



Eidgenössisches Finanzdepartement  
Herr Ueli Maurer  
Bundesrat  
Bundesgasse 3  
3003 Bern

Referenzen BA

Datum 8. Nov. 2017

## Vernehmlassung zur Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir beziehen uns auf die am 16. August 2017 eröffnete Vernehmlassung zu randvermerktem Geschäft und danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Walliser Staatsrat hat sich mit der Vorlage befasst und nimmt dazu wie folgt Stellung.

### 1. Ausgangslage und Problematik

Die Mehrheit der Kantone und die Finanzdirektorenkonferenz haben sich stets dagegen gewehrt, dass zugunsten energiepolitischer Ziele im Gebäudebereich im DBG und StHG neue Steuerabzüge aufgenommen werden. Das Parlament hat diese steuerlichen Beschlüsse aber gefasst und nachdem ein Komitee unter der Führung der Schweizerischen Volkspartei erfolgreich das Referendum ergriffen hatte, wurde am 21. Mai 2017 ein Urnengang notwendig. Der Schweizer Souverän stimmte der Vorlage mit 58,2 Prozent der Stimmen zu.

Die steuerlichen Beschlüsse für die Umsetzung der Energiestrategie 2050 kommen einer Zäsur gleich. Zugunsten energiepolitischer Ziele sind im Gebäudebereich die nachstehend genannten Massnahmen ins DBG und ins StHG aufgenommen worden:

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

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

Diese neuen Normen im Gebäudebereich sind auslegungsbedürftig und detailliert zu konkretisieren. Die notwendigen Ordnungsbestimmungen sind so auszugestalten, dass sie für das Deklarations- und Veranlagungswesen administrativ bewältigbar bleiben und effizient

umgesetzt werden können. Dabei wichtig ist auch eine klare Abgrenzung zu den übrigen, nicht zum Abzug berechtigenden Anlagekosten.

## 2. Lösungsvorschlag des EFD

Eine gemischte Arbeitsgruppe bestehend aus Vertreterinnen und Vertretern des Bundes und der Kantone arbeitete unter dem Vorsitz der ESTV die grundlegenden Ausführungsbestimmungen zu den beschlossenen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich aus. Infolge des hohen Anpassungsbedarfs drängt sich eine Totalrevision der bestehenden Verordnung auf. In der Verordnung wird festgehalten, was unter den Begriffen „Rückbaukosten“ und „Ersatzneubau“ zu verstehen ist, unter welchen Bedingungen ein Übertrag nicht verrechneter Liegenschaftskosten auf die zwei folgenden Jahre erfolgen kann und wie der Übertrag zu berechnen ist.

## 3. Beurteilung

Wir möchten unsere Bemerkungen entlang der geänderten Artikel der Verordnung gliedern:

### **Titel „Grundstückskostenverordnung“**

Auf den neuen Begriff "Grundstückskosten" ist zu verzichten. Für eine Änderung des bekannten Begriffs "Liegenschaftskosten" in neu "Grundstückskosten" besteht kein zwingender Grund. Die abzugsfähigen Kosten fallen bei der Liegenschaft an und werden nicht durch das Grundstück verursacht. Die Begriffsänderung schafft keinen Mehrwert und kann zu Unsicherheiten führen. **Der bisher verwendete und bekannte Begriff "Liegenschaftskosten" soll auch weiterhin für die totalrevidierte Verordnung verwendet werden.**

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

Keine Bemerkungen

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

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

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

Hier wird recht detailliert aufgeführt, was zu den Rückbaukosten zu zählen ist. Zudem wird in Absatz 2 aufgeführt, was nicht dazu gehört (Altlastensanierung Boden, Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten, Aushubarbeiten für Ersatzbau). Der vorliegende Detaillierungsgrad (abzugsfähig/nicht abzugsfähig) sowie die Anlehnung an die Definition der SIA sollte der Veranlagungsbehörde in der Praxis die Qualifikation von Rückbaukosten erleichtern. Weil die Veranlagungsbehörde in der Regel nicht aus Baufachleuten besteht, würde ein noch höherer Detaillierungsgrad hingegen eher kontraproduktiv wirken bzw. die Abgrenzung der Kosten eher erschweren.

Zu begrüssen ist, dass die steuerpflichtige Person gemäss Absatz 3 die Kosten gegliedert in einer separaten Abrechnung auszuweisen hat. Eine separate Abrechnung erleichtert die Prüfung der Unterlagen und vermindert die Notwendigkeit von Rückfragen, was sowohl im Interesse der

steuerpflichtigen Person als auch der Veranlagungsbehörde ist. Es wird sich aber wohl erst in der Praxis zeigen, in wieweit Absatz 3 durchsetzbar ist. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Definition der Rückbaukosten gut gelungen ist.

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

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

In einigen Fällen wird ein Ersatzbau schon vor der Veräusserung geplant, aber erst durch den neuen Eigentümer realisiert (z.B. Erbteilung nach Abbruch, Einbringung in eine eigene Kapitalgesellschaft nach Abbruch etc.). Im Verordnungsentwurf nicht geregelt ist, ob diejenige Person, welche den Rückbau vorgenommen hat, zwingend auch den Ersatzneubau vornehmen muss, damit bei ihr die Abzugsfähigkeit erhalten bleibt. Diese Frage wird in der Praxis zu klären sein.

Die offene Formulierung von Artikel 3 vergrössert den Ermessensspielraum der Veranlagungsbehörde aber auch den Interpretationsspielraum bei den steuerpflichtigen Personen. Dies wird in der Praxis sicher Diskussionen zwischen Veranlagungsbehörde und den betroffenen steuerpflichtigen Personen auslösen. Auch wird die offene Formulierung tendenziell zu einer relativ grosszügigen Praxis führen. Eine zu restriktive Fassung der Voraussetzungen für den Ersatzneubau würde aber den Abklärungsbedarf der Veranlagungsbehörde merklich erhöhen und wäre administrativ wohl weit schwieriger zu bewältigen, als die vorliegende offene Formulierung. Es ist daher zu begrüssen, dass als Voraussetzungen nur „das gleiche Grundstück“, die „gleichartige Nutzung“ sowie die zeitliche Komponente „innert angemessener Frist“ aufgeführt sind.

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

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

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

Der Bezug auf das Reineinkommen in Absatz 3 lehnt sich an die Praxis beim selbständigen Erwerbseinkommen an. Diese gleichartige Behandlung ist sinnvoll. Erzielt eine steuerpflichtige Person ein Reineinkommen, das geringer ist als die Summe der Sozialabzüge, dann können diese unausgeschöpften Abzüge nicht vorgetragen werden.

D.h. die Sozialabzüge werden bei der Berechnung des Übertrags nicht berücksichtigt. Dies ist – wie vorgängig gesagt – auch beim selbständigen Erwerbseinkommen Praxis. Im interkantonalen Verhältnis sollte dies zu einer mehr oder weniger gleichartigen Behandlung des Übertrags führen.

Dies ist wichtig, weil gemäss Verordnungsentwurf die steuerpflichtige Person auch bei einem Grundstückverkauf das Recht behält, die verbleibenden Kosten in Abzug zu bringen.

Zieht eine betroffene Person beispielsweise in einen anderen Kanton und hat noch einen nicht verrechneten Übertrag, wird die Lösung „Reineinkommen“ zu weniger Diskussionen führen bzw. die Praxis erleichtern. Hat eine steuerpflichtige Person einen Verlustvortrag aus selbständiger

Erwerbstätigkeit sowie aus nicht verrechneten Energiesparmassnahmen und/oder Rückbaukosten, stellt sich in der Praxis die Frage, was zuerst mit dem Einkommen verrechnet werden soll. Darüber gibt die Verordnung keine Antwort. Im erläuternden Bericht wird dazu die Lösung aufgeführt, dass in der Reihenfolge des Ablaufs verrechnet werden soll. Diese Lösung ist sinnvoll. Eine explizite Auführung in der Verordnung ist aus unserer Sicht nicht notwendig

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

Der in Absatz 5 aufgeführte Verbleib der Abzugsfähigkeit nicht verrechneter Kosten auch bei Wohnsitzwechsel in einen andern Kanton und/oder Grundstückverkauf dürfte wohl für viel Diskussionsstoff sorgen. Es handelt sich aber um eine einfache und veranlagungstaugliche Lösung, weshalb wir dieser zustimmen.

#### **Artikel 5 – 7**

Artikel 5 entspricht dem bisherigen Recht und Artikel 6 behandelt die Aufhebung der bisherigen Liegenschaftskostenverordnung. Hier erübrigt sich eine Stellungnahme.

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

Daher sind auch die vorliegenden Verordnungsänderungen auf den 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.

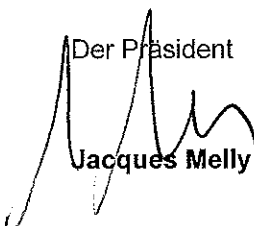
#### **Erläuternder Bericht**

Bezüglich der Beurteilung der finanziellen Auswirkungen ist zu bemerken, dass keine gesicherten Zahlen oder Auswertungen vorliegen, weshalb die Schätzungen mit Vorsicht zu geniessen sind. Für unseren Kanton haben wir auf die Kalkulation der finanziellen Auswirkungen daher verzichtet.

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

***Der totalrevidierten Liegenschaftskosten-Verordnung kann somit unter Vorbehalt der genannten Änderungsvorschläge zugestimmt werden.***

Die Walliser Regierung dankt Ihnen für die Möglichkeit der Einbindung unserer Bemerkungen in die Vernehmlassung. Genehmigen Sie, sehr geehrter Herr Bundesrat, den Ausdruck unserer vorzüglichen Hochachtung.

Der Präsident  
  
Jacques Melly

Im Namen des Staatsrates



Der Staatskanzler  
  
Philipp Spörri