

Die Wiederauferstehung der Dumont-Praxis

Vom Gesetzgeber abgeschafft, vom Kt. Steueramt neu belebt



Dieter Egloff

*lic. iur., Rechtsanwalt und
eidg. dipl. Steuerexperte,
Voser Rechtsanwälte, Baden*

Bei der Ausführung von umfassenden Instandstellungs- und Unterhaltsarbeiten in Liegenschaften sind Diskussionen mit den Steuerbehörden vorprogrammiert. Die rechtliche Ausgangslage ist bekannt: Werterhaltende Aufwendungen dürfen als Liegenschaftsunterhalt vom steuerbaren Roheinkommen abgezogen werden. Demgegenüber können Aufwendungen, die zu einer Wertvermehrung der Liegenschaft führen, erst beim Verkauf der Liegenschaft geltend gemacht werden. Hier reduzieren sie als sogenannte Anlagekosten den steuerbaren Grundstücksgewinn. Da der Steuerspareffekt in der Regel bei der Einkommenssteuer viel höher ist, ist es von Vorteil,

wenn die angefallenen Kosten im Zeitpunkt der Ausführung der Arbeiten vom steuerbaren Einkommen abgesetzt werden können.

Dumont-Praxis

Der Umfang der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten wird in § 39 des Steuergesetzes des Kantons Aargau (nachfolgend «StG») geregelt. Bis 2009 lautete die gesetzliche Formulierung in Absatz 2 wie folgt: «Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind.» Sodann hielt Absatz 3 ergänzend fest: «Die Unterhaltskosten können vollumfänglich auch von der neuen Eigentümerin oder vom neuen Eigentümer geltend gemacht werden, sofern die Liegenschaft nicht in einem vernachlässigten Zustand erworben worden ist.»

Diese Regelung, wonach die Unterhaltskosten bei neu erworbenen Liegenschaften nur bei nicht vernachlässigten Liegenschaf-

ten abgezogen werden durften, wurde als «Dumont-Praxis» bezeichnet. Nach dieser altrechtlichen Praxis galt im Kanton Aargau eine Liegenschaft automatisch als vernachlässigt, wenn ein Eigentümer in den ersten fünf Jahren seit dem Erwerb an seiner Liegenschaft reine Unterhaltskosten (d. h. ohne wertvermehrende Investitionen und ohne Energie- und Umweltschutzmassnahmen) im Umfang von mindestens 25 Prozent des Kaufpreises ausführen liess. War diese Grenze überschritten, wurden keinerlei Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen. Die Steuerbehörden schränkten damals die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten bei neu erworbenen Liegenschaften über ihre Praxis sukzessive weiter ein. Irgendwann ging das den eidgenössischen Räten zu weit. Über eine Änderung des sogenannten Steuerharmonisierungsgesetzes wurden die Kantone verpflichtet, die Dumont-Praxis abzuschaffen. Im Kanton Aargau setzte der Grosse Rat die bundesrechtlichen Vorgaben im Jahr 2009 um. Einerseits strich er den oben zitierten § 39 Abs. 3 StG ersatzlos. Andererseits formulierte er § 39 Abs. 2 Satz 1 StG neu wie folgt: «Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versiche-

rungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden.»

Neue «Neubaupraxis»

Der Wille des Gesetzgebers ist glasklar: Den beiden Kriterien «Besitzesdauer» sowie «finanzieller Umfang der vorgenommenen Unterhaltsarbeiten» darf in Bezug auf die Frage, ob ausgeführte Unterhaltsarbeiten bei der Einkommenssteuer abzugsfähig sind, keine Bedeutung beigemessen werden. Oder anders ausgedrückt: Reine Unterhaltskosten sollen grundsätzlich immer abzugsfähig sein!

Die Steuerbehörden und die Steuergerichte rieten indes bei der Auslegung des neu formulierten Paragraphen (d.h. was unter die «Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften» fällt) sukzessive wieder ins alte Fahrwasser. Noch schlimmer: Das Kantonale Steueramt hat den Anwendungsbereich der alten Dumont-Praxis in seinem Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt» in der seit dem 1. Juli 2020 gültigen Version sogar ausgeweitet. Dies geschah dadurch, indem das Steueramt dem Kriterium «Besitzesdauer» zwar weiterhin keine Rolle mehr beimisst, aber neu den steuerlichen Abzug von reinen Unterhaltsarbeiten verweigern will, wenn die angefallenen Kosten insgesamt zu hoch ausgefallen sind. Dies mit dem Argument, dass in einem solchen Fall steuerlich praktisch ein «Neubau» vorliegen würde. Im Unterschied zu früher wird dabei auf einen definierten Schwellenwert (vormals 25 Prozent des Kaufpreises) verzichtet. Das macht die Sache aber für die Steuerpflichtigen nur noch unberechenbarer.

Nachlesbar ist diese neue Verwaltungspraxis in Ziffer 3.3 des Merkblattes «Liegenschaftsunterhalt» in der Version vom 1. Juli 2020. Hier führt das Kantonale Steueramt Aargau unter dem Titel «Wertvermehrnde Aufwendungen und Investitionen» Folgendes aus: «Die Feststellung, ob es sich bei einem sanierten Objekt aus steuerlicher Sicht praktisch um einen Neubau handelt, wird anhand folgender Kriterien entschieden (wobei es genügt,

wenn ein Kriterium erfüllt ist): Es wird mit hohen Kosten eine umfassende Instandstellung vorgenommen, bei welcher die wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betroffen sind. Nebst der Erneuerung der Oberflächen werden beispielsweise auch Installationen, Fenster, Bedachungen oder die Fassaden erneuert. Sind bei einer umfassenden Instandstellung die wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betroffen, bedarf es nicht zusätzlich noch wesentlicher Veränderungen der Raumaufteilung oder einer Nutzungsänderung, damit die Gesamtbetrachtung Platz greift.»

Rechtsprechung

Als Legitimation für diese «Neubau-Praxis» dienen einige wenige Urteile, die indes einen speziellen Hintergrund haben. Gerne zitiert wird insbesondere das Urteil des Bundesgerichts vom 23. Februar 2015 (2C_286/2014). In diesem Fall ging es um eine alte Liegenschaft, die ein Ehepaar mit Wohnsitz im Kanton Solothurn im Burgund gekauft hatte. Diese Liegenschaft bestand aus einem Wohnteil, Ställen und Scheunen und war zuvor während 30 Jahren unbewohnt. Der Kaufpreis betrug umgerechnet CHF 115'320, die Kosten der Instandstellung CHF 156'102. Das Bundesgericht erwog, die Feststellung der Vorinstanz, wonach sich die Liegenschaft im Erwerbzeitpunkt in einem vernachlässigten, kaum bewohnbaren Zustand befunden habe, sei nicht zu beanstanden. Auch wenn die Steuerpflichtigen an und für sich nur normale – wenn auch umfangreiche – Unterhaltsarbeiten haben ausführen lassen, so hätten sie dennoch den baulichen Zustand und damit den Wert der Liegenschaft auf einen Schlag erheblich verbessert. Die Renovierungen würden daher in ihrer Gesamtheit eine wertvermehrnde Investition darstellen. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass die Renovationsarbeiten mehr gekostet hätten als die Liegenschaft selber.

Bewertungsobjekt

Der vorstehende Fall (in welchem die Liegenschaft nicht mehr bewohnbar war) und

Fortsetzung Seite 20

ähnliche durch das Bundesgericht beurteilte Sachverhalte haben rechtsdogmatisch eine Gemeinsamkeit: Das Bundesgericht prüft in diesen Fällen gar nicht mehr erst, ob die einzelnen ausgeführten Unterhaltsarbeiten werterhaltend oder wertvermehrend sind. Dies mit dem Argument, das Ausmass der ausgeführten Arbeiten habe im Resultat zu einer solch hohen Wertvermehrung der Liegenschaft geführt, dass quasi ein «Neubau» vorliegt. Es stellt sich nun die Frage, ob diese Praxis für alle umfassenden Renovationen an einer Liegenschaft übertragen werden darf, selbst wenn der Eigentümer die Liegenschaft schon seit vielen Jahren bewohnt. Denn genau das fordert das neue Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Kantonalen Steueramtes.

Die Antwort lautet nein. Der Bundesgesetzgeber hat die Dumont-Praxis ganz bewusst abgeschafft. Mit der Abschaffung der Dumont-Praxis hat der Gesetzgeber eine klare Handlungsanweisung an die Steuerbehörden und Steuergerichte zur Vornahme der Prüfung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von ausgeführten (auch umfassenden) Arbeiten gegeben. Mit diesem «Prüfungsauftrag» hat der Gesetzgeber inhärent vorgegeben, auf welches «Bewertungsobjekt» für die Frage der Abzugsfähigkeit der Unterhaltskosten abzustellen ist.

Bei der Vornahme von Unterhaltsarbeiten bzw. Investitionen in eine Liegenschaft stehen nämlich für die Frage der Abzugsfähigkeit der ausgeführten Arbeiten theoretisch zwei unterschiedliche «Bewertungsobjekte» zur Verfügung. Erstens besteht die Möglichkeit einer Gesamtbeurteilung. Hier wird die Liegenschaft vor und nach Abschluss aller getätigten Unterhaltsarbeiten als Ganzes miteinander verglichen. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei einer solchen Betrachtungsweise nach umfassenden Unterhaltsarbeiten die Liegenschaft als Ganzes immer eine erhebliche Wertsteigerung erfährt. Dies auch dann, wenn ausnahmslos werterhaltende Arbeiten ausgeführt worden sind. Es würde denn auch kein vernünftiger Mensch seine Liegenschaft nach der Durchführung von umfassenden Unterhaltsarbeiten

zu dem Preis verkaufen, den er vor der Durchführung der Arbeiten für die Liegenschaft gefordert hätte.

Zweitens besteht die Möglichkeit einer Einzelbetrachtung. Hier werden die einzelnen, ersetzten oder renovierten Bauteile vor und nach der Vornahme der Unterhaltsarbeiten miteinander verglichen. Die Einzelbetrachtung ist zeitlich aufwändiger, führt dafür zu deutlich präziseren Aussagen über den werterhaltenden und wertvermehrenden Anteil der ausgeführten Arbeiten. Beurteilungsmassstab bildet im Fall der Einzelbetrachtung der Wiederbeschaffungswert des einzelnen Bauteils. Es stellt sich somit die Frage, ob das zu untersuchende Bauteil durch den Ersatz oder die Renovation eine Wertsteigerung erfahren hat. Diese Frage ist auch hier nicht aufgrund dessen zu beantworten, ob der Wert des neuen Bauteils höher ist als der Restwert des ersetzten Bauteils (ansonsten wäre auch hier immer eine Wertsteigerung gegeben). Vielmehr ist bei der Einzelbetrachtung jedes erneuerte bzw. ersetzte Bauteil danach zu untersuchen, ob es gegenüber dem alten Bauteil eine höhere Qualität hat oder einen besseren Komfort bietet. Sofern die Qualität und der Komfort der neuen Bauteile nicht besser sind, können die Unterhaltskosten vollständig abgezogen werden. Dies selbst dann, wenn das neue Bauteil seit dem letzten Ersatz zum Beispiel wegen höheren Materialkosten eine beträchtliche Preissteigerung erfahren hat. Weist ein neues Bauteil demgegenüber eine bessere Qualität auf bzw. bietet einen höheren Komfort als das ersetzte Bauteil, ist der Mehrwert ermessensweise zu ermitteln. Im Umfang der ermittelten Wertsteigerung liegen alsdann nicht abzugsfähige Anlagekosten vor.

Der Gesetzgeber hat mit der Revision von § 39 im Jahre 2009 ganz klar gewollt, dass die Steuerbehörden und Steuergerichte die Dumont-Praxis nicht mehr weiterführen dürfen. Diese durch den Gesetzgeber erzwungene Änderung setzt bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten voraus, dass im Regelfall eine «Einzelbetrachtung» der renovierten

bzw. ersetzten Bauteile zur Anwendung gelangt. Einzig dann, wenn die Liegenschaft als Ganzes oder einzelne Teile der Liegenschaft so grundlegend neu gestaltet werden, dass die ausgeführten Arbeiten einem eigentlichen Neubau bzw. Teilneubau gleichkommen, darf nach der Rechtsprechung des Bundesgericht ausnahmsweise auf eine «Gesamtbetrachtung» umgeschwenkt werden.

Energiesparmassnahmen

Die Praxis des Kantonalen Steueramtes, wonach mit hohen Kosten verbundene, umfassende Instandstellungsarbeiten zur Anwendung einer Gesamtbetrachtung führen sollen, untergräbt sodann das gesetzliche Steuerprivilegierungskonzept von Energie- und Umweltschutzmassnahmen. Gelangt nämlich aus Sicht des Kantonalen Steueramtes die Gesamtbetrachtung zur Anwendung, soll dies gemäss Ziffer 3.3 des Merkblattes auch dazu führen, dass allfällige zeitgleich ausgeführte Energie- und Umweltschutzmassnahmen ebenfalls nicht vom Roheinkommen abgezogen werden dürfen.

Dies ist umso unverständlicher, als das neue Merkblatt Liegenschaftsunterhalt (Stand 1. Juli 2020) rückwirkend seit dem 1.1.2020 zur Anwendung gebracht wird und am gleichen Tag eine Gesetzesänderung bezüglich Energie- und Umweltschutzmassnahmen in Kraft getreten ist, die sogar Ersatzneubauten steuerlich privilegieren will. So lautet § 39 Abs. 2 Satz 2 sowie Abs. 2bis neu wie folgt: «Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau. Investitionen und Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau gemäss Absatz 2 sind in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in der die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.»

Der Gesetzgeber stellt somit bewusst den Rückbau sowie den Ersatzneubau ei-

nes Gebäudes oder Teile davon mit den abzugsfähigen Unterhaltsarbeiten gleich, soweit damit energiesparende (wertvermehrnde) Investitionen getätigt werden. Und wenn ein Ehepaar beispielsweise ein steuerbares Einkommen von CHF 150'000 hat und diese Kosten sogar ausnahmsweise auf zwei Steuerperioden verteilt werden dürfen, dann können unter diesem Titel sogar CHF 300'000 abgezogen werden. Die Steuerpflichtigen begeben sich aber nach den unverständlichen Vorgaben des Merkblattes Liegenschaftsunterhalt auf ein Minenfeld, wenn sie solche Investitionen an verschiedenen Gebäudeteilen ausführen und allenfalls gleichzeitig auch noch weitere Unterhaltsarbeiten im Gebäude ausführen, wie z. B. den Ersatz von Böden, von Nasszellen oder der Küche. In dem Moment, in welchem nämlich aus Sicht des Steueramtes aufgrund der Höhe der Kosten quasi eine «Neubaute» vorliegt, will das Steueramt auf eine «Gesamtbetrachtung» umstellen und lässt dann überhaupt keine Kosten mehr zum Abzug zu. Dies, obwohl – würde jedes einzelne renovierte oder ersetzte Bauteil für sich betrachtet – alle ausgeführten Arbeiten abzugsfähig wären. Eine solche Praxis lässt sich jedoch weder mit dem Wortlaut des Gesetzes noch mit dem (gegenteiligen) Willen des Gesetzgebers vereinbaren.

Fazit

Kriterien wie die Höhe der Kosten der ausgeführten Arbeiten, eine Relation dieser Kosten zum Erwerbspreis der Liegenschaft oder die gleichzeitige Vornahme von umfassenden Arbeiten an verschiedenen Bauteilen widersprechen der gesetzlich gewollten Vergleichsmethode der Einzelbetrachtung. Umfassende Unterhaltsarbeiten an einer bewohnbaren Liegenschaft – auch an vielen Bauteilen gleichzeitig – vermögen keine Abweichung von der Einzelbetrachtung zu rechtfertigen. Das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Kantonalen Steueramtes und die vom Kantonalen Steueramt gelebte Praxis «zu umfassenden Instandstellungen von Liegenschaften mit hohen Kosten» erweist sich daher nicht als gesetzeskonform.