



Liegenschaftskosten und Dumont-Praxis

StG 35; 37

DBG 32; 34

1. GRUNDSÄTZLICHES

Nach StG 35 I bzw. DBG 32 II können die Liegenschaftskosten als Gewinnungskosten abgezogen werden. Darunter fallen die Verwaltungskosten einerseits und die Kosten für den Unterhalt andererseits. Die Unterhaltskosten sind den nicht abzugsfähigen Anlagekosten gegenüberzustellen (StG 48 f.). Dem Steuerpflichtigen steht die Möglichkeit offen, in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft anstelle der tatsächlichen Verwaltungs- und Unterhaltskosten einen festgelegten Pauschalabzug zu beanspruchen (sog. Wechselpauschale, vgl. StG 35 II bzw. DBG 32 IV).

Die Dumont-Praxis (vgl. Ziff. 7), wonach beim Erwerb einer Liegenschaft Unterhaltskosten nur unter bestimmten Voraussetzungen geltend gemacht werden können, findet nur noch bis und mit Steuerperiode 2009 Anwendung.

2. ABZUGSFÄHIGE LIEGENSCHAFTSKOSTEN

2.1 Verwaltungskosten

Die notwendigen Kosten der Verwaltung durch Dritte können als Liegenschaftskosten abgezogen werden (StG 35 I a; DBG 32 II Satz 1). Als Verwaltungskosten gelten alle Aufwendungen, die mit der allgemeinen Verwaltung der Liegenschaft zusammenhängen. Darunter fallen insbesondere (vgl. VKLP-ESTV¹ 1 I c):

- Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter;
- Auslagen für Betreibungen, Prozesse;
- Auslagen für Porto, Telefon, Inserate, Formulare.

Dabei ist darauf zu achten, dass nur die tatsächlichen Fremdkosten abziehbar sind. Wenn der Steuerpflichtige die Verwaltung selbst besorgt, kann er nur die tatsächlichen Auslagen abziehen.

Aufwendungen, die dem Erwerb, der Veräusserung oder der Wertvermehrung (z.B. Bauprojekte, etc.) dienen, stellen Anlagekosten dar und können daher nicht abgezogen werden.

¹ Verordnung der ESTV vom 24.8.1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (VKLP-ESTV; SR 642.116.2).

2.2 Unterhaltskosten

2.2.1 Allgemein

Zu den abzugsfähigen Unterhaltskosten (StG 35 I b; DBG 32 II Satz 1) gehören die jährlich oder periodisch wiederkehrenden, nicht wertvermehrenden Ausgaben, mit Einschluss der Versicherungsprämien.

Nicht wertvermehrende, sondern sog. **werterhaltende Ausgaben** sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bzw. der Ersatz bisheriger Werte ist².

Beispiele für werterhaltende Aufwendungen:

- Bad oder Küche wird durch ein neues Bad/Küche ersetzt; dabei spielt es keine Rolle, ob eine Küche in Standardqualität durch eine neue Küche ersetzt wird, die den bisherigen Standard durch ihren Wert oder erhöhte Qualität übertrifft; vorbehalten bleibt der Luxusbereich (vgl. unten Ziff. 3.2.2).
- Flachdach wird ersetzt;
- Teppichboden wird durch Parkett oder Steinboden ersetzt;
- Ölheizung wird durch Wärmepumpe oder Alternativenergie ersetzt;
- Liegenschaft wird gegen bestimmte Elementarereignisse – wie Hangrutschungen, Hochwasser, Lawinen oder dergleichen – geschützt. Es tut nichts zur Sache, ob der Schutz durch eine Änderung bestehender Bausubstanz oder durch die Errichtung neuer Anlagen gewährleistet wird. Ausschlaggebend ist allein, ob der bisherige Verkehrswert der Liegenschaft erhalten bleiben soll oder die bauliche Massnahme eine zusätzliche Nutzungsmöglichkeit schafft, welche sich wertsteigernd auswirkt³.

Präzisierung vom 1.7.2016

Der Begriff des Nettogesamteinkommens verlangt keine vollkommene Symmetrie zwischen den Einkünften und den als Gewinnungskosten abgezogenen Ausgaben. Liegenschaftsunterhaltskosten sind grundsätzlich auch dann abziehbar, wenn ihnen im fraglichen Steuerjahr wegen Renovationsarbeiten keine Einkünfte gegenüberstehen. Diese Unterhaltskosten sind also im betreffenden Steuerjahr abzugsfähig, auch wenn ein Eigenmietwert als Folge von Umbauarbeiten erst im folgenden Jahr erscheint⁴.

Massgebend für die Geltendmachung des Abzugs ist der **Zeitpunkt der Zahlung** durch den Steuerpflichtigen (sog. Ist-Methode)⁵. A-Konto-Zahlungen können daher bereits im Zeitpunkt der Zahlung und nicht erst nach Erhalt der Endabrechnung steuerlich in Abzug gebracht werden.

² Zur Abgrenzung werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen beachte Ziff. 3.1.

³ StRK III ZH 12.12.2000, in: StE 2001 B 25.6 Nr. 46.

⁴ Vgl. zum Ganzen BGer 7.6.2007, in: Praxis 2008 Nr. 62, 2A.640/2006.

⁵ Vgl. P. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 2. Aufl., Diss. St. Gallen 1991, S. 159.

2.2.2 Betriebskosten

Zu den Betriebskosten gehören jene Aufwendungen, die mit dem Besitz einer Liegenschaft wirtschaftlich oder rechtlich verknüpft sind. Betriebskosten sind entweder notwendig, um die Liegenschaft überhaupt nutzen zu können oder sie ergeben sich zwangsläufig aus dem Besitz bzw. Eigentum an Liegenschaften⁶.

Bei **selbstgenutzten Liegenschaften** sind **diverse Betriebskosten** als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und damit nicht abzugsfähig (z.B. Strom, Wasser, verursacherabhängige Abfallentsorgung wie bspw. Kehrachtsackgebühren)⁷.

Bei **fremdgenutzten Liegenschaften**, d.h. bei Vermietung und Verpachtung, sind **Betriebskosten**, welche im Interesse des Mieters anfallen und im Rahmen der Nebenkostenabrechnung auf den Mieter überwälzt werden (sog. Netto-Methode) nicht abzugsfähig. Sind die Nebenkosten im deklarierten Mietertrag enthalten (sog. Brutto-Methode), müssen die entsprechenden Aufwendungen als Abzug zugelassen werden⁸.

Beispiele für abzugsfähige **Betriebskosten** (vgl. VKLP-ESTV 1 I a Ziff. 3⁹):

- Wiederkehrende Gebühren für Kehrachtsentsorgung, sofern nicht nach dem Verursacherprinzip erhoben;
- Wiederkehrende Gebühren für Abwasserentsorgung;
- Liegenschaftssteuern inkl. sog. Gebäudetaxen und Hydrantensteuern (bis und mit Steuerperiode 2012: abzugsfähig nur beim Bund; ab Steuerperiode 2013: abzugsfähig bei Bund und Kanton);
- Entschädigung an Hauswart;
- Sachversicherungsprämien für Liegenschaften (DBG 32 II). Darunter fallen Brand-, Wasserschäden-, Glas- und Haftpflichtversicherungen (vgl. VKLP 1 I b).
- Heizungs- und Beleuchtungskosten für gemeinschaftlich genutzte Räumlichkeiten eines Mietshauses, soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat.

Bei **vermieteten Ferienwohnungen** können die **Betriebskosten** für Strom, Heizung, Reinigung usw. pauschal in Abzug gebracht werden. Die Pauschale beträgt 10% der Bruttoeinnahmen aus Vermietung¹⁰. Sind die Bruttoeinnahmen aus Vermietung von Ferienwohnungen pro Gebäude und Jahr höher als Fr. 30'000.–, müssen die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

⁶ Vgl. Funk, a.a.O., S. 161.

⁷ Vgl. ebenfalls Ziff. 3.2.1.

⁸ Vgl. BGer 15.7.2005, in: StE 2006 B 25.6 Nr. 53, 2A.683/2004.

⁹ Vgl. Fussnote 1.

¹⁰ Vgl. ebenfalls Ziff. 5.4.

2.2.3 Reparatur- und Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften

Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften gemäss ZGB 712I stellen abzugsfähige Unterhaltskosten dar, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden. Aus den Mitteln des Fonds dürfen keine nutzungsbedingten Betriebskosten wie Wasser, Strom, Heizstoffe usw. oder Zins- und Amortisationszahlungen (Art. 712h Abs. 2 Ziff. 4 ZGB) beglichen werden.

Die Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds sind im **Zeitpunkt der Einlage** (und nicht erst bei der Verwendung der Fondsmittel) abzugsfähig.

2.3 Periodische Baurechtszinsen

Periodische Baurechtszinsen stellen Gewinnungskosten dar für die Erzielung der Mieteinnahmen bzw. des Eigenmietwertes und sind daher abzugsfähig (StG 35 I b). Wird das Baurecht dagegen ausnahmsweise mittels einer Einmalzahlung erworben, ist diese Zahlung den Anlagekosten für das erworbene Baurecht zuzuordnen und kann nicht in Abzug gebracht werden¹¹.

3. NICHT ABZUGSFÄHIGE LIEGENSCHAFTSKOSTEN

3.1 Wertvermehrnde Aufwendungen

Wertvermehrnde Aufwendungen schaffen im Gegensatz zu Unterhaltskosten bleibende Neuwerte und erhöhen damit die **Anlagekosten** sowie den Verkehrswert der betreffenden Liegenschaft. Diese Kosten können nicht vom Einkommen abgezogen werden. Sie können bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns geltend gemacht werden (vgl. StG 48 f.).

Beispiele für wertvermehrnde Aufwendungen:

- Wohnraumerweiterung (z.B. Anbau eines Wintergartens);
- Einbau eines Liftes;
- **Aushöhlung** eines Gebäudes: dadurch wird ein Neuwert geschaffen, der mit jenem eines Neubaus zu vergleichen ist. Unter Umständen wird gleichzeitig auch der nutzungsmässige Zustand völlig oder teilweise geändert. Ein Gebäude wird vielfach nur wegen der Grenz- oder Gebäudeabstände nicht abgebrochen (betreffende Gemeinde kennt kein Hofstattrecht). Auch bei einer Aushöhlung kann ein Teil der Aufwendungen werterhaltender Natur sein. Zur Überprüfung dieser Frage ist mit dem jeweiligen Sektionsleiter Rücksprache zu nehmen. Vorher sind beim Steuerpflichtigen die Baueingabe sowie beim Bauamt die Baupläne und beim Schätzungsamt allfällige neue Schätzungen zu beschaffen.
- **Totalsanierung** eines Gebäudes: Auch wenn eine Totalsanierung praktisch einem Neubau gleichkommt, ist im Einzelfall nach Rücksprache mit dem Sektionsleiter (vgl. oben) zu ent-

¹¹ Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 8. August 2006, Heft Nr. 10/2006-2007, S. 1188.

scheiden, ob nicht ein Teil der Investitionen werterhaltender Natur ist (z.B. Ersatz Dach, Fenster, Sanitärinstallationen etc.; Erhalt von Gartenmauern etc.).

- Kosten für Bauarbeiten im Zusammenhang mit dem Wiederaufbau eines durch einen Brand zerstörten Gebäudes (BGer 30.3.1999, in: NStP 1999, S. 99). Versicherungsleistungen stellen nicht steuerbares Einkommen dar.

Für die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen wird nicht auf die mittlere Gebrauchsdauer der betreffenden Vermögenswerte abgestellt. Ob also ein Parkettboden beispielsweise nach 30 oder bereits nach 10 Jahren durch einen neuen Boden ersetzt wird, ist irrelevant. Vorbehalten bleiben die Aufwendungen mit **luxuriösem Charakter**. Diese sind nicht werterhaltender Natur, sondern gehören zur Kategorie der nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten¹². Entsprechende Fälle sind dem jeweiligen Sektionsleiter zu unterbreiten.

Zu den Anlagekosten sind auch einmalige Beiträge der Grundeigentümer an die Kosten **öffentlicher bzw. im gemeinsamen Gebrauch stehender Werke** zu zählen (sog. Grundeigentümerbeiträge für Strassen, Trottoir, Kanalisation, Wasser, Elektrizität usw.; vgl. VKLP-ESTV 1 II b). Sie werden im Sinne einer sog. Vorzugslast als Ausgleichsleistung von denjenigen Grundeigentümern erhoben, welchen durch das erstellte Werk ein wirtschaftlicher Vorteil (Mehrwert) erwachsen ist (zur Frage der Charakterisierung der Sanierung einer privaten Erschliessungsstrasse vgl. StRK III ZH 24.6.2002, in: ZStP 2003, S. 47).

Die **Baukreditzinsen**¹³ werden bis zum Beginn der Nutzung der Liegenschaft zu den Anlagekosten gerechnet und sind nicht abzugsfähig, weil sie nach Lehre und Rechtsprechung Anschaffungskosten darstellen¹⁴. Nach Bauvollendung gelten Baukredite als Privatschulden; die Schuldzinsen können dementsprechend gemäss StG 36 lit. a bzw. DBG 33 I lit. a vom Einkommen in Abzug gebracht werden. Als **Bauvollendung** gilt der tatsächliche **Bezug des Objektes**.

3.2 Lebenshaltungskosten

3.2.1 Allgemeines

Als Grundsatz gilt, dass alle Kosten, die bei Vermietung im Rahmen der Nebenkosten auf den Mieter überwältzt werden können, beim Grundeigentümer Lebenshaltungskosten darstellen. Dazu gehören bspw. Auslagen für Strom, Wasser und Kehricht (verursacherabhängig)¹⁵.

¹² Vgl. hierzu Ziff. 3.2.2.

¹³ Baukredite sind i.d.R. grundpfandgesicherte Kontokorrentkredite, die zur Finanzierung eines Neubaus oder eines Umbaus aufgenommen werden (vgl. M. Reich/S. Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 34 Rz 18).

¹⁴ Vgl. BGer 20.11.1995, in: StE 1995 B 27.2 Nr. 18; Reich/Hunziker, a.a.O., Art. 34 Rz 19, m.w.H.

¹⁵ Vgl. BGer 15.7.2005, in: StE 2006 B 25.6 Nr. 53, 2A.683/2004.

3.2.2 Liebhaberei, insbesondere luxuriöse Aufwendungen

Zu den Lebenshaltungskosten gehören auch die Auslagen für Liebhaberei. Darunter fallen Kosten, die aus rein persönlicher Neigung heraus getätigt werden, ohne dass der Nutzungswert beeinflusst wird. Typischerweise gehören Auslagen zu dieser Kategorie, welche aus einem Komfortbedürfnis heraus begründbar sind. Beispielsweise stellen Ersatz von Produkten kurz nach deren Investition (zeitliche Komponente), Aufwendungen mit luxuriösem Charakter (technische Komponente; landläufiger Standard wird überschritten) etc. solche Liebhabereien dar¹⁶.

Beispiele für luxuriöse Aufwendungen:

- Bad oder Küche, die den landläufigen Standard übersteigen (technische Komponente);
- Bad oder Küche, die nach wenigen Jahren ersetzt werden (zeitliche Komponente).

3.2.3 Eigene Arbeiten

Verwaltungs- und Unterhaltsarbeiten, die der Grundeigentümer selbst vornimmt, sind nicht abzugsfähig. Als Unterhaltskosten gelten nur Auslagen, d.h. Zahlungen an Dritte, nicht aber der Wert der eigenen Arbeit. Abzugsfähig sind dagegen die nachgewiesenen Materialkosten im Zusammenhang mit eigenen Arbeiten.

4. ABZÜGE IM ÖFFENTLICHEN INTERESSE

4.1 Investitionen für Energiesparmassnahmen und Umweltschutz

4.1.1 Bund (Einfügung/Änderung vom 1. November 2011)

Investitionen, denen **wertvermehrender** Charakter zukommt, gelten nicht als Unterhaltskosten (vgl. Ziff. 3.1). Nach DBG 32 II Satz 2 kann das Eidgenössische Finanzdepartement allerdings bestimmen, wieweit (wertvermehrende) **Investitionen**, die dem **Energiesparen und dem Umweltschutz dienen**, den Unterhaltskosten gleichzustellen sind.

Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur **rationellen Energieverwendung** oder zur **Nutzung erneuerbarer Energien** beitragen (Art. 1 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (LgKoVO, SR 642.116¹⁷).

Wertvermehrende Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien sind insbesondere (vgl. Art. 1 der Verordnung des Eidg. Finanz-

¹⁶ Vgl. B. Zwahlen/A. Lissi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 32 Rz 20; StRK III ZH 29.3.2006, in: ZStP 2006, S. 253.

¹⁷ In der ab 1. Januar 2020 gültigen Fassung.

departements über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien, VMRE; SR 642.116.1):

- a. **Massnahmen zur Verhinderung der Energieverluste der Gebäudehülle**, wie:
 - Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern etc.;
 - Einrichten von unbeheizten Windfängen¹⁸;
- b. **Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen**, wie:
 - Einbau von Wärmepumpen und Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien, wie z.B. Sonnenenergieanlagen;
 - Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. bei Lüftungs- und Klimaanlageanlagen;
- c. **Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte**

Ein Abzug im Sinne von lit. a–c ist unabhängig von den allfälligen Auswirkungen auf den Marktwert der Liegenschaft möglich. Der Abzug ist allerdings nur bei **Ersatz** von veralteten und **erstmaliger Anbringung** von neuen Bauteilen oder Installationen **in bestehenden Gebäuden** zulässig (Art. 1 Abs. 1 LgKoVO). Bei einem **Neubau** sind die gleichen Investitionen als nicht abzugsfähige **Anlagekosten** zu qualifizieren¹⁹. Von einem bestehenden Gebäude kann nur gesprochen werden, wenn zwischen dem Bezug des Neubaus und der Installation ein Zeitraum von mindestens **fünf Jahren**²⁰ liegt²¹.

Änderung vom 1.7.2016

Zu beachten ist, dass die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen den Unterhaltskosten gleichgestellt sind. Macht also die steuerpflichtige Person die **Unterhaltskostenpauschale** geltend, sind damit auch allfällige Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen abgegolten. Es ist nicht möglich, die entsprechenden Aufwendungen zusätzlich zur Unterhaltskostenpauschale geltend zu machen²².

Werden die Massnahmen durch **Beiträge subventioniert**, kann der Abzug lediglich auf dem Teil geltend gemacht werden, der von der steuerpflichtigen Person selbst zu tragen ist²³.

Beispiele:

- ⇒ **Sitzverglasung/Wintergarten:** In einem Urteil vom 12. Mai 2009 gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass eine Sitzplatzverglasung im Sinne eines Wintergartens in erster Linie zur Wohnraumerweiterung und nicht als Energiesparmassnahme erstellt worden sei. Dies schliesse eine Gleichstellung mit den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten aus. Daran ändere nichts, dass die Verglasung des Sitzplatzes se-

¹⁸ Vgl. auch VGer ZH, in: StE 2008 B 25.7 Nr. 4, E. 3.1.1.

¹⁹ BGer 6. Juli 2010, in: StR 2010, S. 864, 2C_63/2010, E. 2.1 und 2.3; BGer 12.5.2009, in: StE 2010 B 25.7 Nr. 5, 2C_666/2008, E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 32 N 125.

²⁰ BGer 2C_727/2012, 729/2012 vom 18.12.2012, E. 3.4; vgl. auch Analyse des SSK-Vorstandes zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen (Aktualisierung vom 18.9.2014 und 3.2.2016), Ziff. 2.2.

²¹ Diese Praxisänderung gilt ab der Steuerperiode 2016.

²² Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 126.

²³ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 127.

kundär auch einen gewissen Energiespareffekt mit sich bringen könne²⁴. Massnahmen also, die nur **sekundär** auch gewisse **energiesparende Effekte** haben, aber **in erster Linie** dem **Wohnkomfort** dienen oder den Wohnraum erweitern, sprengen den von der VMRE gezogenen Rahmen²⁵.

- ⇒ **Cheminée, Kachel- oder Specksteinofen:** Der (nachträgliche) Einbau eines Cheminées, eines Kachel- oder Specksteinofens ist als Massnahme zur **rationalen Energie Nutzung** zu qualifizieren. Die entsprechenden Kosten sind deshalb abzugsfähig.
- ⇒ **Photovoltaikanlagen und andere Kraftwerke:** Zu den erneuerbaren Energien gehören vor allem Photovoltaikanlagen, aber auch andere Kraftwerke (Wind, Biomasse, Wasserkraft und Geothermie; vgl. Art. 7 EnG). Bei Photovoltaikanlagen handelt es sich um Solarstromanlagen, in denen mittels Solarzellen Sonnenenergie in elektrische Energie umgewandelt wird. Die Installation einer Photovoltaik-Anlage (Stromerzeugung) gehört zu den Massnahmen, die zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Bis und mit Steuerperiode 2015 können die entsprechenden Investitionen stets vollumfänglich abgezogen werden. Ab Steuerperiode 2016 ist ein Abzug nur möglich, wenn eine Installation in einem bestehenden Gebäude vorliegt, d.h. zwischen dem Bezug eines Neubaus und der Installation müssen **mindestens fünf Jahre** vergangen sein.

Änderung vom
1.7.2016

Mit Bezug auf die steuerrechtliche Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen und kostendeckenden Einspeisevergütungen (KEV) wird für die direkte Bundessteuer überdies auf die Analyse der SSK verwiesen²⁶.

Können die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionskosten im Jahr der angefallenen Aufwendungen nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, so können im Bund die verbleibenden Kosten **ab der Steuerperiode 2020 auf die folgenden zwei Steuerperioden übertragen** werden (Art. 4 Abs. 1 LgKoVO). Werden Kosten auf eine folgende Steuerperiode übertragen, so kann auch in dieser Steuerperiode **kein Pauschalabzug** geltend gemacht werden (Art. 4 Abs. 4 LgKoVO).

Einfügung vom 1.1.2020

4.1.2 Kanton

Im Kanton gibt es im Gegensatz zur direkten Bundessteuer **keine gesetzliche Grundlage** für den Abzug der Kosten von **wertvermehrenden** Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen bzw. zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen (allfällige Subventionen werden auch nicht als Einkommen erfasst). Die vorstehend zur direkten Bundessteuer gemachten Ausführungen gelten deshalb nicht für die Kantonssteuer. Für diese ist einzig entscheidend, ob die fraglichen Investitionen **werterhaltender** (abzugsfähig) oder **wertvermehrender** (nicht abzugsfähig) Natur sind. Werterhaltende (und damit abzugsfähige) Investitionen, welche im Jahr der angefallenen Aufwendungen nicht vollumfänglich steuerlich berücksichtigt werden können, **können** im Kanton mangels einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage **nicht** auf die folgenden zwei Steuerperioden **übertragen werden**.

Einfügung vom
1.1.2020

²⁴ StE 2010 B 25.7 Nr. 5, 2C_666/2008, E. 2.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 123.

²⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 30 N 111.

²⁶ Vgl. http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Analyse_Photovoltaik_V2016%20final.pdf

Beispiele:

- ⇒ **Cheminée, Kachel- oder Specksteinofen:** Die Kosten für den nachträglichen Einbau eines Cheminées, eines Kachel- oder Specksteinofens sind als **wertvermehrende** Investitionen zu qualifizieren und deshalb – im Gegensatz zum Bund – nicht abzugsfähig (vgl. Ziff. 3.1). Wird dagegen ein bestehender Ofen durch einen neuen ersetzt, handelt es sich um eine **werterhaltende** Investition (Unterhaltskosten), die abzugsfähig ist (vgl. Ziff. 2.2).
- ⇒ **Sitzverglasung/Wintergarten:** Der Einbau einer Sitzverglasung bzw. eines Wintergartens ist als **wertvermehrende** Investition zu qualifizieren und deshalb nicht abzugsfähig (vgl. Ziff. 3.1).
- ⇒ **Solarthermieanlage (Warmwassererzeugung):** Die Kosten für die Montage einer **Solarthermieanlage**, die den Warmwasser-Boiler ersetzt, sind als Unterhaltskosten i.S.v. StG 35 I lit. b (**werterhaltende** Investition) zu qualifizieren und deshalb abzugsfähig (vgl. Ziff. 2.2). Wird dagegen – bspw. auf einem Maiensäss – erstmals eine Solarthermieanlage installiert, ist diese als **wertvermehrende** Investition zu qualifizieren und somit nicht abzugsfähig (vgl. Ziff. 3.1).
- ⇒ **Photovoltaikanlage (Stromerzeugung):** Eine **Photovoltaikanlage** kann nicht unter den Begriff des Liegenchaftenunterhalts subsumiert werden. Die Anlage hat mit dem Unterhalt der Liegenchaft nichts zu tun. Die Kosten für die Installation einer Photovoltaik-Anlage können deshalb nicht in Abzug gebracht werden.

Entschädigungen aus kostendeckender Einspeisevergütung (KEV) bzw. Direktvermarktung des Stroms oder durch Überlassung von Liegenchaftsteilen für den Betrieb einer Solaranlage stellen steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar (StG 22 I). Eine der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Regelung kann dadurch erreicht werden, dass die Entschädigungen im Sinne von StG 22 I erst dann besteuert werden, wenn diese die Höhe der Anlagekosten des Kraftwerks (abzüglich allfälliger Subventionen) übersteigen. Die Beweislast hierfür trägt der Steuerpflichtige. Im Gegensatz zum Bund kann mit diesem Mechanismus auch für **Neubauten** eine steuerrechtlich richtige und sinnvolle Lösung erreicht werden.

4.2 Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten

Die Kosten für Denkmalpflegearbeiten können bei der **direkten Bundessteuer** in Abzug gebracht werden, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (DBG 32 III):

- Die denkmalpflegerischen Arbeiten waren aufgrund gesetzlicher Vorschriften erforderlich;
- die Arbeiten erfolgten im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin;
- die Kosten sind nicht durch Subventionen gedeckt (nur die ungedeckten, von den Steuerpflichtigen selbst getragenen Kosten sind abziehbar).

Für die Qualifikation ist unerheblich, ob die Arbeiten reinen Unterhaltscharakter haben oder ob ihnen auch ein wertvermehrender Anteil zukommt. Somit ist ein Abzug unabhängig von den allfälligen Auswirkungen auf den Marktwert der Liegenschaft möglich²⁷.

Was nachgewiesenen denkmalpflegerischen Auflagen, Vorstellungen und Wünschen entspricht, gilt im **Kanton** als werterhaltend und kann deshalb vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden.

5. RÜCKBAUKOSTEN (EINFÜGUNG VOM 1.1.2020)

5.1 Bund

Ab der Steuerperiode 2020 können im Bund die **Kosten für den Rückbau eines Gebäudes** im Hinblick auf die Erstellung eines Ersatzneubaus in Abzug gebracht werden.

Als steuerlich abzugsfähiger Rückbau gelten die Kosten der Demontage von Installationen, des Abbruchs des vorbestehenden Gebäudes, des Abtransports und der Entsorgung des Bauabfalls (Art. 2 Abs. 1 LgKoVO). Nicht abzugsfähig sind insbesondere die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 2 Abs. 2 LgKoVO). Die Rückbaukosten können nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn **innert zwei Jahren**²⁸ ein **Ersatzneubau** auf dem gleichen Grundstück errichtet wird, der Bau eine gleichartige Nutzung aufweist und von derselben steuerpflichtigen Person vorgenommen wird, die den Rückbau getätigt hat (Art. 3 und Art. 2 Abs. 4 LgKoVO).

Die Rückbaukosten können maximal auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden, sofern sie im Jahr, in dem sie entstanden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können (Art. 4 Abs. 1 und 2 LgKoVO).

5.2 Kanton

Die **Rückbaukosten** im Sinne von Art. 2 Abs. 1 LgKoVO sind im Kanton mangels einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage **nicht abzugsfähig**.

6. EFFEKTIVE KOSTEN ODER PAUSCHALE

6.1 Grundsätzliches

Die Unterhaltskosten können als effektive Kosten oder als Pauschalabzug geltend gemacht werden.

²⁷ Vgl. VGer SZ 21.12.1998, in: StE 1999 B 25.6 Nr. 35.

²⁸ Vgl. Erläuterungen des Bundesrats vom 9. März 2018 zur Totalrevision der LgKoVO, S. 4.

Der Steuerpflichtige kann in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Pauschalabzug und dem Abzug der effektiven Kosten wählen (sog. **Wechselpauschale**)²⁹. Für die **Kantonssteuer** gilt die Wechselpauschale erst seit **Steuerperiode 2008**.

Die Pauschalen betragen für Bund und Kanton³⁰:

- bis 10 Jahre alte Liegenschaften 10 %
- über 10 Jahre alte Liegenschaften 20 %

6.2 Geschäfts- und Bürogebäude

Nach StG 35 III³¹ ist ein Pauschalabzug u.a. nicht möglich für Geschäfts- und Bürogebäude. Mit dieser Spezialbestimmung soll verhindert werden, dass die Unterhaltskosten zweimal, sowohl vom Eigentümer als auch vom Mieter, steuerlich geltend gemacht werden. In der Praxis werden die Kosten für den Unterhalt der Geschäfts- und Bürolokalitäten oft weitgehend dem Mieter überbunden (Kosten für den Innenausbau, für Telefon, Beleuchtungs-, Schliess- und Klimaanlage, Schaufenster, Bodenbeläge etc.). Er entrichtet letztlich nur noch einen Nettomietzins. Es wäre sachlich nicht begründet, dem Liegenschaftseigentümer zusätzlich einen Pauschalabzug in Prozent der Nettomieteinnahmen zu gewähren. Er kann nur die von ihm effektiv getragenen Kosten in Abzug bringen.

Als **Geschäfts- und Bürogebäude** sind Liegenschaften zu qualifizieren, welche ganz oder überwiegend geschäftlich genutzt werden. Die Beurteilung, ob eine Liegenschaft überwiegend geschäftlich genutzt wird, erfolgt aufgrund der Mieterträge nach der Präponderanzmethode.

6.3 Liegenschaften mit einem jährlichen Bruttoertrag über Fr. 145'000.-

Der Pauschalabzug wird gemäss StG 35 III ebenfalls nicht gewährt, wenn der Bruttoertrag je Grundstück Fr. 145'000.- pro Jahr übersteigt (bis StP 2018: Fr. 140'000.-). In diesen Fällen können nur die tatsächlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten abgezogen werden. Befinden sich mehrere Gebäude auf dem gleichen Grundstück (ZGB 655), sind sie als eine Einheit zu behandeln.

6.4 Vermietung von möblierten Ferienwohnungen

Die Unterhaltskosten bemessen sich nach dem Nettoertrag aus der Vermietung von möblierten Wohnungen, d.h. nach Abzug der Kosten für Heizung, Strom, Wasser, Kurtaxen, Reinigung, Abnutzung des Mobiliars und der Wäsche inkl. Besorgung.

²⁹ Vgl. StG 35 II; Art. 5 Abs. 4 LgKoVO.

³⁰ Kanton: ABzStG 16; Bund: Art. 5 Abs. 2 LgKoVO.

³¹ Vgl. auch Art. 5 Abs. 3 LgKoVO.

Aus Gründen der Veranlagungsökonomie können die vorgenannten Kosten **pauschal** in Abzug gebracht werden, d.h.

- 10 % der Bruttoeinnahmen für die Kosten für Heizung, Strom, Wasser, Kurtaxen und Reinigung, Radio- und TV-Gebühren etc.
- 20 % der verbleibenden Einnahmen für die Abnutzung der Einrichtungen **bzw.**
- 33 % der verbleibenden Einnahmen, wenn auch die Wäsche zur Verfügung gestellt wird.

Diese **Pauschalabzüge** sind nur für kleine Verhältnisse gedacht. Bei Bruttoeinnahmen aus Vermietung von möblierten Ferienwohnungen/-zimmern von mehr als Fr. 30'000.- pro Jahr ist die Pauschale nicht mehr zulässig. Der Steuerpflichtige kann diesfalls nur die tatsächlichen Kosten in Abzug bringen. Konkret gilt für Einrichtungen folgende Regelung: Während für Erstanschaffungen kein Abzug zugelassen wird, können Ersatzanschaffungen zu 100% in Abzug gebracht werden.

Präzisierung vom
1.7.2016

7. DUMONT-PRAXIS UND MODIFIZIERTE DUMONT-PRAXIS³²

7.1 Dumont-Praxis: bis StP 1997/1998

Gemäss Dumont-Praxis konnten Gebäudeunterhaltskosten bei einer neu erworbenen Liegenschaft, die vom technischen Standpunkt aus Unterhaltskosten darstellten, jedoch eine Verbesserung des Liegenschaftswertes gegenüber dem Zeitpunkt des Erwerbes bewirkten, nicht zum Abzug zugelassen werden. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden erklärte die Dumont-Praxis in PVG 1991 Nr. 47 auch für den Kanton Graubünden als anwendbar.

Die Dumont-Praxis beruhte auf einer **subjektbezogenen Auslegung des Begriffes der Unterhaltskosten**. Nur diejenigen Aufwendungen stellten Unterhaltskosten dar, die zur **Werterhaltung** oder zur **Wiederherstellung nach dem Kauf eingetretener Wertverminderungen** notwendig waren. Mit der Dumont-Praxis wurde die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen auf den Käufer der Liegenschaft bezogen und damit **subjektiviert**. Nicht ausschlaggebend war, ob die Aufwendungen technisch bzw. objektbezogen werterhaltender oder wertvermindernder Natur waren, sondern ob sie den Wert der Liegenschaft seit dem Erwerb durch den neuen Eigentümer erhielten oder vermehrten.

Mit der Dumont-Praxis sollte eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und eine **rechtsgleiche Behandlung** von Erwerbem einer renovierten und Erwerbem einer renovationsbedürftigen Liegenschaft erreicht werden. Es sollte verhindert werden, dass der Käufer einer baufälligen Liegenschaft die Instandstellungs- und Renovationskosten von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen und dadurch den Liegenschaftskauf teilweise durch Steuersubventionen finanzieren konnte.

³² Zur Abschaffung der Dumont-Praxis vgl. unten Ziff. 7.

7.2 Modifizierte Dumont-Praxis: StP 1999/2000 bis 2009

Mit Urteil vom 24. April 1997³³ entschied bzw. präziserte das Bundesgericht, dass die Dumont-Praxis nur dann Anwendung fand, wenn eine **Liegenschaft** erworben wurde, die **vom Voreigentümer im Unterhalt vernachlässigt** worden war. Dagegen sollten Investitionen in eine normal unterhaltene Liegenschaft, die (langfristig) nur den bestehenden Wert erhielten und zu keiner oder keiner nachhaltigen Werterhöhung führten, zum Abzug zugelassen werden. Das Bundesgericht unterschied also zwischen normalen (periodischen) Unterhaltsarbeiten bei nicht vernachlässigten Liegenschaften einerseits und dem Nachholen von unterbliebenem Unterhalt andererseits. Bei **vernachlässigten Liegenschaften** konnten **in den ersten 5 Jahren** seit Erwerb der Liegenschaft **keine Kosten für die Nachholung von Unterhaltsarbeiten** in Abzug gebracht werden. Abzugsfähig waren nur die Auslagen zur Beseitigung von Schäden, die **seit dem Erwerb** eingetreten waren³⁴.

Handelte es sich dagegen um eine **nicht vernachlässigte Liegenschaft**, konnte der neue Eigentümer jene Kosten abziehen, die für den normalen periodischen Unterhalt aufgewendet wurden³⁵.

Die Frage, wann eine Liegenschaft als vernachlässigt galt, war nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung anhand der konkreten Umstände zu beantworten. Für eine **Vernachlässigung der Liegenschaft** sprachen u.a. folgende Indizien³⁶:

- Erwerbspreis liegt deutlich unter demjenigen von gut erhaltenen Vergleichsobjekten bzw. unter dem amtlichen Verkehrswert³⁷;
- das Verhältnis zwischen den Kosten der Instandstellung und dem Erwerbspreis³⁸;
- Alter der gekauften Liegenschaft³⁹;
- Art und Umfang der Bauarbeiten.

In einem vom BGer zu beurteilenden Fall hatte der Steuerpflichtige die fragliche Liegenschaft für Fr. 320'000.– gekauft und anschliessend für rund Fr. 120'000.– in Stand stellen lassen. Nach seinen eigenen Angaben konnte das Wohnhaus im ursprünglichen Zustand gar nicht vermietet werden. Das BGer entschied, dass die Instandstellungskosten für diese Liegenschaft nicht abgezogen werden konnten⁴⁰.

³³ Publ. in: ASA 66, S. 306 = BGE 123 II 218 = StR 52/1997, S. 354. Das BGer bestätigte diese Präzisierung der Praxis mit Urteil vom BGer 2.2.2005, 2A.480/2004, in: StE 2005 A 23.1 Nr. 10. Vgl. auch VGer 21.11.2013, VGU A 13 48, E. 4.e; VGer 8.10.2013, VGU A 13 28, E. 4.e.

³⁴ BGer 19.12.2012, 2C_851/2012, E. 2.1.3.

³⁵ BGer 2.2.2005, 2A.480/2004, E. 2.1, in: StE 2005 A 23.1 Nr. 10; BGer 24.4.1997, in: ASA 66, S. 306 = BGE 123 II 218 = StR 52/1997, S. 354.

³⁶ Vgl. BGer 19.12.2012, 2C_851/2012, E. 2.1.2; BGer 10.10.2010, E. 2.1, 2C_348/2010,

³⁷ VGer 8.10.2013, A 13 28, E. 4.e; VGer 21.11.2013, A 13 48, E. 4.e.

³⁸ VGer 8.10.2013, A 13 28, E. 4.e; VGer 21.11.2013, A 13 48, E. 4.e.

³⁹ VGer 8.10.2013, A 13 28, E. 4.e; VGer 21.11.2013, A 13 48, E. 4.e.

⁴⁰ BGer 2.2.2005, 2A.480/2004, in: StE 2005 A 23.1 Nr. 10.

In einem Fall, in dem der Steuerpflichtige das Dreifache des Erwerbspreises zusätzlich in die Liegenschaft investiert hatte, lag für das Verwaltungsgericht ZH die Vermutung nahe, dass es sich um die Nachholung eines vernachlässigten Unterhalts handelte, weshalb die betreffenden Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen wurden⁴¹.

Das Verwaltungsgericht GR bejahte die Vernachlässigung in folgenden Fällen:

- Liegenschaft war im Zeitpunkt der Renovation 23-jährig und die Instandstellungskosten machten rund 50% des Erwerbspreises aus⁴²;
- Liegenschaft war im Zeitpunkt der Renovation 32-jährig und die Instandstellungskosten machten rund 21% des Erwerbspreises aus⁴³;

Keine Vernachlässigung der Liegenschaft lag u.a. in den folgenden Fällen vor:

- Ersatz von Einrichtungen innerhalb der üblichen Lebensdauer;
- in der Regel bei einem Gebäude, das weniger als 20 Jahre alt ist. Hier fehlt bezüglich der wichtigsten Gebäudeteile ein genügender Hinweis für einen aufgeschobenen Unterhalt.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung brauchte die Frage, ob eine vernachlässigte Liegenschaft vorlag, nicht für jeden Bauteil nachgewiesen werden. Es reichte, wenn die Liegenschaft als solche vernachlässigt worden war⁴⁴.

Nach Ablauf von 5 Jahren seit dem Erwerb konnten auch bei im Unterhalt vernachlässigten Liegenschaften alle werterhaltenden Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

Nach den Regeln der Beweislastverteilung im Steuerrecht hatten die Steuerpflichtigen grundsätzlich den Nachweis zu erbringen, dass es sich bei den von ihnen geltend gemachten Kosten um werterhaltende Aufwendungen handelte. Die Steuerbehörden trugen die Beweislast dafür, dass eine Liegenschaft in vernachlässigtem Zustand war.

7.3 Fälle, in denen die Dumont-Praxis keine Anwendung fand

Nicht unter die (modifizierte) Dumont-Praxis fielen die Aufwendungen für Umweltschutzmassnahmen und denkmalpflegerische Arbeiten.

Die Dumont-Praxis fand bei einem Eigentumserwerb, der in der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub führt, für Bund und Kanton keine Anwendung. Dazu gehören gemäss StG 43 insbesondere die folgenden Fälle:

- Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung;
- Rechtsgeschäfte unter Ehegatten sowie aufgrund güterrechtlicher Vereinbarung.

⁴¹ VGer ZH 7.6.2006, in: StE 2006 B 25.6 Nr. 54.

⁴² VGer 8.10.2013, A 13 28, E. 4.e.

⁴³ VGer 21.11.2013, A 13 48, E. 4.e.

⁴⁴ BGer 19.12.2012, 2C_851/2012, E. 2.2.4.

8. ABSCHAFFUNG DUMONT-PRAXIS AUF STP 2010

Mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften vom 3. Oktober 2008, welches per 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist, wurde die (modifizierte) Dumont-Praxis vollständig aufgehoben. Sie fand somit nur noch bis und mit Steuerperiode 2009 Anwendung. Seit Steuerperiode 2010 gilt somit die **objektiv-technische Beurteilung**, was Unterhaltskosten sind, unabhängig vom Zeitpunkt, in welchem diese Kosten anfallen (vgl. dazu oben Ziff. 2.2.1 und 3.1). Dies gilt auch im Fall des Erwerbs des Grundstücks vor der Steuerperiode 2010. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind⁴⁵. Investitionen in Liegenschaften sind somit selbst bei vernachlässigten Liegenschaften nur in Ausnahmefällen nicht abzugsfähig, nämlich dann, wenn ein Wiederaufbau eines Gebäudes (nach Abbruch) vorliegt, so dass die Auslagen Herstellungskosten darstellen.

Präzisierung vom
1.7.2016

9. AUSWIRKUNGEN DER DUMONT-PRAXIS AUF DIE GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER

Wird eine Liegenschaft verkauft und macht der Verkäufer wertvermehrende Investitionen geltend, ist wie folgt zu unterscheiden:

9.1 Verkauftes Grundstück wurde vor StP 1999/2000 renoviert

Bis und mit StP 1997/1998 galt in GR die **ursprüngliche/strenge Dumont-Praxis**. Danach konnten **Gebäudeunterhaltskosten** bei einer **neu erworbenen Liegenschaft**, die vom technischen Standpunkt aus Unterhaltskosten darstellten, jedoch eine Verbesserung der Liegenschaft gegenüber dem Zeitpunkt des Erwerbs bewirkten, nicht abgezogen werden. Abzugsfähig waren nur diejenigen Aufwendungen, die zur **Wiederherstellung nach dem Kauf eingetretener Wertverminderungen** notwendig waren⁴⁶. Wenn die Kosten für Renovationsarbeiten wegen der Dumont-Praxis nicht abzugsfähig waren, müssen sie **vollumfänglich** als **Anlagekosten** bei der Grundstückgewinnsteuer anerkannt werden.

9.2 Verkauftes Grundstück wurde zwischen StP 1999/2000 und 2009 renoviert

Von 1999/2000 bis 2009 wendete GR die **modifizierte Dumont-Praxis** an. Handelte es sich also um eine vom bisherigen Eigentümer **vernachlässigte Liegenschaft**, waren die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den **ersten fünf Jahren** aufwenden musste, in der Einkommenssteuer nicht abziehbar⁴⁷. Diese Kosten sind **vollumfänglich** als **Anlagekosten** bei der Grundstückgewinnsteuer zu anerkennen⁴⁸.

⁴⁵ BGer 23.2.2015, 2C_286/2014, E. 3.1.

⁴⁶ Vgl. Ziff. 7.1.

⁴⁷ Vgl. Ziff. 7.2.

⁴⁸ VGer 21.11.2013, VGU A 12 48, E. 4.e; VGer 8.10.2013, VGU A 12 28, E. 4.e.

Als Grundsatz kann von einer vernachlässigten Liegenschaft dann ausgegangen werden, wenn diese im Zeitpunkt des Kaufs über 20-jährig war und die Instandstellungskosten mehr als 20% des Erwerbspreises ausmachten⁴⁹.

Wurde in der Einkommenssteuer trotz Vorliegens einer vernachlässigten Liegenschaft ein Teil der Renovationsarbeiten als werterhaltend geltend gemacht und von der Steuerverwaltung zum Abzug zugelassen, kann nur die Restquote als Anlagekosten anerkannt werden.

Der Kanton kennt seit StP 2008 die Wechselpauschale.

9.3 Verkauftes Grundstück wurde in der StP 2010 oder später renoviert

In einem solchen Fall ist zwischen **werterhaltenden** und **wertvermehrenden Investitionen** zu unterscheiden⁵⁰. Diese Unterscheidung ist für jede einzelne Investition vorzunehmen, auch bei Liegenschaften, die umfassend erneuert wurden. Die werterhaltenden Aufwendungen können in der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden. Die wertvermehrenden Aufwendungen sind in der Einkommenssteuer unbeachtlich; sie erhöhen aber die Anlagekosten in der Grundstückgewinnsteuer.

⁴⁹ Vgl. VGer 21.11.2013, A 13 48, E. 4.3; VGer 8.10.2013, A 13 28, E. 4.e.

⁵⁰ Vgl. Ziff. 7.