



29 Nr. 7 Liegenschaftsunterhaltsabzug

1. Effektiver und pauschaler Abzug

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. e und Abs. 2 StG können Aufwendungen für den Unterhalt von Grundstücken und Gebäuden von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Sie können entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder bei Gebäuden in Form einer Pauschale abgezogen werden. Es kann für jede Liegenschaft in jedem Steuerjahr zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug gewählt werden. Ebenso kann zwischen Staat und Bund eine abweichende Lösung verlangt werden (z.B. Staat pauschal, Bund effektiv; vgl. KM 294).

Der effektive Unterhaltsabzug ist auch dann erlaubt, wenn im entsprechenden Steuerjahr wegen Umbau oder Leerstand keine Mieteinnahmen oder kein Eigenmietwert angefallen sind.

Beim Tod eines Ehegatten werden zweimal unterjährige Steuerpflichten ausgelöst (§ 8 Abs. 6 StG), weshalb zwei verschiedene Steuerrechnungen erstellt werden. Deshalb kann für jede einzelne unterjährige Steuerpflicht neu zwischen den effektiven Kosten und der Pauschale gewählt werden, selbst innerhalb des gleichen Steuerjahrs.

- **Effektiver Abzug**; Die Unterhaltskosten können in ihrem tatsächlichen Umfang abgezogen werden. Eine Aufstellung mit Belegen ist beizulegen. Es können nur werterhaltende, nicht aber wertvermehrnde oder durch Versicherungen gedeckte Aufwendungen geltend gemacht werden.
- **Pauschaler Abzug**; Der Pauschalabzug wird vom Eigenmietwert oder vom Bruttomiettertrag berechnet. Dieser Bruttomiettertrag entspricht den Gesamtvergütungen der Mieter abzüglich der Aufwendungen des Vermieters für sogenannte Nebenkosten (Heizung, Warmwasser, Treppenhausbeleuchtung, Hauswart usw.), die vom Vermieter als Auslagenersatz (und nicht als Miete) wieder eingefordert werden (vgl. Kurzmitteilung 92)¹. Für Liegenschaften des Geschäftsvermögens gibt es keinen pauschalen Abzug (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 10).

Höhe Pauschalabzug				
Steuerjahr		Alter Gebäude	Steuerebene	
			Staat	Bund
Bis	2016	1 bis 9 Jahre	25 %	10 %
		Ab 10 Jahren	30 %	20 %
Ab	2016	1 bis 9 Jahre	12 %	10 %
		Ab 10 Jahren	24 %	20 %
Ab	2018	1 bis 9 Jahre	20 %	10 %
		Ab 10 Jahren	25 %	20 %

Beispiel Pauschalabzug und Ausgangsbasis Bruttomiettertrag:

Gesamtvergütungen der Mieter CHF 100'000, geltend gemachte Auslagen des Vermieters für Nebenkosten CHF 20'000, Pauschalabzug für Liegenschaftsunterhalt 24 % von CHF 80'000 (und nicht von CHF 100'000) = CHF 19'200.

Bei der Bundessteuer kommt kein Pauschalabzug in Betracht für Liegenschaften des Privatvermögens, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden. Eine vorwiegend geschäftliche Nutzung liegt vor, wenn der Ertrag aus der geschäftlichen Nutzung mehr als die Hälfte des gesamten Liegenschaftsertrags ausmacht.

2. Liegenschaftsunterhalt im Einzelnen

Ebenfalls zum Abzug zugelassen sind die Einlagen in den Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergemeinschaften, sofern die Auszahlung für werterhaltende Massnahmen an der Stockwerkeigentümerliegenschaft verwendet wird. Sie können jedoch nicht zusätzlich zum Pauschalabzug abgezogen werden.

¹ Das was hier bzw. gemäss der Terminologie des BL-Steuergesetzes und in der oben angeführten Praxis als Bruttomiettertrag bezeichnet ist, wird oft auch als Nettomiettertrag bezeichnet. Das Entgelt, welches der Mieter an den Vermieter leistet, besteht aus dem Betrag für die Überlassung der Wohneinheit zum Gebrauch sowie aus dem Betrag für Leistungen des Vermieters oder eines Dritten, welche mit dem Gebrauch der Mietsache zusammenhängen (vgl. OR 257a). Gebräuchlich sind die Begriffspaare Bruttomiete/Nettomiete, Miete/Nettomiete, Mietpreis/Nebenkosten.



Gartenunterhalt und andere Umgebungsarbeiten werden bei der Staatssteuer nicht zum Abzug zugelassen. Der Eigenmietwert erfasst lediglich die Gebäude und nicht den Umschwung. Da die Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten grundsätzlich nur (anders: Leerstand oder Unbewohnbarkeit) abziehbar sind, wenn ihnen ein entsprechender Eigenmietwert gegenübersteht, bilden Garten- und Umgebungsarbeiten unabhängig von einer Werterhaltung im Kanton Basel-Landschaft generell keine abzugsfähigen Unterhaltskosten (BStPra XIV 135 ff. und XV 128 ff.; = BStPra 3/1998 135-139 und BStPra 3/2000 128-131 und BStPra XXII 62 ff.).

Ebenso sind Unterhaltskosten für ein Schwimmbassin nur dann abzugsfähig, wenn die betreffende Anlage bei der Festsetzung des Brandlagerwerts und damit auch bei der Berechnung des Eigenmietwerts miteinbezogen worden ist (BStPra XII 189 ff. BLStPra IX, S. 346, **Kurzmitteilung 204**).

Bei den Liegenschaften des Privatvermögens werden Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gemäss Absatz 2 gleichgestellt und können zusätzlich abgezogen werden, soweit sie auch bei der direkten Bundessteuer als abzugsfähig erklärt werden (§ 29 Abs. 2^{bis} StG). Seit dem Steuerjahr 2007 können solche Investitionen grundsätzlich zu 100 % abgezogen werden. Bis und mit Steuerjahr 2006 galt noch eine zeitliche Staffelung: in den ersten 5 Besitzesjahren 50 %, danach 100 %; **Kurzmitteilung 431**). Massgebend für die Frage, ob eine bestimmte Investition dem Energiesparen und dem Umweltschutz dient, ist die Regelung für die direkte Bundessteuer, welche sich nach den betreffenden Verordnungen des Bundesrats und des Eidg. Finanzdepartements richten.

Echte und notwendige Lärmschutzmassnahmen, die selbst finanziert werden, sollen nach Massgabe der Besitzdauer bzw. des mutmasslich während des Besitzes durch die Verkehrszunahme bewirkten Beeinträchtigung des Mietwerts der Liegenschaft wie werterhaltende Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können. Um einen Abzug gewähren zu können, müssen die in der Kurzmitteilung 304 aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sein. Es sind dies kumulativ:

- Eigentum an der Liegenschaft, wobei diese Voraussetzungen auch bei Baurechtsberechtigten erfüllt sein können;
- Liegenschaftsbesitz seit mindestens 15 Jahren,
- Die Lärmschutzmassnahme muss als solche in einem Baugesuch umschrieben sein und entsprechend ausgeführt werden. Der Charakter der baulichen Massnahme muss eindeutig sein. Das Baugesuch ist beizulegen.

Bezüglich des **Umfangs der abziehbaren Kosten** gilt Folgendes:

- a) Bei integrierten Bauweisen, d.h. bei Ausführungen, welche über den Lärmschutz hinaus Nutzen stiften sollen (z.B. in Verbindung mit einer Garage usw.), wird eine Nutzungsabgrenzung getroffen. Erscheint dies aufgrund des vorliegenden Zahlenmaterials nicht ohne weiteres möglich, wird mit Hilfe des Amtes für Orts- und Regionalplanung ein fiktiver Quadratmeter-Preis festgelegt.
- b) Besitzen die Eigentümer die Liegenschaft seit über 15 Jahren, so sind 50 % der Aufwendungen als Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abziehbar. Der Rest sind wertvermehrende Investitionen, welche erst im Zeitpunkt einer Veräusserung bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden können.
- c) Besitzen die Eigentümer die Liegenschaft seit über 30 Jahren, so sind 100 % der Aufwendungen als Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abziehbar.
- d) Zur Bestimmung der Besitzesdauer wird auf die Zeit des ununterbrochenen Besitzes abgestellt. Dabei werden unentgeltliche Eigentumsübertragungen (Schenkung, Erbschaft) zwischen Eltern und Nachkommen nicht berücksichtigt, d.h. in solchen Fällen wird die Besitzesdauer der Eltern den Nachkommen angerechnet.
- e) Realisiert ein Gemeinwesen verkehrstechnische Projekte (z.B. Umfahrungsstrassen usw.) und subventioniert in der Folge Lärmschutzmassnahmen, welche die durch die Massnahme erhöhten Lärmimmissionen eindämmen sollen, können die Eigentümer der betreffenden Liegenschaften die durch die staatliche Unterstützung ungedeckt gebliebenen Aufwendungen für Lärmschutzmassnahmen zu 100 % als Unterhalt abziehen. In solchen Fällen wird nicht auf das Erfordernis der Mindestbesitzesdauer (3b/3c) abgestellt.

Bei der Staatssteuer sind die Kosten des Unterhalts auch für ausserkantonale Liegenschaften grundsätzlich nach dem Gesetz des eigenen Kantons vorzunehmen.



Bei der direkten Bundessteuer ist ausschliesslich auf die Mietwertberechnung und die Kosten des Unterhalts des Belegenheitskantons abzustellen.

Was die Frage der **Periodizität** von Liegenschaftsunterhaltskosten betrifft, sind gemäss **Kurzmitteilung 286** vom 10. Januar 1997 an sich drei Zeitpunkte denkbar: Arbeitsausführung, Rechnungstellung bzw. Verbuchung oder Zahlung. Ab Steuerperiode 1997/98 gilt das Datum der **Rechnungsstellung** als der massgebende Zeitpunkt für die Abzugsfähigkeit der Liegenschaftsunterhaltskosten. Diese Regelung steht in Einklang mit den Grundsätzen der Einkommens- bzw. Aufwandrealisation. Diejenigen Kosten werden zum Abzug zugelassen, die im selben Jahr entstehen wie das zu ermittelnde steuerbare Einkommen.

Bei vermieteten Liegenschaften des Privatvermögens können die Betriebskosten (Nebenkosten), soweit sie den Mietern nicht weiterbelastet werden, grundsätzlich abgezogen werden. Abzugsfähig ist nur der Anteil der Nebenkosten (z.B. Gas, Strom, Wasser) für die vermieteten Objekte (KM 92; vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 8).

3. Besondere Eigentumsverhältnisse

3.1 Gemeinschaftliches Eigentum

Befindet sich eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum (Miteigentum oder Gesamteigentum), wird der Eigenmietwert entsprechend der sachenrechtlichen Verhältnisse auf die Eigentümer aufgeteilt (siehe hierzu ausführlich Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 10, Ziff. 4). Soweit ein Eigenmietwert einem Eigentümer zugeordnet wird, kann dieser auch einen Pauschalabzug geltend machen.

Massgebend sind somit die sachenrechtlichen Verhältnisse. Dies gilt unabhängig vom Zivilstand. Die sachenrechtlichen Regelungen können grundsätzlich nicht durch interne Vereinbarungen abgeändert werden. Irrelevant ist ebenfalls die tatsächliche Kostentragung (ausser bei Wohnrechten und Nutzniessung, siehe hierzu unten Ziff. 3.2).

Soweit Eigentümer effektive Unterhaltskosten geltend machen, ist in Zusammenhang mit dem Pauschalabzug zu beachten, dass eine sog. «objektmässige Betrachtung» greift. Dies bedeutet, dass die gesamten effektiven Unterhaltskosten einer Liegenschaft berücksichtigt werden. Der einzelne Eigentümer könnte die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten ebenfalls nur nach Massgabe der sachenrechtlichen Verhältnisse in Abzug bringen. Soweit der Anteil am effektiven Liegenschaftsunterhalt geringer ausfällt als die Pauschale, wird grundsätzlich die höhere (anteilige) Pauschale gewährt (im Zusammenhang mit effektivem Liegenschaftsunterhalt wird auf das Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 8 verwiesen).

3.2 Wohnrecht und Nutzniessung

Auch bei einem Wohnrecht und einer Nutzniessung sind grundsätzlich die sachenrechtlichen Verhältnisse massgebend. Da es sich beim Abzug für Liegenschaftsunterhalt um einen sog. Gewinnungskostenabzug handelt, wird auch die Pauschale beim Nutzungsberechtigten berücksichtigt (analog der Zuordnung des Eigenmietwerts; siehe hierzu ausführlich Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 10, Ziff. 5).

Hierbei ist aber zu beachten, dass gemäss den sachenrechtlichen Bestimmungen sowohl Nutzungsberechtigte wie auch Eigentümer für Unterhaltsarbeiten aufzukommen haben. Aus verfahrensökonomischen Gründen wird daher der zahlenden Person der Abzug für die Kosten des effektiven Liegenschaftsunterhalts gewährt (siehe hierzu ausführlich Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 8, Ziff. 7.2). Soweit daher der Eigentümer effektiven Liegenschaftsunterhalt in Abzug bringt, ist der Pauschalabzug des Nutzungsberechtigten entsprechend zu reduzieren. Nur ein allfälliger nicht konsumierter Teil des Pauschalabzugs kann diesfalls beim Nutzungsberechtigten berücksichtigt werden. Es darf mithin keine Kumulation von Pauschale und effektiven Kosten für das gleiche Objekt resultieren, was sich aus einer «objektmässige Betrachtungsweise» des Liegenschaftsunterhalts ergibt.



4. Reparatur- und Erneuerungsfonds

Seit der Steuerperiode 1995/96 werden die Einlagen in den **Reparatur- oder Erneuerungsfonds** von Stockwerkeigentumsgemeinschaften zum Abzug vom Einkommen zugelassen, sofern diese Mittel ausschliesslich zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der Verordnung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992). Die Einlagen können folglich schon im Zeitpunkt der Einzahlung steuerlich berücksichtigt werden. Diese Bundessteuerregelung wurde auch für die Staatssteuer übernommen (KM 246). Falls zu einem späteren Zeitpunkt aus diesem Fonds Unterhaltsarbeiten bezahlt werden, kann dafür kein weiterer Abzug mehr geltend gemacht werden.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- MB ESTV/FDK vom 28. Mai 1976 betreffend die Abschreibungen auf gewerblichen Liegenschaften und Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen für private Liegenschaften
- MB BL Liegenschaftsunterhalt
- KM 92 (Liegenschaftsunterhalt; Berechnung des Pauschalabzugs bei vermieteten Liegenschaften)
- KM 183 (Steuerrechtliche Behandlung des Wohnrechts)
- KM 204 (Unterhaltskosten für ein im Katasterwert nicht mitberücksichtigtes Gartenschwimmbad)
- KM 246 (Abzugsfähigkeit von Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentumsgemeinschaften)
- KM 294 (Pauschale Unterhaltskosten für Liegenschaften des Privatvermögens bei vorwiegend geschäftlicher Nutzung durch Dritte)
- KM 304 (Steuerliche Behandlung von Lärmschutzmassnahmen, die nicht direkt am Gebäude vorgenommen werden und welche durch Private selbst finanziert werden – nicht länger publiziert)
- KM 431 (Investitionen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen)