indachlösungen als Bestandteil einer Liegenschaft angesehen werden sollten. Insbesondere liegt eine innere Verbindung nicht nur dann vor, wenn die additive Solaranlage ausschliesslich oder zumindest teilweise der Energieversorgung des Gebäudes selbst dient, sondern auch dann, wenn der gewonnene Strom in das öffentliche Netz eingespeist wird. Mit der Inbetriebnahme einer solchen Solaranlage wird das Gebäude nicht mehr einzig zu Wohnzwecken, sondern auch zur Generierung zusätzlicher Einnahmen durch die Solaranlage verwendet. Die Solaranlage wird für die wirtschaftliche 426

1019 Vgl. HRUBESCH-MILLAUER, Solarenergieanlagen, S. 352.

1020 Siehe zur Problematik der Erreichung ausserfiskalischer Ziele hiervor N 376 ff.

Funktionstüchtigkeit der Liegenschaft in diesem Sinn wesentlich, als sie die Hauptsache wirtschaftlich wertvoller macht. Dies wiederum ergänzt die Funktionsfähigkeit der Hauptsache. Damit besteht zwischen Gebäude und Aufdachsolargeräten eine wirtschaftlich-funktionelle Verbindung, die vorausgesetzt wird, um eine innere Verbindung im Sinn einer sachlichen Einheit bejahen zu können.[1021] Darüber hinaus dürften auch Aufdachanlagen nicht ohne Weiteres von einem Gebäude entfernt werden können. Insbesondere ist davon auszugehen, dass das bestehende Dach dabei einen Schaden nehmen wird, was zur Folge hätte, dass auch aus zivilrechtlicher Sicht eine äussere Verbindung zur Liegenschaft bejaht werden kann.

427 Interessant wird sein, wie das Bundesgericht diese Problematik beurteilen wird. Es bleibt zu hoffen, dass sich das Gericht bei der Frage der Qualifikation dieser additiven Fotovoltaikanlagen auch mit den steuerrechtlichen Folgen für die Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen auseinandersetzen wird.

b) Wintergärten, Balkonverglasungen und Windfänge

428 Nicht selten sind Wintergärten, Balkonverglasungen und Windfänge Gegenstand der Prüfung des Anwendungsbereichs von Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Daher werden diese Baumassnahmen im folgenden Abschnitt näher untersucht.

aa) Rechtslage bei Wintergärten

429 Das Bundesgericht und die kantonalen Gerichte lehnen es – meines Erachtens grundsätzlich zu Recht – ab, Investitionskosten für den Neubau von Wintergärten als Energiesparmassnahmen zum Abzug zuzulassen. Die Gerichte begründen dies damit, dass die Errichtung eines Wintergartens in der Regel der Wohnraumerweiterung dient und deshalb die Kosten als nicht abzugsfähige, wertvermehrende Aufwendung zu qualifizieren sind. Der damit meist ebenfalls verfolgte Zweck der Energieeinsparung lässt sich nur in verhältnismässig bescheidenem Masse verwirklichen. Im günstigsten Fall kann bei einem Wintergarten mit einer Heizöleinsparung von rund 10 % gerechnet werden.[1022] Bereits daraus geht hervor, dass sein Hauptzweck in der Raum-

1021 HRUBESCH-MILLAUER, Solarenergieanlagen, S. 354 und 358.

1022 Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1 und 2.4; vgl. ferner Urteil des BGer vom 9. Oktober 1989 in StR S. 557, E. 3 S. 559; Urteil des VGer AG vom 3. Mai 1994 in StE 1995 B 25.7 Nr. 28 E. 5.b); Urteile des StGer SO SGSTA.2011.18 und BST.2011.12 vom 16. Mai 2011; Urteil des KGer JU ADM 44/2010 vom 3. Mai 2011 E. 5.2; Urteile des KGer FR 607 2013 29 und 607 2013 30 vom 18. November 2014 E. 2.d); Auszug aus dem Urteil der StRK TG Nr. 51/2000 vom 15. Mai 2000 in StR 2001 S. 284; Urteil der StRK BE vom 13. Februar 1990 in StE 1990 25.7 Nr. 19 E. 4. Ebenso

nutzung liegt, während es sich bei seinen energetischen Auswirkungen um Sekundärfunktionen handelt.[1023] Erfahrungsgemäss kann dieselbe Isolationswirkung mit einem Bruchteil der Kosten für einen Wintergarten durch eine zusätzliche Isolierung der betroffenen Fassade mit Einschluss der Fenster erreicht werden.[1024] Damit steht der Wohnkomfort im Mittelpunkt und die getroffenen Investitionen sowie die geschaffene Erweiterung sprengen den Rahmen jener Massnahmen, der durch die Beispiele in Art. 1 lit. a VMRE[1025] gelegt worden ist.[1026] Denn Isolationsmassnahmen sind als Liegenschaftsunterhalt nur anzuerkennen, wenn sie in erster Linie der Wärmedämmung dienen. Es ist offensichtlich, dass Wintergärten nicht nur zum Zweck der Wärmedämmung erstellt werden.[1027] Die Kosten für die Erstellung eines Wintergartens können nur dann ausnahmsweise als energiesparende Massnahme vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, wenn ein wesentlicher Energiespareffekt mittels einer Simulationsrechnung durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann.[1028]

---

verhalte es sich bei den Kosten für den Abriss eines Wintergartens mit anschliessender Neuerstellung. Der neu erstellte Wintergarten sei als Ersatz steuerlich einem Neubau gleichzusetzen und die entsprechenden Wiederaufbaukosten seien nicht als Unterhaltskosten, sondern vollumfänglich als nicht abzugsfähige Anlagekosten zu qualifizieren (Rechtsprechungsbericht zum Urteil der StRK BE vom 19. Juni 2012 in BVR 2013 S. 146, Ziff. 4.2 S. 149; vgl. auch Urteil des VGer BE vom 21. März 2013 in StE 2013 B 25.6 Nr. 62 E. 3.1.).

1023 Urteil des VGer AG vom 3. Mai 1994 in StE 1995 B 25.7 Nr. 28 E. 5.c)bb); Urteil der StRK BL vom 6. November 1998 in StE 2000 B 25.7 Nr. 1 E. 3.c).

1024 Urteil der StRK BE vom 13. Februar 1990 in StE 1990 25.7 Nr. 19 E. 2.

1025 Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle, also u.a. Isolationsmassnahmen wie die Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken, der Ersatz von Fenstern durch energetisch bessere Fenster etc.

1026 Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4 E. 3.1. Ebenso verhält es sich mit einem Lüftungssystem, bei dem die Verbesserung der Luftqualität und nicht die Einsparung von Heizkosten im Vordergrund steht (Urteile des KGer FR 607 2013 29 und 607 2013 30 vom 18. November 2014 E. 3 f.).

1027 Urteil des VGer AG vom 3. Mai 1994 in StE 1995 B 25.7 Nr. 28 E. 5.c)bb).

1028 Urteil der StRK BL vom 6. November 1998 in StE 2000 B 25.7 Nr. 1 E. 3.b) f.; vgl. ferner Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.3 f.; Urteil der StRK BE vom 13. Februar 1990 in StE 1990 25.7 Nr. 19 E. 2.

bb) Rechtslage bei Balkon- und Sitzplatzverglasungen

I) Rechtslage in den Kantonen

430 Annähernd gleich verhält es sich im Fall einer Verglasung von Balkonen und Sitzplätzen, wobei stets die konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen sind und zu beachten ist, dass nicht alle Kantone diesen Fall gleich handhaben.[1029]

431 Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hatte die Abzugsfähigkeit der Kosten für eine Verglasung eines nach Westen ausgerichteten Balkons als Energiesparmassnahme nicht akzeptiert, entspreche doch die durchgeführte Balkonverglasung eher einer Raumerweiterung im Sinn eines Wintergartens. Zudem könne eine positive Auswirkung auf die Energiebilanz des Hauses nicht nachgewiesen werden.[1030] Ähnlich sieht es der Kanton Thurgau, der die gesamten Investitionskosten bei der Neuerstellung von Balkonverglasungen als wertvermehrende Aufwendungen qualifiziert und einen Abzug von energiesparenden Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen ausschliesst. Vorbehalten bleibe jedoch bei jedem Einzelfall der vom Steuerpflichtigen erbrachte Nachweis einer positiven Gesamtenergiebilanz.[1031]

432 Der Kanton Aargau verfolgt diesbezüglich eine grosszügige Steuerpraxis. Sitzplatz- und Balkonverglasungen gelten in der Regel solange als abzugsberechtigte Energiesparmassnahmen, soweit diese im Bereich der bestehenden gedeckten Sitzplatzfläche oder im Bereich der bestehenden Balkonfläche erstellt werden. Darüber hinausgehende Erweiterungen gelten als nicht abzugsfähige Um- und Anbauten.[1032] Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau vertritt ferner die Auffassung, dass es aufgrund von Art. 5 LiegVo und Art. 1 VMRE für die Bejahung der Abzugsfähigkeit ausreichend sei, wenn die Investitionen zur rationellen Energieverwendung beitragen würden. Eine erhebliche Wirkung der Energiesparmassnahme, bezogen auf das Gesamtgebäude, müsse nicht (mehr) nachgewiesen werden. Daher seien die Auslagen für jede Massnahme, die in der VMRE aufgelistet oder deren energiesparende Wirkungen erwiesen sei, vollumfänglich abzugsfähig.[1033] Folglich wurden die Kosten für die Einglasung eines Balkons vollumfänglich zum Abzug zugelassen, da – nach Meinung des Verwaltungsgerichts – unter anderem durch die Sonneneinstrahlung im Winterhalbjahr der Balkon aufgeheizt und dem Ver-

---

1029 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 81.

1030 Urteil der VerwRK SG I/1-2009/120 vom 20. Mai 2010 E. 3.c)bb).

1031 Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Energiesparen und Umweltschutz, Ziff. 4.1.

1032 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 4.3 S. 10 f.

1033 Urteil der VGer AG vom 18. Juni 2002 in StE 2003 B 25.7 Nr. 2 E. 4.a)bb) und 4.c); vgl. Urteil des StRKGer AG 3-RV.2007.275 vom 23. Oktober 2008 E. 3.3.1.

lust von Energie der Gebäudehülle entgegengewirkt werde. Somit würden diese Massnahmen eine taugliche Energiesparmassnahme darstellen. Dabei spiele es insbesondere keine Rolle, dass die gewählte Einglasung des Balkons verglichen mit anderen möglichen Massnahmen teuer erscheinen möge, denn die steuerpflichtigen Personen seien nicht verpflichtet, die kostengünstigste Massnahme zu wählen.[1034]

II) Würdigung und Lösungsansatz

433 Die extensive Auslegung des Kantons Aargau bzw. dessen Verwaltungsgerichts dürfte jedoch zu weit gehen und das Lenkungsziel von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen verfehlen. In erster Linie sollten die Auslagen für Massnahmen abziehbar sein, die eine energiesparende Wirkung haben. Dementsprechend hat ebenfalls das Bundesgericht festgehalten, dass Massnahmen, die nur zweitrangig energiesparende Effekte haben, aber in erster Linie dem Wohnkomfort dienen oder den Wohnraum erweitern, den von der VMRE gezogenen Rahmen sprengen. Die Aufzählung in Art. 1 VMRE ist zwar nicht abschliessend und es bleibt an sich Raum für die steuerliche Berücksichtigung weiterer Massnahmen in diesem Bereich, doch sind Kosten für solche weiteren Massnahmen nur nach Rücksprache mit entsprechenden Fachbehörden zum Abzug zuzulassen.[1035] Demzufolge sollte die Einglasung eines Balkons, die vorwiegend der besseren Nutzung des Balkons dient und bei der das Energiesparen nicht im Vordergrund steht, nicht als abzugsfähige Energiesparmassnahme qualifiziert werden.[1036] Vorbehalten bleiben jedoch diejenigen Fälle, bei denen eine positive Gesamtenergiebilanz nachgewiesen[1037] werden kann.

434 Vielmehr hat im Fall einer Balkonverglasung bezüglich der Kosten eine übliche Ausscheidung in wertvermehrende und abzugsfähige werterhaltende Aufwendungen zu erfolgen. Bei der vorgesehenen Steuerbegünstigung von Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen geht es um deren Förderung und damit sollten diese bei einer Verglasung des Balkons oder Sitzplatzes die primäre Rolle spielen. Richtigerweise wurde sodann bei einer Sitzplatzvergla-

---

1034 Urteil der VGer AG vom 18. Juni 2002 in StE 2003 B 25.7 Nr. 2 E. 5.a) f.

1035 Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1. Aufgrund der objektiv-technischen Betrachtungsweise kommt es zudem nicht auf das Motiv an, weshalb sich ein Steuerpflichtiger für eine Balkonverglasung entschlossen hat (vgl. hiervor N 199 und 417).

1036 In diesem Sinn sind bspw. die Kosten für die Verglasung und Installation einer elektrischen Fussbodenheizung auf einem Balkon nicht zum Abzug zuzulassen, denn auch bei diesem Umbau steht die Wohnraumerweiterung im Vordergrund (Urteil des StRKGer AG 3-RV.2007.275 vom 23. Oktober 2008 E. 3.3.1).

1037 Wobei der Nachweis in Form eines Berichts von einer Fachbehörde zu erbringen ist (siehe hierzu Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.3 f.).

sung, die erst drei Jahre nach Erstellung des Wohnhauses vorgenommen wurde, der steuerliche Abzug der Auslagen verweigert, da der Raumgewinn im Vordergrund stand.[1038] Nicht zuletzt auch deshalb ist eine restriktive Handhabung angezeigt, da die Abzugsfähigkeit von energiesparenden und dem Umweltschutz dienenden Aufwendungen eine nicht unproblematische Abweichung von den Besteuerungsgrundsätzen enthält. Dieses Spannungsverhältnis sollte nicht überstrapaziert werden.[1039]

cc) Rechtslage bei Windfängen

I) Definition von Windfängen bzw. Abgrenzung zu Wintergärten

435 Oftmals stehen die Gerichte vor dem Problem, ob der fragliche Umbau, sei es die Verglasung eines Balkons oder ein Anbau, als Windfang zu qualifizieren ist. Dies insbesondere auch deshalb, weil die Steuerpflichtigen versucht sind, zu argumentieren, dass sie mit dem Umbau z.B. nicht einen Wintergarten, sondern einen Windfang in der Bauweise eines Wintergartens realisiert hätten.[1040] Denn sollte es sich um einen unbeheizten Windfang handeln, würde dies einer Energiesparmassnahme gemäss Art. 1 lit. a Ziff. 4 VMRE entsprechen und die damit verbundenen Kosten wären abzugsfähig.

436 Als steuerertragsmindernde Tatsache ist die Abzugsfähigkeit der Auslagen für die Energiesparmassnahmen vom Steuerpflichtigen mit den dienlichen Unterlagen zu belegen.[1041] Daher muss der Steuerpflichtige nachweisen könnten, dass es sich bei einer baulichen Massnahme um einen Windfang handelt. Um einen Windfang annehmen zu können, muss der Steuerpflichtige darlegen, dass es sich beim fraglichen Objekt um einen geschlossenen und überdachten Anbau bei der Eingangstüre eines Wohnhauses handelt, worin die steuerpflichtige Person, vor Zugluft und Regen geschützt, das Haus betreten oder Kontakte mit Besuchern pflegen kann. Folglich sollte der Anbau in erster Linie als Schleuse dienen und aufgrund seiner beschränkten Funktion in aller Regel lediglich eine Fläche von kaum mehr als 2–3 m^2 ausweisen. Die Abzugsfähigkeit als Energiesparmassnahme rechtfertigt sich deshalb, da durch den unbeheizten Windfang der Wärmeverlust beim Betreten des Hauses im Gebäudeinnern minimiert werden kann.[1042] Demgegenüber bezeichnet

---

1038 Urteil des BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.3.

1039 Siehe zu dieser Problematik hiervor N 378 ff.

1040 Siehe hierzu Urteil des VGer AG vom 18. Juni 2002 in StE 2003 B 25.7 Nr. 2; Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4; Urteil des StRKGer AG 3-RV.2007.275 vom 23. Oktober 2008.

1041 Urteil des BGer vom 12. Mai 2009 in StE 2010 B 25.7 Nr. 5 E. 2.1.

1042 Zum Ganzen Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4 E. 3.1.1; Urteil der VerwRK SG I/1-2009/120 vom 20. Mai 2010 E. 3.c)bb).

man als Wintergarten einen Gebäudeanbau, der grösstenteils aus Glas oder Fenstern besteht und traditionell der Überwinterung von Pflanzen dient, jedoch heutzutage zumeist als Wohnraumerweiterung genutzt wird.[1043]

II) Würdigung und Lösungsansatz

437 Nach der hier vertretenen Auffassung ist es richtig, dass bezüglich der Qualifikation als Windfang strenge Regeln gelten. Andernfalls ist eine Abgrenzung zwischen Windfang und Wintergarten kaum mehr möglich. Ein gläserner Anbau bspw., der eine Fläche von rund 11.50 m^2 aufweist, ist nicht als Windfang zu qualifizieren. Bereits aufgrund der Grösse kann der Anbau nicht nur als blosse Schleuse mit Schutz vor Zugluft verwendet werden, sondern dient er auch weiteren Zwecken, sodass er als Gebäudeerweiterung anzusehen ist. Dabei kommt es nicht darauf an, dass der Vorbau auch als Windfang genutzt werden kann. Vielmehr wurde ein Raum geschaffen, der wegen seiner Dimension und Konstruktionsweise aus Glas auch als unbeheizter Gebäudeteil während eines grossen Teils des Jahres angenehm temperiert und somit vielseitig nutzbar ist. Aufgrund der objektiv-technischen Betrachtungsweise spielt es auch keine Rolle, wie der Anbau effektiv genutzt wird. Selbst wenn der Raum nur als Schleuse verwendet wird, ändert dies nichts daran, dass die getätigten Ausgaben nicht als Investition für Energiesparmassnahmen vollständig abgezogen werden können.[1044] In diesen Fällen ist vielmehr eine übliche Ausscheidung in wertvermehrende und abzugsfähige, werterhaltende Aufwendungen vorzunehmen. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen nicht zu extensiv ausgelegt werden dürfen und die Kosten für einen Anbau nur dann vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig sein sollten, wenn dieser vollumfänglich als Windfang und damit als Energiesparmassnahme qualifiziert werden kann.

7. Kosten der Denkmalpflege

A. Grundlagen im Bund und in den Kantonen

438 Gemäss Art. 32 Abs. 3 DBG können die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind. Art. 9 Abs. 3 lit. b StHG gibt den kantonalen Gesetzgebern ebenfalls die Möglichkeit, Abzüge für die Denkmalpflege vorzusehen. Viele Kantone haben von diesem Gestaltungsspielraum Gebrauch gemacht

1043 Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4 E. 3.1.2.

1044 Zum Ganzen Urteil des VGer ZH vom 10. Oktober 2007 in StE 2008 B 25.7 Nr. 4 E. 3.2 f.

und die Regelung in ihr Steuergesetz aufgenommen.[1045] Insbesondere die Denkmalpflege ist nach der eidgenössischen Spezialgesetzgebung primär Sache der Kantone. Folglich liegt es an diesen, den Denkmalbegriff und die denkmalpflegerischen Arbeiten zu definieren und die nötigen Rechtsgrundlagen zu schaffen.[1046] Dabei ist zu beachten, dass die Kosten der Denkmalpflege, anders als die Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, nicht den Unterhaltskosten gleichgestellt werden. Aus diesem Grund werden die Kosten für die Denkmalpflege durch den Pauschalabzug nicht abgedeckt[1047] und können, zusätzlich zu den unter Umständen pauschal geltend gemachten Unterhaltskosten, zum Abzug gebracht werden.[1048]

439 Die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Denkmalpflege hat, wie der Abzug der Investitionen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, wenig mit den Gewinnungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen zu tun. Mit dieser Bestimmung soll jedoch verhindert werden, dass der Grundeigentümer, der kraft hoheitlicher Verfügung oder im Interesse der Allgemeinheit Kosten für den Schutz von Natur und Heimat übernimmt, steuerlich schlechtergestellt wird.[1049] Auch soll damit dem ausserfiskalischen Ziel der besonderen kultur- und staatspolitischen Bedeutung des Denkmalschutzes gemäss Art. 78 BV Rechnung getragen werden.[1050]

B. Voraussetzungen

a) Allgemein

440 Arbeiten, die der Denkmalpflege dienen, sind auch dann abzugsfähig, wenn ihnen wertvermehrender Charakter zukommt. Mit anderen Worten ist ein Abzug grundsätzlich unabhängig von den allfälligen Auswirkungen auf den Marktwert der Liegenschaft möglich. Aufgrund der Gesetzessystematik und vom Wortlaut her kann der Abzug jedoch nur an einer bestehenden Liegenschaft im Privatvermögen gemacht werden.[1051] Wird eine Baute neu erstellt,

---

1045 Z.B. § 39 Abs. 4 StG-AG, § 29 Abs. 2bis StG-BL, Art. 36 Abs. 3 StG-BE, § 30 Abs. 4 StG-ZH. Der Kanton Graubünden bspw. hat von diesem Recht nicht Gebrauch gemacht bzw. lässt die Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten nur dann zum Abzug zu, sofern sie werterhaltend sind (Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Liegenschaftskosten, Ziff. 4.2 S. 9).

1046 BGE 121 II 8 E. 3.a) S. 15.

1047 Siehe zum Gegenstand des Pauschalabzugs hiernach N 490 f.

1048 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 131; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 95 und 107; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 41.

1049 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 29; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 90.

1050 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 42; siehe zur Problematik von ausserfiskalischen Zielen hiervor N 376 ff.

1051 Unter dem Vorbehalt eines anderweitigen Nachweises besteht kein Privateigentum an Naturdenkmälern, namentlich an öffentlichen Gewässern sowie an dem

fallen einzig Anlagekosten an und ein Nutzungswert wird erst geschaffen.[1052] Stehen bisweilen nur einzelne Teile eines Gebäudes unter Denkmalschutz, stellen grundsätzlich nur die Investitionen an diesen Bauteilen denkmalpflegerische Arbeiten dar.[1053] Des Weiteren wird für eine Abzugsfähigkeit kumulativ vorausgesetzt, dass:[1054]

- die denkmalpflegerischen Arbeiten aufgrund gesetzlicher Vorschriften erforderlich waren,
- die Arbeiten im Einvernehmen mit den Behörden oder aufgrund deren Anordnung hin erfolgten und
- die Kosten nicht durch Subventionen gedeckt sind. Nur die ungedeckten und von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Kosten können vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden.

441 Die Arbeiten werden insbesondere dann nicht im Einvernehmen mit den Behörden oder aufgrund deren Anordnung hin vorgenommen, wenn bei den baulichen Massnahmen durch den Steuerpflichtigen bloss fachtechnische Hinweise der Denkmalpflegebehörde befolgt werden. Sofern keine behördliche Mitwirkung vorliegt, können die Kosten nicht unter dem Titel der denkmalpflegerischen Arbeiten zum Abzug gebracht werden.[1055]

der Kultur nicht fähigen Land wie Schutthalden, Firnen, Gletscher und Felsen sowie den daraus entspringenden Quellen (Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 90; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 32 N 8; Art. 664 Abs. 2 ZGB).

1052 Zum Ganzen Urteil des VGer SZ VGE 629/98 vom 21. Dezember 1998 in StE 1999 B 25.7 Nr. 35 E. 1.b)bb) = StPS 1999 S. 28. Damit sind nur die Kosten für Restaurations- bzw. Instandstellungsarbeiten abzugsfähig (Urteil des BGer 2C_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 3.1.1; Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.4).

1053 Eine Ausnahme von diesem Grundsatz liegt vor, wenn die Investitionen an nicht denkmalpflegerisch geschützten Bauteilen notwendig werden, weil sie direkt oder indirekt dem Erhalt des geschützten Bauteils dienen. Diese Kosten sind dann in vollem Umfang abzugsfähig (siehe hierzu ausführlich Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 91).

1054 Urteil des VGer SZ VGE 629/98 vom 21. Dezember 1998 in StE 1999 B 25.7 Nr. 35 E. 1.

1055 Urteil des VGer SZ VGE 629/98 vom 21. Dezember 1998 in StE 1999 B 25.7 Nr. 35 E. 1.b)aa).

b) Problematik der gesetzlichen Grundlage als Voraussetzung

aa) Fragestellung

442 Umstritten ist, ob vorausgesetzt wird, dass die denkmalpflegerischen Arbeiten in jedem Fall aufgrund gesetzlicher Vorschriften ausgeführt werden müssen, und zwar unabhängig davon, ob sie im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen werden.[1056]

bb) Rechtsprechung und Lehrmeinungen

443 Das Bundesgericht vertritt die Auffassung, dass sich die denkmalpflegerischen Arbeiten auf eine gesetzliche Vorschrift abstützen müssten, welche die vorgenommenen Massnahmen vorschreibe. Eine bloss generell gehaltene Empfehlung einer Behörde betreffend eine geschützte Liegenschaft genüge nicht, um die Auslagen unter dem Titel Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten zum Abzug zu bringen.[1057] Auch in der Lehre wird mehrheitlich die Ansicht vertreten, dass die blosse Vornahme von Arbeiten im Einvernehmen mit den Behörden nicht ausreiche. Erforderlich sei vielmehr eine rechtliche Grundlage, welche die denkmalpflegerische Arbeit vorsehe.[1058]

444 Eine Minderheit der Lehrmeinungen ist dagegen der Auffassung, dass aus dem Gesetzeswortlaut nicht abgeleitet werden könne, es werde in jedem Fall eine gesetzliche Vorschrift benötigt. Nach dem Wortlaut des Gesetzes seien das Einvernehmen oder die Anordnung mit einer gesetzlichen Vorschrift gleichzusetzen und der gesetzlichen Vorschrift komme keine eigenständige Bedeutung zu. Zudem sei es nicht nachvollziehbar, weshalb die steuerpflichtige Person, die „unter sanftem Druck der Denkmalpflege“ gewisse Massnahmen vornehme, um z.B. angedrohten Unterschutzstellungsmassnahmen zuvorzukommen, diese nicht zum Abzug bringen dürfe. Dies habe zwar zur Folge, dass die für die Denkmalpflege zuständige Behörde faktisch darüber entscheide, ob Aufwendungen für ein Gebäude als denkmalpflegerische Arbeiten steuerlich abzugsfähig seien, das sei jedoch hinzunehmen.[1059]

1056 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 130.

1057 Urteil des BGer 2C_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 3.1.1; Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.4; ebenso Urteil des VGer SZ VGE 629/98 vom 21. Dezember 1998 in StE 1999 B 25.7 Nr. 35 E. 1.b)aa).

1058 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 44; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 30; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 41 N 90; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 92; REICH, Steuerrecht, § 13 N 94; Komm. StHG REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 N 57c.

1059 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 130; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 43.

cc) Würdigung und Lösungsansatz

445 Die Minderheitsmeinung vermag nicht zu überzeugen. Werden denkmalpflegerische Arbeiten von einem Amt für Kulturgüter angeordnet, versteht es sich von selbst, dass dieses staatliche Handeln durch eine gesetzliche Grundlage abgedeckt sein muss. Doch auch wenn die Arbeiten im Einvernehmen mit den Behörden durchgeführt werden, ist es für die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit erforderlich, dass sich die Behörden bei ihrem Einvernehmen mit der steuerpflichtigen Person auf eine rechtliche Grundlage abstützen können, die diese Arbeiten vorschreibt.[1060] Dabei kann es sich um eine Norm des Bundesrechts, des kantonalen Rechts oder des kommunalen Rechts handeln. Entscheidend ist jedoch, dass die Grundlage als gesetzliche Vorschrift qualifiziert werden kann und nicht nur dem Wunsch eines Gemeinwesens entspricht.[1061] Nur auf diese Weise kann der allgemein gültige Grundsatz der Gesetzmässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 1 BV bzw. Art. 127 Abs. 1 BV befolgt und eine rechtsgleiche Behandlung sichergestellt werden.[1062] Nicht zuletzt wird damit einer gewissen staatlichen Willkür vorgebeugt und das staatliche Handeln wird für den einzelnen Steuerpflichtigen vorhersehbarer. Ansonsten steht den für die Denkmalpflege zuständigen Behörden ein kaum mehr überprüfbarer Ermessensspielraum hinsichtlich der Frage zu, welche Aufwendungen als denkmalpflegerische Arbeiten qualifizieren.[1063] Die Abzugsfähigkeit ist bei Vorliegen einer gesetzlichen Vorschrift allerdings gegeben. Ob die Arbeiten im Einvernehmen oder erst auf Anordnung der Behörden vorgenommen werden, spielt dabei keine Rolle.[1064]

1060 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 92.

1061 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 30; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 32 N 8.

1062 Vgl. hierzu Komm. BV EPINEY, Art. 5 N 40; siehe zum Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer hiervor N 14 ff.

1063 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 92.

1064 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 30.

8. Pauschalabzug

A. Grundsatz

446 Anstatt der tatsächlichen Kosten kann gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG für Liegenschaften des Privatvermögens[1065] ein Pauschalabzug geltend gemacht werden. In der Pauschale sind die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien sowie den Unterhaltskosten gleichgestellte energiesparende Investitionen enthalten.[1066] Gemäss Art. 2 Abs. 2 LiegVo beträgt der Pauschalabzug für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode nicht älter als zehn Jahre sind, 10 % vom Bruttomietertrag bzw. -eigenmietwert (lit. a). Für Gebäude, die älter als zehn Jahre sind, beträgt der Abzug 20 % (lit. b). Hierbei handelt es sich um eine sog. Wechselpauschale,[1067] weil der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen kann.[1068]

447 Der Pauschalabzug wurde insbesondere aus veranlagungsökonomischen Gründen eingeführt. In erster Linie dient die Pauschalierung der administrativen Vereinfachung und in zweiter Linie bleibt dem Steuerpflichtigen die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der sachdienlichen Unterlagen sowie den Steuerbehörden die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Allerdings darf der Pauschalabzug nicht dazu führen, dass der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt wird. Führt er zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis, kommt er zudem nicht zur Anwendung. Daher steht die Gewährung des Pauschalabzuges unter dem Vorbehalt des Gesetzes.[1069] Im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuer empfiehlt es sich jedoch trotzdem, diese Unterlagen

---

1065 Für Grundstücke des Geschäftsvermögens können nur die effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden (Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 97; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 25; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 62; Urteile des BGer 2C_230/2018 und 2C_231/2018 vom 15. März 2019 E. 3; Urteil des BGer 2C_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 2 und 3.1 ff.; Urteile des BGer 2C_784/2016 und 2C_785/2016 vom 13. April 2017 E. 3; Urteil des BGer 2C_42/2015 vom 10. September 2015 E. 4.4; Urteil des VGer LU A 06 57_2 vom 3. Januar 2007 LGVE 2007 II Nr. 21 E. 3.b)).

1066 Art. 2 Abs. 1 LiegVo.

1067 REICH, Steuerrecht, § 13 N 92; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Grundriss, S. 155; siehe zur Wechselpauschale hiernach N 484 ff.

1068 Art. 3 LiegVo.

1069 Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.2; Urteile des BGer 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2; Urteil des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2.c) S. 193; Urteil des BGer 2A.192/1992 vom 21. Januar 1993 E. 3.b); Urteil des CJ GE A/3436/2016-ICCIFD ATA/120/2019 vom 5. Februar 2019 E. 7.a); siehe zur Rechtfertigung pauschaler Lösungen hiervor N 32 f.

aufzubewahren. Mit dem Nachweis der effektiven Anlagekosten (darunter fallen unter anderem die wertvermehrenden Aufwendungen), lässt sich die Grundstückgewinnsteuer verringern oder sogar vermeiden.[1070] Im Fall einer längeren Besitzesdauer dürfte es jedoch eher die Ausnahme bilden, dass die Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Verkaufs noch über sämtliche Belege im Zusammenhang mit wertvermehrenden Investitionen verfügen.[1071]

B. Problembereiche

a) Vorwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft durch Dritte

aa) Rechtslage im Bund

448 Wird eine Liegenschaft von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt, sieht Art. 4 LiegVo vor, dass für die direkte Bundessteuer der Pauschalabzug nicht beansprucht werden kann. Eine vorwiegende geschäftliche Nutzung liegt vor, wenn nach der Präponderanzmethode[1072] die geschäftlichen Miet- oder Pachteinnahmen mehr als 50 % der gesamten Mieteinnahmen inkl. eines allfälligen Eigenmietwerts ausmachen.[1073] Damit ist für die Beurteilung, ob eine Liegenschaft überwiegend geschäftlich oder überwiegend privat genutzt wird, einzig auf den in der jeweiligen Bemessungsperiode erzielten Ertrag abzustellen.[1074] Ergibt sich in der Steuerperiode, dass mindestens 50 % des Ertrags aus privater Nutzung generiert werden, dient ein Grundstück überwiegend privaten Zwecken.[1075]

bb) Rechtslage in den Kantonen

449 Die Kantone haben diesbezüglich unterschiedliche Regelungen getroffen. In den Kantonen Aargau und Luzern bspw. kann für die Kantons- und Gemeindesteuer die Pauschale auch dann beansprucht werden, wenn die Liegenschaft von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt wird.[1076] Andere Kantone wiede-

---

1070 Siehe hierzu z.B. Art. 137 Abs. 1 i.V.m. Art. 142 StG-BE; Urteil des VGer BS VD.2016.146 vom 10. Juli 2017 E. 3.2.3.

1071 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 96.

1072 So wie sie in Art. 18 Abs. 2 DBG ins Bundessteuerrecht aufgenommen worden ist; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 34.

1073 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 25; vgl. AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 32 N 9a.

1074 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 41.

1075 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 25; vgl. ferner Urteil des VGer ZH vom 27. Oktober 1999 in StE 2000 25.6 Nr. 39 E. 3.a).

1076 § 39 Abs. 5 StG-AG i.V.m. § 24 Abs. 4 StGV-AG. Im alten aargauischen Recht wurde die Pauschale noch halbiert. Richtigerweise wurde dies jedoch revidiert, denn der Unterhalt für eine vorwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft ist nicht a priori kleiner als der für eine privat genutzte Liegenschaft (Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 97); § 39 Abs. 4 StG-LU i.V.m. § 10 StV-LU.

rum sehen dieselbe Regelung wie für die direkte Bundessteuer vor und lassen bei einer von Dritten überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaft den Pauschalabzug nicht zu, sondern sehen vor, dass nur die tatsächlichen Unterhaltskosten abgezogen werden können.[1077]

cc) Rechtsprechung des Bundesgerichts

450 Das Bundesgericht bekam bereits mehrfach die Gelegenheit, zu diesem Thema Stellung zu nehmen.[1078] Die Bundesrichter haben in ihren Entscheiden ausgeführt, dass die Pauschalierung primär veranlagungsökonomische Gründe habe. Daher rechtfertige sich der Pauschalabzug vorab für Grundstücke, die nicht geschäftlich oder gewerblich genutzt würden. Bei Liegenschaften, die gewerblich oder geschäftlich genutzt würden, könne von den Steuerpflichtigen eine genaue Aufzeichnung des von ihnen getragenen Liegenschaftenaufwands nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung oder in anderer geeigneter Weise und von den Steuerverwaltungen eine Kontrolle der effektiven Kosten erwartet werden.[1079] Zudem könne bei einer vorwiegenden geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft durch Dritte davon ausgegangen werden, dass der Grundeigentümer keine Unterhaltskosten zu tragen habe, weil diese in der Regel vom Pächter oder Mieter übernommen werden. Die abzugsfähigen Liegenschaftenunterhaltskosten sind in solchen Fällen allein nach Massgabe der tatsächlichen Kosten zu bemessen. Nur auf diese Weise könne der steuerpflichtige Grundeigentümer aufgrund des Reineinkommens besteuert werden.[1080] Zudem ist das Bundesgericht unter Hinweis auf die herrschende Lehre und Praxis zum Schluss gekommen, dass Art. 4 LiegVo grundlegend mit der Bundesgesetzgebung übereinstimme, insbesondere mit Art. 32 Abs. 4 DBG. Dieser Artikel bringe klar zum Ausdruck, dass

---

1077 Siehe z.B. Art. 5 Abs. 1 VUBV-BE; Art. 33 Abs. 4 DStG-FR i.V.m. Art. 11 lit. b Vo-FR; § 10 Ziff. 1 und 2 StV-TG; § 13 Abs. 4 StG-ZG i.V.m. Ziff. 19.2.4 StB ZG; Art. 44 Abs. 4 StG-SG i.V.m. Ziff. 1 und 2 StB SG 44 Nr. 8; Art. 30 Abs. 5 StG-ZH i.V.m. Ziff. IV StB ZH Nr. 30.2; Art. 5 Abs. 1 RDFIP; Art. 34 Abs. 4 StG-AI i.V.m. Art. 11 SKB-AI.

1078 Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.3 f.; Urteile des BGer 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2; Urteil des BGer 2C_482/2009 vom 16. Februar 2010 E. 2.1 f.; Urteil des BGer 2A.556/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2 S. 193 ff.; Urteil des BGer 2A.192/1992 vom 21. Januar 1993 in ASA 1994/95 S. 736, E. 3.b) S. 739 f. m.w.H.

1079 Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.3; Urteil des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2.d) S. 193 f.

1080 Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.4; Urteile des BGer 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2; Urteil des BGer 2A.192/1992 vom 21. Januar 1993 E. 3.b) m.w.H.

der Pauschalabzug nur für Gebäude gelte, die überwiegend für private Zwecke, d.h., die überwiegend für Wohnzwecke genutzt würden. Art. 4 LiegVo verkörpere diese Praxis, indem diese Bestimmung besage, dass der Pauschalabzug nicht für Privatvermögen gelte, das von Dritten hauptsächlich zu gewerblichen Zwecken genutzt werde. Daher sei diese Verordnungsnorm auch gesetzeskonform.[1081]

451 Aus diesem Grund kam das Bundesgericht bei einem Fall im Kanton Zürich auch zum Ergebnis, dass eine kantonale Unterhaltskostenpauschale, die der Ordnung des DBG entspreche, ebenfalls gesetzeskonform sei.[1082] In diesem Entscheid hat sich das Bundesgericht zunächst mit den Argumenten des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich als Vorinstanz auseinandergesetzt. Das Verwaltungsgericht kam unter anderem zum Schluss, dass es willkürlich sei, bei mehrheitlich gewerblich oder geschäftlich genutzten Liegenschaften im Privatvermögen eine Pauschalierung der Kosten für Unterhalt und Verwaltung zu verweigern. Eine derartige, unterschiedliche Behandlung von Liegenschaften im Privatvermögen hätte zudem nicht die Finanzdirektion mittels einer Verfügung, sondern der Gesetzgeber selber ausdrücklich regeln müssen.[1083] Das Bundesgericht hat dem entgegnet, dass diese Sichtweise ausser Acht lasse, dass die Delegationsnorm in § 30 Abs. 5 StG-ZH die Detailregelung des Pauschalabzugs an die Finanzdirektion delegiert habe, die dem Auftrag mit der Verfügung vom 7. September 2002[1084] nachgekommen sei. Diese Verfügung, die in Wirklichkeit eine generell-abstrakte Norm sei, binde das Verwaltungsgericht, soweit sie sich nicht als gesetzes- oder verfassungswidrig erweise, was hier nicht der Fall sei. Ferner müsse aus der ausdrücklichen Delegationsnorm geschlossen werden, dass der Finanzdirektion die Kompetenz zugesprochen werde, den Pauschalabzug umfassend zu regeln und sogar in bestimmten Fällen auszuschliessen. Schliesslich sei der Kanton Zürich an sich befugt gewesen, eine andere Lösung als die auf Bundesebene gültige zu wählen, was er indessen im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung nicht getan habe. Zudem sei dies auch im Interesse des Steuerpflichtigen und diene der Vereinfachung der Rechtsanwendung.[1085]

1081 Urteile des BGer 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2 insb. mit Hinweisen zur Lehre; Urteil des BGer 2A.556/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2.2 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.1.

1082 Urteil des BGer 2C_482/2009 vom 16. Februar 2010 E. 2.1 f.

1083 Urteil des VGer ZH vom 20. November 2002 in StE 2003 B 25.6 Nr. 49 E. 2.a) f.

1084 Aufgenommen ins StB ZH Nr. 30.2.

1085 Urteil des BGer 2C_482/2009 vom 16. Februar 2010 E. 3.1. Bereits in einem früheren Entscheid kam das Bundesgericht zum Schluss, dass es nicht willkürlich sei, die Unterhaltskostenpauschale nur für private Wohnhäuser, nicht aber für

dd) Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte

I) Verwaltungsgericht Kanton Zürich

452 Die Praxis, wonach für den Pauschalabzug zusätzlich auf die Nutzung des Privatgrundstücks abzustellen ist, ist bei den Verwaltungsgerichten keineswegs unumstritten. Wie aus dem hiervor ausgeführten Bundesgerichtsentscheid hervorgeht, vertritt das zürcherische Verwaltungsgericht die Meinung, dass die Verweigerung des Pauschalabzugs bei Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, nicht rechtens sei.[1086]

II) Verwaltungsgericht Kanton Schwyz

453 Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz ist – wie das Bundesgericht – zum Schluss gekommen, dass für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, ein Pauschalabzug nicht in Betracht komme.[1087] Insbesondere prüfte das Verwaltungsgericht Art. 4 LiegVo auf seine Gesetzeskonformität. Es führte zunächst aus, dass es sachliche Gründe gebe, für geschäftlich genutzte Liegenschaften nur die effektiven Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Denn bei geschäftlich genutzten Liegenschaften würde sich der Mieter häufig vertraglich verpflichten, einen Teil oder alle Kosten des gewöhnlichen Unterhalts zu übernehmen. Auf diese Weise könne verhindert werden, dass der Unterhalt zweimal abgezogen werden könne, nämlich beim Mieter als Geschäftsaufwand und beim Vermieter im Rahmen der Unterhaltskostenpauschale.[1088] Nach der allgemeinen Lebenserfahrung dürfte es zudem häufiger vorkommen, dass private Eigentümer von Wohnliegenschaften sich über den Ertrag ihrer Mietobjekte keinen kaufmännischen Überblick verschaffen, die Aufwendungen nicht systematisch verbuchen und die Belege und Rechnungen dafür nicht komplett sammeln. Bei privaten Eigentümern von Geschäftsliegenschaften dürfte dies eher der Fall sein.[1089]

454 Schliesslich sei bei der Gesetzesauslegung und -anwendung Art. 32 Abs. 4 Satz 2 DBG heranzuziehen. Nach diesem habe der Bundesrat nicht nur die Kompetenz zum Erlass von Ausführungs- und Detailvorschriften zum unbestimmten Begriff „Pauschalabzug“, sondern es lasse sich darauf auch die Kompetenz an den Verordnungsgeber abstützen, gewisse Fälle von Privat-

---

vermietete Geschäftsimmobilien zu gewähren (Urteil des BGer vom 1. März 1983 in ASA 1984/85 S. 582, E. 6) S. 590).

1086 Urteil des VGer ZH vom 20. November 2002 in StE 2003 B 25.6 Nr. 49; bestätigt im Urteil des VGer ZH SB.2009.00020 vom 10. Juni 2009 E. 3.2.3.

1087 Urteil des VGer SZ VGE 605/00 vom 10. Mai 2000 i.S. S.

1088 Urteil des VGer SZ VGE 605/00 vom 10. Mai 2000 i.S. S. E. 6.c).

1089 Urteil des VGer SZ VGE 605/00 vom 10. Mai 2000 i.S. S. E. 6.b). Hierbei stützt sich das Verwaltungsgericht insb. auf die Argumentation des Bundesgerichts im Urteil vom 1. März 1983 in ASA 1984/85 S. 582, E. 6) S. 590.

vermögen vom Pauschalabzug auszuschliessen. Nur so könne man dem verfassungsrechtlichen Gebot der Steuerharmonisierung gerecht werden. Letztlich sei es auch nicht im Interesse der steuerpflichtigen Person, wenn ihr bei der direkten Bundessteuer der Pauschalabzug gewährt würde, sie aber für die kantonale Besteuerung die effektiven Unterhaltskosten nachweisen müsste.[1090]

III) Verwaltungsgericht Kanton Bern

455 Auch das bernische Verwaltungsgericht hat Art. 4 LiegVo sowie die gleichlautende kantonale Regelung in Art. 5 Abs. 1 VUBV-BE auf ihre Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit geprüft.[1091] Es kam, wie auch schon das Bundesgericht sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, zum Ergebnis, dass die beiden Bestimmungen sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern eine rechtmässige Konkretisierung bzw. Ergänzung des in Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG bzw. in Art. 36 Abs. 2 StG-BE geregelten Pauschalabzugs darstellen würden. Insbesondere hätten die Verordnungsgeber mit der getroffenen Regelung ihre Rechtssetzungskompetenz nicht überschritten.[1092] Ähnlich wie das Bundesgericht begründete das Verwaltungsgericht diese Ansicht unter anderem mit dem Argument, dass bei an Dritte vermieteten Liegenschaften, die überwiegend geschäftlich genutzt würden, regelmässig die Mieterschaft die Unterhaltskosten trage. Daher dürfe von den Steuerpflichtigen erwartet werden, dass sie eine exakte Aufzeichnung über den von ihnen selbst getragenen Liegenschaftsunterhalt erstellen und die sachdienlichen Belege aufbewahren und ordnen würden, da sie grundsätzlich eine kaufmännische Buchführung erstellen dürften, die sich auch auf die Unterhaltskosten erstrecke. Letztlich bestünde zudem die Gefahr, dass die Pauschalierung im Durchschnitt zu einer inkorrekten steuerlichen Berücksichtigung der Liegenschaftsunterhaltskosten führe. Aus diesen Gründen gelte der Pauschalabzug nicht vorbehaltlos und eine entsprechende Präzisierung im Sinn der obengenannten Bestimmung sei durchaus angezeigt.[1093]

1090 Urteil des VGer SZ VGE 605/00 vom 10. Mai 2000 i.S. S. E. 6.d).

1091 Urteil des VGer BE vom 31. Oktober 2005 i.S. E. in NStP 2005 S. 141.

1092 Urteil des VGer BE vom 31. Oktober 2005 i.S. E. in NStP 2005 S. 141, E. 3.4.3 f. S. 148; ebenso Auszug aus den Urteilen der StRK BE NP-67/95-96 und DBSt 330/95-96 vom 11. April 2000 in BVR 2001 S. 296, E. 3 S. 299.

1093 Urteil des VGer BE vom 31. Oktober 2005 i.S. E. in NStP 2005 S. 141, E. 3.4.2 S. 147.

ee) Würdigung und Lösungsansatz

I) Frage der Gesetzeskonformität

456 Erstaunlich an diesen Entscheiden ist, dass bei der Frage der Gesetzeskonformität nicht eine eingehende Auseinandersetzung mit der Differenzierung zwischen hauptsächlich privat und geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens stattgefunden hat.[1094] Es stellt sich insbesondere die Frage, ob es die Delegationsbestimmungen in Art. 32 Abs. 4 Satz 2 DBG bzw. in den jeweiligen kantonalen Gesetzesbestimmungen zulassen, den vom Gesetz angeordneten Pauschalabzug für Liegenschaften des Privatvermögens nicht nur betragsmässig zu konkretisieren, sondern diesen, bei gewissen Konstellationen, auszuschliessen.[1095]

457 Das Bundesgericht wie auch die Verwaltungsgerichte bringen vor, dass die Delegationsnormen den Verordnungsgeber nicht bloss zum Erlass von gesetzesvollziehendem Verordnungsrecht ermächtigen, sondern ihn verpflichten würden, die gesetzliche Regelung zu ergänzen bzw. zu vervollständigen. Die Normen würden daher die Kompetenz begründen, den Pauschalabzug umfassend zu regeln und ihn sogar in bestimmten Fällen von Privatvermögen zu verneinen. Folglich seien die Verordnungsgeber ermächtigt, gesetzesvertretende Verordnungen zu erlassen.[1096]

458 Die Differenzierung zwischen geschäftlich genutzten und privat genutzten Grundstücken des Privatvermögens ist grundsätzlich nicht zu beanstanden. Aus den Delegationsnormen nun aber ableiten zu wollen, dass demzufolge bei geschäftlich genutzten Liegenschaften im Privatvermögen der Pauschalabzug ausgeschlossen werden kann, dürfte zu weit gehen. Vielmehr ist daraus zu folgern, dass der Verordnungsgeber bei der Festlegung der Pauschalierung zwischen einer bestimmten Pauschale für privat genutzte und einer anderen für geschäftlich genutzte Grundstücke zu unterscheiden habe.[1097] Selbst das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz weist, dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 4 DBG folgend, darauf hin, dass der Steuerpflichtige für alle Grundstücke des Privatvermögens, unabhängig davon, ob diese der privaten Wohnnut-

---

1094 RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2010, S. 44.

1095 WALDBURGER, Rechtsprechung 2010, S. 301.

1096 Urteil des BGer 2C_482/2009 vom 16. Februar 2010 E. 3.1 f.; Urteile des BGer 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2; Urteil des BGer 2A.556/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2.2 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.1; Urteil des VGer BE vom 31. Oktober 2005 i.S. E. in NStP 2005 S. 141, E. 3.4.3 S. 148; Urteil des VGer SZ VGE 605/00 vom 10. Mai 2000 i.S. S. E. 6.d).

1097 RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2010, S. 44. WALDBURGER sieht darin einen Verstoss gegen das Legalitätsprinzip (WALDBURGER, Rechtsprechung 2010, S. 302).

zung oder einer geschäftlichen Nutzung dienen, die Wahl habe zwischen dem tatsächlichen Unterhaltskostenabzug und dem Pauschalabzug.[1098] Daraus geht hervor, dass die Exekutive nicht die Kompetenz hat, den Pauschalabzug bei geschäftlich genutzten Liegenschaft im Privatvermögen zu verweigern, ansonsten würde die Verordnung die gesetzlichen Rechte des Steuerpflichtigen einschränken und müsste damit als gesetzeswidrig bezeichnet werden. Das zürcherische Verwaltungsgericht dürfte ebenfalls dieser Auffassung sein, indem es ausdrücklich sagt, dass bei der Pauschalierung eine unterschiedliche Behandlung von verschiedenen Nutzungsarten nicht ausgeschlossen sei, sofern die Unterscheidung auf sachlichen Gründen beruhe. Allerdings ordne das Gesetz explizit die Pauschalierung an, weshalb es nicht rechtens sei, bei mehrheitlich gewerblich oder geschäftlich genutzten Liegenschaften im Privatvermögen eine Pauschalierung der Kosten für Unterhalt und Verwaltung zu verweigern.[1099]

459 Neben dem Verstoss gegen den eindeutigen Wortlaut von Art. 32 Abs. 4 DBG wurde in Art. 4 LiegVo auch der parlamentarische Wille beim Erlass des DBG missachtet.[1100] Der Bundesrat hatte in seiner Botschaft dem Parlament vorgeschlagen, den Pauschalabzug für gewerblich genutzte Liegenschaften ganz auszuschliessen und nicht auf allen Liegenschaften des Privatvermögens zuzulassen. Vorgesehen war, die Pauschalierung der Unterhaltskosten nur auf den selbst bewohnten Liegenschaften und auf Wohnhäusern mit weniger als acht Wohnungen zuzulassen.[1101] Das Parlament hat diesen Vorschlag jedoch nicht akzeptiert und die Pauschale für sämtliche Grundstücke des Privatvermögens vorgesehen.[1102] Der Bundesrat war mit diesem legislativen Entscheid jedoch nicht einverstanden und hat den in der Botschaft geäusserten Willen, zumindest in Bezug auf die gewerblich genutzten Liegenschaften, in der Verordnung wieder durchgesetzt. Ein solches Unterlaufen des gesetzgeberischen Willens sollte nicht akzeptiert werden und die Verordnungsbestimmung dementsprechend auch aufgrund dieses Aspekts als gesetzeswidrig qualifiziert werden.[1103]

460 Es bleibt an dieser Stelle zu hoffen, dass sich das Bundesgericht bei nächster Gelegenheit eingehender mit der Gesetzeskonformität von Art. 4 LiegVo auseinandersetzt und zum Schluss kommt, dass die Verweigerung des Pauschalabzugs bei geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens

1098 Urteil des VGer SZ VGE 605/00 vom 10. Mai 2000 i.S. S. E. 6.d).

1099 Urteil des VGer ZH vom 20. November 2002 in StE 2003 B 25.6 Nr. 49 E. 2.b) f.

1100 WALDBURGER, Rechtsprechung 2010, S. 302.

1101 Botsch. StHG, 171 f.

1102 Siehe hierzu Art. 32 Abs. 4 E-DBG.

1103 WALDBURGER, Rechtsprechung 2010, S. 302; a.M. Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 34.

Sache des Gesetzgebers und nicht der Exekutive als Verordnungsgeberin wäre.[1104]

II) Handeln im Interesse der Steuerpflichtigen und die kaufmännische Buchführung

461 Das Argument der Gerichte, dass die Verweigerung des Pauschalabzugs für gewerblich vermietete Grundstücke bei den kantonalen und kommunalen Steuern auch im Interesse der steuerpflichtigen Personen liege, weil diese Pauschale bei der direkten Bundessteuer nicht gewährt werde, überzeugt nicht. Die direkte Bundessteuer[1105] wie auch die meisten Kantons- und Gemeindesteuern[1106] kennen die Wechselpauschale, die es den Steuerpflichtigen erlaubt, sich pro Liegenschaft und pro Steuerperiode entweder für den pauschalen Abzug oder für den Abzug der effektiven Unterhaltskosten zu entscheiden.[1107] Mit diesem Instrument können die Steuerpflichtigen die Steuerbelastung optimieren, indem sie alle Unterhaltskosten, die sie zeitlich beeinflussen können, in die gleiche Steuerperiode legen und in dieser die tatsächlichen Kosten geltend machen. In Steuerperioden, in denen keine oder nur geringe Unterhaltskosten anfallen, wählen sie dann den höheren Pauschalabzug. Entgegen der Auffassung der Gerichte ist davon auszugehen, dass die Eigentümer von Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, von dieser Planungsmöglichkeit auch einzig für die Kantons- und Gemeindesteuern Gebrauch machen würden,[1108] zumal die Staatssteuer in der Regel höher ausfallen dürfte als die direkte Bundessteuer.

462 Wie hiervor ausgeführt, begründet das Bundesgericht wie auch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern die Nichtzulassung des Pauschalabzugs unter anderem damit, dass bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Grundstücken von den steuerpflichtigen Eigentümern verlangt werden könne, dass sie eine kaufmännische Buchhaltung führen würden.[1109] Das Bundesgericht führt jedoch ebenfalls aus, dass bei geschäftlich genutzten Grundstücken des Privatvermögens in der Regel der Eigentümer weniger Unterhaltskosten

---

1104 In einem neueren Entscheid zu dieser Problematik verzichtete das Bundesgericht auf eine eingehende Prüfung und bestätigte lediglich die Gesetzeskonformität von Art. 4 LiegVo (Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.1 und 2.3.1).

1105 Art. 3 LiegVo.

1106 Z.B. Art. 5 VUBV-BE; Art. 2 Vo-FR; § 9 Abs. 1 StV-TG; Ziff. III StB ZH Nr. 30.2; § 9 Abs. 2 StV-SO Nr. 16.

1107 Siehe zur Wechselpauschale hiernach N 484 ff.

1108 Zum Ganzen WALDBURGER, Rechtsprechung 2010, S. 302.

1109 Urteil des BGer 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.3; Urteil des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2.d) S. 193 f.; Urteil des VGer BE vom 31. Oktober 2005 i.S. E. in NStP 2005 S. 141, E. 3.4.2 S. 147.

zu tragen habe.[1110] Aufgrund dieser Argumentation muss folglich ein Steuerpflichtiger, der sein Privatgrundstück nicht geschäftlich vermietet und somit höhere Unterhaltskosten zu tragen hat, keine Aufzeichnungen führen, während derjenige, der dasselbe Grundstück geschäftlich vermietet und selbst niedrigere Unterhaltskosten zu tragen hat, aufzeichnungspflichtig sein soll. Dies erscheint doch sehr eigenartig.[1111]

III) Vorbehalt des Gesetzes und ein möglicher Lösungsansatz

463 Das Bundesgericht weist darauf hin, dass der Pauschalabzug von Unterhaltsaufwendungen nicht dazu führen dürfe, dass der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt werde. Damit solle der pauschale Abzug nicht zur Anwendung kommen, wenn er zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führe. In diesem Sinn stehe die Zulassung des Pauschalabzugs unter dem Vorbehalt des Gesetzes.[1112]

464 Wie bereits festgestellt wurde, ist es grundsätzlich gerechtfertigt, zwischen privat und geschäftlich genutzten Grundstücken des Privatvermögens zu unterscheiden. Allerdings ist es nach der hier vertretenen Auffassung nicht gesetzeskonform, bei mehrheitlich gewerblich oder geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens durch Dritte eine Pauschalierung der Unterhaltskosten auszuschliessen. Vielmehr sollte versucht werden, den Unterschieden mit der Festlegung der Höhe des Pauschalabzuges gerecht zu werden. Demzufolge könnte für geschäftlich genutzte Grundstücke des Privatvermögens, bei denen der Eigentümer erfahrungsgemäss und nach Massgabe des konkreten Mietverhältnisses[1113] nur einen geringen Anteil der Unterhaltskosten zu tragen hat, eine gegenüber privat genutzten Liegenschaften des Privatvermögens deutlich geringere Pauschale (anstelle von 10 % bzw. 20 %) festgelegt werden (z.B. von 1 % der Mieteinnahmen, evtl. noch abgestuft nach der absoluten Höhe der Mieteinnahmen).[1114] Auf diese Weise könnte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass bei einer geschäftlich genutzten Liegenschaft des Privatvermögens in der Regel die mietende Partei den weitaus grössten Anteil an Unterhaltskosten tragen wird. Sollte der Eigentümer mit dieser Pauschale nicht einverstanden sein, hätte er immer noch die

1110 Urteil des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2.c) S. 193.

1111 RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2010, S. 44.

1112 Urteil des BGer vom 21. Januar 1993 in StE 1995 25.6 Nr. 27 E. 2.b); bestätigt in den Urteilen des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2.c) S. 193; 2C_1020/2017 vom 11. September 2018 E. 2.2.4; 2C_996/2012 und 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 7.4.2.

1113 Vgl. hierzu Urteil des BGer vom 21. Januar 1993 in StE 1995 25.6 Nr. 27.

1114 Oder es kann wie im Kanton Luzern eine Kürzung des Pauschalabzugs vorgesehen werden (§ 39 Abs. 4 StG-LU i.V.m. § 10 Abs. 3 StV-LU).

Möglichkeit, aufgrund der Wechselpauschale die effektiven Kosten geltend zu machen.[1115]

465 Eine solche Lösung wäre sachgerechter und der Pauschalabzug würde bei geschäftlich genutzten Grundstücken des Privatvermögens nicht zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führen. Schliesslich würde dieses Vorgehen den gesetzgeberischen Willen respektieren, wonach alle Steuerpflichtigen, die ein Grundstück im Privatvermögen halten, den Pauschalabzug geltend machen können.

b) Begriff „Gebäude"

aa) Ausgangslage

466 Der Pauschalabzug kann nur für überbaute Grundstücke gewährt werden.[1116] Sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch in gewissen Kantonen hat der Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber in Bezug auf die Pauschale den Begriff „Gebäude"[1117] eingeführt. Er unterlässt es jedoch, diesen Begriff näher zu definieren.[1118] EGLOFF ist der Auffassung, dass der Begriff „Gebäude" weder mit dem Begriff „Liegenschaft" noch mit den Begriffen „Grundstück" oder „unbewegliches Vermögen" gleichgestellt werden könne. Die grammatikalische und teleologische Auslegung des steuerrechtlichen Begriffs „Gebäude" deute vielmehr darauf hin, dass abzugsfähiger Unterhalt an Gebäuden, die dem Menschen einen Raum zum Schutz vor äusseren, namentlich atmosphärischen Einflüssen bieten, sowie an gebäudeähnlichen Objekten (wie Buden, Lauben, Tiefgaragen etc.) möglich sei.[1119]

bb) Würdigung und Lösungsansatz

467 Meines Erachtens dürfte die Ansicht von EGLOFF allerdings zu weit gehen. Für den Pauschalabzug wird steuerlich vorausgesetzt, dass die Liegenschaften des Privatvermögens Wohn- oder Geschäftszwecken[1120] dienen. Damit wird

---

1115 RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2010, S. 45. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich geht sogar noch ein Stück weiter und ist der Auffassung, dass der Pauschalabzug von 20 % vom vermietenden Eigentümer einer dem Privatvermögen zuzurechnenden Liegenschaft selbst dann geltend gemacht werden könne, wenn die Unterhalts- und Betriebskosten vom Mieter übernommen würden (Urteil des VGer ZH vom 27. Oktober 1999 in StE 2000 25.6 Nr. 39; gl.M. Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 32; a.M. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 27).

1116 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 98.

1117 Art. 2 Abs. 2 lit. a LiegVo; Art. 5 Abs. 2 lit. b VUBV-BE; § 39 Abs. 5 StG-AG.

1118 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 98.

1119 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 98.

1120 Siehe zur Problematik von vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens hiervor N 448 ff.

im Grund impliziert, dass der Pauschalabzug nur möglich ist, wenn es sich um ein Gebäude handelt, das dem Menschen zum Arbeiten oder Wohnen Raum bietet. Mit anderen Worten kann die Pauschale nicht geltend gemacht werden, wenn es sich nur um ein gebäudeähnliches Objekt handelt, das dem Menschen nicht zum Schutz vor atmosphärischen Einflüssen dient (Lauben, Parkplätze[1121], Scheunen, Buden etc.). Zwar können an gebäudeähnlichen Bauten durchaus Unterhaltskosten anfallen, jedoch hat in einem solchen Fall der Steuerpflichtige die effektiven Unterhaltskosten zu belegen und auch nur diese sind abzugsfähig. Indes ist zu beachten, dass nicht alle Kantone bei der Pauschale von Gebäuden sprechen. In gewissen Kantonen werden weiterhin die Begriffe Liegenschaft[1122] oder Grundstück[1123] verwendet.

468 Aufgrund dieser Aspekte sollte daher meines Erachtens der Begriff Gebäude nicht eigenständig interpretiert bzw. zu extensiv ausgelegt werden, und infolgedessen die Pauschale nicht auf bloss gebäudeähnliche Objekte ausgeweitet werden.

c) Bemessung des Pauschalabzugs

aa) Rechtslage im Bund

469 Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Pauschalabzug bei Gebäuden im Privatvermögen, die zu Beginn der Steuerperiode bis zu zehn Jahre alt sind, 10 % vom Bruttomietertrag resp. Mietwert. Bei Gebäuden, die in diesem Zeitpunkt älter als zehn Jahre sind, beträgt die Pauschale 20 %.[1124] Die Werte basieren auf repräsentativen Praxiserfahrungen seitens der Steuerverwaltungen und dürften daher in den meisten Fällen zu sachgemässen Lösungen führen.[1125] Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der Pauschalabzug annähernd den effektiven Kosten entspricht, womit folglich diese Prozentsätze in Hinblick auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als verfassungskonform anzusehen sind.[1126]

1121 So auch Art. 11 lit. c Vo-FR.

1122 Bspw. Ziff. I StB ZH Nr. 30.2.

1123 Bspw. Ziff. 1 und 2 StB SG 44 Nr. 8.

1124 Art. 2 Abs. 2 LiegVo.

1125 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 32.

1126 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 101; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 32; Urteil des VGer ZH vom 20. November 2002 in StE 2003 B 25.6 Nr. 49 E. 2.c). Demgegenüber wäre nach Ansicht des Bundesgerichts eine Pauschale von einem Drittel als verfassungswidrig zu qualifizieren (Urteil des BGer 2C_91/2012 vom 17. August 2012 in StR 2013 S. 158, E. 4.5 S. 165 f.).

bb) Rechtslage in den Kantonen

I) Ausgangslage

470 Grundsätzlich ist der Pauschalabzug so anzusetzen, dass er wie bei der direkten Bundessteuer für einen längeren Zeitraum ungefähr den effektiven Unterhaltskosten entspricht. Wie so oft haben nicht alle Kantone die Regelung der direkten Bundessteuer übernommen. Jedoch sehen alle Kantone[1127] bis auf die Kantone Zürich, St. Gallen und Appenzell Innerrhoden eine Abstufung des Pauschalabzugs vor. In den letztgenannten Kantonen beträgt der Pauschalabzug für alle Grundstücke des Privatvermögens 20 % des jährlichen Bruttomietertrags bzw. Bruttomietwerts.[1128] Es stellt sich daher die Frage, ob auch diese Variante zu einem sachgemässen Ergebnis führt oder ob eine Abstufung wie bei der direkten Bundessteuer getroffen werden sollte.

II) Problematik und Lösungsansatz

471 Wie bereits hiervor ausgeführt, basiert die Abstufung bei der direkten Bundessteuer weitgehend auf Praxiserfahrungen. Deshalb kann nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass die Pauschale von 20 % des jährlichen Bruttomietertrags bei einer Liegenschaft, die weniger als zehn Jahre alt ist, zu hoch angesetzt sein dürfte und über einen längeren Zeitraum zu einem offensichtlich unrichtigen Resultat führen wird. Insbesondere besteht in diesem Fall vor dem Hintergrund der Wechselpauschale die latente Gefahr, dass die Unterhaltskosten faktisch doppelt abgezogen werden können, denn die steuerpflichtige Person kann die nicht dringenden Unterhaltskosten hinauszögern und die relativ hohe Pauschale geltend machen und dabei keine oder bloss geringe Unterhaltskosten haben. In einer der folgenden Steuerperioden kann sie dann den ganzen Unterhalt nachholen und die effektiven Aufwendungen, die über mehrere Jahre zu verteilen gewesen wären, geltend machen. Damit profitiert die steuerpflichtige Person doppelt, einerseits von einer zu hohen Pauschale und andererseits von der Möglichkeit des „Doppelabzuges“ der Unterhaltskosten.

472 Diese nicht vorhandene Abstufung von 10 % und 20 % wird auch nicht dadurch ausgeglichen, dass die effektiven Kosten für den Unterhalt eines älteren Gebäudes in der Regel höher ausfallen dürften als der mögliche, in diesem Fall zu niedrige Pauschalabzug. Der Grund liegt darin, dass der Steu-

---

1127 Beim Pauschalabzug lehnt sich somit die Mehrheit der Kantone an die Regelung bei der direkten Bundessteuer an (Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 36). Wobei nur wenige Kantone von marginal höheren Prozentsätzen ausgehen, wie bspw. der Kanton Basel-Landschaft 12 % bzw. 24 % (vgl. § 29 Abs. 2 StG-BL).

1128 Ziff. II StB ZH Nr. 30.2; Ziff. 1 StB SG 44 Nr. 8; Art. 11 SKB-AI.

erpflichtige dank der schweizweit geltenden Wechselpauschale auch in diesen Kantonen die Möglichkeit hat, die effektiven Kosten geltend zu machen, sobald die Unterhaltsaufwendungen höher als die Pauschale sind. Ein Ausgleich würde nur dann stattfinden, wenn der Steuerpflichtige nach dem Muster der Fixpauschale grundsätzlich an die einmal gewählte Pauschale gebunden wäre.[1129]

473 Der Pauschalabzug von 20 % bei einem Gebäude, das weniger als zehn Jahre alt ist, muss daher als zu hoch bezeichnet werden und ist nicht verfassungskonform, da dadurch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt wird. Der Steuerpflichtige kann mit dem Pauschalabzug zu hohe Kosten abziehen, die gar nicht oder zumindest nicht tatsächlich in dem Ausmass vorhanden sind, was zum Ergebnis führt, dass der Steuerpflichtige nicht entsprechend seiner individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Richtigerweise sollten daher alle Kantone eine Abstufung im Sinn der Bundessteuerregelung kennen.[1130]

cc) Mietrohertrag als Berechnungsbasis

I) Ausgangslage

474 Die Berechnungsbasis für den Pauschalabzug bildet der Miet- bzw. Pachtrohertrag. Dieser beinhaltet den Eigenmietwert bzw. alle Entgelte von Mietern und Pächtern wie Bank- und Postcheckü̈berweisungen, Naturalleistungen, Verrechnungen, Barzahlungen und auch die Guthaben aus verfallenen und am Stichtag noch nicht bezahlten Miet- und Pachtzinsen.[1131] Demgegenüber gehören die Nebenkosten (für Heizung, Strom, Wasser etc.) nicht zu den vereinnahmten Mieterträgen. Dasselbe gilt für Sicherheits- und Schadenersatzleistungen des Mieters.[1132] Einzig wenn die Nebenkosten im Mietzins pauschal inbegriffen sind, bemisst sich die Pauschale nach Massgabe der Bruttoerträge (inkl. Nebenkosten) des Vermieters. Dafür kann der Vermieter nicht noch pauschal festgesetzte Nebenkosten in Abzug bringen, weil die Pauschale

1129 Siehe zur Fixpauschale hiernach N 486.

1130 Wie z.B. der Kanton Waadt, der bis anhin für alle Grundstücke einen pauschalen Abzug von 20 % kannte (Art. 3 Abs. 2 RDFIP). Richtigerweise wurde diese Praxis per 1. Januar 2019 dahin gehend abgeändert, als neu für selbst bewohnte Grundstücke ein pauschaler Abzug von 20 % des Eigenmietwerts und für alle anderen privaten Immobilien ein Pauschalabzug von 10 % des Bruttomietertrags möglich sein wird. Ist das Gebäude zu Beginn des Steuerzeitraums älter als 20 Jahre, erhöhen sich die Abzüge auf 30 % bzw. 20 % (Art. 3 Abs. 2 bis 4 RDFIP). M.E. ist eine solche zusätzliche Unterscheidung zulässig, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Eigenmietwert tiefer ausfällt als die Bruttomietrendite.

1131 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 102; vgl. ferner RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 29.

1132 Ziff. 3 StB SG 44 Nr. 8.

in der Regel höher ausfallen dürfte.[1133] Sollten jedoch die Nebenkosten gemäss Mietvertrag als Akontozahlung im Mietzins inbegriffen sein, bildet der Mietzins (exkl. Nebenkosten) die Grundlage für die Berechnung der Pauschale. Da bei dieser Variante, im Vergleich zum Fall der Nebenkostenpauschale, der Pauschalabzug tiefer ausfallen dürfte, kann der Vermieter, korrespondierend hierzu, die entsprechenden Aufwendungen für die Nebenkosten zusätzlich zum Pauschalabzug als Liegenschaftsunterhalt abziehen.[1134]

II) Kritik in der Literatur

475 ZWAHLEN ist der Meinung, dass die Anknüpfung am Bruttomietertrag bzw. Bruttomietwert für die Pauschale zwar praktikabel und aus veranlagungsökonomischen Gründen nachvollziehbar sei, aber in sehr vielen Fällen nicht sachgemässe Resultate liefere.[1135] Zur Begründung führt er aus, der Bruttomietertrag entspreche nicht mehr den wirtschaftlichen Verhältnissen, sobald er durch familienrechtliche oder andere persönliche Beziehungen beeinflusst werde. Dasselbe gelte bei der Eigenmietwertbesteuerung, denn der Eigenmietwert als Anknüpfungspunkt entspreche in den seltensten Fällen dem von einem unabhängigen Dritten tatsächlich erzielbaren Mietertrag. Zudem würden gewisse Kostenarten unter die abzugsfähigen Aufwendungen fallen, die keine Gewinnungskostenqualität aufwiesen, und umgekehrt könnten Kosten vom Abzug ausgeschlossen werden, die als Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig wären. Deshalb sei auch das Legalitätsprinzip verletzt. Schliesslich bringe es die Verknüpfung der Pauschale mit dem Bruttomietertrag mit sich, dass auch bei Fällen, in denen eine Neuanschaffung einer Liegenschaft vorliege, Aufwendungen zum Abzug zugelassen würden, deren Anlagecharakter nicht bestritten werden könne. Dadurch würde die steuerpflichtige Person teilweise die Besteuerung ihrer individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit umgehen.[1136] Vielmehr habe – so ZWAHLEN weiter – eine systematische richtige und trotzdem praktikable Pauschalierung von einer Auflistung der einzelnen, selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgüter auszugehen. Die Steuerbehörde müsste, aufgrund von sachbezogenen Expertisen, die durchschnittliche Lebensdauer jedes einzelnen Wirtschaftsgutes festsetzen und der steuerpflichtigen Person in angemessener Art und Weise bekannt geben. Dabei sei als Ausgangswert auf die Herstellungskosten abzustellen, weil diese dem ursprünglichen objektiven Nutzungszustand entsprechen dürften.[1137]

1133 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 103.

1134 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 106; siehe zur Brutto- und Netto-Methode bei der Abrechnung der Nebenkosten hiervor N 358.

1135 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 163 und 190 f.

1136 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 161 f.

1137 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 191.

III) Würdigung

476 Der Pauschalabzug stellt eine Ausnahme vom Prinzip des Abzugs der effektiv angefallenen Gewinnungskosten dar. Er dient primär veranlagungsökonomischen Zwecken.[1138] Dem Steuerpflichtigen bleibt die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen und der Steuerverwaltung die Kontrolle dieser Dokumente erspart. Es ist durchaus richtig, dass die Pauschale, die am Bruttomietertrag bzw. -wert anknüpft, nicht dazu führen soll, dass durch sie der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt wird. Ebenso soll die Pauschalierung nicht zur Anwendung kommen, sofern sie zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führt. Die Steuerpraxis berücksichtigt jedoch diesen Grundsatz bereits. Bei Liegenschaften des Privatvermögens wird der Pauschalabzug nicht gewährt, wenn feststeht, dass der Grundeigentümer z.B. keine Unterhaltskosten zu tragen hat, weil sie regelmässig vom Mieter oder vom Pächter übernommen werden. In solchen Fällen werden die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten allein nach Massgabe der tatsächlichen Kosten bemessen und zum Abzug zugelassen.[1139] In solchen Konstellationen wird der Überbindung der Unterhaltspflicht des Eigentümers auf den Mieter oftmals dadurch Rechnung getragen, dass der Mietzins entsprechend tiefer ausfällt. Könnte der Liegenschaftseigentümer zugleich noch die Pauschale geltend machen, würde er einerseits durch den herabgesetzten Mietertrag und andererseits durch die gewährte Pauschale profitieren, obwohl der Eigentümer selbst keine Unterhaltskosten trägt.[1140]

477 Für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens wird ebenfalls auf die in der massgebenden Berechnungsperiode erzielten Bruttomieterträge und den Eigenmietwert abgestellt. Es ist daher naheliegend, dass anhand dieser Grössen die Pauschale berechnet wird. Eine andere Anknüpfung (z.B. an den Nutzungswerten der einzelnen, selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgütern) wäre mit einem unverhältnismässigen Mehraufwand verbunden, würde auf einer zurückliegenden Schätzung basieren und dem oben genannten Zweck des Pauschalabzugs, namentlich der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens, zuwiderlaufen. Die Pauschalansätze, die an die Bruttomieterträge bzw. den Bruttomietwert anknüpfen, wurden insbesondere so gewählt, dass sie, als typisierte Durchschnittswerte, den effektiven Aufwendungen möglichst nahekommen.[1141] Diese Prozentsätze sind daher sowohl vor dem Hintergrund der vom Bundesgericht festgesetzten Untergrenze des Eigenmietwerts auf 60 %

1138 Urteil des VGer BE vom 31. Oktober 2005 i.S. E. in NStP 2005 S. 141, E. 3.4.2 S. 146.

1139 Urteil des BGer vom 21. Januar 1993 in StE 1995 25.6 Nr. 27 E. 2.b) und 3.b).

1140 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 109.

1141 Siehe hierzu das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Oktober 1967 betreffend Abzug der Liegenschaftskosten in ASA 1967/68 S. 270 ff.

der Marktmiete als auch bei einem tiefen Mietzins, der durch familienrechtliche oder andere persönliche Beziehungen beeinflusst ist, als verfassungskonform anzusehen.[1142]

478 Dennoch kann diese Anknüpfung durchaus zu unsachgerechten Ergebnissen führen, dies vor allem bei Liegenschaften, die sehr hohe Mieterträge erzielen, da dadurch die Pauschale regelmässig zu hoch ausfallen dürfte. Bei solchen Einzelfällen, in denen eine sachgerechte Pauschalierung nicht garantiert werden kann, wird denn auch der Pauschalabzug von der Steuerpraxis regelmässig verweigert.[1143] Der Steuergesetzgeber des Kantons Graubünden geht diesbezüglich noch einen Schritt weiter und überlässt in diesen Fällen die Verweigerung des Pauschalabzugs nicht der Steuerverwaltung, sondern sieht in Art. 35 Abs. 3 StG-GR gleich selbst vor, dass die Pauschalierung für Grundstücke mit einem Bruttoertrag von mehr als CHF 140 000.00 nicht zulässig ist.[1144] Der umgekehrte Fall, dass Kosten, die abzugsfähige Unterhaltskosten darstellen, durch die Anknüpfung am Bruttomietwert vom Abzug ausgeschlossen werden, ist aufgrund der Wechselpauschale[1145] kaum mehr möglich. Der Steuerpflichtige kann in jeder Steuerperiode aufs Neue entscheiden, ob er sich für die Pauschale oder für den Abzug der effektiven Kosten entscheidet. Sollten die Unterhaltskosten höher als die Pauschalierung ausfallen, werden sich die Steuerpflichtigen regelmässig für den Abzug der tatsächlichen Kosten entscheiden, weshalb durch die Pauschale abzugsfähige Gewinnungskosten vom Abzug nicht ausgeschlossen werden.

479 Schliesslich gibt sich mittlerweile auch ZWAHLEN zusammen mit LISSI im Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer versöhnlicher, indem die genannten Autoren ausführen, dass die Abzugspauschalen auf repräsentativen Praxiserfahrungen seitens der kantonalen Steuerverwaltungen basieren würden und daher in den meisten Fällen zu sachgemässen Lösungen des Einzelfalls führen dürften.[1146]

1142 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 101; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 32. Bei einem tiefen Eigenmietwert wäre es m.E. sogar zulässig, von einem pauschalen Abzug von 20 % des Eigenmietwerts auszugehen (vgl. hiervor Fn. 1130).

1143 Vgl. hierzu Urteil des BGer 2A.56/1998 vom 1. November 1999 i.S. B. in NStP 1999 S. 191, E. 2.d) S. 193 f.; Urteil des VGer GR A 16 22 vom 6. September 2016 E. 4.

1144 Als Begründung wird angeführt, dass bei sehr hohen Mieterträgen die Praktikabilitätsüberlegungen hinter die Steuergerechtigkeit zurückzutreten haben (Urteil des VGer GR A 16 22 vom 6. September 2016 E. 4). Ebenso der Kanton Waadt, der per 1. Januar 2019 in Art. 3 Abs. 5 RDFIP die Grenze bei CHF 150 000.00 festgelegt hat, oder der Kanton Thurgau mit einer Obergrenze von CHF 50 000.00 (§ 10 Abs. 1 Ziff. 3 StV-TG).

1145 Anders noch ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 162 und Fn. 151.

1146 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 32.

IV) Konklusion und Lösungsansatz

Nach der hier vertretenen Ansicht ist es daher nicht nur praktikabel und aus veranlagungsökonomischen Gründen verständlich, dass die Pauschalierung an den Bruttomietertrag resp. Bruttomietwert anknüpft, sondern führt dies in vielen Fällen auch zu einer sachgemässen Besteuerung. Selbsterklärend gibt es Einzelfälle, bei denen es zu einem unsachgerechten Ergebnis führen kann. Wie die Steuerpraxis jedoch in den letzten Jahren aufgezeigt hat, werden solche Fälle erkannt und wird der Pauschalabzug anschliessend verweigert. 480

Zudem ist eine gewisse Schematisierung bzw. Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und auch zulässig. Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jeder einzelnen steuerpflichtigen Person ist aus Praktikabilitätsgründen nicht erreichbar. Folglich kann eine generelle Regelung wie die Anknüpfung am Bruttomietwert nicht allein schon deshalb verfassungswidrig sein, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als übrige steuerpflichtige Personen in vergleichbaren Verhältnissen. Wäre doch sonst praktisch überhaupt kein verfassungskonformes Steuergesetz mehr denkbar. Nur wenn die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung oder zu einer systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen führt, kann von einer Verfassungswidrigkeit gesprochen werden.[1147] Dies ist nach dem hiervor Gesagten jedoch nicht der Fall. Die erwähnte Anknüpfung der Pauschale am Bruttomietertrag resp. Bruttomietwert führt weder zu einer systematischen Benachteiligung einzelner Steuerpflichtiger in einer erheblichen Zahl von Fällen noch zu einer systematischen Diskriminierung von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen. 481

d) Alter des Gebäudes

Für die Berechnung der Pauschale ist nicht die Besitzesdauer des Eigentümers, sondern das Alter des Gebäudes entscheidend. Folglich spielt es keine Rolle, von wem und auf welche Weise das Grundstück erworben wurde. Ein Verkauf, eine Schenkung oder eine Erbschaft beeinflusst damit das Alter eines Hauses nicht.[1148] Massgebend für die Prozentsätze ist das Erstellungsjahr der Immobilie.[1149] Einzig wenn ein Haus vollständig umgebaut und aufgestockt wurde, sodass der Unterhaltszustand dem eines neu erstellten Gebäudes gleichkommt, ist für die Bemessung des pauschalen Unterhaltskosten- 482

1147 BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306 f.; BGE 128 I 240 E. 2.3 S. 243; BGE 126 I 76 E. 2.a) S. 78 m.w.H.; BGE 125 I 65 E. 3.c) S. 68.

1148 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 104.

1149 Vgl. z.B. § 10 Abs. 2 StV-LU.

abzugs nicht mehr das Erstellungsjahr massgebend, sondern das Jahr der Totalrenovation.[1150]

483 Dies hat zur Folge, dass bei einer Liegenschaft, die z.B. im Jahr 1980 erstellt und im Jahr 2017 totalsaniert wurde, der Pauschalabzug nicht 20 %, sondern lediglich 10 % vom Bruttomietwert beträgt. Diese Praxis rechtfertigt sich, weil nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge mit zunehmendem Alter einer Immobilie die Unterhaltsintensität steigt. Wird nun das Gebäude nach 37 Jahren so saniert, dass eine eigentliche Neuerstellung vorliegt, ist der Unterhaltszustand vergleichbar mit einem eben erst fertig erstellten Haus und der Unterhaltsbedarf ist dementsprechend gering.[1151] Daher ist es sachgerecht, dass bei dieser Konstellation der Pauschalabzug 10 % vom Bruttomietwert beträgt und eine Abstufung der Pauschalansätze gemacht wird.

e) Wechselpauschale vs. Fixpauschale

aa) Rechtslage im Bund und in den Kantonen

484 Sowohl der Bund als auch sämtliche Kantone gewähren den steuerpflichtigen Personen die Option, in jeder Steuerperiode erneut zu wählen, ob sie sich für die effektiven Liegenschaftskosten oder den Abzug einer Pauschale entscheiden möchten. Man spricht hier von der Wechselpauschale.[1152] Diese Lösung wurde nach einer weitgehenden Überprüfung der Steuerpraxen eingeführt, weil die Wechselpauschale der Veranlagungsökonomie und damit auch der Rechtssicherheit im Massenverfahren stark entgegenkommt.[1153] Der Steuerpflichtige ist jedoch nicht gehalten, für sämtliche in seinem Eigentum stehenden Grundstücke die gleiche Abzugsmethode zu wählen. Vielmehr steht ihm das Wahlrecht für jedes Grundstück in seinem Privatvermögen einzeln zu.[1154] Bei mehreren Grundstücken ist daher eine Kombination der beiden Abzugsarten möglich.[1155] Steht ein Grundstück im Eigentum mehrerer Miteigentümer, kann durchaus der Fall eintreten, dass die einzelnen Miteigentümer unter-

1150 Urteil des VGer LU vom 17. Juli 1984 in StE 1985 B 27.7 Nr. 2.

1151 Urteil des VGer LU vom 17. Juli 1984 in StE 1985 B 27.7 Nr. 2 E. 4.

1152 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 108; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 141; Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, Ziff. 2.4; vgl. Urteile des VGer ZH SB.2017.00108 und SB.2017.00109 vom 15. November 2018 E. 2.4; Urteile des VGer BS VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 5.1.

1153 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 33.

1154 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 33; Urteile des VGer BS VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 5.1; Auszug aus dem Urteil des VGer FR vom 9. Juni 2000 in RDAF 2001 S. 190, E. 5.b) S. 196.

1155 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 108.

schiedliche Methoden wählen.[1156] Dies ist aber für Liegenschaften, die im Miteigentum von gemeinsam besteuerten Ehegatten stehen, nicht möglich. In dieser Konstellation müssen sich die Eheleute über die Art des Abzugs verständigen und sich auf eine Option einigen.[1157]

485 Davor kannten einige kantonale Steuerordnungen die sog. Fixpauschale. Diese bedeutete, dass sich die steuerpflichtige Person entscheiden musste, entweder die effektiven Kosten oder den Pauschalabzug geltend zu machen. In der Regel waren die Pauschalen zwar höher angesetzt, jedoch war der Betroffene im Gegensatz zur Wechselpauschale danach an die einmal gewählte Form gebunden.[1158]

bb) Würdigung der beiden Varianten

486 Es bleibt die Frage zu klären, welche der beiden Varianten aus steuerrechtlicher Sichtweise sachgerechter ist. Grundsätzlich garantieren beide Pauschalvarianten Rechtssicherheit und Kalkulierbarkeit. Die Fixpauschale war aufgrund ihres starren Schematismus für die kantonalen Steuerverwaltungen eine äusserst praktische und effiziente Lösung. Die Wechselpauschale hingegen ist weniger starr und erlaubt den Steuerpflichtigen, ihre effektiven Kosten in jeder Steuerperiode voll abziehen zu können. Damit bietet diese Variante weniger Konfliktstoff zwischen Steuerbehörden sowie Steuerpflichtigen und ist sie gleichzeitig ebenso praktikabel wie die Fixpauschale.

487 Weiter spricht für die Wechselpauschale, dass sie in der Regel zu sachgerechteren Lösungen führt. Auf der einen Seite stellt die Möglichkeit des vollen Kostenabzuges die Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicher und auf der anderen Seite kann für die Pauschale ein realistischer Prozentsatz gewählt werden, der nur wenig privilegiert und den erwünschten Vereinfachungseffekt erzielt.[1159] Dagegen muss im Interesse der

---

1156 Dabei ist für die Aufteilung der Unterhaltskosten auf die Eigentümerstellung abzustellen. Bei Miteigentum berechnet sich der Pauschalabzug somit nach den Miteigentumsquoten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 8a und 33). Vgl. zum Miteigentum im Allgemeinen hiervor N 139 ff.

1157 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 108.

1158 ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 128; FELDMEIER, Liegenschaftsunterhaltskosten, S. 455. Ausser der Steuerpflichtige konnte nach der Wahl der Pauschale bspw. den Beweis erbringen, dass diese auf Dauer die effektiven Kosten nicht deckt, oder im Falle einer allgemeinen Neubewertung der Liegenschaft (Urteil des BGer 2C_91/2012 vom 17. August 2012 in StR 2013, S. 158 E. 3.4 S. 164; Urteil der StK BL vom 25. April 1986 in StE 1987 25.6 Nr. 7 E. 1.d); Urteil der BStRK ZH vom 3. März 1988 in StE 1988 25.6 Nr. 13 E. 2.a) Urteil des VGer LU A 98 292 vom 5. Juli 1999 in LGVE 1999 II Nr. 33 S. 280, E. 2.a) S. 282).

1159 Zum Ganzen HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität, S. 274; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 32 N 9.

Effizienz bei der Fixpauschale die Pauschale überdurchschnittlich hoch[1160] angesetzt werden. Durch die Gebundenheit an die einmal gewählte Pauschale und die „typisierende Betrachtungsweise" ist es kaum möglich, dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden, zumal auch das Verhältnismässigkeitsprinzip dadurch verletzt werden dürfte. Eine starre Pauschalierung, die der steuerpflichtigen Person jegliche Möglichkeit nimmt, ihre effektiven Unterhaltskosten geltend zu machen, dürfte als solche bereits nicht verhältnismässig sein, da sie nicht erforderlich ist. Vielmehr genügt es, wenn die Pauschale, wie bei der Wechselpauschale, als Vermutung ausgestaltet ist, die von der steuerpflichtigen Person durch den Nachweis der effektiven Kosten umgestossen werden kann.[1161]

488 Die jährliche Wahlmöglichkeit kann jedoch im Extremfall dazu führen, dass Unterhaltskosten annährend doppelt von der Steuer abgezogen werden können. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn jahrelang keine Unterhaltskosten anfallen, aber die Pauschale geltend gemacht wird, und in einem einzigen Jahr sämtliche aufgestauten Unterhaltsarbeiten im Rahmen der effektiven Liegenschaftskosten zum Abzug gebracht werden.[1162] Allerdings hat eine Schätzung der ESTV ergeben, dass dieser finanzielle Vorteil wenig ins Gewicht fällt.[1163] Auch das Bundesgericht teilt diese Auffassung und bringt zum Ausdruck, dass sich die Missbrauchsgefahr in engen Grenzen halten dürfte, wenn die Pauschale massvoll festgesetzt wird.[1164]

489 Nach dem Gesagten kann daher festgehalten werden, dass die Wechselpauschale sachgerechter und verfassungskonformer ist als die Fixpauschale und es daher richtig ist, dass nunmehr nicht nur der Bund, sondern auch alle Kantone die Wechselpauschale kennen.

1160 Der Kanton Luzern bspw., der das System der Fixpauschale noch als letzter Kanton kannte, sah einen Pauschalansatz von bis zu 33 % vor (Urteil des BGer 2C_91/2012 vom 17. August 2012 in StR 2013 S. 158, E. 4.3 f. S. 165 f.; vgl. ferner KOCHER, Kontrolle von Steuernormen, S. 235 f.).

1161 Zum Ganzen ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 164 f.

1162 Dieses Phänomen versuchte man in gewissen Kantonen zu vermeiden, indem der Steuerpflichtige jeweils für fünf Jahre an die einmal gewählte Abzugsart gebunden war (Urteil des StGer SO vom 24. Februar 1992 in StE 1992 25.6 Nr. 25 E. 1).

1163 Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung, SSK Eigenmietwertbesteuerung, Ziff. 2.4.

1164 Urteil des BGer 2C_91/2012 vom 17. August 2012 in StR 2013 S. 158, E. 3.5 S. 165.

f) Gegenstand des Pauschalabzugs

490 Vom Pauschalabzug erfasst, sind alle abzugsfähigen Unterhaltskosten von Gebäuden und Boden, die Prämien für Versicherungen gegen Sachschaden und Haftpflicht, die Kosten der Verwaltung Dritter sowie die den Unterhaltskosten gleichgestellten energiesparenden Investitionen.[1165] Hingegen gilt dies nicht für die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, denn diese sind im Gegensatz zu den Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, nicht den Liegenschaftsunterhaltskosten gleichgesetzt.[1166] Vielmehr bilden die Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten eine eigene Kategorie von steuerrechtlich abzugsfähigen Aufwendungen. Verdeutlicht wird dieser Umstand mit folgenden vom Gesetzgeber gewählten Worten: „Abziehbar sind ferner die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten […]".[1167] Das Wort „ferner" impliziert dabei, dass neben den Liegenschaftsunterhaltskosten bzw. der Pauschale auch noch die Kosten für die Denkmalpflege abgezogen werden können. Daher können diese Auslagen zusätzlich zur Pauschale geltend gemacht werden.[1168]

491 Diese Handhabung ist zudem sachgerecht. Der Grundeigentümer sollte steuerlich nicht schlechtergestellt werden, wenn er durch die denkmalpflegerischen Arbeiten Kosten trägt, die er kraft hoheitlicher Verfügung oder im Interesse der Allgemeinheit für den Schutz von Natur und Heimat übernehmen musste.[1169]

1165 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 31; siehe zu den energiesparenden Investitionen hiervor N 372 ff.

1166 Vgl. hierzu Art. 32 Abs. 2 und 3 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 StHG.

1167 Art. 32 Abs. 3 DBG; vgl. für die Kantone Art. 9 Abs. 3 lit. a und b StHG. Der Steuerharmonisierungsgesetzgeber verwendet zwar nicht das Wort „ferner". Es kann jedoch aus der Tatsache, dass er bezüglich der Kosten für die Denkmalpflege keine Gleichstellung mit den Liegenschaftsunterhaltskosten vorsieht, abgeleitet werden, dass die Aufwendungen für die denkmalpflegerischen Arbeiten zusätzlich zur Pauschale oder zu den Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht werden können.

1168 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 107; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 31; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 41. Viele Kantone handhaben dies bereits so: siehe z.B. Art. 35 Abs. 2 StG-GR; Ziff. II StB ZH Nr. 30.2; Art. 5 Abs. 2 lit. b VUBV-BE. Anders jedoch die Praxis im Kanton St. Gallen, wo gemäss Ziff. 4 StB SG 44 Nr. 7 und Ziff. 1 StB SG 44 Nr. 8 die Auslagen für denkmalpflegerische Arbeiten nicht zusätzlich zur Unterhaltskostenpauschale geltend gemacht werden können.

1169 Vgl. hiervor N 439.

9. Abzüge im Zusammenhang mit Zinsen

A. Einführung

492 Von den Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen können ebenfalls die Schuldzinsen abgezogen werden.[1170] Hierbei stellt sich im Zusammenhang mit Liegenschaften insbesondere die Frage der Abzugsfähigkeit von Hypothekar-, Baukredit- und Baurechtszinsen. Ausserdem ist der Frage nachzugehen, wie die Vorfälligkeitsentschädigung zu behandeln ist, die geschuldet ist, wenn der Hypothekarvertrag vom Schuldner einseitig und vorzeitig aufgelöst wird. Diese Probleme werden im Folgenden näher untersucht.

B. Hypothekarzinsen und Vorfälligkeitsentschädigung

a) Ausgangslage

493 Zinsen für Hypothekarkredite sind klassische Schuldzinsen und damit sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern vom Einkommen abziehbar.[1171] Umstritten und in der Praxis der Kantone daher uneinheitlich geregelt ist die Abzugsfähigkeit von Vorfälligkeitsentschädigungen,[1172] auch bezeichnet als Rücktrittsprämien, Abstandszahlungen oder Auflösungskommission, die bei der einseitigen vorzeitigen Kündigung einer Hypothek, Festhypothek oder einer ähnlichen Schuld nach einer voraussichtlichen künftigen Zinsdifferenz entrichtet werden müssen.[1173] Weil die Vorfälligkeitsentschädigung auf einem Schuldverhältnis basiert und vom Schuldner geleistet wird, ist steuerlich zu beurteilen, ob es sich bei dieser Entschädigung um einen steuerlichen abzugsfähigen Schuldzins im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG handelt. Fällt die Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft an, stellt sich die Frage, ob solche Vorfälligkeitsentschädigungen bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig sind. Schliesslich wäre es auch möglich, die Entschädigung als Strafzahlung anzusehen und diese damit den steuerlich unbeachtlichen Lebenshaltungskosten zuzuordnen.

1170 Siehe zu den Schuldzinsen hiervor N 59 f.

1171 Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 22; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 31 N 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 11; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 25; BÖCKLI, Besteuerung der Eigenmiete, S. 19; Urteil des BGer 2C_142/2014 vom 13. April 2015 E. 3.4.9; vgl. ferner Urteile des BGer 2C_182/2015 und 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 2.

1172 Siehe zu den Rechtsgrundlagen und zur Berechnung bei Festhypotheken HAFFNER/REICHART, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 1398 ff.

1173 Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 9a.

b) Rechtsprechung des Bundesgerichts

In einer jüngsten Entscheidserie[1174] setzte sich das Bundesgericht vertieft mit der einkommenssteuerlichen Behandlung der Vorfälligkeitsentschädigung bei einer Hypothekarauflösung auseinander. Es hat dabei zwischen drei Varianten von Vorfälligkeitsentschädigung unterschieden: 494

Bei der ersten Variante wird die Vorfälligkeitsentschädigung im Rahmen eines weiter bestehenden und nur hinsichtlich der Konditionen (insb. Zinssatz oder Kredithöhe) umgestalteten Darlehensverhältnisses entrichtet. Ändere sich der Gläubiger nicht, sondern würden bloss die Vertragsmodalitäten angepasst werden, sei – so das Bundesgericht – die Vorfälligkeitsentschädigung in erster Linie als Entgelt für die Überlassung von Fremdkapital und nicht als Schadenersatz oder Konventionalstrafe einzustufen. Wirtschaftlich betrachtet, stehe die Vorfälligkeitsentschädigung diesfalls den Schuldzinsen nahe und könne bei den kantonalen Steuern und den direkten Bundessteuern vom Einkommen abgezogen werden.[1175] 495

Die zweite Variante betrifft die Ablösung einer Festhypothek durch eine neue Hypothek bei einem anderen Kreditgeber. In diesem Fall – so die Bundesrichter – stelle die an den bisherigen Kreditgeber zu zahlende Vorfälligkeitsentschädigung keinen Schuldzins dar, sondern habe Entschädigungscharakter, weil das bisherige Vertragsverhältnis vorzeitig aufgelöst werde. Das Bundesgericht äussert sich hierbei nicht explizit zu den Steuerfolgen. Es ist allerdings konsequenterweise davon auszugehen, dass nach Auffassung der Bundesrichter kein Schuldzinsenabzug geltend gemacht werden kann, weil die Vorfälligkeitsentschädigung in einem solchen Fall als Schadenersatz bzw. Konventionalstrafe zu qualifizieren ist.[1176] 496

Bei der dritten Variante wird das Darlehensverhältnis nicht bloss umgestaltet, sondern es wird beendet. Erfolge die Beendigung im Hinblick auf die Veräusserung der Liegenschaft, gehöre – so das Bundesgericht – die Vorfälligkeitsentschädigung zu den Anlagekosten, wenn sie einer durch den Veräusserer effektiv getätigten sowie wertvermehrenden Leistung entspreche. Dies könne bejaht werden. Der Wegfall der Hypothek führe zu einer rechtlichen Verbesserung der Liegenschaft, was mit einer körperlichen Wertvermehrung vergleichbar sei. Folglich könne die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd berücksichtigt werden. Aufgrund des Grundsatzes der unzulässigen doppelten Berücksichtigung bei der Einkommenssteuer und der Grundstückgewinnsteuer könne daher die Vorfällig- 497

1174 BGE 143 II 382; BGE 143 II 396.

1175 BGE 143 II 396 E. 2.3 S. 399 f.; BGE 143 II 382 E. 5.3.1 S. 393 f.

1176 BGE 143 II 396 E. 2.3 S. 399 f. und E. 3 S. 401 f.; BGE 143 II 382 E. 5.3.2 S. 394.

keitsentschädigung nicht im Rahmen der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht werden.[1177]

c) Rechtslage in den Kantonen

498 Die Veranlagungspraxis in den Kantonen zeigte ein uneinheitliches Bild und die Frage der Abzugsfähigkeit war umstritten, denn viele Kantone liessen in ihre Praxis auch den hypothetischen Willen des Gesetzgebers und sachlich gebotene Elemente einer engen wirtschaftlichen Betrachtungsweise einfliessen.[1178] Zahlreiche Kantone, wie z.B. Basel-Landschaft[1179], Basel-Stadt[1180], Waadt[1181], Bern[1182], Zürich[1183] und Zug[1184], liessen Vorfälligkeitsentschädigungen dementsprechend mit juristisch vertretbaren Überlegungen uneingeschränkt und ohne zusätzliche Voraussetzungen oder aber unter bestimmten Bedingungen steuerlich zum Abzug zu.[1185] Einige Kantone, wie z.B. Neuenburg[1186], verweigerten hingegen gänzlich einen Abzug.

499 Im Nachgang zu den hiervor erwähnten Bundesgerichtsentscheiden haben die Steuerverwaltungen der einzelnen Kantone reagiert und ihre Veranlagungspraxis entsprechend angepasst. Allerdings setzten die Steuerverwaltungen die Urteile des Bundesgerichts nicht überall gleich um. Beispielsweise hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern ihre Praxis angepasst und lässt die Vorfälligkeitsentschädigung nicht als Schuldzins zum Abzug zu, wenn die Auflösung der Hypothek in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft steht.[1187] Steht die Auflösung der Hypothek nicht in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft, kann die Vorfälligkeitsentschädigung wie bisher bei der Einkommenssteuer abgezogen werden. Es wird folglich – entgegen den Erwägungen des Bundesgerichts –

1177 BGE 143 II 396 E. 2.3 S. 399 f. und E. 3 S. 401 f.; BGE 143 II 382 E. 5.3.3 ff. S. 394 ff.

1178 Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 9a; vgl. STADLIN, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 6; vgl. ferner STADLIN, Nochmals zur Vorfälligkeitsentschädigung, S. 195.

1179 Urteil des StGer BL 510 15 59 vom 6. November 2015 E. 3.c); Urteil des StGer BL 510 04 50 vom 26. November 2004.

1180 Urteil des VGer BS VGE VD-2007/663 vom 16. Juni 2008 E. 4.1 f.

1181 Urteil des VGer VD Fl.2004.0111 vom 27. April 2005 E. 3.

1182 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Schuldzinsen, Ziff. 8.3.

1183 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 31 N 15; vgl. Urteil des VGer ZH SB.2015.00090 vom 4. November 2015 in StE 2016 B 44.13.4 Nr. 2 E. 2.1.

1184 Urteil des VGer ZG A 2014/2 vom 26. Juni 2014 in GVP 2014 S. 118, E. 3.2 f. S. 120 f.

1185 Komm. DBG HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 N 9a.

1186 Urteil des VGer NE CDP.2011.99 vom 17. August 2011 in RDAF 2012 S. 92.

1187 Allerdings kann in diesem Fall die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd berücksichtigt werden.

für die Abzugsfähigkeit als Schuldzins nicht gefordert, dass die aufgelöste Hypothek durch eine andere Hypothek beim gleichen Kreditgeber ersetzt wird.[1188] Demgegenüber haben bspw. die Kantone Solothurn und Luzern ihre Praxis gänzlich den Urteilen des Bundesgerichts angepasst und lassen entsprechend der Auffassung des Bundesgerichts die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Einkommenssteuer nur dann zum Abzug zu, wenn die aufgelöste Hypothek durch eine andere beim gleichen Kreditgeber ersetzt wird.[1189]

d) Würdigung

aa) Vorbemerkung

500 Angesichts der damaligen unterschiedlichen kantonalen Praxen und vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit und der Planbarkeit ist die vom Bundesgericht angestrebte Vereinheitlichung durchaus zu begrüssen. Allerdings ergeben sich aufgrund der Erwägungen einige Unklarheiten, denen im Folgenden nachgegangen wird.[1190] Vorab sei darauf hingewiesen, dass es vorliegend um die Frage geht, ob Vorfälligkeitsentschädigungen Schuldzinsen sind oder nicht, und damit um die Frage, ob sie bei der Einkommenssteuer abgezogen werden können. Daher wird vorliegend nicht eingehend geprüft, ob Vorfälligkeitsentschädigungen bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig sind.[1191]

bb) Rechtsnatur der Vorfälligkeitsentschädigung und das Kriterium des Gläubigerwechsels

501 Unter dem Begriff Schuldzins wird eine Vergütung verstanden, die für die Gewährung oder Vorenthaltung einer Geldsumme oder eines Kapitals zu entrichten ist, sofern dieses Entgelt nach der Zeit und als Quote des Kapitals regelmässig in Prozenten berechnet wird. Damit ist das Bestehen einer Kapitalschuld unabdingbare Voraussetzung für eine Zinsschuld.[1192] Streng rechtlich handelt es sich bei den Vorfälligkeitsentschädigungen demnach nicht um

---

1188 Steuerverwaltung des Kantons Bern, Schuldzinsen, Ziff. 8.3; ebenso handhabt es der Kanton Zug <https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuerbuch-zug/erlaeuterung-zu-a7-30-allgemeine-abzuege-unabhaengig-von-der-einkommenshoehe/private-schuldzinsen/schuldzinsen-und-spezielle-hypotheken/aufloesungskommission-fuer-festhypotheken> (besucht am 21. Juni 2019).

1189 Siehe hierzu die Mitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Solothurn vom 24. Mai 2017 <https://www.so.ch/fileadmin/internet/fd/fd-ksta/pdf/quellensteuer/Vorfälligkeitsentschädigung_Aktuelles.pdf> (besucht am 21. Juni 2019); Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Schuldzinsen, Ziff. 2.4.

1190 BYLAND, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 101; WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 179.

1191 Diesbezüglich kann auf den Aufsatz von RICHNER, Grundstückgewinnsteuer ZStP, S. 107 ff., verwiesen werden.

1192 Siehe hiervor N 59.

Schuldzinsen im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG, weil ihnen die Kapitalabhängigkeit fehlt. Aus zivilrechtlicher Sicht sind die Vorfälligkeitsentschädigungen deshalb als Konventionalstrafen gemäss Art. 160 OR oder als Schadenersatzzahlungen gemäss Art. 97 OR zu qualifizieren.[1193] Allerdings hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Begriff Schuldzins nicht streng rechtlich, sondern wirtschaftlich zu betrachten ist.[1194] Bei einer nach Beendigung des Hypothekarvertrages im Hinblick auf einen günstigeren Abschluss eines neuen Vertrages gezahlten Vorfälligkeitsentschädigung kann davon ausgegangen werden, dass die Entschädigung in Abhängigkeit von Kapitalbetrag, Dauer und dem Zinsmargenverlust des Gläubigers festgesetzt wird. Damit wird bei der Berechnung der Vorfälligkeitsentschädigung der Bestandteil „Ertragsausfall auf zukünftige Zinsen" überwiegen und die Vorfälligkeitsentschädigung wird mit einem Schuldzins vergleichbar. Die gezahlte Entschädigung ist daher entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als vorweggenommene Schuldzinszahlung zu behandeln und dementsprechend vom ordentlichen Einkommen absetzbar.[1195]

502 Das Bundesgericht macht allerdings die einkommenssteuerrechtliche Abzugsfähigkeit vom Umstand abhängig, ob im Zusammenhang mit der Vorfälligkeitsentschädigung eine Umfinanzierung beim gleichen Gläubiger erfolgt. In der Begründung der Urteile führt das Bundesgericht diesbezüglich aus, dass bei einem Gläubigerwechsel eine Gleichstellung mit Schuldzinsen nicht gerechtfertigt sei. Fände allerdings kein Gläubigerwechsel statt und würden nur Vertragsmodalitäten geändert, läge eine Umschuldung vor und die Vorfälligkeitsentschädigung entspräche eher einem Entgelt als einem Schadenersatz.[1196]

503 Meines Erachtens ist es aber nicht entscheidend, ob der neue Vertrag mit demselben oder einem anderen Gläubiger abgeschlossen wird, da dies die Qualität der Entschädigung als Schuldzins nicht verändert und auch im Fall der Beibehaltung des Gläubigers das konkrete Darlehensverhältnis endet.[1197]

1193 HAFFNER/REICHART, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 1399 ff.; STADLIN, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 6 f.; WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 181; MAUTE, Schuldzinsen, S. 433 f.; Urteil des VGer ZH SB.2015.00090 vom 4. November 2015 E. 2.1.

1194 Siehe hiervor N 59.

1195 WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 179 f.; GANI, RAPHAËL, Hinweis zum Urteil des VGer NE CDP.2011.99 vom 17. August 2011 in RDAF 2012 S. 92, S. 98; STADLIN, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 6 f.; REICH, Steuerrecht, § 13 N 253; Urteil des VGer ZH SB.2015.00090 vom 4. November 2015 in StE 2016 B 44.13.4 Nr. 2 E. 2.1.

1196 BGE 143 II 396 E. 2.3 S. 399 f. und E. 3 S. 401 f.; BGE 143 II 382 E. 5.3.2 S. 394.

1197 Gl.M. WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 179 f.; GANI, RAPHAËL, Hinweis zum Urteil des VGer NE CDP.2011.99 vom 17. August 2011 in RDAF 2012

Darüber hinaus ist es vor dem Hintergrund der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht sachgerecht, für die Abzugsfähigkeit als Schuldzins auf den Umstand des Gläubigerwechsels abzustellen. Dies aus dem Grund, weil mit dem Schuldzinsenabzug den Einschränkungen in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person, die durch die Finanzierungsaufwendungen für eine Kapitalschuld entstehen, Rechnung getragen werden soll.[1198] Aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellt die bei einer Umfinanzierung anfallende Vorfälligkeitsentschädigung genau eine derartige Finanzierungsaufwendung aus einer Verschuldung dar. Dabei spielt es keine Rolle, ob der neue Vertrag beim gleichen oder einem neuen Gläubiger abgeschlossen wird. Um den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu wahren, sollte daher die Vorfälligkeitsentschädigung auch im Fall eines Gläubigerwechsels abzugsfähig sein.[1199] Der Unterschied dürfte letztlich nicht beim Gläubigerwechsel liegen, sondern primär im Zeitpunkt der Zahlung, denn die zeitliche Vorverlegung der Zinsschulden verstösst gegen das Periodizitätsprinzip. Allerdings steht auch bei den üblichen Schuldzinsen eine Bezahlung im Voraus der Abzugsfähigkeit grundsätzlich nicht entgegen.[1200]

cc) Aspekt der Wertvermehrung

504 Gemäss Bundesgericht umfassen Anlagekosten effektiv getätigte, wertvermehrende Aufwendungen, die mit dem veräusserten Grundstück untrennbar verbunden sind. Die Wertvermehrung kann nicht nur körperlicher, sondern auch rechtlicher Natur sein. Das Gericht hielt fest, dass die Vorfälligkeitsentschädigung durch den Verkauf ausgelöst und daher untrennbar mit der Liegenschaft verbunden sei. Sofern die Hypothek unmittelbar vor dem Verkauf aufgelöst und nicht durch eine neue Hypothek ersetzt werde, führe dies zu einer rechtlichen Verbesserung. Damit habe die Vorfälligkeitsentschädigung wertvermehrenden Charakter.[1201] Das Bundesgericht lässt folglich die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd zum Abzug zu. Damit stuft das Gericht die Vorfälligkeitsentschädigung als wertvermehrende Aufwendung ein.

S. 92, S. 98; a.M. Urteil des VGer ZG A 2014/2 vom 26. Juni 2014 in GVP 2014 S. 118, E. 3.2 f. S. 120 f.

1198 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14 N 126 ff.

1199 Urteil des StGer BL 510 04 50 vom 26. November 2004 E. 3.b).

1200 WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 179 f.; GANI, RAPHAËL, Hinweis zum Urteil des VGer NE CDP.2011.99 vom 17. August 2011 in RDAF 2012 S. 92, S. 98; STADLIN, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 6 f.; vgl. Urteil des VGer ZH SB.2015.00090 vom 4. November 2015 in StE 2016 B 44.13.4 Nr. 2 E. 2.1.

1201 BGE 143 II 396 E. 2.3 S. 399 f. und E. 3 S. 401 f.; BGE 143 II 382 E. 5.3.3 ff. S. 394 ff. A.M. Komm. StHG ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 N 58.

505 Beim Hypothekarkredit handelt es sich um eine persönliche Schuldpflicht einer steuerpflichtigen Person. Die Hypothek und die damit zusammenhängenden Zinsen haben keinen Einfluss auf den Wert eines Grundstücks. Vielmehr sind sie das Ergebnis davon, wie sich der Grundeigentümer finanziert hat. Folglich fehlt es der Hypothek grundsätzlich an einem Bezug zum Grundstück. Erst durch die Sicherstellung mit einem Grundpfandrecht wird ein solcher Bezug hergestellt. Doch auch bei dieser Konstellation ist das Grundpfandrecht mit einer Person verbunden, indem diese Person als Schuldnerin ein Darlehensverhältnis mit einem Gläubiger eingegangen ist. Das Grundstück ist in Bezug auf dieses Darlehensverhältnis nur indirekt betroffen. Es dient nämlich als Sicherheit für den Gläubiger. Damit wird auch ersichtlich, dass die Vorfälligkeitsentschädigung nicht deshalb bezahlt wird, weil ein Grundstück verkauft wird. Vielmehr muss sie bezahlt werden, weil der Verkäufer keine andere Sicherheit bieten konnte (z.B. ein anderes Grundstück oder den Erlös aus dem Verkauf) oder weil er sowieso das Darlehensverhältnis beenden wollte. Werden zudem Schuldbriefe auf verschiedene Grundstücke zur Sicherung der Hypothek verteilt, ist eine Zuordnung der Vorfälligkeitsentschädigung nur zu einem der grundpfandbelasteten Grundstücke nicht mehr möglich. Es dürfte aus rechtlicher Sicht schwierig zu rechtfertigen sein, weshalb das verkaufte Grundstück anders behandelt werden sollte als die anderen pfandbelasteten Grundstücke. Hinzu kommt, dass die Vorfälligkeitsentschädigung nicht im Grundbuch eingetragen ist, sondern nur das Grundpfandrecht. Damit ist das Grundstück nicht mit der Vorfälligkeitsentschädigung belastet. Tritt anstelle eines Schuldbriefs bspw. eine Lebensversicherung, fehlt es zudem ganz an einem Grundstücksbezug. Die Vorfälligkeitsentschädigung ist daher nicht mit einer Liegenschaft verbunden, sondern sie wird aus Gründen bezahlt, die in der Person des Verkäufers liegen. Die Bezahlung der Vorfälligkeitsentschädigung führt folglich nicht zu einer Wertvermehrung, weil es an der geforderten Verbindung zum Grundstück fehlt.[1202]

506 Ohne die Abzugsfähigkeit der Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer abschliessend geprüft zu haben, erscheint es bereits aufgrund dieser Aspekte fraglich, ob die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd berücksichtigt werden kann. Auf diese Problematik geht das Bundesgericht allerdings nicht näher ein, weshalb diesbezüglich einige Unklarheiten bestehen bleiben.[1203]

1202 Zum Ganzen RICHNER, Grundstückgewinnsteuer ZStP, S. 114; WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 180 f.

1203 WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 180 f.; BYLAND, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 101 f.

Die Frage, ob die Vorfälligkeitsentschädigung in diesem Fall bei der Einkommenssteuer als werterhaltende Aufwendung zum Abzug gebracht werden kann, stellt sich letztlich nicht.[1204] In Bezug auf die Einkommenssteuer sind die Vorfälligkeitsentschädigungen danach zu beurteilen, ob sie abzugsfähige Schuldzinsen darstellen. Wird das Darlehensverhältnis beendet und wird keine neue Hypothek bei demselben oder einem anderen Kreditgeber abgeschlossen, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet bei der Vorfälligkeitsentschädigung um vorweggenommene Schuldzinszahlungen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist folglich – wie auch bei den anderen Varianten[1205] – die Vorfälligkeitsentschädigung als Schuldzins bei der Einkommenssteuer zum Abzug zuzulassen. Es ist nicht einzusehen, weshalb die im Hinblick auf einen geplanten Verkauf vorgenommene vorzeitige Kündigung einer Festhypothek steuerlich anders behandelt werden sollte als die aus anderen Gründen (z.B. um von besseren Zinskonditionen zu profitieren) vorweggenommene vorzeitige Hypothekenauflösung.[1206] 507

dd) Vereinheitlichung der kantonalen Praxen und Übergangsrecht

Das Bundesgericht hatte es sich zum Ziel gesetzt, mit seinen Entscheiden die kantonalen Praxen zu vereinheitlichen. Allerdings hat es das Bundesgericht bei der Variante zwei unterlassen, sich zu den konkreten Steuerfolgen zu äussern.[1207] Daraus resultiert, dass sich bezüglich dieser Variante eine uneinheitliche kantonale Praxis entwickelt hat. Wie hiervor aufgezeigt, lassen einige Kantone die Vorfälligkeitsentschädigung weiterhin zu, wenn sie nicht in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft steht, während andere Kantone die Abzugsfähigkeit nur zulassen, wenn kein Gläubigerwechsel stattfand.[1208] Diesbezüglich hat das Bundesgericht sein Ziel verfehlt.[1209] 508

Aufgrund der neuen Rechtsprechung hatten sich die Kantone mit der Frage auseinanderzusetzen, wie mit der neuen Praxis in laufenden Verfahren umzugehen ist. Diese Frage stellte sich insbesondere dann, wenn eine steuerpflich- 509

1204 Dies kann aus den bereits hiervor erwähnten Gründen verneint werden, denn auch bei werterhaltenden Aufwendungen ist eine Verbindung zum Grundstück gefordert, und bei der Vorfälligkeitsentschädigung handelt es sich nicht um eine Ausgabe, die zum Substanzwert eines Grundstücks gehört. Es handelt sich vielmehr um Kosten, die der Kapitalbeschaffung dienen.

1205 Siehe hiervor N 501 ff.

1206 Ebenso die frühere Rechtsprechung in den Kantonen Zürich und Zug (Urteil des VGer ZH SB.2015.00090 vom 4. November 2015 E. 3.2.3; Urteil des VGer ZG A 2015/2 vom 25. August 2015 in GVP 2015, S. 265, E. 4 S. 278 ff.); vgl. ferner STADLIN, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 7 ff.

1207 Siehe hiervor N 496.

1208 Siehe hiervor N 499.

1209 BYLAND, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 101.

tige Person vor Bekanntwerden der neuen Praxis im Vertrauen auf die fortgesetzte Anwendung der bisherigen Praxis (Abzug als Schuldzins bei der Einkommenssteuer) auf die Geltendmachung des Abzugs einer Vorfälligkeitsentschädigung ohne Fortsetzung des Kreditverhältnisses bei der Grundstückgewinnsteuer verzichtet.[1210] Die Grundstückgewinnsteuererklärung ist folglich ohne den Abzug erfolgt. Im Rahmen der Veranlagung der Einkommenssteuer macht der Steuerpflichtige nun den Abzug geltend. Diese müsste allerdings aufgrund der neuen Praxis abgelehnt werden. Die Aufwendung für die Vorfälligkeitsentschädigung würde dementsprechend überhaupt nicht berücksichtigt werden können, was nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht sachgerecht ist.[1211] Die Kantone haben diesbezüglich unterschiedliche und durchaus vertretbare Lösungen getroffen. Einige Kantone gewähren auf Antrag des Steuerpflichtigen den Abzug der Vorfälligkeitsentschädigung im Nachhinein mittels formloser Korrektur der rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung.[1212] Andere wiederum lassen die Vorfälligkeitsentschädigung, sofern die Grundstückgewinnsteuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist, weiterhin bei der Einkommenssteuer zu.[1213]

e) Konklusion und Lösungsansatz

510 Die neue Bundesgerichtspraxis führt für wirtschaftlich sehr ähnliche Sachverhalte zu ganz unterschiedlichen Steuerfolgen. Abhängig davon, ob die Auflösung der Hypothek aufgrund eines Verkaufs der Liegenschaft erfolgt oder ob nur eine Umschuldung, mit oder ohne Wechsel des Gläubigers, stattfindet, reicht die Bandbreite vom Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer, über den Abzug bei der Einkommenssteuer bis hin zur steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit.[1214]

511 Demgegenüber ist nach der hier vertretenen Auffassung die Vorfälligkeitsentschädigung grundsätzlich als Schuldzins bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen. Mit anderen Worten sollte die Abzugsfähigkeit nicht davon abhängig gemacht werden, ob ein allfälliger Gläubigerwechsel stattfindet oder die Vorfälligkeitsentschädigung untrennbar im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft steht.

512 Aus dogmatischer Sichtweise mögen die Unterscheidungen des Bundesgerichts vertretbar sein. Allerdings ist meines Erachtens die neue Praxis weniger praktikabler als die bis dahin in gewissen Kantonen vorherrschende einheitliche Handhabung der Vorfälligkeitsentschädigung. Nach der bundesgerichtli-

1210 Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Schuldzinsen, Ziff. 2.4.
1211 WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 183.
1212 So z.B. die Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Schuldzinsen, Ziff. 2.4.
1213 So z.B. die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Schuldzinsen, Ziff. 8.3.
1214 WENGER, Vorfälligkeitsentschädigung, S. 183 f.

chen Praxis muss fortan zwischen drei verschiedenen Sachverhalten unterschieden werden, was wiederum den Abklärungsaufwand bei den Steuerverwaltungen erhöht. Aus veranlagungsökonomischer Sichtweise ist daher der hier vertretenen Auffassung der Vorzug zu geben, weil dadurch die Veranlagungsbehörde nicht mehr zwischen drei Varianten zu unterscheiden hat, sondern sich darauf konzentrieren kann, ob eine Vorfälligkeitsentschädigung vorliegt oder nicht. Ist dies der Fall, kann die Vorfälligkeitsentschädigung als Schuldzins bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden.

C. Baukreditzinsen

a) Ausgangslage

513 Als Baukredite gelten alle Fremdmittel, die für die Finanzierung einer Bauinvestition (Neubauten und Bauerneuerungen) eingesetzt werden. Die Qualifikation erfolgt unabhängig von der Herkunft und Sicherung der Fremdmittel (z.B. Bank oder Privatperson etc.) Im Regelfall eröffnet das den Kredit gewährende Institut ein separates Baukonto auf Kontokorrentbasis. Nach Abschluss der Bauarbeiten wird der Baukredit oftmals in einen Hypothekarkredit mit Grundpfandsicherung umgewandelt, sofern die Rückzahlung nicht direkt erfolgt. Demnach handelt es sich bei den Baukrediten um ein relativ kurzfristiges Kreditgeschäft. Es stellt sich die Frage, wie die Zinsen für einen solchen Baukredit steuerrechtlich zu behandeln sind. Diese Frage wird in den einzelnen Kantonen und im Bund kontrovers beantwortet.[1215]

b) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage im Bund

514 Zur direkten Bundessteuer hat sich bezüglich der Frage der Abzugsfähigkeit von Baukreditzinsen eine langjährige und gefestigte Rechtsprechung des Bundesgerichts entwickelt. Die Richter in Lausanne qualifizieren die Baukreditzinsen als Anlagekosten und lassen die Zinsen bis zum Einzug oder der Vermietung nicht als Schuldzinsen zum Abzug zu. Dies wird damit begründet, dass wirtschaftlich betrachtet Baukreditzinsen zu den Kosten gehören würden, die durch die Erstellung einer Baute bedingt seien und damit der Schaffung bzw. Verbesserung und nicht der Erhaltung und Sicherung einer Einkommensquelle dienen würden. Damit würden sie zu den nicht abziehbaren Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen zählen (Art. 34 lit. d DBG) und würden demzufolge nicht unter die abzugsfähigen Schuldzinsen fallen. Als Anlagekosten

1215 Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 29; REICH, Steuerrecht, § 13 N 96; BLÖCHLIGER, Baukreditzinsen, S. 367; KÄNZIG, Baukreditzinsen, S. 91; YERSIN, Déduction des intérêts passifs, S. 608; ZOBL, Baukreditvertrag, S. 8 f.

seien jene Baukreditzinsen zu betrachten, die während der Erstellungsdauer der Baute, d.h. zwischen Baubeginn und Bauvollendung anfallen.[1216]

c) Rechtslage in den Kantonen

515 In den Kantonen wird die Abzugsfähigkeit von Baukreditzinsen steuerlich unterschiedlich gehandhabt.[1217] In einigen Kantonen, wie z.B. in den Kantonen Aargau und Zürich, besteht die Praxis, dass die Baukreditzinsen in der Privatvermögenssphäre als Schuldzinsen abziehbar sind.[1218] Andere Kantone, wie z.B. die Kantone Bern und Basel-Landschaft, räumen der steuerpflichtigen Person ein Wahlrecht ein. Die steuerpflichtige Person hat demnach die Wahl, Baukreditzinsen als Schuldzinsen bei der ordentlichen Einkommensveranlagung abzuziehen oder bei der Veräusserung des Grundstücks als Gestehungskosten bei der Ermittlung des Grundstückgewinnes für die Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen. In jedem Fall können die Baukreditzinsen nur einmal berücksichtigt werden.[1219] Schliesslich gibt es Kantone, wie z.B. die Kantone Luzern, Solothurn, Uri und Freiburg, welche die Baukreditzinsen bis zum Beginn der Nutzung der Liegenschaft nicht als Schuldzinsen zum Abzug zulassen.[1220]

1216 Urteile des BGer 2C_874/2013 und 2C_875/2013 vom 21. Mai 2014 E. 2.2; Urteile des BGer 2C_384/2013 und 2C_385/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.2; Urteile des BGer 2C_516/2011 und 2C_517/2011 vom 28. Dezember 2011 in StE 2012 B. 27.2 Nr. 37 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2A.242/1997 vom 21. April 1998 E. 3.a); Urteil des BGer vom 24. April 1997 in ASA 1997/98 S. 306, E. 4 S. 314; Urteil des BGer vom 20. November 1995 in StE 1996 B 27.2 Nr. 18 E. 2.a) f.; Urteil des BGer vom 25. Juni 1990 in StE 1993 B 27.2 Nr. 11 E. 2.b) f.; Urteil des BGer vom 28. Oktober 1988 in StE 1989 B 27.2 Nr. 8 E. 2; BGE 101 Ia 77 E. 2.a) f. S. 78 ff.; vgl. ferner Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 22, Ziff. 3.3.

1217 Daran änderte auch der Umstand nichts, dass das Bundesgericht im Jahr 1988 seine Praxis zur steuerlichen Behandlung von Baukreditzinsen festgelegt hat (siehe eingehend hierzu STADELMANN, Baukreditzinsen, S. 118 ff.).

1218 Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 29 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 31 N 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 48; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 23; Auszug aus dem Urteil des VGer ZH vom 30. September 1992 in StR 1993 S. 531; Urteil der StRK ZH vom 6. Mai 1992 in StE 1993 B 27.2 Nr. 13 E. 2.a) f.

1219 Urteil des VGer BE vom 14. Mai 2008 in StE 2008 B. 44.13.7 Nr. 23; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N 10; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 130; Komm. StG BL WENK, § 78 N 11; Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 10.6 lit. b S. 10.

1220 Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Schuldzinsen, Ziff. 2.2; Urteil des VGer LU A 95 292 vom 23. August 1996 LGVE 1996 II Nr. 21; Urteile des StGer SO SGSTA.2016.78 und BST.2016.73 vom 21. November 2016 E. 3.2; Urteil des OGer UR OG V 12 12 vom 19. April 2013 in RB 2014 Nr. 27 S. 141, E. 2.a) ff. S. 141 ff.; Urteil des OGer UR OG V 12 13 vom 19. April 2013 in RB 2014

d) Würdigung

516 Das Bundesgericht und einige Kantone subsumieren die Baukreditzinsen unter die Aufwendungen, die der Anschaffung oder Verbesserung von Vermögenswerten dienen. Es stellt sich daher die Frage, ob es sich bei Baukreditzinsen um wertvermehrende Aufwendungen handelt. Solche nicht bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen Aufwendungen führen beim Steuerpflichtigen nicht zu einem Vermögensabgang, sondern zu einer Vermögensverschiebung. Dies ist dann der Fall, wenn die Gegenwerte der Ausgaben des Steuerpflichtigen in Form von Gütern oder geldwerten Rechten in sein Vermögen fliessen. Die Ausgaben des Steuerpflichtigen müssen demzufolge dem wirklichen Wert der Anschaffung entsprechen.[1221] Es wird somit vorausgesetzt, dass bezüglich Anschaffung von Gegenständen tatsächlich ein neuer Wert in das Vermögen des Steuerpflichtigen eingeht.[1222] Ein Baukredit und die damit zusammenhängenden Zinsen haben aber, wie das Bundesgericht selbst schon festgestellt hat, keinen Einfluss auf den Wert eines Grundstücks.[1223] Vielmehr sind sie das Ergebnis davon, wie sich der Grundeigentümer finanziert hat. Folglich dienen wirtschaftlich betrachtet die Baukosten, nicht aber die Baukreditzinsen als blosse Geldbeschaffungskosten, bei der Grundstückgewinnsteuer der Anschaffung oder Verbesserung von Vermögenswerten. Die Art und Weise der Finanzierung der Baukosten beeinflusst den Marktwert eines Gebäudes hingegen nicht.[1224] Oder anders gesagt, gehören nicht die Baukreditzinsen, sondern die Baukosten zu den Kosten, die durch die Erstellung einer Baute bedingt sind. Die Baukreditzinsen sind bedingt durch den Baukredit und damit durch die Art der Finanzierung. Daher stellen sie im Gegensatz zu den Baukosten keine Investitionskosten dar und beeinflussen den Wert eines Grundstücks nicht.

517 Bei Baukreditzinsen dürfte es demnach schwierig sein, aufgrund eines technischen, wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhangs[1225] mit einem Bauprojekt diese unter die Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung

---

Nr. 30 S. 156, E. 3.a) ff. S. 156 ff.; Urteil des VGer FR vom 14. November 1997 in StE 1998 B 27.2 Nr. 19 E. 2.b).

1221 Vgl. hiervor N 197.

1222 STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1989, S. 587.

1223 STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1989, S. 587 mit Verweis auf das Urteil des BGer vom 14. Februar 1968 in ASA 1968/69 S. 395, E. 3 S. 399; vgl. STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1991, S. 323.

1224 STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1989, S. 587; Auszug aus dem Urteil des VGer ZH vom 30. September 1992 in StR 1993 S. 531 f.; Urteil der StRK ZH vom 6. Mai 1992 in StE 1993 B 27.2 Nr. 13 E. 2.a) f. A.M. LOCHER, Komm. DBG I, Art. 33 N 16; BLÖCHLIGER, Baukreditzinsen, S. 373 ff. mit Hinweis in Fn. 49 auf ein Urteil des BGer vom 27. April 1966.

1225 Vgl. hierzu Urteile des BGer 2C_874/2013 und 2C_875/2013 vom 21. Mai 2014 E. 2.2.

von Vermögenswerten zu subsumieren, zumal das Bundesgericht selbst festgehalten hat, dass der zeitliche Zusammenhang kein geeignetes Kriterium ist, um die Baukreditzinsen von anderen Schuldzinsen abzugrenzen. Zeitlich besteht zwischen den abzugsfähigen Hypothekarzinsen und Baukreditzinsen keine klare Grenze. Oftmals wird am Ende einer Baute der Baukredit in eine feste Hypothek umgewandelt. Stellen nun die Handwerker, Architekten etc. erst nach Fertigstellung und Umwandlung des Baukredits ihre Rechnungen, wird der Kredit erst später voll ausgenützt. Daher ist es auch aufgrund des fliessenden Übergangs von den Baukreditzinsen zu den Hypothekarzinsen nicht nachvollziehbar, weshalb diese unterschiedlich behandelt werden sollten.[1226]

518 Würde zudem der Auffassung des Bundesgerichts und einiger Kantone gefolgt, hätte dies konsequenterweise zur Folge, dass sämtliche Zinsen, deren zugrunde liegende Schuld (Kredit) zur Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen verwendet wird und nicht der Erhaltung bzw. Sicherung der Einkommensquelle dienen, nicht abgezogen werden können. Dies widerspricht jedoch gerade dem Willen des Gesetzgebers, der davon ausgeht, dass Schuldzinsen, unabhängig davon, ob sie einen organischen oder anorganischen Bezug aufweisen, abzugsfähig sein sollen. Baukreditzinsen sind, technisch betrachtet, Zinsen, die aufgrund eines Baukredits geschuldet werden. Mit anderen Worten sind Baukreditzinsen Zinsen auf ausgeliehenen fremden Mitteln, wodurch auch die geforderte Abhängigkeit zwischen Kapitalschuld und Zins besteht. Daher sind Baukreditzinsen Schuldzinsen wie andere Zinsen auch. Werden sie nicht zum Abzug zugelassen, führt dies steuerlich zu einer Ungleichbehandlung zwischen den abzugsfähigen Darlehens- und Hypothekarzinsen sowie den Baukreditzinsen. Sollte für sie aus bestimmten Überlegungen heraus etwas anderes gelten als für die übrigen Schuldzinsen, hätte dies daher gesetzlich geregelt werden müssen. Dies ist allerdings weder im DBG noch im StHG der Fall.[1227]

519 Hinzu kommt, dass Schuldzinsen ohne Rücksicht darauf, welchem Zweck das Kapital dient, für dessen Überlassung sie geschuldet werden, abzugsfähig sind. Es kommt also nicht darauf an, ob sie den Charakter von Gewinnungskosten haben oder ob das Kapital für den Zweck einer Renovation oder eines

---

1226 STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1989, S. 585 und 587 mit Verweis auf das Urteil des BGer vom 11. Februar 1959 in ASA 1959/60 S. 352, E. 2 S. 355; STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1991, S. 321.

1227 Zum Ganzen Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 29; KÜNG, Baukreditzinsen, S. 354 f.; ALTORFER, Renovationsbremse, S. 268; STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1989, S. 587 f.; STADELMANN, Baukreditzinsen ST 1991, S. 321 f.; DUTTWEILER, Kreisschreiben Nr. 1, S. 761 f.; Komm. StG AG KLÖTI-WEBER, § 104 N 25; a.M. LOCHER, Komm. DBG I, Art. 33 N 16; YERSIN, Déduction des intérêts passifs, S. 608; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 221 N 48.

Neubaus bzw. Umbaus aufgenommen wurde.[1228] Sie können ebenso in Abzug gebracht werden, wenn das zur Verfügung gestellte Kapital für die Lebenshaltung oder die Anschaffung, Erhaltung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen verwendet wird. Dementsprechend sind Baukreditzinsen, d.h. die Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Kapital Dritter zur Finanzierung eines Bauwerks, abzugsfähige Schuldzinsen, obwohl die Baukosten selber als Kosten für die Anschaffung von Vermögensgegenständen nicht von den Einkünften in Abzug gebracht werden können. Zudem ist es schwer einzusehen, weshalb ausgerechnet die den abzugsfähigen Hypothekarzinsen ähnlichen Baukreditzinsen vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, während Zinsen von Krediten für nicht einkommenswirksame Tätigkeiten wie Ferienreisen oder Möbelkauf abgezogen werden dürfen.[1229]

e) Konklusion und Lösungsansatz

520 Nach dem Gesagten können deshalb die Baukreditzinsen, jedenfalls bei Grundstücken im Privatvermögen, als Schuldzinsen von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Praxis einiger Kantone geht dahin, dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einzuräumen, in dem Sinn, dass er auf den Abzug der Baukreditzinsen bei der allgemeinen Einkommenssteuer verzichten kann, um sie alsdann bei der Veranlagung für den Grundstückgewinn als Aufwendungen in Anrechnung zu bringen. Folgte man der hier vertretenen Auffassung, wonach Baukreditzinsen abzugsfähige Schuldzinsen sind, wäre dieses Vorgehen nicht mehr sachgerecht. Erklärt das kantonale Steuergesetz (wie z.B. Art. 38 Abs. 1 lit. a StG-BE) explizit die Schuldzinsen als abzugsfähig, so sind auch die Baukreditzinsen primär bei der Einkommenssteuer zum Abzug zuzulassen. Aufgrund des Grundsatzes, wonach die (Baukredit-) Zinsen in jedem Fall nur einmal berücksichtigt werden können, erübrigt sich diesfalls auch eine Wahlmöglichkeit.

D. Baurechtszinsen

a) Ausgangslage

521 Ebenfalls nicht einheitlich ist die Praxis des Bundes und der Kantone bezüglich der Behandlung von Baurechtszinsen. Diese Zinsen bilden die Gegenleistung des Baurechtsberechtigten an den Grundeigentümer, die für die vorübergehende Benutzung des Grundstücks entrichtet wird.

1228 Wohl a.M., allerdings ohne Begründung MAUTE, Schuldzinsen, S. 432 f.

1229 ALTORFER, Renovationsbremse, S. 268.

b) Rechtsprechung des Bundesgerichts und Rechtslage im Bund

522 Bei der direkten Bundessteuer können die Baurechtszinsen nicht als Schuldzinsen abgezogen werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts stellen sie keine Schuldzinsen dar, sondern eine periodische Gegenleistung für den Erwerb des Baurechts und damit Aufwendungen für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes.[1230] Zudem fehlt es ihnen an der geforderten Kapitalabhängigkeit.[1231]

523 Entgegen einem älteren Bundesgerichtsentscheid[1232] erachtet es das Bundesgericht in einem neueren Urteil allerdings nicht mehr a priori für ausgeschlossen, dass Baurechtszinsen dauernde Lasten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 9 Abs. 1 lit. b StHG darstellen und somit abzugsfähig sein können.[1233] Denn nach Auffassung der Bundesrichter, gehe es auch hier um das Entgelt für die Einräumung einer dinglichen Belastung, nämlich einer Personalservitut i.S.v. Art. 675 bzw. Art. 779 und 779a ZGB. Stelle man auf das massgebende Kriterium einer Grundstücksbelastung oder -schmälerung für das Vorliegen einer dauernden Last ab, wäre diese Voraussetzung selbst bei einem äusserst bescheidenen Baurechtszins gegeben.[1234] Diesbezüglich spricht man auch vom sog. Gewinnungskostenmodell. Ist nämlich im Eigenmietwert, den der Baurechtsnehmer zu versteuern hat (Art. 21 DBG), nicht nur der Nutzwert für das reine Gebäude, sondern auch derjenige des nicht im Eigentum des Baurechtsnehmers stehenden Grund und Bodens enthalten, sind die Baurechtszinsen Gewinnungskosten und als dauernde Lasten i.S.v. Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG abzugsfähig.[1235] Bis zu diesem Entscheid ging das Bundesgericht davon aus, dass Baurechtszinsen keine dauernden Lasten darstellen würden. Dies hatte zur Folge, dass der Baurechtsnehmer seinen Baurechtszins nicht von den steuerbaren Einkünften abziehen konnte. Es war nur möglich, das Baurechtsverhältnis gemäss dem sog. Mietwertmodell bei der Festsetzung des Eigenmietwerts zu berücksichtigen.[1236]

524 Da weder das DBG noch das StHG vorschreiben, ob die bezahlten Baurechtszinsen im Rahmen des Gewinnungskosten- oder des Mietwertmodells zu berücksichtigen seien, sind laut Bundesgericht beide Lösungen zulässig und

---

1230 Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 4.1; Urteil des BGer vom 29. März 1999 in StE 1999 B 25.6 Nr. 34 E. 2.b).

1231 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 17.

1232 Urteil des BGer vom 29. März 1999 in StE 1999 B 25.6 Nr. 34 E. 2.b).

1233 Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 4.2.1.

1234 Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 4.2.1.

1235 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 33.

1236 Vgl. hierzu Urteil des BGer vom 29. März 1999 in StE 1999 B 25.6 Nr. 34 E. 2; Urteil des BGer vom 29. März 1999 E. 3 in StE 1999 B 25.3 Nr. 20; Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 22, Ziff. 3.3 S. 5; vgl. ferner Urteil der StRK vom 18. September 1991 in StE 1992 B 25. 3 Nr. 12 E. 7.b)bb).

bundesrechtskonform. Im Modellfall sollten sie zudem zu ähnlichen Ergebnissen führen.[1237]

c) Rechtslage in den Kantonen

525 Diverse Kantone wie bspw. Aargau, Bern und Basel-Landschaft lassen bezahlte Baurechtszinsen unter dem Titel „dauernde Lasten" zum Abzug zu und wenden damit das Gewinnungskostenmodell an.[1238] Andere Kantone wie bspw. Zürich, Schwyz und Graubünden wenden ebenfalls das Gewinnungskostenmodell an. Sie lassen allerdings die Baurechtszinsen nicht als Schuldzinsen oder als dauernde Lasten zum Abzug zu, sondern sehen in ihren Steuergesetzen speziell einen Abzug für Baurechtszinsen vor. Damit kann die steuerpflichtige Person von den Erträgen aus unbeweglichem Privatvermögen die damit zusammenhängenden Baurechtszinsen abziehen. Dies wird damit begründet, dass der Baurechtszins beim Baurechtsgeber als Vermögensertrag der Einkommensbesteuerung unterliege und es deshalb sachgerecht sei, die entsprechenden Aufwendungen auf der anderen Seite beim Baurechtsnehmer zum Abzug zuzulassen.[1239] Dabei wird im Kanton Schwyz allerdings der Abzug bei selbst genutzten Liegenschaften auf 35 % des Eigenmietwerts beschränkt. Bei vermieteten Liegenschaften ist der Baurechtszins voll abziehbar.[1240]

526 Wiederum andere Kantone wie bspw. St. Gallen und Luzern sehen vor, dass der Baurechtszins nicht in jedem Fall von den steuerbaren Einkünften abgerechnet werden kann. Gehört das Bauwerk zum Privatvermögen und wird es an Dritte vermietet, können die Baurechtszinsen von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Dieser Abzug ist deshalb gerechtfertigt, weil in der Regel die Baurechtszinsen auf die Mieter überwälzt und damit im steuerbaren Einkommen erfasst werden. Gehört das Bauwerk zum Privatvermögen und wird es hingegen vom Bauberechtigten als Eigenheim benutzt, wenden die Kantone St. Gallen und Luzern das Mietwertmodell an. Demnach kann der Bauberechtigte die Baurechtszinsen nicht von den steuerbaren Einkünften abrechnen. Vielmehr ist das Baurechtsverhältnis bei der Festsetzung des Eigenmietwerts zu berücksichtigen und der Bauberechtigte hat nur den Eigenmietwert für das Bauwerk ohne Bodenanteil zu versteuern. Diese Praxis wird damit begründet, dass in einem Wohnungsmietzins eines Steuerpflichtigen

---

1237 Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 3.2.2 und 4.2.1.

1238 Komm. StG AG AESCHBACH, § 40 N 62; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N 23; Komm. StG BL SCHWEIGHAUSER, § 29 N 145.

1239 § 30 Abs. 3 StG-ZH; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 30 N 117; HUGI, steuerliche Behandlung, S. 490 f.; § 32 Abs. 2 lit. b StG-SZ; Urteil des VGer SZ VGE II 2013 102 vom 27. November 2013 in StPS 2014 S. 40; Art. 35 Abs. 1 lit. b StG-GR.

1240 Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Liegenschaftskosten, N 37.

ein Teil der Entschädigung für das im Boden investierte Kapital enthalten ist und dieser unter den nicht abzugsfähigen Privataufwand fällt. Der Baurechtszins stellt im Fall einer Selbstnutzung ebenfalls eine Entschädigung für das Zurverfügungstellen des Bodens dar und fällt wirtschaftlich betrachtet ebenfalls in die Kategorie der Wohnkosten und damit unter den nicht abzugsfähigen Privataufwand. Der Baurechtszins hat in diesem Fall mietzinsähnlichen Charakter und es wäre daher nicht sachgerecht, wenn er von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden könnte. Aus diesem Grund ist das Baurecht bei der Festlegung des Eigenmietwerts zu berücksichtigen.[1241]

d) Würdigung

aa) Vorbemerkung

527 Wie hiervor ausgeführt gibt es verschiedene Varianten, wie dem Umstand, dass bezüglich des Baurechtsgrundstücks keine Eigennutzung vorliegt, Rechnung getragen werden kann. Entweder wird das Baurechtsverhältnis bei der Festlegung des Eigenmietwerts berücksichtigt (Mietwertmodell) oder die Baurechtszinsen können ganz oder teilweise zum Abzug gebracht werden (Gewinnungskostenmodell). Ein Abzug unter dem Titel „Schuldzinsen“ ist aufgrund der geforderten Kapitalabhängigkeit hingegen ausgeschlossen.

bb) Beschränkung des Abzugs beim Gewinnungskostenmodell

528 Werden die Baurechtszinsen bei der Anwendung des Gewinnungskostenmodells als dauernde Lasten qualifiziert, sind die Zinsen uneingeschränkt zum Abzug zugelassen. Werden sie allerdings nicht als dauernde Lasten angesehen und trotzdem zum Abzug zugelassen, wird in gewissen Kantonen die Abzugsfähigkeit bei selbst genutzten Liegenschaften auf die Höhe des Eigenmietwerts oder der erzielten Erträge aus der Liegenschaft limitiert. Demnach kann bei dieser Variante kein Überabzug vorgenommen werden. Die Frage, die sich hierbei stellt, ist, ob eine solche Begrenzung sachgerecht ist. Das Bundesgericht lässt es offen, ob nach dem Gewinnungskostenmodell die Baurechtszinsen als dauernde Lasten oder aber als Gewinnungskosten zu berücksichtigen sind. Somit sind nach Auffassung des Gerichts beide Lösungen sachgerecht und bei Baurechtszinsen, die unter den Begriff der dauernden Lasten subsumiert werden, einen Überabzug zulässig.

1241 Zum Ganzen Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen, Baurechtszins, Ziff. 2 ff.; Art. 44 Abs. 5 StG-SG; Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Baurecht, S. 1 f.; Urteil des VGer LU A 10 80 81_1 vom 11. Mai 2012 LGVE 2012 II Nr. 22 E. 3 f. Auch der Kanton Basel-Stadt differenziert zwischen vermieteten und selbst genutzten Liegenschaften. Bei vermieteten Grundstücken können die Baurechtszinsen abgezogen werden, wogegen dies bei selbst genutzten Grundstücken nicht möglich ist (Urteil der StRK BS Nr. 2008-136 vom 18. Juni 2009 E. 4 und 6.b)).

529 Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz begründet die Beschränkung des Abzugs der Baurechtszinsen damit, dass mit der Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen die fehlende Ausklammerung des Werts des Bodens bei der Ermittlung des Eigenmietwerts des Baurechts kompensiert werde. Ausgehend davon, dass die Baurechtszinsen keinen Gewinnungskostencharakter haben, lasse sich eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die Höhe der Erträge aus den Liegenschaften bzw. die Höhe des Eigenmietwerts rechtfertigen.[1242] Im Vergleich zum Mietwertmodell sei diese Lösung ebenfalls sachgerecht. Bei der Anwendung des Mietwertmodells sei es nicht denkbar, dass der Eigenmietwert einer selbst bewohnten Liegenschaft einen negativen Wert aufweise. Der Eigenmietwert sei stets positiv, mindestens aber null. Aus diesem Grund und unter Berücksichtigung einer rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen sowie einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertige sich eine Limitierung der Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen auf die Höhe des unter Berücksichtigung des Bodenwerts festgesetzten Eigenmietwerts. Solange das Bundesgericht die Baurechtszinsen nicht vorbehaltlos als „dauernde Lasten" qualifiziere, bestehe daher kein Anlass, die Baurechtszinsen bei selbst genutzten Liegenschaften als dauernde Lasten uneingeschränkt zum Abzug zuzulassen.[1243]

530 Dieser Auffassung kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Die Baurechtszinsen haben aus folgenden Gründen und entgegen der Meinung des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz auch bei selbst genutzten Liegenschaften Gewinnungskostencharakter. Unabhängig davon, ob das Objekt vermietet oder selbst genutzt wird, sind die Baurechtszinsen Aufwendungen, die unmittelbar der Erzielung von periodischem Einkommen dienen; sei es in Form eines Mietzinses oder bei Eigennutzung in Form eines Eigenmietwerts. Denn würde der Baurechtsberechtigte an den Grundeigentümer keine Baurechtszinsen bezahlen, könnte dieser das Grundstück nicht nutzen und folglich würde bei einer selbst genutzten Liegenschaft kein Eigenmietwert erzielt werden. Demzufolge haben die Baurechtszinsen aufgrund des kausalen Gewinnungskostenbegriffs auch im Zusammenhang mit einer selbst genutzten Liegenschaft Gewinnungskostencharakter. Es ist deshalb schwer einzusehen, warum Baurechtszinsen bei selbst genutzten Liegenschaften nicht als Gewinnungskosten vollumfänglich abzugsfähig sein sollen.[1244] Hat der Baurechtsnehmer einen Eigenmietwert zu versteuern und ist in diesem sowohl der

1242 Urteil des VGer SZ VGE II 2013 102 vom 27. November 2013 in StPS 2014 S. 40, E. 3.4 S. 48 f.

1243 Urteil des VGer SZ VGE II 2013 102 vom 27. November 2013 in StPS 2014 S. 40, E. 3.5.5 S. 52 f. und E. 3.6.2 f. S. 54 ff.

1244 DUTTWEILER, Kreisschreiben Nr. 1, S. 761; GREMINGER, Baurechtszinsen, S. 211 f.; vgl. Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 1; Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 4.2.2.

Nutzwert für das Bauwerk als auch derjenige für Grund und Boden enthalten, sind folglich die Baurechtszinsen als Gewinnungskosten vollumfänglich abzugsfähig. Besteht der Eigenmietwert dagegen nur aus dem Nutzwert des Gebäudes und wird dem Umstand des fehlenden Eigentums am Grund und Boden durch einen Einschlag auf dem Eigenmietwert Rechnung getragen, sind die Baurechtszinsen nicht abzugsfähig.[1245]

531 Nach dem Gesagten ist es daher bei selbst genutzten Liegenschaften nicht sachgerecht, Baurechtszinsen nur soweit zum Abzug zuzulassen, als ihnen Erträge aus der betreffenden Liegenschaft gegenüberstehen. Demnach sollten, wie bereits bei den vermieteten, auch bei selbst genutzten Liegenschaften die Baurechtszinsen vollumfänglich abziehbar sein.[1246] Wenn nun die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz dazu übergeht, nicht nur den Abzug auf die Erträge zu beschränken, sondern generell den Abzug von Baurechtszinsen bei selbst genutzten Liegenschaften auf 35 % des Eigenmietwerts zu beschränken, dann untersagt sie den Abzug von Gewinnungskosten, was einerseits einen Verstoss gegen den Grundsatz, wonach eine betragsmässige Beschränkung der Gewinnungskosten nicht statthaft ist,[1247] und andererseits eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darstellt.

cc) Unterscheidung vermietete und selbst bewohnte Liegenschaften

532 Vorab ist festzuhalten, dass entweder das Mietwertmodell oder aber das Gewinnungskostenmodell angewendet werden sollte. Wenn ein Baurecht vorliegt, wird beim Mietwertmodell der Bodenwert bei der Festlegung des Eigenmietwerts nicht berücksichtigt. Der Eigenmietwert fällt entsprechend tiefer aus. Es wäre also systemfremd, wenn die Baukreditzinsen bei diesem Modell zusätzlich abziehbar wären. Das Gewinnungskostenmodell macht bei der Berechnung des Eigenmietwerts keinen Unterschied, ob jemand Baurechtsnehmer ist oder nicht. Der Eigenmietwert berechnet sich unter Berücksichtigung des Bodenwerts sowie der Liegenschaft. Deshalb rechtfertigt es sich im Sinn einer Gleichbehandlung, dass die Baurechtszinsen abgezogen werden können. Hierbei ist nach der hier vertretenen Auffassung sowohl bei vermieteten als auch bei selbst bewohnten Liegenschaften ein vollständiger

---

1245 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 33 N 33; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 33 N 25; GREMINGER, Baurechtszinsen, S. 213; vgl. Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 38 N 23; REICH, Steuerrecht, § 13 N 99 f.; Urteil des VGer ZH vom 19. Mai 1999 in StE 2000 B 25.6 Nr. 37 E. 2.a). A.M. MONTEIL, Baurecht, S. 323.

1246 Eine Beschränkung dürfte schon deshalb unangebracht sein, da in den wenigsten Fällen der Baurechtszins den Eigenmietwert übersteigen bzw. diesen übermässig reduzieren dürfte.

1247 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkomm. DBG, Art. 32 N 3; BGE 133 II 287 E. 3 S. 290 ff.; BGE 128 II 66 E. 5.a) S. 73.

Abzug der Baurechtszinsen zu gewähren. Ist dies nicht möglich, werden die Steuerpflichtigen zu viel versteuern müssen, was gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstösst. Dies soll aber nicht heissen, dass bezüglich einer selbst bewohnten Liegenschaft und einer vermieteten Liegenschaft kein Unterschied gemacht werden kann. Es ist durchaus zulässig, wie es z.B. die Kantone St. Gallen und Luzern machen, bei einer Vermietung der Liegenschaft das Gewinnungskostenmodell anzuwenden und bei einer Selbstnutzung das Mietwertmodell. Entscheidend ist, dass die Regelung in sich stimmig ist, was für den Kanton St. Gallen und Kanton Luzern durchaus zutrifft, zumal nach Ansicht des Bundesgerichts beide Lösungen im Regelfall zu ähnlichen Ergebnissen führen.[1248]

dd) Konklusion und Lösungsansatz

533 Es ist zu begrüssen, dass das Bundesgericht im Jahr 2012 beide Modelle als zulässig und bundesrechtskonform erklärt hat, wobei in der Praxis das Gewinnungskostenmodell den Vortritt erhalten sollte, denn dieses ist einfacher zu handhaben und berücksichtigt die wirtschaftlichen Verhältnisse besser. Der Baurechtsberechtigte nutzt nämlich nicht nur das Bauwerk selbst, sondern auch das Baurechtsgrundstück. In diesem Sinn erscheint es sachgerechter, dass der Baurechtsberechtigte den vollen Eigenmietwert zu versteuern hat, weil er das ganze Grundstück nutzen kann. Richtigerweise ist dann aber der Umstand, dass der Baurechtsberechtigte für das Baurecht einen Zins zu bezahlen hat, im Rahmen der Veranlagung der Einkommenssteuer zu berücksichtigen, indem die bezahlten Baurechtszinsen vollumfänglich als Gewinnungskosten oder dauernde Lasten zum Abzug zuzulassen sind.[1249]

10. Zeitpunkt des Abzugs der Kosten

A. Ausgangslage

a) Grundsatz

534 Es ist grundsätzlich nicht möglich, Unterhaltskosten auf eine spätere Periode zu übertragen.[1250] Übersteigen die Liegenschaftskosten den Ertrag des Grundstücks, können diese nicht zwecks Amortisation in den nachfolgenden Veranlagungsperioden aktiviert werden.[1251] Abgesehen von diesem Punkt, treten in

1248 Urteil des BGer 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 4.3 f.

1249 Zum Ganzen RICHNER, Rechtsprechung des Bundesgerichts 2012 und 2013, S. 37; GREMINGER, Baurechtszinsen, S. 213; ungefähr die Hälfte der Kantone wendet das Gewinnungskostenmodell an (Urteil des VGer LU A 10 80 81_1 vom 11. Mai 2012 LGVE 2012 II Nr. 22 E. 3.b)bb)).

1250 Dieses Prinzip wird im Rahmen der Energiestrategie 2050 ab 1. Januar 2018 bzw. 2020 durchbrochen (siehe hiervor N 83 ff. und 399 ff.).

1251 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 7.

Bezug auf den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit der Kosten in der Praxis immer wieder Schwierigkeiten auf.

b) Mögliche Zeitpunkte für den Abzug der Kosten

aa) Zeitpunkt der Wertverminderung

535 Die sachgerechteste Lösung bestünde darin, wenn die Unterhaltskosten in derjenigen Berechnungsperiode berücksichtigt würden, in der die Wertverminderung an einer Liegenschaft eingetreten ist. Dies würde jedoch die Möglichkeit von Abschreibungen bzw. Rückstellungen bedingen, was auf dem Privatvermögen grundsätzlich[1252] nicht möglich ist.[1253]

bb) Zeitpunkt der Vertragserfüllung

536 Eine weitere Option wäre, für den Abzug von Unterhaltskosten auf den Zeitpunkt der Vertragserfüllung abzustellen, weil der Besteller verpflichtet ist, die Vergütung[1254] bei Ablieferung des Werks zu leisten.[1255] Diese Ansicht wird denn auch in der Lehre teilweise vertreten und damit begründet, dass im Zeitpunkt der anstandslosen Fertigstellung der Reparatur-, Umbau- oder Renovationsarbeiten die Rechtsverpflichtung zur Bezahlung dieser Arbeiten entstanden sei. Dieser Zeitpunkt sei folglich und in der Regel auch derjenige, auf den der steuerliche Einkommensabzug zu erfolgen habe. Wann die Rechnungsstellung stattfinde, spiele für die zeitliche Zurechnung des Einkommensabzuges grundsätzlich keine Rolle. Demzufolge seien die Kosten für Arbeiten in jedem Fall in derjenigen Steuerbemessungsperiode zum Abzug zuzulassen in der die Arbeiten fertiggestellt und genehmigt wurden. Dies gelte selbst dann, wenn die Rechnung für diese Arbeiten mit Verzögerung erst in der folgenden oder einer späteren Steuerbemessungsperiode ausgestellt werde. Auch bei dieser Konstellation würde die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für diese Arbeiten nicht in die Periode des Rechnungsempfanges fallen, sondern auf den Zeitpunkt der anstandslosen Fertigstellung.[1256]

537 Aus praktischer Sicht überzeugt diese Lösung allerdings nicht. Einerseits werden zum Teil die Rechnungen durch die Handwerker mit grosser Verspätung gestellt und die genauen Kosten stehen in dem Kalenderjahr, in dem die Arbeiten ausgeführt werden, vielfach noch nicht definitiv fest. Diese Lö-

---

1252 Siehe aber die Ausnahmen im Rahmen der Energiestrategie hiervor N 83 ff. und 399 ff.

1253 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 56; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 110; FUNK, Gewinnungskosten, S. 157 f.; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 112; Urteile des KGer FR 607 2015 33 und 607 2015 34 vom 2. Februar 2017 E. 2.c).

1254 Siehe Art. 372 Abs. 1 OR.

1255 LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 56; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 110.

1256 SCHÄRRER, Zeitpunkt des Abzuges, S. 421.

sung würde daher wiederum die Bildung von Rücklagen bedingen und wäre nur dann unproblematisch, wenn die Fertigstellung der Arbeiten und die Rechnungsstellung zeitlich nahe zusammen, jedenfalls in die gleiche Steuerbemessungsperiode fallen.[1257] Andererseits dürfte den Steuerbehörden der Zeitpunkt der Ablieferung des Werkes regelmässig nicht bekannt sein.[1258] Damit verbleiben noch zwei Möglichkeiten: Entweder ist auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung (Soll-Methode) oder auf denjenigen der Bezahlung (Ist-Methode) abzustellen.[1259]

cc) Zeitpunkt der Rechnungsstellung bzw. der Bezahlung der Rechnung

I) Rechtslage in den Kantonen

538 Im privaten Bereich wird regelmässig auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem die Rechnung des Bauhandwerkers vom Grundeigentümer effektiv bezahlt wird (Ist-Methode).[1260] Die herrschende Lehre und ein Teil der kantonalen Rechtsprechung bevorzugt hingegen den Zeitpunkt der Rechnungsstellung (Soll-Methode), da damit in tatbestandsmässiger Hinsicht eine klare Situation geschaffen werde.[1261] Die Rechtsprechung im Kanton Zürich geht noch differenzierter vor, wonach nicht die Rechnungsstellung, sondern der Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld massgebend sei. Diese trete – so die zürcherische Steuerrekurskommission – mit dem Zugang der Rechnung bzw. dem Ablauf der Zahlungsfrist ein.[1262]

1257 FUNK, Gewinnungskosten, S. 158; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140; KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 22 Abs. 1 lit. e N 172.

1258 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 110.

1259 LOCHER, Komm. DBG I, N 56; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 110; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 114; Urteile des KGer FR 607 2015 33 und 607 2015 34 vom 2. Februar 2017 E. 2.c).

1260 MÜLLER, Liegenschaften, S. 89; FUNK, Gewinnungskosten, S. 159; Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 9; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 115; DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles, S. 140; Urteile des KGer FR 607 2015 33 und 607 2015 34 vom 2. Februar 2017 E. 2.d) m.w.H.

1261 KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 22 Abs. 1 lit. e N 172; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 6; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 180; Comm. LIFD MERLINO, Art. 32 N 116 m.w.H.; RIVIER, Droit fiscal, S. 442; Urteil des BGer vom 14. Juli 1938 in ASA 1938/39 S. 173, E. 1 S. 174 f.; Urteil des StGer SO vom 23. Januar 1995 in StE 1996 B 25.6 Nr. 29 E. 2; Urteil des StGer BL vom 20. Januar 2017 in StR 2017 S. 692; Urteil der StRK BE vom 24. August 1978 in NStP 1979 S. 223, E. 3 S. 224 und ferner Art. 4 Abs. 1 VUBV-BE.

1262 Urteil der StRK ZH vom 11. November 1992 in StE 25.6 Nr. 26 E. 5.d). Bei der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen wird grundsätzlich ebenfalls auf das Fälligkeitsprinzip abgestellt (siehe bspw. Steuerverwaltung des Kantons Luzern,

539 Es gibt jedoch auch Steuerverwaltungen, wie z.B. diejenigen im Kanton Aargau, Zürich und Thurgau, die sich nicht für eine Methode entschieden haben, sondern sowohl die Soll-Methode (Rechnungsdatum) als auch die Ist-Methode (Zahlungsdatum) zulassen.[1263] Es wird allerdings vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person die gewählte Methode über mehrere Steuerperioden hinweg beibehält. Der Wechsel der Abzugsmethode steht unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung. Jedoch darf bei einem Wechsel des Systems nicht zwangsläufig auf eine Steuerumgehung geschlossen werden, vor allem dann nicht, wenn die steuerpflichtige Person zuvor den Pauschalabzug geltend gemacht hat.[1264]

II) Würdigung der beiden Methoden

540 Die Ist-Methode rechtfertigt sich, weil im Rahmen der Bestimmung des Privatvermögensertrags grundsätzlich nach dem Realisationsprinzip der Zeitpunkt des Zuflusses (Ist-Prinzip) massgebend ist. Dieses aus dem allgemeinen Einkommensprinzip des Reinvermögenszugangs stammende Prinzip hat bei den Aufwendungen zur Folge, dass für die Bestimmung des Zeitpunktes der Aufwendungen auf den Moment des effektiven Abflusses beim Steuerpflichtigen und damit auf die Zahlung abgestellt werden kann.[1265] Diese Methode hat den Vorteil, dass alle nach der Rechnungsstellung gewährten Rabatte oder sonstigen Abschläge berücksichtigt sind.[1266]

541 Die Soll-Methode legitimiert sich insbesondere aus praktischer Sicht und ist zudem sachlich vertretbar. Diese Variante schafft in tatbeständlicher Beziehung eine klare Situation. So ist für die Abzugsfähigkeit der Kosten das Datum der Fakturierung massgebend, was der Steuerpflichtige problemlos nachweisen kann. Dies wiederum hat zur Folge, dass ein aufwendiges Beweisverfahren vermieden werden kann. Wann die Rechnung effektiv bezahlt wird, spielt keine Rolle.[1267]

Schuldzinsen, Ziff. 1.1; Steuerverwaltung des Kantons Bern, Schuldzinsen, Ziff. 1.

1263 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 9 S. 13; Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, lit. H S. 9; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.14 S. 10; Auszug aus den Urteilen der StRK TG STRE.2018.11 und STRE.2018.12 vom 8. November 2018 in TVR 2018 Nr. 43 E. 5.3.1.

1264 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 111.

1265 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 9; Urteile des KGer FR 607 2015 33 und 607 2015 34 vom 2. Februar 2017 E. 2.d).

1266 Urteile des KGer FR 607 2015 33 und 607 2015 34 vom 2. Februar 2017 E. 2.d) m.w.H.

1267 KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 22 Abs. 1 lit. e N 172; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 180.

542 Nach der hier vertretenen Ansicht haben daher beide Methoden ihre Existenzberechtigung und es ist durchaus angemessen, für die Bestimmung des Zeitpunkts des Abzugs der Gewinnungskosten entweder auf das Datum der Rechnungsstellung (Soll-Methode) oder auf den Zeitpunkt der effektiven Bezahlung der Rechnung (Ist-Methode) abzustellen.[1268] Meines Erachtens sollten die Kantone sich jedoch auf eine Methode festlegen oder vorsehen, dass der Steuerpflichtige an die einmal getroffene Wahl gebunden ist,[1269] weil eine spätere Wechselmöglichkeit dem Steuerpflichtigen die Option einer Steuerumgehung eröffnet. Ansonsten haben die Steuerverwaltungen die Änderung der Abzugsmethode jeweils vor dem Hintergrund von Treu und Glauben zu prüfen, was zu einem vermeidbaren Mehraufwand führt. Aus diesen Gründen ist eine Wahlmöglichkeit weder veranlagungstechnisch sinnvoll noch praktikabel.

B. Spezialfall Akonto- bzw. Vorauszahlungen

a) Ausgangslage und Rechtslage in den Kantonen

543 Akontorechnungen stellen entweder Vorauszahlungsbegehren dar oder eine Aufforderung zur Leistung von Abschlagszahlungen. Die Frage nach der Abzugsfähigkeit solcher Akontorechnungen wird in den Kantonen unterschiedlich gehandhabt. Es gibt Kantone, welche die Akontorechnungen steuerlich nicht zum Abzug zulassen bzw. erst im Rahmen der Schlussrechnung als Liegenschaftsunterhaltskosten in der Veranlagung berücksichtigen.[1270] Demgegenüber lassen andere Kantone Akontozahlungen zum Abzug zu, sofern die Akontorechnung dem Arbeitsfortschritt bis zum Ende der Steuerperiode entspricht. Werden allerdings die Vorauszahlungen lediglich für das Material geleistet oder die Arbeiten erst im folgenden Jahr erbracht, ist ein

1268 Gl.M. Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 111; MÜLLER, Liegenschaften, S. 89; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 56. Aus der Praxis des Bundesgerichts lässt sich diese Auffassung ebenfalls ableiten (Urteile des BGer 2C_800/2016 und 2C_801/2016 vom 14. Februar 2017 in StR 2017 S. 402, E. 2.2. S. 403; bestätigt im Urteil des BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 3.1; vgl. ferner Urteil des BGer vom 16. Oktober 1963 in ASA 1964/65 S. 288, E. 2 S. 291).

1269 Der Kanton Zürich bspw. sieht dies bereits so vor (siehe Steuerverwaltung des Kantons Zürich, Liegenschaftsunterhalt, lit. H).

1270 Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 6. Akontozahlungen sind von den Teilrechnungen abzugrenzen. Letztere sind abzugsfähig, da sie abgeschlossene Arbeiten betreffen, die endgültig abgerechnet wurden (Urteil der StRK BE vom 16. Juni 2015 in BVR 2016 S. 190; Urteil des VGer FR vom 18. Oktober 2002 in StE 2004 B 25.6 Nr. 51 E. 3.d)).

Abzug erst im Folgejahr möglich, sofern die jeweiligen Arbeiten ausgeführt werden.[1271]

b) Kritik in der Literatur und Würdigung

544 EGLOFF kritisiert die Ansicht, wonach die Akontozahlungen nur zum Abzug zuzulassen seien, sofern die Akontorechnung dem Arbeitsfortschritt entspreche, und führt aus, dass es zahlreiche Gründe gebe, weshalb ein Unternehmer gerade bei grösseren Unterhaltsarbeiten im Rahmen eines Auftrags oder Werkvertrags von seinem Kunden Akontozahlungen verlange. Dies sei bspw. deshalb der Fall, weil der Unternehmer seinerseits grössere Rechnungen für Materiallieferungen an Dritte oder material- resp. zeitaufwendige Vorarbeiten in seinem Unternehmen leisten müsse. Daher sei für den Zeitpunkt des Abzugs bei Akontozahlungen auf das Datum der Rechnungsstellung bzw. Bezahlung abzustellen.[1272]

545 Diese Kritik geht jedoch ins Leere, denn die Veranlagungspraxis, wonach Akontozahlungen nur dann abzugsfähig sind, wenn sie dem Arbeitsfortschritt entsprechen, verhindern Akontozahlungen nicht per se. Der Unternehmer selbst ist nämlich von dieser Praxis nicht betroffen, kann er doch weiterhin vom Kunden bzw. Steuerpflichtigen Akontozahlungen verlangen. Zudem dürfte Letzterer auch weiterhin bereit sein, diese zu leisten, kann er doch gemäss der Veranlagungspraxis die Zahlung der Akontorechnungen spätestens mit der Endabrechnung zum Abzug bringen.

546 Das Abstellen auf den Arbeitsfortschritt, dürfte allerdings an der Praktikabilität scheitern. Die Steuerverwaltungen müssten nämlich bei allen vor Ende Jahr in Rechnung gestellten bzw. bezahlten Akontozahlungen aus Gründen der Gleichbehandlung prüfen, ob diese dem Arbeitsfortschritt per Stichtag 31. Dezember entsprechen. Oftmals können die Veranlagungsbehörden diese Prüfung erst dann vornehmen, wenn die Arbeiten bereits abgeschlossen sind, und sie müssten sich daher regelmässig auf nicht mehr überprüfbare Aussagen der Unternehmer verlassen.[1273]

547 Allgemein liegt das Problem bei Akontozahlungen darin, dass es sich nicht um eine endgültige Rechnungsstellung handelt und der genaue Umfang der Arbeiten und Kosten oftmals noch nicht abgeschätzt werden kann. Zudem erschwert die rudimentäre Umschreibung der Arbeiten den Veranlagungsbe-

---

1271 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 9 S. 13; Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.14 S. 10; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 15 S. 12.

1272 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 112 mit Hinweis auf das Urteil des VGer FR vom 18. Oktober 2002 in StE 2004 B 25.6 Nr. 51 E. 4.

1273 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 112.

hörden, die Arbeiten als Gewinnungskosten zu qualifizieren. Folglich fehlt es zu diesem Zeitpunkt an einer klaren, tatbeständlichen Situation und der Abzug der Zahlungen sollte richtigerweise verweigert werden. Es bestehen daher durchaus sachliche Gründe, dem Steuerpflichtigen den Abzug der Akontoleistungen zu verweigern und diese Kosten erst im Rahmen der definitiven Schlussrechnung bei den Unterhaltskosten zu berücksichtigen.[1274]

C. Übergang von Nutzen und Gefahr

548 Erst nach Übergang von Nutzen und Gefahr kann der Steuerpflichtige die Unterhaltskosten einer neu erworbenen Liegenschaft abziehen.[1275] Die Parteien können diesen Zeitpunkt z.B. in einem Kauf- oder Schenkungsvertrag allerdings nicht nach Belieben rückwirkend festlegen.[1276] Vielmehr ist das Auseinanderfallen von Eigentumsübergang und Übertragung von Nutzen und Gefahr vor dem Hintergrund der Frage zu betrachten, wann dem Erwerber ein steuerbares Einkommen zufliesst.[1277]

549 Der Liegenschaftsunterhaltskostenabzug ist das Pendant zur Eigenmietwert- bzw. Mietzinsbesteuerung. Folglich ist die zeitliche Konnexität nur dann gegeben, wenn für den Zeitraum des Abzuges auch steuerbare Einnahmen aus der Liegenschaft erfasst wurden. Nach der Rechtsprechung kann damit z.B. als frühester Zeitpunkt für den Übergang von Nutzen und Gefahr das Datum der Unterzeichnung bzw. der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages vereinbart werden. Mit anderen Worten kann der Käufer die getätigten Unterhaltskosten vor dem Abschluss des Kaufvertrages nicht von seinem Reineinkommen als Gewinnungskosten abziehen.[1278]

1274 Gl.M. Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 6; LOCHER, Komm. DBG I, Art. 32 N 58; Urteil der StRK BE vom 16. Juni 2015 in BVR 2016 S. 190; a.M. Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 9 m.w.H.; Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 112.

1275 Siehe zu den verschiedenen Nutzungsübergängen hiervor N 128.

1276 Komm. StG AG EGLOFF, § 39 N 113; Komm. StG BE LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, Art. 36 N 8; ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 55; Urteil des VGer AG vom 5. Dezember 2005 in AGVE 2003-37 S. 121; Urteil des VGer ZH vom 26. Januar 2000 in StE 2001 B 25.6 Nr. 43 E. 4; Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Liegenschaftskosten, Ziff. 15 S. 12.

1277 Komm. DBG ZWAHLEN/LISSI, Art. 32 N 9.

1278 Urteil des BGer 2A.693/2004 vom 21. Juni 2005 E. 3; Urteil des VGer AG vom 5. Dezember 2005 in AGVE 2003-37 S. 121 E. 3.c) ff. S. 124 f.; so auch Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt, Ziff. 2.15 S. 11.

D. Periodenfremde Unterhaltskosten

a) Ausgangslage

550 Zur Illustration der hier interessierenden Problematik sei angenommen, dass eine steuerpflichtige Person Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 40 000.00, welche im Jahr 2011 aufgrund eines Fensterersatzes entstanden sind und fakturiert wurden, erst im Steuerjahr 2013 zum Abzug bringt. Die Geltendmachung erfolgte deshalb verspätet, weil wegen eines Hagelschlages die Gebäudeversicherung einen Teil des Schadens übernommen hat, ihren Kostenanteil von CHF 10 000.00 aber erst im Jahr 2013 dem Steuerpflichtigen bekannt gab. Da der eigene Kostenanteil am Fensterersatz somit erst im Jahr 2013 definitiv feststand, hat die steuerpflichtige Person darauf verzichtet, die Unterhaltskosten in einer früheren Steuerperiode geltend zu machen.[1279] Diesbezüglich drängt sich die Frage auf, was mit solchen periodenfremden Unterhaltskosten passiert und in welchem Steuerjahr diese zu berücksichtigen sind.

b) Rechtsprechung des Bundesgerichts

551 Das Bundesgericht hatte diesen Fall im Jahr 2017 zu beurteilen.[1280] Die Bundesrichter führten hierzu aus, dass als Steuerperiode das Kalenderjahr gelte und die Einkommenssteuer für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben werde. Dabei gelte Einkommen dann als realisiert, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahme oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwerbe, über den er tatsächlich verfügen könne. Weiter sei ein abgeschlossener Rechtserwerb erforderlich, der ein Forderungs- oder Eigentumserwerb sein könne. Ab dem Moment des Rechtserwerbs sei die Forderung in der Regel auch als Guthaben im Vermögen zu deklarieren. Die zeitliche Differenzierung des Abflusses von Vermögen werde nach den gleichen Merkmalen vorgenommen wie hinsichtlich des Zuflusses. Dies habe zur Folge, dass Aufwendungen grundsätzlich dann abfliessen, wenn der Steuerpflichtige zur Zahlung verpflichtet sei.[1281]

552 Im vorliegenden Fall seien die Unterhaltskosten im Jahr 2011 angefallen und im November 2011 auch in Rechnung gestellt worden. Daher seien die Aufwendungen für den Fensterersatz dem Steuerjahr 2011 zuzuordnen und hätten

---

1279 Sachverhalt in Anlehnung an das Urteil des BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017.

1280 Urteil des BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017.

1281 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_734/2016 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3; Urteil des BGer 2C_445/2015 vom 26. August 2016 E. 6.3.3; Urteile des BGer 2C_800/2016 2C_801/2016 vom 14. Februar 2017 in StR 2017 S. 402, E. 2.2 S. 403 m.w.H.; siehe zum Zeitpunkt des Abzuges der Kosten hiervor N 534 ff.

von den Steuerpflichtigen auch in jener Steuerperiode zum Abzug gebracht werden müssen. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die Gutschrift der Gebäudeversicherung erst im Jahr 2013 erfolgt sei. Die Vergütung der Versicherung hätten die Steuerpflichtigen in der Steuererklärung 2013 als „übrige Einkünfte" deklarieren müssen. Dies würde auch aus dem einschlägigen Merkblatt[1282] für den Liegenschaftsunterhalt hervorgehen, dass beim jeweiligen Steueramt einsehbar sei. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlange nämlich, dass die angefallenen Kosten sofort abgezogen und die spätere Vergütung im Einkommen aufgerechnet werde, weil auf diese Weise auf den tatsächlichen Vermögensabfluss und -zufluss und damit auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt werde. Die Methode, wonach die Kosten erst dann zum Abzug zu bringen seien, wenn sie der Höhe nach endgültig feststehen, berge die Gefahr eines – unter Umständen erheblich – verspäteten Steuerabzuges. Würde eine Rückvergütung der Aufwendungen ganz oder – wie vorliegend – teilweise ausbleiben, käme es zu einer nicht periodengerechten Verschiebung von Aufwendungen in ein späteres Steuerjahr.[1283]

c) Würdigung und Lösungsansatz

553 Die Begründung des Bundesgerichts vermag nicht zu überzeugen. Rein aus steuerdogmatischer Sichtweise dürfte das Vorgehen des Bundesgerichts korrekt sein. Allerdings kann diese Praxis zu einer Situation führen, in welcher der Steuerpflichtige zwar die Unterhaltskosten zum Abzug bringt, aber eine spätere Gutschrift nicht als „übrige Einkünfte" deklarieren wird. Denn sofern steuerlich bereits in Abzug gebrachte Kosten in einem späteren Steuerjahr von einem Dritten vergütet werden, liegt ein steuerbarer Vermögenszugang vor, der eine Einkommenskorrektur für den Abzug erfordert, da sich dieser nachträglich als zu hoch erweist.

554 Angenommen, im vorgenannten Beispiel hätten die Steuerpflichtigen die Unterhaltskosten von CHF 40 000.00 im Jahr 2011 zum Abzug gebracht. Ein entsprechendes Guthaben gegenüber der Gebäudeversicherung konnten sie in der Steuererklärung 2011 nicht ausweisen, weil die Gebäudeversicherung ihnen eine Vergütung noch nicht zugesichert hatte. Rund zwei Jahre später erhalten die Steuerpflichtigen die Gutschrift der Gebäudeversicherung in Höhe von CHF 10 000.00. Sie unterlassen es allerdings, diese in der Steuererklärung 2013 zu deklarieren. Dies hat zur Folge, dass sie im Jahr 2011 Unterhaltskosten zum Abzug bringen konnten, die sie nicht effektiv tragen mussten. Es wäre nur ein Abzug im Umfang von CHF 30 000.00 zulässig gewesen. Damit eine solch stossende Konstellation vermieden werden kann, sollten die Kosten erst dann zum Abzug gebracht werden können, wenn der Be-

1282 Steuerverwaltung des Kantons Aargau, Merkblatt LUK, Ziff. 6 S. 12.

1283 Zum Ganzen Urteil des BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 3.2 ff.

trag der Gebäudeversicherung und damit die definitive Höhe der selbst zu tragenden Unterhaltskosten feststeht, selbst dann, wenn dies zu einem verspäteten und periodenfremden Steuerabzug führt.

555 Praktisch könnte dies wie folgt gehandhabt werden: Die Steuerpflichtigen haben die Unterhaltskosten im Steuerjahr, in dem diese in Rechnung gestellt bzw. bezahlt[1284] wurden, zu deklarieren. Haben sie in diesem Steuerjahr die Vergütung der Gebäudeversicherung noch nicht erhalten oder steht die genaue Höhe der Kostenübernahme nicht fest, ist in der Steuererklärung der Vorbehalt anzubringen, dass eine Kostengutsprache bzw. die Festlegung der Höhe der Vergütung der Gebäudeversicherung noch ausstehend ist. Dies hätte zur Folge, dass diese Unterhaltskosten – gleich wie Akontozahlungen[1285] – erst dann zum Abzug zuzulassen sind, wenn der genaue Umfang der selbst getragenen Gewinnungskosten feststeht. Namentlich ist dies dann der Fall, sobald die Höhe der Vergütung bestimmt ist und die Steuerpflichtigen die Vergütung der Gebäudeversicherung erhalten haben bzw. sie einen festen Rechtsanspruch (abgeschlossener Rechtserwerb) auf diese haben. Auf diese Weise würden die Unterhaltskosten einerseits periodengerecht erfasst und ist andererseits davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen die Steuerbehörde über den Betrag informieren werden, den sie von der Gebäudeversicherung erhalten haben. Denn erst nachdem die Steuerpflichtigen die Steuerverwaltung über den Betrag informiert haben, können sie die Gewinnungskosten von ihrem Roheinkommen abziehen.

1284 Siehe zu den unterschiedlichen Zeitpunkten des Abzuges und insb. den kantonalen Unterschieden hiervor N 538 ff.

1285 Siehe zu den Akontozahlungen hiervor N 547 ff.

Teil III Schlussbetrachtung und Ausblick

1. Schlussbetrachtung und Lösungsansätze

A. Ergebnisse

Die vorliegende Arbeit setzte sich insbesondere mit den in der Lehre kontrovers diskutierten und in der Praxis relevanten Themen bezüglich der Handhabung von Gewinnungskosten bei Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen auseinander. Hierbei wurden die kantonalen Praxen näher untersucht sowie mit der Praxis bei der direkten Bundessteuer verglichen. Anhand dieser Ergebnisse und basierend auf der Lehre, der bundesgerichtlichen sowie der kantonalen Rechtsprechung wurden Lösungsansätze erarbeitet, die im Einklang mit den Besteuerungsgrundsätzen stehen, den Veranlagungsprozess vereinfachen bzw. vereinheitlichen und die Rechtssicherheit fördern sollen, indem das Verwaltungshandeln für die Steuerpflichtigen voraussehbarer wird. Dabei haben sich folgende Schwachstellen herauskristallisiert: 556

- Wie wir gesehen haben, ergeben sich im Zusammenhang mit den Aufwendungen für Liegenschaften des Privatvermögens diverse Schwierigkeiten. Hinzu kommt, dass diese häufig kantonal unterschiedlich gelöst werden. Hierzu seien folgende Beispiele erwähnt:
  - Zu denken ist etwa an den Fall, bei dem eine Liegenschaft von mehreren Mit- und Gesamteigentümern gemeinsam bewohnt wird und diese eine Vereinbarung getroffen haben, die eine von den Eigentumsquoten abweichende Aufteilung der Unterhaltskosten vorsieht. Einige Kantone stellen bei diesem Sachverhalt auf die Vereinbarung ab, andere Kantone folgen der Praxis des Bundesgerichts und erachten ausschliesslich die Eigentumsquoten gemäss Grundbuch als relevant.
  - Als weitere Beispiele können hier die Aufwendungen für Modernisierungen, die Ersatzanschaffungskosten, die Kosten für Altlastensanierungen, die Aufwendungen für Lärmschutzmassnahmen, die Auslagen für den Gartenunterhalt etc. angeführt werden. In diesen Fällen ist die nicht einfache Unterscheidung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen vorzunehmen. Oftmals weisen Arbeiten an einer Liegenschaft sowohl werterhaltende als auch wertvermehrende Komponenten auf, sodass eine Aufteilung der Kosten nach pflichtgemässen Ermessen und zuverlässiger Einschätzung vorzunehmen ist. Der bei diesem Vorgehen

vorhandene Ermessensspielraum führt wiederum dazu, dass die Abgrenzungsfragen zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen kantonal unterschiedlich beantwortet werden. Keine Hilfestellung bieten hierbei die rechtlichen Grundlagen, die diesbezüglich ebenfalls einen weiten Gestaltungsspielraum zulassen. Die Steuerverwaltungen versuchen zwar diesen Problemen mithilfe von Verwaltungsverordnungen Rechnung zu tragen und sind stets bemüht, eine – zumindest kantonal – einheitliche Regelung zu finden. Diese Verwaltungsverordnungen ermöglichen es, auf der Grundlage von pauschalen Aufteilungen die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Ausgaben vorzunehmen. Diese damit verbundenen Ausscheidungskataloge sind zwar durchaus nützlich, ihre Wirkungsweise ist aber trotz allem beschränkt, da der Steuerpflichtige stets die Möglichkeit hat, höhere Unterhaltskosten nachzuweisen.

- Trotz der zum Teil sehr umfangreichen Ausscheidungskataloge und Merkblätter ist bei den Steuerverwaltungen der Zeitaufwand für die Beurteilung und Überprüfung der Liegenschaftsunterhaltskosten gross. Erschwerend kommt hinzu, dass die Kantone bei der Festsetzung des Eigenmietwerts über eine gewisse Bewertungsfreiheit verfügen. Dies ist insofern relevant, als Gewinnungskosten nur dann zum Abzug zugelassen werden, wenn der damit im Zusammenhang stehende Vermögensertrag steuerlich erfasst wird und die Aufwendungen dazu dienen, den einkommenssteuerrechtlich massgeblichen objektiven Nutzungswert der Liegenschaft zu erhalten sowie zu sichern. Diese Problematik kann anhand des folgenden Falles illustriert werden:
  - Wird bspw. die Gartenanlage bei der Bestimmung des Eigenmietwerts nicht berücksichtigt, fehlt es den Gartenunterhaltskosten am geforderten Zusammenhang und als Folge davon sind diese nicht abzugsfähig. Da die Festsetzung des Eigenmietwerts von Kanton zu Kanton sehr unterschiedlich geregelt ist und sich nicht alle Kantone an den erwähnten Grundsatz halten, d.h. bspw. die Gartenunterhaltskosten auch dann nicht zum Abzug zulassen, wenn die Gartenanlage bei der Festlegung des Eigenmietwerts berücksichtigt wurde, kommt es auch aufgrund dieses Aspekts zu kantonalen Abweichungen.
- Was die Judikative sowie die Exekutive anbelangt, sind diese zwar ebenfalls bestrebt, sachgemässe Lösungsvorschläge für die einzel-

nen Problemfelder zu konzipieren. Allerdings ist dies bis anhin noch nicht in allen Bereichen gelungen. Einerseits liegt dies daran, dass sachgemässe Lösungen für die Steuerbehörden möglichst praktikabel sein sollten, andererseits aber auch die Besteuerungsgrundsätze respektiert werden müssen. Wie aus der vorliegenden Abhandlung hervorgeht, ist diese Gradwanderung nicht immer einfach. Das zeigt sich z.B. an der Handhabung des wirtschaftlichen Neubaus:

- Als wirtschaftliche Neubauten gelten Liegenschaften, die derart umfangreich saniert wurden, dass die Renovation bei einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung aller Massnahmen einem Neubau gleichkommt. Dies hat zur Folge, dass bei solchen Sanierungen keine Unterhaltskosten abgezogen werden können. Aus Praktikabilitätsüberlegungen ist diese Lösung durchaus sinnvoll, weil dadurch bei einem wirtschaftlichen Neubau auf die zeitraubende Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen verzichtet werden kann. Allerdings verstösst diese Handhabung unter anderem gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Es ist daher für die Exekutive und Judikative oftmals schwierig, Lösungen zu erarbeiten, die allen Aspekten gerecht werden. Zudem hat die Judikative primär über individuelle Streitfälle zu entscheiden. Ihre Entscheidungen beziehen sich daher immer nur auf konkrete Sachverhalte. Aus diesem Grund kann kaum erwartet werden, dass die jeweiligen Richter eine systematische Ordnung erarbeiten, in der sie in allgemeiner Form legislatorische Fragen beantworten. Vielmehr müssen ihre Ausführungen zwangsläufig fallbezogen bleiben. Trotzdem ist es zumindest möglich, aufgrund der in diesem Gebiet bereits zahlreich ergangenen Entscheidungen zu denselben oder zumindest analogen Fragen, eine Tendenz in der Rechtsprechung zu erkennen.[1286] Anhand dieser kann eine gewisse Verallgemeinerung der Ergebnisse vorgenommen werden, an der sich wiederum die Exekutive orientieren kann.

– Hinzu kommt, dass es teilweise den Anschein hat, als würden sowohl Exekutive als auch Judikative darauf hoffen, dass die jeweils andere Behörde ein bestimmtes Problem endgültig lösen kann.[1287] Die jeweils verwendeten Formulierungen sind infolgedessen oft unpräzise bzw. schwammig gehalten und beantworten die relevan-

[1286] ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 169.

[1287] Gl.M. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 182 Fn. 255.

ten Fragestellungen nicht. Diese Aussage kann anhand der Problematik von Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds beim Stockwerkeigentum sowie der Vorfälligkeitsentschädigung verdeutlicht werden:

- Die ESTV sieht zwar in Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 ESTV-LiegVo vor, dass Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds bei der direkten Bundessteuer als Unterhaltskosten abgezogen werden können. Allerdings konnte bisher weder auf Stufe Exekutive, noch auf Stufe Judikative der Fall, in dem die Fondsbeiträge später ganz oder teilweise für wertvermehrende Aufwendungen verwendet werden, befriedigend gelöst werden.
- Im Rahmen einer Entscheidserie zur Problematik der Vorfälligkeitsentschädigung hat es das Bundesgericht unterlassen, sich bei einer Fallvariante explizit zu den Steuerfolgen zu äussern.

Als Folge solcher Unklarheiten vergrössert sich der Ermessensspielraum der Veranlagungsbehörden, weshalb diesbezüglich in den Kantonen auch unterschiedliche Lösungen bestehen. Aber auch der Interpretationsspielraum bei den Steuerpflichtigen wird dadurch auf unnötige Art und Weise vergrössert, was der Rechtssicherheit nicht dienlich ist und die Gefahr von langwierigen Streitigkeiten in sich birgt. Es ist deshalb umso wichtiger, dass die Behörden bestrebt sind, die bestehenden Unklarheiten zu beseitigen und klare Richtlinien zu statuieren.

– Ferner wird in gewissen hier interessierenden Bereichen versucht, mithilfe des Steuerrechts ausserfiskalische Ziele zu erreichen. Bereits die bestehenden Regelungen zur Förderung von energetischen Massnahmen sind aufgrund der Verstösse gegen die Besteuerungsgrundsätze äusserst heikel. Diese Problematik wird zudem noch mit den vorgesehenen bzw. bereits vollzogenen Änderungen des DBG, StHG und der ESTV-LiegVo im Rahmen der Umsetzung der Energiestrategie 2050 verschärft. Unter anderem wird aufgrund der Möglichkeit der Verteilung abzugsberechtigter Aufwendungen auf mehrere Jahre das bis anhin fest verankerte Periodizitätsprinzip verletzt. Solche massiven Einbrüche in die Grundprinzipien des Steuerrechts verwässern diese und haben zur Folge, dass die Handhabung der Gewinnungskosten beim unbeweglichen Privatvermögen noch komplizierter und der Verwaltungsaufwand entsprechend grösser wird. Diesbezüglich bleibt zu hoffen, dass es bei dieser Ausnahme bleibt und dieses Vorgehen nicht Tür und Tor öffnet, um

weitere Massnahmen einzuführen, die im Widerspruch zu den steuerrechtlichen Grundsätzen stehen.

B. Lösungsansätze

a) „Peterssche Formel“ als Alternative

557 Angesichts dieser Erkenntnisse stellt sich schliesslich die Frage, ob es Möglichkeiten gibt, um das bestehende System zu vereinfachen bzw. zu vereinheitlichen. In der Literatur lassen sich Alternativvorschläge finden, die eine Vereinfachung des bestehenden Systems herbeiführen sollen. Zu erwähnen ist hier der Vorschlag von ROESCH, der die jährlichen Instandhaltungskosten nach der „Petersschen Formel“ berechnen möchte. Nach dieser linearen Formel werden die reinen Herstellungskosten der Liegenschaft (ohne Grundstücks- und Erschliessungskosten) mit dem Faktor 1.5 multipliziert und dann durch 80 Jahre dividiert. Grundlage dieser Kalkulation ist die Annahme, dass innerhalb von 80 Jahren der 1.5-fache Wert der Herstellungskosten für die Instandhaltung eines Gebäudes anfällt. Energiesparende und dem Umweltschutz dienende Massnahmen sowie vorzeitige energietechnische Sanierungen sind in den angesetzten Instandhaltungskosten enthalten und müssen nicht explizit ausgewiesen werden. Um jedoch den Abzug nach dieser Formel geltend machen zu können, müssen die steuerpflichtigen Personen die angegebenen Kosten belegmässig nachweisen.[1288] Im Grunde genommen handelt es sich hierbei um eine Art Pauschalierung der Unterhaltskosten. Im Gegensatz zum bestehenden Pauschalabzug kann allerdings der Steuerpflichtige nicht mehr zwischen dem Abzug der effektiven Liegenschaftskosten und dem Abzug der Pauschale entscheiden. Demnach hat die „Peterssche Formel“ den Charakter einer Fixpauschale. Aufgrund dieses relativ starren Schematismus könnte dieser Ansatz somit für die kantonalen Steuerverwaltungen eine praktische und effiziente Vereinfachungslösung darstellen. Für die Steuerpflichtigen dagegen bringt dieser Vorschlag keine Vereinfachung mit sich, weil diese weiterhin die Belege einreichen müssen und nur dann den Abzug geltend machen können, wenn sie die Kosten nachweisen können.

558 Darüber hinaus führt diese starre Handhabung der Formel bei den Steuerpflichtigen zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Durch die Gebundenheit an die Formel ist es kaum möglich, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden. Sofern der Steuerpflichtige nachweislich höhere Kosten trägt, als er effektiv abziehen kann, entspricht die Besteuerung nicht seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Vielmehr müsste die steuerpflichtige Person im Sinne einer Wechselpauschale auch bei diesem Vorschlag die Möglichkeit haben, die effektiven Kosten

1288 ROESCH, Instandhaltungskosten, S. 303 f.

geltend zu machen. Um dieses Problem zu umgehen, sieht ROESCH vor, dass sich der aufgrund der Formel berechnete Betrag der Instandhaltungskosten äufnet und zu einem späteren Zeitpunkt abgezogen werden kann, sofern in einer oder mehreren Steuerperioden keine Instandhaltungskosten in Abzug gebracht werden. Damit soll für jede Liegenschaft ein entsprechendes „Instandhaltungskonto“ geführt werden.[1289]

559 Um dies besser zu veranschaulichen, ist von folgendem Beispiel auszugehen: Es wird angenommen, dass für eine Liegenschaft gemäss der „Petersschen Formel“ Instandhaltungskosten von CHF 9000.00 pro Jahr abgezogen werden können. Macht nun der Steuerpflichtige in zwei Steuerperioden keine Instandhaltungskosten geltend, so wird ein Betrag geäufnet und der Steuerpflichtige hat auf einem Instandhaltungskonto ein Guthaben von CHF 18 000.00. Dies entschärft jedoch die vorgenannte Problematik nicht. Auch wenn ein solches Guthaben bezüglich Unterhaltskosten geäufnet werden kann, ist es durchaus möglich, dass bspw. aufgrund ausserordentlicher Geschehnisse die Unterhaltskosten höher ausfallen als das verfügbare Guthaben, zumal davon auszugehen ist, dass in den meisten Jahren Unterhaltskosten anfallen und demzufolge das Guthaben auf dem entsprechenden Konto nicht sehr hoch sein dürfte. Fallen folglich in unserem vorgenannten Beispiel die Unterhaltskosten nun höher aus als das Guthaben auf dem Instandhaltungskonto von CHF 18 000.00, kann der Steuerpflichtige nicht seine gesamten Kosten in Abzug bringen und wird somit nicht entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert.

560 Man könnte sich jedoch fragen, ob der Vorschlag von ROESCH nicht als eine Alternative zum bestehenden Pauschalabzug gesehen werden könnte. Das ist allerdings aus folgenden Gründen zu verneinen. Die „Peterssche Formel“ bringt im Vergleich zum bestehenden Pauschalabzug keinen Mehrwert, denn die Bemessungswerte beim bestehenden Pauschalabzug basieren auf breit abgestützten Praxiserfahrungen der Steuerverwaltungen und führen daher in den meisten Fällen zu sachgemässen Lösungen. Zudem ist die lineare Ausgestaltung der Formel meines Erachtens problematisch. Während der Abzug und die Rücklagenbildung in den ersten Jahren zu hoch sein dürften, ist es gut möglich, dass in einer späteren Phase der Abzug und die Bildung der Rücklagen wiederum zu tief sind. Dies würde zum Ergebnis führen, dass der Steuerpflichtige nicht entsprechend seiner individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Aus diesem Grund wurde beim bestehenden Pauschalabzug auch eine Abstufung vorgesehen. Ein weiteres Problem, das sich schliesslich aus dieser Formel ergibt, ist die Ermittlung der Herstellungskosten. Bei einem Neubau können diese relativ einfach eruiert werden. Wie sieht es aber bei einem Altbau aus? Bei diesen Liegenschaften dürfte es kaum mehr

1289 ROESCH, Instandhaltungskosten, S. 303 f.

möglich sein, die Herstellungskosten sachgerecht und mit vernünftigem Aufwand zu ermitteln. Nach der hier vertretenen Auffassung stellt also die „Peterssche Formel“ keine geeignete Alternative dar.

b) Vereinheitlichung der bestehenden Veranlagungspraxen

561 Abschliessend zeigt sich, dass es keine einfachen Patentrezepte für die angesprochenen Schwierigkeiten gibt. Wie sich aber in der vorliegenden Arbeit insgesamt ergeben hat, bestehen in diversen Bereichen Widersprüche zwischen der Veranlagungspraxis eines Kantons zur bundesgerichtlichen oder inner- bzw. interkantonalen Rechtsprechung sowie zur Veranlagungspraxis bei der direkten Bundessteuer und derjenigen anderer Kantone. Als Musterbeispiele seien hier die Regelung der Steuerverwaltung des Kantons Bern bezüglich der abzugsberechtigten Person bei Mit- und Gesamteigentum, der Abzug der Kosten für die Rasenpflege im Kanton Solothurn, die Praxis der Steuerverwaltungen bezüglich der Abzugsfähigkeit von Grundgebühren sowie der Kosten für Heizungs- und Warmwasseraufbereitungsanlagen oder die Praxis der Steuerbehörden bezüglich der Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen oder der Frage der Anwendung des Pauschalabzugs bei Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, erwähnt.

562 Die ESTV ist aufgrund von Art. 102 Abs. 2 DBG für die richtige und einheitliche Veranlagung der direkten Bundessteuer verantwortlich. Daher könnte man sich fragen, ob nicht die ESTV vermehrt Verwaltungsverordnungen erlassen sollte, die für eine einheitliche Praxis bezüglich der direkten Bundessteuer sorgen. Denn diesbezüglich binden die Verwaltungsverordnungen die kantonalen Steuerbehörden materiell- und formell-rechtlich. Hinzu kommt, dass die Kantone aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung den Begriff der Unterhaltskosten für die Staatssteuern nicht anders auslegen können als bei der direkten Bundessteuer. Daher würden entsprechende Verwaltungsverordnungen der ESTV auch zu einer gewissen Vereinheitlichung bei den Kantons- und Gemeindesteuern führen. Damit allerdings die Handhabung vereinheitlicht werden könnte und die jeweiligen Verwaltungsverordnungen für die kantonalen Vollzugsbehörden praktikabel wären, müssten diese eine sehr grosse Regelungsdichte aufweisen. Aufgrund der Vielfältigkeit der Fälle in diesem Bereich dürfte dies jedoch praktisch nicht umsetzbar und der Aufwand kaum zu bewältigen sein. Die ESTV müsste nämlich in einem ersten Schritt die zahlreichen kantonalen Praxen sichten und eruieren, welche Sachverhalte unterschiedlich gelöst werden, und schliesslich in einem zweiten Schritt eine einheitliche und sachgerechte Praxis einführen.[1290] Darüber hinaus verbleibt meist auch bei Verwaltungsverordnungen ein Interpretationsspielraum, was der angestrebten Vereinheitlichung nicht dienlich ist.

[1290] Vgl. ZWAHLEN, Liegenschaftskosten, S. 167.

563 Betrachtet man diesen Umstand, liegt die Schlussfolgerung nahe, dass eher an die Adresse der kantonalen Steuerverwaltungen appelliert werden muss, damit die Widersprüche zwischen ihrer Veranlagungspraxis zur bundesgerichtlichen oder inner- bzw. interkantonalen Rechtsprechung sowie zur Veranlagungspraxis bei der direkten Bundessteuer und derjenigen anderer Kantone vermieden werden können. Um die bestehende Situation zu verbessern, müssten also die kantonalen Steuerverwaltungen ihre Veranlagungspraxis auf Ungereimtheiten zur bundesgerichtlichen bzw. inner- als auch interkantonalen Rechtsprechung sowie zur Veranlagungspraxis bei der direkten Bundessteuer und derjenigen anderer Kantone überprüfen. Aufgrund der dadurch gewonnenen Erkenntnisse können die zuständigen Behörden allenfalls ihre Verfahrensweise anpassen oder die bestehenden Unklarheiten mithilfe klarer Verwaltungsverordnungen beseitigen. Insbesondere verfügen die kantonalen Steuerbehörden, im Gegensatz zur ESTV, im Bereich der Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen bereits über diverse Verwaltungsverordnungen mit hoher Regelungsdichte, weshalb die Steuerverwaltungen in vielen Fällen bloss eine Anpassung der bestehenden Richtlinien vornehmen müssten. Allenfalls könnte die SSK die Kantone dabei unterstützen, denn die SSK ist ein Verein, bei dem alle kantonalen Steuerverwaltungen sowie die ESTV Mitglied sind und der sich vor allem mit der Vereinheitlichung der Steuerpraxis beschäftigt.[1291] So könnten in einer Arbeitsgruppe, die sich aus Mitarbeitenden der ESTV und der Steuerverwaltungen verschiedener Kantone zusammensetzt, einheitliche Empfehlungen an die kantonalen Steuerbehörden in Form von Kreisschreiben, Analysen, Merkblättern und Praxishinweisen erarbeitet werden. Zudem würde dies den interkantonalen Erfahrungsaustausch in diesem Themenbereich fördern. Allerdings bleibt anzumerken, dass die von der SSK erarbeiteten Empfehlungen die kantonalen Steuerverwaltungen nicht binden. Sollte daher eine Arbeitsgruppe der SSK mit dieser Aufgabe betraut werden, sollten sich die kantonalen Steuerbehörden dazu bereit erklären, die Vorschläge der SSK zu befolgen bzw. im Rahmen ihrer kantonalen Veranlagungspraxis zu berücksichtigen. Andernfalls kann mithilfe der SSK keine zufriedenstellende Vereinheitlichung erreicht werden.

564 Würde diesem Lösungsvorschlag gefolgt werden, würde dies zu einer gesamtschweizerisch einheitlicheren Vorgehensweise bei den Liegenschaftskosten führen und die Rechtssicherheit bei den einzelnen Steuerpflichtigen erhöhen. Hinzu kommt, dass damit die Steuerverwaltungen mühselige Diskussionen vermeiden könnten, was letztlich dazu führt, dass sich ihr Zeitaufwand bezüglich der Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen verringert.

1291 Vgl. hierzu <https://www.steuerkonferenz.ch/?Die_Konferenz> (besucht am 21. Juni 2019).

2. Ausblick

A. Vorgesehener Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung

a) Ausgangslage

565 Am 14. Februar 2019 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) einen Vorentwurf[1292] zur Änderung der Wohneigentumsbesteuerung verabschiedet und per Mitte März in die Vernehmlassung geschickt. Gemäss Vorschlag der WAK-S soll bei selbst genutztem Wohneigentum für den Hauptwohnsitz künftig auf eine Besteuerung des Eigenmietwerts verzichtet werden. Nachstehend werden die steuerlichen Auswirkungen des vorgesehenen Systemwechsels bei der Wohneigentumsbesteuerung in Bezug auf die Gewinnungskosten bei den Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen beleuchtet.

566 Die Eckpunkte des geplanten Systemwechsels lauten wie folgt:[1293]

- Für den Hauptwohnsitz, nicht aber für Zweitwohnungen, soll ein Systemwechsel erfolgen und der Eigenmietwert sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene abgeschafft werden. Gleichzeitig sollen die Abzüge für Gewinnungskosten, d.h. die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien sowie die Kosten der Verwaltung durch Dritte aufgehoben werden. Auf Bundesebene sollen zudem weder Energiespar- noch Umweltabzüge, noch Abzüge für denkmalpflegerische Arbeiten zulässig sein. Die Kantone sollen solche Abzüge in ihrer Steuergesetzgebung jedoch weiterhin vorsehen können.
- Selbst genutzte Zweitliegenschaften sollen von diesem Systemwechsel ausgenommen sein, ihr Eigenmietwert soll sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene steuerbar bleiben. Das Gleiche gilt für Erträge aus vermieteten und verpachteten Liegenschaften. Entsprechend sollen bei solchen Liegenschaften auch die Gewinnungskosten auf Bundes- und auf Kantonsebene abzugsfähig bleiben. Die Abzüge für Energiesparen, Umweltschutz, Denkmalpflege und Rückbau sollen hingegen wie beim am Wohnsitz selbstbewohnten Wohneigentum auf Bundesebene abgeschafft werden, während für die Kantone die Kannvorschrift bestehen bleiben soll.

1292 Zugänglich per Internet unter <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/vorentwurf-wak-s-17-400-d.pdf> (besucht am 21. Juni 2019).

1293 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 2 f.

- Für Ersterwerber einer Liegenschaft soll ein begrenzter und befristeter Schuldzinsenabzug möglich sein. Ehepaare können im ersten Jahr maximal CHF 10 000.00 und Alleinstehende maximal CHF 5000.00 abziehen. Danach soll eine lineare Abnahme über zehn Jahre hinweg gelten.
- Beim privaten Schuldzinsenabzug stellt die WAK-S folgende fünf Varianten zur Diskussion: Bei Variante 1 und 2 sollen Zinsen in der Höhe von 100 % bzw. 80 % der steuerbaren Vermögenserträge abzugsfähig sein. Bei Variante 3 soll ein Abzug von privaten Schuldzinsen im Umfang der steuerbaren Erträge aus unbeweglichem Vermögen plus CHF 50 000.00 für Beteiligungen von mind. 10 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft möglich sein. Bei Variante 4 soll ein Abzug von Zinsen im Umfang der steuerbaren Erträge aus unbeweglichem Vermögen zur Anwendung kommen. Bei Variante 5 sollen keine privaten Schuldzinsen abgezogen werden können.

b) Unterhaltskosten i.w.S. und Pauschalabzug

567 Nach geltendem Recht können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten i.w.S. und damit die Unterhaltskosten i.e.S., die Betriebskosten und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. In diesem Zusammenhang ist es nicht von Relevanz, ob die Liegenschaft als Haupt- oder Ferienwohnsitz dient oder vermietet wird. Nach dem Vorschlag der WAK-S soll es zukünftig dagegen nur noch möglich sein, die vorgenannten Aufwendungen bei selbst genutzten Zweitliegenschaften und bei vermieteten oder verpachteten Liegenschaften abzuziehen. Ebenfalls soll es nur bei diesen Liegenschaften weiterhin möglich sein, einen Pauschalabzug geltend zu machen. Dies führt dazu, dass die in der vorliegenden Arbeit dargestellten Probleme bezüglich der Unterhaltskosten i.w.S. und des Pauschalabzugs bei diesen Liegenschaften bestehen bleiben. Einzig beim Hauptwohnsitz führt der geplante Systemwechsel diesbezüglich zu einer Erleichterung für die Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen, da der Pauschalabzug und die Unterhaltskosten i.w.S. nicht mehr abgezogen werden können, was aus steuersystematischer Sicht auch korrekt ist, weil diese Aufwendungen durch den Wegfall der Besteuerung des Eigenmietwerts ihre Eigenart als steuerliche Gewinnungskosten verlieren. Wäre weiterhin ein Abzug der Unterhaltskosten i.w.S. und ein Pauschalabzug möglich, läge ein klarer Widerspruch zum geltenden Steuersystem vor.[1294]

[1294] CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, S. 526; GURTNER/LOCHER, Eigenmietwertbesteuerung, S. 609 f.; BÖCKLI, Besteuerung der Eigenmiete, S. 18 f.

568 Allerdings ergeben sich durch diesen Systemwechsel bei gemischt genutzten Liegenschaften neue Abgrenzungsprobleme. In Bezug auf die Unterhaltskosten ist künftig bei einer Liegenschaft im Privatvermögen, die teilweise als Hauptwohnsitz selbst genutzt und teilweise vermietet bzw. verpachtet wird, bei den Unterhaltskosten konsequenterweise eine anteilsmässige Kostenausscheidung vorzunehmen. Darüber hinaus können auch neue Schwierigkeiten bezüglich der zeitlichen Abgrenzung entstehen. Wie wird es sich mit dem Unterhaltskostenabzug verhalten, wenn eine Liegenschaft bis Mitte Jahr vermietet wurde, danach renoviert und anschliessend als Hauptwohnsitz selbst genutzt wird oder umgekehrt?[1295] Die Klärung dieser sowie ähnlicher Fragen kann sich unter Umständen als sehr aufwendig erweisen und führt womöglich bei den Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen zu neuen Schwierigkeiten im Zusammenhang mit den Unterhaltskosten.

c) Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie denkmalpflegerische Arbeiten

569 Die steuerpflichtige Person kann nach dem geltenden Recht bei der direkten Bundessteuer und in den meisten Kantonen gewisse wertvermehrende Aufwendungen in Abzug bringen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Analoges gilt für die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, welche die steuerpflichtige Person aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat. Für die Abzugsfähigkeit der Auslagen wird allerdings vorausgesetzt, dass diese Arbeiten nicht subventioniert worden sind.

570 Auf Bundesebene sollen die Abzüge der Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie für denkmalpflegerische Arbeiten sowohl für selbst bewohntes Wohneigentum als auch für selbst genutzte Zweitliegenschaften und vermietete oder verpachtete Liegenschaften abgeschafft werden. Demgegenüber sollen die Kantone für die vorgenannten Liegenschaften solche Abzüge in ihrer Steuergesetzgebung weiterhin vorsehen können.

571 Dies führt dazu, dass die in der vorliegenden Arbeit dargestellten Probleme bezüglich der Abzugsfähigkeit der Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie für denkmalpflegerische Arbeiten zumindest bei den kantonalen sowie kommunalen Steuern bestehen bleiben. Es ist grundsätzlich begrüssenswert, dass bei der direkten Bundessteuer die Kosten im Zusammenhang mit diesen Massnahmen nicht mehr abzugsfähig sein sollen,

---

1295 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 18. Ähnliche Fragen stellten sich bereits im Zusammenhang mit früheren Entwürfen zum Systemwechsel bei der Eigenmietwertbesteuerung (AMONN, Systemwechsel, S. 240 f.; BAUMER, Besteuerung des Wohneigentums, S. 438).

denn, wie in der vorliegenden Arbeit aufgezeigt wurde, sind direkte Förderungen den Steuervergünstigungen klar vorzuziehen. Um eine tatsächliche Vereinfachung des bestehenden Steuersystems herbeizuführen, hätten allerdings die Energiespar- und Umweltschutzabzüge sowie die Abzüge für die Denkmalpflege auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern abgeschafft werden müssen. Die Kantone, die weiterhin solche Abzüge am Hauptwohnsitz vorsehen, müssen künftig prüfen, ob die geltend gemachten Abzüge nicht abzugsfähige Unterhaltskosten i.w.S. oder abzugsfähige Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen darstellen. Diese Prüfung wird wiederum zu einem Mehraufwand führen und eine Verkomplizierung des Steuersystems bedeuten.[1296]

572 Schliesslich dürften sich auch bezüglich der interkantonalen Steuerrausscheidung neue Probleme ergeben. Aufgrund der im Vorentwurf vorgesehenen Regelungen stellt sich die Frage, wie diese Kosten zukünftig auszuscheiden sind, wenn jemand in mehreren Kantonen Einkünfte generiert. Bis anhin wurden die Kosten der Massnahmen für Energiesparen und Umweltschutz den Unterhaltskosten und damit den Gewinnungskosten gleichgestellt. Gewinnungskosten hängen mit einem bestimmten Einkommenszugang kausal zusammen, werden daher objektmässig ausgeschieden und direkt beim Liegenschaftsertrag steuermindernd berücksichtigt. Diese Aufwendungen müssten allerdings aufgrund der Regelung im Vorentwurf neu qualifiziert werden. Denn einerseits ist im Vorentwurf nicht mehr eine Gleichstellung der Kosten für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, vorgesehen[1297] und andererseits entfällt die Besteuerung des Eigenmietwerts am Hauptwohnsitz. Da es diesen Auslagen fortan an einem Zusammenhang mit Einkünften fehlt, wäre allenfalls eine quotenmässige Zuweisung nach Massgabe der Einkommensanteile der einzelnen Kantone angezeigt, was wiederum zu neuen Schwierigkeiten führen könnte.[1298]

d) Schuldzinsen

573 Nach geltendem Recht können sämtliche privaten Schuldzinsen im Umfang der steuerbaren Bruttoerträge aus beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen zuzüglich eines fixen Betrags von CHF 50 000.00 abgezogen wer-

---

1296 Ein solcher Mehraufwand wird allerdings von der WAK-S bewusst in Kauf genommen (Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 17).

1297 Art. 9a Abs. 3 lit. a VE-StHG. Zudem stellt sich hierbei die Frage, ob dadurch die Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen neuerdings zusätzlich zum Pauschalabzug geltend gemacht werden können, denn aufgrund der Gleichstellung mit den Unterhaltskosten ist dies gemäss geltendem Recht nicht möglich.

1298 Vgl. zum Ganzen GARTENMANN, Steuerfragen, S. 15.

den. Im Zusammenhang mit den Liegenschaften gelten die Schuldzinsen zudem im Regelfall als Gewinnungskosten, weil sie der Finanzierung von Liegenschaften des Privatvermögens dienen, die wiederum steuerbare Vermögenserträge in Form des Eigenmietwerts oder in Form von Miet- oder Pachterträgen generieren.

574 Hierfür unterbreitet die WAK-S fünf verschiedene Varianten und sieht sie für Schuldzinsen neu einen Ersterwerberabzug vor. Gemäss der gemachten Vorschläge wird es in vielen Fällen weiterhin möglich sein, die Schuldzinsen zumindest teilweise zum Abzug zu bringen,[1299] weshalb die in der vorliegenden Arbeit geschilderten Probleme bezüglich der Abzüge im Zusammenhang mit den Zinsen grundsätzlich bestehen bleiben. Einzig wenn die Variante 5, die keine Abzugsfähigkeit für Schuldzinsen vorsieht, zum Zuge kommen sollte, würde dies tatsächlich zu einer Vereinfachung des bestehenden Steuersystems führen. Der geplante Ersterwerberabzug wird jedoch in jedem Fall zu einem verwaltungstechnischen Zusatzaufwand führen, weil im inner- als auch im interkantonalen Verhältnis jeweils sichergestellt werden muss, dass der Abzug tatsächlich nur beim Ersterwerb gewährt wird.[1300]

575 Bereits bei früheren Vorschlägen zur Änderung der Eigenmietwertbesteuerung wurde in der Lehre und im Rahmen von Gutachten die Ansicht vertreten, dass mit der Abschaffung des Eigenmietwerts gleichzeitig die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen abgeschafft werden muss,[1301] denn bei gleichzeitiger Abschaffung des Eigenmietwerts und Beibehaltung des Schuldzinsenabzuges können sich rechtlich relevante Ungleichheiten ergeben. Diese Ungleichheiten zeigen sich z.B. in der Schlechterstellung der Mieter gegenüber den Selbstnutzern von Wohneigentum, da die Mieter ihre Mietzinsen nicht zum Abzug bringen können. Sie zeigen sich ebenfalls in der steuerlichen Benachteiligung der eigenfinanzierenden gegenüber den fremdfinanzierenden Selbstnutzern von Wohneigentum, sofern der Schuldzinsenabzug beibehalten wird.[1302] Letzteres würde zudem im Widerspruch zum angestrebten Ziel der Reduktion der Privatverschuldung stehen. Daher sollten zumindest aus steuersystematischer Sicht diejenigen Schuldzinsen nicht zum Abzug zugelassen werden, die auf die Liegenschaft am Hauptwohnsitz entfallen. Aufgrund der bereits bestehenden Schwierigkeiten bei der Zuordnung der Schuldzinsen zu

1299 Vgl. hierzu Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 21 ff.

1300 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 18.

1301 CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, S. 526 f. m.w.H.

1302 CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, S. 526; vgl. hierzu Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 43.

verschiedenen Vermögenserträgen in der Praxis dürfte dies allerdings nur schwer umsetzbar sein und wiederum zu neuen Problemen führen.[1303]

576 Schliesslich dürfte bei einer Beibehaltung des Abzugs der Schuldzinsen auch die interkantonale Steuerausscheidung komplizierter werden und zu ungewollten Ergebnissen führen. Verfügt eine steuerpflichtige Person in mehreren Kantonen über Einkünfte, werden die Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verlegt. Daher ist es möglich, dass am Wohnsitz der selbst bewohnten Liegenschaft ein Schuldzinsenüberschuss resultiert, weil die auf diesen Kanton entfallenden Schuldzinsen den dortigen Vermögensertrag übersteigen können, da dieser steuerrechtlich unbeachtlich ist.[1304] Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist ein solcher Schuldzinsenüberschuss auf Kantone zu verlegen, die nach Berücksichtigung der ersten Schuldzinsverlegung noch über einen positiven Vermögensertrag verfügen.[1305] Dies dürfte unter anderem bei den Tourismuskantonen der Fall sein, die aufgrund einer Zweitliegenschaft über ein Eigenmietwerteinkommen verfügen. Damit würde sich jedoch das Steuersubstrat in diesen Kantonen reduzieren, was man allerdings mit dem Vorentwurf verhindern wollte.[1306] Deshalb müsste der Kanton des Hauptwohnsitzes gesetzlich dazu verpflichtet werden, diesen Schuldzinsüberschuss zu übernehmen, was wiederum sein Steuersubstrat zusätzlich schmälern würde.[1307] Eine solche Lösung wurde aber nicht vorgesehen.

B. Fazit

577 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass mit dem vorgeschlagenen partiellen Systemwechsel bei der Eigenmietwertbesteuerung in Bezug auf die Gewinnungskosten bei den Einkünften aus unbeweglichem Privatvermögen kaum eine Vereinfachung einhergehen wird. Vielmehr werden sich bei steuerpflichtigen Personen, die Eigentümer von mehreren Liegenschaften in verschiedenen Kantonen und mit unterschiedlicher Nutzung sind (bspw. gemischte Selbstnutzung, Zweitwohnsitz sowie vermietete bzw. verpachtete Liegenschaften), neue Schwierigkeiten ergeben. Diese werden zu den bereits bestehenden Problemen bei den Gewinnungskosten im Zusammenhang mit Lie-

1303 Vgl. zur Schwierigkeit der Zuordnung Eidgenössische Steuerverwaltung, Eigenmietwertbesteuerung, S. 10 f. und 18 ff.; Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 21.

1304 Zum Ganzen LOCHER/GURTNER, Eigenmietwertbesteuerung NZZ, S. 10b.

1305 Urteil des BGer 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 4.8; BGE 133 I 19 E. 5.1 S. 23; BGE 121 I 14 E. 6.d) S. 21; BGE 120 Ia 349 E. 5 S. 356; BGE 119 Ia 46 E. 5 S. 51; BGE 9 I 36 E. 3 S. 42.

1306 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, S. 17.

1307 LOCHER/GURTNER, Eigenmietwertbesteuerung NZZ, S. 10b.

genschaften hinzutreten, was meines Erachtens zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuersystems führen wird.