

Praxisfälle Liegenschaftsunterhalt

1. Einlagen in den Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümergeinschaft

Beiträge in den Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften sind abziehbar, sofern reglementarisch und tatsächlich jede andere Verwendung, als zur Deckung von Reparatur- und Instandhaltungskosten, ausgeschlossen ist. Wenn dann später aus dem Erneuerungsfonds Unterhaltsarbeiten bezahlt werden, kann dafür kein besonderer Abzug mehr beansprucht werden.

In der Praxis können die jährlichen Einlagen in den Erneuerungsfonds üblicherweise zwischen 0,2 bis 1% des Gebäudeversicherungswertes betragen. Der Erneuerungsfonds darf insgesamt in der Regel 10% des Gebäudeversicherungswertes nicht überschreiten. Die Veranlagungsbehörde behält sich eine Überprüfung des Erneuerungsfonds im Veranlagungsverfahren vor.

Ist eine zweckwidrige Verwendung nicht ausgeschlossen, gelten die Beiträge als Rückstellung und sind im Zeitpunkt der Zuweisung nicht abziehbar. Der Abzug ist erst möglich, sobald der Erneuerungsfonds zur Deckung von Unterhaltskosten tatsächlich beansprucht wird. Die Gesamtaufwendungen sind dann nach Massgabe des Miteigentumsanteils abziehbar.

2. Behebung konstruktiver Mängel

2.1. Grundsatz

Aufwendungen zur Behebung von konstruktiven Mängeln (Konstruktionsfehler) sind keine Liegenschaftsunterhaltskosten, sondern nicht abzugsfähige Investitionen. Hingegen steuerlich abzugsfähig sind Kosten für die Behebung von Schäden, die auf Konstruktionsfehler zurückzuführen sind (Folgeschäden).

2.2. Beispiele

Beispiel 1: Behebung Konstruktionsfehler

Die undichte Balkonanlage basiert auf einem Konstruktionsfehler. Um den Konstruktionsmangel zu beheben muss die ganze Plattenabdeckung mit Entwässerung und Sockel-Randabschlüssen rückgebaut werden und die Balkonanlage im gleichen Umfang neu aufgebaut werden.

⇒ Aufwendungen für die Behebung von konstruktiven Mängeln stellen keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar.

Beispiel 2: Behebung Folgeschaden

Entgegen der Planung fehlt es bei der Garage an einem Frostriegel als Untergrund. Aufgrund des Konstruktionsmangels kommt es zu einer Absenkung des Fundaments und es entstehen Mauerrisse.

⇒ Die Merkmale eines Folgeschadens bestehen gemäss der für das Werkvertragsrecht massgebenden Lehrmeinung darin, dass seine Ursache zwar in einem Werkmangel des abgelieferten Werks liegt, er jedoch nicht im Mangel selbst begründet ist, sondern als weitere Folge hinzutritt.

Vorliegend sind die entstandenen Mauerrisse kausal auf den konstruktiven Mangel der Garage zurückzuführen. Die für die Beseitigung der Mauerrisse angefallenen Aufwendungen stellen abzugsfähigen Liegenschaftenunterhalt dar. Die Aufwendungen zur Behebung des konstruktiven Mangels am Fundament stellen hingegen nicht abzugsfähige Investitionen dar.

Beispiel 3: Behebung Konstruktionsfehler Schwimmbad

Bei der Konstruktion eines Schwimmbads (Sichtbetonbecken) wurde die hydrogeologische Situation ungenügend berücksichtigt. In der Folge haben sich Risse im Becken gebildet, wodurch im Winter Grundwasser eindringt und im Sommer Badewasser zurück ins Grundwasser fliesst.

Der Riss im Betonbecken wird behoben. Um zukünftige Risse zu vermeiden, wird zudem ins Schwimmbad eine Folie eingelegt (PVC-Beschichtung).

⇒ Die Differenz zwischen „Sollbeschaffenheit“ und tatsächlicher Beschaffenheit stellt den Werkmangel dar. Der Riss im Betonbecken entspricht nicht dem vertragsgemässen Zustand und stellt somit den eigentlichen Werkmangel dar. Dieser Werkmangel ist dem Begriff des Konstruktionsfehlers gleichzusetzen. Der „Konstruktionsfehler“ beinhaltet somit nicht nur die hinter einem Mangel stehende Ursache, welche zu diesem geführt hatte, sondern beides.

Die Aufwendungen für die Beseitigung des Risses und der Einlegung der Folie sind nicht abzugsfähig, da sie der Behebung des Konstruktionsfehlers dienen.

3. Aufwendungen für Neu-, Um- und Ersatzbauten sowie Nutzungsänderung

3.1. Grundsatz

Kosten für den Bau oder Erwerb von Bauten und Einrichtungen sowie für bauliche Veränderungen (Um-, Ein-, Anbauten) sind Investitionen und vom Einkommen nicht abzugsfähig. Dies gilt auch für sämtliche Nachrüstungen oder Nutzungsänderungen der Liegenschaft.

Für die steuerliche Beurteilung ist es unerheblich, ob das Gebäude neu errichtet oder ob ein altes ersetzt wird und mit diesem baugleich ist. Unerheblich ist auch, aus welchem Grund das vorbestehende Gebäude untergegangen ist, ob es vom Eigentümer abgebrochen oder durch Brand oder ein Naturereignis zerstört wurde. Aufwendungen für Ersatzbauten, die anstelle renovationsbedürftiger Bauten errichtet werden, zählen nicht zu den abzugsfähigen Unterhaltskosten. Im Vordergrund steht eine Verbesserung der Liegenschaft durch wertvermehrende Aufwendungen im Sinne von § 7 Ziffer 1 StV. Dies kommt wirtschaftlich betrachtet einem Neubau gleich und stellt deshalb gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung steuerlich keinen Unterhalt dar.

3.2. Beispiele

Die nachfolgenden Beispiele verdeutlichen den vorgängig geschilderten Sachverhalt. Die Beispiele beruhen auf der Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau:

Beispiel 1: Ersatz eines über 20-jährigen Schwimmbades

Ein über 20-jähriges Schwimmbad wird abgebrochen und durch ein neues Schwimmbad ersetzt.

- ⇒ Es erfolgt offensichtlich nicht die blosserhaltung oder Wiederherstellung des Zustandes des Schwimmbades, sondern ein Neubau. Solche Ersatzbauten qualifizieren nicht als Unterhalt.

Beispiel 2: teilweiser Abbruch und Wiederaufbau Wohnhaus

Das Hauptgebäude einer Liegenschaft wird, mit Ausnahme der nordseitigen Mauer sowie teilweise der Flanke Ost und West, abgebrochen und als Minergie-Haus wieder aufgebaut.

- ⇒ Ein solches Vorgehen kommt faktisch einem Neubau gleich, weshalb die dafür angefallenen Auslagen nicht absetzbare Herstellungskosten darstellen (BGE 2C_63/2010 vom 06.07.2010).

Beispiel 3: Abbruch Wohnhausanbau und Wiederaufbau an gleicher Stelle

Der Anbau beim Wohnhaus ist aufgrund eines undichten Blechdachs renovationsbedürftig. Aus konstruktionstechnischen Überlegungen erfolgt ein Abbruch des Anbaus mit anschliessender kompletter Neukonstruktion.

- ⇒ Die Erstellungskosten für den Neubau eines Hausteiles gehören zu den nicht abziehbaren Anlagekosten. Nach der gesetzlichen Konzeption ist es unerheblich, ob das Gebäude erstmals neu erstellt wird oder ob ein altes ersetzt und mit diesem baugleich ist. Unerheblich ist auch, aus welchem Grund das vorbestehende Gebäude untergegangen ist, ob es vom Eigentümer abgebrochen oder durch Brand oder ein Naturereignis zerstört wurde.

Beispiel 4: Abbruch Garage und Ersatz mit neuer Garage am gleichen Ort

Eine über 30-jährige renovationsbedürftige Garage wird abgebrochen. An der gleichen Stelle wird eine neue Garage erstellt.

- ⇒ Die Erstellung einer Ersatzbaute stellt schon begrifflich niemals Unterhalt dar, weshalb die Kosten eines Wiederaufbaus nicht als abziehbare Unterhaltskosten betrachtet werden können. Es wird kein Gebäude unterhalten, sondern vielmehr ein bestehendes Wirtschaftsgut durch ein neues ersetzt. Dass die Neubaute an die Stelle einer abgebrochenen Baute tritt und deren Zweckbestimmung zu übernehmen hat, vermag daran nichts zu ändern.

Beispiel 5: Abbruch Dachgeschoss und Wiederaufbau mit Zimmereinbau

Das nicht isolierte Dachgeschoss, welches lediglich über eine Estrichtreppe zu erreichen ist, wird abgebrochen. Beim Neuaufbau werden Schleppgauben, Dach- und Wandfenster sowie eine Treppe eingebaut. Aufgrund der Umbauten ist im Dachgeschoss neu ein Büro- und Schlafraum eingebaut.

- ⇒ Der vollständige Abbruch und Neubau des Dachgeschosses mit Einbau Büro- und Schlafraum sowie einer Treppe dient der Schaffung von zusätzlich nutzbarem Wohnraum. Bei den Aufwendungen für den Um- und Ausbau des Dachgeschosses handelt es sich um nicht abzugsfähige Anlagekosten.

4. Gartenunterhalt

Gemäss konstanter Praxis ist einerseits zwischen den Kosten für die Pflege, also namentlich das Decken, Schneiden, Scheren, Putzen und Spritzen von mehrjährigen Pflanzen und Bäumen sowie deren Ersatz und andererseits den Aufwendungen zur Gewinnung von Gemüse, Baumfrüchten und Beeren sowie das Ziehen und Überwintern von Zimmerpflanzen, wie beispielsweise Geranien, zu unterscheiden.

Lediglich die erste Kategorie von Arbeiten stellen abziehbare Unterhaltskosten dar. Zusätzlich ist eine übliche Pflege des Rasens als Unterhalt zu qualifizieren, da ein regelmässiges Mähen notwendig ist, um den Wert des Umschwunges zu erhalten.

5. Altlasten, Belastete Standorte

5.1. Allgemeines

Belastete Standorte können verschiedene Kosten nach sich ziehen. Allenfalls können Kosten für altlastenrechtlich notwendige Massnahmen bei der Einkommens- oder der Gewinnsteuer berücksichtigt werden. Bei der steuerlichen Würdigung bezüglich der Einkommens- oder Gewinnsteuer ist zu unterscheiden zwischen Liegenschaften im Privat- und im Geschäftsvermögen (vgl. nachfolgende Ziffern). Weitere Ausführungen finden Sie im Merkblatt „Belastete Standorte – Berücksichtigung bei der Besteuerung von Liegenschaften“, herausgegeben vom Amt für Umwelt und der Steuerverwaltung Thurgau.

5.2. Liegenschaften im Privatvermögen

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Untersuchung, Überwachung oder Sanierung von belasteten Standorten sind steuerlich abzugsfähig. Die Kosten sind allerdings nur abzugsfähig, sofern eine gesetzliche Auflage für die Massnahme besteht (Art. 32d USG). Abzugsfähig sind immer nur die Nettokosten. Wurden die Bruttokosten in Abzug gebracht und erfolgt eine Rückvergütung Dritter erst im Folgejahr, sind diese Beiträge als „weitere Einkünfte“ zu deklarieren.

Soweit die Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben, können sie bei der Einkommenssteuer nicht abgezogen werden (beispielsweise nach Kauf einer mit Schadstoffen belasteten Liegenschaft).

5.3. Liegenschaften im Geschäftsvermögen

Bei der Gewinnsteuer (juristische Personen) und Einkommenssteuer sind Rückstellungen für sicher zu erwartende Untersuchungs-, Überwachungs- und Sanierungskosten geschäftsmässig begründet und damit zulässig. Der gesamte Umfang der Rückstellungen ist durch ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten nachzuweisen.

Im Kapital / Vermögen wird die Rückstellung steuerlich in Abzug gebracht. Wird allenfalls der steuerliche Verkehrswert der Liegenschaft durch die Kantonale Steuerverwaltung angepasst, kann bei der natürlichen Person die Rückstellung im Vermögen nicht zusätzlich berücksichtigt werden.

6. Übergang Nutzen und Gefahr

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind beim Kauf von Liegenschaften vertragliche Vereinbarungen betreffend rückwirkender Übertragung von Nutzen und Gefahr nichtig und daher für die Steuerbehörden unbeachtlich. Nutzen und Gefahr können frühestens mit dem Datum des Eintrags im Grundbuch auf den neuen Eigentümer übergehen (vgl. StP 41 Nr. 1).

Vor dem Grundbucheintrag des Kaufs angefallene Liegenschaftenerhaltungskosten können folglich vom Käufer nicht geltend gemacht werden. Zulässig ist hingegen, den Übergang von Nutzen und Gefahr durch eine vertragliche Vereinbarung über das Datum des Grundbucheintrags hinauszuschieben.

7. Liegenschaften im Geschäftsvermögen

Ausgaben, die ein Unternehmen aufwendet um ein Wirtschaftsgut anzuschaffen, herzustellen, in seinem Bestand zu vermehren oder in seinem Zustand dauernd wesentlich zu verbessern, dürfen nicht dem Aufwand der laufenden Geschäftsperiode belastet werden.

Für bewertbare Wirtschaftsgüter, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus wirtschaftlich zur Verfügung stehen und einen künftigen Nutzen aufweisen, besteht handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht. Sie sind in der Regel mit den Anschaffungs- respektive den Herstellungskosten dem entsprechenden Bestandeskonto gutzuschreiben. Abziehbaren Aufwand stellen in der Folge die nach Massgabe von § 30 Absatz 1 Ziffer 2 StG und Artikel 27 Absatz 2 lit. a DBG bzw. § 77 Absatz 1 Ziffer 1 StG und Artikel 62 DBG vorgenommenen Abschreibungen auf den Investitionen dar. Daher können nur die Unterhalts- und Reparaturkosten für die Instandhaltung von Liegenschaften im Geschäftsvermögen dem Aufwand der laufenden Geschäftsperiode belastet werden.

Für künftige Grossreparaturen können auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens im Sinne einer Pauschale jährlich Rückstellungen im Umfang von 1 % der am Ende des Geschäftsjahres gültigen Gebäudeversicherungssumme der jeweiligen Liegenschaft gebildet werden. Der Rückstellungsbestand der jeweiligen Liegenschaft darf 15 % der Gebäudeversicherungssumme nicht übersteigen.

Rückstellungen für Grossreparaturen werden nur akzeptiert, wenn auf dem betreffenden Objekt keine Abschreibungen vorgenommen werden oder wurden. Für detailliertere Ausführungen wird auf die Weisung StP 30 Nr. 10 verwiesen.

Hingegen gelten Aufwendungen für

- Umbauten,
- die Modernisierung der Liegenschaft,
- Baukreditzinsen

als Anlage- bzw. Investitionskosten und sind in der Geschäftsbilanz zu aktivieren. Auf diesen aktivierten Kosten können in der Folge Abschreibungen vorgenommen werden (vgl. StP 30 Nr. 6).