



16. August 2017

---

# **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**

---

## 1. Ausgangslage

Mit der Einführung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG; SR 642.14) per 1. Januar 1995 resp. 1. Januar 1993 sind im Privatvermögen energiesparende und umweltschonende Investitionskosten in ein bestehendes Gebäude den abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt worden (Art. 32 Abs. 2 zweiter Satz DBG und Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG). Im StHG wurde die Bestimmung bloss als Kann-Vorschrift ausgestaltet. Wird die steuerliche Förderung im kantonalen Recht verankert, so sind die bundesrechtlichen Vorgaben massgebend. Die genannten Regelungen sind seither unangetastet geblieben, ohne dass im Bereich des Energiesparens und des Umweltschutzes zusätzliche steuerliche Massnahmen Aufnahme fanden.

Insofern kommen die steuerlichen Beschlüsse des Bundesgesetzgebers zum ersten Massnahmenpaket für die Umsetzung der Energiestrategie 2050 einer Zäsur gleich. Die am 30. September 2016 verabschiedete Vorlage enthält zusätzliche Steuererleichterungen im Gebäudebereich (BBl 2016 7683). So sind zugunsten energiepolitischer Ziele die nachstehend genannten Massnahmen ins DBG und ins StHG aufgenommen worden:

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

Nachdem ein Komitee unter der Führung der Schweizerischen Volkspartei erfolgreich das Referendum gegen das Massnahmenpaket ergriffen hatte, wurde am 21. Mai 2017 ein Urnengang notwendig. Der Schweizer Souverän stimmte der Vorlage mit 58,2 Prozent der Stimmen zu.

Die vom Parlament beschlossenen zusätzlichen Steuererleichterungen im Gebäudebereich sind auslegungsbedürftig. So hat der Bundesgesetzgeber neue Begriffe eingeführt, die das geltende Steuerrecht so nicht kennt. Zu erwähnen sind namentlich die «Rückbaukosten» und die «Ersatzneubauten». Wichtig ist auch eine klare Abgrenzung zu den übrigen, nicht zum Abzug berechtigenden Anlagekosten.

Für die Veranlagungsbehörden stellen die vom Parlament beschlossenen Bestimmungen insofern eine zusätzliche vollzugstechnische Herausforderung dar, als zum einen mit der Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten neue Abgrenzungen geschaffen werden, bei denen Steuerfachleute vermehrt Baufragen zu beurteilen haben. Zum andern wird bezüglich der Übertragungsmöglichkeit das für die Einkommensbemessung fest verankerte Periodizitätsprinzip im Privatvermögen durchbrochen. Diese neuen Normen sind auf tieferer Stufe zu konkretisieren und veranlagungstauglich auszugestalten. Hierzu drängen sich Anpassungen in der bundesrätlichen Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) auf. Sie sind so auszugestalten, dass sie für das Deklarations- und Veranlagungswesen administrativ bewältigbar bleiben und effizient umgesetzt werden können. Richtschnur für die sich neu stellenden Vollzugsfragen ist das Bemühen um eine einheitliche Anwendung des Rechts.

Eine gemischte Arbeitsgruppe bestehend aus Vertreterinnen und Vertretern des Bundes und der Kantone arbeitete zwischen Dezember 2016 und April 2017 unter dem Vorsitz der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV die grundlegenden Ausführungsbestimmungen zu

den beschlossenen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich aus.<sup>1</sup> Infolge des hohen Anpassungsbedarfs drängt sich eine Totalrevision der bestehenden Verordnung auf.

## **2. Erläuterungen zum Titel, zum Ingress und zu den Artikeln**

### **Titel**

Der Grundstücksbegriff umfasst die Liegenschaften, die in das Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Rechte, die Bergwerke und die Miteigentumsanteile an Grundstücken (Art. 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]). Der steuerrechtliche Begriff des unbeweglichen Vermögens deckt sich mit dem zivilrechtlichen Begriff des Grundstücks. Aus diesem Grund soll sowohl im Titel als auch im Kurztitel neu der Begriff «Grundstück» (statt «Liegenschaft») verwendet werden.

### **Ingress**

Die im Ingress verankerte übergeordnete Rechtsgrundlage (Art. 32 Abs. 2 DBG) erfährt keine Änderung gegenüber dem geltenden Recht.

### **Art. 1 Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen**

Artikel 1 entspricht den Artikeln 5–7 bisherigen Rechts.

#### **Abs. 1**

Die begriffliche Auslegung dieser Investitionen erfährt gegenüber dem geltenden Recht keine materielle Änderung.

#### **Abs. 2**

Die steuerliche Behandlung von Subventionen der öffentlichen Hand erfährt gegenüber dem geltenden Recht keine materielle Änderung.

#### **Abs. 3**

Das erwähnte Departement hat eine Namensänderung erfahren. Seit 1998 trägt es die Bezeichnung Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation UVEK. Entsprechend wird in diesem Artikel eine Aktualisierung des Namens vorgenommen. Die interdepartementale Zusammenarbeit unter der Federführung des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD bei der Bezeichnung der Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien wird hervorgehoben. Ansonsten ergeben sich keine Änderungen im Vergleich zum geltenden Recht.

### **Art. 2 Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau**

#### **Abs. 1**

Für die Begriffsauslegung werden jene Aktivitäten subsumiert, die unter den Titel der abzugsfähigen Rückbaukosten fallen. Diese setzen sich 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.

---

<sup>1</sup> Neben der ESTV waren mit je einer Vertretung die Kantone AG, BE, TG, VD sowie das BFE, die EnDK und die FDK vertreten.

Orientierung für die Auflistung der zum Abzug berechtigenden Kosten schafft der Baukostenplan (BKP SN 506 500 / Ausgabe 2017).<sup>2</sup> Es handelt sich dabei um einen Anlagekostenplan, der eine systematische Zuweisung sämtlicher Baukosten vornimmt, die bei der Erstellung einer Baute anfallen.

Abs. 2

Zur Klarstellung werden beispielhaft folgende Auslagen aufgelistet, die nicht zu den Rückbaukosten gehören. Dazu zählen die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens. Sanierungsbedürftig ist ein belasteter Standort dann, wenn der Baugrund durch Altlasten verseucht ist oder anderswie zu schädlichen Einwirkungen führt oder wenn die konkrete Gefahr besteht, dass solche Einwirkungen entstehen. Zu den weiteren nicht zum Abzug berechtigenden Kosten zählen Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten und über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

Abs. 3

Die steuerpflichtige Person muss die zum Abzug berechtigenden Kosten in einer separaten Abrechnung einreichen. Dies ist Inhalt der Deklarationspflicht und Bestandteil der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person. Die Gliederung dieser Abrechnung folgt den in Absatz 1 genannten vier Hauptkomponenten. Die Veranlagungsbehörden können in der Folge gestützt auf eine entsprechende Abrechnung prüfen, ob die geltend gemachten Kosten abziehbarem Unterhalt nach Absatz 1 entsprechen oder den nicht abziehbaren Anlagekosten zuzuordnen sind.

**Art. 3 Ersatzneubau**

Beim Ersatzneubau handelt es sich um ein neu erstelltes Gebäude, das auf dem gleichen Grundstück wie das vorbestehende Gebäude errichtet worden ist. Demgegenüber handelt es sich beim Neubau um ein erstmalig erstelltes Gebäude «auf der grünen Wiese». Eine zentrale Grundvoraussetzung für die Geltendmachung der Rückbaukosten ist die Sicherstellung der gleichartigen Nutzung des Ersatzneubaus im Vergleich zum vorbestehenden Gebäude. Gleichartige Nutzung wird unter folgenden Prämissen erfüllt:

Nutzung vorbestehendes Gebäude	Nutzung Ersatzneubau
Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude	Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Die Integration eines gewerblich genutzten Liegenschaftsteils ist ebenfalls zulässig.
Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe)	Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe). Ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ist ebenfalls zulässig.

Keine gleichartige Nutzung liegt vor, wenn ein vorbestehendes, unbeheiztes Gebäude (beispielsweise ein Stall, eine Scheune oder ein Autounterstand), durch ein beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ersetzt wird. Entsprechende Rückbaukosten berechtigen somit nicht zum Abzug. Das gilt auch für ein früher gewerblich genutztes Gebäude (beispielsweise ein Lagerraum), auf dessen Grundstück neu ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude errichtet wird. Auch bei diesem Beispiel fehlt die gleichartige Nutzung.

Der zeitliche Verlauf zwischen Rückbau und Neuerrichtung ist einzugrenzen. Analog zur Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG) drängt

<sup>2</sup> Die Norm SN 506 500 ist dem Fachbereich Bauwesen zugeordnet, dessen Träger der Schweizerische Ingenieur- und Architektenverein (SIA) ist. Die genannte Norm ist verfügbar unter: [https://webshop.crb.ch/de/node/papierform-baukostenplan-26?node\\_id=26](https://webshop.crb.ch/de/node/papierform-baukostenplan-26?node_id=26)

sich eine Norm auf, wonach der Ersatzneubau nach dem erfolgten Rückbau innert angemessener Frist zu erstellen ist. In der Veranlagungspraxis zur Ersatzbeschaffung hat sich unter «angemessener Frist» eine Zeitspanne von zwei Jahren durchgesetzt.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass zwischen dem steuerrechtlichen Begriff des «Ersatzneubaus» und dem im Raumplanungsrecht *ausserhalb der Bauzone* verwendeten Begriff der «Ersatzbaute» eine recht hohe Übereinstimmung hinsichtlich des Abbruchs und Wiederaufbaus am selben Ort, der zeitlichen Frist für die Neuerrichtung und der gleichartigen Nutzung besteht. Dies im Gegensatz zum äusseren Erscheinungsbild, das raumplanungsrechtlich bestmöglich zu wahren ist, und zum Volumen, das nur vergrössert werden darf, wenn dies für eine zeitgemässe Wohnnutzung oder für die verbesserte Einbettung in die Landschaft erforderlich ist.

#### **Art. 4 Auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragbare Kosten**

##### Abs. 1

Die Gesetzesbestimmung (Art. 32 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG) sieht eine maximal mögliche Verteilung der abzugsberechtigten Kosten auf drei Jahre vor. Die Übertragungsmöglichkeit beschränkt sich auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, sofern diese im Jahr, in welchem sie getätigt worden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Der übrige Liegenschaftsunterhalt berechtigt nicht zum Übertrag. Entsprechende Kosten können nur im Jahr, in dem sie angefallen sind, geltend gemacht werden.

##### Abs. 2

Verbleiben übertragbare Aufwendungen aus der ersten Steuerperiode, so können diese in der nachfolgenden Steuerperiode geltend gemacht werden. Verbleiben in der zweiten Steuerperiode weitere übertragbare Kosten, so sind diese in der nachfolgenden dritten Steuerperiode geltend zu machen. Ein weiterer Übertrag ist ausgeschlossen.

##### Abs. 3

Für die Ermittlung eines allfälligen Übertrags ist das Reineinkommen der steuerpflichtigen Person massgebend. Dieses setzt sich zusammen aus den steuerbaren Roheinkünften (Einkünfte aus selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit, Einkünfte auf beweglichem und unbeweglichem Vermögen, Einkünfte aus Vorsorge sowie übrige Einkünfte), vermindert um die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen (Gewinnungskosten) und um die allgemeinen Abzüge (Art. 25 DBG). Zu Letzteren gehören auch die ausserfiskalisch motivierten Abzüge wie die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

Die Sozialabzüge sind nicht Teil der übertragbaren Kosten. Erzielt eine steuerpflichtige Person ein Reineinkommen, das geringer ist als die Summe der Sozialabzüge, dann können gemäss geltendem Recht solch unausgeschöpfte Abzüge nicht vorgetragen werden.

Die vom Parlament beschlossene Übertragungsmöglichkeit von energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie von Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden entspricht der geltenden Festsetzung des Verlustvortrags bei selbstständiger Erwerbstätigkeit. Dabei sind jene übertragbaren Kosten in erster Instanz zu berücksichtigen, die zuerst verfallen.

Der konkrete veranlagungstechnische Ablauf im Zusammenspiel mit mehreren übertragbaren Kosten lässt sich für das Steuerjahr 2020 anhand des nachfolgenden Beispiels wie folgt abbilden:

Ziffer	Beschrieb / Bezeichnung	Betrag	Übertragbarkeit ja / nein	Ende Ablauf der Übertragbarkeit
1.1	unselbständiges Erwerbseinkommen	70'000		
2.1	Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit	-5'000	ja	2027
6.1	Eigenmietwert Eigenheim	15'000		
6.7	Liegenschaftskosten: Energiespar- massnahmen	-45'000	ja	2022
	Liegenschaftskosten: übrige	-50'000	nein	
<b>7</b>	<b>Total Einkünfte</b>	<b>-15'000</b>		
10	Berufsauslagen	-9'000	nein	
11	Schuldzinsen	-6'000	nein	
13.2	Beiträge Säule 3a	-2'500	nein	
14	Versicherungsabzug	-4'000	nein	
15.6	Verlustvortrag aus dem Jahr 2014	-3'000	ja	2021
	<b>Reineinkommen</b>	<b>-39'500</b>		

Da vorliegend ein negatives Reineinkommen resultiert, sind die Abzüge in der Reihenfolge des Ablaufs der Übertragbarkeit zu berücksichtigen. Zuerst sind die nicht auf das Folgejahr übertragbaren Abzüge geltend zu machen, anschliessend die übertragbaren Abzüge. Für diese ergibt sich von der Reihenfolge her folgender Ablauf:

Ziffer	Beschrieb / Bezeichnung	Betrag	Übertragbarkeit ja / nein	Ende Ablauf der Übertragbarkeit
1.1	unselbständiges Erwerbseinkommen	70'000		
6.1	Eigenmietwert Eigenheim	15'000		
6.7	Liegenschaftskosten, übrige	-50'000	nein	
10	Berufsauslagen	-9'000	nein	
11	Schuldzinsen	-6'000	nein	
13.2	Beiträge Säule 3a	-2'500	nein	
14	Versicherungsabzug	-4'000	nein	
	<b>Reineinkommen vor Berücksichtigung der übertragbaren Abzüge</b>	<b>13'500</b>		
15.6	Verlustvortrag aus dem Jahr 2014	-3'000	ja	2021
6.7	Liegenschaftskosten, Energiespar- massnahmen	-45'000	ja	2022
2.1	Einkünfte aus selbstständiger Tätig- keit	-5'000	ja	2027
	<b>Reineinkommen</b>	<b>-39'500</b>		

Gemäss Beispiel kann der Verlustvortrag aus dem Steuerjahr 2014 (Ende Ablauf der Übertragbarkeit: 2021) in der Höhe von 3000 Franken vollständig berücksichtigt werden, womit ein Zwischentotal von 10 500 Franken resultiert. Von den Energiesparmassnahmen in der Höhe von 45 000 Franken können 10 500 Franken berücksichtigt werden. Somit werden von den 2020 getätigten Energiesparmassnahmen 34 500 Franken auf das nächstfolgende Steuerjahr vorgetragen (Ende Ablauf der Übertragbarkeit: 2022). Ebenfalls vorgetragen wird der Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von 5000 Franken aus dem Steuerjahr 2020 (Ende Ablauf der Übertragbarkeit: 2027). Das ergibt ein Total von übertragbaren Kosten in der Höhe von 39 500 Franken für das nächste Steuerjahr.

#### Abs. 4

Die übertragbaren Aufwendungen sind im Rahmen der tatsächlichen Kosten geltend zu machen. Das hat zur Folge, dass auch die übrigen Grundstückskosten effektiv zu deklarieren sind. Der Pauschalabzug für die betroffene Liegenschaft entfällt somit in der entsprechenden Steuerperiode. Will die steuerpflichtige Person in der Steuerperiode, in welcher der Übertrag anfällt, den Pauschalabzug geltend machen, dann verlieren die übertragbaren Kosten, die nur effektiv deklariert werden können, ihre Abzugsberechtigung.

#### Abs. 5

Wird das Wohneigentum verkauft oder erfolgt ein Wohnsitzwechsel in der Schweiz, so bleiben die übertragbaren Kosten innerhalb der maximal zulässigen Zeitspanne von drei Jahren (vgl. Ausführungen zu Art. 4 Abs. 1 E-Grundstückskostenverordnung) abzugsfähig.

Dies ermöglicht eine einfache und veranlagungstaugliche Lösung. Zudem wird auf diese Weise der Veranlagungspraxis bei Verlustverrechnung infolge Zuzug aus einem andern Kanton im Zusammenhang mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgelebt. Mit dem am 15. Dezember 2000 vom Parlament verabschiedeten Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (AS 2001 1050) ist eine einheitliche und für die Kantone verbindliche Lösung gefunden worden. Seither wird die Verlustverrechnung auch bei Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz zugestanden.

### **Art. 5 Pauschalabzug**

Artikel 5 entspricht den Artikeln 2–4 bisherigen Rechts.

#### Abs. 1

Der Pauschalabzug, der anstelle der tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden kann, umfasst die im Artikel 32 Absatz 2 erster und zweiter Satz DBG aufgeführten Kosten. Ausgeschlossen vom Pauschalabzug sind die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten (geltendes Recht) und die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau. Hier können nur die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

#### Abs. 2

Die Ausgestaltung der Höhe des Pauschalabzugs bleibt gegenüber dem geltenden Recht unverändert. In begrifflicher Hinsicht wird klargestellt, dass es sich beim Brutto-Mietwert um den Brutto-Eigenmietwert nach Artikel 21 Absatz 2 DBG handelt.

#### Abs. 3

Der Ausschluss des Pauschalabzugs bei Grundstücken, welche von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, entspricht geltendem Recht.

#### Abs. 4

Wie im geltenden Recht kann die steuerpflichtige Person in jeder Steuerperiode wählen, ob die in Absatz 1 genannten Kosten tatsächlich oder pauschal abgezogen werden sollen; eine Kombination von beidem ist ausgeschlossen.

### **Art. 6 Aufhebung eines anderen Erlasses**

Dieser Artikel hält fest, dass die Liegenschaftskostenverordnung vom 24. August 1992 aufgehoben und durch die vorliegende totalrevidierte Verordnung ersetzt wird.

### **Art. 7 Inkrafttreten**

Es ist vorgesehen, die totalrevidierte Verordnung auf den 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.

### 3. Finanzielle Auswirkungen

Die vorgenommenen Schätzungen zu den vom Parlament beschlossenen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich beruhen auf einer sehr dünnen Datenlage; d.h. unterschiedlichste Annahmen mussten für das Privatvermögen getroffen werden. So enthält die Statistik über die direkte Bundessteuer keine Angaben zu den Liegenschaftskosten der Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer. Die Berechnungen zur zeitlichen Staffelung beruhen auf den Steuerdaten des Kantons Bern zur direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2010 und entsprechender Hochrechnung auf die gesamte Schweiz. Bezüglich der steuerlichen Schätzungen zu den Rückbaukosten fehlen detaillierte Informationen zum Gebäudepark der Schweiz sowie der genauen Anzahl der jährlich errichteten Ersatzneubauten und der damit verbundenen Rückbaukosten. Gemäss Schätzung des Bundesamts für Energie beträgt der Anteil der Rückbaukosten an der Erstellung eines Ersatzneubaus rund 5 Prozent. Demnach würden die jährlichen Rückbaukosten der Privathaushalte rund 120 Millionen Franken ausmachen (5% von geschätzten 2,4 Mrd. Franken des Investitionsvolumens bei den privaten Haushalten). Für die Schätzung wurde ein Grenzsteuersatz von 30 Prozent verwendet.

Aufgrund der erwähnten Restriktionen sind die nachfolgenden Berechnungen lediglich als grobe Orientierungshilfe zu sehen. Das Total der geschätzten Mindereinnahmen bei den Einkommenssteuern in Millionen Franken pro Jahr lässt sich wie folgt aufschlüsseln<sup>3</sup>:

<b>Steuerliche Massnahmen</b>	<b>Bund<sup>1)</sup></b>	<b>Kantone &amp; Gemeinden</b>	<b>Total</b>
<i><sup>1)</sup> inkl. Kantonsanteil bei der direkten Bundessteuer (17%)</i>			
Rückbaukosten	-10	-25	-35
Zeitliche Staffelung	-30 bis -60	-90 bis -180	-120 bis -240

### 4. Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Das geltende Recht sieht heute bereits die Möglichkeit der Verteilung von Kosten auf zwei Steuerperioden vor, die bei jahresübergreifend erfolgten energetischen Sanierungen Sinn macht, weil dadurch die Steuerprogression gebrochen werden kann. In der Praxis wird hierzu in der Regel von den Bauhandwerkern eine Teilrechnung für abgeschlossene Bauarbeiten im ersten Jahr erstellt und im darauf folgenden Jahr die Schlussrechnung. Das geschilderte Szenario ist für einkommensstarke Haushalte in steuerplanerischer Hinsicht die interessantere Lösung als die vom Parlament beschlossene Übertragungsmöglichkeit, bei welcher nur bei nicht vollständiger steuerlicher Berücksichtigung im Jahr der Aufwendungen die verrechenbaren Kosten auf die nächstfolgende Steuerperiode überwältzt werden können. Für einkommensschwache Haushalte hingegen schneidet die Übertragungsmöglichkeit besser ab als der Status quo. Grundsätzlich gilt: Je tiefer das Einkommen und je höher die energetischen Sanierungskosten, umso stärker fällt die Steuerentlastung aus. Alles in allem sind mit der neu geschaffenen Übertragungsmöglichkeit etwas mehr Gesamtanierungen anstelle von Teilsanierungen zu erwarten. Die energetische Wirkung bleibt vernachlässigbar.

Dank der steuerlichen Geltendmachung der Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau ist davon auszugehen, dass Grundstücke mit bestehenden Wohnbauten für potenzielle Käufer interessanter werden. Allerdings führt dies tendenziell zu höheren Verkaufspreisen, sodass die steuerliche Privilegierung der Rückbaukosten zumindest teilweise verpufft. Aus energetischer Sicht führt die Abzugsfähigkeit zu einem Anreiz, vermehrt energetisch bessere Ersatzneubauten zu erstellen.

<sup>3</sup> Amtliches Bulletin des Ständerates: AB S 2016 682

## **5. Umsetzung**

Die direkte Bundessteuer wird von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und bezogen. Deshalb müssen die Kantone ihre Systeme bis zum Inkrafttreten der Änderungen anpassen (vgl. hierzu Ziff. 6). Die vom Parlament beschlossenen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich führen zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts und damit zu einem nicht quantifizierbaren administrativen Mehraufwand für die kantonalen Veranlagungsbehörden. Durch die Verordnungsbestimmungen (Art. 4 Abs. 5 E-Grundstückskostenverordnung) dürften sich die auferlegten Zusatzaufgaben effizienter vollziehen lassen.

Was die Kantons- und Gemeindesteuern angeht, so ist die entsprechende Gesetzesänderung im StHG wie oben erwähnt als Kann-Vorschrift ausgestaltet. Die Kantone sind somit nur dann verpflichtet, die Neuerungen bei der direkten Bundessteuer auch für die Kantons- und Gemeindesteuern zu übernehmen, sofern sie in ihrem kantonalen Recht eine steuerliche Förderung des Energiesparens und des Umweltschutzes verankert haben.

## **6. Inkrafttreten**

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. Somit sind bei der direkten Bundessteuer die mit der totalrevidierten Verordnung vorgesehenen zusätzlichen steuerlichen Vergünstigungen ab dem Steuerjahr 2020 wirksam. D.h. allfällige steuermindernde Tatsachen im Kalenderjahr 2020 (Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau und/oder Übertragungsmöglichkeit der energetischen und umweltschonenden Investitionskosten einschliesslich der Rückbaukosten) sind im Jahr 2021 in der Steuererklärung für das Jahr 2020 geltend zu machen.