



Steuerliche Effekte bei Energiesparmassnahmen

Umsetzung des Postulates 190-2016

Bericht des Regierungsrates an den Grossen Rat

Datum RR-Sitzung: 16. Dezember 2020
Geschäftsnummer: 2017.FINSV.455
Direktion: Finanzdirektion
Klassifizierung: Nicht klassifiziert

Inhaltsverzeichnis

1.	Ausgangslage	3
1.1	Prüfauftrag	3
1.2	Relevante Neuerungen seit Überweisung des Postulates	3
2.	Energiesparmassnahmen: Grundstückskosten mit steuerlicher Förderung	4
3.	Steuerliche Effekte bei Energiesparmassnahmen im Privatvermögen	5
3.1	Steuerliche Effekte bei der Einkommenssteuer	5
3.1.1	Abziehbarkeit von Kosten für Energiesparmassnahmen	5
3.1.2	Besteuerung von Investitionshilfen	5
3.1.3	Erträge, Eigenmietwert und Unterhalt	6
3.2	Steuerliche Effekte bei der Vermögenssteuer	7
3.3	Steuerliche Effekte bei der Liegenschaftssteuer	7
3.4	Steuerliche Effekte bei der Grundstückgewinnsteuer	8
4.	Steuerliche Effekte bei Energiesparmassnahmen im Geschäftsvermögen	8
4.1	Steuerliche Effekte bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer	8
4.1.1	Kosten von Energiesparmassnahmen	8
4.1.2	Investitionshilfen	9
4.1.3	Erträge und Unterhalt	9
4.2	Steuerliche Effekte bei der Kapital- bzw. Vermögenssteuer	9
4.3	Steuerliche Effekte bei der Liegenschaftssteuer	10
4.4	Steuerliche Effekte bei der Grundstückgewinnsteuer	10
5.	Würdigung	10
5.1	Energiesparmassnahmen im Privatvermögen	10
5.1.1	Übersicht steuerliche Effekte	10
5.1.2	Betragsmässige Veränderung	11
5.1.3	Schlussfolgerungen	12
5.2	Energiesparmassnahmen im Geschäftsvermögen	12
6.	Zusammenfassende Feststellungen des Regierungsrates	13
7.	Antrag an den Grossen Rat	13
Anhang 1:	Zahlenbeispiel	14
Anhang 2:	Merkblatt 5	15

1. Ausgangslage

1.1 Prüfauftrag

Der Grosse Rat hat am 20. März 2017 das Postulat 190-2016, Hässig (SP, Zollikofen) «Faire Besteuerung von Solaranlagen und energetischen Sanierungen»¹ überwiesen. Das Postulat beauftragt den Regierungsrat zu prüfen, inwiefern nach energetischen Sanierungen bei Privaten oder Unternehmen «negative, anreizmindernde steuerliche Nebeneffekte» entstehen und wie diese behoben werden könnten. Die Motionärin und die Motionäre beziehen sich dabei auf die Förderung von erneuerbaren Energien im Rahmen der Energiestrategie des Bundes. Dabei seien insbesondere die steuerlichen Effekte bei Photovoltaik- und Sonnenkollektoranlagen² und die damit zusammenhängenden Einkünfte von Interesse.

Mit dem vorliegenden Bericht wird das überwiesene Postulat umgesetzt. In Ziffer 2 werden die steuerlichen Effekte von Energiesparmassnahmen als besondere Grundstückskosten allgemein erläutert. Ziffer 3 geht im Detail auf die Steuerfolgen von Energiesparmassnahmen im Privatvermögen ein, während Ziffer 4 diejenigen im Geschäftsvermögen behandelt. In Ziffer 5 erfolgt schliesslich eine Würdigung, ob und in welchen Konstellationen negative steuerliche Effekte zu erkennen sind, welche vom bernischen Gesetzgeber behoben werden könnten. Dabei wird sowohl für bauliche Massnahmen an bestehenden Bauten (eigentliche «Sanierungen») als auch für bauliche Massnahmen im Rahmen eines Neubaus einheitlich der Begriff «Energiesparmassnahmen» verwendet.

1.2 Relevante Neuerungen seit Überweisung des Postulates

Im vorliegenden Bericht wird der Stand der Gesetzgebung und Steuerpraxis im Kanton Bern per 1. Januar 2020 wiedergegeben. Mitberücksichtigt werden die Neuerungen, die sich seit der Überweisung des Postulates aus dem Energiegesetz vom 30. September 2016³ und den beiden Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 zur Besteuerung von Photovoltaik-Aufdachanlagen⁴ ergeben haben:

- Gestützt auf das **Energiegesetz** erlaubt Art. 36 Abs. 1b des bernischen Steuergesetzes (StG; BSG 661.11) seit dem Steuerjahr 2020 einen Übertrag von steuerlich abziehbaren Kosten für Energiesparmassnahmen auf maximal zwei Folgejahre, soweit der Abzug andernfalls wegen einem zu tiefen Einkommen ins Leere fallen würde. Steuerlich abziehbar sind zudem neu auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau.⁵
- Die **Urteile des Bundesgerichts** vom 16. September 2019 führen dazu, dass die Installation von Photovoltaikanlagen neu nicht mehr zu einer Erhöhung des Eigenmietwertes führen darf (vgl. Ziffer 3.1.3 nachfolgend). Zudem gelten Photovoltaikanlagen in der Form von Aufdachanlagen neu als bewegliches Vermögen, so dass deren Installation auch nicht zu einer Erhöhung des amtlichen Wertes führen darf.⁶

¹ <https://www.gr.be.ch/gr/de/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaeft.gid-5bf5b2346113487a9509c7a07160cbce.html>

² Photovoltaikanlagen und Sonnenkollektoranlagen sind Anlagen zur Umwandlung von Sonnenenergie in eine andere Energieform (sog. Solaranlagen). Photovoltaikanlagen liefern elektrische Energie, die in der Regel über einen Wechselrichter – gegen Entgelt – ins Stromnetz eingespeist werden kann. Solarkollektoranlagen liefern Wärmeenergie für die direkte Nutzung in Haushalten (thermische Solaranlage).

³ EnG, SR 730.0, in Kraft seit 01.01.2018: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20121295/index.html>

⁴ Urteile 2C_510/2017 und 2C_511/2017: https://entscheide.weblaw.ch/cache.php?link=16.09.2019_2C_510-2017 und https://www.ser-vat.unibe.ch/dfr/bger/2019/190916_2C_511-2017.html

⁵ Vgl. www.taxinfo.ch -> Suche «Rückbaukosten».

⁶ Indachanlagen (gebäudeintegrierte Anlagen) ersetzen Teile der Gebäudehülle (Fassadenverkleidung, Dacheindeckung) und gelten damit als Bestandteil des Gebäudes. Aufdachanlagen werden am bereits vorhandenen Gebäude befestigt, ohne dessen Struktur zu verändern. Sie gelten als bewegliches Vermögen. Siehe dazu die TaxInfo-Beiträge «Photovoltaikanlagen im Privatvermögen» und «Photovoltaikanlagen im Geschäftsvermögen» sowie die Interpellation 306-2019 Hässig (SP, Zollikofen) «Welche Schlüsse zieht der Kanton aus den beiden Bundesgerichtsentscheiden vom 16. September 2019 zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen?»

2. Energiesparmassnahmen: Grundstückskosten mit steuerlicher Förderung

Die Kosten für **Energiesparmassnahmen im Privatvermögen** gehören steuerlich zu den Grundstückskosten.⁷ Grundstückskosten werden in werterhaltende (bei der Einkommenssteuer abziehbar) und wertvermehrnde (bei der Einkommenssteuer nicht abziehbar) Kosten unterteilt. Diese Einordnung ist bei Energiesparmassnahmen nicht vorzunehmen: Als Fördermassnahme dürfen die Kantone Energiesparmassnahmen bei der Einkommenssteuer demgegenüber auch zum Abzug zulassen, wenn es sich um wertvermehrnde Kosten handelt. Der Kanton Bern setzt diese Fördermassnahme um (Art. 36 Abs. 1a StG).

Bei der Einkommenssteuer abziehbar sind aber immer nur Grundstückskosten an bestehenden Bauten. Im Zusammenhang mit einem Neubau anfallende Kosten werden bei der Einkommenssteuer nicht berücksichtigt. Im Falle einer späteren Veräusserung der Liegenschaft verringern sie aber als sogenannte Anlagekosten die Grundstückgewinnsteuer.⁸ Das gilt für alle Grundstückskosten in Zusammenhang mit einem Neubau, nicht nur für Energiesparmassnahmen (vgl. Ziffer 3.4).

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern publiziert zu den Grundstückskosten das «Merkblatt 5»⁹, welches diese steuerlichen Unterschiede festhält. Das Merkblatt 5 befindet sich im Anhang, da es zum Verständnis der nachfolgenden Ausführungen hilfreich ist. Im Anhang des Merkblatts 5 zeigt ein Ausscheidungskatalog auf, ob und in welchem Umfang einzelne Kosten steuerlich als werterhaltend (Spalte ganz rechts) oder als Energiesparmassnahme («E» in der mittleren Spalte) gelten und damit abziehbar sind:

6.2	Umstellen der Energie, Alternativsysteme	
6.2.1	Umstellen auf Holz-, Gas- oder andere Systeme (bei gleich bleibendem Heizvolumen)	1/1
6.2.2	Ersetzen einer Warmluftetagenheizung, von Öl-, Holz- und Kohleofen durch eine Zentralheizung	1/2
6.2.3	Spezielle Installationen (rationelle Energienutzung)	E 1/1

Der Ausscheidungskatalog zeigt auf, dass eine Vielzahl von Massnahmen als Energiesparmassnahmen bei der Einkommenssteuer abgezogen werden können:

- Verbesserung der thermischen Isolation (Fassade, Dach, Wände, Böden, Fenster, Windfang etc.)
- Umstellen der Energieversorgung
- Spezielle Installationen zur rationellen Energienutzung
- Installation von Photovoltaikanlagen

Die steuerlichen Effekte sind bei allen Energiesparmassnahmen die gleichen, ausser bei Photovoltaikanlagen. Diese dürfen seit den Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 nicht mehr zu einer Erhöhung des Eigenmietwertes führen (gilt für alle Arten von Photovoltaikanlagen), zudem gelten Photovoltaik-Aufdachanlagen als bewegliches Vermögen. Auf diese Besonderheiten wird in den nachfolgenden Kapiteln jeweils mittels Info-Kasten hingewiesen.

Für **Energiesparmassnahmen im Geschäftsvermögen** sind die Vorschriften des Handelsrechts massgebend. Besondere Abzüge wie im Privatvermögen gibt es im Geschäftsvermögen nicht, dafür besteht die Möglichkeit, Wertveränderungen von Vermögenswerten mit Abschreibungen und Wertberichtigungen Rechnung zu tragen (vgl. Ziffer 4).

⁷ Eine Ausnahme bilden seit den oben erwähnten Urteilen des Bundesgerichts Photovoltaik-Aufdachanlagen.

⁸ Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks werden nicht mit der allgemeinen Einkommenssteuer besteuert, sondern unterliegen der (einmaligen) Grundstücksgewinnsteuer. Sie sind dafür von der Einkommenssteuer und der Gewinnsteuer befreit, vgl. Art. 19 Abs. 1 Bst. a und Art. 85 Abs. 3 StG

⁹ www.taxme.ch --> Themen «Dokumente, Publikationen, Merkblätter (...)» --> Merkblätter --> Einkommens- und Vermögenssteuer.

3. Steuerliche Effekte bei Energiesparmassnahmen im Privatvermögen

3.1 Steuerliche Effekte bei der Einkommenssteuer

3.1.1 Abziehbarkeit von Kosten für Energiesparmassnahmen

Die Kosten von Energiesparmassnahmen an **bestehenden Gebäuden** sind gemäss Art. 36 StG wie Unterhalt abziehbar. Im Unterschied zu sonstigen Grundstückskosten muss dabei nicht geprüft werden, ob es sich um werterhaltende Kosten handelt.

Beispiel:

Eine Warmluftetagenheizung wird durch eine Zentralheizung (Öl) ersetzt. Weil eine solche Investition nur zu 50 Prozent werterhaltend ist (und zu 50 Prozent wertvermehrend), wird nur die Hälfte der Kosten zum Abzug zugelassen. Würde es sich aber um eine Zentralheizung handeln, welche erneuerbare Energien nutzt, so wäre die gesamte Investition steuerlich abziehbar.

Art. 36 Abs. 1b StG hält gemäss den Bestimmungen des revidierten Energiegesetzes des Bundes ergänzend fest, dass entsprechende Kosten ab 2020 auch in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar sind, wenn sie in der laufenden Steuerperiode zu einem negativen Reineinkommen¹⁰ führen und deshalb nicht vollständig berücksichtigt werden können.¹¹

Beispiel:

Eine Familie mit einem Reineinkommen von 80'000 Franken ersetzt ihr veraltetes Heizsystem mit einem neuen Sonnenkollektor-Heizsystem. Die einmalige Investition im Jahr 2020 beträgt 120'000 Franken. Im Jahr 2020 beträgt das steuerbare Einkommen 0 Franken (die abziehbaren Kosten von 120'000 Franken waren in diesem Jahr höher als das Reineinkommen von 80'000 Franken). Es resultiert also im Jahr 2020 ein Steuerbetrag von 0 Franken. Der Kostenüberschuss von 40'000 Franken konnte steuerlich im Jahr 2020 nicht berücksichtigt werden. Im Jahr 2021 wird das steuerbare Einkommen um diesen Betrag verringert.

Im Zusammenhang mit einem **Neubau** selbstgetragene Investitionen werden demgegenüber bei der Einkommenssteuer nicht berücksichtigt, dafür im Falle einer späteren Veräusserung bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Ziffer 3.4).

3.1.2 Besteuerung von Investitionshilfen

Photovoltaikanlagen werden vom Bund finanziell gefördert. Zur Ausgestaltung der finanziellen Förderung der Photovoltaik wird auf das Faktenblatt des BFE vom 1. Mai 2019 verwiesen.¹² Demnach wird die Einmalvergütung (EIV) zum Hauptfördersystem für Photovoltaikanlagen, welche sowohl für kleine (KLEIV) wie auch für grosse Anlagen (GREIF) beantragt werden kann. Die EIV wird in der Form eines einmaligen Förderbeitrags nach erfolgter Inbetriebnahme einer Anlage ausgerichtet.

Solche und ähnliche Investitionshilfen für Energiesparmassnahmen **an bestehenden Gebäuden** werden als Einkommen besteuert, während die Investitionskosten steuerlich abziehbar sind. Im Ergebnis kann die Differenz zwischen Investitionskosten und Einmalvergütung vom Einkommen abgezogen werden.¹³

¹⁰ Als Reineinkommen gilt das um die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge verminderte Bruttoeinkommen.

¹¹ vgl. zur Vortragbarkeit auch www.taxinfo.ch --> Suche «Investitionskosten, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen», Ziffer 4.

¹² <https://www.bfe.admin.ch/bfe/de/home/foerderung/erneuerbare-energien/einmalverguetung.exturl.html/aHR0cHM6Ly9wdWJkYi5lZmUuYWRTaW4uY2gyZGUvcHVib-GlJYX/Rpb24vZG93bmVYVWQvNzIzOA==.html>

¹³ Die Förderbeiträge werden erst dann definitiv verfügt, wenn die Anlage fertiggestellt ist und dem Fördergesuch entspricht. Das kann je nach Anlage in späteren Steuerperioden der Fall sein als der Abzug für die Kosten der Energiesparmassnahme gewährt worden ist.

Beispiel:

An einem bestehenden Gebäude wird eine Photovoltaik-Aufdachanlage angebracht. Die Kosten betragen 30'000 Franken, wobei eine KLEIV in der Höhe von 6'000 Franken gewährt wird. Steuerlich abziehbar sind die Investitionskosten von 30'000 Franken, versteuert werden muss dagegen die KLEIV in der Höhe von 6'000 Franken. Im Ergebnis verringert sich damit das steuerbare Einkommen um 24'000 Franken.

Investitionshilfen für Energiesparmassnahmen im Rahmen eines **Neubaus** unterliegen nicht der Einkommenssteuer, vermindern aber die Anlagekosten für die Grundstückgewinnsteuer in derselben Höhe (vgl. Ziffer 3.4).

Beispiel:

Im Rahmen eines Neubaus wird in eine Photovoltaik-Indachanlage investiert. Die Kosten betragen 30'000 Franken, wobei eine KLEIV in der Höhe von 6'000 Franken gewährt wird. Die Photovoltaik-Indachanlage erhöht damit die Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer um 24'000 Franken (Kosten der Anlage minus KLEIV).

3.1.3 Erträge, Eigenmietwert und Unterhalt

Werden mit den Energiesparmassnahmen **Erträge** generiert (Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstige Nutzung, Vergütung für produzierten Strom), so unterliegen diese der Einkommenssteuer.

Bei der Vergütung für selbst erzeugten Strom (Direktvermarktung oder als kostenorientierte Einspeisevergütungen (KEV¹⁴)) kommt im Kanton Bern das Bruttoprinzip zur Anwendung: Besteuert wird der gesamte Bruttobetrag der Vergütung für den erzeugten Strom (Rückliefervergütung).

Beispiel:

Ein Einfamilienhaus mit einer Photovoltaikanlage erzielt eine Solarstromproduktion von 8'000 kWh pro Jahr. Davon werden 4'000 kWh ins Stromnetz eingespeist. Die dafür erhaltene Rückliefervergütung von 288 Franken im Jahr ist als Einkommen zu versteuern, unabhängig von der geschätzten Einsparung durch den Eigenverbrauch.

Die Begründung für das Bruttoprinzip ist die, dass der selbst benötigte Strom steuerlich unbeachtliche Lebenshaltungskosten sind. Das Nettoprinzip (eingespeister Strom wird mit bezogenem Strom verrechnet) hätte steuerlich zur Folge, dass Eigentümerinnen und Eigentümer, welche Strom erzeugen und diesen veräussern, ihre eigenen Stromkosten bei der Einkommenssteuer in Abzug bringen könnten. Ein solcher Abzug ist gesetzlich nicht vorgesehen und würde zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung gegenüber der restlichen Bevölkerung führen.

Wird ein Grundstück aufgrund von Eigentum oder einem unentgeltlichen Nutzungsrecht selbst bewohnt (Eigengebrauch), so wird dieser Nutzen wirtschaftlich quantifiziert und als **«Eigenmietwert»** besteuert (Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG).

¹⁴ Die KEV läuft Ende 2022 aus. Ab dann werden keine neuen Anlagen mehr in das Fördersystem aufgenommen (vgl. Faktenblatt des BFE vom 1. Mai 2019, «Was ändert sich ab 1.1.2018»).

Photovoltaikanlagen:

Gemäss den Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 dürfen Photovoltaikanlagen nicht in den Eigenmietwert einfließen. Da es sich bei den Erlösen für den Stromverkauf nicht um Ertrag aus unbeweglichem Vermögen handle (sondern um übriges Einkommen oder allenfalls Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit), sei bei Eigengebrauch eine Erhöhung des Eigenmietwertes ausgeschlossen. Seit dem 24. Oktober 2019 (Eröffnung der Urteile) ist die neue Praxis bei allen Anlagen so umgesetzt.

Die Kosten für den **Unterhalt** (Reparatur, Renovation, Ersatz) von realisierten Energiesparmassnahmen können wie übrige Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht werden.

3.2 Steuerliche Effekte bei der Vermögenssteuer

Energiesparmassnahmen führen zu einer Vermögensumschichtung: die finanziellen Mittel nehmen im Umfang der Investition ab und der Wert der Liegenschaft nimmt zu. Die Gelder, mit welchen die Energiesparmassnahme finanziert wurde, werden nicht mehr als «bewegliches Vermögen» zum Verkehrswert bewertet und besteuert. Dafür wird die realisierte Energiesparmassnahme im Falle einer Neubewertung als Teil des unbeweglichen Vermögens amtlich bewertet und ist anschliessend zusammen mit dem Grundstück als unbewegliches Vermögen zu versteuern. Da das unbewegliche Vermögen nicht zu 100 Prozent des Verkehrswertes, sondern «massvoll unter Berücksichtigung der Förderung der Vorsorge und Eigentumsbildung» zu ca. 70 Prozent besteuert wird,¹⁵ führt diese Vermögensumschichtung zu einer **Reduktion der geschuldeten Vermögenssteuer**.

Beispiel:

Im Jahr 2020 wird in eine Sonnenkollektoranlage investiert. Die Investitionskosten betragen 30'000 Franken und werden aus Mitteln auf einem Bankkonto beglichen. Bis 2019 erhöhen die verwendeten 30'000 Franken als Guthaben das steuerbare Vermögen um denselben Betrag. Ab 2020 fällt dieses Guthaben weg, dafür wird die Sonnenkollektoranlage nach einer allfälligen Neubewertung Teil des amtlichen Wertes und erhöht diesen um rund 70 Prozent der Investition, also um 21'000 Franken. Im Ergebnis resultiert eine Reduktion des steuerbaren Vermögens um 9'000 Franken.

Photovoltaik-Aufdachanlagen:

Gemäss den Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 sind Photovoltaik-Aufdachanlagen nicht im Rahmen der amtlichen Bewertung, sondern als bewegliches Vermögen zum Verkehrswert zu besteuern. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern setzt diese Praxis seit dem Steuerjahr 2019 um. Wegen der eingeschränkten Veräusserbarkeit von installierten Photovoltaik-Aufdachanlagen wird als Wert der Anlagen jeweils 20 Prozent der Investitionskosten eingesetzt. Im Ergebnis soll damit eine vergleichbare Steuerbelastung wie bei den Photovoltaik-Indachanlagen erreicht werden, die im Rahmen der amtlichen Bewertung massvoll bewertet werden.

3.3 Steuerliche Effekte bei der Liegenschaftssteuer

Die bernischen Gemeinden können auf dem amtlichen Wert eine Liegenschaftssteuer erheben. Energiesparmassnahmen fliessen im Falle einer Neubewertung in den amtlichen Wert ein und wirken sich damit auch auf die Liegenschaftssteuer aus. Teilweise wird dieser Effekt kompensiert, weil die Liegenschaftssteuer bei der Bemessung der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden kann.

¹⁵ Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG.

Photovoltaik-Aufdachanlagen:

Gemäss den Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 sind Photovoltaik-Aufdachanlagen nicht im Rahmen der amtlichen Bewertung, sondern als bewegliches Vermögen zum Verkehrswert zu besteuern. Damit wirken sie sich nicht auf die Liegenschaftssteuer aus.

3.4 Steuerliche Effekte bei der Grundstückgewinnsteuer

Im Zusammenhang mit einem **Neubau** selbstgetragene Kosten von Energiesparmassnahmen werden bei der Einkommenssteuer nicht berücksichtigt. Sie können also nicht im Jahr der Investition vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, verringern aber im Falle einer zukünftigen Veräusserung als sogenannte Anlagekosten die Grundstückgewinnsteuerbelastung. Das gilt für alle Grundstückskosten im Zusammenhang mit einem Neubau, unabhängig davon, ob es sich dabei um eine Energiesparmassnahme handelt oder nicht.

Beispiel:

Bau einer Liegenschaft im Jahr 2010 für 1 Mio. Franken. Teil der Liegenschaft und der Investition von 1 Mio. Franken ist eine Solarthermieanlage im Wert von 100'000 Franken. Im Jahr 2020 wird die Liegenschaft für 2 Mio. Franken veräussert. Die investierten 100'000 Franken bleiben – wie die restlichen 900'000 Franken der Investition in die Liegenschaft – steuerlich zwischen 2010 und 2019 unberücksichtigt. Im Jahr 2020 haben sie aber zur Folge, dass der Grundstückgewinn aus der Veräusserung um den Betrag der Investition reduziert wird.

4. Steuerliche Effekte bei Energiesparmassnahmen im Geschäftsvermögen

4.1 Steuerliche Effekte bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

Der Gewinn juristischer Personen und das Einkommen selbständig erwerbstätiger Personen ermittelt sich nach einer völlig anderen Methode als das Einkommen Privater. Die Ausführungen in Ziffer 2 zu den Grundstückskosten sind nicht direkt anwendbar, für Liegenschaften im Geschäftsvermögen sind vielmehr die Vorschriften des Handelsrechts massgebend.

4.1.1 Kosten von Energiesparmassnahmen

Die Kosten für Energiesparmassnahmen im Geschäftsvermögen sind erfolgsneutral (d.h. sie wirken sich nicht auf den Erfolg am Ende des Geschäftsjahres aus) in der Bilanz zu aktivieren.

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer investiert zu gewerblichen Zwecken in eine Indachanlage für 1 Mio. Franken mit Geldern von einem Bankguthaben. Die Anlage ist buchhalterisch zu aktivieren (Liegenschaften / Bank).

Besondere Abzüge wie im Privatvermögen gibt es im Geschäftsvermögen nicht, dafür besteht die Möglichkeit, Wertveränderungen von Vermögenswerten mit Abschreibungen und Wertberichtigungen Rechnung zu tragen. Massgeblich sind die Bestimmungen der bernischen Abschreibungsverordnung (AbV; BSG 661.312.59). Für Energiesparmassnahmen existieren demnach folgende Abschreibungsregeln:

- Auf Anlagen für den Gewässerschutz, für die Reinhaltung der Luft und für die Lärmbekämpfung gegenüber der Anwohnerschaft können im Jahre der Erstellung und im nächsten Jahr je bis zu 50 Prozent und in den folgenden Jahren bis zu 40 Prozent vom Buchwert abgeschrieben werden (Art. 11 Abs. 1 ABV).
- Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie usw. können im Jahr der Erstellung und im nächsten Jahr je bis zu 50 Prozent und in den folgenden Jahren bis zu 40 Prozent vom Buchwert abgeschrieben werden (Art. 11 Abs. 2 ABV).
- Zudem existiert unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit von Sofortabschreibungen von 100 Prozent bei neu angeschafften Wirtschaftsgütern (Art. 13 ABV).

4.1.2 Investitionshilfen

Investitionshilfen sind auf dasselbe Konto zu buchen wie die Investition und verringern damit den aktivierten und abschreibbaren Betrag.

Photovoltaik-Aufdachanlagen:

Subventionen und Investitionshilfen inkl. Einmalvergütungen für die Finanzierung von Aufdachanlagen stellen steuerbaren Ertrag dar. Im Umfang der Subvention bzw. Investitionshilfe kann eine Sofortabschreibung der Anlage vorgenommen werden.

4.1.3 Erträge und Unterhalt

Erträge aus der Energiesparmassnahme (Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstige Nutzung) sind steuerbar. Bei der Stromproduktion können die Kosten für den Bezug der selbst benötigten Energie (Stromkosten) als geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden.

Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen können anfallende Kosten (Unterhalt) als Aufwand erfolgswirksam verbucht werden. Die Beurteilung des Liegenschaftsaufwandes erfolgt sinngemäss nach dem Ausscheidungskatalog des Merkblatts 5, sofern es sich um Kosten für reine Unterhaltsarbeiten oder um Aufwand für den Ersatz von bestehenden Einrichtungen handelt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer tätigt Unterhalt in der Höhe von 10'000 Franken. Diese Kosten werden erfolgswirksam als Aufwand verbucht (Liegenschaftsaufwand / Bank) und verringern damit den steuerbaren Erfolg.

4.2 Steuerliche Effekte bei der Kapital- bzw. Vermögenssteuer

Investitionen in Energiesparmassnahmen bei juristischen Personen sind erfolgsneutral und haben keine direkte Auswirkung auf die Kapitalsteuer (Aktiventausch).

Investitionen in Energiesparmassnahmen bei Einzelfirmen und Personengesellschaften unterliegen mit ihrem amtlichen Wert der Vermögenssteuer (Art. 51 Abs. 4 StG).

Photovoltaik-Aufdachanlagen:

Gemäss den Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 sind Photovoltaik-Aufdachanlagen nicht Teil der Liegenschaft. Sie werden deshalb bei Einzelfirmen und Personengesellschaften als bewegliches Geschäftsvermögen zum Buchwert besteuert (Art. 51 Abs. 1 StG).

4.3 Steuerliche Effekte bei der Liegenschaftssteuer

Energiesparmassnahmen fliessen in den amtlichen Wert ein und wirken sich damit immer auch auf die Liegenschaftssteuer aus. Teilweise wird dieser Effekt bei den juristischen Personen wieder kompensiert, weil die Liegenschaftssteuer bei der Bemessung der Gewinnsteuer in Abzug gebracht werden kann.

Photovoltaik-Aufdachanlagen:

Gemäss den Urteilen des Bundesgerichts vom 16. September 2019 sind Photovoltaik-Aufdachanlagen nicht im Rahmen der amtlichen Bewertung, sondern als bewegliches Vermögen zum Verkehrswert zu besteuern. Damit wirken sie sich nicht auf die Liegenschaftssteuer aus.

4.4 Steuerliche Effekte bei der Grundstückgewinnsteuer

Die Kosten für Energiesparmassnahmen verringern als Anlagekosten bei einem zukünftigen Verkauf den zu versteuernden Grundstückgewinn.

Subventionen und Investitionshilfen für die Finanzierung von Energiesparmassnahmen vermindern im entsprechenden Umfang die Anlagekosten der Liegenschaft und erhöhen damit bei einem zukünftigen Verkauf den zu versteuernden Grundstückgewinn.

5. Würdigung

5.1 Energiesparmassnahmen im Privatvermögen

5.1.1 Übersicht steuerliche Effekte

Die nachfolgenden Übersichten zeigen auf, welche steuermindernden und steuererhöhenden Effekte sich bei Investitionen in Energiesparmassnahmen ergeben.

Steuerliche Effekte (bei bestehenden Gebäuden/bei Neubau):

Einkommenssteuer	Vermögenssteuer	Liegenschaftssteuer	Grundstückgewinnsteuer
Steuermindernde Effekte			
– Abzug sämtlicher Investitionskosten (<i>bei bestehenden Gebäuden</i>) – Abzug sämtlicher Kosten für Unterhalt, Reparatur etc.	– Rückgang der steuerbaren Vermögenswerte (bspw. Bankkonto) um 100% der Investition		– Investitionskosten werden bei einem Verkauf steuermindernd berücksichtigt (<i>bei Neubau</i>)
Steuererhöhende Effekte			
– Besteuerung von generierten Einkünften – Erhöhung des Eigenmietwertes (Ausnahme: Photovoltaik-Aufdachanlagen)	– Erhöhung des amtlichen Wertes um ca. 70% der Investitionskosten (Ausnahme: Photovoltaik-Aufdachanlagen)	– Erhöhung Liegenschaftssteuer (Ausnahme: Photovoltaik-Aufdachanlagen)	

Wie das nachfolgende Kapitel aufzeigt, fallen die einzelnen Effekte betragsmässig sehr unterschiedlich ins Gewicht.

5.1.2 Betragsmässige Veränderung

Die Steuerverwaltung hat im Internet¹⁶ ein Tool aufgeschaltet, mit welchem die Veränderung der Steuerbelastung bei Investitionen in eine Energiesparmassnahme berechnet werden kann. In der Berechnung können beliebige, individuelle Parameter für die finanzielle Situation eingegeben werden. Zusätzlich ist die Wohnsitzgemeinde auszuwählen (unterschiedliche Steueranlage und Höhe der Liegenschaftssteuer) und anzugeben, ob die Energiesparmassnahme an einem bestehenden Grundstück oder im Rahmen eines Neubaus getätigt wird. Anschliessend werden die steuerlichen Effekte für Aufdachanlagen, Indachanlagen und sonstige Energiesparmassnahmen separat ausgewiesen und mit der Steuerbelastung ohne Energiesparmassnahme verglichen.

Im Anhang werden die betragsmässigen Effekte anhand eines Zahlenbeispiels aus dem erwähnten Berechnungstool dargestellt. Durch die Investition in eine **Sonnenkollektoranlage** (Spalte «sonstige Energiesparmassnahme») an einem bestehenden Gebäude profitiert die steuerpflichtige Person demnach von einer **einmaligen Steuerersparnis** von 6'221.70 Franken im Investitionsjahr und hat dafür anschliessend **jährlich** 52.40 Franken mehr Steuern zu bezahlen.

Veränderung Steuerbelastung	In CHF	In %
Veränderung im Jahr der Investition	-6'221.70	-66.0%
Veränderung in den Folgejahren	+52.40	+0.5%
Gesamthafte Veränderung über Lebensdauer (25 J) ¹⁷	-4'964.10	-2.1%

Die einmalige Steuerersparnis im Investitionsjahr resultiert aus der Abziehbarkeit der Investitionskosten bei der Einkommenssteuer. Die leichte Steuererhöhung in den Folgejahren entsteht, weil die höheren Liegenschaftssteuern und die Mehrbelastung durch den höheren Eigenmietwert die Steuerersparnis durch den Abzug der Unterhaltskosten und die tieferen Vermögenssteuern übersteigen. Bei höheren Unterhaltskosten (bereits bei 2% der Investitionskosten) würde bspw. bereits eine jährliche Steuerersparnis entstehen. Diese Effekte wirken auch bereits im Jahr der Investition, gehen aber betragsmässig durch die Abziehbarkeit der Investitionskosten unter.

Dieselbe Investition in eine **Photovoltaik-Aufdachanlage** hätte jährliche Steuerentlastungen zur Folge, weil sich weder der amtliche Wert bzw. die Liegenschaftssteuer noch der Eigenmietwert erhöhen:

Veränderung Steuerbelastung	In CHF	In %
Veränderung im Jahr der Investition	-6'406.30	-67.9%
Veränderung in den Folgejahren	-171.10	-1.8%
Gesamthafte Veränderung über Lebensdauer (25 J) ¹⁷	-10'512.70	-4.46%

Werden mit der Photovoltaik-Aufdachanlage anschliessend jährlich **Erträge** generiert, so werden diese mit dem übrigen Einkommen progressiv besteuert. Im Ergebnis setzt die Besteuerung aber erst ein, wenn die Erträge den steuerlich abziehbaren Betrag von 10'512.70 Franken überschreiten.

¹⁶ www.taxinfo.ch --> Suche «Steuerliche Effekte bei Energiesparmassnahmen».

¹⁷ Bei gleichbleibenden Faktoren wie das Nettoerwerbseinkommen.

Wird dieselbe Investition im Rahmen eines **Neubaus** getätigt, ergibt sich eine deutlich geringere steuerliche Entlastung, weil die Investitionskosten bei der Einkommenssteuer nicht in Abzug gebracht werden können. Nachfolgend am Beispiel der Photovoltaik-Aufdachanlage:

Veränderung Steuerbelastung	In CHF	In %
Veränderung im Jahr der Investition	-171.10	-1.8%
Veränderung in den Folgejahren	-171.10	-1.8%
Gesamthafte Veränderung über Lebensdauer (25 J) ¹⁷	-4'277.50	-1.8%

Bei einem **Neubau** ergibt sich anstelle einer Entlastung im Investitionszeitpunkt im Falle einer Veräusserung des Grundstückes eine **Entlastung bei der Grundstückgewinnsteuer**. Diese beträgt je nach Besitzesdauer der Liegenschaft zwischen 2 und 63 Prozent der Investitionskosten, also bei der Investition von 30'000 Franken zwischen 600 und 19'000 Franken. Die Steuerersparnis im Falle eines Neubaus dürfte sich in den meisten Fällen als geringer als bei bestehenden Gebäuden erweisen, weil der Grundstücksgewinn aufgrund der Besitzesdauer bereits reduziert ist.

5.1.3 Schlussfolgerungen

Die Kosten der Investition werden **steuerlich unterschiedlich behandelt**, je nachdem ob diese im Rahmen eines **Neubaus oder bei bestehenden Gebäuden** anfallen. Bei bestehenden Gebäuden entsteht durch den Abzug bei der Einkommenssteuer eine einmalige, betragsmässig bedeutende Steuerersparnis. Bei einem Neubau führt nur ein späterer Verkauf zu einer Steuerersparnis, welche sich nach der Höhe des erzielten Grundstücksgewinnes richtet. Die Ungleichbehandlung ist besonders offensichtlich, wenn Erträge generiert werden: Werden Photovoltaikanlagen auf bestehenden Gebäuden installiert, steht den steuerbaren Einkünften (Stromverkauf) der Abzug der entstandenen Kosten gegenüber (einmaliger Abzug Investitionskosten). Damit ist das Nettoprinzip (Erträge sind erst nach Abzug der zu ihrer Erzielung nötigen Aufwendungen steuerbar) als Ausfluss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht. Bei einem Neubau sind die erzielten Erträge dagegen ohne einen entsprechenden Abzug «Brutto» zu versteuern. Die Variante Neubau ist damit steuerlich deutlich unattraktiver, was durch die Aussicht auf eine zukünftige Steuerersparnis bei einem Verkauf wohl nur geringfügig ausgeglichen werden kann.

Die übrigen steuermindernden (Vermögenssteuer, Unterhalt) und steuererhöhenden (Liegenschaftsteuer, Eigenmietwert) Effekte von Energiesparmassnahmen fallen betragsmässig nicht ins Gewicht, es ergibt sich je nach Einzelfall kaum eine Veränderung der Steuerbelastung, ausser bei Photovoltaikanlagen. Die Urteile des Bundesgerichts vom 16. September 2019 haben eine **steuerliche Begünstigung von Photovoltaikanlagen gegenüber sonstigen Energiesparmassnahmen** geschaffen, weil eine Erhöhung des Eigenmietwertes bei allen Arten von Photovoltaikanlagen ausgeschlossen ist. Bei Photovoltaikanlagen resultiert deshalb auch in den Folgejahren stets eine jährliche Steuerersparnis, welche bei Photovoltaik-Aufdachanlagen am höchsten ist, weil bei diesen gar keine steuererhöhenden Effekte entstehen, während Indachanlagen in den amtlichen Wert fliessen und die Liegenschaftsteuer leicht erhöhen. Bei Photovoltaikanlagen entsteht nur im Falle von (unrealistisch) hohen Erträgen keine Steuerersparnis, was aber der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht und nicht zu bemängeln ist.

5.2 Energiesparmassnahmen im Geschäftsvermögen

Energiesparmassnahmen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen können aktiviert und in den Folgejahren steuerwirksam abgeschrieben werden. Führt die Investition zu einem zusätzlichen Ertrag, ist im Ergebnis nur der Nettoertrag steuerbar (Nettoprinzip). Damit ist die Investition im Ergebnis – im Gegen-

satz zum Privatvermögen – über ihre Lebensdauer in jedem Fall abziehbar, sowohl bei bestehenden Gebäuden wie auch im Rahmen eines Neubaus. Die Abschreibungen wirken sich entsprechend ihrem Umfang auf die Erfolgsermittlung aus wie der Abzug der Investitionskosten im Privatvermögen.

Da es im Geschäftsvermögen auch keine Eigenmietwertbesteuerung gibt, ist die durch die Urteile des Bundesgerichts vom 16. September 2019 geschaffene Begünstigung von Photovoltaikanlagen weniger spürbar (sie wirkt sich also primär darin aus, dass Aufdachanlagen nicht in die Liegenschaftssteuer fließen).

6. Zusammenfassende Feststellungen des Regierungsrates

Die Ergebnisse des Prüfauftrages können gestützt auf die obigen Erläuterungen wie folgt zusammengefasst werden:

- Im **Privatvermögen** resultieren **unterschiedliche steuerliche Effekte**, je nachdem ob Energiesparmassnahmen im Rahmen eines **Neubaus oder an bestehenden Bauten** realisiert werden. Zudem haben die Urteile des Bundesgerichts vom 16. September 2019 eine **steuerliche Begünstigung von Photovoltaikanlagen** gegenüber sonstigen Energiesparmassnahmen geschaffen.

Der Kanton Bern muss die festgestellten steuerlichen Unterschiede bei der Veranlagung berücksichtigen: Ein Abzug für die Kosten von Energiesparmassnahmen im Rahmen eines Neubaus ist harmonisierungsrechtlich ausgeschlossen.¹⁸ Die Urteile des Bundesgerichts betreffend Photovoltaikanlagen sind durch den Kanton Bern zwingend umzusetzen. Wäre eine Anpassung der steuerlichen Effekte politisch gewünscht, so müsste diese durch den **Bundesgesetzgeber** vorgenommen werden. Eine gleichmässige Förderung von Energiesparmassnahmen müsste wohl ausserhalb des Systems der Grundstückkosten oder gar ausserhalb des Steuerrechts umgesetzt werden.

- Bei den steuerlichen Effekten im **Geschäftsvermögen** gibt es keine spürbaren Unterschiede zwischen einer Investition im Rahmen eines Neubaus oder an bestehenden Bauten und zwischen Photovoltaikanlagen und übrigen Energiesparmassnahmen. Investitionen sind über die Lebensdauer in jedem Fall abschreibbar. Es sind damit **keine steuerlichen Effekte** erkennbar, welche sich negativ auf Energiesparmassnahmen auswirken.

7. Antrag an den Grossen Rat

Der Regierungsrat beantragt dem Grossen Rat, den vorliegenden Bericht zur Kenntnis zu nehmen.

Anhang 1
– Zahlenbeispiel

Anhang 2
– Merkblatt 5

¹⁸ Art. 9 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14).

Anhang 1: Zahlenbeispiel

Amtlicher Wert	800'000	Bruttoinvestition	30'000		
Hypothek	800'000	Subvention/Einmalvergütung	0		
Nettoerwerbseinkommen (Nettolohn II)	60'000	Erträge	0		
Zins für Schuldzinsen (in % der Hypothek)	1.50%	Unterhalt der Anlage (in % der Bruttoinvestition)	1.25%		
Unterhaltskosten (in % Eigenmietwert Kanton)	35%	Lebensdauer der Anlage (in Jahren)	25		
		Ohne Energiesparmassnahme	Aufdachanlage (Keine Erhöhung des AW, Bew. Vermögen erhöht um 20% der Bruttoinvestition, EMW unverändert)	Indachanlage (AW erhöht um 70% der Bruttoinvestition, EMW unverändert)	sonstige Energiesparmassnahme (AW erhöht um 70% der Bruttoinvestition, EMW entsprechend höher)
Steuerbelastung im Jahr der Investition					
Einkommenssteuern Kanton/Gemeinde	7'132.75	1'337.45	1'320.90	1'436.80	
Vermögenssteuern Kanton/Gemeinde	476.10	398.80	447.15	447.15	
Einkommenssteuer Bund	623.80	90.10	89.30	95.50	
Liegenschaftssteuer (1.50 Promille des amtlichen Wertes)	1'200.00	1'200.00	1'231.50	1'231.50	
Total Steuern	9'432.65	3'026.35	3'088.85	3'210.95	
Veränderungen im Jahr der Investition					
Veränderungen Einkommenssteuern Kanton/ Gemeinde	-	-5'795.30	-5'811.85	-5'695.95	
Veränderungen Vermögenssteuern Kanton/Gemeinde	-	-77.30	-28.95	-28.95	
Veränderungen Einkommenssteuern Bund	-	-533.70	-534.50	-528.30	
Veränderung Liegenschaftssteuern	-	-	31.50	31.50	
Total Veränderungen durch Energiesparmassnahmen in CHF	-	-6'406.30	-6'343.80	-6'221.70	
Veränderungen in den Folgejahren					
Veränderungen Einkommenssteuern Kanton/ Gemeinde	-	-81.90	-102.35	40.95	
Veränderungen Vermögenssteuern Kanton/Gemeinde	-	-77.30	-28.95	-28.95	
Veränderungen Einkommenssteuern Bund	-	-11.90	-14.85	8.90	
Veränderung Liegenschaftssteuern	-	-	31.50	31.50	
Total Veränderungen durch Energiesparmassnahmen in CHF	-	-171.10	-114.65	52.40	
Total Veränderungen nach einer Lebensdauer von 25 Jahren	-	-10'512.70	-9'095.40	-4'964.10	

Merkblatt 5 Natürliche Personen ab 2018



Steuerverwaltung des Kantons Bern

Grundstückskosten

1 Einleitung

Dieses Merkblatt erläutert Grundeigentümern, Nutzniessern oder wohnrechtsberechtigten Personen, welche **tatsächlichen Kosten** gemäss der Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten¹ (VUBV) in der jährlichen Steuererklärung geltend gemacht werden dürfen.

Nachfolgende Ausführungen richten sich daher nur an Grundeigentümer, Nutzniesser und wohnrechtsberechtigte Personen, die **nicht** den **Pauschalabzug**² wählen.

Ab Steuerjahr 2020 erfährt die VUBV eine Anpassung aufgrund des Energiegesetzes des Bundes.
Mehr dazu unter www.be.ch/taxinfo > im Feld «Suchen» den Begriff «Umsetzung Energiegesetz» eingeben.

2 Welche Kosten gibt es?

Die für eine Liegenschaft und ein bestehendes Gebäude aufgewendeten Kosten werden steuerrechtlich unterschiedlich behandelt:

2.1 Unterhaltskosten (werterhaltende Kosten)

Diese Kosten können in der jährlichen Steuererklärung geltend gemacht werden.

2.2 Investitionen zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien

Diese Kosten werden wie Unterhaltskosten behandelt und können in der jährlichen Steuererklärung geltend gemacht werden.

2.3 Denkmalpflegekosten

Diese Kosten können in der jährlichen Steuererklärung geltend gemacht werden, wenn sie nicht durch Subventionen gedeckt sind.

2.4 Betriebs- und Verwaltungskosten

Diese Kosten können in der jährlichen Steuererklärung geltend gemacht werden. In Ziffer 12 des Ausscheidungskatalogs (siehe Seite 4ff.) ist detailliert dargestellt, welche Kosten in welchem Umfang als Betriebs- und Verwaltungskosten in Abzug gebracht werden können.

2.5 Liegenschaftssteuern, Baurechtszinsen

Diese Kosten werden in der jährlichen Steuererklärung immer in der tatsächlichen Höhe zum Abzug zugelassen.

2.6 Wertvermehrende Kosten

Aufwendungen, die den Wert einer Liegenschaft erhöht haben und daher nicht als Unterhaltskosten abziehbar sind, können **bei** einem allfälligen **späteren Verkauf** der Liegenschaft **vom** steuerbaren **Grundstücksgewinn** als Anlagekosten **in Abzug** gebracht werden. In der **jährlichen Steuererklärung** werden sie **nicht** zum Abzug **zugelassen**.

2.7 Sonstige Kosten

Kosten, die keiner der vorgenannten Kategorien zugeordnet werden können, sind typischerweise Lebenshaltungskosten und als solche steuerlich nicht abziehbar.

3 Was sind Unterhaltskosten?

Unterhaltskosten sind Aufwendungen, die dazu dienen, eine Liegenschaft in **ihrem Wert bzw. bisherigen Zustand zu erhalten**. Man spricht deshalb von werterhaltenden Kosten.

Unterhalt setzt somit voraus, dass ein Wertverlust droht oder bereits eingetreten ist, mit anderen Worten, dass etwas **unterhaltsbedürftig** ist. Kriterien dafür sind die **Lebensdauer** und die **Funktionsfähigkeit** eines Gebäudebestands bzw. einer Installation.

Die Abgrenzung zwischen Unterhalt (werterhaltenden Kosten) und wertvermehrenden Kosten erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Massstab ist hierbei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern der des konkret instand gehaltenen Gebäudeteils oder der ersetzten Installation.

Aufwendungen, bei denen **nur ein Teil werterhaltend** ist, dürfen nicht vollumfänglich als Unterhaltskosten abgezogen werden. Der werterhaltende Anteil der Aufwendungen ist **anhand** eines angemessenen **Verteilschlüssels** auszuscheiden.

¹ Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken

² Ausführliche Informationen zu den Voraussetzungen und zur Höhe des Pauschalabzuges siehe Wegleitung > Grundstücke/Liegenschaften > Grundstückskosten > Pauschalabzug

Im Ausscheidungskatalog ist detailliert dargestellt, welche Kosten in welchem Umfang als Unterhalt in Abzug gebracht werden können (siehe Seite 4ff.).

Bei **Stockwerkeigentum** gelten als Unterhaltskosten die Aufwendungen für den Unterhalt der Wohnung der Stockwerkeigentümerin oder des Stockwerkeigentümers (Sonderrecht) und der gemeinschaftlichen Gebäudeteile wie Treppenhaus, Lift, Einstellhalle, Brandmelder (Gemeinschaftskosten) sowie die **Beiträge an den Erneuerungs- und Reparaturfonds** für den Unterhalt des gemeinschaftlichen Eigentums³.

4 Was sind keine Unterhaltskosten?

Nicht als Unterhaltskosten gelten wertvermehrende Aufwendungen (Verbesserungen, Neueinrichtungen) und Kosten, die sonstige Lebenshaltungskosten darstellen und weder wertvermehrend noch werterhaltend sind.

Beispiele für sonstige, nicht abziehbare Kosten:

- Gartenreinigungs- und Gartenräumarbeiten;
- Aufwand für Blumen- und Gemüsekulturen;
- Planungs- und Vermessungskosten;
- Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben;
- Notariatsgebühren;
- Kosten für die Errichtung von Grundpfandschulden;
- Vermittlungsprovisionen und weitere Kosten, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung von Grundstücken verbunden sind.

5 Was gilt bei Umbaukosten?

Umbaukosten können unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich abziehbar sein.

Die **Kosten** für den Abbruch von Gebäudeteilen und deren Neuaufbau sind als Unterhalt **abziehbar**, soweit es sich um **gleichwertigen Ersatz** handelt. Gleichwertiger Ersatz liegt **nicht** vor, wenn durch den Umbau eine **Nutzungsänderung bzw. Nutzungserweiterung** oder **Grundrisserweiterung** erfolgt. Ausserdem sind die Kosten für **Grundrissveränderungen** durch das **Versetzen** oder das **Herausreissen von Wänden kein Unterhalt**.

Kosten für den Abriss und gleichwertigen Ersatz **bestehen der Installationen** (Küche/Bad) können Unterhalt sein

- auch wenn der Grundriss der Wohnung **verändert** wurde,
- wenn die neue Installation den gleichen **Funktionsstandard** hat wie die ersetzte.

Wird ein Gebäude, Gebäudeteil oder eine Anlage neu errichtet, ist dies ein **Neubau**, und die Aufwendungen dafür sind grundsätzlich **nicht abziehbar**.

6 Was gilt bei Aufwendungen für Balkon, Garage, Schwimmbad, Unterstand, Gartenhaus oder ähnliches?

Balkon, Garage, Schwimmbad, Unterstand, Gartenhaus oder ähnliche Objekte gelten als Anbau oder freistehende

Baute mit Nebenbau-Charakter. Aufwendungen für Unterhalt an solchen Bauten sind nur steuerlich abziehbar, wenn die Baute im amtlichen Wert enthalten ist bzw. sein sollte.

Die Kosten für den Abriss und gleichwertigen Ersatz einer solchen Baute können Unterhalt sein, auch wenn die Baute an einem anderen Platz auf demselben Grundstück neu erstellt wird (grundstückbezogene Betrachtung).

Die Kosten für den Abriss und gleichwertigen Ersatz einer solchen Baute sowie sonstige bauliche Massnahmen sind **kein** Unterhalt, wenn eine **Nutzungsänderung** erfolgt. Bei einer **Nutzungserweiterung** sind die auf die Nutzungserweiterung entfallenden Kosten **kein Unterhalt**.

7 Was gilt bei Investitionen zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien?

Werden an bestehenden Gebäuden Massnahmen zur rationellen Energieverwendung bzw. zur Nutzung erneuerbarer Energie durchgeführt, sind die Kosten dafür gleich wie Unterhaltskosten abziehbar.

Im Zusammenhang mit einem **Neubau** (Gebäude oder Gebäudeteil) erfolgte Investitionen zur rationellen Energieverwendung bzw. zur Nutzung erneuerbarer Energien sind **nicht abziehbar**.

Im Ausscheidungskatalog ist detailliert dargestellt, welche Kosten in Abzug gebracht werden können (siehe Seite 4ff.).

8 Wann können die Kosten geltend gemacht werden?

Im **Steuerjahr, in dem die Rechnung gestellt worden ist**, darf die steuerpflichtige Person die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten, Investitionen zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien sowie Denkmalpflegekosten geltend machen.

Liegt für **bereits abgeschlossene** und klar abgrenzbare **Arbeiten** eine **Teilrechnung** mit detaillierten Angaben vor, kann der **Teilrechnungsbetrag** geltend gemacht werden. Nicht abziehbar sind hingegen Akontozahlungen.

9 Wie sind die Kosten geltend zu machen?

Im Steuerrecht gilt gemäss allgemeiner Regel über die Verteilung der Beweislast, dass die steuerpflichtige Person steuermindernde und -aufhebende Tatsachen beweisen muss. Es ist daher Angelegenheit der steuerpflichtigen Person, für sämtliche geltend gemachten Kosten darzulegen, ob es sich um Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten, Investitionen zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien, Denkmalpflegekosten, Liegenschaftssteuern oder Baurechtszinsen handelt.

Die steuerpflichtige Person deklariert die Kosten in der Steuererklärung. Wenn die Steuerverwaltung den Nachweis verlangt, dass die geltend gemachten Kosten tatsächlich angefallen sind, sind die entsprechenden Belege (Rechnungskopien etc.) einzureichen.

³ Ausführliche Informationen zu den Voraussetzungen und zur Höhe des Pauschalabzuges siehe Wegleitung > Grundstücke/Liegenschaften > Grundstückskosten > Pauschalabzug

10 Welche Besonderheiten gelten für Unterhaltskosten?

Es obliegt der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, dass und in welchem Umfang die geltend gemachten Aufwendungen Unterhaltskosten darstellen.

Im TaxInfo Beitrag «Grundstückskosten» steht dafür eine Tabelle zur Verfügung.

Die Steuerverwaltung prüft die Angaben der Steuerpflichtigen anhand von geeigneten Beweismitteln. Dazu gehören z. B.:

- Tabellarische Übersicht über die Kosten und deren Aufteilung;
- Kopie der Gesamtkostenabrechnung;
- Kopien der einzelnen Rechnungen;
- Kopie des Baugesuchs;
- Kopie des Bauplans;
- Kopie des Baubeschriebs;
- Fotos vorher / nachher.

Im Zusammenhang mit einem Umbau oder einer umfangreichen Renovation ist der Nachweis über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau bzw. der Renovation erforderlich.

Nur wenn der Unterhaltscharakter der geltend gemachten Kosten nachgewiesen wird, kann ein Abzug gewährt werden.

11 Was gilt für Liegenschaften im Geschäftsvermögen?

Für Liegenschaften im Geschäftsvermögen sind bezüglich Bilanzierung die Vorschriften des Handelsrechts massgebend. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern stellen die Anlagekosten die Obergrenze dar. Massgeblich sind die Bestimmungen der Abschreibungsverordnung (AbV)⁴.

Die Beurteilung des Liegenschaftsaufwandes kann sinn gemäss nach dem Ausscheidungskatalog dieses Merkblatts erfolgen, sofern es sich um Kosten für reine Unterhaltsarbeiten oder um Aufwand für den Ersatz von bestehenden Einrichtungen handelt. Kosten erstmaliger Einrichtungen sind im Geschäftsvermögen zu aktivieren.

Bitte beachten

Die Qualifikation als Unterhalts- oder Anlagekosten bestimmt nicht unmittelbar den Umfang der Veränderung des amtlichen Wertes oder des Mietwertes.

Für die Festsetzung des amtlichen Wertes und des Mietwertes gelten andere Kriterien (Art. 52ff. StG; Art. 25 StG).

⁴ Abschreibungsverordnung (AbV)

Ausscheidungskatalog

Gebäude aussen

Aussenwände	1
Fassaden, Fenster, Balkone, Storen, Fensterläden	1.1
Brandmauer	1.2
Wintergarten	1.3
Schadenbehebung	1.4
Gerüstungen	1.5
Dächer	2
Flach- und Giebeldächer, Spenglerarbeiten,	
Blitzableiter	2.1
Dachstockausbau	2.2
Hausbock und Schwamm	2.3
Gerüstungen	2.4

Gebäude innen

Wände im Innern, Decken	3
Maler- und Tapeziererarbeiten, Wand- und	
Deckenverkleidungen, Türen	3.1
Treppen, Treppenhaus, Geländer	3.2
Aufzug, Lift	3.3
Bodenbeläge	4
Innenräume	4.1
Aussen (Balkone, Terrassen)	4.2
Küche, Bad, Waschküche	5
Kücheneinrichtungen	5.1
Küchengeräte	5.2
Badezimmer / sanitäre Einrichtungen	5.3
Waschmaschine, Tumbler	5.4
Heizungen, Lüftungen	6
Wärmeerzeugung, Heizkessel	6.1
Umstellen der Energie, Alternativsysteme	6.2
Zusätzliche thermische Installation	6.3
Kaminanlagen	6.4
Heizöltank/Tankraum	6.5
Cheminée, Kachelofen, Cheminéeofen	6.6
Anschluss an Fernwärmeheizung	6.7
Warmwasseraufbereitung (Boiler)	6.8
Lüftung, Klimaanlage, Dampfabzug	6.9
Sanitäre / elektr. Installationen, Brandverhütung	7
Leitungen im allgemeinen	7.1
Sanitäre und Heizungs-Verteilung	7.2
Elektrische Installationen	7.3
Individuelle Empfangsanlagen für Funk, Radio, TV	7.4
Brandverhütung	7.5
Alarmanlage	7.6
Schwimmbad innen/Sauna/Solarium	8
Schwimmbad	8.1
Beheizung	8.2
Sauna	8.3
Solarium	8.4
Umgebung	9
Umgebungs- und Gartenarbeiten	9.1
Kanalisationen und Hauszuleitungen	9.2
Serviceabonnemente	10
Verschiedenes	11
Abbruch- und Räumungsarbeiten	11.1
Anwalts-, Handänderungskosten, Notariatskosten	11.2
Architekten- und Ingenieurhonorare	11.3
Baubewilligungen	11.4
Eigenleistungen, Eigenarbeit	11.5
Erschliessungsbeiträge	11.6
Naturereignisse/ Schäden durch Dritte	11.7
Vermessung, Parzellierung	11.8
Werkzeuge	11.9
Kosten für Betrieb und Verwaltung	12
Grundgebühren (wiederkehrend)	12.1
Verbrauchsabhängige Auslagen	12.2
Heizungs-, Warmwasseraufbereitungskosten	12.3

Investitionen, die dem Energiesparen oder dem Umweltschutz (**E**) dienen, können wie Unterhalt zum Abzug gebracht werden. Zur Anwendbarkeit des Ausscheidungskatalogs für Liegenschaften im Geschäftsvermögen siehe Ziffer 11, Seite 3.

Massnahmen		E	Unterhalt
Gebäude aussen			
1	Aussenwände		
1.1	Fassaden, Fenster, Balkone, Storen und Fensterläden		
1.1.1	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Malerarbeiten c. Fassadenreinigung (Hochdruck) d. Dichtungen von Fugen und Abschlüssen zur Vermeidung unerwünschter Luftwechsel	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.1.2	Fassadenrenovierungen a. Neuanstrich, Ersatz einer bestehenden Verkleidung b. Neuverkleidung durch Eternit, Aluminium usw. oder anderes statt Bemalung bzw. Überdecken einer vorbestandenen Verkleidung c. Renovationsarbeiten an Naturstein-Fassaden (Sandstein) d. Fassadenisoliationsarbeiten (mind. 3 cm) inkl. Verkleidung, Anpassen der Fensterbänke und Halterungen e. hinterlüftete Fassadenverkleidung im Zusammenhang mit Wärmedämmung	E E	$\frac{1}{1}$ $\frac{2}{3}$ $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.1.3	Isolationen Als Isolationsmassnahme gilt steuerlich nur, was – die <i>beheizten Räume gegen aussen abgrenzt</i> (Dach, Dachboden, Aussenwände, Kellerdecke) – der <i>Wärmedämmung in erster Linie dient</i> und – eine <i>Wirkung</i> hat, die bezogen auf das Gesamtgebäude <i>erheblich ist</i> (Gerüstkosten, Projektierungsaufwendungen und Honorare nur anteilmässig) a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neuinsolation	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.1.4	Einfach-, Doppel- und Mehrfachverglasungsfenster, Türen a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersatz von Fenstern durch energetisch bessere Fenster als vorbestehend c. Aussentüren/Garagetore (siehe Pkt. 3.1.5)	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.1.5	Windfang a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neubau von <i>unbeheizten</i> Windfängen (ohne Schaffung von überdimensionalem zusätzlichem Raum)	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.1.6	Sonnenstoren a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neueinbau c. Ersatz mit neuem elektrischem Antrieb		$\frac{1}{1}$ – $\frac{1}{2}$
1.1.7	Fensterläden und Rollläden a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neueinbau c. Rollläden anstelle von Fensterläden	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.1.8	Balkone, Terrassen (Bodenbeläge siehe unter Pkt. 4.2) a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neueinbau Verglasung		$\frac{1}{1}$ –
1.2	Brandmauer a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Erstellen von Brandmauern: – im Zusammenhang mit Anbauten – auf Verlangen der Feuerpolizei		$\frac{1}{1}$ – $\frac{1}{2}$
1.3	Wintergarten a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neueinbau		$\frac{1}{1}$ –
1.4	Schadenbehebung a. Bekämpfung von Holzschädlingen b. Behebung von Feuchtigkeitsschäden c. Behebung von Folgeschäden nach äusseren Einwirkungen wie Erddruck, Bodensenkung usw.		$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
1.5	Gerüstungen Gerüstkosten sind proportional nach den Anteilen Unterhalts- und Anlagekosten aufzuteilen		
2	Dächer		
2.1	Flach- und Giebedächer, Spenglerarbeiten und Blitzableiter		
2.1.1	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Verbessern der thermischen Isolation	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
2.1.2	Flachdächer a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Umkehrdach auf bestehendes Dach (Wärmedämmung)	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
2.1.3	Giebedächer/Estricheinbau Erstellen eines Dachstuhls inklusive Bedachung über ein undichtes Flachdach a. Dachraum ungenutzt (ohne Zugang) b. Dachraum genutzt als Estrich c. Dachraum genutzt als Wohnraum		$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{2}$ –

Massnahmen		E	Unterhalt
2.1.4	Spenglerarbeiten a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neueinbau und Erweiterung infolge Um-, An- und/oder Aufbau c. Dachrinnen: Reparatur oder gleichwertiger Ersatz		$\frac{1}{1}$ – $\frac{1}{1}$
2.1.5	Unterdach a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Erstmals Anbringen eines Unterdaches ohne thermische Isolation c. gleichwertiger Ersatz des Unterdaches kombiniert mit zusätzlicher thermischer Isolation d. Erstmals Anbringen eines Unterdaches kombiniert mit zusätzlicher thermischer Isolation		$\frac{1}{1}$ – $\frac{1}{1}$ E $\frac{1}{1}$
2.1.6	Blitzableiter a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Neueinbau und Erweiterung		$\frac{1}{1}$ –
2.2	Dachstockausbau Einbau von Zimmern oder Wohnungen		–
2.3	Hausbock und Schwamm Kosten für deren Bekämpfung (Holzbehandlung)		$\frac{1}{1}$
2.4	Gerüstungen Gerüstkosten sind proportional nach den Anteilen Unterhalts- und Anlagekosten aufzuteilen		

Gebäude innen

3 Wände im Innern, Decken

3.1	Maler- und Tapezierarbeiten, Wand- und Deckenverkleidungen, Türen		
3.1.1	a. Auffrischen/Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. im Zusammenhang mit Umbauarbeiten und Anbauten c. Anbringen einer inneren Isolation an Fassadenwänden oder Kellerdecken		$\frac{1}{1}$ – E $\frac{1}{1}$
3.1.2	Wand- und Deckenverkleidungen als Ersatz für fällige Gips- und Malerarbeiten a. Verkleidung aus Holz oder schallhemmend inklusive Malerarbeiten b. Verkleidung aus Pavatex- oder Spanplatten inklusive Malerarbeiten		$\frac{2}{3}$ $\frac{1}{1}$
3.1.3	Plattenarbeiten, Fliesen a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. in Küche oder Badezimmer anstelle von Malerarbeiten		$\frac{1}{1}$ $\frac{2}{3}$
3.1.4	Trennwände erstellen alt 1 Zimmer, neu 2 Zimmer		–
3.1.5	Türen, Kipptore (Garagen) a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau c. Ersatz mit Komfortverbesserung d. Ersatz mit aut. Torantrieb (Ersetzen eines einfachen Garagentores durch ein automatisches)		$\frac{1}{1}$ – $\frac{2}{3}$ $\frac{1}{2}$
3.2	Treppen, Treppenhaus, Geländer a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersatz mit Qualitätssteigerung (z. B. Ersatz einer Holztreppe durch eine Betontreppe)		$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{2}$
3.3	Aufzug, Lift a. Reparatur, gleichwertiger Ersatz b. Erstmals Einbau c. Ersatz mit Komfortverbesserung		$\frac{1}{1}$ – $\frac{2}{3}$

4 Bodenbeläge

4.1	Innenräume a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz (auch Parkett/Platten anstelle Teppich) b. Ersatz mit Komfortverbesserung (z. B. Parkett statt Laminat) c. neu verlegen, wenn früher nicht bewohnbar d. neu verlegen auf Zement- oder anderem Unterlagsboden infolge grösserer Umbauarbeiten oder Anbauten e. Parkett neu schleifen und neu versiegeln		$\frac{1}{1}$ $\frac{2}{3}$ – – $\frac{1}{1}$
4.2	Aussen (Balkone, Terrassen) a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Abdichten des Terrassenbodens und Verlegen von Platten auf die Abdichtung c. Isolieren und Abdichten des Terrassenbodens d. Auftragen einer Bodenfarbe auf Zementboden	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{2}{3}$ $\frac{1}{1}$ –

5 Küche, Bad, Waschküche

5.1	Kücheneinrichtungen (im amtlichen Wert enthalten)		
5.1.1	Reparatur/gleichwertiger Ersatz		$\frac{1}{1}$
5.1.2	Küchenkombination inklusive Folgekosten a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersatz mit Komfortverbesserung (z. B. Chromstahl oder Steinabdeckung anstelle von Kunststoff/Kunstharzbeschichtung) c. Küchenkombination anstelle bisheriger frei stehender Einrichtung		$\frac{1}{1}$ $\frac{2}{3}$ $\frac{1}{3}$

Massnahmen		E	Unterhalt
5.2	Küchengeräte (im amtlichen Wert enthalten) a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau c. Ersatz mit Komfortverbesserung (z.B. Ersatz Backofen durch Kombigerät, Ersatz Kühlschrank durch Gerät mit grösserem Volumen und Tiefkühlfach)		$\frac{1}{1}$ – $\frac{2}{3}$
5.3	Badezimmer/sanitäre Einrichtungen (im amtlichen Wert enthalten) a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Ersatz mit Komfortverbesserung (z.B. Einbau Dusch-WC) c. zusätzliche Einrichtungen (z.B. zusätzliche Dusche, zusätzliches Lavabo oder Doppellavabo anstelle eines Lavabos)		$\frac{1}{1}$ $\frac{2}{3}$ –
5.4	Waschmaschine, Tumbler (im amtlichen Wert enthalten) a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. erstmalige Anschaffung		$\frac{1}{1}$ –
6 Heizungen, Lüftungen			
6.1	Wärmeerzeugung, Heizkessel		
6.1.1	Reparatur / gleichwertiger Ersatz, inkl. Installationen		$\frac{1}{1}$
6.1.2	Ersatz mit Erweiterung		Anteil
6.1.3	Durchlauferhitzer a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Neuanschaffung		$\frac{1}{1}$ –
6.1.4	Fest installierte Elektroheizungen a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Neuinstallation		$\frac{1}{1}$ –
6.2	Umstellen der Energie, Alternativsysteme		
6.2.1	Umstellen auf Holz-, Gas- oder andere Systeme (bei gleich bleibendem Heizvolumen)		$\frac{1}{1}$
6.2.2	Ersetzen einer Warmlufttagenheizung, von Öl-, Holz- und Kohleofen durch eine Zentralheizung		$\frac{1}{2}$
6.2.3	Spezielle Installationen (rationelle Energienutzung) Einbau von Wärmepumpen, Wärme-Rückgewinnungsanlagen, Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien wie Holzfeuerungsanlagen, Anlagen zur Nutzung der Sonnen- und Windenergie, Geothermie, Photovoltaik-anlagen, Biogasanlagen, inkl. Installationskosten soweit für den Eigengebrauch und bei gleichbleibendem Heizvolumen (jedoch ohne Anlagen zur Beheizung von Schwimmbädern, Gewächshäusern und dergleichen)	E	$\frac{1}{1}$
6.3	Zusätzliche thermische Installation		
6.3.1	im Allgemeinen a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Ersatz bestehender Heizkörperventile durch Thermostatventile		$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$
6.3.2	Ersteinbau einer automatischen Regulierung der Wärmeproduktion	E	$\frac{1}{1}$
6.3.3	Ersteinbau eines elektronischen Wärmekostenverteilers	E	$\frac{1}{1}$
6.3.4	Verbesserung der Wärmedämmung (Kessel, Warmwasserspeicher, Leitungen, Verteiler und Armaturen) in unbeheizten Räumen	E	$\frac{1}{1}$
6.3.5	Einbau von Messeinrichtungen zur Verbrauchsmessung der flüssigen Brennstoffe (Öldurchlaufzähler)	E	$\frac{1}{1}$
6.3.6	Einbau von Betriebsstundenzähler bei Heizkessel, Brenner und Umwälzpumpen	E	$\frac{1}{1}$
6.3.7	Ersteinbau von Thermostatventilen (z.B. DANFOSS®)	E	$\frac{1}{1}$
6.3.8	Wandstrahler und Deckenstrahler (inkl. Zusatzheizgerät) a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Neuanschaffung		$\frac{1}{1}$ –
6.4	Kaminanlagen		
6.4.1	Reparatur / gleichwertiger Ersatz		$\frac{1}{1}$
6.4.2	Kaminsanierung (inkl. Kamineinsätze) im Zusammenhang mit dem Ersatz eines Wärmeerzeugers	E	$\frac{1}{1}$
6.5	Heizöltank/ Tankraum		
6.5.1	Ersatz/Tanksanierung sowie Tankrevisionen		$\frac{1}{1}$
6.5.2	Ersteinbau inkl. Tankraum		–
6.5.3	Bisher im Erdreich, neu Einrichtung im Keller, Öltank, Auffangwanne (in Stahl oder Kunststoff) inklusive deren Abdichtung a. bei neu kleinerem oder gleichbleibendem Inhalt b. bei neu grösserem Inhalt c. Ausserbetriebsetzung des alten Tanks (Auffüllen, Grabarbeiten, Instandstellung des Grundstücks/ Gartens usw.) d. Renovation Tankraum und Ergänzungen im Zusammenhang mit einschlägigen Vorschriften (Überlaufsicke, Leckwarngeräte) e. Vorschriftsgemässes Neuerstellen bzw. Einrichten des Tankraumes		$\frac{1}{1}$ Anteil $\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ –
6.6	Cheminée, Kachelofen (Hafnerarbeiten), Cheminéeofen		
6.6.1	a. Reparatur / gleichwertiger Ersatz b. Umbau einfaches Cheminée in Warmluftcheminée c. Ersteinbau inkl. Kamineinsatz	E	$\frac{1}{1}$ $\frac{1}{1}$ –
6.7	Anschluss an Fernwärmeheizung Ausserbetriebnahme einer bestehenden Heizungsanlage und Anschliessen an ein Fernwärmenetz (inkl. Anschlussgebühr)	E	$\frac{1}{1}$

Massnahmen		E	Unterhalt
6.8	Warmwasseraufbereitung (Boiler)		
6.8.1	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinrichtung und zusätzliche Einrichtung		–
	c. Ersatz durch grösseres Modell		Anteil
	d. Neueinrichtung zusätzlich zum bestehenden Heizkessel für die Warmwasseraufbereitung im Sommer	E	1/1
	e. Entkalken der Warmwasseranlage		1/1
6.8.2	Einbau von Erfassungsgeräten zur verbrauchsabhängigen Warmwasserkostenabrechnung	E	1/1
6.9	Lüftung, Klimaanlage, Dampfabzug		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Neueinrichtung		–
7	Sanitäre und Elektrische Installationen, Brandverhütung		
7.1	Leitungen im allgemeinen (Wasser, Heizung, Elektrisch, Gas, Telefon, TV usw.)		
7.1.1	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Neueinrichtungen/Erweiterungen		–
7.1.2	Entkalken alter Leitungen		1/1
7.1.3	einmalige Anschlussgebühren		–
7.2	Sanitäre und Heizungs-Verteilung		
7.2.1	Wasser-Enthärtungsanlagen		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–
	c. Chemikalien für Wasserenthärter		–
7.2.2	Heizkörper (Radiatoren)		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Neueinrichtungen/Erweiterungen		–
7.3	Elektrische Installationen (z. B. Elektrotabelleau)		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz (ohne Beleuchtungskörper = Mobilfär)		1/1
	b. Neueinrichtungen/Erweiterungen		–
	c. Unterputzverlegung (ohne Erweiterung)		1/1
7.4	Individuelle Empfangsanlagen für Funk, Radio, TV usw. (Antennen, Satellitenschüsseln) als Hauptanlage		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–
7.4.1	Anschluss an Gemeinschaftsanlage		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. erstmalige Installation		–
	c. Anschlussgebühr		–
	d. Empfangs- und Grundgebühren von Kabel- und Rundfunknetzbetreibern		–
7.5	Brandverhütung		
	Überwachungs- und Löschanlagen		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–
7.6	Alarmanlage		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau/Erweiterung der Anlage		–
	c. Kosten der Überwachung/Wartung (Abonnement)		–
	d. Leitungsgebühr für direkte Alarmierung		–
8	Schwimmbad innen/Sauna/Solarium		
8.1	Schwimmbad		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–
	c. Betriebskosten (Filter, Pumpe, Chemikalien)		1/1
8.2	Beheizung		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–
8.3	Sauna (im amtlichen Wert enthalten)		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–
8.4	Solarium (fest eingebaut)		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz		1/1
	b. Ersteinbau		–

Massnahmen		E	Unterhalt
9	Umgebung		
9.1	Umgebungs- und Gartenarbeiten Grundsatz Bei selbstgenutzten Liegenschaften (Einfamilienhaus, Stockwerkeigentum, Wohnung im Mehrfamilienhaus mit alleiniger und ausschliesslicher Benutzung des Gartens durch den Besitzer) gelten alle Kosten die der Kommodität dienen, wie z.B. jährlich wiederkehrende Räumungs- und Reinigungsarbeiten, Rasenunterhalt, Schneeräumung, Aufwand für Blumen- und Gemüsegärten sowie zur Gewinnung von Baumfrüchten und Beeren als Einkommensverwendung und sind nicht abziehbar. Bei Mehrfamilienhäusern gelten Rasenmähen, Schneeräumung usw. als Unterhalt, sofern die Gartenanlage sämtlichen Bewohnern zur Verfügung steht und die Kosten nicht den Mietern über die Nebenkostenabrechnung weiterbelastet wird.		
9.1.1	Gartenanlage a. Garten erstmals neu anlegen, inkl. die erstmalige Anlage von nicht begehbaren Feuchtbiotopen als auch von Trockenbiotopen b. Erstmaliges Ansetzen von Bäumen, Sträuchern und Pflanzen c. Pflege und Ersatz derjenigen Pflanzen, die das Jahr überdauern (inkl. Abfuhr des Schnittgutes) d. Zaun- und Mauerreparaturen (innerhalb des Gartens) e. Wegausbesserungen (innerhalb des Gartens) f. Reparatur und Ersatz von Biotopen in gleicher Ausführung	– – 1/1 1/1 1/1 1/1	
9.1.2	Terraingestaltung/Neugestaltung a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ausgraben, Auffüllen, Planieren usw.	1/1 –	
9.1.3	Feste Einfriedung (Stütz- und Gartenmauer, Lärm- oder Sichtschutz) a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau (Neuanlage)/Erweiterung c. Instandstellung mit Qualitätsverbesserung	1/1 – Anteil	
9.1.4	Zufahrt/Vorplatz a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz (bei gleich bleibender Fläche) b. erstmaliger Belageeinbau (Teerung, Pflastersteine, Zementplatten usw.) c. mit Zement-Verbundsteinen oder Beton- und Teerasphaltbelägen – Ersatz bei vergleichbarer Qualität – bisher gekoffert Kiesplatz – bisher Naturplatz ohne Koffierung d. mit Natursteinpflasterung anstelle von Zementverbundsteinen	1/1 – 1/1 1/4 – 1/2	
9.1.5	Bodenverbesserung Entwässern, Humusieren, Stützen usw.	–	
9.1.6	Gartensitzplatz a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau/Anteil Erweiterung infolge Um- und/oder Anbau oder für Neubauten	1/1 –	
9.1.7	Schwimmbad aussen (im amtlichen Wert enthalten) a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau c. Abdeckung – gleichwertiger Ersatz – Erstinstallation – Ersatz mit Komfortverbesserung d. Betriebskosten (Filter, Pumpe, Chemikalien)	1/1 – 1/1 – Anteil 1/1	
9.1.8	Beheizung Schwimmbad a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau	1/1 –	
9.1.9	Schwimnteich (im amtlichen Wert enthalten)/Biotop a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau	1/1 –	
9.2	Kanalisationen und Hauszuleitungen inklusive Aushub und Erdarbeiten		
9.2.1	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz b. Ersteinbau c. Erweiterung infolge Anbau/Umbau d. Reinigung (Kanalspülung) und entleeren e. Anschluss an Entsorgungsnetz mit gleichzeitigem Stilllegen von bestehenden Gruben, Kläranlagen und ähnlichem f. Ersatz/Erneuerung von bestehenden Gruben, Kläranlagen und ähnlichem g. Ersatz/Erneuerung/Vergrösserung von bestehenden Gruben, Kläranlagen und ähnlichem: Aufteilung der Kosten nach Volumen bestehend (= Unterhalt)/neu (= Anlagekosten) h. einmalige Anschlussgebühren	1/1 – – 1/1 1/2 1/1 Anteil –	
9.2.2	Wasser- und Hauszuleitung a. Anschliessen an ein anderes, gemeinschaftliches Verteilnetz b. Anschlussgebühr	1/1 –	

Massnahmen		E	Unterhalt
9.2.3	Trennsystem		
	a. Reparatur/gleichwertiger Ersatz der Kanalisationsleitung im Zusammenhang mit dem Anschliessen ans Trennsystem (inklusive Grabarbeiten)		1/1
	b. Anschliessen des Oberflächenwassers ans Trennsystem (inklusive Grabarbeiten)		–
	c. einmalige Anschlussgebühr		–
9.2.4	Drainage (Entwässerung des Bodens oder Sumpflandes)		–
10 Serviceabonnemente			
	Servicearbeiten an Installationen dienen dem Unterhalt. Die Kosten für Serviceabonnemente (inkl. Kosten für Kaminfeger-Arbeiten) können daher als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht werden.		1/1
11 Verschiedenes			
11.1	Abbruch- und Räumungsarbeiten Kosten sind proportional nach den Anteilen Unterhalts-/Anlagekosten aufzuteilen. Kosten für nicht ausgeführte Projekte stellen Einkommensverwendung dar und sind deshalb nicht abzugsfähig.		
11.2	Anwaltskosten, Handänderungskosten, Notariatskosten a. Anwalts-, Notariats- oder Gerichtskosten, Vermittlungsprovisionen und allfällig weitere Kosten in direktem Zusammenhang mit Kauf oder Verkauf von Grundeigentum b. Anwalts- und Prozesskosten im Zusammenhang mit Mietangelegenheiten (Erträge) c. Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Kosten für die Errichtung von Grundpfandschulden		– 1/1 –
11.3	Architekten- und Ingenieurhonorare Soweit sie Arbeiten an Gebäuden betreffen, sind Architekten-, Ingenieur- und übrige Honorare (z.B. Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte) proportional nach den Kostenanteilen Unterhalts-/Anlagekosten aufzuteilen. Kosten für nicht ausgeführte Projekte stellen Einkommensverwendung dar und sind deshalb nicht abzugsfähig.		
11.4	Baubewilligungen		–
11.5	Eigenleistungen, Eigenarbeit (ohne Materialkosten) Selbstständig Erwerbstätige sofern als Einnahmen verbucht und nicht wertvermehrend		– 1/1
11.6	Erschliessungsbeiträge Erschliessungsbeiträge an Gemeinden für Strassen, Trottoir usw., inkl. erste Teerung der Strassen und Zufahrten (Perimetergebühren)		–
11.7	Naturereignisse/Schäden durch Dritte Naturereignisse, Schäden durch Dritte (z.B. Ölunfall) soweit Ersatz-, Reparatur- und Instandstellungskosten, nach Abzug Leistungen Dritter (z.B. Versicherungsleistungen)		1/1
11.8	Vermessung, Parzellierung a. Kosten für Vermessung, Parzellierung, Grundbuchgebühren, Güterzusammenlegung, Feldregulierung, Baulandumlegung b. Wiederherstellung von Grundstücksgrenzen, Nachvermessungen		– 1/1
11.9	Werkzeuge Werkzeuge aller Art, Heimwerkgeräte usw.		–
12 Kosten für Betrieb und Verwaltung			
	Betriebskosten Als Betriebskosten sind abziehbar die periodisch anfallenden Ausgaben die mit der Nutzung des Gebäudes zusammenhängen und soweit diese nicht weiter verrechnet werden. Nicht darunter fallen bei selbstgenutzten Liegenschaften die privaten Verbrauchskosten für Wasser, Warmwasseraufbereitung, Gas, Strom, Heizung, Beleuchtung, Abwasser und Abfallentsorgung usw.	selbstgenutzt	vermietet (ohne Weiterverrechnung)
12.1	Grundgebühren (wiederkehrend) – Abwasserreinigung (ARA) – Kehrrichtentsorgung – Strassenbeleuchtung und -reinigung – Strassen- und Schwellenunterhalt – Wasser/Strom	1/1 1/1 1/1 1/1 1/1	1/1 1/1 1/1 1/1 1/1
12.2	Verbrauchsabhängige Auslagen – Beleuchtung, allg. Kosten – Energiekosten (Elektrisch, Gas, Öl usw.) – Kehrrechtsgebühr (Gebührenmarken) – Strassenreinigung – Wasserzins	– – – – –	1/1 1/1 1/1 1/1 1/1
12.3	Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten Als Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten gelten Aufwendungen, die mit dem Betrieb der Heizungsanlage oder der zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage zusammenhängen, insbesondere Energiekosten.	–	1/1
12.4	Kosten für die Liegenschaftsverwaltung durch Dritte Die tatsächlichen Auslagen für die Vermietung und Verwaltung (z.B. Inserate, Inkassospesen). Nicht abzugsfähig sind rein kalkulatorisch berechnete Kosten der Eigenverwaltung. Werden Auslagen für die Abwartin oder den Abwart geltend gemacht, sind deren bzw. dessen Name und Adresse anzugeben.	1/1	1/1

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Telefon +41 31 633 60 01
www.taxme.ch