



29 Nr. 8 Tatsächliche Liegenschaftsunterhaltskosten

1. Allgemeines

Die folgenden Ausführungen betreffen den effektiven Liegenschaftsunterhalt. Für die pauschalen Unterhaltskosten vgl. (Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 7).

Die effektiven Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten werden im Liegenschaftenverzeichnis aufgeführt oder sind in einer separaten Aufstellung zur Steuererklärung enthalten und entsprechend belegt.

2. Anschaffungsnahe Instandstellungskosten

Im Kanton Basel-Landschaft wird der Liegenschaftsunterhalt seit jeher nach rein objektiv-technischen Kriterien beurteilt, d.h. die «Dumont-Praxis» hat bei der Staatssteuer gar nie Eingang gefunden.

Insbesondere bei anschaffungsnahen Renovations- und Instandstellungskosten stellt sich die Frage nach der Abgrenzung zu den Anlagekosten der Grundstückgewinnsteuer. Renovationskosten, die nicht zu einem höheren Wert als dem Neuwert der ersetzten Anlagen und Einrichtungen führen sowie Kosten für zeitgemässe Erneuerungen gelten als Unterhalt.

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).

3. Energiesparmassnahmen

Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen werden gemäss der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) und der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) bei der direkten Bundessteuer den Unterhaltskosten gleichgestellt, auch wenn es sich um wertvermehrnde Aufwendungen handelt. Die Abzugsquote für (anerkannte) Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen beträgt im Kanton Basel-Landschaft seit Steuerperiode 2007 immer 100 % (KM 431). Mit der Revision des Energiegesetzes wurden die steuerlichen Bestimmungen im StHG und im DBG dahingehend ergänzt, dass nunmehr auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (Definition vgl. Liegenschaftskostenverordnung zum DBG) abgezogen werden können (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG mit Delegation weiterer Normierung an BR und FD).

Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese wertvermehrnden Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehende Gebäude, die nicht zum Geschäftsvermögen gehören.

Werden die vorerwähnten Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, so kann der Abzug nur auf dem Teil geltend gemacht werden, der von der steuerpflichtigen Person selbst zu tragen ist. Zu beachten ist, dass allfällige Subventionen als Einkommen zu versteuern, respektive mit dem Abzug zu verrechnen sind.

Wird für den Liegenschaftsunterhalt der Pauschalabzug gewählt, können keine zusätzlichen Abzüge für die energiesparenden und dem Umweltschutz dienenden Investitionen getätigt werden, da diese im Pauschalabzug bereits enthalten sind (vgl. ferner Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 7).

Einnahmen aus der Einspeisung von elektrischer Energie stellen steuerbares Einkommen dar, sind aber nicht als Liegenschaftsertrag anzusehen. Besteuert werden nach kantonaler Praxis die Netto-Erträge. Es werden an den Vergütungen für Stromlieferungen die Kosten für den privaten Strombezug abgezogen, verbleibt hier nach ein positiver Saldo, ist dieser unter «Übrige Einkünfte» zu deklarieren. Ein negativer Saldo ist den steuerlich unbeachtlichen Lebenshaltungskosten zuzuordnen und kann daher nicht in Abzug gebracht werden.



Die Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sind nur abzugsfähig bzw. dem Unterhalt gleichgestellt, wenn sie an bestehenden Gebäuden angebracht werden¹. Im Sinne einer Grundvoraussetzung ist daher zu beachten, dass jegliche Kosten für eine Photovoltaikanlage nur dann steuerlich zum Abzug gebracht werden können, wenn sie den Wert der betroffenen Baute nur teilweise vermehren, d.h. einen Mischcharakter haben. Erfolgt der Einbau einer Photovoltaikanlage zeitnah zur Erstellung der Liegenschaft, ist der Abzug der Aufwendungen in der Regel infolge fehlenden Mischcharakters zu verweigern. In der Praxis des Kantons Basel-Landschaft gilt als zeitnah ein Zeitraum von mindestens vollen zwei Jahren zwischen Bezugsbereitschaft des Neubaus und der Erteilung des Auftrages (Werk oder Lieferauftrages) für die erwähnten Massnahmen.

Kosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen oder die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau bilden und die im Jahr der angefallenen Aufwendungen nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden (mangels verrechenbarem Einkommen), können die folgende und ggf. auf die übernächste Steuerperiode übertragen werden (vgl. Art. 32 Abs. 2^{bis} DBG; Art. 9 Abs. 3^{bis} StHG; Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung).

Weitere Ausführungen finden sich in der Analyse der SSK zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen im umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen.

4. Verwaltungskosten

Gemäss § 29 Abs. 2 StG und § 6 Abs. 1 lit. c DStG können auch die Kosten der Verwaltung abgezogen werden. Dabei handelt es sich um Kosten, welche der steuerpflichtigen Person infolge der allgemeinen Verwaltung und Wartung der Liegenschaft durch Dritte erwachsen. Ein Abzug für die Verwaltung durch die steuerpflichtige Person selber ist hingegen nicht zulässig (vgl. Matthias Schweighauser, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N. 123 zu § 29 StG).

Unterhaltskosten sind Aufwendungen, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Unterhaltsarbeiten lassen ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt. Unterhaltsarbeiten sind Aufwendungen zur Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand. Erstmalig installierte Einrichtungen und Geräte, Mobiliar, Maschinen und Werkzeuge sowie von der Versicherung gedeckte Schäden können nicht in Abzug gebracht werden.

5. Abgrenzung wertvermehrende Investitionen und werterhaltende Kosten

5.1 Grundsätze

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zu einer **Wertvermehrung** einer Liegenschaft führen. Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig. Aufwendungen für eine umfassende Instandstellung oder eine Modernisierung einer Liegenschaft, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind daher grundsätzlich nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Nach ständiger Rechtsprechung führen Aufwendungen für den Abbruch und anschliessendem Neuaufbau einer Liegenschaft zu einer Wertvermehrung (vgl. BGer 6. Juli 2010 2C_63/2010). Diese Praxis hat nunmehr geändert. Gemäss der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteil 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 4.5, zur Publikation vorgesehen) ist nach dem Willen des Gesetzgebers für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person - abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können.

¹ Das Bundesgericht ist zur Abgrenzung von Neubauten zu bestehenden Bauten im BGer 2C_727/2012, 2C_729/2012 vom 18.12.2012 = StR 2013, 318 ff. von einer 5-jährigen Frist ausgegangen). Verschiedene Steuerverwaltungen gehen von kürzeren Zeiträumen (1 Jahr, 2 Jahre - mit Bezugspunkt Montage und nicht Bestellung - [z.B. Aargau] aus).
30.09.2011/31.12.2016/31.12.2022/30.06.2023/24.02.2025/13.08.2025/08.04.2026



Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Häufig können die baulichen Massnahmen nicht eindeutig entweder den werterhaltenden oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfassen.

Einzelheiten und Zuteilung der Kosten sind im Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen und Denkmalpflege» aufgeführt (siehe untenstehender Link).

Zur Gerichtspraxis und Kasuistik vgl. die Gerichtsentscheide im Anhang.

5.2 Nachweis Unterhaltskosten und Investitionen in Energiesparmassnahmen, die den Unterhaltskosten gleichgestellt sind

Kosten für Bau- und Handwerkerarbeiten an bestehenden Gebäuden sind abzugsfähig, wenn die baulichen Massnahmen werterhaltend sind oder dem Energiesparen/Umweltschutz dienen (vgl. Ziffer 3). Wertvermehrende Massnahmen hingegen können erst im Falle einer Veräusserung der Liegenschaft im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer als Gestehungskosten geltend gemacht werden. Die Beweis- und Beweisführungslast für das Vorliegen von abzugsfähigen baulichen Massnahmen trägt, wer den Abzug geltend macht.

Art und Umfang der erforderlichen Belege für den Nachweis hängen vom Umfang der Bauarbeiten und der Eingriffe in die bestehende Bausubstanz ab. Bei umfangreichen Bauarbeiten erfordert der Nachweis eine detaillierte und instruktive (entspricht einer Wissensvermittlung an eine Drittperson) Dokumentation der Arbeiten an den einzelnen Bauteilen an der Liegenschaft (empfohlen ist eine Gliederung nach BKP-Positionen; ergänzt durch Pläne, Beschriebe und Fotos). Für effiziente Dokumentationsprozesse empfiehlt sich eine vorgängige Kommunikation zwischen Behörden und Bauherrschaft.

Für umfangreichere Umbau- und Renovationsarbeiten sind für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen unter anderem folgenden Unterlagen dienlich:

- Tabellarische Aufstellung der einzelnen Massnahmen (aufgeteilt in werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen; mit empfohlener Gliederung),
- Kopie der Gesamtkostenabrechnung,
- Kopien der einzelnen Rechnungen (massgebend ist das Rechnungsdatum; keine Offerten oder Auftragsbestätigungen),
- Kopie des Baugesuches,
- Kopien der Baupläne woraus hervorgeht, welche Bauteile vom Umbau betroffen sind,
- Kopien des Baubeschriebs
- Fotos, die den Zustand vor und nach der Umbaumassnahme zeigen
- etc.

6. Nebenkosten bei vermieteten Liegenschaften

Bei Aufwendungen für die Nebenkosten (Strom, Wasser, Gas usw.) bei vermieteten Liegenschaften und Wohnungen ist zu prüfen, ob diese auf die Mieter überwält und ihnen als Nebenkosten in Rechnung gestellt werden: Werden die Kosten überwält, erfolgt ein Abzug dann, wenn sie als Einnahmen ausgewiesen werden (Bruttodarstellung). Ansonsten kann kein Abzug erfolgen. Werden sie nicht überwält, so können sie als Betriebskosten in Abzug gebracht werden. Bei lediglich vorübergehendem Leerstand von grundsätzlich vermieteten Wohneinheiten können die Nebenkosten (inkl. Betriebs- und Verwaltungskosten) dennoch als Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden, auch wenn keine eigentlichen Mieterträge gegenüberstehen.

Bei einer Wahl der Pauschale (für über zehnjährige Gebäude; bei der Staatssteuer 24 % und der Bundessteuer 20 % vom Bruttomiettertrag) können sie wie folgt beansprucht werden: Bei fehlender oder nur teilweiser Überwältung sind sie Teil des Liegenschaftsunterhalts und in der Pauschale eingeschlossen. Bei vollständiger Überwältung erfolgt ein im Rahmen der Bruttodarstellung ausgewiesener Gewinnungskostenabzug, d.h. der Pauschalabzug wird vom Nettobetrag vorgenommen.



Bei vermieteten Liegenschaften beträgt der Pauschalabzug für Liegenschaftsunterhalt bei über zehnjährigen Gebäuden bei der Staatssteuer 24 % und bei der direkten Bundessteuer 20 % des Bruttomietetrages. Dieser Bruttomietetrage 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. Dementsprechend werden diese Abzüge immer vor der Berechnung des Pauschalabzugs vorgenommen (KM 92).

Beispiel

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

7. Besondere Eigentumsverhältnisse

7.1 Gemeinschaftliches Eigentum

Befindet sich eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum (Miteigentum oder Gesamteigentum), wird der Eigenmietwert entsprechend der sachenrechtlichen Verhältnisse auf die Eigentümer aufgeteilt (siehe ausführlich hierzu Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 10, Ziff. 4). Dies hat auch Auswirkungen auf die Abzugsfähigkeit von effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten.

In Bezug auf Liegenschaftsunterhalt findet eine sog. «objektmässige Betrachtung» Anwendung. Dies bedeutet, dass der effektive Unterhalt für eine Liegenschaft gesamthaft betrachtet wird. Trägt ein Eigentümer mehr effektive Kosten, als er aufgrund der Eigentumsverhältnisse tragen müsste bzw. abziehen kann (sog. überobligatorische Kostentragung), werden diese den anderen Eigentümern des Objekts zugerechnet – auch wenn diese Kosten nicht effektiv durch sie bezahlt wurden. Im Umfang der überobligatorischen Kostentragung kann eine Darlehensgewährung an die anderen Eigentümer vorliegen, welche steuerlich berücksichtigt wird (Darlehensguthaben auf Ebene leistender Eigentümer und Darlehensschuld auf Ebene begünstigter Eigentümer; siehe hierzu auch Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 10, Ziff. 2.1). Vorbehalten bleibt selbstverständlich der Nachweis, dass es sich nicht um ein Darlehen, sondern um eine Schenkung an die anderen Eigentümer gehandelt hat (mit allfälligen Steuerfolgen für eine Schenkungssteuer).

Die sachenrechtlichen Verhältnisse können grundsätzlich nicht durch interne Vereinbarungen abgeändert werden. Irrelevant ist die tatsächliche Kostentragung (ausser bei Wohnrechten und Nutzniessung, siehe hierzu unten Ziff. 7.2). Ebenfalls hat der Zivilstand hierauf keinen Einfluss.

Fällt gesamthaft der effektive Liegenschaftsunterhalt für ein Objekt geringer ausfällt als die Pauschale für die gesamte Liegenschaft, wird grundsätzlich die höhere (anteilige) Pauschale gewährt (im Zusammenhang mit dem pauschalen Liegenschaftsunterhalt wird auf das Baselbieter Steuerbuch verwiesen, Band 1, 29 Nr. 7). In diesen Fällen erfolgt entsprechend keine Berücksichtigung eines Darlehens.

7.2 Wohnrecht und Nutzniessung

Auch bei Wohnrechten und Nutzniessung sind grundsätzlich die sachenrechtlichen Verhältnisse massgebend. Hierbei ist aber zu beachten, dass gemäss den sachenrechtlichen Bestimmungen der Nutzungsberechtigte für den gewöhnlichen Unterhalt (z.B. kleinere Reparaturen) und der Eigentümer für ausserordentliche Unterhaltsarbeiten (sog. grössere Sanierungen) aufzukommen hat. Aus verfahrensökonomischen Gründen wird daher der zahlenden Person der Abzug für die effektiven Kosten gewährt.

Soweit der Eigentümer effektiven Liegenschaftsunterhalt in Abzug bringt, ist aufgrund der «objektmässigen Betrachtungsweise» der Pauschalabzug, welcher dem Nutzungsberechtigten zuzuordnen ist (analog Eigenmietwert), entsprechend zu reduzieren (im Zusammenhang mit dem pauschalen Liegenschaftsunterhalt wird verwiesen auf das Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 7).



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

- MB Liegenschaftsunterhalt Energiesparmassnahmen Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen Denkmalpflege (jeweils aktueller Stand aufgeschaltet auf der Homepage Steuerverwaltung BL)
- KM 92 (Liegenschaftsunterhalt; Berechnung des Pauschalabzugs bei vermieteten Liegenschaften)
- KM 431 (Energiesparmassnahmen)
- StGE Nr. 510 10 71 und 530 10 58 vom 25. Februar 2011 Liegenschaftsunterhaltskosten / Werkvertrag
- StGE Nr. 024/2008 vom 5. März 2008 Abzug für Liegenschaftsunterhalt
- StGE Nr. 125/2008 vom 21. November 2008 Liegenschaftsunterhalt
- StGE Nr. 025/2008 vom 5. März 2008 Abzug für Liegenschaftsunterhalt
- StGE Nr. 095/2006 und Nr. 096/2006 vom 18. August 2006 Abzug von Liegenschaftsunterhalt für Objekte im Ausland / Schutz von Treu und Glauben
- StGE Nr. 105/2005 vom 19. August 2005 Abgrenzung steuerbare Einkünfte / Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Förderbeiträgen für Sonnenkollektoranlagen und Gebäude mit niedrigem Heizenergiebedarf bzw. vorbildlichen Haustechnikanlagen
- StGE Nr. 075/2005 vom 10. Juni 2005 Kein Abzug für Liegenschaftsunterhalt für die Aufwendungen eines Neubaus
- StGE Nr.039/2005 vom 15. April 2005 Abzug von Kosten für Liegenschaftsunterhalt bei Stockwerkeigentum
- StGE Nr. 106/2005 vom 19. August 2005 Abgrenzung steuerbare Einkünfte / Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Förderbeiträgen für Sonnenkollektoranlagen und Gebäude mit niedrigem Heizenergiebedarf bzw. vorbildlichen Haustechnikanlagen
- StGE Nr. 026/2005 vom 8. April 2005 Abzug von Invaliditätskosten (Treppenlift)
- StGE Nr. 019/2003 vom 4. April 2003 Abzug von Gartenunterhaltskosten
- StGE Nr. 158/2000 vom 15. Dezember 2000 Liegenschaftsunterhalt, wertunterhaltende Unterhaltskosten bei einer Küchenrenovation
- BStPra 3/2004 140-143 Internationale Doppelbesteuerung / Abzug Verlust aus Liegenschaft in Deutschland
- BStPra 2/2004 115-118 Liegenschaftsunterhaltskosten; Stützkonstruktion
- BStPra 3/2000 128-131 Liegenschaftsunterhalt; Frage der Abzugsfähigkeit des Gartenunterhalts
- BStPra 2/2000 73-77 Energiesparmassnahmen; Einbau Wintergarten
- BStPra 3/1998 135-139 Liegenschaftsunterhalt; Frage der Abzugsfähigkeit des Gartenunterhalts
- BStPra 1/1998 26-30 Direkte Bundessteuer; Energiesparmassnahmen
- Urteil des Bundesgerichts 9C_677/2021 vom 23.02.2023 (Praxisänderung: kein wirtschaftlicher Neubau [mehr])
- Urteil des Bundesgerichts 9C_724/2022 vom 23.03.2023 (Bestätigung Praxisänderung; Zulässig: Kosten Energiesparmassnahmen und Werthaltung)